

Auditing: inspiratie voor innovatie vanuit de sociale wetenschappen

Mark van Twist, Ron de Korte

Received 29 July 2022 | Accepted 4 September 2022 | Published 16 September 2022

Samenvatting

Voorals mensen van buiten het vakgebied associëren auditing doorgaans met een specifieke verschijningsvorm van toetsend onderzoek, of dat nu terecht is of niet. Kenmerkend voor dat type onderzoek is dat een praktijksituatie wordt geconfronteerd met een norm, om zo tot een oordeel te kunnen komen. Zo'n nogal beperkte en begrensde interpretatie van de auditprofessie doet natuurlijk geen recht aan de beroepspraktijk, waarin gelukkig vaak ook (en steeds meer) ruimte is voor heel andere typen onderzoek. Tegelijkertijd vormt dit beeld wel een mooi referentiepunt voor vragen, aan de hand waarvan een grensverkenning is uit te voeren in het domein van de sociale wetenschappen om (de beeldvorming rond) het vakgebied te verrijken.

Relevantie voor de praktijk

In deze bijdrage wordt aansluiting gezocht bij ontwikkelingen in de sociale wetenschappen. In dat kader worden drie mogelijke alternatieven voor toetsend onderzoek benoemd, die opdrachtgevers van de auditor aan het denken kunnen zetten. Deze alternatieven worden hier benoemd als onbevanging, waarderend en meervoudig onderzoek. Daarna worden drie innovaties in onderzoek beschreven, die ook het denkraam van de auditor zelf kunnen oprekken als het gaat om de eigen professionaliteit, namelijk: systemisch, activistisch en reflexief onderzoek.

Trefwoorden

Innovatie in auditing, alternatieven voor toetsend onderzoek, kritische benadering, biases in auditing, toekomst audit-professie

1. Inleiding

Hoewel auditors het eigen beroepsdomein zelf doorgaans breed interpreteren, leeft in de praktijk vaak toch een beeld van audit dat nogal gekleurd is door wat als het klassieke 'product' van de auditor te zien valt. Namelijk: een rapport waarin bevindingen die voortkomen uit een confrontatie tussen feiten en normen uitmonden in een oordeel, eventueel aangevuld met een lijst van daaruit logisch voortvloeiende aanbevelingen (van het type: vol-doe alsnog aan de norm). Diepgaand onderzoek ligt hier doorgaans niet aan ten grondslag (vgl. Driessen and Molenkamp 2012; Van Twist et al. 2013).

Hoog in de organisatie is men vaak nog wel tevreden met deze auditopbrengst van een oordeel in combinatie met aanbevelingen, die dan goed beschouwd vaak niet

veel meer blijken te zijn dan de inverse van een in de praktijk niet waargemaakte normering. Maar in de lagen daaronder wordt al snel meer ongemak ervaren met een dergelijke praktijk van (toetsend) onderzoek (Lenz and Sarens 2012). Niet alleen kan het zijn dat daar, dieper in de organisatie, de stelligheid van het oordeel niet wordt onderschreven ('Nou, dat ligt allemaal wel een stuk genuanceerder'), maar ook de normen waaraan is getoetst roepen hier soms bevreemding op ('Maar er zijn ook andere afwegingen en omstandigheden waar ik rekening mee moet houden'). Dat geldt vaak ook voor de manier waarop de praktijksituatie in kaart is gebracht ('Waarom is er alleen naar de papertrail gekeken?'). Afstemming tussen de auditor en auditee over de formulering van

oordelen, toegepaste normen en gehanteerde werkwijzen neemt dit in de praktijk niet zomaar weg (Bos et al. 2020).

Geïnspireerd door wat er te vinden valt in het domein van de sociale wetenschappen verkennen we in deze bijdrage andere typen onderzoek dan die logisch lijken voort te vloeien uit de klassieke verwachting dat een auditor toetsend onderzoek uitvoert, om te verkennen óf en hoe men aan dit soort bezwaren tegemoet kan komen (vgl. Scherpenisse and Van Twist 2022). Hierbij sluiten we eerst aan bij innovaties die in het vakgebied van de auditor al in gang zijn gezet, maar die naar ons idee meer (h)erkenning verdienen door de relevante omgeving, namelijk het vormgeven van onbevangen, waarderend en meervoudig onderzoek. Vervolgens proberen we daar voorbij op zoek te gaan naar innovaties in het domein van de sociale wetenschappen, die ook voor de auditor zelf nieuwe inspiratie kunnen bieden, namelijk door systemisch, activistisch en reflexief onderzoek vorm te geven. Al met al roept dit artikel via grensverkenningen in het domein van sociale wetenschappen zes vragen op voor de auditprofessie (zie kader).

2. Audit: klassieke begrenzing van een vakgebied

In de omschrijving van het vakgebied van de auditor vanuit de beroepsvereniging zelf wordt vaak gekozen voor het oprekken van de grenzen van auditing tot (ver) voorbij het doen van toetsend onderzoek (vgl. IIA 2005). Het werk van de auditor omvat in die interpretatie behalve het bieden van ‘assurance’ of aanvullende zekerheid bijvoorbeeld ook ‘consulting activities’, vaak kortweg adviesdiensten genoemd (IIA 2008). Op zich is dat natuurlijk prima, het valt zelfs zeer toe te juichen. Een auditor die zich beperkt tot alleen het uitvoeren van audits in de klassieke betekenis van het woord doet niet alleen zichzelf tekort, maar vooral ook zijn omgeving. De meerwaarde van de auditor komt in de praktijk vaak juist tot uitdrukking in het combineren (of complementeren) van het klassieke toetsend onderzoek met ander, aanpalend werk. Daarbij valt onder meer te denken aan spiegelen, coachen, opleiden, adviseren, inzicht bieden, etc. (Chambers 2017).

De oprekking van het vakgebied die zo plaatsvindt, is goed beschouwd echter vooral gelegen in het oppakken van activiteiten die in het verlengde liggen van (toetsend) onderzoek en die niet zozeer de verbreding en verdieping van dat onderzoek zelf regardereren. Spiegelen, coachen, opleiden of adviseren zorgt zeker voor een verbreding van de professie, maar impliceert daarmee nog niet vanzelf een verrijking van het onderliggend onderzoek zelf door een beroep op heel andere typen of vormen (Van Twist et al. 2015; De Korte et al. 2021). Naar ons idee liggen er ook op dát punt evenwel interessante mogelijkheden voor verrijking van het vakgebied.

Box 1. Zes vragen voor de auditprofessie.

Zes vragen voor de auditprofessie



1. Wat nu als we het idee loslaten dat het bij auditing nodig is om tot een oordeel te komen op basis van een van tevoren overeengekomen norm (waardoor bezien vanuit de sociale wetenschappen weer meer ruimte ontstaat voor ‘onbevangen onderzoeken’)?
2. Wat nu als we het onafhankelijk oordeel bij auditing niet als doel op zich zien, maar in dienst stellen van het zelfbewustzijn in de organisatie (waardoor bezien vanuit de sociale wetenschappen weer meer ruimte ontstaat voor ‘waardierend onderzoeken’)?
3. Wat nu als we gewoon de illusie opgeven dat er bij auditing via een objectief oordeel zekerheid te verschaffen valt en meervoudige frames in het werk zouden toelaten (waardoor bezien vanuit de sociale wetenschappen weer meer ruimte ontstaat voor ‘perspectivisch onderzoeken’)?
4. Wat nu als we het zoeken naar de oorzaken voor (negatieve) oordelen bij auditing niet zouden beperken tot lineaire causaliteit ($A \rightarrow B$), maar ook circulaire vormen zouden meenemen (waardoor er, bezien vanuit de sociale wetenschappen, ruimte zou ontstaan voor ‘systemisch onderzoeken’)?
5. Wat nu als we de suggestie van onpartijdigheid en neutraliteit bij auditing zouden opgegeven, waardoor juist idealisme en bevlogenheid in het werk weer meer op de voorgrond kunnen verschijnen (waardoor er, bezien vanuit de sociale wetenschappen, ruimte zou ontstaan voor ‘activistisch onderzoeken’)?
6. Wat nu als we niet alleen de realiteit buiten onszelf gebruiken als auditor, maar ook de eigen intuïties (denk bijvoorbeeld aan het ‘niet pluis’-gevoel) en onze innerlijke belevingswereld echt zouden laten meewegen (waardoor er, bezien vanuit de sociale wetenschappen, ruimte zou ontstaan voor ‘reflexief onderzoeken’)?

In de meest beperkte en begrensde opvatting laat audit zich begrijpen als een specifiek soort onderzoek, namelijk onderzoek waarin een praktijk wordt getoetst aan een norm, met als intentie om op basis van de bevindingen en conclusies daaruit een oordeel uit te spreken (vgl. Bos et al. 2020). Iemand die een audit uitvoert, doet in die zin toetsend onderzoek – dat wil zeggen een onderzoek waarin het draait om de confrontatie van een situatie die in de praktijk wordt aangetroffen, met een gespecificeerde verwachting die als toetssteen kan dienen voor de uitspraak of daaraan (al dan niet) wordt voldaan. De variatie is eindeloos, maar kenmerkend voor een audit, opgevat als een specifieke vorm van onderzoek, is dat daarin drie elementen telkens terugkomen (Verschuren and Doorewaard 2015; Bos et al. 2020):

- Een *norm*, bijvoorbeeld ontleend aan: wet- en regelgeving, intern beleid, reglementen, prestatieafspraken, managementmodellen, informatieprotocollen, kwaliteitsstandaarden, organisatievergelijkingen, etc.
- Een *praktijksituatie*, denk onder meer aan: een organisatieonderdeel, een netwerkverband, een personeelsdossier, een automatiseringsproject, een administratief proces, een informatiesysteem, etc.
- Een *conclusie of oordeel* dat voortkomt uit de confrontatie van norm en praktijk, wat vervolgens weer vele vormen kan aannemen, zoals: een waardeoordeel in termen van goed of fout, voldaan of niet voldaan, voldoende of onvoldoende, maar ook visualisering daarvan via stoplichten, smileys, etc.

In het vervolg van dit artikel stellen we ons de vraag of het auditvak niet geholpen zou zijn (of in ieder geval inspiratie kan opdoen) door naar variatie te zoeken ten aanzien van elk van deze drie elementen, met een beroep op heel andere typen onderzoek uit het domein van de sociale wetenschappen (vgl. Scherpenisse and Van Twist 2022). Belangrijk om vooraf op te merken is dat we ons in dit artikel richten op brede stromingen en scholen van onderzoek en niet op de specifieke methoden en technieken die hiermee te verbinden zijn. Denk hierbij aan de keuze voor kwantitatief of kwalitatief onderzoek, of aan verschillende vormen van informatieverzameling, zoals participeren, observeren, interviewen en enquêteren. Voor een uitwerking daarvan wordt verwezen naar ander werk (bijvoorbeeld: Verhoeven (2018)).

3. Onbevagen onderzoeken: ‘naturalistic research’

Kenmerkend voor wat wij hier in navolging van bijvoorbeeld Boonstra (2018) en Vermaak (2009) aanduiden als ‘onbevagen onderzoeken’, is dat niet vooraf al een idee bestaat over wat goed of fout is en dat ex ante een normenkader aan de praktijk wordt opgelegd, maar dat er eerst eens begonnen wordt met een schijnbaar onbeholpen en zelfs wat onnozele vraag: *wat gebeurt hier eigenlijk?* Wat speelt zich nu af? Het gaat dan dus om inductief onderzoek, zonder hieraan meteen de ambitie te koppelen om vanuit de empirie via generalisatie tot nieuwe theorie te komen. Eigenlijk is de kern ervan gewoon oprechte belangstelling tonen, dus zoveel mogelijk ruimte geven aan de verbazing en verwondering waarmee een praktijksituatie te bestuderen valt.

Dat klinkt eenvoudig, maar dat is het zeker niet. Vaak belemmeren onze kennis en ervaring het vermogen (en de lust) om nog iets bijzonders in het gewone en alledaagse te zien, en eigenlijk om het überhaupt op te merken. Paradoxaal genoeg is ervaring hier niet iets dat helpt, maar juist hindert. Juist door het idee dat we alles al eens hebben meegemaakt en al eerder hebben gezien, ontstaan blikvernaauwing en veranderblindheid. Anders gezegd:

we zijn niet meer in staat om het perspectief van de verwonderde buitenstaander in te nemen.

Onbevagen onderzoeken is overigens allesbehalve een kwestie van ‘gewoon maar argeloos of naïef zijn’. Het is niet zozeer een kwestie van onschuld als wel de bewuste keuze om een oordeel even uit te stellen en niet vooraf al met een verwachting of normenkader de organisatie binnen te wandelen. Daarbij is dan een rijk beroep te doen op alle zintuigen: zien, maar ook voelen, horen, proeven, ruiken. Dat oogt vanuit auditperspectief mogelijk wat onthand, maar kan ondertussen overigens juist zeer intimiderend werken: iemand die gewoon durft te vragen wat er gebeurt en hoe de dingen gaan in de organisatie, kan zomaar van alles te weten komen. Zo kan een veel rijker beeld ontstaan dan bij iemand die met een vooraf vastgesteld normenkader rondgaat, om in de praktijk indicaties te vinden waarmee op specifieke punten tot een passend oordeel is te komen.

Onderzoek doen in deze traditie sluit aan bij disciplines als de antropologie en etnografie, en vereist dat we voorbijgaan aan wat alleen op papier is vastgelegd. Het legt juist de nadruk op wat er zich afspeelt in de praktijk die daarachter schuilgaat (Baart 2004; Vermaak 2009). Het past bij het idee dat een goede auditor op bezoek gaat, langskomt, rondloopt, toekijkt, meeluistert, ter plaatse aanwezig is – op zoek naar de ‘managerial no go areas’ en andere grensgebieden in de organisatie. Onderzoek in het wild, naturalistisch onderzoek zoals Charles Darwin deed voor zijn ‘Origin of Species’.

Deze vorm van onderzoek past eigenlijk heel goed bij het oorspronkelijke idee van operational auditing, waarvan immers ook de kern was dat er ter plaatse wordt gekeken hoe het écht zit (in het archief, in de opslagruimte, in de afdeling overzee) en bewust niet wordt vertrouwd op wat er allemaal in formele zin allemaal in management control systemen is vastgelegd (vgl. Van Twist et al. 2013; Bos et al. 2020). Voor de auditor zelf zal die constatering mogelijk helemaal geen verrassing zijn (vgl. Van de Ven 2019), maar misschien is het goed om dat idee toch ook weer eens bij onze opdrachtgevers over het voetlicht te brengen en het weer/nog een veel centralere plek te geven in het aanbod van de auditor om meerwaarde te realiseren voor de organisatie?

4. Waarderend onderzoeken: ‘appreciative inquiry’

Kenmerkend voor wat wij hier ‘waarderend onderzoeken’ noemen, is dat er niet (alleen of primair) vanuit risico’s, problemen en tekorten wordt gedacht, maar juist vanuit kansen en mogelijkheden (Cooperrider en Whitney 2005; Barret et al. 2010). Kern is dat de onderzoeker op zoek gaat naar de potentie in de organisatie en die probeert te ontsluiten door juist hierop de nadruk te leggen in het onderzoek, aansluitend bij het (klassiek pedagogische) motto ‘alles wat je aandacht geeft, groeit’.

Dat is niet vanzelfsprekend voor de auditor, omdat de aandacht in toetsend onderzoek bijna als vanzelf uitgaat naar wat er (nog) niet goed is: naar regels die worden overtreden, praktijken die gecorrigeerd moeten worden, prestaties die nog niet op het gewenste niveau zijn, vormen van risicobeheersing die ontbreken. Vanzelfsprekend is dit al evenmin vanwege het risico dat auditors vervolgens kunnen worden aangesproken op hun waarderende insteek als er problemen ontstaan of kwesties duidelijk worden die ze hadden voorzien of voorspeld...

Door onderzoek te doen vanuit een waarderende benadering, is evenwel beter om te gaan met een bekend risico in het auditvak, namelijk dat *risicodoofheid* optreedt door een escalatie van commitment (Nuijten et al. 2019). Daarvan is sprake als waarschuwingen van de auditor er niet toe bijdragen dat risico's beter worden beheerst, maar – integendeel juist – eerder worden vergroot, omdat het opgeheven vingertje langs de zijlijn alleen maar eigenwijsheid en toenemende vastberadenheid oproept om door te gaan langs de ingezette lijn.

Onderzoek in deze traditie sluit aan bij disciplines als de pedagogiek en de psychologie, waarin er veel aandacht is voor het idee dat een positieve instelling bij de één aanstekelijk werkt en ook positieve energie opwekt bij de ander (Cooperrider et al. 2008). De auditors die onderzoek doen vanuit deze traditie streven naar het bieden van bemoediging over wat goed gaat en het aanwakkeren van verlangens over wat door versterking daarvan in de toekomst nog mogelijk te realiseren is. Hierbij wordt ook gewerkt vanuit het besef dat onderzoek op zichzelf al een interventie is en verandering kan oproepen; in positieve zin (beroepstrots, transparantie over prestaties) maar ook in negatieve zin (betrekken van loopgraven en schuttersputjes). Dit sluit mooi aan bij psychologisch en gedragseconomisch onderzoek in het auditvakgebied, waaruit duidelijk naar voren komt dat het nogal uitmaakt of de auditor wordt gezien als partner of als opponent en of de boodschap wordt geframed als een aanmoediging of als een terechtwijzing (vgl. Nuijten et al. 2019).

Op een aantal plekken is een waarderende benadering al zichtbaar in het werk van auditors, bijvoorbeeld bij Auditdienst Rijk (ADR) en bij de auditdiensten van een aantal zorginstellingen en ondernemingen die op dit punt vooroplopen. Tegelijkertijd blijkt telkens weer hoe kwetsbaar dergelijke grensverkenningen zijn – zeker als er (ook) dingen misgaan en de aloude schuldvraag weer opkomt, met als bekende variant: waar was de auditor en waarom was die zo waarderend van opstelling?

5. Perspectivisch onderzoeken: 'multi paradigmatic research'

Kenmerkend voor wat wij bedoelen met 'perspectivisch onderzoeken', is dat er ruimte is voor meervoudig kijken, en dat niet alles meteen wordt terugvertaald naar een enkelvoudig referentiekader, waardoor vanuit heel verschillende kanten over de zaak te oordelen valt (Vermaak

2009). Kern van perspectivisch onderzoeken is dat er aandacht is voor de ambiguïteit en ambivalentie in de praktijk van audit (vgl. Nuijten et al. 2015).

Onder ambiguïteit verstaan we daarbij dat aan situaties of gebeurtenissen zelden of nooit zomaar een eenduidige betekenis is toe te kennen. Betekenistoekenning is altijd een kwestie van bepaalde zaken op de voorgrond plaatsen en andere naar de achtergrond duwen (figure-ground), waardoor het nogal uitmaakt vanuit welk referentiekader (frame) mensen kijken. Zo ziet iemand die de organisatie vanuit juridisch perspectief benadert andere dingen dan iemand die dat doet vanuit economisch perspectief.

5.1. Ambivalentie

Met het begrip ambivalentie is daar nog aan toe te voegen dat er geen sprake is van enkelvoudige normen waarmee te oordelen is over de praktijk, maar dat er vrijwel steeds sprake zal zijn van botsende belangen, en soms strijdige normen, waardoor dilemma's optreden die een weging van waarden noodzakelijk maken. Compliance is (juridisch gezien) belangrijk, maar efficiëntie is dat (economisch beschouwd) ook – en het nastreven van het ene kan ten koste gaan van het andere.

5.2. Meervoudigheid

Meervoudigheid ontstaat in onderzoek door vanuit uiteenlopende perspectieven naar dezelfde praktijk te durven kijken en sluit daarmee mooi aan bij een multi- of interdisciplinaire benadering die in vakgebieden zoals bijvoorbeeld de bedrijfskunde en bestuurskunde al langer wordt bepleit (Allison 1971; Boonstra 2018). Ook onderzoek dat auditors uitvoeren met het 'competing values framework' van Robert Quinn past in deze traditie. Hier worden immers dezelfde omstandigheden en gebeurtenissen beschouwd en beoordeeld vanuit verschillende modellen en frameworks.

Via perspectivisch onderzoek kan een rijker beeld van de praktijk ontstaan, met meer reliëf, en is het ook mogelijk om genuanceerder te oordelen met aandacht voor de dilemma's die achter (op het oog) enkelvoudige en eenduidige normen schuilgaan. Dat gaat dan wel ten koste van het vanzelfsprekende beroep op objectiviteit bij observeren en oordelen en van de ambitie om zekerheid te bieden als auditor. Nu valt immers niet zomaar meer een beroep te doen op 'de' feiten als scheidsrechter, maar kan er in plaats daarvan alleen worden verwezen naar verschillende – en mogelijk zelfs onderling strijdige – interpretatiekaders. Maar goed beschouwd is volgens iemand als Paape (2019) dat beroep op objectiviteit toch niet veel meer dan een vorm van grootspraak waar we in onze professie maar beter vanaf kunnen stappen.

Een dergelijke beweging sluit in ieder geval mooi aan bij de volwassenwording van het vak, zoals sommigen dat voor ogen hebben. Waarin de auditor in een VUCA-omgeving, om relevant te blijven, niet alleen achteraf moet willen vertellen wat er misgegaan is, maar ook via scena-

rio's in meervoudigheid moet durven schetsen waar kansen en risico's liggen voor de organisatie (zie ook: Van de Ven (2019)).

6. Systemisch onderzoeken: 'study of complex adaptive systems'

Kenmerkend voor onze interpretatie van 'systemisch onderzoeken' is dat er vanuit het geheel wordt gewerkt, dat er aandacht is voor de samenhang tussen de elementen en relaties in het systeem om juist zó patronen te kunnen herkennen die daarachter schuilgaan (Senge 1990). Kern is dat niet wordt volstaan met de vaststelling wat de feiten zijn in een gegeven situatie en of hier wel of niet normconform gehandeld wordt. In plaats daarvan wordt gezocht naar de dieperliggende (en vaak hardnekkige, moeilijk te veranderen) ketens van oorzaak en gevolg die daar een verklaring voor kunnen bieden.

Het is een onderzoektype dat tegenwicht probeert te bieden aan de neiging om te denken dat het wegnemen van knelpunten of tekortkomingen simpelweg een kwestie is van zeggen 'nu niet meer doen' en te adviseren voortaan het omgekeerde doen. Ontbreekt de handtekening in het personeelsdossier? Adviseer dan om die voortaan wel te zetten. Houden mensen zich niet aan afgesproken regels en normen? Geef dan de aanbeveling: doe dat vanaf nu wel! Ach, was het maar zo simpel...

Zeker als er via toetsend onderzoek gezocht wordt naar risico's, fouten en tekortkomingen is het logisch om te zoeken naar feiten: constatering die duidelijk maken dat hiervan sprake is in een concreet geval. Wat nu de achtergronden zijn van zo'n concreet geval, welke oorzaken en overwegingen erachter schuilgaan en (nog ingewikkelder) hoe dat complex aan oorzaken en overwegingen in samenhang op elkaar inwerkt, blijft dan mogelijk verborgen. De verleiding is groot om alleen naar de foto te kijken en niet de film te zien waaruit deze is voortgekomen. Tegelijk is dat misschien juist nodig om tot een duurzame oplossing te komen, om te voorkomen dat de oplossing van het ene probleem het andere oproept, of erger nog: dat het medicijn misschien wel erger is dan de kwaal (Senge 1990).

Systemisch onderzoeken komt voort uit een klassieke, disciplines overstijgende traditie die wel wordt aangeduid met de term *complex adaptive systems* (CAS). Daarin wordt vanuit heel verschillende disciplines samengewerkt om meer grip te krijgen op verschijnselen waarin het nog niet zo makkelijk is om de samenhang tussen probleem en oplossing vast te stellen, bijvoorbeeld omdat wat eerst als oplossing wordt gezien voor weer nieuwe problemen zorgt. Of omdat wat als een probleem is aan te merken, in andere opzichten misschien ook wel als oplossing kan kwalificeren (Van der Steen et al. 2013).

Onderzoek vanuit een systemische benadering met aandacht voor circulaire vormen van causaliteit kan helpen om verdiept invulling te geven aan de wens van veel auditors om ook oorzaak analyses te doen. Die wens komt op wanneer na de uitvoering van toetsend onderzoek

geen duidelijk beeld ontstaat uit de onderliggende problemen. In plaats van lineair causale modellen, met als belangrijkste vraag welke oorzaak (A) leidt tot welk gevolg (B), wordt het dan mogelijk om op zoek te gaan naar (zelfversterkende) circulaire patronen (Ardon 2011). Om het concreet te maken voor de auditpraktijk gaat het dan om de vaststelling van patronen, zoals: een afdeling neemt de ruimte om de randen op te zoeken van wat mag (A) en ontdekt dat hier toch niet op wordt gecontroleerd en gecorrigeerd (B). Daardoor kan het idee binnen de afdeling postvatten dat er eigenlijk niet zoveel mis is met dit gedrag (C) en groeit het ongemak dat toch al leeft bij degenen die ervoor verantwoordelijk zijn om alsnog te zorgen voor controle en correctie. De randen van 'wat mag' worden hierdoor op enig moment zelfs langzaam (steeds verder) overschreden (A').

Het kan de uitvoering van diagnostische audits waarin gebruik wordt gemaakt van rootcause analysis (RCAs) helpen verdiepen – in het besef dat als zich knelpunten of vraagstukken voordoen in de auditpraktijk, er vaak helemaal geen diepste oorzaak te vinden valt. Het kan dan wel helpen om op zoek te gaan naar zichzelf versterkende of juist verzwakkende cirkels van causaliteit (vgl. Ardon 2011).

7. Activistisch onderzoeken: 'critical management studies'

Kenmerkend voor wat we hier maar even labelen als 'activistisch onderzoeken' is dat het vertrekt vanuit bevoegdheid en idealisme, vanuit een idee over wat nodig is. Mogelijk vraagt het zelfs de nodige opoffering aan de kant van de onderzoeker (Kramer 2019). Niet vrijblijvend observeren en van de zijlijn oordelen over wat er aan de hand is; niet de positie van de toeschouwer kiezen, maar juist die van de deelnemer aan het spel, ingegeven door de passie om de wereld beter te maken – passend in de rijke traditie van de 'critical management studies'.

Activisme is niet iets wat vanzelfsprekend te verbinden valt met het vak van de auditor. Sterker nog, de norm dat een auditor zich onafhankelijk en onpartijdig dient op te stellen, lijkt daarmee stevig in strijd te zijn. Tegelijk is het zo dat juist veel mensen die bewust kiezen voor het vak van auditor – zo blijkt steeds weer uit onderzoek – gedreven worden door een groot gevoel voor wat rechtvaardig, juist en passend is in een organisatie.

Inherent verbonden met het idee van activistisch onderzoeken is Kurt Lewin's klassieke adagium van actieonderzoek: 'The best way to understand something is to try to change it'. Toetsend onderzoek dat op deze manier wordt ingevuld, beperkt zich niet tot de ambitie om feiten en normen met elkaar te confronteren om een oordeel te vellen, maar breidt dit uit tot de vraag óf en hoe via die weg ook de benodigde verandering te bewerkstelligen valt.

Disciplines waar activistisch onderzoek met name tot ontwikkeling is gekomen, zijn vaak verbonden met de sociologie en de politicologie (denk aan genderstudies, postkolonialismestudies en critical management studies).

Hier wordt onderzoek op een strijdbare manier verbonden met allerlei emancipatoire ambities (op het vlak van gender, kleur, sociaaleconomische ongelijkheid), met alle inspiratie én ongemak die dat weer oproept in termen van cancelcultuur, al dan niet woke zijn, taalpolitie, etc. Illustratief is de Glazen Plafond Index (GPI), een cijfer bedoeld om de vertegenwoordiging van vrouwen op hogere functieniveaus in een organisatie vast te stellen en zo onzichtbare barrières inzichtelijk te maken en te helpen verwijderen, die voortkomen uit vooroordelen over gender.

Gemakkelijk is een activistische vorm van onderzoek zelden; het kan zorgen voor schuring en ongemak, het impliceert vaak de noodzaak om het conflict niet uit de weg te gaan en geen gehoor te geven aan de gemakzuchtige impuls om comfortabel mee te praten.

Voor ‘activistisch onderzoeken’ is typerend dat er niet alleen aandacht is voor de noodzaak tot opbouwen, maar juist ook tot afbreken (Loorbach 2014). Bestaande praktijken die passen in een gevestigde orde dienen ter discussie te worden gesteld en actief te worden bestreden. Dat vraagt om een gevecht op meer fronten tegelijk: het bevorderen van nieuwe praktijken, maar ook het slechten van disfunctionele ingesleten routines en vanzelfsprekendheden. Om in het jargon te blijven (vgl. Oliveira Andreotti (2015)): het gaat niet alleen om midwifery (geboortezorg), maar ook om hospicing (stervensbegeleiding).

Activistisch onderzoek wekt weerzin bij sommigen, maar sluit tegelijkertijd wel weer mooi aan bij de breed gedragen wens in het vakgebied om bij te dragen aan de realisatie van de Sustainable Development Goals (SDG’s) en het ontmaskeren van strategieën die zijn gericht op ‘greenwashing’. Helaas worden deze strategieën in veel organisaties ontwikkeld (vgl. Courtright en Smudde 2015).

8. Reflexief onderzoeken: ‘embodied cognition research’

Kenmerkend voor wat wij aanduiden als ‘reflexief onderzoeken’ is de erkenning dat iemand onvermijdelijk ook zichzelf meeneemt in onderzoek en dat de belevingswereld van de onderzoeker evenzeer een bron vormt van kennisvergarig als de praktijk ‘out there’. Kern is dat ook (reflectie over) eigen gedachten, gevoelens en gedragingen van de auditor mogen meewegen bij het vergaren van kennis en het vormen van een oordeel (vgl. Kahneman 2012).

Aan reflexief onderzoeken ligt het besef ten grondslag dat onze ervaring zorgt voor doorleefde kennis en dat deze ook productief te maken valt voor het goed uitvoeren van audits (vgl. Van Twist and Breedveld (2018)). Zwemmen of fietsen leer je ook niet uit een boekje; daar is praktijkervaring voor nodig, dat lukt alleen door te oefenen en te doen. Kennis valt pas op zijn plaats als het je zelf ook is overkomen; denk aan het ervaren van eerder beschreven ongemak bij een ziekte of – iets vrolijker aan het voorspelde vakantiegeluk bij bezoek aan een mooi buitenland. Dat is bij auditing niet anders. Verdieping ontstaat als iemand niet alleen in staat is om audits uit te

voeren volgens het boekje, maar bijvoorbeeld ook zelf ervaring heeft met hoe het is om aan toetsend onderzoek onderworpen te zijn, waardoor hij of zij op het juiste moment een beroep kan doen op die ervaringskennis. Om echt te begrijpen of te doorgronden wat er in een situatie aan de hand is, helpt het als je het zelf ook meegemaakt hebt.

De auditor is meer dan een pratend hoofd, zo weten we uit disciplines als de psychologie en de psychotherapie (Yalom 2020). Dat lijkt vanzelfsprekend, maar de implicaties zijn dat zeker niet. Zo is een uitvloeisel hiervan dat er niet alleen gelet wordt op wát er wordt gezegd, maar ook op de boodschap die daarmee in de onderstroom waarbaar in je lijf wordt overgebracht; het lichaam als een klankkast van wat mogelijk onuitgesproken blijft, maar er wel toe doet. In gesprek met je lijf als een manier om te onderzoeken wat er aan de hand is en écht speelt. Denk aan situaties waarin je kramp krijgt in de buik, de schouders aanspannen en je stem een paar tonen omhooggaat. Wat zegt dat? Wat speelt er dan? Cognitie is ‘belichaamd’; resonantie aldaar telt mee (vgl. Baart 2004).

Opnieuw lijkt dit in strijd met de klassieke beroepsopvatting in onderzoek, waarbij het juist van belang wordt geacht om de eigenheid van de auditor naar de achtergrond te drukken. Dat wordt dan als een ‘verstoring’ van het onderzoek gezien; iets wat zoveel mogelijk dient te worden vermeden. Voor eigen invallen, subjectieve ideeën, indrukken en interpretaties, persoonlijke intuïtie zou geen plek moeten zijn. Reflexief onderzoek is met name relevant en passend als de auditor rondloopt met een vaag en onbestemd ‘niet pluis’-gevoel. Niet zelden is er dan sprake van een vermoeden dat nader (zelf)onderzoek verdient. In de auditpraktijk kan dat concreet vorm krijgen door de resonantie van reacties bij de mensen die onderwerp van een audit zijn in het eigen lijf (letterlijk en figuurlijk) als klankkast te gebruiken voor oordeelsvorming. En door bij bepaalde onderzoeksvragen/situaties ook de persoonlijke beleving niet weg te zetten als subjectieve vertekening, maar deze serieus mee te nemen als basis voor de boodschap (‘wat dit doet met mij is...’).

Natuurlijk is het oppassen voor de gedachte dat iets goed is omdat het goed voelt; de psychologisering van onze moraal. Tegelijk is er ook de erkenning dat een ‘niet-pluis’-gevoel de auditor vaak juist kan verder helpen en dat de onbegrepen en onderdrukte rol van intuïtie in het auditvak heroverweging behoeft (vgl. Hummel 2018). Auditing is mensenwerk, zo blijkt steeds weer (en meer).

9. Conclusie en discussie: naar een ontwikkelpad

In Tabel 1 zijn de belangrijkste inzichten uit de bovenstaande beschouwing over mogelijke alternatieven voor het klassieke idee van toetsend onderzoek nog eens kort samengevat (geïnspireerd door Scherpenisse and Van Twist (2022)).

Tabel 1. Belangrijkste inzichten over mogelijke alternatieven voor klassiek idee toetsend onderzoek.

| | <i>Kenmerk voor dit onderzoektype</i> | <i>Onderscheid van de klassieke audit</i> | <i>Vertekening die zo valt te voorkomen</i> | <i>Aanhaking bij de auditprofessie</i> |
|-----------------------------------|---|--|--|---|
| <i>Onbevangen onderzoeken</i> | Vertrekken vanuit verbazing en verwondering | Gericht op het toetsen aan norm en oordelen | Voorkomen van veranderblindheid en tunnelvisie | Herwaardering van operational audit |
| <i>Waarderend onderzoeken</i> | Aanmoedigen wat al goed gaat en succesvol is | Gericht op het signaleren van fouten, risico's | Vermijden van escalatie of commitment | Aandacht voor de framing van audit en auditor |
| <i>Perspectivisch onderzoeken</i> | Erkenning van ambigüiteit en ambivalentie | Gericht op objectivering en zekerheid bieden | Ontsnappen aan eenzijdigheid en simplisme | Vooruitkijken in VUCA-omgeving door auditor |
| <i>Systemisch onderzoeken</i> | Patronen zoeken achter reeksen gebeurtenissen | Gericht op losse constatering en oordelen | Spiegelen zonder diagnostische diepgang | Verdiepen van de zoektocht naar 'rootcauses' |
| <i>Activistisch onderzoeken</i> | Werken vanuit idealisme en bevlogenheid | Gericht op neutraliteit en onpartijdigheid | Geen 'skin in the game'; zeuren vanaf de zijlijn | Missie om bij te dragen aan een betere wereld |
| <i>Reflexief onderzoeken</i> | Benutten van 'belichaamde' kennis en inzicht | Gericht op depersonalisatie van oordelen | Zintuiglijkheid als bron van kennis negeren | Intuïtie en 'niet-pluis'-gevoel weer een plek geven |

Nieuw zijn de bovengeschetste vormen van onderzoek natuurlijk niet. Integendeel zelfs. We baseren deze juist op een rijke historie en gevarieerde traditie aan scholen en stromingen in het domein van de sociale wetenschappen. Het overzicht laat zien hoe het auditvak in de doorontwikkeling kan profiteren van andere wetenschapsgebieden, zoals de antropologie, de politicologie, de psychotherapie. Het gaat daarbij niet eens zozeer om de keuze voor andere methoden en technieken (denk aan participeren, observeren, interviewen of enquêteren (Verhoeven 2018), maar eerder om de wijze waarop deze een plek krijgen in de beroepsuitoefening.

Is er dan een crisis in het auditvak die maakt dat alles anders moet? Is er dan een grote ramp die aanleiding geeft tot deze verkenning van andere vormen van onderzoek? Natuurlijk niet! Ons pleidooi is niet bedoeld om de klassieke kern van de beroepsuitoefening (toetsend onderzoek van een specifieke soort) te verwerpen, maar om te verkennen hoe we de praktijk kunnen verrijken: te verbreden en te verdiepen.

In de omschrijving van het vakgebied zoals die vanuit de beroepsvereniging wordt uitgedragen, is er veel meer mogelijk onder het label 'auditing' dan alleen het klassieke toetsende onderzoek, waarbij een oordeel wordt gegeven door de praktijk te toetsen aan een norm, om vervolgens aanbevelingen te formuleren die niet veel meer dan een spiegelbeeld van het oordeel zijn (vgl. Chambers 2017; IPPF 2017).

Precies daarom zien we in onze omgeving gelukkig ook allerlei innovatieve auditpraktijken ontstaan, waarbij een beroep wordt gedaan op heel andere typen onderzoek, geïnspireerd door innovatieve praktijken in het domein van de sociale wetenschappen (zie ook Bos et al. (2020)). Denk daarbij aan:

- Het *normenkader*: onderzoeken waarin het idee dat er van tevoren een norm nodig is om aan te toetsen gewoon wordt losgelaten en met 'gewoon maar observeren' wordt volstaan (onbevangen onderzoeken). De ambitie van auditors is dan niet om tekorten, risico's en fouten te zoeken en te onthullen, maar juist om vanuit verwondering en verbazing invallende mogelijkheden en potenties te ontsluiten. Daarbij hoeven zij niet alleen modellen, analyses of tabellen en grafieken te gebruiken, maar kunnen zij ook verhalen of narratives inzetten (waarderend onderzoeken).

- De *praktijksituatie*: onderzoeken waarin de ambitie om zicht te krijgen op de praktijksituatie niet eenzijdig en enkelvoudig wordt ingevuld, maar juist als ambigu en ambivalent wordt gezien en er tegelijk vanuit meerdere invalshoeken naar een kwestie wordt gekeken (perspectivisch onderzoeken). Daarin staat niet de vaststelling van gebeurtenissen centraal, maar juist het zoeken naar patronen en mechanismen die het optreden daarvan kunnen verklaren, bijvoorbeeld via RCA's (systemisch onderzoeken).
- Het *oordeel*: onderzoeken waarin het nadrukkelijk de ambitie is om de praktijksituatie niet alleen te beoordelen, maar deze vooral ook ten goede te doen keren, bijvoorbeeld als het gaat om sustainability en SDG's (activistisch onderzoeken). Waarin kennis en inzicht om een oordeel op te baseren door de auditor niet alleen van buiten zichzelf komen, maar er juist ook vanuit de eigen intuïtie via introspectie wordt nagedacht over (eigen) biases en passende nudges (reflexief onderzoeken).

Maar lang niet overal zie je dat al gebeuren en nog lang niet iedereen is al zover, zo nemen wij ook waar. Bovendien blijken de inspirerende innovaties op auditgebied steeds kwetsbaar (vgl. Lenz and Sarens (2012)). Onbevangen, waarderend of perspectivisch onderzoeken met aandacht voor bijvoorbeeld 'competing values' klinkt mooi, tot het moment dat er schandalen, fiasco's of mislukkingen naar boven komen. Schuchterheid alom bij auditors in het licht van de risico's die dan manifest worden: wat als het (toch) misgaat? Wat als dan de schuldvraag wordt gesteld? Wat als op dat moment weer de onvermijdelijke vraag opkomt: waar was de auditor? Waarom was die niet kritischer? 'Schoenmaker, blijf bij je leest' (lees: klassiek toetsend onderzoek). Het vergt durf en doorzettingsvermogen om in het volle besef van dat soort risico's toch vast te houden aan de hier voorgestelde verbreding en verdieping (lees: verrijking) van het vakgebied (vgl. Van Twist et al. 2017; Schillemans et al. 2018).

9.1. Uitnodigende vragen

Tot slot formuleren we in dat licht nog wat vragen die jou als auditor (of die jou als opdrachtgever van auditors) zelf

kunnen helpen bij het ‘eigen maken’ van de opbrengsten uit deze grensverkenning en als uitnodiging om verbinding te maken met de eigen werkpraktijk:

- In hoeverre ben jij nog in staat om onbevangen naar de eigen auditpraktijk te kijken, in het besef dat ervaring hier niet helpt, maar juist in de weg zit...? Hoeveel ruimte maak jij bij een audit om rond te kijken in de wereld die achter het papier schuilgaat?
- Lukt het je om de balans te bewaren tussen risico's en tekortkomingen signaleren enerzijds en complimenteren voor kracht, kwaliteit en kansen anderzijds? Welke mooie en kansrijke ontwikkelingen heb jij een podium verschaft in de organisatie?
- Hoeveel zekerheid kun jij eigenlijk bieden als auditor? Hoe stevig is de basis voor jouw oordeel als normen onderling conflicteren en de feiten zich op meerdere manieren laten ‘framen’?
- Maak jij ook de patronen inzichtelijk die schuilgaan

achter de constatering en oordelen uit je onderzoek? En hoe ga jij om met het besef dat je zelf ook deel uitmaakt van de systemen en cirkels van causaliteit waar je over oordeelt?

- Hoe draagt jouw onderzoek bij aan het bewerkstelligen van een betere wereld voor onze kinderen? Welke ruimte geef jij nog aan het idealisme en de bevoegenheid waarmee je ooit aan je opleiding en werkzame leven begon?
- Wanneer was het de laatste keer dat jouw lijf zich als klankkast meldde? Waar heb jij vertrouwd op (of wellicht juist onvoldoende ruimte gegeven aan) jouw intuïtie bij het formuleren van een oordeel?

Het ontwikkelpad van onze prachtige auditprofessie is met deze vragen naar ons idee wel geschetst. Hoever auditors zullen durven gaan in het volgen daarvan – en hoe vasthoudend ze daarin durven te zijn – valt, gegeven de risico's die hier nu eenmaal ook mee samenhangen, steeds opnieuw te bezien.

-
- **Prof. dr. Mark van Twist** is hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en wetenschappelijk directeur van de Internal Auditing en Advisory opleiding (tot RO) aan de Erasmus School of Accounting & Assurance. Hij is daarnaast onder meer bestuurder bij de Nederlandse School voor Openbaar Bestuur (NSOB) in Den Haag en voorzitter van de Orde voor organisatieadviseurs (Ooa).
 - **Ron de Korte RA RE RO** is partner bij ACS Partners te Doorn en mede-vormgever en docent van de Internal Auditing en Advisory opleiding (tot RO) aan de Erasmus School of Accounting & Assurance. Voorts is hij auteur van internal of management control auditing gerelateerde boeken en artikelen.
-

Literatuur

- Allison GT (1971) *Essence of Decision: Explaining the Cuban Missile Crisis*. Little, Brown and Company, Boston, [xii +] 338 pp.
- Ardon A (2011) Doorbreek de cirkel, Hoe managers onbewust verandering blokkeren. Business bibliotheek, Amsterdam.
- Baart A (2004) Een theorie van presentie. Lemma, derde druk, Utrecht.
- Barrett F, Fry R, Wittrock H (2010) *Appreciative Inquiry*. Het basiswerk. Lannoo & Scriptum, Schiedam.
- Bos P, Korte de RWA, Otten JHM (2020) *Management Control Auditing, Bijdragen aan doelrealisatie en verbetering*, uitgeverij Stichting Auditing.nl, tweede druk.
- Boonstra J (2018) *Veranderen als samenspel, Een positieve kijk op het veranderen en vernieuwen van organisaties*. Management Impact, Den Haag.
- Chambers RF (2017) *Trusted Advisors, key attributes of outstanding internal auditors*. IA Foundation.
- Cooperrider D, Whitney D (2005) *Appreciative inquiry: A positive revolution in change*. Berrett-Koehler, San Francisco.
- Cooperrider D, Whitney D, Stavros M (2008) *Appreciative Inquiry Handbook. For leaders of change*. Crown Custom Publishing, Brunswick.
- Courtright JL, Smudde PM (2015) *Celebrating the Green Corporation or Greenwashing It? An Epideictic Analysis of Corporate Sustainability Reports*.
- De Korte RWA, Otten JHM, Schouten F (2021) *Wendbaarheid met internal audit (deel) producten*. In: *Audit Magazine augustus 2021*, IIA Nederland, Amsterdam, 1–9.
- De Oliviera Andreotti V, Stein S, Ahenakew C, Hunt D (2015) *Mapping interpretations of decolonization in the context of higher education*. *Decolonization: Indigeneity, Education & Society* 4(1): 21–40.
- Driessen A, Molenkamp A (2012) *Internal Auditing: Een managementkundige benadering*. Kluwer, Deventer.
- IIA Nederland en INTAC/NIVRA (2005) *De internal auditor in Nederland*. Position Paper waarin IIA Nederland en het overlegorgaan INTAC van het Koninklijk NIVRA hun visie geven over de rol en positie van internal audit in Nederland.
- IIA Nederland, NIVRA, NOREA (2008) *De Internal Auditor in Nederland*. Position Paper Update 2008.
- Hummel E (2018) *Onbewuste en intuïtieve besluitvorming: zorg of zegen voor de auditor?*. In: Van Twist MJW, Breedveld J (Eds) *Mensenswerk, over gedragseffecten in de auditprofessie*, ESAA, Rotterdam.
- Kahneman D (2012) *Thinking Fast & Slow*. Penguin Books.
- Kramer A (2019) *Ben jij al activist? Organisatieverandering in de betekeniseconomie*. Business Contact, Amsterdam.
- Lenz R, Sarens G (2012) *Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong?* *Managerial Auditing Journal* 27(6): 532–549. <https://doi.org/10.1108/02686901211236382>

- Loorbach D (2014) To Transition! Governance Panarchy in the new Transformation. Oratie Erasmus Universiteit Rotterdam.
- Nuijten A, Van Twist MJW, Van der Steen MA (2015) Auditing Interactive Complexity: Challenges for the Internal Audit Profession. *International Journal of Auditing* 19: 195–205. <https://doi.org/10.1111/ijau.12049>
- Nuijten A, Keil M, Sarens G, Van Twist M (2019) Partners or opponents, Auditor-manager relationship dynamics following the deaf effect in information system projects. *Managerial Auditing Journal* 34(9): 1073–1100. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2018-1811>
- Paape L (2019) Internal Auditing & Advisory: houdt het dan nooit op? In: Van Twist MJW, Breedveld J, Vlak MJ (Eds) *Auditors adviseren, Advies voor en door auditors*, ESAA, Rotterdam.
- Senge PM (1990) *The Fifth Discipline, The Art and Practice of the Learning Organization*, New York.
- Scherpenisse J, Van Twist MJW (2022) Methodologie van betekenis, Over onderzoek doen in de praktijk, in bewerking/te verschijnen.
- Schillemans T, Van Twist MJW (2016) Coping with Complexity: Internal Audit and Complex Governance. *Public Performance & Management Review* 40(2): 257–280. <https://doi.org/10.1080/15309576.2016.1197133>
- Schillemans T, Van Twist MJW, Van der Steen MA, De Jong I (2018) Breaking out or hanging on? Internal audit in government. *Public Money and Management* 38(7): 531–534. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1527574>
- Van der Steen M, Van Twist MJW, Fenger M, Le Cointre S (2013) Loops not Lines: mutual causality in policy interventions. *Policy & Politics* 41(4): 551–567. <https://doi.org/10.1332/030557312X655800>
- Van de Ven ACN (2019) Internal Audit vroeger en nu: complexiteit en onzekerheid. In: Van Twist MJW, Breedveld J, Vlak MJ (Eds) *Auditors adviseren, Advies voor en door auditors*, ESAA, Rotterdam.
- Van Twist MJW, Breedveld J [Eds] (2018) *Mensenwerk, Over gedragseffecten in de auditprofessie*. ESAA, Rotterdam.
- Van Twist MJW, Van der Steen M, Bouwman H, Bekkers H (2013) De internal auditor in het publieke domein: drijfveren en dilemma's, principes en paradoxen. Boom Lemma, Den Haag.
- Van Twist MJW, Van der Steen M, De Korte RWA, Nuijten ALP (2015) *Advisering & Auditing. Over complementaire competenties op basis van botsende logica's*. IIA en EESA.
- Van Twist MJW, Schillemans T, Van der Steen MA, De Jong I (2017) De paradoxale professionaliteit van de internal auditor in het publieke domein. *M en O* 2: 4–20.
- Verhoeven N (2018) *Wat is onderzoek? Praktijkboek voor methoden en technieken*. Boom, Amsterdam.
- Vermaak H (2009) *Plezier beleven aan taaiere vraagstukken, Werkingsmechanismen van vernieuwing en weerbaarheid*. Kluwer, Deventer.
- Verschuren P, Doorewaard H (2007) *Het ontwerpen van een onderzoek*. Boom|Lemma, Den Haag, vierde druk.
- Yalom I (2020) *Therapie als geschenk*, Uitgeverij Balans, twaalfde druk.

