



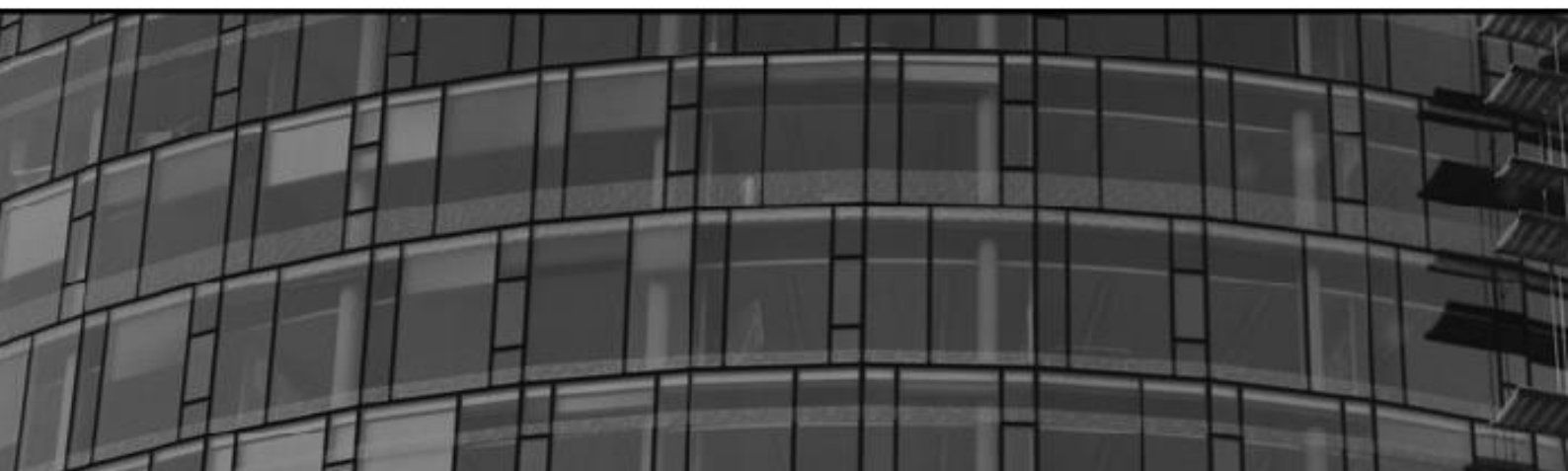
RITUELEN VAN AUDITING

Een antropologische zoektocht naar divergerende en integrerende rituelen binnen de Auditdienst Rijk



Masterscriptie

Joost van Drie



Afbeelding boven: Het Rijkskantoorgebouw op de Turfmarkt, Den Haag. In dit gebouw is het Ministerie van Binnenlandse Zaken en het Ministerie voor Veiligheid en Justitie gevestigd. Daarnaast is onder andere het cluster Binnenlandse Zaken 2 (BZK2) van de Auditdienst Rijk in dit gebouw gevestigd.

Afbeelding midden: De gevel van het gebouw waar het Ministerie van Financiën is gevestigd. Ook bevindt zich hier de hoofdlocatie van de Auditdienst Rijk. Hier is onder andere het cluster Operational Auditing (OA) gevestigd.

Afbeelding onder: De gevel van het gebouw in Apeldoorn, waar verschillende onderdelen van de Belastingdienst zijn gevestigd. In dit gebouw is het cluster Financiën 3 (FIN3) van de Auditdienst Rijk gevestigd.

RITUELEN VAN AUDITING

Een antropologische zoektocht naar divergerende en integrerende rituelen binnen de Auditdienst Rijk



Universiteit Utrecht

J. G. (Joost) van Drie
j.g.vandrie@students.uu.nl
Master Bestuur en Beleid,
Universiteit Utrecht
Juli 2014



Nederlandse School voor Openbaar Bestuur

Begeleider: dr. Thomas Schillemans
▪ Tweede lezer: dr. Scott Douglas

Inhoudsopgave

Samenvatting	10
1. Inleiding	12
2. Het ritueel van auditing en zijn sociale context	16
2.1 Moderniteit	16
<i>Risk society</i> en de ruimte voor versplintering	17
Het beheersen van risico's	18
2.2 Ontwikkelingen in auditing	19
De opkomst van auditing	19
De worsteling om 'toegevoegde waarde' te leveren	20
Ambigüiteit en flexibiliteit in auditing	22
Rituelen in auditing	23
De productie van geruststelling	25
2.3 De organisatie als multiculturele plek	25
Waarom rituelen?	27
Rituelen in dit onderzoek	29
2.4 Conclusie	30
3. Op weg naar één auditdienst voor het Rijk	31
3.1 De auditor	31
Financial, IT en Operational	32
3.2 Het ontstaan van departementale auditdiensten	32
3.3 Afslanken en meer samenwerken: de Rijksauditdienst	34
3.4 Eén effectieve dienst voor alle departementen de Auditdienst Rijk	36
Uitdagingen	38
4. Methoden	40
4.1 Etnografische benadering	40
4.2 Dataverzameling	42
Documentanalyse	42
Participerende observatie	43
Interviews	43
4.3 Vastleggen en Data-analyse	45
4.4 Validiteit en Betrouwbaarheid	46
5. 'De ADR is meer dan de som der delen'	48
5.1 Uniformerend beleid	48

5.2 Onzekerheid en flexibiliteit	51
5.3 Conclusie	53
6. De afnemende waarden van symboliek	55
6.1 Flexibele handelingen en objecten	56
6.2 Een taal die grenzen opwerpt	58
6.3 Conclusie	60
7. De avonturier en de standvastige	62
7.1 Breed vs. Gefocust	64
7.2 Vrij vs. Strak	66
7.3 Conclusie	70
8. Slotbeschouwing	71
8.1 Conclusies	71
8.2 Discussie	73
Literatuur	75
Bijlagen	83

Voorwoord

“Welkom bij de Auditdienst Rijk” zegt een man in een lichtblauw overhemd en hij steekt zijn hand uit. “Dankjewel” zegt een jongen rond de achttien jaar en schudt de uitgestoken hand. Naast de jongeman staat een oudere man in een donkergrijze lange jas met daaronder een grijs pak. Het zou de vader van deze jongen kunnen zijn. De drie mensen ontmoeten elkaar midden op de gang van het ministerie van Financiën. Op deze gang is de Auditdienst Rijk gevestigd. De reden van deze ontmoeting is onduidelijk, maar de man in de lange jas stelt meteen een vraag: “Kun je ons vertellen wat auditing nu precies inhoudt?”. De man in het lichtblauwe overhemd kijkt naar boven en denkt een paar seconden na. “Wij doen toetsend onderzoek. Wij controleren de feiten aan de normen, want hier kan nog wel eens een verschil tussen zitten.” De jongen kijkt bedenkelijk: “Oh, doen jullie dan iets met duurzaamheid?” “Nee, niet per se. We zijn actief op verschillende terreinen.” De vertwijfeling is van het gezicht van de jongen af te lezen. De man in de lange jas vraagt of hij misschien een voorbeeld van onderzoek heeft. “Oh wacht, daar weet ik wel iets op. Hij draait zich om en loopt een kamer binnen. Als hij terug is, heeft hij een roze boekje in zijn hand. Hij geeft het aan de jongen. “Hier staan wel een paar voorbeelden in waardoor je een beter beeld kan krijgen.” De man in de lange jas zegt: “Ja, lastig. De vraag blijft natuurlijk hoe leg je zoiets uit”. De man in het lichtblauwe overhemd klinkt instemmend: “Ja, het is een veel gehoord iets onder collega’s. Hoe vertel ik op een verjaardag wat ik doe.”

De man in het lichtblauwe overhemd is als auditor werkzaam bij de Auditdienst Rijk (ADR). Het bovenstaande voorbeeld laat zien dat het voor de auditor moeilijk is om uit te leggen wat zijn werk nu precies omvat. De afgelopen maanden heb ik mij bezig gehouden met die vraag: *‘Wat doen auditors?’*.

In deze thesis ligt de focus op de ontwikkelingen bij de Auditdienst Rijk die een uniforme uitvoering van de interne auditfunctie mogelijk maken. Daarbij was ik geïnteresseerd in de culturen binnen deze organisatie.

Ten eerste gaat mijn dank uit naar iedereen binnen de Auditdienst Rijk. Zij hebben mij de mogelijkheid geboden een kijkje te nemen in het reilen en zeilen van deze organisatie. Specifiek wil ik mijn informant bedanken, die de tijd hebben genomen om met mij te praten en het geduld hebben gehad om mij dingen uit te leggen.

Daarnaast wil ik de Nederlandse School voor Openbaar Bestuur (NSOB) bedanken voor de prettige sfeer die werd geboden om aan mijn thesis te werken. Zij boden mij de ruimte en stonden tegelijkertijd klaar als ik hulp kon gebruiken bij mijn thesis.

Verder wil ik Willem en Ilsa bedanken voor het commentaar gedurende het schrijven van deze thesis. Ook wil ik Ilsa bedanken voor de samenwerking in onze onderzoeksperiode bij de Auditdienst Rijk. Ze was een steun in deze periode en had goede tips om deze thesis te verbeteren. Tot slot, gaat mijn dank uit naar Thomas Schillemans. Ik wil hem bedanken voor de goede feedback, ruimte en inzichten die hij heeft geboden om deze thesis te maken tot wat het is geworden.

Samenvatting

Achtergrond

In 2012 zijn de departementale auditdiensten samengevoegd en ondergebracht in één organisatie: de Auditdienst Rijk. Voor deze fusie was een departementale auditdienst ondergebracht bij een specifiek ministerie en verantwoordelijk voor de audits bij dat ministerie. Mede ingegeven door bezuinigingen was het streven ontstaan om te komen tot één auditdienst voor de gehele Rijksoverheid.

Deze bundeling van de auditfunctie biedt de mogelijkheid om over de grenzen van een departement te kijken. Er ontstaan mogelijkheden tot vergelijking en benchmarking wordt vanzelfsprekend. Ook kunnen de werkpraktijken binnen de verschillende ministeries worden gestandaardiseerd en de uitvoering van de werkprocessen kunnen uniform worden gemaakt.

Doel- en vraagstelling

Deze thesis richt zich op de ontwikkelingen bij de Auditdienst Rijk die een uniforme uitvoering van de interne auditfunctie mogelijk maken. Dit onderzoek heeft tot doel om meer inzicht te krijgen in het concept auditing en daarbij inzicht te bieden welke invloed culturen binnen de auditororganisatie hierop hebben. De vraagstelling die hieruit is voortgekomen luidt: *In hoeverre is er sprake van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk binnen de Auditdienst Rijk?*

Deelvragen zijn hierbij:

- *Welk beleid voert de Auditdienst Rijk om tot een uniforme auditcultuur en auditpraktijk te komen?*
- *In hoeverre is er sprake van uniforme symbolische handelingen bij de Auditdienst Rijk?*
- *In hoeverre is er sprake van uniforme symbolische objecten bij de Auditdienst Rijk?*
- *In hoeverre is er sprake van uniforme symbolische taal bij de Auditdienst Rijk?*
- *In welke mate is er volgens betrokkenen binnen de Auditdienst Rijk zelf al sprake van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk?*

Methoden

In dit onderzoek naar auditcultuur en auditpraktijk is gekozen voor een etnografische benadering. Daarbij zijn drie onderzoeksmethoden gebruikt voor de dataverzameling: de documentanalyse, participerende observatie en interviews. Om te onderzoeken hoe cultuur en praktijk bij de Auditdienst Rijk vorm krijgen, is de sociale context nodig van de mensen binnen deze organisatie. Daarom was ik in de periode van 17 maart tot 30 mei vier dagen (circa 32 uur) per week aanwezig bij de Auditdienst Rijk. Om onderzoek te doen naar cultuur binnen de Auditdienst Rijk is betrokkenheid van de onderzoeker belangrijk. Er is daarom de afweging gemaakt om dit onderzoek te richten op drie clusters: het cluster Operational Auditing (OA), het cluster Binnenlandse Zaken 2 (BZK2) en het cluster Financiën³ (FIN3). De positionering van deze clusters is bepalend geweest voor deze casusselectie.

Resultaten

Uit de resultaten is naar voren gekomen dat er geen sprake is van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk. Aan de ene kant is er binnen de Auditdienst Rijk een ontwikkeling van uniformering gaande op het gebied van de wettelijke taak die moet leiden tot meer efficiëntie. De implementatie van TeamMate en de nieuwe systematiek voor de planning en sturing van audits dragen hier aan bij. Het beleid gericht op uniformering is deels te verklaren doordat de Auditdienst Rijk is ingebed in een culturele context waarbij de overheid volop in beweging is en de rol van interne auditing daarmee samenhangt. Dit betekent dat auditors zich in netwerken zullen moeten begeven en daarbij departementoverstijgend te werk zullen gaan. De interdepartementale samenwerking binnen de Auditdienst Rijk wil men daarom verbeteren.

Aan de andere kant heeft de totstandkoming van de Auditdienst Rijk gezorgd voor een toenemende onzekerheid. Ook wordt binnen de Auditdienst Rijk de flexibiliteit van medewerkers aangemoedigd. Deze onzekerheid en flexibiliteit hebben geresulteerd in een ruimte voor versplintering. Doordat uniforme symbolen hun waarden hebben verloren, is de pluriformiteit binnen de organisatie vergroot. Binnen de Auditdienst Rijk zijn twee culturele conflicten voelbaar waarbij *avonturiers* en *standvastigen* tegenover elkaar staan, zoals weergegeven in onderstaand figuur.

	<i>Avonturiers</i>	<i>Standvastigen</i>
Cultureel conflict 1	Brede benadering: Meerdere opdrachtgevers; Meerwaarde zit in departementoverstijgend te werk gaan en door je te begeven in het 'netwerk'.	Gefocuste benadering: Focus op specifieke opdrachtgever; Meerwaarde zit in kennis en ervaring met het complexe werkveld van de opdrachtgever.
Cultureel conflict 2	Vrije benadering: Intuïtieve en ontwikkelende benadering wordt gerechtvaardigd door te wijzen op klantgerichtheid.	Strakke benadering: Gestructureerde en modelmatige aanpak als 'houvast' en waarborging van onafhankelijke en kritische houding.

Deze thesis laat de verdeeldheid zien binnen de Auditdienst Rijk. De verdeeldheid gaat over de vraag op welke manieren de beste kwaliteit aan de opdrachtgevers geleverd kan worden. Deze verdeeldheid is niet typerend voor de Auditdienst Rijk, maar geldt misschien wel voor interne auditing in het algemeen. De Auditdienst Rijk wordt geadviseerd om de onzekerheid die bestaat onder medewerkers te verlichten om de kwaliteit van audits te waarborgen. Om de onzekerheid te kunnen reduceren, is het van belang om de diversiteit en de culturele conflicten binnen de organisatie te onderkennen. Daarnaast kan de onzekerheid verlicht worden door de interne communicatie te versterken.

1. Inleiding

“Bundeling van de auditfunctie maakt uniforme uitvoering mogelijk die meer is dan de som der delen. Hierdoor ontstaat voldoende schaalgrootte om op een efficiënte en effectieve manier de bedrijfsvoering vorm te geven en kennis en capaciteit in te zetten.”

Organisatie & Formatierapport Auditdienst Rijk¹ (2012, p. 14)

Met de oprichting van de Auditdienst Rijk (ADR) in 2012 zijn de departementale auditdiensten samengevoegd en ondergebracht in één organisatie. De Auditdienst Rijk houdt zich als organisatie binnen de Rijksoverheid bezig met de accountantscontrole van de jaarverslagen. Men probeert hierbij antwoord te geven op de vraag of het belastinggeld wordt besteed aan de afgesproken doelen en of dit op de juiste manier is beschreven in de jaarrekening. Daarnaast voert de Auditdienst Rijk audits uit op verzoek van ministeries. Deze onderzoeken kunnen zich richten op de bedrijfsvoering, beleidsvorming en – uitvoering.

Auditing is vandaag de dag niet meer weg te denken uit het publieke domein. In de publieke sector hebben nieuwe modellen van governance en de privatisering van overheidsdiensten gezorgd voor een explosieve groei in het gebruik van auditing als een mechanisme voor controle (Pentland, 2000, p. 307). De auditor verzamelt feiten, toetst deze aan afgesproken normen en komt op basis daarvan tot een oordeel. Hier rapporteert hij over aan het afgesproken orgaan of organen (Van Twist, Van der Steen, Bouwmans en Bekkers, 2013, p. 14). De rol van auditors is in de loop der tijd veranderd (Humphrey, Jones, Khalifa en Robson, 2007, p. 4) De traditionele audit was gericht op ‘naleving’, terwijl de geëvolueerde audit zich richt op het ‘toevoegen van waarde’. In de traditionele benadering lag de focus op transacties en in de geëvolueerde audit ligt de focus meer op risico’s (Humphrey, Jones, Khalifa en Robson, 2007, p. 4). Ramamoortie (2003, p. 9) verklaart dit door aan te geven dat er binnen de publieke sector een vraag is ontstaan naar het beheersen van risico’s, waarbij er sprake is van een toenemende verantwoordingsdruk en nieuwe structuren en processen. Er is behoefte aan tijdige, betrouwbare en relevante informatie voor besluitvorming (Ramamoortie, 2003, p. 9).

De wijze waarop de interne auditfunctie in Nederland is vormgegeven, heeft in de afgelopen jaren een ontwikkeling doorgemaakt. In 2012 zijn de departementale auditdiensten samengevoegd en ondergebracht in één organisatie: de Auditdienst Rijk. Voor deze fusie was een departementale auditdienst ondergebracht bij een specifiek ministerie en verantwoordelijk voor de audits bij dat ministerie. Mede ingegeven door bezuinigingen was het streven ontstaan om te komen tot één auditdienst voor de gehele Rijksoverheid (Van Twist et. al., 2013, p. 46). Hoewel er al langer het streven bestond om te komen tot één centrale dienst (Driessen et. al., 2007), waren er ook kritieken op de samenvoeging (Van Rietschoten, 2007). Schellekens, toenmalig directeur van de departementale auditdienst van Economische Zaken, zei: *‘Het moet niet samenwerken om het samenwerken worden, er moet wel een logica zijn, er moet een voordeel aan vastzitten.’*

¹ Een Organisatie & Formatierapport (O&F Rapport) is een document waarin nieuwe reorganisaties worden beschreven. In dit rapport komt naar voren welke structuur er wordt gekozen, hoe de nieuwe organisatie wordt ingericht en welke taken daarvoor noodzakelijk zijn. In dit specifieke rapport is de organisatiestructuur en de inrichting van de ADR beschreven.

Van Twist et. al. (2003, p. 46) geven aan dat de positionering van de interne auditfunctie in de vorm van een *Shared Service Center* onmiskenbaar voordelen heeft. Zo biedt deze vorm ten eerste de mogelijkheid om over de grenzen van een departement of de grenzen van directies heen te kijken en te adviseren. Er ontstaan op deze manier mogelijkheden tot vergelijking en benchmarking wordt vanzelfsprekend (Van Twist et. al., 2013, p 46). Ten tweede kunnen de werkpraktijken binnen de verschillende ministeries en diensten op deze manier worden gestandaardiseerd en de uitvoering van werkprocessen kunnen uniform worden gemaakt. (Van Twist et. al., 2013, p. 46).

Desalniettemin heeft uniformiteit ook enkele nadelen. Cole, Branson en Breesch (2010, p. 5) geven aan dat uniformiteit ervoor zorgt dat het moeilijk is om te experimenteren. Uniformiteit staat daardoor innovatie in de weg. Daarnaast hoeft uniformiteit niet meteen te leiden tot meer efficiëntie. Kleine opdrachtgevers of opdrachtgevers met een laag risico kunnen door uniformiteit meer geaudit worden dan eigenlijk nodig is (Bamber, Snowball en Tubss, 1989, p. 286). Een ander nadeel is dat uniformiteit kan leiden tot te veel structuur. Dit zorgt ervoor dat auditors niet flexibel kunnen handelen in complexe omgevingen (Bamber et. al., 1989, p.286).

Ook van Twist et. al. (2013, p. 47) onderkennen dat de auditfunctie onderbrengen in een *Shared Service Center* dilemma's met zich mee brengen, bijvoorbeeld het dilemma omtrent positionering. De auditor behoort niet langer meer tot het eigen ministerie of de eigen dienst en verliest daarmee aan nabijheid en aan directe relatie (Van Twist, Van Der Steen, Bouwmans en Bekkers, 2013, p. 47). Dit roept vragen op, zoals voert hij zijn werk uit vanaf dezelfde plek als voor de samenvoeging in een *Shared Service Center* en is deze organisatie daarmee virtueel, of is zijn werkplek het kantoor van de Auditdienst Rijk? (Van Twist et. al., 2013, p. 47). Tijdens een bijeenkomst in 2011 voor medewerkers van de auditdiensten kwamen dit dilemma ook naar voren. Men maakte zich daar vooral zorgen dat door de omvang van de Auditdienst Rijk de flexibiliteit, informatiedeling en klantgerichtheid zou afnemen (Felix en Kalker, 2011, p. 4).

De algemeen directeur van de Auditdienst Rijk zei over de nieuwe organisatie: "*We gaan van een aantal koninkrijkes naar één keizerrijk - beter gezegd: naar één effectieve dienst voor alle departementen*" (Van Rietschoten, 2012, p. 30). In het Transparantieverslag² Auditdienst Rijk (2012, p. 15) wordt aangegeven dat er is gestart met het samenbrengen van de medewerkers van de verschillende auditdiensten in één dienst. In de ontwikkeling van de Auditdienst Rijk worden de verschillen in samenstelling, cultuur en aanpak van de auditdiensten meegenomen. Daarbij wordt expliciet aangegeven dat de doorontwikkeling van de cultuur geen afzonderlijk traject is; de ontwikkeling van de medewerkers is onlosmakelijk verbonden met de organisatie en de werkwijze (Transparantieverslag ADR, 2012, p. 35).

Audits kunnen dan ook gezien worden als een sociaal gedragsfenomeen waarin de sociale context van de audit organisatie en de daarbij behorende filosofie van invloed zijn op de audits (Carpenter et. al., 1994, p. 355). De manier waarop auditors beoordelen, hangt af van de aard van de verschillende praktijken binnen de auditorganisaties. Het is

² Nederlandse accountantsorganisaties die wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang uitvoeren, moeten binnen 3 maanden na afloop van het boekjaar een transparantieverslag publiceren. Dit staat in artikel 30 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), lid 1 Bta. In het transparantieverslag biedt de ADR inzicht in de structuur, inrichting, bestuur en het functioneren van de organisatie.

dan ook goed voor te stellen dat de culturen binnen de auditororganisaties effect hebben op de expertise en de auditbeoordelingen (Spires 1991, in Hogarth 1991, p. 280). Dent (1991, p. 706) geeft aan dat auditing is ingebed in een cultureel systeem van ideeën (overtuigingen en kennis) en sentimenten (waarden), waarin acties en voorwerpen zijn verwoven met symboliek en betekenis.

Dit onderzoek richt zich specifiek op de ontwikkelingen die gaande zijn bij de Auditdienst Rijk die een uniforme uitvoering van de auditfunctie mogelijk maken. In dit etnografische onderzoek wordt er gekeken in hoeverre er sprake is van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk binnen de Auditdienst Rijk. Er is hierbij gekozen voor een etnografische benadering. Hiermee wordt gekozen voor een holistische beschrijving van 'de vele verbindingen tussen verschillende dingen' (Huby, Harries en Grant, 2011, p. 211). Door middel van deze benadering is het mogelijk om onder het oppervlak te kruipen door textuur, diepte en nuance te bieden (Rhodes, 2005, p. 20). Via deze weg is er ruimte om de complexiteit van auditing beter te begrijpen en het in de context te kunnen plaatsen. In dit licht is het interessant om te kijken naar de culturen binnen de Auditdienst Rijk. Er zijn namelijk veel culturele invloeden zichtbaar die voortvloeien uit de departementale auditdiensten. Daarbij is de Auditdienst Rijk volop in beweging.

Het onderzoek heeft plaatsgevonden bij de Auditdienst Rijk tussen 17 maart tot en met 30 mei. Om etnografisch onderzoek te doen binnen een organisatie die groot is en verspreid is over meerdere locaties, is besloten om een casusselectie toe te passen. Door de betrokkenheid van de onderzoeker is etnografisch onderzoek erg tijdrovend (O'Reilly, 2009, p. 26). Om onderzoek te doen naar cultuur binnen de Auditdienst Rijk is deze betrokkenheid belangrijk. Er is daarom de afweging gemaakt om dit onderzoek te richten op drie clusters. Dit zijn de clusters: het cluster Operational Auditing (OA), het cluster Binnenlandse Zaken 2 (BZK2) en het cluster Financiën3 (FIN3). De positionering van deze clusters is bepalend geweest voor deze casusselectie. De casusselectie zal verder toegelicht worden in hoofdstuk vier.

Dit onderzoek heeft tot doel om meer inzicht te krijgen in het concept auditing en daarbij inzicht te bieden welke invloed de culturen van de auditororganisatie hierin hebben. Daarbij wordt specifiek ingegaan op welke rol is weggelegd voor auditcultuur en auditpraktijk in de werkzaamheden van auditors.

Hierbij wordt gekeken naar rituelen, want deze instrumenten maken namelijk de subtiele verschillen of geslaagde integratie zichtbaar binnen een organisatie. Het is belangrijk dat rituelen hierbij niet gelijkgesteld worden aan 'irrationaliteit'. Rituelen kunnen namelijk ook rationeel van aard zijn. Cova en Salle (2000) maken het onderscheid tussen macro- en micro-rituelen. Macro-rituelen zijn samenwerkende procedures voor het versterken naar het verlangen naar een gemeenschap. Ze richten zich op het verenigen van individuen in een sociale entiteit (Islam en Zyphur, 2009, p. 114). Micro-rituelen zijn voor het faciliteren van dagelijkse contacten en het tot stand brengen van een persoonlijke identiteit (Cova en Salle, 2000, p. 666). Deze rituelen focussen zich op het behouden en versterken van sociale structuren (Islam en Zyphur, 2009, p. 114).

Binnen het ritueel wordt er onderscheid gemaakt tussen symbolische taal, handelingen en objecten. Bij symbolische taal kan gedacht worden aan verhalen, roddels, jargon en anekdotes (Ybema, Yanow, Wels en Kamsteeg, 2009, p. 8). Voorbeelden van symbolische handelingen zijn gebruiken, gewoonten en routines. Onder symbolische

artefacten vallen begrippen als gebruiksvoorwerpen, kleding en het gebouw (Ybema et al., 2009, p. 8). Deze driedeling staat ook centraal in dit onderzoek naar auditcultuur en auditpraktijk.

De maatschappelijke relevantie van dit onderzoek komt tot uiting in het feit dat verantwoording en controle in het publieke domein een belangrijke functie hebben waar veel waarden aan verbonden zijn (Bovens, Schillemans en Goodin, 2014). Het is belangrijk dat verantwoordingsmechanismen zo optimaal mogelijk functioneren. Daarnaast heeft de Auditdienst Rijk in de samenleving voor veel mensen weinig betekenis. De ADR is een jonge organisatie en heeft te maken met verschillende uitdagingen. Dit onderzoek focust zich op de invloed die culturen binnen de Auditdienst Rijk hebben op de auditors en de audits. De rituelen en culturen die binnen de Auditdienst Rijk plaatsvinden hebben namelijk indirect ook een grote impact op de efficiëntie en effectiviteit van de Rijksoverheid.

De meerwaarde van dit onderzoek is dat het zal bijdragen aan de wetenschappelijke debatten in relatie tot het concept auditing. De theoretische relevantie van dit onderzoek is dat het bijdraagt aan het begrip van auditing. Door hier met een antropologische blik naar te kijken, kan het nieuwe inzichten bieden op welke manieren auditors te werk gaan. Auditing wordt in de wetenschap voornamelijk beschreven als een technisch en cognitief fenomeen. Het perspectief dat hier wordt gehanteerd, dat auditing een sociaal gedragsfenomeen is, waarbij wordt gekeken naar de invloed van culturen en rituelen.

De vraagstelling die hieruit is voortgekomen luidt:

In hoeverre is er sprake van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk binnen de Auditdienst Rijk?

Deelvragen zijn hierbij:

- *Welk beleid voert de Auditdienst Rijk om tot een uniforme auditcultuur en auditpraktijk te komen?*
- *In hoeverre is er sprake van uniforme symbolische handelingen bij de Auditdienst Rijk?*
- *In hoeverre is er sprake van uniforme symbolische objecten bij de Auditdienst Rijk?*
- *In hoeverre is er sprake van uniforme symbolische taal bij de Auditdienst Rijk?*
- *In welke mate is er volgens betrokkenen binnen de Auditdienst Rijk zelf al sprake van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk?*

In het volgende hoofdstuk zullen er verschillende theorieën en concepten belicht worden, die van belang zijn voor dit onderzoek. In het derde hoofdstuk wordt er dieper ingegaan op de Auditdienst Rijk. Er zal een context geschetst worden, waar kort wordt ingegaan op hoe de Auditdienst Rijk is ontstaan, de werkzaamheden van de auditors en de verhoudingen tussen de clusters. Hier wordt verklaard waarom de Auditdienst Rijk een interessante locatie is voor dit onderzoek. In het vierde hoofdstuk wordt besproken welke methoden er gebruikt zijn en hoe dit onderzoek vorm heeft gekregen. Vervolgens zal in drie empirische hoofdstukken de verworven data uiteengezet worden. Tot slot, zal in de slotbeschouwing gereflecteerd worden op de empirische hoofdstukken en een advies aan de Auditdienst Rijk geformuleerd worden.

2. Het ritueel van auditing en zijn sociale context

Dit hoofdstuk richt zich op de begrippen en theorieën die betrekking hebben op het concept auditing. Er zal om te beginnen worden ingegaan op de moderniteit, omdat auditing gezien kan worden als een modernistisch beheersingssysteem. Typerend voor de moderniteit is de opkomst van de *risk society* en de toegenomen flexibiliteit. In dit licht wordt er gekeken hoe deze ontwikkelingen van de moderniteit invloed hebben op het concept auditing. Er zal toegelicht worden hoe auditing in de loop der tijd is opgekomen. Hierbij wordt gefocust op de veranderende rol van auditing en de worsteling die dit met zich mee brengt. Auditing kan omschreven worden als een ritueel, waarbij geruststelling en zekerheid wordt geproduceerd. Door het te omschrijven als een ritueel, wordt het belang van de meervoudigheid en de flexibiliteit van dit concept benadrukt. Er zal daarbij aangetoond worden dat de sociale context een grote invloed heeft op auditing. In dit licht wordt er gekeken naar de invloeden van de cultuur van de audit organisatie, maar ook de ontwikkelingen daarbuiten.

2.1 Moderniteit

“The process of holding people to account, in its many different forms, lies arguably at the heart of human society.”

Ketsall (2003, p. 174)

Het is moeilijk om een maatschappij voor te stellen waarin individuen niet hun eigen gedrag rechtvaardigen richting zichzelf en anderen (Ketsall, 2003, p. 174). In een tijd waarin moderne economieën en investeringen de boventoon voeren, is het makkelijk om zicht te verliezen op de chaotische en bewegelijke wereld die van invloed is op ons wereldbeeld (Pentland, 1993, p. 606). Het lijkt typerend voor de moderniteit. De opkomst hiervan is te herleiden naar de zeventiende eeuw en dit begrip verwijst naar de vormen van het sociale leven (Giddens, 1990, p. 1). De klassieke notie van moderniteit wordt geassocieerd met de industriële samenleving (Ritzer 2005). Het is een ingewikkeld concept om te definiëren. Er bestaat een wetenschappelijke discussie over op welk punt deze moderniteit nu is aangekomen. Beck geeft aan dat we niet het einde van de moderniteit beleven, maar het begin van een moderniteit die haar klassieke vormen is ontgroeid (Beck, 1992, p. 97).

Deze moderniteit wordt ook wel ‘late’ of ‘vloeibare’ moderniteit genoemd. (Giddens, 1991; Bauman 2000). Het wordt gedefinieerd aan de hand van megatrends als mondialisering, individualisering, regulering en privatisering (Power, Scheytt, Soin en Sahlin, 2009, p. 316). Bauman (2011, p. 15) spreekt over een overgang van een ‘vaste’ fase van moderniteit naar een ‘vloeibare’. Een toestand waarin sociale vormen (structuren die individuele keuzes beperken, instituties die zorgen voor routines en voor aanvaardbare gedragspatronen) hun gestalte niet langer kunnen behouden (en waarvan dit ook niet wordt verwacht), omdat zij sneller uiteenvallen en wegsmelten dan de tijd die vereist is om ze de vaste vorm te geven en daarna te stollen. Castells (1997) geeft ook aan dat de sociale omgeving onder invloed staat van processen van moderniteit. Hij typeert de hedendaagse samenleving als een *network society*. In deze samenleving wordt onze sociale

wereld steeds abstracter (Castells, 1997). Deze nieuwe vorm van moderniteit refereert naar een toegenomen ambiguïteit en onzekerheid op het individuele niveau, maar ook naar een afname in vertrouwen en legitimiteit richting instituties (Power et al., 2009, p. 301).

Risk society en ruimte voor versplintering

Beck (1992) typeert de huidige maatschappij als een *risk society*. Hij bedoelt hiermee niet dat het leven risicovoller is geworden, maar dat we meer met risico's in aanraking komen door de massamedia (Zyglidopoulos en Fleming, 2011, p. 700). Het is een interessante paradox. Moderniteit reduceert het totale risicogehalte van bepaalde vormen van het leven, terwijl het tegelijkertijd nieuwe risico's introduceert die groter of compleet onbekend zijn (Giddens, 1991, p. 15). Zyglidopoulos en Fleming (2011, p. 700) benadrukken dat veel van de bedreigingen waarmee we geconfronteerd worden niet langer direct waarneembaar zijn. Er is een gevoel ontstaan dat praktisch '*anything can happen*' (Zyglidopoulos en Fleming, 2011, p. 700) of zoals Tilley (2006, p. 10) het omschrijft:

"Our current social condition is one in which all the old certainties of class, of culture, of a stable identity, of belonging to a community, of a sense of one's life being rooted and grounded in the past have long since vanished. Instead we are faced with constant change and uncertainty."

Ook Sennett (2000) beschrijft deze constante verandering en onzekerheid. Hij noemt flexibiliteit het codewoord voor de moderne samenleving. Werknemers moeten zich steeds weer aanpassen, openstaan voor veranderingen op korte termijn, steeds minder afhankelijk worden van regelingen en formele procedures (Sennett, 2000, p. 9). Flexibele verandering, van het soort dat zich tegenwoordig tegen de bureaucratische routine³ richt, probeert daarentegen instellingen beslissend en onherroepelijk te reorganiseren. (Sennett, 2000, p. 49). Bedrijven proberen dan ook diverse lagen binnen hun bureaucratie te verwijderen, zodat hun organisatie platter en flexibeler wordt. Het management ziet een organisatie liever niet meer als een piramide, maar als een 'netwerk'. (Sennett, 2000, p. 22).

Een belangrijk kenmerk van flexibiliteit is de ruimte voor versplintering. Sennett (2000, p. 65) geeft aan dat het nastreven van veel mogelijkheden tegelijkertijd een bijzondere karakterkracht vereist. Iemand die op wanorde durft te vertrouwen en zich prettig kan voelen in chaos. Spontaniteit is daarbij een belangrijke eigenschap. Desalniettemin kan flexibiliteit ook het karakter aantasten van gewonere werknemers, die zich proberen aan de regels van het spel te houden (Sennett, 2000, p. 66). Bauman (2000, p. 94) benoemt eveneens deze versplintering. Hij benadrukt dat niet iedereen in dezelfde mate geniet van de toenemende mobiliteit als gevolg van de moderniteit. De huidige maatschappij wordt gestratificeerd op basis van mobiliteit. Bauman (2000, p. 58) zegt hierover:

³ Het verzet tegen de 'bureaucratische routine' komt het best tot uiting in de metafoer van de paarse krokodil. In een reclamespotje van een verzekeringsmaatschappij staat een meisje samen met haar moeder voor het loket van een zwembad. De moeder vertelt dat het meisje haar paarse opblaaskrokodil is vergeten. Deze opblaaskrokodil staat achter de loketmedewerker, maar ze krijgt hem niet terug omdat er eerst een formulier moet worden ingevuld. Sindsdien hebben verschillende Nederlandse politici de 'paarse krokodil' gebruikt als beeldspraak tegen de bureaucratische routine.

“Some of the world’s residents are on the move; for the rest it is the world itself that refuses to stand still.”

Het beheersen van risico’s

De constante verandering en onzekerheid die typerend is voor de moderniteit, hebben ervoor gezorgd dat de maatschappelijke behoefte dat organisaties zich beter verantwoorden en beschikken over een goede interne controle, groter is geworden (Vinnari en Skaerbaek, 2014, p. 489). Douglas (1992, p. 15) verklaart dit door te zeggen:

“drawn out of smaller local groups into a globalized community, individuals feel vulnerable: the notion of being able to manage risk provides some comfort.”

Het idee dat risico’s te beheersen zijn, biedt dus geruststelling. Volgens Hood, Rothstein en Baldwin (2001, p. 4) zijn daarom de ideeën over de *risk society* goed te linken aan de ‘regulerende staat’, omdat risico’s en veiligheid belangrijke drijfveren zijn voor de huidige toename in regulering. Het idee van de ‘regulerende staat’ is dat er een nieuwe institutionele en beleidsstijl is opgekomen, waarin de rol van de overheid als regelgever versterkt wordt, terwijl zijn rol als werkgever of beheerder afneemt door privatisering bureaucratistische *downsizing* (bezuinigingen) (Hood et al., 2001, p. 4). Daarbij moet gezegd worden dat er een fundamentele verandering gaande is in de publieke sector van ‘regulering van bovenaf’ naar ‘regulering van binnenuit’ en belangrijk hierbij is een oriëntatie op de toekomst die gebaseerd is op risico’s (Spira en Page, 2003, p. 654-655). Levi-Faur (2005, p. 13) benadrukt bovendien dat een nieuwe arbeidsverdeling tussen staat en samenleving vergezeld wordt door een snelle toename in delegatie, nieuwe technologieën van regulering, formalisering van intra-institutionele relaties en de opkomst van mechanismen voor zelfregulering in de schaduw van de staat. Er is een beweging gaande van een samenleving die alles vertrouwt en niets controleert of verifieert, naar een samenleving die niets meer vertrouwt en alles controleert en verifieert (Power, 1999, p. 4).

Deze beweging hangt samen met de opkomst van systemen van experts als gevolg van de moderniteit (Giddens, 1990). De beheersing van de onzekerheid en risico’s worden geleid door een reeks van expertsystemen van kennis die opleiding, middelen en expertise vereisen (Zyglidopoulos en Fleming, 2011, p. 700). Dit hoeft niet te betekenen dat daardoor de verantwoording van organisaties ook wordt vergroot. Het suggereert dat deze systemen ons begrip van de fysieke processen binnen de organisatie versterken en ongewenste effecten helpen te voorkomen (Zyglidopoulos en Fleming, 2011, p. 692). Dit komt omdat deze systemen gepaard gaan met gespecialiseerd taalgebruik die in plaats van zaken proberen te verduidelijken aan het algemene publiek, zich eerder afzonderen van het publiek (Zyglidopoulos en Fleming, 2011, p. 693). Beck (1992) beargumenteert dat risico alleen volledig begrepen kan worden met een gespecialiseerde taal, die gekenmerkt wordt door berekeningen van potentiële risico’s.

Krogerus en Tschäppeler (2010, p. 116) spreken daarbij van een *black-boxmodel*. Ze geven het voorbeeld dat in de jaren tachtig leraren op school nog probeerden uit te leggen hoe computers werken met 1 en 0, maar dat het tegenwoordig vanzelfsprekend is dat we de meeste spullen (mobiele telefoon of iPad) waarmee we ons omringen niet begrijpen. Zelfs als iemand ons zou proberen de DNA-structuur uit te leggen, dan zouden we het

niet begrijpen. Volgens Krogerus en Tschäppeler (2010, p. 116) zijn we omringd door *black boxes*. Dit zijn complexe constructen die we niet begrijpen. Zonder de werking van het binnenste van de *black box* te kennen, gebruiken we de input en output in onze afwegingen. Systemen van experts spelen hier op in.

De vooruitgang die systemen van experts boeken op het gebied van wetenschap en technologie, biedt bescherming tegen risico's. Desondanks creëert het ook nieuwe risico's waardoor risico beheersingsprocessen vaker moeten omgaan met complexere 'risico-calculus' op individueel, organisatorisch en maatschappelijk niveau (Spira en Page, 2003, p. 642). Spira en Page (2003, p. 658) benadrukken dat er geen consensus binnen organisaties bestaat over de betekenis van risico's en de juiste manier om dit te beheersen. Ze beargumenteren dat 'risico' een vaag gedefinieerd en meervoudig concept is. Ewald (1991, p. 199) omschrijft 'risico' als:

"Nothing is a risk in itself; there is no risk in reality. But on the other hand anything can be a risk; it all depends on how one analyses the danger, considers the event."

Ondanks dit gegeven worden risico's beheerst of 'gemanaged' door controlemechanismen, zoals financiële verslagen, interne controle en auditing (Spira en Page, 2003, p. 641). Interne auditing en andere systemen op het gebied van risico management, zijn nodig om de veranderingen die plaatsvinden in de publieke sector te beschrijven en te verklaren (Spira en Page, 2003, p. 658). Het is daarom interessant om te kijken naar de ontwikkelingen op het gebied van interne auditing, omdat het belangrijke actoren en belanghebbenden zijn bij het beheersen van risico's en ze actief zijn binnen de gehele publieke sector (Spira en Page, 2003, p. 658).

2.2 Ontwikkelingen in auditing

De onzekerheid en de risico's die de moderniteit met zich mee heeft gebracht, is terug te zien in de ontwikkelingen op het gebied van auditing. Power (2003, p. 188) geeft aan dat er een *audit explosion* is ontstaan. Deze term refereert naar de transformatie en de opkomst van nieuwe, formele instituties voor toezicht en controle. Hij geeft hierbij zelf aan dat deze definitie niet perfect is, maar wel duidelijk verwijst naar de schaal en omvang van de activiteiten van audit-instituties. De potentiële homogenisering en standaardisering van audit- en inspectieprocessen, waarbij gefocust wordt op systemen, mag niet onderschat worden. Complexe handelingen van ziekenhuizen, scholen en politie worden 'auditable' en voor inspectie vatbaar gemaakt door de focus niet te leggen op de prestaties, maar door zich te richten op het managementsysteem voor het definiëren en monitoren van prestaties (Power, 2003, p. 189). Het monitoren van prestaties is onlosmakelijk verbonden met het beheersen van risico's die geruststelling bieden.

De opkomst van auditing

In de publieke sector hebben nieuwe modellen van governance en de privatisering van overheidsdiensten gezorgd voor een explosieve groei in het gebruik van auditing als een mechanisme voor controle (Pentland, 2000, p. 307). Deze explosie komt volgens Power (2003) niet uit het niets. Aan de ene kant doet de politiek namelijk beroep op de verantwoording van publieke dienstverleners. Deze vraag uit de politiek is gekoppeld aan de neoliberale voorkeur voor de bestaande economische controle op afstand via

instrumenten als accounting, budgetcontrole, kwaliteitsborging en andere instrumenten. De explosie is ontstaan door een grotere reeks van veranderingen onder het label “*New Public Management*” (Power, 2003, p. 191). Aan de andere kant is er aan de aanbodkant ook een nieuwe dimensie ontstaan. Dit is de opkomst van professionele adviesgroepen op het gebied van bijvoorbeeld accounting en bedrijfsvoering. Hoewel deze opkomst de explosie niet kan verklaren, is het bestaan en de mobilisatie van deze groepen een belangrijk omslagpunt geweest (Power, 2003, p. 191).

De worsteling om ‘toegevoegde waarde’ te leveren

Auditing heeft in de afgelopen jaren een ontwikkeling doorgemaakt. Men spreekt van een explosie, maar de rol van auditing is niet alleen gegroeid, maar ook van vorm veranderd. Historisch gezien werd auditing gezien als een ‘organisatorische politiemans of waakhond’ (Morgan, 1979, p. 161), maar door ontwikkelingen -beschreven aan het begin van dit hoofdstuk- is audit ‘geëvolueerd’. Binnen de publieke sector is er een vraag ontstaan naar het beheersen van risico’s, sprake van een toenemende verantwoordingsdruk en nieuwe structuren en processen. Er is behoefte aan tijdige, betrouwbare en relevante informatie voor besluitvorming (Ramamoortie, 2003, p. 9).

Humphrey, Jones, Khalifa en Robson (2007, p. 4) spreken ook over een veranderende rol. Zij geven aan dat traditionele audit gericht was op ‘naleving’, terwijl de geëvolueerde audit zich richt op het ‘toevoegen van waarde’. Daarmee was de traditionele benadering gericht op transacties en de geëvolueerde audit gericht op risico’s (Humphrey et al., 2007, p. 4). Spira en Page (2003, p. 653) geven aan dat deze ontwikkeling mede tot stand is gekomen door *outsourcing*. Er werden veel taken op afstand van de overheid uitbesteed en dit dreigde ook voor de interne auditfunctie. Er ontstond het idee om externe en interne auditing te integreren, maar de noodzaak dat externe auditors onafhankelijk bleven was een belangrijke tegenkracht voor deze beweging (Spira en Page, 2003, p. 653). De interne auditfunctie reageerde hierop door zich te focussen op professionalisering en het potentieel voor de auditfunctie om ‘toegevoegde waarde’ te leveren. (Spira en Page, 2003, p. 653). Ramamoortie (2003, p. 3) omschrijft deze ontwikkeling ook:

“Starting as an internal business function primarily focused on protection against payroll fraud, loss of cash and other assets, internal audit’s scope was quickly extended to the verification of almost all financial transactions, and still later, gradually moved from an ‘audit for management’ emphasis to an ‘audit of management’ approach.”

Van der Pijl beargumenteert dat de auditor meer moet kunnen bieden dan alleen een financiële controle achteraf. Hij moet ervoor zorgen dat zijn team het management zekerheid, inzicht en nieuwe kennis meegeeft. (Verhoog, 2002, p. 37). Van der Pijl gaat verder en zegt dat de auditor zich niet moet beperken tot de rol van politieagent. “We zullen ons meer moeten gaan richten op de organisatie zelf” (Verhoog, 2002, p. 37). Daarbij geven Kouters en Van der Meer (2013, p. 25) aan dat er dringend behoefte is aan een meer op processen en IT-gerichte aanpak, omdat de gepercipieerde waarde van de controle ‘oude stijl’ afneemt. Zij geven verder aan dat met vaktechnische kennis alleen geen klant te overtuigen is. De auditor moet ook aan de businesszijde een steentje

bijdragen en *audit integration*⁴ is daarmee een geschikt middel om in te zetten (Kouters en Van der Meer, 2013, p. 27). Met de 'businesszijde' wordt bedoeld dat er gestart wordt vanuit het gemeenschappelijke en niet meer geredeneerd vanuit de auditdisciplines, elk met hun eigen insteek (Hartog en De Korte, 2008, p. 4).

Ondanks de evolutie van de auditfunctie, geven Humphrey et al. (2007, p. 4) aan dat de oude waarden, die zijn geborgen in de financiële auditing, blijven bestaan. Spira en Page (2003, p. 653) beamen dit ook door te zeggen dat interne auditors veranderden van 'controleurs' naar 'controleurs-adviseurs'. Deze verschuiving kan alleen succesvol bereikt worden door zekere elementen van de rol van controleur. Hierdoor kan de interne auditfunctie de formele autoriteit blijven claimen (Spira en Page, 2003, p. 653). Hiermee wordt bedoeld dat het vertrouwen in de auditor cruciaal is voor het succes in de beroepsuitoefening. Daarbij is het vertrouwen in de auditor afhankelijk van zijn vermogen om een professional te zijn en hoe hij zich onafhankelijk opstelt tegenover de opdrachtgever en zijn stakeholders. Om de auditor's professionalisme en onafhankelijkheid te waarborgen, is het nodig om instituties en reglementen op te stellen, om te voorkomen dat de auditor een de opdrachtgever 'het op een akkoordje gooien' (Tagesson en Eriksson, 2011, p. 27).

De rollen van controleur en adviseur brengen dus uitdagingen en onzekerheid met zich mee. Van Peurse (2005) geeft aan dat de onafhankelijkheid ten opzichte van het management consequent ter discussie kan worden gesteld, omdat interne auditing plaatsvindt in een omgeving van betrokkenheid met en soms afhankelijkheden van het management (Van Peurse, 2005, p. 490). Doordat interne auditors betrokken zijn bij het steunen van management en systeemactiviteiten, creëert dit uitdagingen als zij zowel onafhankelijk van het management willen zijn, en het management willen ondersteunen (Van Peurse, 2005, p. 490). De evolutie en de onzekerheid omtrent de interne auditfunctie laat de worsteling zien omtrent de vraag: op welke manier kunnen de interne auditors 'toegevoegde waarde' leveren? (Spira en Page, 2003, p. 653). Deloitte en Touche Tohmatsu (2000, p. 6) omschrijven de huidige situatie als:

"The shift in risk-control landscape creates both challenges and opportunities for internal auditors. Those that handle the challenge quickly and cost-effectively will be credited with helping their organization meet its business goals. Those that don't will be left behind, stranded in a world where the attitude 'you are either part of the problem or part of the solution' separates the survivors from the casualties. There is still much work to be done and we hope that internal audit professionals will see beyond today and carve a vision worthy of tomorrow."

⁴ Hamilton (2004, p. 9) definieert *audit integration* als "een auditconcept waarin de auditdisciplines Finacial auditing, operational auditing en IT-auditing in één team min of meer op voet van gelijkwaardigheid vanuit meerdere invalshoeken een geïntegreerd oordeel vormen over het object van audit en eventueel geïntegreerde adviezen verstrekken." Voorbeelden van onderzoeken zijn de betrouwbaarheid van informatiesystemen, efficiëntie van informatiesystemen en het functioneren van een *management control system* (Hamilton, 2004, p. 9-10).

Ambigüiteit en flexibiliteit in auditing

Om deze uitdagingen en risico's het hoofd te kunnen bieden is ambigüiteit belangrijk rondom het concept auditing. Deze ambigüiteit is terug te zien rondom de definities van auditing. Er is geen overeenstemming over wat auditing nu precies inhoudt (Power, 1997, p. 4). Kocks (2003, p. 1) spreekt over de *audit pollution*, waarbij verwezen wordt naar het oneigenlijke gebruik en de onduidelijkheid van termen als 'auditing' en 'auditor'. Om dit te doorbreken komt Kocks (2003, p. 1) met een definitie van het begrip auditing:

“Auditing verwijst naar het vakgebied dat zich bezighoudt met de theorievorming en de toepassing van de resultaten daarvan. Deze theorievorming en de toepassing van resultaten daarvan richt zich op 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 vooraf vastgestelde (set van) norm(en), met als doel om, op grond van de resultaten van die toetsing één of meer (door een auditor of een derde) gecertificeerd(e) oordeel/oordelen te kunnen afgeven aan de opdrachtgever of via de opdrachtgever, aan derden, waarbij zowel aan de audit als aan de auditor bepaalde eisen worden gesteld.”

Voor iemand die niet bekend is met auditing wordt het er met de definitie van Kocks niet duidelijker op. Deze was van onduidelijkheid die over het begrip hangt, is een belangrijk onderdeel van auditing (Power, 1997, p. xvii). Op deze manier kunnen elementen uit deze beroepsgroep worden toegepast in een verscheidenheid van beleidscontexten.

Op de vraag 'wat produceren auditors?' antwoordt Power (2003, p. 380) dat ze zekerheid of vertrouwen bieden aan een onderwerp dat ondergeschikt is gemaakt aan auditing. Primair gaat het bij het uitvoeren van audits om het afgeven van een oordeel (Kocks, 2003, p. 2). De auditor verzamelt feiten, toetst deze aan de afgesproken normen en komt op basis daarvan tot een oordeel en rapporteert daarover aan het afgesproken orgaan of organen (Van Twist et. al., 2013, p. 14).

“The aim is to look for irregularities, or ‘red-flags’ that put the auditor on alert to possibilities of fraud.”

Power (1997, p. 24)

Het doel dat hier wordt omschreven, brengt ook een onduidelijkheid met zich mee. Als audits onregelmatigheden ontdekken, wordt aangenomen dat zij succesvol zijn. Met het opsporen van onregelmatigheden worden beleidsterreinen ter verantwoording geroepen en een poging gedaan deze transparanter te maken (Ketsall, 2003, p. 192). Het probleem treedt op wanneer de auditor geen onregelmatigheden vindt. Hoe lang moet een auditor onderzoeken? Hoe diep moet hij graven in de materiële grondslagen van financiële verklaringen voor het geven van een oordeel? Er zal een uitruil moeten plaats vinden tussen de mate van zekerheid en de daarbij gepaard gaande kosten van de audit (Ketsall, 2003, p. 192). Er bestaat dan ook geen robuuste opvatting over 'goede' auditing. Power (1997, p. 29) geeft aan dat goede auditing ontstaat als een conformiteit die overeenkomt met de erkende procedures die door de tijd zijn ontstaan. Power (2003, p. 330) benadrukt daarbij dat auditing altijd verstrengeld is geweest in een proces van zelfreproductie. Om vertrouwen voort te brengen in bijvoorbeeld financiële verklaringen, moet de auditfunctie vertrouwen wekken in zichzelf.

Deze ambiguïteit rondom auditing wordt ook onderschreven door Pentland (2003, p. 308) als hij op zoek gaat naar de grenzen van auditing. De meeste beroepsgroepen zijn gebonden aan een bepaalde expertise in een bepaald onderwerp. Zo is het medische beroep gebonden aan de natuurlijke grens van het menselijk lichaam en zijn kwalen. Auditing kent deze specifieke grenzen niet, want het kan zich vestigen in elke situatie waarbij een relatie bestaat met verantwoording (Pentland, 2000, p. 308). Een voorbeeld hiervan is het voorschrijven van medicijnen. Auditors zijn op een bepaalde manier neutraal in het 'gevecht' over de vraag wie het recht heeft om medicijnen voor te schrijven (Psychologen, verpleegkundigen of verloskundigen?). Bovendien beschikken zij niet over de legitieme basis om een mening te hebben over welke medicijnen zij voorschrijven (Pentland, 2000, p. 308). Maar als zorgverleners verantwoordelijk worden gehouden (door wie dan ook) dan hebben auditors een grote invloed op de manier waarop voorschriften zijn geschreven en hoe deze worden bijgehouden. (Pentland, 2000, p. 308). Het proces wordt hierdoor 'auditable' gemaakt. Auditing krijgt dus inhoud en praktische waarde, door het te koppelen aan een zogenaamd objectgebied (Kocks, 2003, p. 2).

De flexibiliteit, zoals aan het begin van dit hoofdstuk is beschreven, is bovendien terug te zien in auditing. Shore en Wright (1999, p. 559) benadrukken dit: *"audit has been released from its traditional moorings, blown up in importance and now, like a free-floating signifier, hovers of virtually every field of modern working life."* Auditing kan daardoor plaatsvinden op verschillende terreinen zoals het onderwijs, de zorg, computersystemen en op het gebied van duurzaamheid. De Korte en Van der Pijl geven aan dat het: "Voor de buitenstaander moeilijk is al die verschillen die voor ons leven, te onderscheiden." De flexibiliteit is volgens hen te verklaren doordat "het management vraagt om een audit in de ruimste zin des woords." (Verhoog, 2002, p. 36).

Ondanks de toename van flexibiliteit is het huidige denken over auditing geworteld in een set van labels en daarin is het beïnvloed door de vertrouwde financiële audit (Pentland 2000, p. 309). Hierdoor is men blind voor de groeiende variatie op het gebied van auditing. Zo zijn er accountants, maar deze moeten binnen het vakgebied concurreren met ingenieurs en technici op het gebied van bijvoorbeeld de energiemarkt. Terwijl auditing zich aan het verspreiden is, ontstaan er nieuwe vormen die lijken op de prototypische financiële audit, maar ontstaan er ook vormen die sterk afwijken. Daarnaast is de financiële audit ook nauwelijks monolithisch te noemen door de veranderingen die op dit gebied hebben plaatsgevonden ter loop van tijd (Pentland, 2000, p. 309). Het is belangrijk dat er wordt stilgestaan bij deze meervoudigheid en flexibiliteit.

"I am arguing for researchers to enlarge the context in which audit judgments are examined. If the key to audit judgment lies in its multifaceted nature, then this needs to be investigated."

Hogarth (1991, p. 287)

Rituelen in auditing

Wetenschappers hebben auditing traditiegetrouw benaderd als een technisch of cognitief fenomeen. Carpenter et. al. (1994, p. 355) kiezen voor een andere richting en interpreteren audits als een sociaal gedragsfenomeen waarin de sociale context van de auditororganisatie en de daarbij behorende filosofie van invloed zijn op de audits. Deze richting neemt ook een centrale plaats in bij dit onderzoek.

Het kan als een sociaal gedragsfenomeen gezien worden, omdat ondanks dat auditing sterk leunt op modellen en methoden, ze zijn ingebed in de persoonlijke,

professionele vaardigheden van de auditor om die toe te passen (Van Twist et. al., 2013, p. 85). Hogarth (1991, p. 277) geeft bovendien aan dat de bevindingen in de werkzaamheden van auditors, ondanks dat ze gebaseerd zijn op uitvoerig onderzoek, onvermijdelijk subjectieve beoordelingen bevatten. Om de juiste beoordelingen te kunnen maken, zijn er twee condities nodig. De eerste conditie is om het juiste proces toe te passen en de tweede omvat het hebben van de juiste *inputs*, de gegevens of kennis, waar het proces op teert (Hogarth 1991, p. 280). Het is belangrijk om te begrijpen hoe deze mensen de kennis vergaren waarmee zij handelen en onder welke condities ze opereren die ervoor zorgen dat deze kennis voor hen beschikbaar is (Hogarth, 1991, p. 280).

In de antropologie is de interesse in auditing in de laatste decennia toegenomen. Deze interesse komt voort uit het veelvuldige, doorkruisende karakter van waarden en gebruiken die vanuit de naam van verantwoording in de openbaarheid komt. Het breekt een reeks van sociale situaties open (Strathern, 2000, p. 2). Zodra audits worden toegepast op publieke instituties, zou men kunnen spreken van 'rituelen van verificatie'. Antropologen hebben beargumenteerd dat een collectief ritueel gezien kan worden als een drastische poging om een specifiek deel van het leven krachtig en voorgoed onder controle te krijgen (Pentland, 1993, p. 608). Op systeem gebaseerde audits kunnen dan ook gezien worden als een ritueel, omdat ze zich focussen op processen in plaats van materie. (Strathern, 2000, p. 178). Het betekent het opzetten van mechanismen die nog niet bestonden met de gedachte om mensen te helpen (te monitoren) zodat zij zichzelf kunnen helpen (monitoren). Dit betekent dat er hulp geboden kan worden om mensen te helpen gewend te raken aan een nieuwe 'cultuur' (Strathern, 2000, p. 4). Strathern (2000) beargumenteert dat er gesproken kan worden van een audit cultuur.

Pentland (1993, p. 605) borduurt voort op de gedachte om auditing te omschrijven als een ritueel. Door dit concept te zien als een ritueel van interactie, verschuift de focus naar het collectieve karakter, de setting en de processen omtrent auditing in plaats van de specifieke inhoud. Dit karakter is belangrijk, omdat auditing is ingebed in een cultureel systeem van ideeën (overtuigingen en kennis) en sentimenten (waarden), waarin acties en voorwerpen zijn verwoven met symboliek en betekenis (Dent, 1991, p. 706). Op deze manier verandert het begrip over de constructie van auditing als geheel, waarbij dingen als professionalisme, onafhankelijkheid en vertrouwen worden ingesloten (Pentland, 1993, p. 606).

Een ritueel bestaat op zijn minst uit vijf lagen, die volgens Pentland (1993, p. 607) ook terug te zien zijn in auditing. De eerste laag is het **expliciete doel** dat bij auditing het verifiëren van bijvoorbeeld financiële verklaringen omvat. Door de validiteit van financiële verklaringen te beoordelen en te certificeren, bestaat de rol van auditors uit het produceren van vertrouwen, legitimiteit en het geven van 'comfort' aan het publiek en andere geïnteresseerde partijen (Pentland, 1993; Power, 1999; Carrington en Catasús, 2007). De tweede laag bestaat uit **expliciete symbolen en boodschappen**. Een voorbeeld van zo'n symbool op het gebied van auditing kan de handtekening zijn in de jaarlijkse rapportage (Pentland, 1993, p. 607). Volgens Pentland (1993, p. 613) is deze 'ondertekening' wel een sterk voorbeeld om het auditritueel te begrijpen. Een handtekening geeft geruststelling aan degene die het ziet, bevestigt iemands deelname aan het audit-team en de *commitment* van diegene aan de professie (Pentland, 1993, p. 613). De derde laag omvat **impliciete verklaringen**, zoals 'de auditor is een competente professional' (Pentland, 1993, p. 607). De vierde laag omvat de **sociale relaties** die beïnvloed worden. Deze beïnvloeding kan zowel ontstaan binnen het audit-team als met

de opdrachtgever (Pentland, 1993, p. 607). Door participatie in een ritueel wordt groepsidentificatie gecreëerd en behouden, waarden worden overgedragen en de groepscohesie wordt versterkt (Pentland, 1993, p. 608). De verwachting is dat auditors een extreme samenhangende groep zijn door de intensieve uitvoering van collectieve rituelen (Pentland, 1993, p. 608). De vijfde laag omschrijft Pentland (1993, p. 607) als '*culture vs. chaos*'. Hij geeft hiermee aan dat rituelen en cultuur in een chaotische wereld zorgen voor zekerheid en orde. Bij auditing kan gedacht worden aan het transformeren van de chaos van 'rauwe cijfers' naar een meer cultureel geaccepteerde vorm. Cijfers die nog geen onderdeel geworden zijn van het auditproces kunnen worden gezien als risicovol en onzeker, maar ze veroorzaken vooral een oncomfortabel gevoel bij auditors (Pentland, 1993, p. 609).

De productie van geruststelling

Rituelen van auditing zorgen volgens Pentland (1993, p. 609) ervoor dat deze cijfers comfortabel gemaakt worden. Carrington en Catasús (2007, p. 38) noemen dit de zoektocht van de auditors. In deze zoektocht proberen auditors zich comfortabel te voelen met de cijfers. De taal van comfort suggereert dan ook een proces die zich meer richt op een '*gut feel*' in plaats van een rationele gedachte (Pentland, 1993, p. 609). Pentland (2000, p. 311) wil daarbij aangeven dat auditors acteren als buffers tussen twee symbolische werelden. Ze interpreteren boekhoudkundige systemen, die op zichzelf al als interpretatieve producten gezien kunnen worden, en daarnaast interpreteren zij dit aan de hand van verschillende regels die ook openstaan voor interpretatie (Pentland, 2000, p. 311).

Het woord 'comfort' speelt in de argumentatie hierboven dus een belangrijke rol. Carrington en Catasús (2007) spreken dan ook over de *comfort theory*. Het produceren van comfort ontstaat uit de transformatie van financiële verklaringen van het management vanuit een onbetrouwbare staat naar een vorm die auditors en het publiek geruststellend vinden (Carrington en Catasús, 2007, p. 36). Een belangrijk kritiekpunt is dat deze theorie voordelig is in het onderstrepen van de procedurele, hiërarchische en symbolische aspecten van auditing, maar over het hoofd ziet dat de productie van geruststelling onderhandeld is (Power, 1999 - in Carrington en Catasús, 2007, p. 38). In plaats van geruststelling te zien als een vaststaand gemak, is het interessant om te kijken hoe geruststelling geconstrueerd en gedefinieerd wordt en in de loop van tijd kan veranderen (Carrington en Catasús, 2007, p. 38).

Carrington en Catasús (2007, p. 54) geven aan dat de zoektocht naar ongemakken en het toepassen van methoden om deze ongemakken te kenteren richting een toestand van geruststelling en daarmee de perspectieven van ongemakken en geruststelling te veranderen, getypeerd kunnen worden als *acts of creativity*.

2.3 De organisatie als multiculturele plek

De manier waarop auditors beoordelen, hangt af van de aard van de verschillende praktijken binnen de auditororganisaties. Het is dan ook goed voor te stellen dat de culturen binnen de auditororganisaties effect hebben op de expertise en de auditbeoordelingen (Spires 1991, in Hogarth 1991, p. 280). De aanname is hier dan ook dat de culturen binnen de Auditdienst Rijk een grote invloed uitoefenen op de werkzaamheden van de auditors.

Om deze invloed te kunnen onderzoeken is het belangrijk om eerst langer stil te staan bij het concept organisatie. De drie perspectieven die Scott en Davis (2007) aangeven in hun boek *Organizations and Organizing* staan bij dit concept centraal. Het eerste perspectief dat zij bespreken is **organisaties als rationele systemen** te zien. Hierbij ziet men organisaties als collectiviteiten die gericht zijn op het nastreven van relatief specifieke doelen en sterk geformaliseerde sociale structuren hebben (Scott en Davis, 2007, p. 28). De hoge mate van formalisatie en doelgerichtheid zorgt ervoor dat ze verschillen van andere collectiviteiten, zoals families en gemeenschappen. De strategie van de organisaties richt zich op het strikt en rationeel formuleren van de doelen en het vormgeven van de *standard operating procedures* om deze doelen te bereiken (Carpenter, Dirsmith en Gupta, 1994, p. 359-360). De metafoor 'de organisatie als een mechanisme' kan aan dit perspectief worden verbonden. De organisatie tracht de samenstelling van het werk en de werknemers te mechaniseren (Morgan, 2006, p. 25-26). Dit perspectief past bovendien goed bij de manier waarop auditors naar hun werkzaamheden kijken. Van Twist et. al. (2013, p. 82) benadrukken dat de interne auditfunctie geborgd is in een gestandaardiseerde inzet van modellen en methoden. De ontwikkeling van modellen en methoden, van tools, codes en *control frameworks* staat symbool voor de verdere professionalisering van de auditpraktijk via het meetbaar maken van wat er (al dan niet) in systemen is vastgelegd (Van Twist et. al., 2013, p. 82). Er lijkt dus een trend te zijn van een mechanisering van de interne auditfunctie.

Het tweede perspectief omschrijft **organisaties als organische systemen**. Hier worden organisaties gezien als collectiviteiten waarbinnen deelnemers meerdere belangen nastreven. Dit kunnen zowel afzonderlijke als gemeenschappelijke belangen zijn, maar ondanks dat waardeert iedereen de organisatie als een belangrijke bron (Scott en Davis, 2007, p. 30). Dit perspectief laat zien dat ondanks dat organisaties vaak een formele rolverdeling en regels hebben opgesteld, deze vaak weinig of geen invloed hebben op het gedrag van de werknemers (Scott en Davis, 2007, p. 29). Op deze manier worden organisaties gekarakteriseerd door het idee dat specifieke besluiten gevormd worden door de context en het individu in plaats van door *standard operating procedures* (Carpenter et. al., 1994, p. 306).

In het derde perspectief worden **organisaties als open systemen** omschreven. Hier zijn organisaties opeenhopingen van interdependente stromen en activiteiten, gelinkt aan verschuivende groepen van werknemers die ingebed zijn in brede institutionele omgevingen (Scott en Davis, 2007, p. 32). Bij dit perspectief staat de complexiteit centraal. Vanuit een open perspectief worden organisaties geïnfiltrerd, gevormd en gesteund door omgevingen. Ook benadrukt dit perspectief het belang van culturele elementen in de constructie van organisaties (Scott en Davis, 2007, p. 31). De interne auditfunctie lijkt deze beweging te hebben gemaakt met de totstandkoming van de Auditdienst Rijk. De oprichting van de ADR als *shared service center*, heeft er voor gezorgd dat verschillende stromen, activiteiten en werknemers bij elkaar zijn gekomen.

Dit derde perspectief past bij de metafoor van Morgan (2006) om een organisatie te zien als een cultuur. Door de organisatie te beschouwen als een cultuur, kan het bijdragen aan het ideële begrip van de organisatie. Cultuur beschrijft het patroon van waarden, overtuigingen en verwachtingen die gedeeld worden door leden van de organisatie (Scott en Davis, 2007, p. 23). De interpretatieve structuren zoals symbolen, mythes, gebruiken en rituelen komen op deze manier aan het licht. Ze worden door een brede reeks van acties en gebeurtenissen betekenisvol voor de mensen die onderdeel uitmaken van de

organisatie (Carpenter et. al., 1994, p. 362). Cultuur als een ideëel systeem wordt geproduceerd en gereproduceerd door actie en interactie (Dent, 1991, p. 710).

Deze laatste metafoer is niet krachtig genoeg, omdat deze metafoer een deel is van de definitie van organisatie. Organisaties zijn culturele fenomenen en niet 'als' culturele fenomenen (Czarniawaska-Joerges, 1992, p. 29). Hierbij moet de kanttekening gemaakt worden, dat men er niet vanuit moet gaan dat alle elementen op eenzelfde manier gedeeld en beleefd worden (Scott en Davis, 2007, p. 23). Binnen een organisatie kunnen ook subculturen en tegenbewegingen bestaan (Scott en Davis, 2007, p. 23). Veel organisaties kunnen namelijk beter beschreven worden als meervoudige, doorkruisende culturele contexten die veranderen door tijd, in plaats van stabiele, begrenzendende homogene culturen (Gregory, 1983, p. 365). Culturen in organisaties mogen dan ook niet onafhankelijk gezien worden van hun sociale context. Ze zijn namelijk doordrongen van bredere denksystemen, interactie met andere organisaties en sociale instituties waarbij normen, waarden en kennis worden geïmporteerd en geëxporteerd (Dent, 1991, p. 709). Organisaties kunnen gezien worden als multiculturele plaatsen waarbij subculturen met elkaar in conflict kunnen raken. (Meek 1988, in Carpenter et. al. 1994, p. 372). Dent (1991, p. 710) gaat zelfs zover dat culturele verandering een politiek proces is waarbij subculturen met elkaar strijden om de legitimiteit en de dominantie. 'Subcultuur' is hier dan ook niet het goede woord, vanwege het uitgangspunt dat er één organisatiecultuur overheerst. Het idee van een uniform gedeelde organisatie cultuur is daarom theoretisch en empirisch niet mogelijk om te onderbouwen (Czarniawska-Joerges, 1992, p. 184). Een organisatie is ingebed in een culturele context. Het zijn meervoudige culturen die verschillende organisaties kunnen doorkruisen (Gregory, 1983, p. 347). Dit is ook het uitgangspunt in deze thesis. De Auditdienst Rijk positioneert zich in het publieke domein waarbij het in verbinding staat met verscheidene overheidsinstanties die wederzijds invloed op elkaar uitoefenen.

Waarom rituelen?

Om cultuur in een organisatie te kunnen ontleden, is het belangrijk om de culturele artefacten te identificeren, zoals symbolen en rituelen (Smith en Stewart, 2011, p. 115). Vanuit dit perspectief komen de diepere structuren aan het licht waaruit de waarden en betekenissen afgeleid kunnen worden. Ook kunnen rituelen de stilzwijgende en ontwijkende aspecten van de organisatie onthullen (Smith en Stewart, 2011, p. 115).

Deze manier om naar organisaties te kijken, kent ook veel kritieken. Criticasters noemen deze studies vaak '*coffee-drinking studies*' (Czarniawska-Joerges, 1992, p. 173). Alvesson (1985, p. 108) geeft bijvoorbeeld aan dat grappen, lunchpauzes en bedrijfsbadges te belangrijk worden gemaakt in deze studies. Ze stellen niets voor in vergelijking met de hiërarchie in de organisatie en de manieren waarop het werk is georganiseerd. Alvesson (1985), p. 109) vraagt zich af of het jaarlijkse kerstdiner dat plaatsvindt binnen een organisatie iets kan vertellen over het functioneren van de organisatie? Hij stelt: "*Would changes in the annual party result in changes in organizational life during the approximate 225 working days?*"

Ik sluit me aan bij Bolman en Deal (2008, p. 265) dat dit invloed kan hebben op het leven in de organisatie. Rituelen en ceremonies, zoals het jaarlijkse kerstdiner, creëren orde, duidelijkheid en geven voorspelbaarheid (Bolman en Deal, 2008, p. 266). Het onderzoeken van rituelen geeft de onderzoeker de mogelijkheid om processen in de

organisatie te onderzoeken die over het hoofd gezien worden in rationele en doelbewuste benaderingen van onderzoek (Islam en Zyphur, 2009, 133). Ondanks de ervaring in het wetenschappelijk onderzoek naar organisatiecultuur in de jaren tachtig, is er weinig empirisch onderzoek gedaan naar rituelen (Islam en Zyphur, 2009, p. 116).

Hiermee lijkt deze thesis een spanningsveld op te zoeken. Auditing en rituelen lijken op het eerste gezicht twee verschillende werelden. Met het begrip audit wordt verwezen naar het onderzoek dat een gefundeerd oordeel moet opleveren (Kocks, 2003, p. 4). Daarbij is het geborgd in een gestandaardiseerde inzet van modellen en methoden (Van Twist et. al., 2013). De organisatie als rationeel systeem (Scott en Davis, 2007) lijkt hierbij de boventoon te voeren. Het 'rationele' van auditing lijkt niet samen te kunnen gaan met een concept als het ritueel, maar deze constatering is te simplistisch. Deze constatering is mogelijk, omdat het ritueel door sommige wetenschappers wordt omschreven als *"carrying out a task without thinking it through in a problem-solving way"* (Walsh en Ford, 1989 - in Philpin, 2002, p. 144). Echter wordt met deze definitie van het ritueel de complexiteit van dit concept buiten beschouwing gelaten. Het is belangrijk om aan te geven dat in tegenstelling tot het dagelijkse taalgebruik het begrip 'ritueel' niet naar 'irrationale' verwijst. Een aantal van de grootste antropologen van de twintigste eeuw hebben vele jaren gewijd om te proberen om een ritueel te begrijpen (Eriksen, 1995, p. 216). Daarbij zijn verschillende perspectieven tot stand gekomen:

"One principal perspective emphasises that rituals simultaneously legitimate power, and are thus important vehicles of ideology, and give the participants strong emotional experiences; another perspective focuses on the ability of rituals to give people an opportunity to reflect on their society and their own role in it."

Eriksen (1995, p. 216)

Een ritueel kan refereren naar elke collectieve activiteit die van invloed is op het behouden van de sociale orde. Deze activiteiten kunnen dan ook alledaags en toegankelijk zijn, zoals elkaar groeten, conversaties en andere routine acties (Pentland, 1993, p. 606). Wat Pentland (1993) hier mee wil aangeven is dat deze gebruiken buiten hun evidente doel om, ook een significantie hebben op het emotionele niveau voor de participanten. Smith en Stewart (2011, p. 133) beargumenteren dat rituelen op het eerste gezicht vaak worden beschouwd als tijdverspilling, maar een belangrijk aspect is dat ze coherentie geven aan sociale gebeurtenissen. Rituelen vereisen dan ook vaardigheden, want ze moeten goed worden uitgevoerd (Sennett, 2008, p. 21).

Bolman en Deal (2008, p. 262) geven aan dat de kracht van het ritueel tastbaar wordt, zodra men de leegte ervaart bij het verlies ervan. Dit wordt goed geïllustreerd met dit voorbeeld:

"Wie goed oplet, ziet dat ons leven doorspekt is met rituelen. Bij thuiskomst je sleutelbos aan het haakje hangen: een ritueel met zeer praktisch nut. Daar komt geen magie bij kijken, tenzij de sleutels op een dag toch kwijt zijn. 'Dit kán gewoonweg niet, ik hang ze altijd aan het haakje!' Daar staat hij dan: de vleesgeworden vertwijfeling. Want ook dat is een functie van rituelen: het stevig verankeren van onze innerlijke overtuigingen. Met je sleutels zou je

*zomaar je geloof kwijt kunnen raken. En dat willen we niet. Dat is, denk ik, zelfs onze grootste angst.*⁵

Rituelen zijn een vorm van symbolische expressie die plaatsvinden in een organisatie (Islam en Zyphur, 2009, p. 115). Ze kunnen worden gestructureerd om stabiliteit of verandering te bevorderen (Islam en Zyphur, 2009, p. 123). Rituelen kunnen dus gedefinieerd worden als begrensde, herhalende, opeenvolgende activiteiten die bijdragen aan de symbolische betekenisgeving (Smith en Stewart, 2011, p. 115). Het zijn instrumenten *“to erect walls or to bring them down”* (Epstein, 1992, p. 237). Ze zorgen ervoor dat individuen en groepen hun status in een organisatie kunnen behouden, de solidariteit binnen de organisatie versterken of organisatieveranderingen vergemakkelijken.

Cova en Salle (2000, p. 665) onderscheiden twee typen rituelen. Het eerste type bevat de ‘rituelen van integratie’, die ook wel **macro-rituelen** genoemd worden. Deze macro-rituelen zijn samenwerkende procedures voor het versterken van het verlangen naar een gemeenschap (Cova en Salle, 2000, p. 665). Deze rituelen spelen een belangrijke rol in het verenigen van individuen in een sociale entiteit (Islam en Zyphur, 2009, p. 114).

Het tweede type bevat de ‘rituelen van interactie’ of **micro-rituelen**. (Cova en Salle, 2000, p. 666). Deze rituelen zijn voor het faciliteren van dagelijkse contacten en het tot stand brengen van een persoonlijke identiteit. Micro-rituelen zijn het antwoord op de behoeften van dagelijkse situaties: de psychologische behoefte voor zelfbescherming en het faciliteren van sociale contacten (Cova en Salle, 2000, p. 666). Deze rituelen focussen zich op het behouden en versterken van sociale structuren (Islam en Zyphur, 2009, p. 114).

Rituelen in dit onderzoek

In dit onderzoek naar de uniforme auditcultuur en auditpraktijk binnen de Auditdienst Rijk is het daarom interessant om te focussen op macro- en micro-rituelen. Dit zijn namelijk de instrumenten om uniformiteit te bevorderen of juist divergerend te werken. Het gebruik van symboliek staat centraal bij rituelen (Eriksen, 1995, p. 220). In dit onderzoek naar rituelen van auditing, zal deze symboliek ook centraal staan. Er is hierbij gefocust drie aspecten. Er wordt hier het onderscheid gemaakt tussen symbolische taal, handelingen en objecten (Ybema, Yanow, Wels en Kamsteeg, 2009, p. 8).

- Onder **symbolische taal** vallen concepten als narratieven, vertogen, verhalen, metaforen, mythen, slogans, jargon, grappen, roddels en anekdotes in alledaagse gesprekken en geschreven documenten (Ybema et. al., 2009, p. 8).
- Bij **symbolische handelingen** kan gedacht worden aan gebruiken, gewoonten en routines (Ybema et. al., 2009, p. 8).
- Onder **symbolische artefacten** vallen begrippen als gebruiksvoorwerpen, het gebouw, de werkplek, kleding en andere objecten.

Hierbij is het belangrijk om aan te geven dat in een onderzoek naar symbolen er niet alleen gekeken moet worden naar welke symbolen er gebruikt worden, maar dat hierbij ook aandacht is voor hun onderlinge relaties en hun betekenis (wat ze symboliseren) (Eriksen, 1995, p. 220).

⁵ Dit voorbeeld is afkomstig van de website: www.grenswetenschap.nl, geraadpleegd op 4 maart 2014.

2.4 Conclusie

Dit hoofdstuk heeft aangetoond dat de moderniteit heeft geresulteerd in een toegenomen ambiguïteit, onzekerheid en flexibiliteit. Bovendien heeft er ook een afname in vertrouwen en legitimiteit richting instituties plaatsgevonden. Interne auditing kan gezien worden als een modernistisch beheersingssysteem, dat nodig is om de veranderingen die plaatsvinden in de publieke sector te beschrijven en te verklaren. De rol van auditing is daardoor veranderd, omdat er binnen de publieke sector een vraag is ontstaan naar het beheersen van risico's, er sprake is van een toenemende verantwoordingsdruk en van nieuwe structuren en processen.

In dit onderzoek naar uniforme auditcultuur en auditpraktijk wordt auditing beschreven als een ritueel. Door het te omschrijven als rituelen van auditing, verschuift de focus naar het collectieve karakter, de setting en de processen. Auditing is namelijk ingebed in een cultureel systeem. In deze rituelen bieden auditors geruststelling en zekerheid door middel van interactie. In het volgende hoofdstuk is aandacht voor dit collectieve karakter. Er wordt ingegaan op de ontwikkelingen die departementale auditdiensten hebben doorgemaakt richting de totstandkoming van de Auditdienst Rijk.

3. Op weg naar één auditdienst voor het Rijk⁶

Het beroep van de interne auditor binnen het publieke domein kent een lange ontstaansgeschiedenis. Het vindt zijn oorsprong in de accountancy en de wortels ervan gaan in Nederland op zijn minst terug tot de Middeleeuwen (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 12-13). De auditfunctie bij de overheid heeft de afgelopen jaren in een stroomversnelling gezeten door reorganisaties, hervormingen en bezuinigingen. In dit hoofdstuk wordt stilgestaan bij de werkzaamheden van de interne auditor binnen het publieke domein. Het geeft een historisch overzicht van de ontwikkelingen die departementale auditdiensten hebben doorgemaakt richting de totstandkoming van één auditdienst: Auditdienst Rijk. De komst van de Auditdienst Rijk maakt uniforme uitvoering mogelijk, maar de samenvoeging van alle departementale auditdiensten brengt ook enkele uitdagingen met zich mee.

3.1 De auditor

De auditfunctie bij de overheid bestaat kortweg uit twee onderdelen. Het eerste onderdeel bestaat uit de accountantscontrole van de jaarverslagen. Dit wordt ook wel omschreven als de wettelijke taak. Men probeert hierbij antwoord te geven op de vraag of het belastinggeld wordt besteed aan de afgesproken doelen en of dit op een goede manier wordt verantwoord in de jaarrekening (Rijksoverheid.nl). Het tweede onderdeel is de uitvoering van audits op verzoek van een ministerie, zoals audits naar beleidsvorming en –uitvoering, bedrijfsvoering en grote projecten (Rijksoverheid.nl).

De auditor fungeert binnen organisaties in het publiek domein als *factchecker* en als normenbewaker. De auditor verzamelt feiten, toetst deze aan de afgesproken normen en komt op basis daarvan tot een oordeel en rapporteert daarover aan het afgesproken orgaan of organen (Van Twist et. al., 2013, p. 14). Daarbij is de auditor deel van het culturele en sociale systeem dat de organisatie is, maar staat tegelijkertijd vanuit de concrete beroepsoefening ook aan de rand daarvan (Van Twist et. al., 2013, p. 15). Van Twist et. al. (2013, p. 17) geven hierbij aan dat aan de ene kant op deze manier de auditor de leiding en bestuur van een orgaan beschermt tegen de prijs van falende processen of spraakmakende incidenten. Terwijl aan de andere kant de boodschap van de auditor ook juist aanleiding kan zijn voor de kritiek in de richting van deze bestuurders (Van Twist et. al., 2013, p. 17). Van Twist et. al. (2013, p. 23) zeggen dat de auditor werkt voor de eigen organisatie, maar breder dienstbaar is aan een goed openbaar bestuur. Auditors zijn niet het antwoord op alle incidenten en affaires bij publieke organisaties, maar ze zijn wel mede verantwoordelijk voor het probleem, en de oplossing daarvan (Van Twist et. al., 2013, p. 23). De auditor werkt in samenspraak met de opdrachtgever, binnen de eigen organisatie, maar tegelijkertijd met oog voor de externe verwachtingen en voor de bredere

⁶ 'Op weg naar één auditdienst voor het Rijk' was ook de naam van het project dat geïnitieerd was door de Secretaris-Generaal van het Ministerie van Financiën en de Directeur-Generaal Rijksbegroting. Het doel van dit project was om de contouren te schetsen voor de de vorming van één auditdienst voor het Rijk onder verantwoordelijkheid van het ministerie van Financiën met ingang van 1 mei 2012.

en diepere betekenis van publieke waarden in het algemeen belang (Van Twist et. al., 2013, p. 24).

Financial, IT en Operational

De auditors die op dit moment werkzaam zijn binnen het publieke domein, zijn in te delen in drie categorieën. De eerste categorie bestaat uit *financiële auditing*. De auditors die werkzaam zijn in deze categorie houden zich vooral bezig met de hiervoor besproken wettelijke taak. Zij houden zich bezig met thema's zoals het besparingspotentieel, de beheersbaarheid van risico's en de betaalbaarheid van de overheidsuitgaven (Over de Auditdienst Rijk, n.b., p. 16). Zij houden zich bijvoorbeeld bezig met het controleren van de jaarverslagen. (Kop en Van Der Wielen, 2007, p. 29). De tweede categorie is *IT-auditing*. Deze auditors houden zich bezig met de IT-systemen bij de Rijksoverheid. De toenemende afhankelijkheid en complexiteit hiervan kunnen leiden tot grote risico's. Privacy, databescherming en digitale veiligheid zijn daarom belangrijke onderwerpen in deze categorie (Auditdienst Rijk over... IT op orde, n.b., p. 15).

In de laatste categorie bevinden zich de *operational auditors*. Zij hebben te maken met een breed onderzoeksveld (Auditdienst Rijk: over operational audits, n.b., p. 9). De breedte wordt veroorzaakt door diversiteit aan onderzoeksobjecten en verschillende vragen vanuit de departementen. Dit loopt uiteen van meer traditioneel georiënteerde onderzoeken naar de betrouwbaarheid, doeltreffendheid en doelmatigheid van processen en systemen, via meer introspectief georiënteerde audits (wat gaat er goed en hoe kan dat beter benut worden) tot cultuurgerichte onderzoeken naar de 'zachte' kant van het functioneren van medewerkers en organisaties. Auditing hoeft daarbij niet alleen achteraf plaats te vinden, maar kan ook zeker nuttig zijn bij het ontwerpen van processen (Auditdienst Rijk: over operational audits, n.b., p. 10).

Een voorbeeld van de werkzaamheden van operational auditors is een opdracht vanuit het ministerie van Veiligheid en Justitie rondom de festiviteiten van de troonwisseling. Deze auditors moesten onderzoeken welke lessen voor de bewaking en beveiliging getrokken konden worden uit de troonwisseling (Auditdienst Rijk: over operational audits, n. b., p. 13). In dit onderzoek naar de troonwisseling werden interviews afgenomen met medewerkers van alle relevante betrokken partijen, zoals de NCTV, regionale eenheden en de landelijke eenheid van de politie, het OM, inlichtingendiensten en de gemeente (Auditdienst Rijk: over operational audits, n. b., p. 13). De informatie uit dit onderzoek kan gebruikt worden voor het beveiligen van grote evenementen in de toekomst.

3.2 Het ontstaan van departementale auditdiensten

De geschiedenis begint bij de ontwikkeling van de departementale accountantsfunctie bij de Rijksoverheid. De eerste ontstond in het jaar 1933. In navolging van de beurskrach van 1929 en om de voedselvoorziening veilig te stellen, waren er wetten uitgevaardigd om de landbouwcrisis te bezweren. (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 13). De uitvoering van deze wetten kwam in de handen van een groot aantal crisiscentrales en gewestelijke organisaties, maar deze situatie was verre van ideaal. De wetten stonden open voor interpretatie en door de vele organisaties ontstond er een wildgroei aan reglementering (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 13.). De toenmalige minister van Economische Zaken en Arbeid wilde deze bestaande organisatievormen liquideren. Hij besloot een nieuw orgaan

in te stellen: de Crisis Accountantsdienst. Het idee hierachter was dat de accountant orde scheppen moest in de onoverzichtelijke organisatie van crisisinstellingen (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 13).

In 1943 werd deze dienst opgesplitst in twee zelfstandige diensten: een accountantsdienst bij het ministerie van Handel, Nijverheid en Scheepvaart⁷ en een accountantsdienst bij het ministerie van Landbouw en Visserij. (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 13). De accountantsdienst bij het Ministerie van Handel, Nijverheid en Scheepvaart tot taak de controle te verrichten op de begrotingsuitgaven en –ontvangsten van het ministerie zelf en daaronder ressorterende diensten en instellingen. Hierdoor kan gesteld worden dat het er een accountantsdienst was ontstaan in de huidige betekenis van het woord (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 14).

In 1946 besloot de toenmalige minister van Financiën tot de oprichting van de Centrale Accountantsdienst (CAD) bij zijn ministerie. Het werd doelmatig geacht om voor alle departementen gezamenlijk één centrale accountantsdienst in het leven te roepen. (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 14). De CAD hield een zeker toezicht op de administratie en controle bij de departementen, maar controleerde in principe zelf niet. Dit kwam voort uit de verantwoordelijkheden van de Minister van Financiën (Veldman, 1989, p. 61). Veldman (1989, p. 63) geeft aan dat het CAD globaal drie taken had. Ten eerste de Minister van Financiën informeren en adviseren over het gevoerde controle- en informatiebeleid bij de departementen. Ten tweede het stimuleren en ondersteunen van het interdepartementale overleg en samenwerking op het gebied van accountantscontrole. Ten derde het verzorgen van gemeenschappelijke activiteiten in het kader van gezamenlijke departementale accountantsdiensten, zoals op het gebied van voorlichting, werving en opleiding (Veldman, 1989, p. 64).

De departementale accountantsdiensten (DAD's) die na Tweede Wereldoorlog ontstonden naast het CAD. De opkomst van de DAD's wordt weergegeven in figuur 1.

Economische Zaken	1933
Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit	1933
CAD	1946
Defensie	1951
Onderwijs, Cultuur en Wetenschap	1957
Justitie	1963
Volksgezondheid, Welzijn en Sport	1974
Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer	1976
Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties	1980
Sociale Zaken en Werkgelegenheid	1981
Verkeer en Waterstaat	1983
Buitenlandse Zaken	1984
Financiën	1984 ⁸
EDP Audit Pool	1988

Tabel 1: Oprichtingsjaren van de departementale accountantsdiensten (Kop en Van der Wielen, 2007)⁹

⁷ Dit is het latere ministerie van Economische Zaken.

⁸ Tot 1984 was de accountantscontrole bij het Ministerie van Financiën ondergebracht bij het CAD.

De CAD veranderde van rol in de jaren zeventig. Coördinatie en regelgeving namen een belangrijkere positie in binnen het takenpakket. Eén accountantsdienst voor meerdere ministeries paste namelijk niet meer bij de verantwoordelijkheid van vakministers om zelf te zorgen voor een goed financieel beheer en een deugdelijke accountantscontrole op zijn of haar ministerie (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 16).

Vanaf circa 1980 kwamen de directeurs van de DAD's bijeen om met elkaar te overleggen over vraagstukken op het terrein van departementale accountantscontrole, maar in 1987 werd hier een samenwerkingsverband voor opgericht. (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 19). Dit werd aangeduid als het Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Accountantsdiensten (IODAD). In dit overlegorgaan namen alle directeurs DAD deel en bekleedde de directeur van de CAD de voorzittersrol. Het IODAD richtte zich op onder andere het uitwisselen van informatie; het nemen van besluiten om bepaalde activiteiten gezamenlijk te verrichten; het geven van advies aan de minister van Financiën (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 20).

Door de ontwikkelingen op het gebied van automatisering is in 1988 de EDP Audit Pool¹⁰ opgericht. Specialisten van een zevental accountantsdiensten zijn ondergebracht in een gezamenlijke pool. Deze pool bestond uit circa 30 medewerkers en maakt organisatorisch deel uit van de CAD (Veldman, 1989, p. 65).

Rond 2001 heeft de commissie-Kordes een onderzoek verricht naar de auditfunctie bij de Rijksoverheid. Een aanbeveling daaruit was dat er op ieder ministerie een departementale multidisciplinaire auditdienst moest komen (Schilperoort, 2005, p. 4). Dit betekende dat de accountantsdiensten niet ongewijzigd door konden gaan en dat er een nieuwe departementale auditdienst opgebouwd moest worden. De vernieuwde DAD's kregen twee taken, namelijk niet alleen de accountantscontrole van het jaarverslag, maar ook het verrichten van periodiek onderzoek naar de bedrijfs- en de beleidsvoering (Kop en Van Der Wielen, 2007, p. 24). Hier moest naast de accountants ook bestuurs- en bedrijfskundigen, operational auditors en IT-auditors, ingezet worden. Ook het CAD kreeg hierdoor een nieuwe naam: Coördinatie Auditbeleid Departementen. (Schilperoort, 2006, p. 16).

3.3 Afslanken en meer samenwerken: de Rijksauditdienst

Rond 2000 kwam het idee ook op om de interdepartementale samenwerking tussen de auditdiensten te versterken. De regelgeving op het gebied van *financial auditing* werd namelijk steeds verder gestandaardiseerd (Driessen, Van Ilpenhofen Van Zandwijk, 2007, p. 71). Daarnaast werden er binnen de Rijksoverheid al tal van *Shared Service Centers* (SSC) opgericht voor rijksbrede taken. Een voorbeeld is de standaardisatie van de inkoopprocessen (Driessen et. al., 2007, p. 71). Dit zou ook mogelijk kunnen zijn voor de taken van de auditdiensten. De traditionele structuur waarbij elk departement over een eigen auditdienst beschikt, hoefde men volgens Driessen et. al. (2007, p. 71) niet langer vast te houden. Op deze manier zou er meer uniformiteit bewerkstelligd kunnen worden.

⁹ Het ministerie van Algemene Zaken beschikte niet over een eigen accountantsdienst vanwege zijn omvang. Aanvankelijk verrichtte de CAD deze werkzaamheden; begin jaren negentig werd deze taak overgeheveld naar de accountantsdienst van het ministerie van Economische Zaken.

¹⁰ EDP staat voor: Electric Data Processing.

Door de departementale auditdiensten samen te voegen in een SSC, zou een ministerie een opdracht kunnen geven aan deze organisatie, waarbij het SSC vervolgens intern de meest geschikte medewerkers op deze opdracht plaatst (Driessen et. al., 2007, p. 71). Een *Shared Service Center* kan leiden tot een veel doelmatiger en flexibeler manier van werken waarbij tegelijkertijd de kwaliteit van de adviezen en audits omhoog gaan (Driessen et. al., 2007, p. 73).

Dit idee werd verder uitgewerkt in de Nota Vernieuwing Rijksdienst (2007). De kern van deze nota was om te groeien naar een rijksdienst die beter beleid maakt, minder verkokerd is, efficiënter werkt en in omvang kleiner is (Van Rietschoten, 2007, p. 48). De nota bevatte plannen om te komen tot een forse afslanking van de rijksdienst. Het ambtenarenapparaat werd met circa 13.000 fte's, ofwel zeven procent verkleind en men hoopte in totaal 630 miljoen te besparen (Van Rietschoten, 2007, P. 48). In deze nota stond het voornemen om te starten met een rijksbrede gezamenlijke auditdienst. Hierbij werd gekozen voor een groeimodel naar uiteindelijk wellicht één auditdienst voor het gehele rijk (Nota Vernieuwing Rijksdienst, 2007, p. 49).

De nota werd niet alom met enthousiasme ontvangen. Zo vond Ruud van der Spoel van het Platform Rijk Ondernemingsraden dat er in de nota over de wijze waarop de kwaliteit kan worden verbeterd maar weinig werd gezegd: *"Wel hoeveel minder het moet, niet hoe het beter kan."* (Van Rietschoten, 2007, p. 50). Alfred Lohman van CNV Publieke Zaak sprak over 'gebakken lucht'. Hij zei over de nota: *"Zo krijgen we geen betere overheid. Met wel het bezuinigingsbedrag inzetten maar niet het hoe en het waarheen, maakt dat het geheel dus niet concreet is. Er wordt niks hard gemaakt en men zal zien dat over vier jaar de problemen niet zijn opgelost en de werkwijze niet is verbeterd."* (Van Rietschoten, 2007, p. 50).

Ook de Departementale Auditdiensten reageerden verschillend op de nota en Van Rietschoten (2007, p. 48) spreekt over een tweestromenland waarbij in het groeimodel vier DAD's wel wilden samengaan, de overige acht 'nu nog maar even niet'. Wim Schellekens, directeur van de departementale auditdienst van Economische Zaken (en Algemene Zaken zei over het groeimodel: *"Ik zie niet zo goed in welk probleem daar nou mee wordt opgelost. En over onze auditdienst op EZ: wij hebben een heel duidelijke taak voor het management van EZ; als interne dienst moet je ons niet externiseren. Op die manier creëer je een tweede Rekenkamer."* (Van Rietschoten, 2007, p. 48-49). Terwijl van Pieter van Nes, directeur van de departementale auditdienst van Volksgezondheid, Welzijn en Sport er meer voor open stond: *"We moeten hoe dan ook bezuinigen. En als ik dan toch dezelfde kwaliteit wil blijven aanbieden, dan is samenwerking de beste oplossing. Er komen zelfs meer mogelijkheden voor ontwikkeling, uitwisseling en het opvangen van werkdruk."* (Van Rietschoten, 2007, p. 49).

In 2008 kreeg het groeimodel dan ook vorm en werd de Rijksauditdienst (RAD) opgericht. De RAD ging de auditfunctie uitvoeren voor de ministeries van BZK, Financiën, VWS en een deel van OCW. De auditfunctie bij de andere ministeries bleef uitgevoerd worden door hun departementale auditdiensten (O&F Rapport ADR, 2012, p. 13). Ook binnen de Rijksauditdienst had men te maken met verdere bezuinigingen. Dion Kotteman, algemeen directeur van de Rijksauditdienst, zei hierover: *"De organisatie bestaat nu uit 380 medewerkers. Ook wij ontsnappen niet aan de taakstelling van 30 procent die de overheid aan ons oplegt. We moeten dus efficiënter gaan werken. Dat kan ook, omdat we minder overhead nodig hebben. Ook kunnen we doordat we groter zijn efficiënter controleren."* (Houwert en Wauters, 2009, p. 6). Door de vorming van de RAD, waarbij efficiëntie en betere samenwerking belangrijk zijn, werd ook een andere instelling van de medewerkers verwacht. De algemeen directeur zei hierover: *"Wat me minder meevalt, is dat sommige*

medewerkers nog in hokjes en structuren denken. We moeten dadelijk één rijksbrede auditfunctie zijn en dan maakt het in principe niet uit voor welk departement of waar je werkt. Dit vergt een hoge mate van flexibiliteit, waar onze medewerkers nog aan moeten wennen.” (Houwert en Wauters, 2009, p. 7).

3.4 Eén effectieve dienst voor alle departementen: de Auditdienst Rijk

Het streven om te komen tot een compacte rijksdienst heeft uiteindelijk geresulteerd in de totstandkoming van de Auditdienst Rijk (ADR). Op 1 mei 2012 is de Auditdienst Rijk van start gegaan (Jaarplan Auditdienst Rijk, 2013, p. 5). Het kabinet gaf toentertijd aan dat historisch gezien de rijksdienst zich heeft ontwikkeld langs departementale lijnen: ieder departement zijn eigen beleidsontwikkeling, uitvoeringsorganisaties en inspectie (Hervormingsagenda, 2012, p. 2). Men spreekt hierbij ook wel over een ontwikkeling in de verticale as. Deze ontwikkeling zorgde ervoor dat in de rijksdienst op meerdere plaatsen vergelijkbaar werk werd gedaan. De samenwerking over departementale grenzen heen kostte moeite (Hervormingsagenda, 2012, p. 3). Om als een concern te opereren zijn er verschillende rijksbrede *Shared Service Centers* opgericht die de departementen bedienen, zoals P-Direkt voor de salarisadministratie, het Expertisecentrum O&P, FM Haaglanden voor facilitair management en dus nu ook de Auditdienst Rijk (Hervormingsagenda 2012, p. 10).

Binnen de ADR zijn de voormalige departementale auditdiensten (met uitzondering van de auditdiensten van het ministerie van Veiligheid en Justitie en het ministerie van Defensie) samengegaan (Kamerstukken II 2012/13, 33 605, nr. 19, p. 3). Deze laatste departementale auditdiensten zijn op 1 april 2013 toetreden (Jaarplan Auditdienst Rijk, 2013, p. 5).¹¹

“Bundeling van de auditfunctie maakt uniforme uitvoering mogelijk die meer is dan de som der delen. Hierdoor ontstaat voldoende schaalgrootte om op een efficiënte en effectieve manier de bedrijfsvoering vorm te geven en kennis en capaciteit in te zetten.”

Organisatie & Formatierapport Auditdienst Rijk¹² (2012, p. 14)

Door uniformering binnen een nieuwe organisatie is het mogelijk om efficiënter en effectiever de werkzaamheden uit te voeren. Daarbij benadrukte de nieuwe algemeen directeur in een interview wel dat de vorming van de ADR geen verkapte saneringsronde is:

“Het werk dat de auditors doen, wordt op uitstekende wijze uitgevoerd. Het kan echter allemaal wel beter worden georganiseerd, doublures kunnen worden voorkomen, het management kan strakker. (...) Al met al zal het werk waar mogelijk sneller worden uitgevoerd, kan er meer

¹¹ Uiteindelijk is Defensie pas per 1 april 2014 toetreden. De reden hiervoor was er lang onderhandeld is over de nieuwe arbeidsvoorwaarden. De medewerkers van deze auditdienst vielen onder de arbeidsvoorwaarden van sector Defensie, terwijl de medewerkers van de andere auditdiensten allemaal vielen onder de arbeidsvoorwaarden van Sector Rijk.

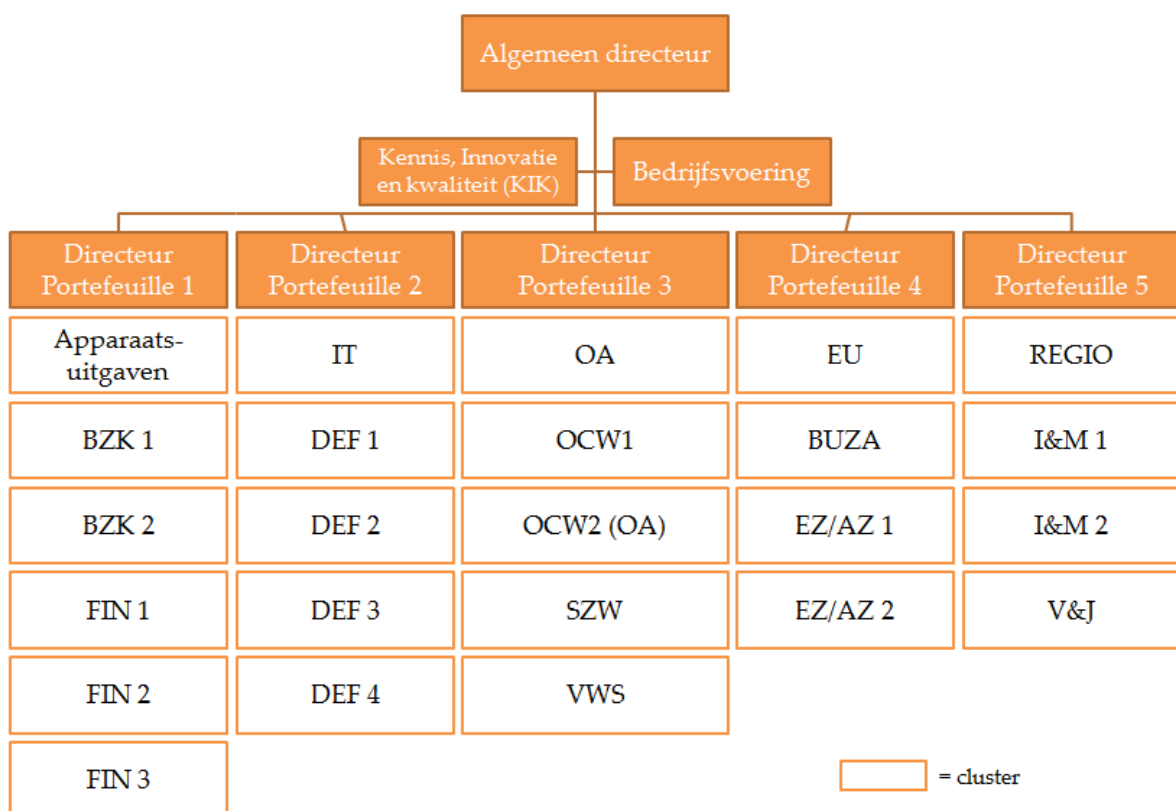
¹² Een Organisatie & Formatierapport (O&F Rapport) is een document waarin nieuwe reorganisaties worden beschreven. In dit rapport komt naar voren welke structuur er wordt gekozen, hoe de nieuwe organisatie wordt ingericht en welke taken daarvoor noodzakelijk zijn. In dit specifieke rapport is de organisatiestructuur en de inrichting van de Auditdienst Rijk beschreven.

kwiteit worden geleverd – vanuit een platte organisatie aangestuurd door één directie en 22 clustermanagers.”

Van Rietschoten (2012, p. 30)

Van Twist et. al. (2013, p. 46) zeggen dat de Auditdienst Rijk de mogelijkheid biedt om over de departementale grenzen heen te kijken. Desalniettemin geven zij ook aan dat de auditfunctie in een shared serviceconstructie die deel uitmaakt van een concernstructuur op papier wellicht even nabij voor de leiding oogt, maar in de praktijk wordt de afstand toch groter ervaren (Van Twist et. al., 2013, p. 47). Het leidt tot praktische vragen als ‘is het een collega van ons’ of ‘iemand van buiten’; “kijken we naar onszelf” of “onderzoeken zij ons”. Het zijn volgens Van Twist et. al. (2013, p. 47) nuances die formeel misschien niet bestaan of procedureel afgehecht lijken, maar in de werkpraktijk mede bepalend zijn voor het onderzoek en de impact van de interne auditor.

De ADR speelt in op dit probleem door de organisatie in te delen in clusters. Zo zijn er aan de ene kant verticale klantclusters per ministerie (O&F Rapport ADR, 2012, p. 17). Deze clusters doen recht aan een team, gevestigd bij het ministerie (waar nodig op locatie) dat goed bekend is met de ontwikkelingen en werkprocessen van het ministerie. Aan de andere kant heeft de ADR ook gekozen om horizontale interdepartementale clusters op te richten, zoals cluster *Operational Audit (OA)* en cluster *IT*. Deze dienen ten behoeve van de inzet van schaarse expertise, het delen van *best practices* over de grenzen van de ministeries heen en die de harmonisering van audits bevorderen.(O&F Rapport ADR, 2012, p. 17). In figuur 2 wordt een overzicht van de clusters geschetst.



Figuur 2: een overzicht van de clusters in het organogram van de Auditdienst Rijk

Uitdagingen

Het samenvoegen van de auditdiensten tot één Auditdienst Rijk en de tijdspanne die daarmee is gemoeid, heeft verschillende uitdagingen met zich meegebracht (O&F Rapport ADR, 2012, p. 40). Bij de totstandkoming van de ADR in 2012 zijn er verschillende departementale diensten ondergebracht in een organisatie. Deze diensten of clusters dienen binnen deze organisatie nauw samen te gaan werken om een uniforme uitvoering mogelijk te maken. Deze nauwe samenwerking is op dit moment nog altijd niet optimaal.

“Op dit moment is de ADR een verzameling (schier-) eilandjes met hier en daar een veerpont, een geïmproviseerd bruggetje en een gloednieuwe helikopter die overuren draait.”

(Verandercommunicatiestrategie, 2013, p. 1)

De ADR wil toe naar een andere situatie en spreekt dit uit in zijn verandercommunicatiestrategie gericht aan de medewerkers van de ADR (2013, p. 1). Over de gewenste situatie wordt gezegd:

“We willen een groot vervoersnet zijn, waarbij de lijnen goed op elkaar aansluiten, de knooppunten herkenbaar zijn, de dienstregeling stabiel is, maar flexibel inspeelt op de wisselende vraag of weersverwachting, en waar je altijd van A naar B komt, waar je ook opstapt. De verkeersleiding signaleert de knelpunten en stuurt waar nodig.”

De Auditdienst Rijk wil via deze metafoor van een spoorwegbedrijf de nadruk leggen op een sterkere organisatie waarbij uniforme uitvoering een belangrijk element is. Het doel van deze integratie is om invulling te geven aan een belangrijke wens die de ADR formuleert als ‘ervoor te zorgen dat de juiste persoon op de juiste plek zit bij de juiste opdracht’ (O&F Rapport ADR, 2012, p. 49). Om als één ADR te kunnen functioneren, is het volgens de ADR van belang dat medewerkers elkaar leren kennen, nauwer gaan samenwerken en informatie proactief gaan uitwisselen (O&F Rapport ADR, 2012, p. 49). Hierbij lijkt dan ook een belangrijke rol weggelegd voor de cultuur binnen de organisatie. De algemeen directeur zegt hierover:

“We gaan van een aantal koninkrijkes naar één keizerrijk – beter gezegd: naar één effectieve dienst voor alle departementen. (...) We maken er geen ‘pennenstreek’-actie van, ik begrijp heel goed dat er situaties zijn of nog zullen komen waarin men moeite heeft met ‘het horen bij’. De ene dag heeft men jarenlang op en voor het ministerie gewerkt, de volgende dag behoort men opeens tot een centrale dienst met een andere organisatiestructuur en een andere verdeling van verantwoordelijkheden.”

Van Rietschoten (2012, p. 30)

In dit onderzoek ligt daarom de focus op cultuur. Een organogram, zoals hierboven is weergegeven in figuur 2, vergelijkt Mintzberg (1979) met een wegenkaart. Een wegenkaart is belangrijk voor het vinden van steden en de wegen die daar naar toe leiden, maar het vertelt ons niets over de economische en sociale relaties tussen regio's. Een organogram verschaft informatie over formele autoriteit en de verdeling van organisationele eenheden, maar vertelt ons niets over de informele relaties die bestaan in een organisatie (Al-Rawas en Easterbrook, 1996, p. 8). Dit onderzoek richt zich op deze informele relaties. Het gaan in op de vraag hoe uniformiteit vorm krijgt en samenwerking bevorderd wordt in een nieuwe organisatie.

Samenvattend, is de Auditdienst Rijk als organisatie een interessante locatie voor dit onderzoek. De auditfunctie bij de overheid heeft zich historisch gezien ontwikkeld langs departementale lijnen. Mede dankzij bezuinigingen is er het streven ontstaan om te komen tot één auditdienst voor de gehele overheid. Ondanks de kritiek en weerstand van sommigen is deze dienst in 2012 tot stand gekomen. Met de totstandkoming van de ADR is een andere weg ingeslagen en ligt de focus op een uniforme uitvoering, efficiëntie en flexibiliteit binnen een *Shared Service Center*. Daarbij is de ADR te typeren als een jonge organisatie die midden in een verandertraject zit. Een centrale rol is hierbij weggelegd voor de culturen van de organisatie en de verhoudingen tussen clusters.

4. Methoden

Dit hoofdstuk zal ingaan op de methoden en technieken, die gebruikt zijn bij dit onderzoek. In dit onderzoek naar auditcultuur en auditpraktijk is gekozen voor een etnografische benadering. Daarbij zijn drie onderzoeksmethoden gebruikt voor de dataverzameling: de documentanalyse, participerende observatie en interviews. Daarnaast zal dit hoofdstuk ingaan op de data-analyse, de validiteit en de betrouwbaarheid.

4.1 Etnografische benadering

De invalshoek voor dit onderzoek is de interpretatieve onderzoeksopvatting. De focus ligt hierbij op het waarnemen, waarbij de waarneming gezien wordt als een poging om te begrijpen wat mensen beweegt in hun gedrag en samenleven ('t Hart, Boeije en Hox, 2005, p. 67). Onderzoekers proberen hierbij de situatie die ze aantreffen te beschrijven en te verklaren ('t Hart et. al., 2005, p. 68). Een belangrijk uitgangspunt in deze onderzoeksopvatting is het holisme. Het holisme refereert naar de bestudering van de gehele menselijke conditie (Kottak, 2011, p. 5). Deze bestudering richt zich op het verleden, het hedendaagse en de toekomst, waarbij perspectieven worden gehanteerd uit de biologie, samenleving, taal en cultuur (Kottak, 2011, p. 5). Deze holistische benadering is belangrijk om inzicht te kunnen krijgen in de auditcultuur en auditpraktijk bij de Auditdienst Rijk. De cultuur en praktijk worden namelijk ook beïnvloed door ontwikkelingen die zich buiten de organisatie afspelen.

Dit onderzoek heeft tot doel om inzichtelijk te krijgen in hoeverre er sprake is van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk. Daardoor heeft dit onderzoek een beschrijvend karakter. Een beschrijvend onderzoek geeft een beeld van een specifieke situatie, sociale setting of een relatie (Neuman, 2012, p. 13).

“I argue for an ethnographic approach. Ethnographers reconstruct the meaning of social actors by recovering other people’s stories from practices, actions, texts, interviews and speeches in making the basic claim for the ethnographic method that ‘it captures the meaning of everyday human activities’.”

Rhodes (2005, p. 5)

In dit beschrijvende onderzoek is daarbij gekozen voor een etnografische benadering. Een etnografische benadering is erop gericht een portret te schetsen van een culturele groep. ('t Hart et. al., 2005, p. 263). Hierbij staat het *emic perspective* centraal. De onderzoeker zet zichzelf in als instrument om data te verzamelen. De onderzoeker probeert zich in te leven in de situatie van de onderzochte mensen om hun gewoonten leren kennen, hun gedrag te observeren en zo naar hun omgeving te kijken. ('t Hart et. al., 2005, p. 261). Om een goed beeld te kunnen krijgen van de auditcultuur en auditpraktijk bij de Auditdienst Rijk, heb ik geprobeerd deel te nemen aan het dagelijks leven van de auditors. Daarbij is er gestreefd de ‘gewone gang van zaken’ zo min mogelijk te verstoren ('t Hart et. al., 2005, p. 261). Om te onderzoeken hoe cultuur en praktijk bij de Auditdienst Rijk vorm krijgen, is de sociale context nodig van de mensen binnen deze organisatie ('t Hart et. al., 2005, p. 261). Daarom was ik in de periode van 17 maart tot 30 mei vier dagen (circa 32 uur) per week aanwezig bij de Auditdienst Rijk.

De etnografische benadering kent zijn oorsprong in de antropologie. De ontstaansgeschiedenis van deze wetenschap is vergroeid met het kolonialisme. De wetenschap richtte zich hierbij op het bestuderen van verschillende 'niet-westerse' bevolkingsgroepen. In de laatste decennia zijn binnen de antropologie er ook objecten onderzocht die dichterbij huis zijn. Deze hebben een discussie teweeggebracht binnen deze wetenschap. In de jaren zestig was het bijvoorbeeld nog 'ongehoord' om antropologisch onderzoek uit te voeren in het eigen land van de onderzoeker (Barrett, 2009, p. 211).

Er zijn binnen de antropologie dan ook veel kritieken geweest op deze onderzoeken. Ornter (1991, p. 186) geeft bijvoorbeeld aan dat antropologen de neiging hebben om onderzochte groepen te 'ethnicize' alsof het exotische, geïsoleerde stammen zijn. Ondanks deze geluiden zijn er toch ook veel positieve argumenten aan te voeren voor deze onderzoeken. Onderzoekers kunnen zich namelijk makkelijker vermengen in de cultuur. Op het gebied van taal kent de onderzoeker een grotere competentie en een grotere capaciteit om nuances aan te kunnen brengen in non-verbale en subjectieve data (Barrett, 2009, p. 212). Een probleem kan wel zijn dat de onderzoeker, door de bekendheid met het dagelijkse leven, dingen ongevraagd accepteert in plaats van het te analyseren (Barrett, 2009, p.212).

Dit onderzoek heeft zich specifiek gericht op de organisatie Auditdienst Rijk. Antropologen die onderzoek doen naar organisaties en de mensen die daar werken, vertrouwen vooral op de gangbare methoden van etnografisch onderzoek. Dit omvat het spenderen van tijd met de onderzochten in hun werkomgevingen; het observeren van de werkzaamheden en met ze praten over wat het werk voor hen betekent.

"Carrying out a series of workplace observations can contribute to an understanding of not only the skills and competencies required to do a particular job; such activities can also provide a deep understanding of the task structure of jobs – what people do on a daily basis and how what they do is organized and accomplished."

Borman, Puccia, McNulty en Goddard (2002, p. 103)

Echter lijkt het karakter van organisaties in de afgelopen jaren te zijn toegenomen in grootte en complexiteit (Czarniawska-Joerges, 1992, p. 1). Het vorige hoofdstuk liet zien dat de Auditdienst Rijk daar een goed voorbeeld van is. Om etnografisch onderzoek te doen binnen een organisatie met een grote omvang, die is verspreid over meerdere locaties, is besloten om een casusselectie toe te passen. Door de betrokkenheid van de onderzoeker is etnografisch onderzoek erg tijdrovend (O'Reilly, 2009, p. 26). Om onderzoek te doen naar cultuur binnen de Auditdienst Rijk is deze betrokkenheid belangrijk. Er is daarom de afweging gemaakt om dit onderzoek te richten op drie clusters.

Dit zijn de clusters: het cluster Operational Auditing (OA), het cluster Binnenlandse Zaken 2 (BZK2) en het cluster Financiën³ (FIN3). De positionering van deze clusters is bepalend geweest voor deze casusselectie. Er is gekozen voor het cluster BZK2, omdat deze werkzaam is binnen het ministerie van Binnenlandse Zaken. Dit cluster heeft te maken met het dilemma die Van Twist et. al. (2013, p. 48) omschrijven. Door verzelfstandiging van het ministerie wordt een onafhankelijke en onbevooroordeelde benadering bevorderd, maar draagt het cluster het risico om verweesd te raken en teveel

op afstand te komen. Om die reden is ook gekozen voor het cluster FIN3. Dit cluster is werkzaam binnen de Belastingdienst. Er is gekozen voor dit cluster, omdat het gevestigd is in Apeldoorn. Zij ervaren daardoor een fysieke afstand met de andere clusters doordat die gevestigd zijn in Den Haag (met uitzondering van het cluster Regio). Daarnaast is er gekozen voor het cluster Operational Audit, omdat zij gevestigd zijn in het ministerie van Financiën in Den Haag. Zij zitten daardoor in het centrum van de organisatie en werken vaak aan rijksbrede audits.

Evenwel richt dit onderzoek over auditcultuur en auditpraktijk zich ook op de verbindingen binnen de organisatie en tussen de clusters. Doordat de Auditdienst Rijk verspreid is over verschillende locaties en 'het nieuwe werken' hierbinnen een belangrijker rol heeft gekregen dan voorheen, is het digitale netwerk belangrijker geworden voor de organisatie. Strader, Lin en Shaw (1998, p. 77) spreken ook wel over een virtuele organisatie. In deze organisatie vervagen de grenzen door het toenemende gebruik van verbeterde informatietechnologieën (Strader, Lin en Shaw, 1998, p. 77). Gluesing (2012, p. 23) zegt dat het uitdagingen met zich mee brengt doordat het werk is verdeeld over verschillende locaties en menselijke interactie wordt gefaciliteerd door technologie. De vraag die zij stelt is: Werken conventionele etnografische methoden nog wel in een complexe, globale en zakelijke omgeving waarbij 'het werk' steeds vaker plaats vind op het internet?

Het is belangrijk dat de onderzoeker zich bewust is van het onzichtbare van het werk. Informatietechnologieën limiteren hetgeen wat de onderzoeker direct kan observeren, omdat het werk wordt gedaan op (computer)schermen (Riopelle, 2012, p. 39). Dit maakt het nagenoeg onmogelijk om exact te vertellen welk werk de mensen aan het doen zijn en met wie zij aan het communiceren zijn. Zelfs zodra de onderzoeker direct voor diegene zit of rechts naast diegene, is het moeilijk om precies te volgen welke werkzaamheden er plaats vinden. (Riopelle, 2012, p. 39). Desalniettemin is het mogelijk voor de onderzoeker om binnen dit digitale netwerk of virtuele ruimte te participeren. Hine (2000) pleit dan ook voor een 'virtuele etnografie', waarbij het digitale netwerk binnen de organisatie wordt meegenomen in het etnografische onderzoek. Deze virtuele ruimte is daarom meegenomen in dit onderzoek, omdat dit een belangrijke rol kan spelen in de auditcultuur en auditpraktijk. Zo is er gebruik gemaakt van de berichten en de interactie op het intranet van de Auditdienst Rijk. Daarnaast heeft e-mail een belangrijke rol gespeeld in het contact leggen met informanten betrokken bij dit onderzoek.

4.2 Dataverzameling

Om de deelvragen te kunnen beantwoorden, is er gebruik gemaakt van drie onderzoeksmethoden. Deze drie onderzoeksmethoden zijn hieronder beschreven.

Documentanalyse

Ten eerste is in dit onderzoek gebruik gemaakt van documentanalyse. De Auditdienst Rijk heeft de mogelijkheid geboden om interne documenten te kunnen inzien. Er is onder andere gebruik gemaakt van jaarplannen, het Transparantieverlag, het HRM-beleid, auditrapporten en interne nota's. De documentanalyse heeft vooral in de beginfase een belangrijk aandeel in dit onderzoek gehad. De documenten gaven daarbij inzicht in de totstandkoming van de Auditdienst Rijk en op welke manieren de organisatie structureel is vormgegeven. Daarnaast was de documentanalyse van belangrijke waarde voor het

beantwoorden van de eerste deelvraag: *Welk beleid voert de Auditdienst Rijk om tot een uniforme auditcultuur en auditpraktijk te komen?* In de documenten kwamen de ontwikkelingen naar voren die speelden binnen de Auditdienst Rijk. Verder is gebruik gemaakt van de documentanalyse bij het beantwoorden van de tweede deelvraag: *In hoeverre is er sprake van uniforme symbolische taal bij de Auditdienst Rijk?* Bij het analyseren zijn de documenten met elkaar vergeleken op het gebied van metaforen en het taalgebruik.

Participerende observatie

De tweede onderzoeksmethode die in een belangrijke rol heeft gespeeld is participerende observatie. Participatie is een middel om observatie te faciliteren van verschillende houdingen en gebeurtenissen. Het zorgt voor een meer open en betekenisvollere interactie met informanten. (Davies, 2008, p. 81). Deze onderzoeksmethode is een paraplubegrip voor diverse methoden van informatievergaring. De onderzoeker verricht observaties, loopt mee met personen, neemt deel aan hun bezigheden en verleent soms wat hulp of doet een klusje (t' Hart et. al., 2005, p. 272). Door het gebruik van participerende observatie kon inzicht worden verschaft in het symbolische taalgebruik, symbolische handelingen en symbolische artefacten binnen de Auditdienst Rijk. Daardoor speelde deze methode vooral een belangrijke rol bij het beantwoorden van de tweede, derde en vierde deelvraag.

Dewalt en Dewalt (2001) maken het onderscheid tussen gematigde en actieve participatie. In dit onderzoek wordt vooral gebruik gemaakt van gematigde participatie. Deze mate van participatie geeft de ruimte om de activiteit bij te wonen, te ervaren en gestructureerde observaties te maken (Dewalt en Dewalt, 2001, p. 23). Deze vorm van participerende observatie is vooral gebruikt tijdens het bijwonen van vergaderingen, lunchbijeenkomsten, klantgesprekken en clusteroverleggen binnen de Auditdienst Rijk. Actieve participatie houdt in dat de onderzoeker de handelingen van de auditors ook uitvoert, met als doel de culturele gedragsregels binnen deze groepen beter te begrijpen (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 24). In de context van het onderzoek zou de onderzoeker actief kunnen participeren bij het uitvoeren van een audit. Dit is tijdens mijn onderzoeksperiode helaas niet mogelijk gebleken. De reden hiervoor is, dat het de onderzoeker ontbrak aan de benodigde financiële kennis of specifiek inhoudelijke kennis over een departement. De onderzoeksperiode omvatte te weinig tijd om de kennis op dusdanig niveau te krijgen, dat intensieve participatie mogelijk werd gemaakt.

Interviews

De derde onderzoeksmethode is een belangrijk instrument geweest om de betekenis van documenten en observaties van de onderzoeker voor te leggen aan de informanten. Deze methode was van belang om antwoord te kunnen geven op alle deelvragen. Specifiek bij het beantwoorden van de vijfde deelvraag: *In welke mate is er volgens betrokkenen binnen de Auditdienst Rijk zelf al sprake van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk?* Binnen deze methode is een driedeling te maken.

Zo is er ten eerste gebruik gemaakt van *informele gesprekken*. Deze methode ontbreekt aan structuur of controle, waardoor voornamelijk de informant bij machte is om naar voren te brengen wat voor hem van belang is. De onderzoeker observeert de mensen in hun dagelijkse activiteiten waarbij ze interacteren met elkaar. (Dewalt en Dewalt, 2011,

p. 138). De onderzoeker probeert simpelweg gesprekken te onthouden en noteert deze als aantekeningen die hij later zal uitwerken (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 138). Door het informele karakter kunnen de gesprekken plaatsvinden bij bijvoorbeeld het koffiezetapparaat of op de gang. Vooral in de beginfase van het onderzoek zijn deze gesprekken van meerwaarde geweest.

Ten tweede is in dit onderzoek ook gebruik gemaakt van *informele interviews*. De onderzoeker volgt hierbij de lijn van de participanten, maar stelt af en toe een vraag om een onderwerp dat voorbij komt te verduidelijken die hij niet begrijpt (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 139). De vragen zijn dus te herleiden uit de conversatie. Informeel interviewen voelt als een natuurlijke dialoog, maar beantwoordt vaak de onuitgesproken vragen van de onderzoeker. (Fetterman, 2010, p. 41) Informele interviews zijn bruikbaar om te ontdekken wat mensen vinden en hoe iemands perceptie relateert aan de ander. Deze vergelijkingen helpen de onderzoeker om gedeelde waarden in een gemeenschap te ontdekken (Fetterman, 2010, p. 41).). Op deze manier komt naar voren wat er onder de auditors zelf speelt en wat hen bezig houdt. Of zoals Rhodes (2005, p. 20) dit omschrijft:

“It let interviewees explain the meaning of their actions, providing authenticity that can only come from the main characters involved in the story.”

Hierdoor lijkt de onderzoeker een positie in te nemen van een ‘insider’, maar deze gedachte is te simplistisch.

“Our goal is to realize the ‘natives’ (workers, informants participants) values and vision even though those may not (and in global, distributed organizations most assuredly will not) include an understanding of the totality of which he, she or they are a part.”

Brun-Cottan (2012, p. 163).

De onderzoeker is tegelijkertijd een ‘insider’ en ‘outsider’ (’t Hart et. al., 2005, p. 272). Brun-Cottan (2012, p. 163) maakt hierbij de vergelijking met een wipwap in de speeltuin. Soms moet de onderzoeker wat meer leunen richting het systeem van de binnenkant of juist meer de rol aannemen van individuele buitenstaander.

Tot slot is in dit onderzoek ook data gegenereerd aan de hand van *semi-gestructureerde interviews*. Deze methode is geschikt om diepere, achterliggende emoties naar boven te halen onder de informanten. Semi-gestructureerde interviews worden gehouden aan de hand van voorbereide topiclijsten, vragen en interviewtechnieken. Dit leidt tot meer structuur en geeft meer zekerheid dat alle gewenste onderwerpen besproken worden (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 138). Via deze weg is er meer inzicht verkregen in de manieren waarop auditors betekenis en inhoud geven aan hun werkzaamheden. In dit onderzoek zijn er in totaal gebruik gemaakt van negentien semi-gestructureerde interviews. De informanten zijn afkomstig uit de casusselectie. Ter referentie hebben er ook enkele interviews plaatsgevonden met mensen buiten de casusselectie uit andere clusters. Zo is er geprobeerd om een totaal beeld te krijgen van de gehele organisatie. In totaal zijn er zes personen geïnterviewd bij het cluster FIN3; drie personen bij het cluster BZK2; vijf personen bij het cluster OA, twee personen bij het cluster OCW2, een persoon bij het cluster VWS en een persoon bij het cluster IT. Verder is er in dit onderzoek ook

gebruik gemaakt van achttien interviewverslagen uit het interne onderzoek 'ongeschreven regels' van de Auditdienst Rijk¹³.

4.3 Vastleggen en Data-analyse

Het is belangrijk om de data die verzameld is, met de bovenstaande methoden, zo nauwkeurig mogelijk vast te leggen en te analyseren. Tijdens de activiteiten, zoals participerende observaties en informele gesprekken, zijn er daarom *tot notes* vastgelegd. Dit zijn aantekeningen in de vorm van steekwoorden en korte zinnen en dienen als een 'geheugensteuntje' (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 160). Daarnaast zijn alle semi-structureerde interviews opgenomen door middel van een voice-recorder. Bij alle interviews heeft de informant met deze opname ingestemd. Door deze opnames zijn de aantekeningen zo nauwkeurig en compleet mogelijk uitgewerkt.

De aantekeningen zijn uitgewerkt aan de hand van drie vormen die Dewalt en Dewalt (2011, p. 165) bespreken. Ten eerste zijn de onderzoeksgegevens uitgewerkt in *etnografische aantekeningen*. De kwaliteit hiervan hangt samen met de nauwkeurigheid van de beschrijving en het is belangrijk dat er wordt ingegaan op details (Dewalt en Dewalt 2011, p. 166). Daarnaast is de data ook uitgewerkt in *methodologische aantekeningen*. Deze aantekeningen geven informatie over de nieuwe manieren waarop dingen onderzocht zijn door de onderzoeker, de keuze voor de methoden, hoe deze geïmplementeerd zijn, de uitkomst en wat de problemen van deze methoden zijn (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 168). De laatste vorm van uitgewerkte aantekeningen zijn de *analytische aantekeningen*. Deze aantekeningen omvatten commentaar op aantekeningen, samenvattingen van bewijs voor bepaalde argumenten, interpretaties, hypothesen en vragen voor verder onderzoek (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 170).

Het proces van data-analyse is intrinsiek aan alle fasen van etnografisch onderzoek. Het is niet iets dat begint wanneer de dataverzameling compleet is (Davies, 2008, p. 231). Om deze reden heeft de analyse al grotendeels plaatsgevonden tijdens het onderzoek. Om de gegevens overzichtelijk te houden is er gecodeerd en geordend naar thema. Enkele codes zijn 'beroepsregels', 'taal' en 'het cluster OA'. De codering heeft plaatsgevonden met het softwareprogramma Nvivo 10. Naast deze aantekeningen is er gedurende de gehele onderzoeksperiode een logboek en dagboek bijgehouden. Het *logboek* gaf een overzicht van de activiteiten en liet zien wat deze opgeleverd hadden. Het gaf inzicht in de verscheidenheid van activiteiten en data. Ook kon het de gaten en gebreken laten zien in de verkregen gegevens. Deze zouden bijvoorbeeld opgevuld kunnen worden door het houden van vervol ginterviews. Daarnaast werd er een *dagboek* bijgehouden. Hierin werden de gedachten, zorgen en frustraties uitgewerkt (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 168). Het dagboek kan inzichten verschaffen in bijvoorbeeld de rol als onderzoeker of ethische kwesties.

¹³ Dit interne onderzoek richtte zich op de ongeschreven regels bij het delen van kennis binnen de Auditdienst Rijk. Uit het organisatiebrede onderzoek is gebleken dat gedrag een essentiële factor is bij het delen van kennis en ervaring. In dit onderzoek kwam naar voren wat de drijfveren zijn om kennis te delen en welke belangrijke rol de waardering voor kennis heeft (Transparantieverlag, 2013, p. 25).

4.4 Validiteit en Betrouwbaarheid

Hierboven werd aangegeven dat dataverzameling en data-analyse in dit onderzoek door elkaar heen lopen. Hiermee wordt voorzien dat waarnemingen worden gerepliceerd en dat tussentijdse interpretaties worden getoetst in het vervolg van het onderzoek (t' Hart et. al., 2005, p. 283).

Validiteit heeft betrekking op de beïnvloeding van het onderzoek door systematische fouten (t' Hart et. al., 2005, p. 281). Een etnografisch onderzoek kan een grotere externe validiteit claimen in vergelijking met andere vormen van sociale wetenschappen (Davies, 2008, p. 96). Externe validiteit richt zich op de vraag in hoeverre de resultaten van het onderzoek gegeneraliseerd kunnen worden naar de 'echte' wereld. (t' Hart et. al., 2005, p. 166). In dit onderzoek participeert de onderzoeker in de sociale context die wordt bestudeerd. De onderzoeker wordt daardoor gedwongen om te gaan met sociale interacties, die voor het grootste gedeelte iemand anders zijn opvattingen en inzichten omvatten (Davies, 2008, p. 96). Daarnaast wordt er een variëteit aan methoden gebruikt, die de kans op systematische fouten verkleint. Antropologen gebruiken in hun veldwerk meerdere methoden, zoals observaties, gesprekken en interviews (Davies, 2008, p. 96). Door deze verschillende methoden kunnen deze resultaten met elkaar vergeleken worden.

De validiteit wordt beperkt door de korte onderzoeksperiode en de kleinschaligheid van het onderzoek. De onderzoeksperiode is te kort geweest om de organisatie in zijn totaliteit mee te nemen in dit onderzoek. Een andere casuselectie in dit onderzoek kan andere resultaten met zich mee kunnen brengen. Generaliseren is complex doordat de objecten van dit onderzoek zich manifesteren in open systemen. Bhaskar (1998, p. 49) zegt hierover: *'that is, in systems where invariant empirical regularities do not obtain. For social systems are not spontaneously, and cannot be experimentally, closed.'* Dit betekent dat het onderzoek een verklarende waarde heeft, maar niet voorspellend kan zijn. De Auditdienst Rijk is een organisatie die een korte ontstaansgeschiedenis kent. Er zijn verschillende ontwikkelingen binnen de organisatie gaande en de situatie kan daardoor binnen een paar jaar al veranderd zijn.

De betrouwbaarheid van het onderzoek wordt versterkt door het aldoor controleren van de verkregen informatie en de interpretaties die daaruit voortkomen (Davies, 2008, p. 97). Dit kan bereikt worden door hetzelfde topic voorbij te laten komen in interviews, het stellen van dezelfde vragen onder verschillende omstandigheden, en beweringen controleren met observaties (Davies, 2008, p. 97). Daarbij moet er wel opgepast worden op het feit dat het observeren altijd een impact heeft op datgene wat er wordt geobserveerd en dus op de observatie (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 93). Er zal reflectie moeten plaatsvinden op de rol van de onderzoeker in zijn observatie. Een voorbeeld is de plaats van waaruit de onderzoeker observeert (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 93). Betrouwbaarheid in de context van etnografisch onderzoek betekent dan ook niet dat er een absolute consistentie bereikt wordt. Zelfs binnen de meest homogene groepen bestaan verschillende perspectieven en de onderzoeker moet zich daar van bewust zijn. (Davies, 2008, p. 97). Te veel consistentie in reacties van informanten kunnen wijzen op ingestudeerde antwoorden die meer verbergen dan verhullen. (Davies, 2008, p. 97).

De onderzoeker heeft daarom een centrale rol in het onderzoek. Uiteindelijk is het de onderzoeker die de gegevens voorziet van een bepaalde interpretatie (t' Hart, et. al., 2005, p. 283). De kwaliteit van de onderzoeker is afhankelijk van zijn persoonlijke

karacteristieken, training, ervaring en zijn theoretische oriëntatie. (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 95). Reflexiviteit neemt om deze reden een belangrijke plaats in binnen het etnografisch onderzoek, omdat de betrokkenheid van de onderzoeker in de cultuur van de mensen die hij bestudeerd erg groot is (Davies, 2008, p. 4). De relaties tussen de onderzoeker en zijn informanten in het veld, die de basis vormen voor conclusies, komen tot uitdrukking in de interactie en de mate waarin de onderzoeker participeert (Davies, 2008, p. 5). Antropologie maakt duidelijk dat iedereen bepaalde vooroordelen en neigingen heeft. Hieruit kan men niet compleet ontsnappen als we kijken naar andere culturen (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 95). In het weergeven van de onderzoeksresultaten is getracht deze expliciet naar voren te laten komen, zodat anderen dit kunnen gebruiken bij het beoordelen van dit onderzoek (Dewalt en Dewalt, 2011, p. 95).

5. 'De ADR is meer dan de som der delen'

In dit hoofdstuk wordt aan de hand van de resultaten van de documentanalyse, participerende observaties en interviews antwoord gegeven op de eerste deelvraag: *welk beleid voert de Auditdienst Rijk om tot een uniforme auditcultuur en auditpraktijk te komen?* In de eerste paragraaf komt naar voren dat de poging om te komen tot uniformiteit een centrale plaats inneemt in het beleid van de Auditdienst Rijk. Daarbij worden verschillende voorbeelden van beleid gegeven die kunnen bijdragen aan een uniforme auditcultuur en auditpraktijk. De tweede paragraaf zal aantonen dat naast deze beleidsvormen, er ook divergerende krachten zijn ontstaan. Het visie-traject 'ADR 2021' laat zien dat de onzekerheid binnen de Auditdienst Rijk is toegenomen. Het mobiliteitstraject toont de flexibiliteit die wordt aangemoedigd binnen de organisatie. In deze paragraaf zal dieper ingegaan worden op de toenemende onzekerheid en flexibiliteit onder de auditors binnen de Auditdienst Rijk.

5.1 Uniformerend beleid

Het Rijksportaal opent zich automatisch in Internet Explorer zodra de auditor zich aanmeldt op de computer. Om dit scherm te zien moet de auditor inloggen op een computer bij het ministerie van Financiën op de Korte Voorhout of op een ander ministerie. Op het Rijksportaal verschijnen nieuwsberichten en veelgebruikte functies. Een voorbeeld van een functie is de medewerkersadressengids. Als hier op wordt geklikt, verschijnt een pagina met alle clusters van de Auditdienst Rijk. Op deze pagina kan men klikken op een specifiek cluster, verschijnen de mensen die werkzaam zijn binnen het cluster op de pagina. Als men daarna klikt op een persoon ziet men onder andere zijn functie, e-mailadres en telefoonnummer. Sommige mensen hebben een foto van zichzelf en een persoonlijk verhaaltje waarin diegene vertelt over zijn expertises, interesses en soms zijn hobby's. Bij anderen ontbreekt een foto en soms ook het verhaal.

Op de startpagina staan nieuwsberichten met betrekking tot het ministerie van Financiën. Bijvoorbeeld een column van een directeur-generaal¹⁴ of een bericht over de nieuwe wetgeving omtrent de inkomensafhankelijke huurverhoging. Als men op deze pagina met de muis naar beneden scrollt, verschijnt het kopje ADR Intranet. Onder dit kopje verschijnen nieuwsberichten die gerelateerd zijn aan de Auditdienst Rijk. Bijvoorbeeld een uitnodiging om je in te schrijven voor een informatiebijeenkomst over Big Data of een impressieverslag van de welkomstbijeenkomst van het cluster Defensie, dat per 1 april toetrad tot de ADR. Ook komen hier de notulen van een MT¹⁵ vergadering te staan.

¹⁴ Een directeur-generaal staat aan het hoofd van een ambtelijk of publiek directoraat. De directeuren-generaal zijn onder de secretaris-generaal de hoogste ambtenaren op het ministerie. Binnen de ADR, maar dit geldt vrijwel voor alle ambtenaren binnen de gehele rijksoverheid, wordt over de directeur-generaal vaak gesproken in de afkorting DG. Een voorbeeld van een directoraat binnen het ministerie van Financiën is het Directoraat-generaal Belastingdienst (afkorting: DGBEL). Dit directoraat is verantwoordelijk voor de strategie en de ontwikkeling van het beleid van de Belastingdienst.

¹⁵ De afkorting MT staat voor managementteam. Binnen de Auditdienst Rijk kan het verwijzen naar twee dingen. Het kan verwijzen naar de leden van het managementteam. Dit zijn de algemeen-directeur en de portefeuillehouders. Ook kan het verwijzen naar de vergadering die de leden van het managementteam wekelijks voeren. In deze context wordt het laatste bedoeld.

Op 15 februari 2012 verscheen het bericht op intranet met de titel: 'De ADR is meer dan de som der delen'. Hierin blikte de algemeen directeur terug op de samenvoeging van de auditdiensten van de verschillende departementen tot de organisatie van de ADR:

"Voorheen stelde ieder departement¹⁶ op eigen wijze zijn plan voor het komende jaar op. Nu brengen wij in onderlinge samenhang per departement de risico's en de daarbij behorende auditbehoefte in beeld. Door de uniforme manier van presenteren is het heel eenvoudig om departementen met elkaar te vergelijken. (...) Onze kernwaarden zijn Trots, Betrokken en Uitdagend, en waar het mij om gaat is dat iedereen die hier werkt dat voelt en dat de buitenwereld het ziet. Dat mensen zien dat de ADR meer is dan de som der delen, dat we een stap voorwaarts hebben gezet wat betreft de auditfunctie en dat we goede en verstandige rapporten opstellen.

In beleidsdocumenten wordt vaker verwezen naar de uitdrukking 'meer dan de som der delen'. In bijvoorbeeld het Organisatie & Formatierapport van de Auditdienst Rijk van 2012 wordt aangegeven dat de 'bundeling van de auditfunctie uniforme uitvoering mogelijk maakt die meer is dan de som der delen.' (O&F Rapport ADR, 2012, p. 14). De uniformiteit komt volgens dit rapport tot uitdrukking in bijvoorbeeld 'uniformering in werkwijzen en aanpak van de uitvoering van de dienstverlening en harmoniseren van de audits' (O&F Rapport ADR, 2012, p. 14) en 'centrale en uniforme IT-systemen, zoals een auditmanagementsysteem'. Het auditmanagement systeem (AMS) is een systeem waarbinnen auditors in teams hun projecten kunnen beheren en in samen kunnen werken.

In het rapport wordt ook gesproken over 'organisatie-identificatie' als 'kritieke succesfactor voor het slagen van de nieuwe organisatie' (O&F Rapport ADR, 2012, p. 14). Verder wordt onder het kopje 'Doorontwikkeling cultuur' aangegeven dat 'Om als één ADR te kunnen functioneren, het van belang is dat medewerkers elkaar leren kennen, nauwer gaan samenwerken en kennis en informatie proactief gaan uitwisselen.' (O&F Rapport ADR, 2012, p. 44). Daarnaast komt in het rapport naar voren dat 'Door gezamenlijk te ontdekken welke kernwaarden van belang zijn voor de dienstverlening van de ADR en de wijze waarop het management en de medewerkers daar met elkaar vorm aan geven, wordt de gemeenschappelijkheid in de basis versterkt.' (O&F Rapport ADR, 2012, p. 44). Op deze manier laat de Auditdienst Rijk zien waarde te hechten aan een uniforme auditcultuur en auditpraktijk.

In het Transparantieverlag ADR 2013 wordt aangegeven dat de Auditdienst Rijk tracht de kwaliteit van de audits te verhogen door departement overstijgend samen te werken (Transparantieverlag ADR, 2013, p. 10). Zo zijn er onderzoeken op het gebied van rijksbrede thema's en risico's. Bijvoorbeeld inkoop is een onderwerp dat rijksbreed speelt en waar een concentratie van activiteiten plaatsvindt (Transparantieverlag, 2013, p. 10). Daarnaast vinden er onderzoeken plaats op verzoek van meerdere ministeries. Een voorbeeld daarvan is het haalbaarheidsonderzoek naar een verdergaande samenwerking bij de uitvoering van financiële administraties van het ministerie van Financiën, ministerie

¹⁶ Met het woord departement wordt het ministerie aangeduid. In deze thesis zullen de woorden door elkaar gebruikt worden.

van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (Transparantieverlag, 2013, p. 10).

Een belangrijke stap die de ADR heeft genomen om tot meer uniformiteit binnen de organisatie te komen, is op het gebied van de audits voor de wettelijke taak. Het eerste voorbeeld van beleid dat bijdraagt aan deze uniformiteit, is de **nieuwe systematiek voor de planning en sturing van deze audits**. In het jaarplan 2014 komt naar voren dat deze systematiek ADR-breed opgepakt gaat worden. 'Planning en sturing spelen zich dan niet langer uitsluitend in de kolommen van de ministeries en binnen de clusters van de ADR af' (Jaarplan 2014 ADR, p.7). In dit jaarplan wordt de wettelijke taak ook wel omschreven als 'de vaste vraag'. Het zijn de jaarlijks terugkerende opdrachten waarop de ministeries een beperkte invloed op kunnen hebben. De ADR hoopt door deze standaardisering en harmonisering een efficiencywinst te boeken (Jaarplan 2014 ADR, p. 7). Deze efficiencywinst is ook nodig, omdat de rijksoverheid de komende jaren te maken heeft met teruglopende budgetten. Met de nieuwe systematiek is: 'Er geen discussie meer nodig met de individuele ministeries over uren; wij kunnen ons in gesprekken dan helemaal richten op de aard en kwaliteit van de dienstverlening'(Jaarplan 2014 ADR, p. 7).

Een tweede voorbeeld van beleid dat kan bijdragen aan een uniforme auditcultuur en auditpraktijk te komen is de **implementatie van TeamMate**: een softwareprogramma dat nu geïnstalleerd wordt op de computers.

"Met behulp van TeamMate wordt een uniformerings- en efficiencyslag gemaakt in het auditproces, waarbij het HARo¹⁷ als uitgangspunt wordt genomen. Het systeem biedt onder meer ondersteuning bij planning en risicoanalyse, het systematisch vastleggen van werkzaamheden, rapportering, tijdsplanning en -registratie en het genereren van managementinformatie¹⁸."

Het derde voorbeeld van beleid dat probeert bij te dragen aan een uniforme auditcultuur en auditpraktijk is het **gemeenschappelijke HRM-beleid** dat de Auditdienst Rijk voert. In dit beleid komt naar voren dat 'De ADR streeft naar een transparante, open organisatie die gericht is op samenwerking. De uniformiteit komt onder andere tot uitdrukking in het voeren van één gemeenschappelijk HRM-beleid en de toepassing daarvan in de praktijk' (HRM bij de Auditdienst Rijk, 2013, p. 9).

Het vierde voorbeeld van beleid dat kan bijdragen aan meer uniformiteit, zijn de verschillende **gezamenlijke evenementen** die worden georganiseerd binnen de ADR. Het beste voorbeeld daarvan is misschien wel de *Zomerparade*. Elk jaar wordt dit evenement gehouden ergens in juni. Voor de Zomerparade worden alle ruim 600 medewerkers van de ADR uitgenodigd en het thema van het evenement is 'talent'. Daarbij is het idee dat het over alles mag gaan, maar niet over het werk. Dit betekent dat werknemers zelf activiteiten moeten verzinnen, waarbij hun niet werkgerelateerde talenten tot uiting komen. Er wordt dan een soort marktplaats of inschrijffijst gecreëerd waarbij iedereen zijn ideeën, oproepen en aanbod kan plaatsen. Zo stond er vorig jaar op dit evenement een

¹⁷ Het HARo biedt richtlijnen voor het auditen en biedt auditcriteria. Er wordt onder andere stilgestaan bij ethische voorschriften en er worden onderwerpen besproken als opdrachtaanvaarding, het opstellen van een plan van aanpak, rapportage, follow-up etc. In de volgende hoofdstukken zal hier nog dieper op worden ingegaan.

¹⁸ Nieuwsbericht op het Rijksportal 'ADR gaat over op TeamMate', 18-07-2012

werknemer op de parade als kapper die aanbod het haar van collega's te knippen. Ook waren er drie werknemers die in eerste instantie gitaarles wilden geven, maar daarna besloten om samen een zangeres te begeleiden en op te treden op de Zomerparade. Het evenement heeft als doel om de werknemers in verbinding te brengen en elkaar op een andere manier te leren kennen.

Een ander voorbeeld van een gezamenlijk evenement is de jaarlijks terugkerende *summercourse*, waarvan vorig jaar de eerste editie plaatsvond. De *summercourse* is voor alle werknemers. De *summercourse* bestaat in totaal uit twee dagen met gastcolleges en workshops. In de maanden juli, augustus en september wordt deze acht keer uitgevoerd in Den Haag en twee keer in Utrecht. In de *summercourse* worden ADR-brede ontwikkelingen en aandachtspunten met elkaar gedeeld (Transparantieverlag, 2013, p. 16). Ook was er in 2013 de *train-je-collega-week*. In deze week zijn 100 werknemers van de ADR door collega's getraind in korte cursussen. Deze cursussen hadden bijvoorbeeld als thema time management, 'haal meer uit Outlook', creatieve technieken en het gebruik van een enquête-tool (Transparantieverlag, 2013, p. 16). Deze gezamenlijke evenementen kunnen mogelijk ook een bijdrage leveren aan een uniforme auditcultuur en auditpraktijk.

5.2 Onzekerheid en Flexibiliteit

De vorige paragraaf liet zien dat de Auditdienst Rijk verschillende soorten beleid voert die pogen bij te dragen aan een uniforme auditcultuur en auditpraktijk. Ondanks de geschetste ontwikkelingen die inzetten op uniformiteit en de hoop om daarmee uiteindelijk ook meer efficiëntie te boeken, blijft er een onzekerheid voelbaar binnen de organisatie. In het visie-traject 'ADR 2021' is deze onzekerheid terug te zien. In het volgende vignet wordt een beeld gegeven van een bijeenkomst binnen dit visie-traject:

Het is 11.00 uur als er verschillende mensen binnenlopen in een vergaderruimte op het ministerie voor Infrastructuur en Milieu. "Zo, waren jullie allemaal aangemeld en zijn jullie makkelijk binnen kunnen komen?" vraagt een vrouw die ondertussen de PowerPoint aan het opstarten is. De bijeenkomst staat in het teken van het 'visie-traject ADR 2021'. Vandaag komen twee werkgroepen samen om 27 ontwikkelingen te plotten op de ADR Radar. De vrouw plakt een grote poster van A1- formaat op de muur. Op de poster is een schip afgebeeld in een blauwe zee. Het schip ligt in het midden van de zee aan de onderkant van de poster. Boven het schip is een halve cirkel afgebeeld met daaronder het getal 2016. Daarboven een grotere halve cirkel met het getal 2018 en daarboven nog een cirkel met het getal 2021. De vrouw vertelt over het schip. "Eerst was het een vuurtoren, maar die is afgekraakt door een externe. Een vuurtoren is te statisch." Ze legt uit wat de bedoeling is. Er zijn in een eerdere fase 27 ontwikkelingen geïnventariseerd die in het jaar 2021 voor de ADR een rol kunnen spelen. De ontwikkelingen zijn op post-its geschreven. Zo bestaat er een post-it 'Big Data', 'Privacy & Informatiebeveiliging', 'Positionering ZBO's' en 'Radicale Transparantie'. In de bijeenkomst worden de post-its op de 'ADR radar' geplakt. Als de post-it recht voor het schip geplakt wordt binnen de halve cirkel, dan is het een ontwikkeling waar de ADR snel op moet inspelen. Wordt de post-it in de laatste halve cirkel geplaatst en meer aan de linker- of rechterkant, dan ligt deze ontwikkeling "buiten de vaarroute". Tijdens het plakken van de post-its is er veel onenigheid over de precieze positie op de radar. Uiteindelijk zijn de 27 ontwikkelingen op de radar geplakt, ondanks dat er bij sommige post-its niet helemaal duidelijk werd wat de ontwikkeling precies inhield. En bij de post-it 'Herziening Belastingstelsel' werd

geroepen: "Ja, dit is wel heel erg specifiek". Na afloop worden er broodjes geserveerd en staan veel mensen nog even na te praten voor de radar. "Dit traject is een mooie ontwikkeling. We zijn hier pas voor het eerst mee bezig" zegt een man. Waarop de andere man met een broodje in zijn hand antwoordt. "Ja, het draait toch vooral om een stukje bewustwording."

Het visie-traject 'ADR 2021' biedt de mogelijkheid voor een visie op de toekomst gecombineerd met de vraagstukken van nu. Het is de bedoeld om richting te geven aan de discussie binnen de Auditdienst Rijk over hoe het best ingespeeld kan worden op alle voorzienbare veranderingen om de waarde van de Auditdienst Rijk te behouden of zelfs te vergroten. Een MT-lid zei over dit traject: *"Op dit moment zijn we nog erg intern gericht en dat moet veranderen. De ADR van de toekomst hobbelt niet achter de overheid aan, maar stapt overal actief op af."* Een auditor zei later over de bijeenkomst:

"Toen we op een gegeven moment in die sessie al die ontwikkelingen moesten plotten, hebben we alles geplot bij nu. We hadden niks geplot in 2021. Ik vraag me af of 2021 niet gewoon te ver is voor ons om nu te kunnen overzien. Je ziet nu ook wel dingen waarbij je denkt dat zal zich de komende jaren wel voort gaan zetten. Bijvoorbeeld dat je ziet dat er toch ook wel een vraag komt van opdrachtgevers om aan de voorkant nadrukkelijker mee te gaan kijken. Ja, dat is soms ook best spannend en moeilijk".

Dit was inderdaad terug te zien in de bijeenkomst. Op de radar waren binnen de eerste halve cirkel met het jaartal 2015 in totaal zestien post-its geplakt. Vijf post-its kwamen in de buurt van het jaartal 2021, maar bevonden zich vooral links en rechts van het schip en het was dus niet iets waar het schip op moest 'koersen'. In de bijeenkomst kwam naar voren dat de auditors het lastig vonden om ontwikkelingen te plotten bij het jaar 2021. Het visietraject laat daarmee de onzekerheid en risico's zien die een gevolg zijn van de late of 'vloeibare' moderniteit (Giddens, 1991; Bauman, 2000). Ook komt in dit traject de worsteling naar voren van de auditfunctie op welke manieren zij 'toegevoegde waarde' kunnen leveren (Spira en Page, 2003, p. 653). Een clustermanager omschreef de huidige situatie als:

"Het is allemaal nog heel pril. We zijn bezig met een organisatieverandering en daar zitten we nog midden in. De overheid verandert ook op dit moment. Kijk bijvoorbeeld maar naar de decentralisaties. Wat gebeurt er dan met de ADR? De organisatie is in beweging. Die piept, kraakt en scheurt aan alle kanten".

Bauman (2011, p. 15) geeft aan dat de moderniteit er voor heeft gezorgd dat instituties, die zorgen voor routines en voor aanvaardbare gedragspatronen, hun gestalte niet langer behouden en dit wordt ook niet van ze verwacht. Een goed voorbeeld hiervan zijn de departementale auditdiensten. Zij werden in een bepaalde mate 'gedwongen' om zich samen te voegen in één organisatie, maar deze 'nieuwe' organisatie heeft het gevoel van onzekerheid vergroot. Dit gevoel verwoordt deze auditor:

"Wat is het gemeenschappelijke dat we in de ADR hebben? Waar gaan we heen? Wat is onze gezamenlijke bijdrage aan de ontwikkeling van het Rijk? Ik mis dat."

De departementale auditdiensten hebben hun gestalte niet langer kunnen behouden door de institutionele verandering naar één gezamenlijke auditdienst. Sennett (2000, p. 51) zegt over deze institutionele veranderingen:

“Toch moeten wij ons afvragen of institutionele verandering inderdaad, zoals de bedoeling is, tot grotere doelmatigheid leidt, of alleen maar een experiment betekent waarvan niemand de afloop van weet”

Het visie-traject ‘ADR 2021’ laat de risico’s en de onzekerheid zien die auditors op dit moment meemaken. De totstandkoming van de Auditdienst Rijk lijkt daarom in de laatste categorie te vallen die Sennett beschrijft.

Deze onzekerheid gaat gepaard met een toename in flexibiliteit. Ook binnen de Auditdienst Rijk is deze ontwikkeling terug te zien. Deze toegenomen flexibiliteit is deels te verklaren door de invloed van de opdrachtgevers op de werkzaamheden van de Auditdienst Rijk. Zo wordt er aangegeven dat de ADR de uitvoering van zijn werkzaamheden steeds zal moeten aanpassen (Goorkate en Vos, 2013, p. 158). De laatste jaren vinden er steeds meer ingrijpende bezuinigingen en organisatorische wijzigingen binnen ministeries plaats, zoals meer samenwerking en de opkomst van ‘shared service centers’. Goorkate en Vos (2013, p. 158) geven aan dat het management behoefte heeft aan een onafhankelijk auditor om in controle te blijven. De auditor moet met zijn tijd meegaan en de juiste informatie verschaffen in steeds nieuwe omstandigheden. Het past in de moderne samenleving waar ‘flexibiliteit’ een codewoord is geworden (Sennett, 2000).

Binnen de Auditdienst Rijk komt dit tot uiting in het HRM-beleid: ‘De ADR verwacht een flexibele en proactieve inzet van haar medewerkers’ (HRM bij de Auditdienst Rijk, 2013, p. 26). Een ander mooi voorbeeld is het nieuwe mobiliteitstraject dat in gang is gezet. Hierbij worden 16 plaatsen beschikbaar gesteld voor medewerkers intern. Dit betekent dat werknemers kunnen reageren op vacatures en zo is er ruimte voor ‘doorgroeimogelijkheden’ binnen de ADR. Op deze manier kunnen auditors overstappen naar een ander cluster en hierdoor komen er weer andere plekken vrij bij clusters, die opnieuw ingevuld kunnen worden. De portefeuillehouder die verantwoordelijk is voor HRM zei in een interview op ADR Intranet op 16 april over het mobiliteitstraject:

“We zijn als ADR volop in beweging en als MT juichen we dat alleen maar toe. In de huidige maatschappij en binnen het Rijk volgen de ontwikkelingen elkaar in rap tempo op. Daar moeten we als ADR op voorbereid zijn. Elke 3 tot 7 jaar wordt er door iedere medewerker in principe een horizontale, verticale of diagonale stap gezet - dat is het uitgangspunt in het HRM-beleid van de ADR, en ook binnen het Rijk. Daarmee voorkom je vastroesten, blinde vlekken en stilstand. Je bevordert er kennisdeling, objectief handelen en ontwikkeling mee. Dit is in het belang van medewerkers, ADR en vooral voor de klant!”

5.3 Conclusie

Concluderend, kan gesteld worden dat de Auditdienst Rijk op verschillende manieren beleid voert om tot een uniforme auditcultuur en auditpraktijk te komen. De mogelijke voorbeelden hiervan zijn:

- Een nieuwe systematiek voor de planning en sturing van de wettelijke taak
- De implementatie van het systeem TeamMate

- Het HRM-beleid
- Gezamenlijke evenementen: Zomerparade, summercourse en train-je-collega-week

Er zijn verschillende redenen aan te dragen waarom deze ontwikkelingen zijn ingezet. Ten eerste komen er meerdere opdrachten binnen bij de ADR op rijksbreedniveau. De overheid heeft te maken met ingrijpende bezuinigingen en organisatorische wijzigingen binnen ministeries. De auditor moet daarom 'met zijn tijd meegaan'. Ten tweede zorgen de bezuinigingen er ook voor dat de ADR te maken heeft met teruglopende budgetten. Een belangrijke reden voor meer uniformering is dan ook de hoop om meer efficiency winst en doelmatigheid te halen. Het uitgangspunt hierbij is dat de ADR *'meer is dan de som der delen'*. De institutionele verandering is ingezet om departementale auditdiensten samen te voegen in één auditdienst voor de overheid. Het kan meer bereiken in één organisatie dan de departementale auditdiensten dat vroeger deden.

Het visie-traject 'ADR 2021' laat de toenemende onzekerheid zien die typerend is voor de huidige moderniteit. De ADR is meer dan de som der delen, maar op welke manieren dit 'meer' nu precies vorm aanneemt blijft onduidelijk. Door de ontwikkelingen binnen de Rijksoverheid wordt de onzekerheid vergroot over de rol van de auditfunctie in de toekomst. De worsteling om 'toegevoegde waarde' te leveren als auditors, komt daarbij naar voren. Daarbij wil ik niet impliceren dat met de totstandkoming van de Auditdienst Rijk geen betere efficiëntie is bereikt. Een goed voorbeeld van betere doelmatigheid en efficiëntie is namelijk de nieuwe systematiek voor de planning en sturing van de audits voor de wettelijke taak. Desondanks is er een toename van onzekerheid en flexibiliteit met de totstandkoming van de ADR. De flexibiliteit wordt binnen de Auditdienst Rijk aangemoedigd door het gemeenschappelijke HRM-beleid en het mobiliteitstraject. Deels te verklaren doordat deze organisatie is ingebed in een culturele context waarbij de overheid volop in beweging is en de rol van interne auditing daarmee samenhangt. De typering van Sennett (2000) om het aan te duiden als een 'experiment' is daarom zo gek nog niet. De onzekerheid binnen de Auditdienst Rijk laat in ieder geval zien 'dat niemand de afloop er van weet.'

6. De afnemende waarden van symboliek

Het is 1 april 2014. Op deze dag sluit de auditfunctie Defensie aan bij de ADR en er is in de ochtend een welkomstbijeenkomst gepland. De welkomstbijeenkomst vindt plaats in een openbare vergaderingszaal op het ministerie van Financiën. Voor de desbetreffende vergaderzaal staat de bekende roze banner met de tekst 'ADR: rijk in Audit en Advies' maar de woorden daaronder zijn anders dan de anderen: 'samen met Defensie'. In de zaal is het erg druk en veel mensen zijn genoodzaakt om deze bijeenkomst te staan. Wat opvalt is dat er sommige mensen bij zijn die gekleed zijn in een militair uniform die verwijzen naar de landmacht of de marine, maar het overgrote deel is in pak of in spijkerbroek. Daarnaast zie ik ook veel bekende gezichten. Veel clustermanagers zijn bij deze bijeenkomst ook aanwezig. Voor in de zaal staat de algemeen directeur en nog een vrouw die een inleidend praatje verzorgt. Ze vertelt dat de logistiek nog op zich laat wachten. Nog niet voor alle collega's van Defensie is er een account beschikbaar om in te loggen op de computers op het ministerie van Financiën. Ook zijn de rijkspassen nog niet allemaal gereed voor deze mensen om de toegangspoortjes van Financiën door te komen. Ze verontschuldigt zich en geeft aan dat het "een zuur appeltje is waar we met zijn allen even doorheen moeten bijten", maar dat ze verwacht dat dit snel opgelost zal zijn. De algemeen directeur neemt daarna het woord en zegt "Er zal niet zoveel veranderen. We werken namelijk al twee jaar samen. Het is dus een kleine stap, maar emotioneel zal het voor velen een grote stap zijn. We staan met de ADR voor een grote opgave. De Rijksoverheid is in beweging met veel ontwikkelingen op het gebied van ICT en op het gebied van verantwoordingsverdeling in shared service organisaties." De algemeen directeur vervolgt: "De huidige clustermanagers zijn een constante factor", waarbij ze het woord geeft aan een clustermanager die in uniform links in de hoek zit. Hij zegt: "We blijven wie we zijn en waar we zijn, maar doen dit wel in andere systemen. Een collega zei tegen mij over de toetreding. Wat leuk nu word ik eindelijk ook RA¹⁹. Hij dacht dat dit stond voor Rijksambtenaar". De mensen in de zaal beginnen te lachen. Er wordt een PowerPoint opgestart. De vrouw naast het algemeen directeur neemt het woord weer. Ze zegt: "De dag dat je Defensie verlaat en bij Financiën begint. Een mijlpaal." Op de powerpointslide staat de missie uitgeschreven van het ministerie van Financiën. De algemeen directeur benadrukt dat we beheersmatig onder Financiën staan en dat hierbij gedacht moet worden aan onze salarissen en systemen. "In onze oordeelsvorming zijn we onafhankelijk." Op de volgende slide staat de tekst 'Wat heeft Financiën voor jou te bieden?' Ze vertelt over Jong Financiën, de vereniging voor werknemers van financiën in een leeftijd tot 35 jaar. Ze kijkt de zaal rond en zegt "Ik denk dat hier niet veel voor in aanmerking komen." Er komt weer gelach uit de zaal. De meeste mensen in de zaal zijn van middelbare leeftijd.

Dit voorbeeld laat zien dat de welkomstbijeenkomst werd omringd door symboliek. Deze symboliek staat in dit hoofdstuk centraal. Er wordt gekeken in hoeverre er sprake zijn van een uniforme symbolische taal, handelingen en objecten. In het vorige hoofdstuk kwam naar voren dat de onzekerheid en flexibiliteit is toegenomen binnen de

¹⁹ RA staat voor Registeraccountant. De RA-titel is een beroepsaanduiding en wordt niet vóór de naam van de desbetreffende persoon geschreven, maar achter de naam. Om deze titel te kunnen dragen moet men een opleiding gevolgd hebben tot Registeraccountant en ingeschreven staan in het accountantsregister van de Nederlandse beroepsorganisatie van Accountants (NBA).

Auditdienst Rijk. Dit hoofdstuk laat zien dat de onzekerheid en flexibiliteit worden vergroot doordat de symboliek zijn waarden aan het verliezen is. De afnemende waarden van symboliek bieden de ruimte voor versplintering (Sennett, 2000). Voor sommige auditors blijven de symbolen belangrijke markeerpunten in hun werkzaamheden, maar anderen lijken de waarden van deze symbolen los te laten. De verdeeldheid onder de auditors binnen de Auditdienst Rijk wordt hier mee versterkt.

In de eerste paragraaf wordt ingegaan op de symbolische objecten en handelingen en hoe die hun waarden aan het verliezen zijn. De tweede paragraaf focust op de symbolische taal. Het gaat in op de gemeenschappelijkheid van deze taal, maar dat deze taal tegelijkertijd ook grenzen op kan werpen. Hierbij wordt ook de rol van ambiguïteit besproken.

6.1 Flexibele handelingen en objecten

De eerste uniforme symbolisch handeling en tevens object werden in het vorige hoofdstuk al even aangestipt. Het is de dagelijkse handeling om het ministerie te betreden. De **Rijkspas** is een symbolisch object die de toegang verleent tot het ministerie. Het is een symbool die de betrokkenheid toont bij de opdrachtgever. Deze pas is een middel om grenzen op te werpen tussen de ministeries. Het bepaalt tot welke ministeries je wel of geen toegang hebt. Het geeft de interne auditor het gevoel onderdeel uit te maken van het departement. Desondanks neemt de symbolische waarde van deze handeling en dit object af.

De sociale omgeving wordt abstracter (Castells, 1997) en dit wordt zichtbaar in de ontwikkelingen omtrent de Rijkspas. Naast de huidige departementale toegang is het sinds kort ook mogelijk om met de Rijkspas interdepartementale toegang aan te vragen. Dit betekent dat het met één pas mogelijk is om meerdere ministeries in- en uit te lopen. Zo maakt de Rijkspas interdepartementale samenwerking makkelijker en maakt het tijd- en plaatsonafhankelijk werken mogelijk.²⁰ Dit betekent een toename van de mobiliteit en flexibiliteit.

Het is interessant om ook te kijken naar de kleding binnen de Auditdienst Rijk. **Kleding** is namelijk een krachtig symbool van de onderscheidende normen en waarden in een organisatie (Goffman, 1959; Pratt en Rafaeli, 1997, p. 866). Daarbij benadrukken Pratt en Rafaeli (1997, p. 865) dat kleding twee belangrijke functies heeft binnen de organisatie: het is een controlemiddel en het geeft daarnaast ook uitdrukking aan de identiteit. Het kan dienen als een controlemiddel, omdat de kledingvoorschriften (al dan niet impliciet) opgedragen kunnen worden door het management. Daarnaast kan het dienen als een identiteit waarmee men zich kan onderscheiden, zoals de clustermanager van FIN3²¹ laat zien:

“Als jij daar in de kantine²² gaat eten heeft iedereen een pak aan. Terwijl hier loopt iedereen in zijn spijkerbroek als het niet erger is. De Belastingdienst is echt wel informeel wat dat betreft. Dat spreekt mensen ook aan he.”

²⁰ Informatie afkomstig van de website: <http://www.binnenlandsbestuur.nl/digitaal/nieuws/dure-rijkspas-niet-in-trek.172245.lynkx>, geraadpleegd op 8 juni 2014

²¹ Dit cluster is gevestigd bij de Belastingdienst te Apeldoorn.

²² Hij doelt hier op de kantine bij het ministerie van Financiën op de Korte Voorhout.

De symbolische waarde van kleding komt ook goed naar voren in het verhaal van deze auditor:

“Toen ik bij EZ begon zei mijn directeur altijd: ‘We zijn een goedbetaalde club. We zijn een soort elite club binnen het departement.’ Dat droeg hij ook uit. Als we uit eten gingen, dan gingen we ook naar een restaurant. Dan werden er niet grote hoeveelheden bier geschonken, zoals bij een eetcafé, maar dan dronken we wijn weet je. Iedereen liep daar ook in pak en dat was volkomen logisch. Nou, toen kregen we met de samenvoeging met LNV kregen we een andere directeur. Die droeg nooit een stropdas behalve als hij naar de SG moest. Nou, toen verdwenen langzaam bij ons ook de stropdassen. En nu zie je dat niemand het meer weet. De helft van het MT loopt strak in pak en de andere helft loopt op gympies en een spijkerbroek. Dan denk ik: wat voor signaal geef je af? Daardoor zie ik ook wel verwarring bij mensen van ‘nou, wat wordt er nou van ons verwacht?’ Hier loopt mijn manager altijd netjes in pak. En de andere manager liep vandaag binnen zo van ‘Nou het is mooi weer, overhemdje met korte mouwtjes en spijkerbroek.’ Dat is allemaal prima, maar dat zijn wisselende signalen. Dan is het gevoel van ‘wat moet je daar nou mee?’ ”

Dit verhaal laat zien dat de waarde van kleding geen uniformiteit uitstraalt, maar eerder pluriformiteit en zelfs flexibiliteit. De wisselende signalen versterken ook hier de toenemende onzekerheid.

Een ander voorbeeld van een symbolisch object is de **handtekening** in de jaarlijkse rapportage (Pentland, 1993, p. 607). De symbolische waarde hiervan is groot. Een auditor zei hierover:

“Het rapport moet getekend worden door een RA, omdat je dus een jaarrekening certificeert. Als het vraaggestuurd is en het gaat over financiële informatie dan moet volgens mij ook een RA tekenen, omdat je dan assurance geeft bij financiële gegevens.”

De handtekening mag dus alleen door een Registeraccountant (RA) geplaatst worden. Doordat mensen met een RA-titel de handtekening zetten, blijft de onafhankelijkheid gewaarborgd bij de wettelijke taak. Bij de vraaggestuurde audits neemt de waarde van de handtekening juist af. Een operationele auditor zei hierover:

“Als je een onderzoek hebt gedaan, dan kan je best je handtekening zetten, maar dat is niet zo belangrijk. Tenzij je echt een oordeel geeft. Kijk er zijn verschillende onderzoeken: je hebt een onderzoek om inzichten te geven, een onderzoek om aanbevelingen te doen en een onderzoek om echt heel daadwerkelijk een oordeel te geven. Hoe meer je richting een oordeel komt, hoe belangrijker die handtekening is en hoe belangrijker het is om je audit strak aan te pakken.”

De symbolische waarde van de handtekening gaat op deze manier gepaard met de vaktechniek en beroepsregels. Voor auditors die hier strak aan vasthouden is de symbolische waarde groot. Daarbij is er ook een opkomst te zien in audits die niet uitmonden in een auditrapport, maar waarbij het resultaat gepresenteerd wordt door middel van een PowerPointpresentatie of een workshop waarbij de opdrachtgever actief betrokken wordt. Doordat de resultaten van audits op een pluriforme wijze gepresenteerd kunnen worden, is het moeilijk om de symbolische waarde van de handtekening te behouden.

Deze symbolen van de Rijkspas, kleding en de handtekening laten zien dat zij hun symbolische waarde aan het verliezen zijn. Het is typeren voor onze huidige sociale conditie waarin ‘oude zekerheden’ aan het vervagen zijn (Tilley, 2006). Doordat deze

symboliek zijn waarde verliest, neemt de onzekerheid toe. Men kan eigenlijk ook niet meer spreken over uniforme symbolen. Voor sommige auditors blijven het belangrijke markeerpunten in hun werkzaamheden, maar anderen lijken de waarden van deze symbolen los te laten.

6.2 Een taal die grenzen opwerpt

Er is sprake van een uniform taalgebruik onder de auditors die werkzaam zijn bij de Auditdienst Rijk. Moore (1970) typeert het ook wel als een *in-group language*. Binnen de ADR gebruikt men vakjargon die eigen is voor auditing. Binnen dit jargon wordt bijvoorbeeld gesproken over normen, aspecten, toepassingen, vereisten, criteria, problemen, aandachtspunten, *ist positie*²³ en *soll positie*²⁴. Daarnaast wordt er veelvuldig gebruikt gemaakt van afkortingen. Het is een systeem van betekenis die gemeenschappelijk gedeeld worden door de interne auditors. Giddens (1990) gebruikt hiervoor ook wel de term '*codes of practice*'. Er is kennis nodig, die vergaard wordt door bijvoorbeeld een opleiding, om de betekenis en de context van de taal van interne auditors te begrijpen. Hronsky (1998, p. 3) geeft aan dat deze *codes of practice* behoren tot de 'subcultuur' van financieel geletterde mensen.

Behalve dat dit jargon de gemeenschappelijkheid versterkt, is de taal ook zo complex dat er grenzen worden opgeworpen, omdat er specifieke kennis en taal gebruikt wordt in een audit. Een auditor zei hierover:

"Iedereen gebruikt zijn eigen kretologie en die wordt iedere keer anders ervaren. Bij gemengde teams, zoals bijv. een team met Defensie en I&M, was er een heel verschillende beleving t.a.v. de gebezigde kretologie. En bij de ADR wordt in de gemengde teams weer andere kretologie toegepast. Het is voor mij niet altijd duidelijk wat er met de kretologie wordt bedoeld en moet dus continu sparren met collega's om duidelijk te krijgen wat er met de kretologie wordt bedoeld."

Met kretologie wordt verwezen naar bepaalde begrippen en afkortingen. Dat deze grenzen kunnen opwerpen binnen de gemeenschappelijke taal van interne auditors, komt goed naar voren in het volgende voorbeeld. Het is een memo van de Belastingdienst gericht aan de ADR om audits uit te voeren binnen de IV-keten²⁵. Dit zijn de eerste twee zinnen van het memo:

"Met ingang van 2012 zijn proces- en systeemeigenaren (binnen de afspraken zoals vastgesteld in het Kaderdocument en de MTHV's²⁶) zelf verantwoordelijk voor het organiseren van (extern) onderzoek (waaronder ADR-audits, Gateways²⁷, etc.) voor ICT-projecten."

²³ Het begrip 'ist positie' staat voor de werkelijkheid op het moment van de controle door een auditor. Het is de werkelijkheid die de auditor aantreft tijdens zijn onderzoek.

²⁴ Het begrip 'soll positie' verwijst naar een bepaalde geldende norm. Dit is het uitgangspunt van de controle door een auditor. Het is situatie die de auditor hoopt aan te treffen.

²⁵ Dit staat voor de Informatievoorziening-keten (IV-keten). Informatievoorziening omvat zowel de geautomatiseerde als de niet-geautomatiseerde ondersteuning van processen waarin informatie verwerkt wordt.

²⁶ MTHV's staat voor Methoden, Technieken, Hulpmiddelen en Voorschriften

²⁷ Gateway is een reviewmethode die ervoor zorgt ervoor dat projecten op gezette tijden kort, maar intens worden beoordeeld. De Gateway review kent als basis de Best Practice-werkboeken van het Office of Government Commerce (OGC) dat in Engeland verantwoordelijk is voor standaardisatie. Die

Concreet: de IM's²⁸ voor business gerelateerde projecten en IV-aanbod (CIO Office²⁹, B/CAO³⁰ en B/CIE³¹) voor IV-infrastructurele projecten."

Zonder specifieke inhoudelijke kennis van de Belastingdienst zijn deze twee zinnen niet te begrijpen. Het is een complex systeem waar kennis van taal nodig is om betekenis te kunnen geven aan de begrippen en afkortingen. Door dezelfde begrippen en afkortingen te gebruiken, kan de auditor verbondenheid tonen met de opdrachtgever en is de identificatie groter. De gemeenschappelijkheid in de taal blijft bestaan door de *codes of practice*, maar daarnaast ontwikkelt zich er een diversiteit door de ontwikkelingen binnen de overheid en op het gebied van auditing. Pentland (2000) sprak over de groeiende variatie op het gebied van auditing. Deze variatie heeft tot gevolg dat er grenzen worden opgeworpen binnen de taal van auditors.

Verder wordt in het taalgebruik vaak de verschillen tussen clusters benadrukt. Een proces dat hier aan bijdraagt is *othering*. Hierbij wordt verwezen naar het proces waarmee wij de grenzen markeren tussen 'onszelf' en 'zij' die niet binnen deze grenzen behoren (Weis, 1995). Barth (1969, p. 10) geeft aan dat een identiteit wordt geconstrueerd door aspecten die worden toegeschreven door anderen, maar ook door identificaties van mensen binnen de groep zelf. De aspecten die voor de actoren een rol van betekenis spelen zijn niet gebaseerd op objectieve overeenkomsten of verschillen, maar selectief bij een gekomen door de significantie die de actoren aan deze aspecten toeschrijven (Barth, 1969, p. 14). De tegenstelling zit niet alleen in de woorden 'wij' en 'zij', maar zijn ook toe te passen op de locatie: de verbeelding van '*here and there*' (Brown et.al. 2008). Zo gaf de clustermanager van FIN3 aan:

"Het heeft iets met beleving te maken. Mensen die in Den Haag zitten, en ik bedoel dit niet als verwijt hoor want zo is het nu eenmaal zo, die hebben weinig feeling met de regio. Het is ook gewoon niet zo hun ding. Daar hebben ze weinig mee te maken. Dat betekent ook dat ze er niet altijd goed over nadenken dat dat er ook nog is. Zo worden we best vaak overslagen. Dan

hebben het karakter van handreikingen zonder expliciete kwaliteitseisen en de daaruit voortkomende normen. Voor de bepaling of iets een risico is en de inschatting van de urgentie van het risico wordt vertrouwd op de ervaring en expertise van het Gateway-reviewteam.

²⁸ De IM's zijn de afdelingen Informatiemanagement. De afdeling Informatiemanagement (IM) zorgt ervoor dat de Belastingdienst beschikt over de processen en systemen die de organisatie nodig heeft om haar werk te kunnen doen. De afdeling IM streeft ernaar systemen en processen voort te brengen met continu hoge beschikbaarheid, betrouwbaarheid en bestuurbaarheid. Elk bedrijfsonderdeel kent een eigen afdeling IM.

²⁹ De belastingdienst beschikt over een eigen CIO-office. CIO staat voor *Chief Information Office*. Het CIO is verantwoordelijk voor een goed en efficiënt beleid op het gebied van informatie en ICT en adviseert bestuurders, beleidsmedewerkers en de bestuursraad over alles wat met informatie en ICT te maken heeft. Deze moet binnen de Belastingdienst expliciet toestemming geven voor het opstarten van nieuwe projecten

³⁰ B/CAO staat voor Belastingdienst/Centrum voor Applicatieontwikkelingen en -onderhoud. Het is een facilitaire dienst binnen de Belastingdienst. Het doel van B/CAO is het leveren van IT-applicatieoplossingen aan de Belastingdienst. Het houdt zich bezig met het ontwerpen, bouwen en beheren van informatiesystemen en de bijbehorende technische infrastructuur.

³¹ B/CIE staat voor Belastingdienst/Centrum voor Infrastructuur en Exploitatie. B/CIE levert de ICT-diensten aan de Belastingdienst. De producenten en diensten van B/CIE zijn onder andere het hosten van maatwerkapplicaties en standaardpakketten, print- en verzenddiensten (o.a. blauwe enveloppen), personal productivity (o.a. Digitale werkruimte), telefonie, Servicedesk en de Belastingtelefoon.

wordt er iets in gang gezet en pas in de eindfase denkt iemand van 'oh, wacht eens even. We hebben ook nog mensen in Apeldoorn zitten. Die moeten we ook nog bedienen'. Dus dat merk je wel. En andersom, als ze een vergadering plannen, dan wordt er niet echt goed gekeken wie zijn er nou bij betrokken en dan moet ik bijvoorbeeld om 9 uur in Den Haag zijn. Andersom, moet je daar niet meekomen haha. Dan is de wereld te klein. Dan is het "Groningen! Om 9 uur, ben je helemaal gek geworden!'"

Verder is ambiguïteit een belangrijk onderdeel van de taal binnen de Auditdienst Rijk. Eisenberg (1984, p. 3) zegt dat strategische ambiguïteit essentieel is in een organisatie, omdat het op deze manier toestaat dat er meervoudige interpretaties naast elkaar bestaan door de mensen die de boodschap aanhangen. Deze ambiguïteit is terug te zien in de missie van de ADR: *De ADR heeft tot doel vanuit haar deskundigheid een maximale bijdrage te leveren aan de kwaliteit van een zich steeds vernieuwende, compacte rijksdienst.*³² De missie laat zien dat de ADR een 'maximale bijdrage wil leveren aan de kwaliteit'. Het is een boodschap waar weinig werknemers het mee oneens zouden kunnen zijn, omdat de manier waarop deze kwaliteit gehaald wordt in het ongewisse blijft.

Ook de drie kenwaarden *Trots, Betrokken en Uitdagend* (Transparantieverlag ADR 2013, p. 13) geven deze ambiguïteit weer. Deze kenwaarden bevatten aspecten waarin auditors zich in kunnen vinden ondanks dat ze verschillend denken over de organisatie. Eisenberg (1984, p. 3) geeft aan dat het een politieke noodzaak is om deze ambiguïteit uit te dragen zodat verschillende groepen meerdere interpretaties kunnen toepassen op het symbool. De verschillen binnen de organisatie kunnen daardoor verenigd worden in dit uniforme taalgebruik. Een ander goed voorbeeld van de ambiguïteit is:

*"De ADR is een centraal gepositioneerde dienst met gedeconcentreerde clusters waarin eenheid van handelen de regel is en er ruimte blijft voor de couleur locale"*³³.

HRM bij de Auditdienst Rijk, 2013, p. 6

Het lijkt een paradox te zijn met aan de ene kant de regel 'de eenheid van handelen' en aan de andere kant de ruimte 'voor de couleur locale'. Er wordt niet ingegaan op de dwingendheid van de regel en het laat ook niet zien hoeveel ruimte er over blijft voor de 'couleur locale'. De grens er tussen wordt niet getrokken en daardoor kan de onzekerheid in stand worden gehouden.

6.3 Conclusie

Kortom, dit hoofdstuk heeft laten zien dat de uniforme symbolen en handelingen hun waarde aan het verliezen. Door nieuwe ontwikkelingen op het gebied van de Rijkspas verliest het zijn waarde als identificatie met de directe sociale omgeving. Ook de pluriformiteit en flexibiliteit op het gebied van kleding brengt een toenemende onzekerheid met zich mee. Doordat de resultaten van audits op een pluriforme wijze gepresenteerd kunnen worden, is het moeilijk om de symbolische waarde van de handtekening te behouden. De uniformiteit in deze symbolen verdwijnt, omdat de

³² Informatie is afkomstig van het Ontwikkelplan Auditdienst Rijk 2012-2014

³³ De betekenis van 'couleur locale' verwijst naar de sfeer en gebruiken die karakteristiek zijn voor een plaats of een streek, bijvoorbeeld de couleur locale van het Provençaalse platteland. Hier wordt aangegeven dat de clusters ook sfeer en gebruiken hebben die typerend kunnen zijn voor een cluster.

symbolen flexibeler ingezet kunnen worden. Voor sommige auditors blijven het belangrijke markeerpunten in hun werkzaamheden, maar anderen lijken de waarden van deze symbolen los te laten.

De taal van de interne auditors duidt op een *in-group language*. Het vakjargon met de complexe en technische begrippen vergroten de gemeenschappelijkheid. Aan de andere kant hebben sommige auditors te maken met het complexe taalgebruik van hun opdrachtgever, die voor andere auditors niet zijn te begrijpen zonder de kennis daarvan. De groeiende variatie op het gebied van auditing is dus terug te zien in de symbolische taal. De gemeenschappelijkheid verliest zijn waarde doordat de diverse ontwikkelingen in auditing grenzen opwerpen binnen de taal van auditors. Dit biedt dus ruimte voor versplintering. Daarnaast is de ambiguïteit belangrijk om te zorgen dat de interpretaties van verschillende groepen binnen de organisatie toegepast kunnen worden op het symbolische taalgebruik.

7. De avonturier en de standvastige

Dit hoofdstuk richt zich op de laatste deelvraag: *in welke mate is er volgens de betrokken bij de Auditdienst Rijk zelf al sprake van een uniforme auditcultuur en praktijk?* Er zal hierbij dieper ingegaan worden op de toename van onzekerheid en flexibiliteit. Door deze toename is er ruimte voor versplintering ontstaan die ook al in het vorige hoofdstuk is aangestipt. Deze versplintering komt tot uiting in twee culturele conflicten binnen de ADR. Dit hoofdstuk zal ingaan op deze conflicten, waarbij twee groepen van *avonturiers* en *standvastigen* lijnrecht over elkaar.

Het is iets voor negen, als ik het binnenplein oloop van het Ministerie van Financiën. Een man in lange zwarte jas snelt mij voorbij met een aktetas in zijn rechterhand. De man vermindert zijn snelheid zodra hij bij de draaideur komt om het gebouw te betreden. Er staan meerdere mensen te wachten om één voor één door de draaideur naar binnen te gaan.

Eenmaal binnen sluit ik aan in de rij voor het toegangspoortje. In de rij heeft men zijn toegangspas in de hand. De man voor in de rij houdt zijn pasje voor de scanner. De pieptoon is het teken dat de man in de draaideur mag staan en na enkele seconden begint deze te draaien. Na deze draaideur vervolg ik mijn weg. Links in de gang hangen verschillende portretten van voormalige ministers en staatsecretarissen. In een oogopslag zie ik afbeeldingen van Wouter Bos en Frans Weekers.

Als ik een ogenblik later de trap oloop kom ik uit op een lange gang op de begane grond. In het midden van de gang staat een roze banner van ongeveer andere halve meter met de tekst 'ADR: rijk in Audit en Advies' met daaronder de woorden: 'samen met Financiën'. Deze banner geeft aan dat dit de gang is waar de Auditdienst Rijk is gevestigd. Voor een buitenstaander is het moeilijk vast te stellen waar de Auditdienst Rijk binnen het ministerie begint en waar deze eindigt. Er is geen duidelijke ingang of uitgang. Men kan via het trappenhuis of de lift zowel van boven als van onder de begane grond bereiken. Aan de linker- en rechterkant van de gang is er een lift en een trappenhuis te vinden.

Bij de Auditdienst Rijk wordt er gewerkt met flexplekken. Dit betekent dat de werknemers geen vaste werkplek hebben. Iedereen is vrij om te werken op de plek waar diegene dat wil, tenzij deze plek al vergeven is. Uitzondering hierbij zijn de plekken die zijn gereserveerd voor het secretariaat. Deze zijn alleen beschikbaar voor de mensen die onder het secretariaat vallen. In de praktijk blijkt de vrijheid iets beperkter. Veel mensen zitten vaak op dezelfde plek en dit is terug te zien doordat er mappen en documenten op het bureau liggen. Op sommige flexplekken staat zelfs een persoonlijk fotolijstje op het bureau. Opvallend is dat mensen van hetzelfde cluster vaak in de buurt van elkaar zitten. Aan het eind van de gang zitten meestal de mensen van cluster KIK³⁴, in het midden het

³⁴ KIK staat voor Kennis, Innovatie en Kwaliteit. Dit cluster houdt zich bezig de waarborging en de vaktechniek omtrent auditing. Het houdt zich bezig met de vertaling van beleid en beroepsregelgeving, maar ook met het ontwikkelen en delen kennis op het gebied van auditing (O&F Rapport ADR, 2012, p. 29). Zij houden zich bijvoorbeeld bezig met het ontwikkelen van het HARo en de implementatie van TeamMate.

management en het cluster 'Apparaatsuitgaven'. Verder om de hoek zitten meestal mensen van het cluster OA³⁵, IT en FIN1³⁶.

Ik zie een leeg bureau en besluit daar te gaan zitten. Terwijl ik me aanmeld op de computer en mijn tas uitpak, zegt de man tegenover mij: *"Hallo, jou ken ik volgens mij nog niet. Ik zal me even voorstellen."* Nadat ik mijn naam heb gezegd, vraagt hij: *"En wat is jouw standplaats?"* Ik zeg dat ik die niet heb, vertel over mijn onderzoek en dat ik mij richt op de verhoudingen tussen clusters. De man antwoordt: *"Ja, dat is gewoon klote."* zonder er dieper op in te gaan.

Dit antwoord is typerend voor veel geluiden die hoorbaar zijn binnen de organisatie. De meeste mensen vertellen mij dat er veel verschillen bestaan tussen de clusters, zoals een auditor die ik sprak op het Ministerie van Financiën op mijn eerste dag:

"Het is zeker interessant om te kijken naar de verschillende culturen hier. Die zijn er zeker. Onze organisatie bestaat uit 600 á 700 man, dus het is ook logisch dat we geen eenheid zijn. Kijk bijvoorbeeld maar naar Defensie. Zij zijn bijzonder recht voor zijn raap en voeren precies uit wat er in het handboek staat. Ze waarderen ook het militaire. Terwijl de meesten hier met hun academische achtergrond alles in twijfel trekken en willen bevragen."

Ook in verschillende overleggen komen de verhoudingen tussen clusters ter sprake, zoals bij een clusteroverleg van KIK: *"Tja, die clusters. Op dit moment lijkt het olie en water te zijn af en toe."* Tijdens dit overleg werd ook gewezen op de verschillen: *"V&J is veel meer van het aanpakken dan het OA-cluster. Zij zijn veel meer van het overdenken."* De clustermanager van OCW2 reageerde hier op door te zeggen: *"Ja, tussen OCW1 en OCW2 zie ik ook al veel verschil. OCW2 is veel mondiger."*

Er zijn dus veel verschillen binnen de organisatie te ontdekken, maar het is moeilijk een verklaring te vinden voor deze verschillen. De toegenomen onzekerheid en flexibiliteit, zoals beschreven in het vorige hoofdstuk, brengt volgens Sennett (2000, p. 65) ruimte voor versplintering met zich mee. Bauman (2000, p. 94) geeft aan dat het een consequentie is van de huidige moderniteit. Een maatschappij is volgens hem te verdelen in degenen die mobiel zijn, of *tourists*, en diegenen die onbeweeglijk zijn, of *vagabonds*.

Ook Gregory-Huddleston (1994) beschrijft deze versplintering in haar onderzoek naar een organisatie in Silicon Valley. Zij geeft aan dat er door de groei van een organisatie een variatie ontstaat aan verscheidene projecten en uitdagingen die een cultureel conflict met zich mee brengen. Dit conflict gaat speelt zich af tussen de *pioneers*, dit zijn ondernemende individuen die graag nog niet in kaart gebrachte gebieden verkennen, en de *settlers*, die op zoek gaan naar zekerheid op een bepaalde plek (Gregory-Huddleston, 1994, p. 122). Zij benadrukt hierbij dat doordat de organisatie groeit, de *pioneers* in hun mogelijkheden beperkt worden, omdat de *settlers* de successen die de groei mogelijk maken willen uitbouwen en daar op willen focussen.

³⁵ OA staat voor Operational Audit. Dit cluster houdt zich bezig met operational audits en adviesopdrachten die zich richten op vragen en dilemma's van opdrachtgevers. Zij houden zich bezig met vraaggestuurd onderzoek. In het O&F Rapport van de ADR (2012, p. 28) wordt aangegeven dat het cluster OA 'een belangrijke rol vervult om de omslag van auditing achteraf naar advisering vooraf te stimuleren'.

³⁶ Financiën is opgedeeld in drie clusters. FIN1 is daarbij vooral gericht op het ministerie van Financiën, terwijl FIN2 en FIN3 zich voornamelijk richten op de Belastingdienst.

Er bestaan geen *pioneers* en *settlers* in de vorm zoals Gregory-Huddleston (1994) ze beschrijft binnen de ADR, maar de ruimte voor versplintering (Sennett, 2000) is ook binnen de ADR terug te zien. Door de toegenomen flexibiliteit en onzekerheid zijn er tegenstellingen ontstaan binnen de organisatie die resulteren in twee groepen. Ik noem ze de **avonturiers** en de **standvastigen**. Aan de hand van de culturele conflicten probeer ik deze groepen nader te definiëren.

7.1 Breed vs. Gefocust

Het eerste culturele conflict is een direct gevolg van de flexibiliteit die gevraagd wordt binnen de organisatie. Het zorgt ervoor dat de *avonturiers* en *standvastigen* lijnrecht tegenover elkaar komen te staan. Voor de *avonturiers* is de toegenomen flexibiliteit een argument om buiten het cluster mee te werken aan rijksbrede onderzoeken of onderzoeken die gericht zijn op een ander departement. Zij kiezen hier voor de **brede benadering**. Zo gaf een auditor aan:

“Je kan niet stil blijven staan. Kijk altijd naar de ontwikkelingen om je heen, ga daar flexibel mee om. De wereld vergt flexibiliteit. Dat helpt je het gewenste resultaat te behalen. Veel collega’s blijven star op hun poef zitten. Dat is niet van deze tijd.”

De *avonturiers* halen plezier en motivatie uit clusteroverstijgende audits en in ‘nieuwe’ dingen doen. Een auditor uit cluster FIN3 zei hierover:

“Ja, ik vind het sowieso leuk om dingen buiten het cluster te doen. Het verbreed je ook. Ik hoorde laatst ook van een collega dat hij iets vanuit OCW2 gaat doen, maar de klus zit in Groningen, en dat is zijn eerste klus buiten zijn eigen cluster. Dus ik zei: hartstikke goed dat je dat doet. Het is zo leuk een andere organisatie weer eens te zien.”

Vervolgens zei ze:

“Er zijn ook veel mensen die al héél lang ook voor één departement bezig zijn. Ik heb zelf heel lang bij DUO gezeten, maar daar in het noorden³⁷ was ook niet zo heel veel anders. Maarja, als je in Den Haag zit, dan denk ik: 100 meter verder op is een ander departement. Ga gewoon een keer buurten. (...) Het is echt het vertrouwde niet willen loslaten. Met de gedachte ik heb toch mooi werk en leuke collega’s. Terwijl ik meer dan heb van ik wil wel weer eens wat nieuws.”

Avonturiers gebruiken daarmee de toegenomen flexibiliteit als een kans, zoals deze auditor benadrukt:

“Als ADR kunnen we over de departementen heen kijken, dat is onze kracht. We doen dat nu te weinig.”

Voor de *standvastigen* is de toegenomen flexibiliteit een bedreiging die gepaard gaat met onzekerheid. Zo zei een auditor over deze groep:

“Een deel van de medewerkers is minder geneigd om te rouleren. (...) Accountants zijn niet de meest avontuurlijke mensen. Men denkt toch gauw ‘ik weet wat ik nu heb’.”

Een clustermanager wees op de geschiedenis binnen haar cluster haar: *“Ongeveer 50 à 60% is nog over van de ‘oude’ club die er zat voor de fusie. Zij moeten erg wennen aan de veranderingen*

³⁷ DUO staat voor Dienst Uitvoering Onderwijs en is gevestigd in Groningen.

die hebben plaatsgevonden." Het 'wennen aan de veranderingen' brengt onzekerheid met zich mee. De sociale omgeving is met de totstandkoming van de ADR abstracter geworden. Bauman (2000) zegt over de *vagabonds* dat zij de vervreemding van hun bredere sociale omgeving te lijf gaan door middel van een sterke identificatie met hun directe sociale omgeving. Voor de *standvastigen* geldt deze identificatie ook. Deze auditor omschreef die identificatie met hun directe sociale omgeving:

"Je hebt natuurlijk binnen die clusters, vooral als het ver weg is, bijvoorbeeld in Apeldoorn ofzo, dat die mensen zeggen: 'Nee joh, ik heb mijn werk hier in Apeldoorn en daar in Den Haag zoeken ze het maar uit. Het gaat bij mij hier goed zo.' Dan krijg je natuurlijk ook wel een beetje een soort mono cultuurtjes binnen zo'n cluster."

De identificatie met de directe omgeving komt dan ook tot uiting in de tegenstelling 'wij' en 'zij':

"Het is nog steeds 'Zij van de ADR' en wij van Justitie. Ze zijn trots op V&J. Dat heb ik ook. Veel trainees willen bij V&J werken. Dan wordt er gedacht 'Wij zijn de leukste'. Dat zou je kunnen doorbreken als er bij de ADR meer te halen valt."

Een auditor bij VWS gaf aan dat zijn collega's spraken over:

"De ADR is iets wat op de Korte Voorhout zit. Daar willen we niet komen'. Ik reageerde daar dan op dat het toch zal gebeuren, zoals je ziet bijvoorbeeld bij de P-controle. De reden dat er zo negatief over de ADR wordt gedacht komt voort uit de gedwongen fusie."

De identificatie met de directe omgeving van de opdrachtgever toont een grote betrokkenheid bij de *standvastigen*. Deze betrokkenheid komt ook terug in de manier waarop de clustermanager van VWS haar werk omschreef als *"Ik werk bij VWS, voor Financiën."* en vertelde daarbij dat het antwoord vaak gekke gezichten gaf. *"Maar mijn werk is de omgeving van VWS."* De *standvastigen* verdedigen deze identificatie en betrokkenheid met het argument dat de beste kwaliteit in auditing op deze manier geleverd kan worden. Zij kiezen dus meer voor een **gefocuste benadering**, want door je specifiek te richten op een opdrachtgever vergroot je je meerwaarde als interne auditor voor de opdrachtgever. Zo sprak een auditor van FIN3 over zijn betrokkenheid bij de Belastingdienst:

"Dat lijkt me niet makkelijk. De Belastingdienst is een complexe organisatie en het kost wel anderhalf of twee jaar om een beetje zicht te krijgen op de processen. Dit jaar heb ik ook weer nieuwe mensen gesproken en ik loop hier al een tijdje rond. Als nieuweling kan je niet de benodigde kwaliteit leveren aan de organisatie."

Terwijl in dit culturele conflict de *avonturiers* juist beargumenteren dat: *"je moet zorgen dat je niet verkokerd raakt."* Of zoals deze auditor aangaf:

"Afwisseling in werk en opdrachten is belangrijk om steeds weer je 'bovenkamer' te prikkelen. Soms kan je die kennis gebruiken voor een aanstaand project en soms is die kennis pas jaren later weer nodig. (...) Zoek niet altijd de veilige setting op. Sommige collega's blijven graag binnen de veilige setting werkzaam. Zij doen graag hun onderzoek bij dezelfde dienst, omdat je daar altijd welkom bent."

Er kan dus gesteld worden dat de aanmoediging van flexibiliteit binnen de Auditdienst Rijk ervoor heeft gezorgd dat de *avonturiers* en *standvastigen* in dit conflict tegen over

elkaar zijn komen te staan. Deze flexibiliteit is typerend voor de moderne samenleving (Sennett, 2000). Organisaties opereren steeds meer in complexe netwerken. Publieke en semi-publieke bereiken hun doelen niet zozeer binnen door henzelf beheerste en beheerde processen, maar in ketens of netwerken waarin veel verschillende partijen meedoen (Van Twist et. al., 2013, p.113). Of zoals Sennett (2000, p. 22) omschrijft: het management ziet een organisatie liever niet meer als een piramide, maar als een 'netwerk'. (Sennett, 2000, p. 22). De vraag voor de auditor is hoe deze zich kan verhouden tot deze grensoverstijgende netwerken en niet-plaatsgebonden opererende verbanden? (Van Twist et. al., 2013, p. 115). Deze vraag speelt ook een centrale rol in dit conflict. De *avonturiers* kiezen voor de **brede benadering**. Dit betekent dat de auditor departementoverstijgend te werk gaat en zich in het 'netwerk' begeeft. Hier zit volgens de *avonturiers* de meerwaarde van de Auditdienst Rijk. De *standvastigen* kiezen voor de **gefocuste benadering**. Bij deze benadering focust de auditor op een specifieke opdrachtgever. Door de ervaring met en kennis van het complexe werkveld van de opdrachtgever, kan de interne auditor hier meer betekenen voor de opdrachtgever. Voor de *standvastigen* is identificatie en betrokkenheid met de opdrachtgever is belangrijk.

7.2 Vrij vs. Strak

Het tweede culturele conflict hangt samen met de evolutie van de auditfunctie. De dubbelrol van controleur en adviseur (Spira en Page, 2003, p. 653) is een aanleiding voor dit culturele conflict. Binnen dit culturele conflict zijn verschillende tegenstellingen te vinden: *operational auditing* versus *financial auditing*, vraaggestuurde opdrachten versus de wettelijke taak en klantgerichtheid versus vaktechniek. Deze tegenstellingen overlappen grotendeels met elkaar en zorgen voor een cultureel conflict. De auditor staat voor de opgave om een goede balans te vinden tussen een gestructureerde modelmatige aanpak tegenover een meer intuïtieve en ontwikkelende benadering die ruimte laat voor aspecten die vooraf nog niet in beeld waren (Van Twist et. al., 2013, p. 82). De kern van dit conflict gaat over deze opgave. *Avonturiers* zijn voorstander van de intuïtieve en ontwikkelende benadering, oftewel de **vrije benadering**. Terwijl *standvastigen* de voorkeur geven aan de gestructureerde modelmatige aanpak, oftewel de **strakke benadering**.

Ten eerste komt dit cultureel conflict tot stand, omdat operationele auditors en financiële auditors hun werkzaamheden vrij wel onafhankelijk van elkaar uitvoeren, zoals deze financiële auditor verwoordt:

"Bij FA³⁸ hebben we wel eens de vraag: hoe komen de opdrachten bij OA³⁹ tot stand en is alles wel belangrijk? Het komt allemaal een beetje soft op ons over. De gebruikte methodiek vinden wij moeilijk. Misschien moeten we hier meer met elkaar delen (...) Het werk van OA raakt ons ook niet. We hebben er eigenlijk niets mee te maken."

Een operationele auditor herkende dit ook:

"Ik merk ook dat sommigen, niet door iedereen hoor, zeggen van 'Ja wat vraaggestuurd doet dat is 'freewheelen'. Ja, dat zijn allemaal leuke dingen. Dat ze daar tijd voor hebben.' Dat soort dingen ja. Dat hoor je dan zo links en rechts. Dat zeggen ze natuurlijk nooit direct. Dat is ook de manier van communiceren in dit huis: indirecte communicatie."

³⁸ *Financial auditing* wordt vaak afgekort met FA.

³⁹ *Operational auditing* wordt vaak afgekort met OA.

Ondanks deze tegenstelling is het te simplistisch om de operationele auditor als *avonturier* te bestempelen en de financiële auditor of accountant als *standvastige*, want een financiële auditor zei:

“Ik ben aan de VU opgeleid⁴⁰. Ik noem dat de moderne RA, deze gaat veel meer over hoe je op een integrale manier naar organisaties kijkt. Het stereotype beeld van de RA, die vanachter zijn bureau een jaar naar jaarrekening kijkt, is niet wat ik voor ogen heb, dat is ‘monofocus’. De VU zet de RA opleiding breed neer, waardoor er ook aandacht is voor vragen als: wat beweegt organisaties en hoe krijg je organisaties in beweging. Ik denk dat ik dat altijd wel meeneem. Mijn primaire focus is wel materieel en financieel beheer.”

Desalniettemin kunnen *avonturiers* zich makkelijker bewegen in het vakgebied van *operational auditing*, terwijl *standvastigen* zich beter voelen in het vakgebied van *financial auditing*. De uitspraak van deze auditor legt uit waarom:

“Waar je bij die FA hele toch wel strakke kaders hebt en een uitgekristalliseerd vakgebied is dat bij die andere auditvormen is dat nog veel losser. Dan moet je veel meer je eigen weg zoeken. Dan heb je ook gewoon een veel breder aandachtsgebied. Dat zorgt er toch wel voor en mijn beeld is dat echte accountants die zijn wat strakker. Die zijn ook wat meer risico avers, terwijl voor OA en IT-audit moet je wat grotere risico-acceptatie hebben, want anders kan je gewoon je werk niet doen. Dan wordt het zo complex en dan loop je vast in de complexiteit.”

Een belangrijke rol in dit culturele conflict speelt dan ook de vrijheid die de auditor neemt om zijn werkzaamheden uit te voeren. De rol die vrijheid speelt uit zich in de omgang met het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo). In het HARo staan gestandaardiseerde formats en sjablonen die men gebruikt bij samenvattende auditrapporten of bijvoorbeeld een plan van aanpak. Het HARo dateert al uit 2006 ten tijde van het IODAD (Kop & Van Der Wielen, 2007, p. 28). Het HARo biedt richtlijnen voor het auditen en biedt auditcriteria. Er wordt onder andere stilgestaan bij ethische voorschriften en er worden onderwerpen besproken als opdrachtaanvaarding, het opstellen van een plan van aanpak, rapportage, follow-up etc. In het onderstaande tekstkader is een fragment uit het HARo weergegeven. Het fragment is afkomstig uit hoofdstuk B ‘De wettelijke taak’:

B1.6.4 Controle van de departementale verantwoordingsstaat

De departementale verantwoordingsstaat moet een getrouw beeld geven van de verplichtingen, uitgaven en ontvangsten van het begrotingsjaar, met de daarbij behorende begrotingsbedragen. Getrouw houdt in dat het beeld dat de verstrekte informatie oproept overeenkomt met de feiten (de werkelijkheid) en geschikt is voor het doel waartoe deze informatie aan de gebruiker wordt verstrekt.

De controle op het getrouwe beeld houdt vijf toetsingsvragen in:

- a. Heeft de verplichting, de uitgave of de ontvangst daadwerkelijk plaatsgevonden en heeft deze betrekking op het ministerie (bestaan)? Ten aanzien van in eerste instantie de verplichtingen (en bij toepassing van de Aanwijzingsregeling ‘verplichtingen=kas’ ook de transactie-uitgaven) en transactieontvangsten dient in dit verband te worden nagegaan dat een in relatie tot de prijs aanvaardbare tegenprestatie is overeengekomen en dat deze

⁴⁰ Dit is de Accountantsopleiding aan de Vrije Universiteit te Amsterdam. Na afronding van deze opleiding behaal je de titel van Registeraccountant (RA).

- ook daadwerkelijk is aangeleverd (aanvaardbaarheid en levering);
- b. Zijn alle verplichtingen, uitgaven en ontvangsten die in de departementale verantwoordingsstaat dienen te worden opgenomen, daarin ook inderdaad opgenomen (volledigheid)?;
 - c. Is de verplichting, de uitgave of de ontvangst voor het juiste bedrag in de departementale verantwoordingsstaat opgenomen (juistheid)?;
 - d. Is de verplichting, de uitgave of de ontvangst op het juiste tijdstip verantwoord (tijdigheid)?;
 - e. Is de verplichting, de uitgave of de ontvangst, gelet op de aard daarvan, op het juiste begrotingsartikel geboekt (rubricering)?

Fragment afkomstig uit het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo)

Het HARo wordt elk jaar bijgewerkt om up to date te blijven bij nieuwe ontwikkelingen op het gebied van vaktechniek. De vraag kan gesteld worden hoe bindend het HARo is voor de auditpraktijk. Een auditor van het cluster OA zei hierover:

“Sommigen doen alles volgens de regels en voor anderen is het een verplicht nummertje. Ze wijden er een zinnetje aan in hun plan van aanpak en voor de rest doen ze er niet zoveel mee. Het is dus erg verschillend”.

Over die verschillen gaf deze auditor aan:

“Ik denk dat daar gewoon nog hele oude gewoontes van mensen in zitten. Je ziet ook wel dat mensen binnen de beroepsregels ruimte anders nemen. Ik heb wel discussies gehad met iemand die zei van ‘Ja, als ik tijdens een audit mijn bevindingen terugleg en ik zie dingen veranderen, dan heb ik mijn doel bereikt en hoef ik niet eens meer een rapport te schrijven’. Nou goed dat is de ruimte die iemand neemt. Ik vind dat dat niet kan. Daar zie je ook nog wel verschillen in hoe mensen daar zelf anders mee omgaan, maar formeel qua proces zou het niet moeten mogen.”

De omgang met het HARo laat zien dat in dit culturele conflict *avonturiers* en *standvastigen* verschillen in het nemen van vrijheid. Daarbij nemen *avonturiers* meer vrijheid en rechtvaardigen dit door te wijzen op klantgerichtheid, zoals deze auditor:

“Klanten willen graag dat je hen snapt. Als dat niet lukt, kan je onderzoek vaktechnisch nog zo goed zijn, maar dan gaan ze het niet aannemen.”

Een auditor sprak ook over die collega's:

“Er zijn natuurlijk sommige klussen wat andersoortig. Mensen vinden zichzelf wat meer organisatieadviseur of spreken over ‘adviesclubs’. Dat is ook een discussie die je ongetwijfeld uit gesprekken gehoord zal hebben. Ze vinden ook dat daar een andere positie bij hoort of andere werkwijzen of andere methoden.”

De *avonturiers* nemen dus meer vrijheid in hun manier van werken en laten zich minder binden door beroepsregels en de vaktechniek. De argumenten om deze vrijheid te nemen zijn in de trant van ‘de klant is koning’. Volgens de *avonturiers* zijn de beroepsregels vaak ingewikkeld uit te leggen aan de klant en dit vergroot de afstand tussen opdrachtgever en de auditor.

Voor de *standvastigen* is het belangrijk om zich aan de beroepsregels en vaktechniek te committeren. Zij beargumenteren dit door er op te wijzen dat door zich aan de regels te

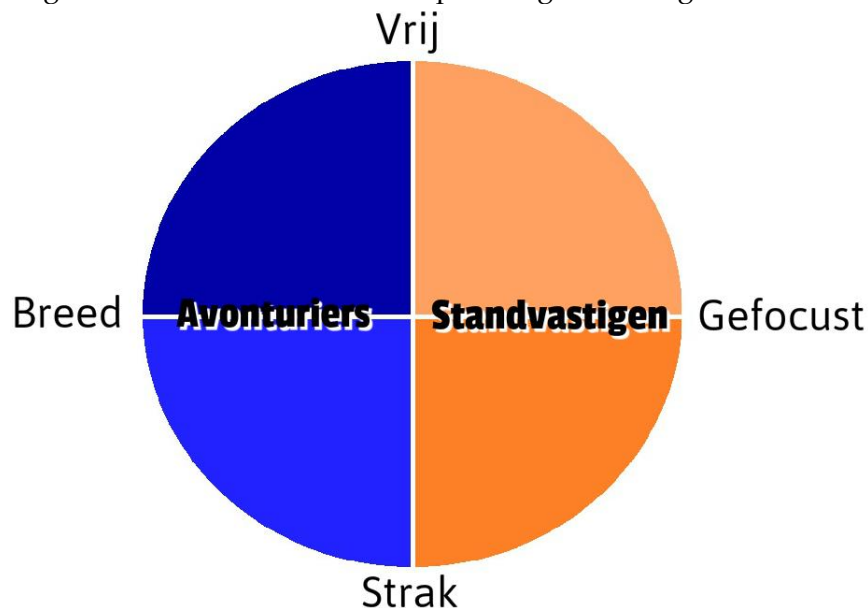
houden, de auditor een onafhankelijke en kritische houding aan kan nemen. Zo benadrukte een auditor:

“Als je bij de auditdienst werkt dien je de beroepsregels te kennen en je hieraan te houden”

Voor de *standvastigen* biedt dit houvast. Bronnen voor houvast zijn de beroepsorganisatie die poogt om de grondbeginselen vast te leggen en het instrumentarium dat de auditor ter beschikking heeft (Van Twist et. al., 2013, p. 80). Doordat deze discussie over ‘nemen van vrijheid’ de *avonturiers* en *standvastigen* tegenover elkaar zet, raakt het ook de discussie omtrent de wettelijke taak van de Auditdienst Rijk. De wettelijke taak kent namelijk strakkere kaders en regels waarbinnen het werk uitgevoerd moet worden in vergelijking met de vraaggestuurde opdrachten. Zo geven sommige *avonturiers* aan dat de kracht van de Auditdienst Rijk niet ligt in de uitvoering van de wettelijke taak. Typerend is deze quote voor die discussie:

“Ja, ik zei het laatst ook tegen de algemeen directeur. Denk je nou echt dat met die wettelijke taak de SG⁴¹ er wakker van ligt als er 3 of 4 miljoen te veel uitgegeven wordt. Volgens mij zou die zich veel meer zorgen maken als het geautomatiseerde proces in de soep loopt. Volgens mij ligt daar onze kracht.”

Ondanks dat deze twee culturele conflicten ervoor zorgen dat er twee duidelijke groepen ontstaan, is een kleine nuancering hier op zijn plaats. De scheidslijnen tussen de *avonturiers* en *standvastigen* is een dunne grens die kan verschuiven. Het tweede culturele conflict speelt zich niet alleen af tussen de twee groepen. Het culturele conflict over het nemen van vrijheid speelt zich ook af binnen de groep van *avonturiers* en binnen de groep van *standvastigen*. Zo zijn er aan de ene kant *avonturiers* die de brede benadering omarmen, maar daarnaast veel waarden hechten aan strakke benadering. Aan de andere kant kunnen er ook *standvastigen* zijn die voorstander zijn van de gefocuste benadering en daarnaast veel vrijheid nemen in hun werkzaamheden. Door deze vrijheid kunnen ze de beste toegevoegde waarde leveren aan hun opdrachtgever. In figuur 3 is dit weergegeven:



Figuur 3: assenstelsel waarbij de *avonturiers* en *standvastigen* zijn gepositioneerd binnen de twee culturele conflicten.

⁴¹ Secretaris-Generaal

Het assenstelsel in dit figuur laat de groepen zien van *avonturiers* en *standvastigen*. De brede en vrije *avonturier* staat lijnrecht tegenover de gefocuste en strakke *standvastige*, maar dit figuur laat ook zien dat het tweede conflict een verdeeldheid veroorzaakt binnen de groepen. Het zijn eigenlijk de 'mildere' *avonturiers* en *standvastigen* die zich in de lichtergekleurde vakken begeven.

7.3 Conclusie

Al met al, kan er gesteld worden dat veel betrokken bij de Auditdienst Rijk aangeven dat er nog geen sprake is van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk. Door de toenemende onzekerheid en flexibiliteit is er ruimte voor versplintering (Sennett, 2000) ontstaan. Deze versplintering komt tot uiting in twee culturele conflicten:

1. *Breed vs. Gefocust*

Het eerste conflict is het resultaat van de toenemende flexibiliteit. De *avonturiers* zijn in dit conflict kiezen voor de **brede benadering**. Dit betekent dat zij liever departementoverstijgend te werk gaan en zich in het 'netwerk' willen begeven. Hier zit volgens hen de meerwaarde van de Auditdienst Rijk.

De *standvastigen* kiezen voor de **gefocuste benadering**. Dit betekent dat zij liever werken voor een specifieke opdrachtgever. Door de ervaring en kennis met het complexe werkveld van de opdrachtgever, kan de interne auditor hier meer betekenen voor de opdrachtgever. Voor de *standvastigen* is identificatie en betrokkenheid met de opdrachtgever is belangrijk.

2. *Vrij vs. Strak*

Het tweede conflict richt zich op de vrijheid die auditors nemen in hun werkzaamheden. *Avonturiers* zijn voorstander van de intuïtieve en ontwikkelende benadering, oftewel de **vrije benadering**. Zij nemen meer vrijheid en rechtvaardigen dit door te wijzen op klantgerichtheid. Zij voelen zich prettig om de vrijheid in het werk te nemen om zo 'toegevoegde waarde' te kunnen leveren aan de klant.

De *standvastigen* geven de voorkeur aan de gestructureerde modelmatige aanpak, oftewel de **strakke benadering**. Voor hen is het juist belangrijk om zich aan de beroepsregels en vaktechniek te committeren. Dit biedt 'houvast' en op deze manier kunnen zij in hun werkzaamheden een onafhankelijke en kritische houding aannemen.

8. Slotbeschouwing

Deze thesis heeft zich gericht op de ontwikkelingen bij de Auditdienst Rijk die een uniforme uitvoering van de interne auditfunctie mogelijk maken. Hierbij werd de vraag gesteld in hoeverre er sprake is van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk bij de Auditdienst Rijk. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de beantwoording van de onderzoeksvragen om deze bovenstaande vraag te beantwoorden. Daarnaast zal er een korte reflectie op het onderzoek plaatsvinden, waarbij wordt ingegaan op de beleidsmatige implicatie en aanbevelingen voor vervolgonderzoek.

8.1 Conclusies

Ten eerste is er gekeken welk beleid de Auditdienst Rijk voert om tot een uniforme auditcultuur en praktijk te komen. Het valt op dat uniformiteit een centrale plaats inneemt in het beleid van de Auditdienst Rijk. Hier wordt door de Auditdienst Rijk ook specifiek naar verwezen in documenten (zie Transparantieverlag ADR, 2012, p. 18; Transparantieverlag ADR, 2013, p. 10 en p. 21), waarbij vaak de woorden *“De ADR is meer dan de som der delen”* aan toegevoegd worden. Het beste voorbeeld van beleid dat gericht is op uniformering, is de nieuwe systematiek voor de planning en sturing van de wettelijke taak. De planning en sturing van deze accountantscontrole gaat ADR-breed opgepakt worden. Het tweede voorbeeld dat bijdraagt aan uniformering, is de implementatie van TeamMate. Dit is een softwareprogramma waarin onder andere werkzaamheden, rapportering en tijdsplanning vastgelegd kunnen worden. Het derde voorbeeld dat zou kunnen bijdragen aan een uniforme auditcultuur en auditpraktijk, is het gemeenschappelijke HRM-beleid. Het vierde voorbeeld dat zou kunnen bijdragen zijn de gezamenlijke evenementen voor de Auditdienst Rijk: de Zomerparade, summercourse en train-je-collegaweek.

Naast deze beleidsvormen die zich richten op uniformering, zijn er ook vormen van beleid die pluriformiteit kunnen bewerkstelligen. Een voorbeeld is het visie-traject ‘ADR 2021’. Dit traject laat zien dat de onzekerheid binnen de Auditdienst Rijk is toegenomen en dat er verschillende beelden bestaan over de toekomst van de organisatie. Een ander voorbeeld is het mobiliteitstraject. Dit traject toont de aanmoediging van flexibiliteit binnen de organisatie.

Ten tweede zijn er de vragen gesteld in hoeverre er sprake is van uniforme handelingen en in hoeverre er sprake is van uniforme objecten bij de Auditdienst Rijk. Uit de resultaten komt naar voren dat er uniforme symbolen aanwezig zijn, maar dat deze symbolen hun waarden aan het verliezen zijn. Door nieuwe ontwikkelingen op het gebied van de Rijkskas verliest het bijvoorbeeld zijn waarde als identificatie met de directe sociale omgeving. Ook de pluriformiteit en flexibiliteit op het gebied van kleding brengt een toenemende onzekerheid met zich mee. Doordat de resultaten van audits op een pluriforme wijze gepresenteerd kunnen worden, is het moeilijk om de symbolische waarde van de handtekening te behouden. De uniformiteit in deze symbolen verdwijnt. Voor sommige auditors blijven het belangrijke markeerpunten in hun werkzaamheden, maar anderen lijken de waarden van deze symbolen los te laten. Op deze manier is er ruimte voor versplintering (Sennett, 2000) binnen de Auditdienst Rijk.

Ten derde is er gekeken naar de vraag in hoeverre er sprake is van een uniforme taal bij de Auditdienst Rijk. De taal van de interne auditors duidt op een *in-group language*. Het vakjargon met de complexe en technische begrippen vergroten de gemeenschappelijkheid. Aan de andere kant hebben sommige auditors te maken met het complexe taalgebruik van hun opdrachtgever, die voor andere auditors niet zijn te begrijpen zonder de kennis daarvan. De groeiende variatie op het gebied van auditing (Pentland, 2000) is dus terug te zien in de symbolische taal. De gemeenschappelijkheid verliest zijn waarde doordat de diverse ontwikkelingen in auditing grenzen opwerpen binnen de taal van auditors. Ook hier wordt dus ruimte voor versplintering en pluriformiteit geboden.

Ten vierde is de vraag gesteld in welke mate er volgens betrokkenen binnen de Auditdienst Rijk zelf al sprake is van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk. Uit de resultaten komt naar voren dat betrokkenen snel wijzen op de diversiteit binnen de organisatie. Er bestaan volgens deze betrokkenen veel verschillen tussen de clusters. De toenemende onzekerheid en flexibiliteit, die naar voren komt in de antwoorden op de vorige deelvragen, heeft ervoor gezorgd dat er een verdeeldheid is ontstaan. Deze verdeeldheid komt tot uiting in twee culturele conflicten waarbij *avonturiers* en *standvastigen* lijnrecht tegenover elkaar staan. Deze conflicten zijn weergegeven in figuur 4.

	<i>Avonturiers</i>	<i>Standvastigen</i>
Cultureel conflict 1	<p>Brede benadering:</p> <p>Meerdere opdrachtgevers</p> <p>Meerwaarde zit in departement-overstijgend te werk gaan en door je te begeven in het 'netwerk'.</p>	<p>Gefocuste benadering:</p> <p>Focus op specifieke opdrachtgever.</p> <p>Meerwaarde zit in kennis en ervaring met het complexe werkveld van de opdrachtgever.</p>
Cultureel conflict 2	<p>Vrije benadering:</p> <p>Intuïtieve en ontwikkelende benadering wordt gerechtvaardigd door te wijzen op klantgerichtheid.</p>	<p>Strakke benadering:</p> <p>Gestructureerde en modelmatige aanpak als 'houvast' en waarborging van onafhankelijke en kritische houding.</p>

Figuur 4: de uitgangspunten van de avonturiers en standvastigen binnen de twee culturele conflicten.

Concluderend, kan er gesteld worden dat er geen sprake is van een uniforme auditcultuur en auditpraktijk. Aan de ene kant is er binnen de Auditdienst Rijk een ontwikkeling van uniformering gaande op het gebied van de wettelijke taak die moet leiden tot meer efficiëntie. De implementatie van TeamMate en de nieuwe systematiek voor de planning en sturing van audits dragen hier aan bij.

Het beleid gericht op uniformering is deels te verklaren doordat de Auditdienst Rijk is ingebed in een culturele context waarbij de overheid volop in beweging is en de rol van interne auditing daarmee samenhangt. Publieke en semi-publieke bereiken hun doelen

niet zozeer binnen door henzelf beheerste en beheerde processen, maar in ketens of netwerken waarin veel verschillende partijen meedoen (Van Twist et. al., 2013, p.113). Dit betekent dat auditors zich in deze netwerken zullen moeten begeven en departementoverstijgend te werk zullen gaan. De interdepartementale samenwerking binnen de Auditdienst Rijk wil men daarom verbeteren.

Aan de andere kant heeft de totstandkoming van de Auditdienst Rijk gezorgd voor een toenemende onzekerheid. Ook wordt binnen de Auditdienst Rijk de flexibiliteit van medewerkers aangemoedigd. Deze onzekerheid en flexibiliteit hebben geresulteerd in een ruimte voor versplintering (Sennett, 2000). Doordat uniforme symbolen hun waarden hebben verloren, is de pluriformiteit binnen de organisatie vergroot. Binnen de Auditdienst Rijk zijn twee culturele conflicten voelbaar waarbij *avonturiers* en *standvastigen* tegenover elkaar staan, zoals weergegeven in figuur 4.

8.2 Discussie

De vraag blijft bestaan wat deze culturele conflicten van *avonturiers* en *standvastigen* ons kunnen vertellen over auditing. Deze thesis toont aan dat auditing inderdaad geïnterpreteerd kunnen worden als fenomenen van sociaal gedrag in plaats van technische of cognitieve fenomenen. Carpenter et. al. (1994, p. 355) gaven aan dat de sociale context van de audit organisatie en de daarbij behorende filosofie van invloed zijn op audits. De totstandkoming van de ADR en de daarbij gepaarde onzekerheid laat zien dat de invloed van de sociale context groot is. Door deze onzekerheid zijn de *avonturiers* en *standvastigen* lijnrecht tegenover elkaar komen te staan. Niet alleen de auditororganisatie heeft invloed op de werkzaamheden van de auditors, maar ook de bredere sociale context. De ontwikkelingen die gaande zijn binnen de Rijksoverheid, versterkt de huidige onzekerheid. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de opkomst van *shared serviceorganisaties*, flexibiliteit, de bezuinigingen en de digitalisering.

Auditing is dus alleen te begrijpen door de sociale context en omgeving hierbij te betrekken. Dent (1991, p. 706) geeft aan dat auditing is ingebed in een cultureel systeem van ideeën (overtuigingen en kennis) en sentimenten (waarden), waarin acties en voorwerpen zijn verwoven met symboliek en betekenis. De meerwaarde van dit onderzoek is dat het de verdeeldheid laat zien binnen de Auditdienst Rijk. De verdeeldheid gaat over de vraag op welke manieren de beste kwaliteit aan de opdrachtgevers geleverd kan worden. Deze vraag is niet typerend voor de Auditdienst Rijk, maar geldt misschien wel voor auditing in het algemeen. De evolutie en de onzekerheid omtrent de interne auditfunctie laat namelijk de worsteling zien omtrent de vraag: op welke manier kunnen de interne auditors 'toegevoegde waarde' leveren? (Spira en Page, 2003, p. 653).

De tegenstellingen die bestaan onder *avonturiers* en *standvastigen* worden versterkt door de taal van ambiguïteit binnen de Auditdienst Rijk. De kernwaarden '*Trots, Betrokken en Uitdagend*' zijn bijvoorbeeld een vorm van taalgebruik waar zowel *avonturiers* en *standvastigen* zich in kunnen vinden. De onzekerheid wordt versterkt doordat er binnen de ADR geen duidelijkheid bestaat op welke manieren het 'meer dan de som der delen' precies vorm krijgt. De ADR zou daarom misschien wel te typeren kunnen zijn als een 'experiment waarvan niemand de afloop van weet' (Sennett, 2000).

Het is daarom van belang dat de Auditdienst Rijk de onzekerheid die bestaat onder medewerkers kan verlichten. Bamber et. al.(1989, p. 286) beargumenteren dat het potentieel voor rolconflicten en ambiguïteit in auditing de kwaliteit van audits kan verminderen. De kwaliteit van de audits is belangrijk voor het bestaansrecht van de organisatie. Het bestaansrecht van de Auditdienst Rijk wordt gevormd door de wens van de opdrachtgevers om expertise van de ADR in te zetten. Dit bestaansrecht vervalt als ADR-producten niet voldoen aan de normen van kwaliteit (Transparantieverlag, 2012, p. 7). Ook van Twist et. al. (2013, p. 133) onderstrepen dit. Elke twijfel aan het vermogen om onafhankelijk, autonoom en tijdig te alarmeren doet direct afbreuk aan het eigen bestaansrecht (Van Twist et. al., 2013, p. 133).

Om de onzekerheid te kunnen reduceren, is het van belang om de diversiteit en de culture conflicten binnen de organisatie te onderkennen. Daarnaast kan de onzekerheid verlicht worden door de interne communicatie te versterken. Belangrijk hierbij is dat medewerkers een beeld krijgen van de ontwikkelrichtingen van de ADR ('waar gaan we naartoe' en 'hoe gaan we daar komen?'). Hiermee is niet gezegd dat de groepen van *avonturiers* en *standvastigen* kunnen integreren of dat er een situatie geschetst kan worden dat iedereen een *avonturier* moet worden. In mijn beleving zullen de *avonturiers* en *standvastigen* altijd naast elkaar in de organisatie blijven bestaan, omdat dit deels in de karakters van de medewerkers zit opgesloten. Het is daarom interessant om als organisatie ook te kijken of er met deze groepen anders gecommuniceerd moet worden

Met het oog op de snelle ontwikkelingen binnen de overheid, is het interessant om in de toekomst verder onderzoek te doen naar de auditfunctie. De ADR is een jonge organisatie waar de ontwikkelingen elkaar in een rap tempo opvolgen. Dit maakt deze thesis dan ook een momentopname. De situatie verandert snel en het is interessant om middels longitudinaal onderzoek te kijken hoe de ADR en de auditfunctie zich in de toekomst ontwikkelen. Bovendien zou het interessant zijn om het perspectief te veranderen naar de opdrachtgevers. Het is interessant om te kijken hoe deze opdrachtgevers betekenis en waarden geven aan de audits. Ik vraag me af of hier een ontwikkeling in te zien is en of auditing voor de opdrachtgevers belangrijker is geworden. Ook ben ik benieuwd op welke manieren de opdrachtgevers invloed hebben op de werkzaamheden van auditors. Er is meer onderzoek nodig naar de invloed van de sociale context op auditing.

Literatuur

ADR (2012). *Organisatie & Formatierapport*. Den Haag: FIN

ADR (2013). *HRM bij de Auditdienst Rijk*. Den Haag: FIN

ADR (2013). *Jaarplan Auditdienst Rijk 2013*. Opgeroepen op 20 jan, 2014. Geraadpleegd via: http://www.google.nl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CC4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.tweedekamer.nl%2Fdownloads%2Fdocument%2Findex.jsp%3Fid%3D61ed81e2-a583-4588-81cd-4c860b110dd6%26title%3DJaarplan%2520Auditdienst%2520Rijk%25202013%2520.pdf&ei=TtjqUrynGsiY0AXVsoDICA&usg=AFQjCNEQY_4F5sMvzHKs9buE0Je0f6MRcw&bvm=bv.60444564,d.d2k

ADR (2013). *Transparantieverlag 2013*. Den Haag: FIN

ADR (2014). *Jaarplan Auditdienst Rijk 2014*. Den Haag: FIN

ADR (n.b.) *Over de Auditdienst Rijk*. Den Haag: FIN

ADR (n.b.) *Auditdienst Rijk over... IT op orde*. Den Haag: FIN

ADR (n.b.) *Auditdienst Rijk over... operational audit: ons antwoord op uw vraag*. Den Haag: FIN

Al-Rawas, A., & Easterbrook, S. M. (1996). Communication problems in requirements engineering: a field study. *National Aeronautics and Space Administration*: 1-11.

Alvesson, M. (1985). On focus in cultural studies of organizations. *Scandinavian Journal of Management Studies*. 2(2)-105-120).

Bovens, M., Schillemans, T. en R. E. Goodin (2014). *The Oxford Handbook of Public Accountability*. Oxford: Oxford University Press.

Bamber, E. M., Snowball, D. en R. M. Tubbs (1989). Audit Structure and Its relation to Role Conflict and Role Ambiguity: An Empirical Investigation. *The Accounting Review*, LXIV(2): 285-298.

Barth, F. (Ed.) (1969). *Ethnic Groups and Boundaries*. Bergen-Oslo: Universitets Forlaget.

Barrett, S. R. (2009). *Anthropology: A student's Guide to Theory and Method*. Toronto: University of Toronto Press.

Bauman, Z. (2000). *Liquid Modernity*. Cambridge: Polity Press.

Bauman, Z. (2011). *Vloeibare tijden: Leven in een eeuw van onzekerheid*. (Vertaald door J.M.M. de Valk) Zoetermeer: Klement.

Bhaskar, R. (1998). *The Possibility of Naturalism: A Philosophical Critique of the Contemporary Human Sciences*. New York: Harvester Wheatsheaf.

Beck, U. (1992). *Risk Society: Toward a New Modernity*. London: Sage Publishers.

Bolman, L. G. en T. E. Deal (2008). *Reframing Organizations: Artistry, Choice and Leadership*. San Francisco: John Wiley & Sons.

Borman, K., Puccia, E., McNulty, A. F. en B. Goddard (2002). Observing a Workplace, in: M. V. Angrosino (Ed.) *Doing Cultural Anthropology: Projects for Ethnographic Data Collection*. Prospect Heights; Waveland Press.

Brun-Cottan, F. (2012). Doing Corporate Ethnography as an Outsider (Consultant), in: B. Jordan (Ed.) *Advancing Ethnography in Corporate Environments*. Walnut Creek: Left Coast Press.

Carpenter, B. W., Dirsmith, M. W. en P. P. Gupta (1994). Materiality Judgments and Audit Firm Culture: Social-Behavioral and Political Perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4): 355-380.

Carrington, T. en Catasús, B. (2007). Auditing Stories about Discomfort: Being Comfortable with Comfort Theory. *European Accounting Review*, 16(1): 35-58.

Castells, M. (1997). *The Information Age: Economy, Society and Culture*. Oxford: Blackwell Publishers.

Cole, V., Branson, J. en D. Breesch (2010). The uniformity-flexibility dilemma when comparing financial statements: the view of auditors, analysts and others. *Working Paper*, Vrije Universiteit Brussel.

Cova, B. en Salle, R. (2000). Rituals in managing extra business relationships in project marketing: a conceptual framework. *International Business Review*, 9: 669-685

Czarniawska-Joerges, B. (1992). *Exploring Complex Organizations: a cultural perspective*. Newbury Park: Sage Publications.

Davies, C. A. (2008). *Reflexive Ethnography: A guide to researching selves and others*. New York: Routledge.

Deloitte en Touche Tohmatsu (2000). *Achieving Internal Audit Excellence*. Wellington: Deloitte en Touche.

- Dent, J. F. (1991). Accounting and Organizational Cultures: A Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16(8): 705-732.
- Dewalt, K. M. en Dewalt, B. R. (2011). *Participant Observation: a Guide for Fieldworkers*. Plymouth: Altamira Press
- Douglas, M. (1992). *Risk and Blame: Essays in Cultural Theory*. New York: Routledge.
- Driessen, L., van Ilpenhof, D. en R. van Zandwijk (2007). HRM-beleid in relatie tot de auditfunctie, in: E. Baaijens et. al. *Audit bij de Overheid*. Den Haag: Rijksacademie voor Financiën en Economie.
- Eisenberg, E. M. (1984). Ambiguity as strategy in organizational communication. *Communication monographs*, 51(3): 227-242.
- Epstein, C. F. (1992). Tinkerbells and Pinups: The Construction and Reconstruction of Gender Boundaries at Work, in M. Lamont en M. Fournier (Eds). *Cultivating Differences: symbolic boundaries and the making of inequality*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Eriksen, T. H. (1995). *Small Places, Large Issues*. London: Pluto Press.
- Ewald, F. (1991). Insurance and risks. In: Burchell, G., Gordon, C. and Miller, P. (Eds), *The Foucault Effect: Studies in Governmentality*, London: Harvester/Wheatsheaf.
- Felix, B en Kalker, R. (2011). Verslag presentatie 1ADR: Kies je eigen pad!. *ZIEN*, 7: 3-5.
- Fetterman, D. M. (2010). *Ethnography: Step-by-Step*. London: Sage Publications.
- Giddens, A. (1990) *The Consequences of Modernity*. Cambridge: Polity Press.
- Giddens, A. (1991) *Modernity and Self-Identity: Self and Society in the Late Modern Age*. Stanford: Stanford University Press.
- Gluesing, J. (2012). Being There: The Power of Conventional Ethnographic Methods, in: B. Jordan (Ed.) *Advancing Ethnography in Corporate Environments*. Walnut Creek: Left Coast Press.
- Goffman, E. (1959). *The presentation of self in everyday life*. New York: Doubleday.
- Goorkate, H. en A. Vos (2013). Control van de uitvoering, in: Vos et. al. (Eds). *Toegang tot de Rijksbegroting*. Den Haag: FIN.
- Gregory, K. L. (1983). Native-View Paradigms: Multiple Cultures and Culture Conflicts in Organizations. *Administrative Quarterly*, 28: 359-376

Gregory-Huddleston, K. (1994). Culture Conflict with Growth: Cases from Silicon Valley, in: Hamada, T. en W. E. Sibley. *Anthropological Perspectives on Organizational Culture*. Lanham: University Press of America.

Hamilton, M. (2004). De chemie van Integrated Auditing: een raamwerk met vereisten voor integratie van financial, operational en IT-audits. Geraadpleegd via: http://www.auditing.nl/library?id=101&t=de_chemie_van_integrated_auditing__een_raamwerk_met_vereisten_voor_integratie_van_financial__operational_en_it_audits

Hart, 't H., Boeije, H. En J. Hox (2005). *Onderzoeksmethoden*. Amsterdam: Boom Onderwijs.

Hartog, P. en De Korte, R. (2008). IT-audit en operational audit: eenmanszaken of maten? Geraadpleegd via: <http://www.acs.nl/wp-content/uploads/IT-audit-en-operational-audit-eenmanszaken-of-maten.pdf>

Hervormingsagenda (2012). *Hervormingsagenda Rijksdienst: dienstverlenend, slagvaardig, kostenbewust*. Opgeroepen op 1 maa, 2014. Geraadpleegd via: <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2007/09/25/nota-vernieuwing-rijksdienst.html>

Hood, C., Rothstein, H. en R. Baldwin (2001). *The Government of Risk: Understanding Risk Regulation Regimes*. Oxford: Oxford University Press.

Hogarth, R. M. (1991). A Perspective on Cognitive Research in Accounting. *The Accounting Review*, 66(2): 277-290.

Houwert, T. en C. Wauters (2009) Dion Kotteman over Auditing binnen de Overheid: Rijksauditedienst heeft de wind in de zeilen. *De EDP-Auditor*, 2: 5-7

Hronsky, J. J. F. (1998). Signs, Codes and Communication: The Semiotics of Audit Reports. Geraadpleegd via: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.199.9229&rep=rep1&type=pdf>

Huby, G., Harries, J. en S. Grant (2011). Contributions of Ethnography to the Study of Public Services Management. *Public Management Review*, 13(2): 209-225.

Humphrey, C., Jones, J, Khalifa, R., en K. Robson (2007). Business Risk Auditing and the Auditing Profession: Status, Identity and Fragmentation. Geraadpleegd via: <http://www.lse.ac.uk/collections/CARR/events/previousConferencesWorkshops/auditingPresentations/humphrey.pdf>.

Islam, G. en M. J. Zyphur (2009). Rituals in Organizations: A Review and Expansion of Current Theory. *Group & Organization Management*, 34(1): 114-139.

Kamerstukken II (2012/2013). *Financieel jaarverslag van het Rijk 2012*, 33605, nr. 19, p. 3.

- Ketsall, T. (2003). Rituals of Verification: Indigenous and Imported Accountability in Northern Tanzania. *Africa*, 73(2): 174-201.
- Kocks, H. C. (2003). Auditing, audit, auditor, wat moeten we ermee?, in *20 over, Internal/Operational Auditing: bijdragen aan governance en control*, pp. 141-147.
- Kop, P. en H. van der Wielen (2007). Ontwikkeling van de auditfunctie bij de rijksoverheid, in: E. Baaijens et. al. *Audit bij de Overheid*. Den Haag: Rijksacademie voor Financiën en Economie.
- Kottak, C. P. (2011). *Cultural Anthropology*. New York: McGraw-Hill.
- Krogerus, M. en R. Tschäppeler (2010). *50 succesmodellen: klein handboek voor strategische beslissingen*. Amsterdam: Podium.
- Kouters, I. en A. Van der Meer (2013). Audit integration moet gaan 'vliegen'. *De accountant*: 25-27. Geraadpleegd via:
http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=76243&ObjectID=1097194&Type=1&File=0000039858_Audit_integration_moet_gaan_vliegen.pdf
- Levi-Faur, D. (2005). The Global Diffusion of Regulatory Capitalism. *AAPS*, 598: 12-28.
- Ministerie van Financiën (2012). *Organisatie & Formatierapport Auditdienst Rijk*. Den Haag: FIN.
- Mintzberg, H. (1979). *The Structuring of organizations*. London: Prentice Hall.
- Morgan, G. (1979). Internal audit role conflict: a pluralist view. *Managerial Finance*, 5(2): 160-180
- Morgan, G. (2006). *Images of Organization*. London: Sage Publications .
- Neuman, W. L. (2012). *Understanding Research*. New York: Pearson Education
- Nota Vernieuwing Rijksdienst (2007). *Nota Vernieuwing Rijksdienst*. Opgeroepen op 1 maa, 2014. Geraadpleegd via: <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2007/09/25/nota-vernieuwing-rijksdienst.html>
- O'Reilly, K. (2009). *Key Concepts in Ethnography*. London: Sage Publications
- Ortner, S. B. (1991). Reading America: Preliminary Notes on Class and Culture, in: R. G. Fox (Ed.) *Recapturing Anthropology*. Santa Fe: School of American Press.
- Pentland, B. T. (1993). Getting Comfortable with the Numbers: Auditing and the Micro-production of Macro-order. *Accounting, Organization and Society*, 18(7): 605-620.

Pentland, B. T. (2000). Will Auditors take over the world? Program, Technique and the Verification of Everything. *Accounting, Organization and Society*, 25: 307-312.

Peursum, K. A. van. (2005). Conversations with internal auditors: the power of ambiguity. *Managerial Auditing Journal* 20(5): 489-512.

Philpin, S. M. (2002). Rituals and Nursing: a Critical Commentary. *Journal of Advanced Nursing*, 38(2): 144-151.

Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification*. New York: Oxford University Press

Power, M. (2003). Evaluating the Audit Explosion, *Law & Policy*, 25(3):185-202.

Power, M., Scheytt, T., Soin, K. en K. Sahlin (2009). Reputational Risk as a Logic of Organizing in Late Modernity. *Organization Studies*, 30(02&03): 301-324.

Pratt, M. G. en A. Rafaeli (1997). Organizational dress as a symbol of multilayered identities. *Academy of Management Journal*, 40(4): 862-898.

Ramamoorti, S. (2003). Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution and Prospects. *The institute of Internal Auditors*.

Rhodes, R. A. W. (2005). Everyday Life in a Ministry: Public Administration as Anthropology. *American Review of Public Administration*, 35(1): 3-25.

Rietschoten, P. van. (2007). Overheid krijgt één auditdienst. *De accountant*: 48-52.

Geraadpleegd via:

http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=79566&ObjectID=1196965&Type=1&File=0000021229_Overheid_eeen_accountantsdienst.pdf

Rietschoten, P. van. (2012). 'Meer dan nieuwe visitekaartjes'. *De accountant* 10(2): 30-32.

Riopelle, K. (2012). Being There: The Power of Technology-based Methods, in: B. Jordan (Ed.) *Advancing Ethnography in Corporate Environments*. Walnut Creek: Left Coast Press.

Ritzer, G. (2005). *The McDonaldization of Society*. Newbury Park: Pine Forge Press.

Romzek, B. S. (2000). Dynamics of Public Sector Accountability in an Era of Reform, *International Review of Administrative Sciences*, 66(1): 21-44.

Scott, W. R. en G. F. Davis (2007). *Organizations and Organizing: Rational, Natural and Open System Perspectives*. New Jersey: Pearson Education.

Schillemans, T. & Bovens, M. (2011). The Challenge of Multiple Accountability: Does redundancy lead to Overload? In M.J. Dubnick & H.G. Frederickson (Eds.), *Accountable Governance: Problems and Promises*. Armonk: M.E. Sharpe.

Schilperoort, A. M. (2005). *Auditkwaliteit bij de Rijksoverheid: Integrated auditing gestimuleerd door het Kwaliteitsplan Auditfunctie Rijksoverheid*. Afstudeerscriptie EDP-auditing Eurac BV Rotterdam. Geraadpleegd via: <http://www.iaa.nl/vaktechniek/auditing-nl>

Sennet, R. (2000). *De flexibele mens: Psychogram van de moderne samenleving*. Amsterdam: Byblos

Sennett, R. (2008). *De Ambachtsman: de mens als maker*. Amsterdam: J.M. Meulenhoff

Shore, C., en S. Wright. (1999). Audit culture and anthropology: neo-liberalism in British higher education. *Journal of the Royal Anthropological Institute*, 5(4): 557-575.

Smith, A. C. T. en B. Stewart (2011). Organizational Rituals: Features, Functions and Mechanisms. *International Journal of Management Reviews*, 13: 113-131.

Spira, L. F. en M. Page (2003). Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing en Accountability Journal*, 16(4): 640-661.

Steijns, A. (2013). *Verandercommunicatiestrategie Auditdienst Rijk 2013-2014*. Opgeroepen op 4 maa, 2014. Geraadpleegd via: <http://dnpc.nl/wp-content/uploads/2013/04/AS-Verandercommunicatiestrategie-ADR.pdf>

Strader, T. J., Lin, F. R., & Shaw, M. J. (1998). Information infrastructure for electronic virtual organization management. *Decision support systems*, 23(1), 75-94.

Strathern, M. (Ed.). (2000). *Audit Cultures: Anthropological studies in accountability, ethics and the academy*. London: Routledge

Tagesson, T. en O. Eriksson (2011). What do Auditors do? Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management*, 27(3): 272-285.

Tilley, C. (2006). Introduction: Identity, Place, Landscape and Heritage. *Journal of Material Culture* 11: 7-32.

Twist, M. van, Steen, M. van der, Bouwmans, M. & Bekkers, H. (2013). *De internal auditor in het publieke domein*. Den Haag: Boom Lemma

Veldman, W. (1989). Organisatie van de accountantscontrole bij de Rijksoverheid, in: Van Boven, P. K. *Rechtmatigheidscontrole en accountantscontrole bij de Rijksoverheid*. Deventer: Kluwer Bedrijfswetenschappen.

Verhoog, W. (2002). De audit moet breder. Willem Verhoog in gesprek met Gert van der Pijl en Ron de Korte. *De EDP-Auditor*, 4: 32-37.

Vinnari, E. en P. Skaerbaek (2014). The Uncertainties of Risk Management: a field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(3): 489-526.

Weis, L. (1995). Identity Formation and the Processes of "Othering": Unraveling Sexual Threads. *Educational Foundations*, 9(1): 17-33.

Ybema S., Yanow D., Wels H. en F. H. Kamsteeg (2009). *Organizational Ethnography Studying the Complexity of Everyday Life*. London: Sage Publications Ltd

Zyglidopoulos, S. en P. Fleming (2011). Corporate accountability and the politics of visibility in 'late modernity'. *Organization*, 18(5): 691-706.

Bijlage I: Beroepsgroepen

Al in 1895 werd het Nederlandsch Instituut van Accountants opgericht. Dit was de voorloper van het Koninklijk NIVRA. De situatie rond de accountant bleef onduidelijk. (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 12). Iedereen mocht zich in principe accountant noemen en daarnaast werden er ook andere verenigingen opgericht, zoals de Nederlandsche Accountantsvereniging en de Vereniging van Academisch Gevormde Accountants. In 1962 werd de Wet op de Registeraccountants van kracht. De registeraccountant (RA) kreeg het monopolie op het afgeven van verklaringen van getrouwheid, waarbij tegelijkertijd ook het Nederlands Instituut voor Registeraccountants (NIVRA) zijn wettelijke basis kreeg. (Kop en Van der Wielen, 2007, p. 12). Sinds 1 januari 2013 zijn de NIVRA en de NovAA samengevoegd en heeft het de naam gekregen: Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Naast de NBA bestaan er nog drie andere organisaties voor de interne auditor. Dit zijn de IIA Nederland, NOREA en VRO. Deze beroepsorganisaties worden nader toegelicht in tabel 3.

IIA (2.500 leden)	<i>Instituut van Internal Auditors Nederland</i>	Deel van de wereldwijde IIA, met 150.000 leden. Heeft een eigen beroepskwalificatie die wereldwijd is erkend: Certified Internal Auditor (CIA). De meeste Register Operational Auditors (RO's) zijn lid van het IIA.
NBA (22.000 leden)	<i>Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)</i>	Fusieorganisatie waarin het NIVRA en de NOvAA zijn samengekomen. publiekrechtelijke <i>beroepsorganisatie</i> van en <i>accountants</i> in Nederland. 14.00 leden dragen hierbij de titel Register Accountant (RA).
NOREA (1.300 leden)	<i>Nederlandse Orde van Register EDP Auditors</i>	NOREA kent in totaal ruim 1300 leden, met als titel Register EDP-Auditor (RE). Ruim 700 daarvan zijn werkzaam als interne auditor.
VRO (400+ ingeschreven RO's)	<i>Stichting Verenigde Register Operational Auditors</i>	De Stichting VRO beheert het Register van de Register Operational Auditors, accrediteert de Universitaire Opleidingen tot RO en bevordert de ontwikkeling van Operational Auditing. De meeste RO's zijn ook lid van IIA.
ISACA	<i>De vereniging voor Audit en Controle Systemen</i>	Een wereldwijde organisatie van (IT)auditors, beveiligingsspecialisten, kwaliteitsbeheerders en deskundigen in (IT-) Governance. De organisatie heeft wereldwijd ca. 28.000 leden, in Nederland bijna 500. Doel van de organisatie is de leden ondersteunen bij hun kennis en vaardigheden, een platform bieden voor

		ideeënuitswisseling, het ontwikkelen van standaarden en het uitgeven van de titels CISA (Certified Information Systems Auditor) en CISM (Certified Information Security Manager).
--	--	---

Tabel 3: Beroepsorganisaties voor de interne auditor

Bijlage II: Context van het onderzoek

Deze masterthesis is gerelateerd aan een langer onderzoekstraject van het Departement Bestuurs- en Organisationswetenschap (USBO), de Nederlandse School voor Openbaar Bestuur (NSOB) en Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA). Het doel van dit onderzoekstraject is om meer aandacht te schenken aan het concept auditing in het publieke domein. Er is namelijk nog weinig geschreven over *public sector auditing* in de bestuurskundige wereld. Het onderzoekstraject focust zich op de spanningsvelden en vraagstukken waarmee auditors te maken hebben in hun publieke werkveld.

Stage Nederlandse School voor Openbaar Bestuur

Dit onderzoek betreft een afstudeerscriptie binnen de Master Bestuur en Beleid aan de Universiteit Utrecht. Daarnaast ben ik op 3 februari begonnen met een stage bij de NSOB. Hier heb ik de mogelijkheid gehad om mijn thesis te kunnen schrijven. Daarnaast ben ik betrokken geweest bij enkele projecten van de denktank van de NSOB. Deze denktank verricht wetenschappelijk onderzoek, waarbij belangrijke uitgangspunten zijn dat het wetenschappelijke kwaliteit en praktische relevantie omvat. Bovendien draagt het onderzoek van de NSOB bij aan het publieke debat over de rol en het functioneren van het openbaar bestuur en andere domeinen in de publieke sector.

Stage Auditdienst Rijk

Het veldwerk in dit etnografische onderzoek heeft de vorm gekregen van een onderzoeksstage bij de Auditdienst Rijk, ondergebracht bij het Ministerie van Financiën. De onderzoeksperiode liep van 17 maart tot 30 mei. In deze stage is de data verzameld, die de basis vormt voor deze thesis. Vanuit mijn rol als stagiaire, heb ik deze organisatie van binnenuit leren kennen.

Scriptie Plus traject

Verder is aan deze thesis het onderwijsprogramma Scriptie Plus gekoppeld. Het Scriptie Plus traject is een verdiepingstraject binnen de master Bestuurs- en Organisationswetenschap. Het traject is erop gericht om het adviescomponent van de scriptie te versterken door middel van extra begeleiding en bijeenkomsten met verschillende adviseurs. In dit onderzoek heeft dit de vorm aangenomen van een adviesrapport dat los staat van deze thesis. Dit adviesrapport bevat de uitkomsten op de hoofdlijnen en gaat vervolgens vooral in op de vraag wat de Auditdienst Rijk hier mee kan doen.