

# Vorbereiden op het 'onbekende onbekende'

**Een toekomstverkenning naar thema's en trends  
die van invloed zijn op de auditprofessie**

*Januari 2016*

Mark van Twist  
Martijn van der Steen  
Arno Nuijten  
Jolanda Breedveld  
Ron de Korte  
Jan Pasmooij  
Peter Bos  
Aart Verloop  
Lianne Pols

# Vorbereiden op het 'onbekende onbekende'

Een toekomstverkenning naar thema's en trends  
die van invloed zijn op de auditprofessie

*Januari 2016*

Mark van Twist  
Martijn van der Steen  
Arno Nuijten  
Jolanda Breedveld  
Ron de Korte  
Jan Pasmooij  
Peter Bos  
Aart Verloop  
Lianne Pols

## Inhoud

<b>Inleiding</b> .....	<b>3</b>
<b>Onzekerheid &amp; behoefte aan beheersing</b> .....	<b>3</b>
<b>Reflecteren op de toekomst van het auditvak</b> .....	<b>7</b>
<b>Thema's en trends: op zoek naar meer, beter en anders</b> .....	<b>11</b>
<b>Trend 1: Deterritorialisering &amp; Risicobeheersing</b> .....	<b>14</b>
<b>Trend 2: Dataficering &amp; Business IT-alignment</b> .....	<b>18</b>
<b>Trend 3: Dispersie &amp; Networkgovernance</b> .....	<b>24</b>
<b>Trend 4: Dramatisering &amp; Lines of Defense</b> .....	<b>29</b>
<b>Trend 5: Drijfveren &amp; Behavioral Controls</b> .....	<b>37</b>
<b>Het auditvak: disruptie door het 'onbekende onbekende'?</b> .....	<b>44</b>
<b>Referenties</b> .....	<b>50</b>
<b>Bijlage: Lijst van respondenten en geraadpleegde experts</b> .....	<b>53</b>

# Inleiding

## Onzekerheid & behoefte aan beheersing

De context waarin de internal auditor opereert verandert. Maatschappelijke ontwikkelingen volgen elkaar in hoog tempo op en hebben grote gevolgen. Voor de samenleving als geheel en voor de individuele burgers en organisaties die er deel van uitmaken. Maar ook voor de afdelingen en professionals die zich bezig houden met het analyseren en beheersen van de risico's, met het bieden van zekerheid en inzicht in processen, en een deugdelijke verantwoording over processen en uitkomsten. De samenleving wordt meer complex en daarmee lastiger kenbaar. De organisaties waarin auditors hun werk doen moeten overleven in turbulente omstandigheden. Nieuwe technologieën en andere inzichten maken ook het auditvak zelf turbulent. Van de auditor wordt aanvullende zekerheid gevraagd, maar dat gebeurt in een omgeving die steeds meer onzeker, onvoorspelbaar en onbekend is.

De veranderende samenleving is deels zichtbaar in langlopende en langjarige trends. Turbulentie klinkt 'moeilijk', maar het is voortdurend om ons heen. Talrijke grote veranderingen voltrekken zich zonder dat ze geproblematiseerd worden. The 'internet of things' zet zich stapje voor stapje door, 'gewoon' in de vorm van bedrijven die steeds meer connectieve data-processoren verwerken in apparaten. Het is een disruptieve trend, maar de stappen zijn gradueel. We groeien er als het ware in: als samenleving, als organisatie, als mens en ook als professional. De technologie werkt zich vanuit de bestaande systemen onze wereld in, vaak via applicaties die bestaande problemen oplossen en het leven van individuen en organisaties in eerste instantie oplossen.

De graduele ontwikkeling zorgt op termijn voor grote en schoksgewijze verandering. En het zorgt voor creatieve destructie, waarvoor de prijs betaald wordt door wie niet in staat is met de vernieuwing mee te bewegen, zich aan de nieuwe situatie aan te passen, of de nieuwe omstandigheden te omarmen en te benutten. Innovatie lost problemen op en biedt nieuwe mogelijkheden, maar dat zorgt ook weer voor nieuwe kwesties, zorgen en risico's. De interactie tussen verschillende apparaten in verschillende organisaties leidt tot grote accumulatie van gegevens, met beveiligingsvragen als gevolg. De écht grote risico's schuilen nog maar deels *in* de organisaties en liggen er vooral *tussenin*. Op de randen van netwerken, in de wisselwerking tussen sectoren, in ketens die niet alleen meerwaarde koppelen maar ook risico verbinden. Hoe controleerbaar en beheersbaar zijn die gekoppelde processen nog? Wie kijkt en controleert, vanuit welke bevoegdheid en verantwoordelijkheid? Wie heeft het overzicht, als het proces zelf complex, interactief en verbonden is?

Interactieve complexiteit – onvoorspelbare gevolgen geproduceerd in interacties tussen actoren – klinkt als een abstract begrip, maar we zagen het gebeuren toen de financiële crisis uitbrak en risico's razendsnel door het financiële systeem gingen. Tot in delen waar ze op basis van normale causaliteit eigenlijk niet zouden moeten komen en vele malen sneller, dieper en indringender dan voor mogelijk gehouden. In kleine delen herverpakte en verhandelde risico's bleken letterlijk in alle uithoeken van het systeem terecht te zijn gekomen, in hoeveelheden die de basis van het systeem onhoudbaar maakten. Dit met als gevolg dat het nauwelijks nog mogelijk was om de waarde van instellingen te bepalen. Niet omdat al die instellingen op slag waardeloos waren geworden, maar omdat de dynamiek van vernieuwende financiële producten en verhandelde risico's de meetbaarheid te boven was gegroeid. De

veranderingen in onze wereld hebben steeds die combinatie van soms disruptieve schokken en onderliggende graduele maar evenzeer op termijn disruptieve trends. De veranderingen komen dieper binnen, snijden dwars door domeinen en versnellen op onverwachte momenten.

De snelle verandering voltrekt zich in alle domeinen. Mary Barry, CEO van General Motors, zei laatst bijna argeloos het volgende: "I have no doubt that the auto industry will change more in the next 5 to 10 years than it has in the last 50." Dat is een stevige uitspraak, die door vakgenoten niet met gefronste wenkbrauwen werd betwist maar juist met algemene instemming werd begroet. De discussie ging eerder over het tempo: was 5 tot 10 jaar geen te voorzichtige schatting? Niet alleen de opkomende *nieuwe spelers* in het speelveld van mobiliteit – zoals Tesla, Uber, Lyft, Google, Faraday Futures – maar ook de traditionele gevestigde partijen zien hun toekomst niet meer als een verlengstuk van hoe het was, maar als een radicaal andere variant van wat we kennen.

Het 'spannende' gevolg van dit soort ontwikkelingen is dat de wereld aan de ene kant steeds complexer wordt en moeilijker te kennen is, maar dat aan de andere kant juist de toenemende onkenbaarheid het gevoel van risico en in reactie daarop de roep om wet- en regelgeving, toezicht, controle, beheersing, transparantie en verantwoording aanwakkert. Zeker als kritische incidenten zich voordoen en mensen die zich bewust worden van de risico's die ze direct of indirect lopen, ontstaat de roep om zekerheid. Terwijl de omstandigheden het controle houden en zekerheid bieden steeds moeilijker maken, neemt het belang er van toe. *Zo ontstaat een groeiende vraag naar het werk van internal auditors, terwijl het steeds moeilijker wordt om aan de verwachtingen die daaromtrent leven te voldoen.* Onze zekerheid en onbekendheid vragen om slim strategisch management, maar ook om nieuwe gedachten en vormen van controle, beheersing, monitoring, informatievoorziening en zekerheid.

Maatschappelijke trends en toenemende complexiteit impliceren daarom twee tegenstrijdige kwesties tegelijk voor het vak van de internal auditor. Het is een complicerende factor, maar ook een kans en een opgave tot nieuwe meerwaarde. Eerder al bleek in grote incidenten en affaires (Enron, Vestia, Amarantis, Rochdale, inkoop- en ICT-schandalen bij de Rijksoverheid) dat de interne beheersing ontoereikend was om maatschappelijke schade te voorkomen. Dat leidt tot zorg over het vermogen van de traditionele *lines of defense* om de risico's van nieuwe organisatievormen en ontwikkelingen te beteugelen, maar het laat ook zien welke majeure mogelijkheid tot meerwaarde daar ligt. Voor de organisatie, maar ook voor de samenleving. Goede interne beheersing kan onder de toenemende complexiteit en versnelling van verandering de organisatierisico's maar ook de maatschappelijke risico's verkleinen – en toegevoegde waarde vergroten.

In de praktijk is een verbreding van de taakopvatting van de internal auditor al enige tijd gaande. En in een recente studie constateert het NBA dat de internal auditor steeds meer en steeds nadrukkelijker voor vol wordt aangezien door bestuurders, commissarissen en auditcommissies, waarbij overigens als belangrijke beweegredenen worden genoemd: toenemende wet- en regelgeving, persoonlijke aansprakelijkheidsrisico's en aanbevelingen van externe toezichthouders als de AFM (NBA, 2015). Tegelijkertijd blijkt echter uit recente, wereldwijde surveys van PWC (2014 en 2015) onder een groot aantal managers (respectievelijk 1900 en 1300) van grote organisaties dat er veel onvrede bestaat over de beroepsgroep. Meer dan de helft van de respondenten zegt dat de internal auditor te weinig meerwaarde voor de organisatie biedt. En al eerder klonken vanuit de Nederlandse beroepsgroep zelf kritische geluiden over de rol en toegevoegde waarde van internal audit rondom de crisis in de financiële

sector (Molenkamp, 2009) (De Accountant, 2009). Dit spanningsveld kan als een waarschuwing worden opgevat. Kennelijk lukt het minder goed dan verwacht om de beoogde meerwaarde te leveren. Dat heeft te maken met de verwachting die de afgelopen decennia misschien te sterk gegroeid is, maar ook met toenemende maatschappelijke, technische, economische en sociale complexiteit. Voor de internal audit functie is het daarom nuttig om te verkennen wat de belangrijkste bronnen van toenemende interactieve complexiteit (Nuijten et al, 2015) zijn.

## **Verkenning van een veranderend vakgebied**

In deze trendstudie geven we zicht op de trends en ontwikkelingen die zich in en rond het vakgebied afspelen. Dat is verkend via drie soorten activiteiten: deskresearch, interviews en discussiebijeenkomsten met een expertgroep. We lichten ze hierna achtereenvolgens kort toe.

Op basis van deskresearch zijn schriftelijke bronnen (rapporten, studies, artikelen) geanalyseerd om trends te kunnen detecteren en benoemen die de ontwikkeling van het auditvak kleuren. Dat betreft deels wetenschappelijke bronnen, maar daarnaast ook studies en documenten vanuit het vakgebied zelf, of van adviesbureaus en denktanks. Daarbij hebben we de zoektocht niet beperkt tot alleen direct aantoonbare of 'bewezen' ontwikkelingen, maar ons juist ook gericht op zwakke signalen en mogelijke indicaties van nieuwe richtingen: welke opkomende trends en ontwikkelingen blijken uit de studies?

Vervolgens hebben we gesprekken gevoerd met 21 hoofden van internal auditafdelingen van overheden, financiële instellingen, productiebedrijven en leveranciers (zie bijlage 2 voor de lijst met respondenten). We hebben de respondenten in semigestructureerde gesprekken van anderhalf uur geïnterviewd over door hen waargenomen thema's en ontwikkelingen in de tijd op vier niveaus: persoonlijke ontwikkelingen, organisatieontwikkelingen, ontwikkelingen in het vakgebied en maatschappelijke ontwikkelingen. Daarna hebben we hen gevraagd naar de doorwerking van deze ontwikkelingen op de verschillende niveaus, de implicaties daarvan op het vakgebied, de nog te verwachten ontwikkelingen en de dilemma's die daarbij kunnen optreden. Door de aanpak in tijdlijnen op de vier genoemde niveaus blikten de respondenten zowel ver terug, als ver vooruit en ontstegen hun waarnemingen en visies de begrenzing die een afzonderlijk niveau zoals een huidige werkomgeving (onbedoeld) met zich mee kan brengen. De interviews waren op die manier open en vrij, en steeds anders, maar tegelijkertijd goed vergelijkbaar. Van de interviews hebben we verslagen gemaakt en voor eventuele correcties en aanvulling voorgelegd aan de respondenten.

De interviewresultaten hebben we geconfronteerd met de resultaten van de deskresearch en vormden samen de basis voor de nadere analyse van de trends en ontwikkelingen.

Tot slot hebben we vanuit de ESAA tweemaal met een groep experts – vanuit wetenschap en de praktijk – de trends en mogelijke gevolgen besproken. In deze bijeenkomsten hebben we de trends en ontwikkelingen eerst gepresenteerd, inclusief onze duiding van de gevolgen van die mogelijke trends. Hierna was er ruimte voor een verdiepende discussie met de betrokkenen, die vanuit hun kennis en ervaring, maar ook hun eigen ideeën over mogelijke toekomst, hebben gereflecteerd op onze uitkomsten. De expertbijeenkomsten dienden deels als validering van de opbrengsten van het onderzoek: deelnemers herkenden zich in de uitkomsten, inclusief het besef van de onzekerheid die inherent onderdeel is van het op deze manier kijken naar de toekomst van het vak. Daarnaast ontvingen we in deze bijeenkomsten nog zinvolle feedback en aanvullende informatie die we in dit uiteindelijke trendrapport hebben meegenomen.

## Trendrapport

Dit trendrapport presenteert onze bevindingen in de vorm van vijf trends, voorafgegaan door een referentiekader voor het denken over de (onbekende) toekomst. We sluiten af met een beschrijving van trend-overstijgende implicaties en uitdagingen voor het auditvak.

Wij hopen dat het rapport de lezer informeert, inspireert en wellicht ook zelfs wat verwart. Om vanuit die basis vervolgens zelf het gesprek aan te gaan over de ontwikkeling van het vak. De toekomst ontstaat deels in autonome trends, waarop internal auditors zelf geen invloed hebben en waar ze niet meer mee kunnen dan er goed op inspringen als ze zich voordoen. Maar de toekomst is deels ook een domein waarop internal auditors zelf wel degelijk invloed hebben. Vandaar ook de titel en ondertitel voor dit rapport waarmee we bedoelen dat: *nadenken over thema's en trends die in de toekomst mogelijk van invloed kunnen zijn op het auditvak impliceert dat er altijd ook aandacht moet zijn voor het 'onbekende onbekende'*, dat wil zeggen: ook datgene waarvan we zelfs nog niet weten dat wat we het niet weten. Implicaties zijn dan ook eigenlijk nooit helemaal te voorzien. Tegelijk is ook voorbereiding op de toekomst wel vereist, en dat kan ook. We zoeken dus naar de richting in de veranderingen die plaatsvinden, maar zoeken zo ook naar een zinvol gesprek over houvast om zelf mede richting te kunnen geven aan die verandering. Wij vertrouwen er op dat dit trendrapport daartoe aanzet.

# Reflecteren op de toekomst van het auditvak

Vooruitkijken naar de toekomst kan op allerlei manieren. Denk aan het ontwikkelen van slimme algoritmen, het doorrekenen van grote aantallen mogelijke uitkomsten van modellen, een uitvraag van deskundigen via een Delphi-methode, het uitwerken van scenario's volgens de Shell-methode, het systematisch scannen van Science Fiction literatuur, of het benoemen van 'Wild Cards' – onmogelijk geachte gebeurtenissen die het toekomstbeeld letterlijk op zijn kop zetten. Het zijn manieren om op een methodische en systematische manier te doen wat mensen op hun eigen manier allemaal al dagelijks doen: inschattingen maken over hoe een onvoorspelbare toekomst zal gaan verlopen. Als we willen nadenken over de toekomst van het auditvak dan zijn daarbij twee factoren van belang: de mate waarin *continuïteit* in de voorspelling leidend is en de mate waarin bestaande en bevestigde *kennis* er de basis voor vormt. Kijken we naar de ontwikkelingen in en rond het auditvak vanuit het bestaande pad en de bestaande gevestigde kennis, of laten we ruimte voor breuklijnen, niches, emergente ontwikkelingen en onverwachte wendingen, dikwijls vindbaar net buiten het blikveld van de mainstream literatuur?

## Continuïteit én discontinuïteit

Continuïteit en discontinuïteit zijn sleutelbegrippen bij het vooruitkijken naar de toekomst. De toekomst is principieel 'open', in die zin dat letterlijk alles erin kan gebeuren. Tegelijkertijd gebeuren heel veel dingen helemaal nooit, ook al zouden ze vooraf mogelijk wel *kunnen* gebeuren en is vooraf niet te bewijzen dat ze niet *zullen* gebeuren. Het weer kan na weken plots omslaan, de economie kan van het ene op het andere moment inzakken, een bedrijf kan imploderen, een democratisch gekozen coalitie op slag zijn meerderheid verliezen, een technologie kan het speelveld ineens helemaal veranderen, een nieuw virus kan een totale samenleving van de ene op de andere dag platleggen – of erger. Dat zijn allemaal voorbeelden van een breuk met het lopende pad, met het heersende patroon, met de praktijk en de routine van de afgelopen periode. Dat laat twee dingen zien. De toekomst is over het algemeen vrij goed te voorspellen door goed te kijken naar de patronen en regelmatigheden van de afgelopen periode, waarbij per object de periode om terug te kijken verschilt. De toekomst ligt dan wel 'open', maar is daarmee nog niet 'leeg', zoals de WRR ons terecht voorhoudt. De toekomst is in belangrijke mate bepaald in en door wat er nu is. Een belangrijke notie is daarom dat veel van de toekomst voorzienbaar en herkenbaar is in wat er nu is, hoe zaken zich nu tot elkaar verhouden, welke beweging er de afgelopen periode was, en welke ontwikkelingen zich daarbij hebben voorgedaan. Toekomstverkenning van/voor het auditvak kan vanuit deze notie vormkrijgen door te proberen patronen in het heden en het recente verleden te doorgronden en deze door te trekken de toekomst in.

Daarnaast leert de geschiedenis ook steeds opnieuw dat de écht relevante ontwikkelingen niet in de continuïteit maar in de discontinuïteit schuilen. Landen, regeringen, samenlevingen en organisaties worden vaak het hardst geraakt door datgene dat ze op basis van het doortrekken van de bestaande patronen *niet* hadden voorzien. De discontinuïteit verandert het speelveld en maakt dat ineens alle geldende patronen en mechanismen niet meer werken. Organisaties die voorbij de continuïteit kijken en met discontinuïteit rekening weten te houden kunnen grote voordelen behalen: Shell voorzag



dankzij zijn scenario-studies de mogelijkheid van een oliecrisis en nam toen die zich in de jaren zeventig voor het eerst echt voordeed een belangrijke voorsprong op zijn concurrenten. Voorbij de continuïteit kijken is een inherent aspect van het vooruitzien en van een poging om grip te krijgen op de toekomst. Nassim Taleb spreekt in dat kader van "Black Swans", van signalen van discontinuïteit, van een veranderend normaal, van een nieuw paradigma. (Taleb, 2007) Daarbij geldt volgens hem het paradoxale effect dat vóór de verandering van paradigma die 'zwarte zwanen' niet gezien worden of als vreemde, vaak negatieve bijwerkingen worden gezien. Terwijl ze na de paradigmawisseling bijna de vanzelfsprekende voorbeelden zijn van 'waar het heen gaat'. Met achteraf daarom ook vaak de vraag: "Waarom we dat niet eerder hebben gezien?". Wat na de discontinuïteit van de paradigmawisseling logisch lijkt is dat voor die wisseling niet: dan is het in de praktijk vaak zelfs amper te zien, omdat het letterlijk buiten het blikveld ligt en buiten de interpretatiekaders valt. *Dit speelt natuurlijk ook bij een toekomstverkenning door en voor het auditvak: ook hier kunnen zich zwarte zwanen manifesteren.*

### **Binnen en buiten de kaders kijken**

De mate waarin bestaande en bevestigde kennis uitgangspunt vormt bij vooruitkijken is erg bepalend voor de uitkomst van die exercitie. Er is veel kennis beschikbaar, maar het maakt uit wat daarvan als 'bevestigd' (en dus waar) wordt beschouwd. Ook in kennis is er sprake van stromen en patronen, van min of meer geaccepteerde uitgangspunten en theorieën die algemeen geaccepteerd worden. Vaak verwijzen we hierbij naar de vroege periode van de verlichting, waarin een proces van rationalisering begon dat wel is aangeduid als 'de onttovering van de wereld'. Met vaak een tragisch einde van de bringers van nieuwe kennis tot gevolg, zelfs als het ging om tegenwoordig volstrekt geaccepteerde principes als het draaien van de aarde om de zon en natuurkundige verklaringen voor ooit metafysische verschijnselen.

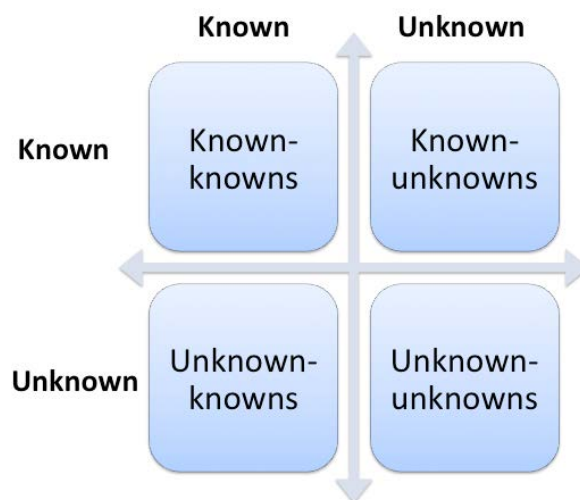
De strijd om de gevestigde, gedeelde en geaccepteerde kennis is ook in onze tijd aan de gang, binnen maar zeker ook buiten het auditvak. Denk aan de discussies over klimaatverandering. Organisaties willen en moeten rekening houden met klimaatrisico's, zowel in wat hen mogelijk aan hinder overkomt, maar ook aan wat ze zelf aan klimaatverandering bijdragen. Zijn de processen daar op berekend of niet? Zijn de investeringen duurzaam, robuust en klimaat-bestendig genoeg? Risicobeheersing vereist een beeld van hoe klimaatverandering zich ontwikkelt, maar wie 'weet' hoe dat zal verlopen? Daarover is heel veel verschillende kennis in omloop, variërend van complete ontkenning tot totale vernietiging. Die verklaringen en projecties strijden om aandacht en sommige daarvan zijn zeer nadrukkelijk in beeld, terwijl anderen amper gezien worden in de mainstream. Er is veel kennis, maar niet alle kennis wordt gezien en geaccepteerd. Soms terecht, omdat het onzin is. Soms onterecht, omdat het simpelweg teveel afwijkt van wat geaccepteerd is, van waar we naar zoeken, van wat we graag horen en van waarin we bevestiging zien van wat we al dachten. Wie de continuïteit onderzoekt vanuit de bevestigde en bestaande mainstream kennis ziet iets anders dan wie kijkt buiten de bestaande kaders van wat we weten, op zoek naar mogelijke verstoringen van het huidige pad en patroon. Om de volle variëteit van de toekomst goed te onderzoeken en de risico's ook daadwerkelijk in volle breedte in beeld te brengen is het nodig om ook buiten de gevestigde kaders van kennis te kijken. Wie zijn zekerheid baseert op de mainstream mist in tijden van grote turbulentie ongetwijfeld een belangrijk deel van het speelveld. Denk aan de CEO van GM die we eerder aanhaalden over de veranderingen in de automobielandustrie: welk soort kennis is van belang in een industrie die in de komende 5 jaar net zo sterk veranderen zal als in de afgelopen 50 jaar daarvoor? Daarvoor helpt niet

alleen wat we weten en wat we over de laatste jaren hebben gevalideerd en geverifieerd, maar daarvoor zijn ook bronnen nodig die het denken oprekken en ter discussie stellen waar we zeker over dachten te zijn.

Terugkijkend lijkt dat allemaal niet zo moeilijk: als IBM indertijd beter om zich heen had gekeken dan had het gezien dat in de garage van Bill Gates en zijn vrienden radicale vernieuwing in beweging werd gezet. Geen industriële mainframes, maar persoonlijke thuiscomputers. En als Bill Gates zelf decennia later beter had omgekeken naar wat Apple na zijn herstart aan het doen was, dan had men kunnen weten dat de centrale positie in ons communicatiepatroon zich van personal computer zou verplaatsen naar andere 'devices', in het bijzonder de smartphone. Ook zonder separaat toetsenbord. De kwestie is uiteraard dat wat achteraf (retrospectief) duidelijk en coherent lijkt, dat voorafgaand (prospectief) vaak niet is. IBM zag Bill Gates niet, omdat men niet goed wist waar te kijken en wat te geloven. Net zoals Microsoft de smartphone, I-tunes en de mogelijkheden van het internet niet goed 'zag', omdat men naar de personal computer als belangrijkste apparaat keek. Dat is eerder normaal dan afwijkend. De kunst van goed vooruitzien – en daarom is het ook een separate en strategische activiteit – is om door het normale heen te breken en voorbij de continuïteit en de bestaande kennis en kaders te kijken. Zonder van de bestaande kennis en kaders los te raken, maar er ook niet in gevangen te raken. Achteraf is dat simpel, vooruit is het lastiger. Maar juist om het auditvak vooruitziend tegemoet te treden is het wel nodig.

### Het bekende onbekende én het onbekende onbekende

Bij het maken van een systematische inschatting van de toekomst van het auditvak is het van belang om continuïteit én discontinuïteit mee te wegen, en om te proberen zowel bekende als onbekende bronnen en signalen te zien en mee te nemen. Kijken voorbij wat we al weten en ontwikkelingen inschatten voorbij het simpelweg doortrekken van wat er nu al is. Behulpzaam daarbij kan het onderstaande schema zijn, waarin de termen te herkennen zijn die Donald Rumsfeld (geïnspireerd door NASA) gebruikte tijdens een persconferentie. Rumsfeld legt in de persconferentie uit dat hij zich in zijn beleid niet alleen wil baseren op de dingen die we nu al zien gebeuren, die we weten, - de known knowns -, maar dat ook juist de verrassingen van belang zijn die vaak in andere categorieën liggen, wat hij benoemt met de term 'unknown unknowns'. Dat betreft de zaken die we niet voorzien, of zelfs simpelweg niet eens kunnen voorstellen – laat staan voorzien.



Tabel 1: ordening van kennis over de toekomst

Als we het bekende en onbekende als begrippen bij elkaar brengen dan ontstaan vier mogelijkheden. Het bekende-bekende is het domein van de bestaande kennis, de gevestigde patronen, die we kunnen overzien en inschatten. Daar is nog steeds onzekerheid aan de orde, maar we kennen de bandbreedtes en kunnen werken vanuit probabiliteit. De wereld is in dit domein grotendeels voorspelbaar: we weten wat we weten. Daarnaast zijn er ook de known-unknowns. We weten dat we bepaalde dingen niet weten. Dat kan de basis zijn voor nader onderzoek, of voor het accepteren van de verrassing op deze terreinen. De kern van dit kwadrant is dat er onzekerheid is over bepaalde zaken, dat die onzekerheid ook niet goed te vangen is, maar dat het domein van de onzekerheid bekend en tot op zekere hoogte afgebakend is. We weten waar we onzeker over zijn, tot waar we het begrijpen, en waar de blinde vlekken zijn. We weten wat we niet weten.

Unknown-unknowns presenteren een heel ander soort van onzekerheid. Hier gaat het niet om het bekende als uitgangspunt, maar om het onbekende. Bij unknown-unknowns gaat het om dat wat we niet weten dat we het nog niet weten. Dat betekent dat deze categorie lastig 'precies te maken is', juist omdat het betrekking heeft op datgene wat onbekend is dat het onbekend is. Maar daarmee is het niet weg. Juist door het te benoemen als een relevante categorie onzekerheid kan het een plek krijgen in de strategie van een organisatie, in een beleidsproces, in een projectplan of in het denken over de toekomstige ontwikkeling van een vakgebied als auditing. Het verbreedt ons begrip van onzekerheid tot voorbij de bestaande kennis en de huidige patronen en de continuïteit, naar het onbekende. De vierde categorie is daar een variant op. Na een kritisch incident blijkt er terugkijkend vaak veel informatie en soms zelfs een concrete waarschuwing te zijn geweest. Het probleem is niet dat er geen kennis of informatie was, maar dat niemand er echt naar keek. Er is veel bekend zonder dat we het weten. Of beter gezegd, er is buiten ons blikveld veel meer bekend dan we zien. Dat kan bewust zijn, in het geval van een taboe op bepaalde informatie of kennis. Vaker is het onbewust en gaat het om blinde vlekken, die voortkomen uit cognitieve bias of sociale druk. Discontinuïteit is vaak moeilijk te bevatten, letterlijk 'onvoorstelbaar'. Ook al is er informatie over, het is moeilijk om die te zien en op waarde te schatten.

Vooruitzien naar de toekomst kan op verschillende manieren en er zijn allerlei methoden die het vooruitkijken kunnen ondersteunen. Belangrijker echter dan de te kiezen methode is de keuze voor de richting en reikwijdte van de verkenning. Gaat het om het doortrekken van de continuïteit, gebaseerd op wat we weten? Of is er ruimte om voorbij het bestaande te kijken en om expliciet op zoek te gaan naar wat we nog niet weten, wat we misschien wel weten maar nog niet zien, en naar de consequenties van ontwikkelingen die voorbij het bestaande pad of patroon liggen?

# Thema's en trends: op zoek naar meer, beter en anders

Voor het doordenken van de toekomstige dynamiek in het auditvak doen we in deze trendstudie een beroep op de drieslag *meer, beter, anders* (Maes, 2015). Dat het zinvol is om met deze drieslag aan perspectieven op de toekomst te werken, laat zich goed illustreren via duiding van de (disruptieve) dynamiek die zich op dit moment voordoet in diverse economische sectoren.

Wie bijvoorbeeld de toekomstige dynamiek van de hotelsector wil duiden kan dat doen in termen van *meer*. Het gaat dan om kwantiteit. Hoeveel capaciteit, meer of minder ketens of juist meer of minder kleinschalige hotels? Hogere of lagere prijzen, meer of minder kostenvoordelen, minder of meer personeel? Het gaat dan om het extrapoleren van de bestaande vorm en inhoud van hotels met variatie op de kwantiteit. Dat kan zeer relevant zijn, bijvoorbeeld als een hotelketen van 400 hotels doordenkt over strategische opties in een markt die in 10 jaar tijd met 15% krimpt of met 12% groeit. Welke hotels gaan dan dicht, waar juist uitbreiden, welk personeel is meer of minder nodig? Het frame van *meer (of minder)* benadrukt de toekomstige dynamiek als kwantitatieve variatie op bestaande concepten.

Bij een duiding in termen van *beter* gaat het om kwalitatieve variatie, waarbij er aan het bestaande concept verbeterd wordt. De toekomst van hotels gaat dan bijvoorbeeld om het steeds meer personaliseren van de diensten, zoals sommige hotelketens al proberen te doen: de kamer 'herkent' de digitale identiteit van de bezoeker en past de kamer op diens persoonlijke voorkeuren aan. De eigen muziek staat op, de LED-verlichting schiet in de gewenste kleur, de gewenste extra producten en inhoud van de minibar wordt vooraf klaargezet. Denk ook aan omliggende diensten, zoals bijvoorbeeld booking.com. Dergelijke services gaan niet om de hotels zelf, maar maken de toegang tot hotels veel eenvoudiger. Hotels boeken wordt een steeds laagdrempeligere activiteit.

Een derde optie is om *anders* als invalshoek te kiezen in het doordenken en duiden hoe de toekomst van de hotelsector eruit zou kunnen zien. Airbnb biedt daarvoor een mooi aanknopingspunt: mensen overnachten hier niet langer in een hotel, maar bij iemand thuis. Dat is een verandering van het concept hotel, dat vermengt met het privé-appartement van iemand. Niet het hotel, maar de overnachting komt centraal te staan. Nog belangrijker is wat er aan de kant van het aanbod gebeurt: mensen kunnen zelf 'hotel worden'. Of beter gezegd, ze kunnen overnachtingen aanbieden en daarmee veranderen ze het concept van hotel. Om de toekomst van hotels te bekijken gaat het ook om *anders* denken over overnachten. Dat geldt voor de hotelketen die een strategische verkenning doet naar de toekomst van de eigen branche, maar ook voor de gemeente die toeristenbelasting heft en merkt dat dat via Airbnb niet meer lukt. En voor auditors die hun werk doen binnen die organisaties. Maar het geldt ook voor de woningcorporatie en gemeente Amsterdam die zien huurders hun sociale huurflat op Airbnb zetten en zo de gesubsidieerde maandelijkse huur in enkele nachten terugverdienen. Wat betekent dat voor de sector, maar ook voor interne controle en toezicht?

Het idee van 'niet zozeer meer en beter, maar echt anders' stelt bestaande categorieën op scherp. Het belastingstelsel en de tariefstructuur zijn gebouwd op bestaande concepten en categorieën als

'hotel', 'B&B', 'privé-woning', 'bedrijfspan', maar wat als die categorieën versmelten en als zinvolle eenheden verdwijnen? Vanuit meer en beter gedacht zijn dat vragen die ver weg liggen en waarschijnlijk niet opkomen. Vanuit anders gezien zijn het heel evidente kwesties die het strategisch gesprek over de toekomst maken. En voor auditors zijn het strategische vragen: diezelfde categorieën vormen de basis van het vak en de ontwikkelingen zetten de organisatie waarop het werk betrekking heeft – en waarbinnen het zich afspeelt – radicaal op zijn kop. De vraag is of en hoe het vak dan mee kantelt.

De toekomst is niet of meer, of beter, of anders. Althans, dat is vooraf niet goed te voorzien. Daarom is het nuttig om toekomstige ontwikkelingen niet alleen te onderzoeken vanuit het perspectief van meer of beter, maar ook nadrukkelijk te kijken naar anders. Dat betekent dus de discontinuïteit proberen in te schatten en te kijken voorbij de huidige paden en patronen. Dat betekent inherent ook het kijken naar net even andere bronnen van kennis en het zoeken naar zwakke en afwijkende signalen. Niet alleen het zoeken naar patronen, maar juist ook naar de signalen van verstoringen daarvan. Naar de opkomende beweging, die mogelijk nog niet krachtig is maar wel de potentie heeft om de markt direct of op termijn radicaal te veranderen. Meer en beter zijn interessant, maar *anders* zet de strategische agenda op scherp.

### **Veranderende context, veranderend vak**

*Internal auditors hebben op verschillende manieren met de drieslag meer, beter en anders te maken.* Deels omdat ze werken *in* veranderende organisaties, die zich in de snel veranderende omgevingen staande moeten houden. Ze auditen processen en objecten die met disruptieve verandering te maken hebben of die zelf juist initiëren – ook bij Airbnb en Uber én bij de bedrijven die hiervan steeds meer concurrentie ondervinden werken internal auditors. Ze moeten aanvullende zekerheid bieden over een werkproces dat zich in een markt voltrekt die totaal verandert. Dat zijn veranderende omstandigheden die er voor een internal auditor toe doen. Daarnaast gelden de begrippen ook voor het vak zelf – wat is de Uber of de Airbnb voor het auditvak zelf? Zijn er ontwikkelingen die het vak zelf van binnenuit omkeren? Denk bijvoorbeeld aan de rol van data en andere organisatievormen, maar ook aan de omkering in transparantie en toezicht - niet meer alleen vanuit de organisatie *aan* de omgeving, maar steeds meer ook uit eigen beweging *door* de samenleving *over* de organisatie. We doelen dan op het verschijnsel van 'armchair auditors' - burgers en buitenstaanders die meekijken met de organisatie en zich maar beperkt aantrekken van wat organisaties zelf te melden hebben.

Zo gelden de uitgangspunten van continuïteit en discontinuïteit en de framewisseling in termen van 'meer, beter, anders' net zo goed voor het vak zelf. Dat speelt bij het denken over verandering in het vak, maar ook over een eventueel risico van de verdwijning hiervan. In de jaren tachtig en negentig, of zelfs nog pas enkele jaren geleden, waren er volstrekt vanzelfsprekende vormen van bedrijvigheid en beroepsvervulling die inmiddels verdwenen zijn: de videotheek is verdwenen en NETFLIX, ooit relatief obscure 'mailorder' video-verhuurder, is nu in meer dan 200 landen actief in grote streamingdiensten – en daarbij en passant ook nog een enorme producent van films en series. Videoland verandert zichzelf in een streamingdienst, in de hoop het einde van de videotheek als verdwenen voorziening op te vangen. Advocatenkantoren worstelen met webservices die een groot deel van het juridisch werk overnemen. Let wel, niet alleen het digitaliseren van stukken, maar juist in de advisering: voor te verwachten veranderingen in wetgeving blijken algoritmen superieure voorspellers. Beroepsgroepen en vaktechniek veranderen dus ook. *Daarom is het nuttig om voor het denken over de toekomst van het auditvak niet alleen te redeneren vanuit meer en beter, maar ook nadrukkelijk op*

zoek te gaan naar wat anders is. Meer en beter gaan vooral om het meer of minder rijk extrapoleren van huidige trends en ontwikkelingen naar de onzekere ruimte van de toekomst. Anders gaat over het doordenken van een mogelijke toekomst en vanuit die toekomst terug redeneren naar wat dat voor het heden betekent. Alle varianten hebben hun eigen nut. Het idee van 'meer' en 'beter' kan helpen bij het maximaal benutten van bestaande kwaliteiten en competenties en terugverdienen op eerdere investeringen, en het is geborgd in vaak stevige evidentie. Denken in termen van 'anders' sluit eveneens aan bij het idee dat de wereld voortdurend in verandering is, maar dan in het besef dat een streven naar continuïteit en doorontwikkeling ook voor bijvoorbeeld het auditvak of de context waarin auditors kunnen/moeten opereren daarbij niet vanzelf de logische weg is.

## Vijf trends, met mogelijk disruptieve consequenties

Het trendonderzoek waarvan we in deze rapportage verslag doen is tot stand gekomen op basis van een uitgebreide gespreksronde met hoofden van internal auditafdelingen. Tussentijdse opbrengsten zijn onder meer besproken met experts van de grote kantoren. Daarbij is telkens ook weer een verbinding gelegd met relevante literatuur uit het vakgebied, maar zeker ook met andere bronnen waaraan 'early warnings' te ontleen zijn over ontwikkelingen die raken aan het vakgebied, variërend van krantenberichten tot blogs. Deze trendstudie is juist daarom ook nadrukkelijk niet bedoeld als 'slechts' een samenvattend overzicht van de gevoerde gesprekken of een representatieve afspiegeling van wat inmiddels al wel bekend is in de literatuur. Eerder is het onze intentie met deze tekst om juist daaruit de zwakke signalen en verrassende vragen te vangen en uit te werken in een vijftal trends, die zich lenen voor nader gesprek en verdere verkenning, op weg naar een toekomst die zich nog moet ontvouwen in de komende tijd, vol thema's en uitdagingen waarvan we mogelijk zelfs nog niet eens weten dat we ze niet weten: de unknowns unknowns...

Natuurlijk zijn we ons ervan bewust dat het hier een paradoxale opgave betreft. Immers, hoe kun je rapporteren over wat je niet weet dat je het nog niet weet? Desalniettemin is precies hierdoor een mooie ambitie geschetst, om gericht te zoeken voorbij de bestaande kaders en al bevestigde kennis. We hebben die zoektocht uiteindelijk op basis van in al het materiaal dat is verzameld geordend door zelf een vijftal trends (met daaraan verbonden thema's) te benoemen, waarvan we het mogelijk disruptieve karakter voor internal audit (dus niet alleen 'meer van hetzelfde' of 'gewoon wat beter', maar ook 'echt anders') hebben proberen te vangen in telkens weer een andere duiding die start met een D. Daarmee is de basis gelegd voor het onderstaande analysekader dat in de volgende hoofdstukken wordt uitgewerkt en ingevuld, op weg naar het slothoofdstuk met een meer concluderende beschouwing over de toekomst van het auditvak.

Trends & Thema's	Uitdagingen voor het auditvak	
	Meer en beter?	Anders?
<i>Deterritorialisering &amp; Risicobeheersing</i>		
<i>Dataficering &amp; Business IT alignment</i>		
<i>Dispersie &amp; Networkgovernance</i>		
<i>Dramatisering &amp; Lines of Defense</i>		
<i>Drijfveren &amp; Behavioral Controls</i>		



# Trend 1: Deterritorialisering & Risicobeheersing

Globalisering verwijst naar het verlies aan betekenis van landsgrenzen in de ordening van dynamiek, en de gevolgen daarvan in termen van economische, sociale, ecologische en technologische ontwikkelingen (Dekker, 2002). Een meer specifieke definitie die tevens de koppeling legt met het internal auditvakgebied wordt gegeven door Williams (2002): in een geglobaliseerd systeem zijn bedrijven niet meer gebonden aan landsgrenzen, in veel landen actief en werken zij met veel verschillende mensen. Door de nieuwe en grotere omgeving waar organisaties mee te maken hebben ontstaat een nieuwe context waar de internal auditor rekening mee dient te houden; de organisatie is niet langer beperkt tot één standplaats (al dan niet met enkele vestigingen), maar komt los van die fysieke plaats en waaiert in de werkprocessen letterlijk over de wereld uit. De labels op producten spreken nog steeds enigszins romantisch over "made in ...", maar de realiteit van veel producten is dat ze in tientallen landen geproduceerd en geassembleerd worden. Een Volvo V60 wordt in meer dan 120 landen geproduceerd. En dat gaat alleen over de fysieke componenten van de auto. In de virtuele sfeer is de variëteit nog groter: ondersteunende diensten gaan via outsourcing de wereld over en het financiële systeem is al helemaal niet gebonden aan een bepaald gebied. Territorialiteit doet er ook steeds minder toe. En toch zijn er auditors die de processen in beeld moeten zien te brengen en beschrijven wat op welk moment waar gebeurt, door wie, waarom en met welke mogelijke gevolgen.

*"Globalisering leidt ertoe dat geen enkel bedrijf meer zijn hele keten in handen heeft. Of werkzaamheden zijn geoutsourced of worden ingekocht via allerlei suppliers. De hele keten bestaat uit losse stukjes die op elkaar moeten aansluiten. Daarbij gaat het niet om de onderlinge afhankelijkheid binnen de keten maar ook om de toegevoegde waarde die men binnen de keten kan leveren. Die onderlinge afhankelijkheid leidt ertoe dat de auditor zich niet meer kan focussen op het ene rapportje, maar het speelveld om zich heen moet kunnen doorgronden om daarop aansluiting te vinden." (Arjan Man, Exact)*

Globalisering gaat niet alleen over de verspreiding van producten en het verbreden van de markt van organisaties tot alle hoeken van de wereld. Dat territoriale herkomst en landsgrenzen steeds minder belangrijk zijn geworden heeft gezorgd voor een grote groei van de globale welvaart, maar het is daarmee nog geen succesverhaal waarin iedereen wint. Deterritorialisering heeft ook gezorgd voor nieuwe risico's. Deels betreft het *nieuwe* bedreigingen, deels gaat het om toenemende ongrijpbaarheid van al *bestaande* bedreigingen vanwege toenemende volatiliteit en (dus) afnemende 'voorspelbaarheid' van kans van optreden, impact en effectiviteit van beheersmaatregelen. Door de deterritorialisering stijgt de noodzaak van een duidelijke visie op externe risico's en de gewenste en mogelijke beheersing daarvan. Deterritorialisering leidt tot risico's die niet meer binnen landsgrenzen of andere, meer algemeen duidelijk omliggende territoriale systemen te vatten en te beheersen zijn. Zo kunnen economische ontwikkelingen in andere landen een grote wissel trekken op de wereldeconomie. Of Nederlandse tuinders een goed of slecht jaar hebben hangt amper af van de productiemogelijkheden en marktontwikkelingen in Nederland. Veel belangrijker is de ontwikkeling elders in de wereld: sancties tegen Rusland en de instorting van de Roebel raken Nederlandse tuinders hard. En dat heeft overigens weer gevolgen

voor bijvoorbeeld financiële instellingen, die als gevolg van de internationale financiële crisis die begon met een Amerikaanse vastgoedbubbel toch al terughoudender met kredietverlening zijn. Zo hebben geopolitieke spanningen en internationale economische conflicten (handelsonderhandel, valuta-politiek, tarieven, staatssteun) grote gevolgen op bedrijven die we op het eerste gezicht lokaal denken.

Naast de risico's is ook internationaal gecoördineerde actie zichtbaar om deze risico's te beheersen. Er worden in allerlei domeinen pogingen ondernomen om tot *global governance* te komen. De ontwikkeling van globaliserende processen overschrijdt de mogelijkheden en beperkingen van op territoriale basis gevestigde instituties, zoals nationale wettelijke kaders. Ook internationale afspraken zijn vaak ontoereikend, omdat ze langdurige en precieze onderhandeling tussen landen vereisen en uiteindelijk uitmonden in verdragen die weliswaar juridisch houdbaar zijn maar vaak onvoldoende passen bij de snelle en ontwikkelde praktijk waarvoor ze gelden. Wetgeving en internationale kaders zijn weliswaar van belang, maar vormen niet het volledige of tijdige antwoord op globaliserende dynamiek. Daarom wordt gewerkt aan grensoverschrijdende instituties. Dat kan gaan om samenwerkende landen, die bijvoorbeeld bevoegdheden mandateren naar een supranationaal verband. Het kan echter ook om verbanden uit sectoren zelf gaan waarin men tot een vorm van interregionale zelfregulering komt. Steeds geldt daarbij dat governance en regulering, als ze al tot stand komen, in termen van democratische legitimiteit vaak weinig geborgd zijn. In de financiële sector kunnen internationale afspraken gemaakt worden tussen verschillende regulators, maar de weg naar democratische legitimiteit en borging is vaak lang. In dat opzicht roepen nieuwe instituties die moeten bijdragen aan global governance net zoveel onzekerheden op als dat ze een antwoord (pogen te) bieden op grensoverschrijdende dynamiek.

Interessant is ook dat de wettelijke kaders *via* de geglobaliseerde economie en de internationaal verankerde bedrijven zelf ook globaliseren en deterritorialiseren. Zo werd er bijvoorbeeld in 2002, als reactie op onder andere de Enron affaire, de Sarbanes-Oxley Act ingevoerd in de Verenigde Staten. Deze wet was niet alleen van toepassing op Amerikaanse bedrijven maar op alle binnen- en buitenlandse bedrijven die een Amerikaanse beursnotering hadden, inclusief hun dochtermaatschappijen. Een ander voorbeeld van internationale regelgeving is de Europese stresstest voor banken die de weerbaarheid van financiële instellingen meet. Deze test is in het leven is geroepen als direct gevolg van de bankencrisis in 2008 en geldt voor alle Europese bancaire instellingen. Dat klinkt heel logisch – er is immers de Euro – maar het is een bijzonderheid: er is immers geen bankenunie en geen direct bevoegd gezag om vanuit Europese richtlijnen banken te beoordelen. Een ander voorbeeld is de Amerikaanse anti-terroriswetgeving die het mogelijk maakt voor Amerikaanse veiligheidsdiensten om zeer grootschalig privacywetgeving te schenden; de Amerikaanse wetgeving is zo opgesteld dat hij niet alleen van toepassing is op data die 'in de VS is' maar op alle data die ergens, op een moment, via Amerikaans grondgebied lopen. Dan blijkt ineens dat twee collega's die elkaar vanuit hun werkkamer in Rotterdam via Gmail een bericht sturen en met Dropbox een document delen zich ergens in dat proces langs een Amerikaanse server bewegen en daarom 'legaal' onder jurisdictie van de VS vallen: de NSA kan de berichten aftappen en analyseren, volgens Amerikaanse wetgeving. Dan blijkt ook dat een virtueel proces dat juist los staat van een fysiek en territoriaal verband – Internet onttrekt zich aan fysiek territoire – toch gebruik maakt van fysieke infrastructuur die ergens staat en daarmee langs andere weg toch ook weer lokaal ingebed is.



*“Er is een verschil tussen Nederland en Angelsaksische landen, maar je ziet ook dat Nederland steeds meer naar het Angelsaksische model opschuift. Er is sprake van een in toenemende mate gereguleerde wereld. Maar waar Nederland verschilt ten opzichte van landen zoals USA is dat Nederlanders niet echt geloven dat regels er zijn om nageleefd te worden. De verschuiving naar een Angelsaksisch model vraagt daarom ook om een cultuurverandering bij de medewerkers van de bank zelf.” (Dick Duit, Audit Rabobank Groep)*

*“SOx is in Nederland heel verkrampd terwijl SOx in Amerika wel werkt. Dat komt merendeels doordat SOx in Amerika gewoon is doorgevoerd en het systeem in Nederland ter discussie gesteld is. In Nederland wordt het gebracht als dat het moet vanuit wetgeving. Daardoor straalt je weinig vertrouwen uit, waardoor de werknemers er ook geen vertrouwen in hebben. Je ziet sterk dat je een duidelijke afweging moet maken in welke stijl van leidinggeven je toepast. Uiteindelijk gaat het erom dat je als management duidelijk hebt voor welke stijl je kiest en dat je staat voor het in control zijn van je organisaties.” (Arnoud Daan, A.S.R.)*

In een geglobaliseerde wereld bevinden organisaties zich op het snijvlak van verschillende culturen (Hofstede, 1980). In het management en op de werkvloer, maar ook in de cultuur binnen het auditvakgebied zelf. Is bijvoorbeeld een westers georiënteerd auditmodel bruikbaar in de context van een niet-westers land als Rusland? (Alon & Dwyer, 2012) Past een Angelsaksische aanpak op een Rijnlandse werkpraktijk? Betekent globalisering dat het auditvak en het denken over assurance en control “ver-amerikaniseert”, of is daarin ruimte voor lokale verschillen? Dat is voor het auditvak een vraag die extra sterk opspeelt, omdat het gaat om een hoge mate van standaardisering en normering. Het gaat niet alleen om de manier van toepassen of het vinden van een lokale toon, dergelijke aspecten zijn verankerd en vastgelegd in normen. Dat is in potentie een manier om heel snel tot verspreiding van een bepaalde culturele invloed te komen, maar tegelijkertijd roept het de vraag op of dat ook is wat we willen. Dat bepaalde normen en standaarden sterk op Angelsaksische cultuur geënt zijn en via de internationalisering van organisaties ook in Nederland van toepassing zijn, betekent niet automatisch dat het ook de bedoeling is dat het internal auditvak als geheel meer ‘Amerikaans’ wordt. De trend van globalisering schrijft geen werkwijze voor, maar wijst er op dat het vakgebied onbedoeld toch een bepaalde richting in wordt gestuurd en dat het van belang is om daar bij stil te staan.

*“In Azië moet je bijvoorbeeld niet alleen met Europeanen aankomen omdat je dan niet snapt hoe daar zaken gedaan worden (...)omkoping bijvoorbeeld, dat mag niet en dat is binnen de interne codes ook allemaal geregeld. Maar als je in een land opereert waar dat normaal is, hoe ga je daar dan mee om? Als je begrijpt hoe dat zit, kun je het ook beter beïnvloeden zodat de mensen waar je lokaal mee werkt voortaan ook niet meer met steekpenningen werken.” (Sytske Breedveld, Akzo Nobel)*

<b>Trend 1: Deterritorialisering &amp; Risicobeheersing</b>	
<i>Meer &amp; Beter</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tijd en plaats zijn steeds minder relevante dimensies, waardoor meer verbindingen ontstaan binnen en tussen organisaties</li> <li>• Meer afhankelijkheid van wat in andere delen van de wereld en andere domeinen gebeurt.</li> <li>• Meer onzekerheid als het gaat om een directe grip op risico's en eigen processen.</li> <li>• Meer partijen die interesse in en potentieel belang hebben bij de output van internal auditors.</li> <li>• Meer behoefte aan betere methoden waar risico's scherper mee in beeld te brengen zijn.</li> <li>• Meer en betere supra-nationale instituties en afspraken om globaliserende wereld te reguleren en te sturen.</li> </ul>
<i>Anders</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risico's zijn niet zozeer binnen organisaties te lokaliseren, als wel juist daar tussenin.</li> <li>• Risico's die er het meest toe doen zijn steeds moeilijker te lokaliseren op een bepaalde plek of tijdstip en komen voort uit onvoorspelbare interacties via netwerken die 'footloose' zijn.</li> <li>• Dynamiek en disruptieve trends als basistoestand, verrassing als constante.</li> <li>• Omkering van risico in 'zichtbaar met uitzondering' tot 'alleen bij uitzondering écht zichtbaar'.</li> <li>• Eenduidige normen en maatstaven zijn er wel, maar zijn geldig in een specifiek territoir en passen niet goed op snel ontwikkelende en veranderende omstandigheden, of ze moeten passend gemaakt worden op andere culturen en omstandigheden.</li> </ul>

# Trend 2: Dataficering & Business IT-alignment

De ontwikkeling van informatietechnologie is van grote invloed op de vormgeving en inrichting van bedrijfsprocessen in onze moderne samenleving. Sommigen spreken van “de derde industriële revolutie” (Boer, 2014). Digitalisering vormt een steeds belangrijker element in productieprocessen in organisaties, en in zekere zin nemen ze die processen geheel over. Informatie is niet meer *in de* organisatie, sommige organisaties *zijn* informatie als we op zoek naar hun essentie of bestaansrecht. Zo ontstaan technische en sociale innovaties in productieprocessen, die de productie maar ook de principes van organiseren op zijn kop zetten.

*“Door de digitalisering zijn er verschillende informatiestromen die de maatschappij sneller ter beschikking heeft. Hierdoor kan het zijn dat men in de ‘buitenwereld’ over bepaalde onderwerpen meer weet dan in het verleden, soms ook veel eerder en preciezer dan de auditor die wordt geacht hierover aanvullende zekerheid te bieden.” (Anneke van Zanen, ADR)*

*Digitalisering* is het proces waarin informatie digitaal wordt opgeslagen, bewaard en vervolgens weer wordt gebruikt en geanalyseerd. De toenemende capaciteit van hardware en de vergemakkelijkte stroom van informatie via internet en connectiviteit maken dat de hoeveelheid informatie toeneemt. Daar komt bij dat nieuwe algoritmen en programma's er toe leiden dat er steeds intelligentere en meervoudige bewerkingen van die informatie kan plaatsvinden. Hierdoor is de informatie op steeds meer manieren te gebruiken: van gegevens als onderdeel van een dienst, naar gegevens die de dienst vormen. Bijvoorbeeld als gegevens gebruikt worden om gedrag te voorspellen en te 'profilen'. Concreet uitdrukkingen van deze generieke trend zijn de opkomst van big data, open data en cloud computing.

*Dataficering* is hiermee verbonden maar vormt toch een net wat ander soort proces. In de veranderende samenleving worden gedrag en processen zelf steeds meer data. De data zit niet meer in de processen, maar entiteiten en handelingen zijn zelf data geworden. Ze bestaan uit data, in plaats van dat data een soort grondstof is waar organisaties gebruik van maken. Processen zijn niet meer kenbaar anders dan in de data, handelingen van mensen of voertuigen vertalen zich via GPS-gegevens direct in data, algoritmen vormen de primaire kern van sommige van de grootste bedrijven die we kennen. Het bedrijf *is* het algoritme en de data, data ontstaat niet door het 'invoeren' van gegevens, maar door het handelen en het 'zijn' zelf. Daarin is er niet *steeds meer data*, maar is *alles data*. Informatisering was de trend uit de jaren tachtig en negentig, waarin informatiestromen een steeds belangrijker onderdeel gingen uitmaken van organisaties. Dataficering is een ander soort beweging, waarin organisaties, processen en activiteiten data-gedreven en data-based zijn.

Digitalisering en dataficering hebben gemeen dat ze gaan over de rol van data. Deels data die organisaties 'hebben', in gesloten vorm, alleen voor de eigen organisatie toegankelijk. Maar het gaat ook om open data en om big data. *Open data* gaat over de ontwikkeling om steeds maar datasets 'open te zetten' op een voor anderen bruikbare manier. De data wordt dan zo bewerkt dat anderen er mee aan de slag kunnen, bijvoorbeeld door informatie te koppelen aan andere bestanden of door deze in te

laden in 'mashups' of beelden die de data laten spreken voor gebruikers. *Big data* gaat over de benutting van datareeksen en sensordata, deels beschikbaar in databestanden, maar ook vanuit devices die data genereren. Auto's zijn bijvoorbeeld rijdende data-centers, die voortdurend gegevens produceren over rijgedrag, routes, status van de auto zelf, etc. Die data is beschikbaar voor analyse en gebruik. De omvang van de data maakt het mogelijk om er zeer geavanceerde gedragsprofielen uit te generen, die niet alleen beschrijvend zijn maar ook voorspellend. Analytics is een belangrijk product van big data, waarbij het steeds beter lukt om vanuit de combinatie van meer en betere data en slimmere algoritmen tot betere voorspellingen te komen.

Hiermee verbonden is de ontwikkeling naar cloud computing, wat staat voor de de-lokalisering van de data – en van het organiseren, produceren en werken dat steeds meer door data wordt gedreven. Data staan daarbij niet meer op een fysieke locatie 'in de organisatie', maar bevinden zich in virtuele netwerken van de cloud. Daarmee zijn ze tegelijkertijd overal en nergens: overal oproepbaar, maar niet terug te voeren op één vindplaats of standplaats. Cloud computing gaat over de opslag van gegevens op een voor de gebruiker veelal onbekende en gemakkelijk wisselende locatie, maar bovenal over de bruikbaarheid van die gegevens op elke plaats. Daarmee ontstaat tijd- en plaats-onafhankelijk werken. *Cloud-computing* gaat over de beweging van gegevens die lokaal staan op geslagen – op computers of servers – naar opslag in centrale datacenters, die via het internet toegankelijk zijn. Maar de gevolgen zijn organisatorisch en daarmee ook fundamenteel. Informatie verplaatst dan vanuit het gebouw naar het web, het werken en de organisatie verplaatst daarmee ook vanaf de aangewezen werkplek naar elke mogelijke plek en/of device. Dat biedt talrijke concrete voordelen, zoals dat de informatie veilig is voor lokale problemen, zoals brand, waterschade, of inferieure lokale beveiliging. Tegelijkertijd roept de cloud ook nieuwe problemen op; grote data-beheerders zijn een interessante prooi voor hackers, die weliswaar veel moeite moeten doen om binnen te komen, maar als ze eenmaal binnen zijn in een server van een cloud-provider ook meteen over heel veel gegevens beschikken. Heel praktisch is ook het probleem dat de data in de cloud niet meer gebonden is aan een fysieke plaats; wat als de FIOD een inval doet en de administratie staat in de cloud? We kennen het beeld van dozen met archieven en pc's die worden ingeladen; wat is de cloud-equivalent daarvan? Hoe zit het met rechten/plichten rond in de cloud opgeslagen informatie?

Voor de auditor biedt digitalisering en de daaruit voortvloeiende dataficering mogelijkheden: er is meer informatie dan ooit beschikbaar en die kan in potentie benut worden door de auditor voor het bieden van assurance. Maar de keerzijde van automatisering en digitalisering is dat er nieuwe risico's uit voortkomen. Hacking, phishing en cybercrime zijn onderwerpen waar iedere organisatie mee te maken krijgt. Daarbij gaat het niet alleen om technologische aspecten in de organisatie maar ook over gedrag van medewerkers en online gegevensverstrekking. Dat gaat over grote hacks – zoals recent bij Sony - , maar ook om veel 'kleinere' en meer praktische ontwikkelingen. Bijvoorbeeld de opkomst van *Bring your own device (BYOD)*, waarbij medewerkers hun eigen apparatuur mee naar het werk nemen en daar op werken. Of zelfs *Bring your own identity*, waarbij mensen hun eigen telefoonnummer, mail-adres, eigen twitteraccount en andere digitale identiteiten binnen het werk benutten. Het onderscheid tussen werk en privé verdwijnt daarmee verder. Het voordeel is dat ze dan de apparatuur van hun eigen voorkeur hebben, er bekend mee zijn, en de organisatie minder hoeft te investeren in inkoop en beheer. En in het geval van de identiteit dat ze meer eenduidig vindbaar zijn en dat ze hun verschillende netwerken gemakkelijker in verschillende contexten kunnen benutten. Tegelijkertijd is de beveiliging van deze apparatuur van veel minder niveau dan een systematische beveiliging van een bedrijfs-systeem en zorgt het voor kwetsbaarheid die extra aandacht vraagt.

*“Data analyse is niet alleen bruikbaar tegen fraude maar kan ook gebruikt worden voor early warningsignals. Wanneer alles digitaal bijgehouden wordt dan kan je daar allerlei statistieken uithalen die je kunt gebruiken voor de audits. Een voorbeeld daarvan is dat er 100 transacties gedaan worden en dat je wilt weten of die alle controls raken. Wanneer dat er 98 zijn dan wil je natuurlijk weten welke controls gemist werden en waarom dat gebeurde. Met het handwerk van nu moet dat net in de steekproef vallen, met data analyse kan je 100% van de transacties controleren.” (Jan Nijland, APG)*

*“Organisaties worden groter en complexer waardoor functiescheidingen in systemen aan belang toenemen. Hierdoor wordt IT belangrijker en zullen de competenties van de auditor steeds meer daarop gericht zijn. Daarbij zie je de opkomst van integrated audit. Als operational auditor kan je nooit iets zinnigs over een proces zeggen als je niet in staat bent om IT mee te nemen. Het succes van een proces hangt samen met de mensen, de inrichting van het proces en de ondersteunende systemen. Als auditor kan je pas iets zinnigs roepen als je alle drie kan beoordelen.” (Jaap Gerkes, Protiviti)*

De toenemende digitalisering en dataficering brengt niet alleen kansen en bedreigingen voor de 'business' met zich mee, maar ook voor de auditor die assurance wil bieden en zich daarbij baseert op de beschikbare informatie. Er is wellicht een overvloed aan digitale data beschikbaar, maar wat is de bewijskracht van data waarvan de auditor niet goed weet hoe, door wie en/of waar ze zijn bewaard? In hoeverre draagt de auditor verantwoordelijkheid voor de authenticiteit van de door hem beoordeelde informatie? Hoeveel moeite moet hij doen om aannemelijk te maken dat hij de 'juiste' data heeft gebruikt en moet hij daarvan melding maken bij zijn oordeel?

Tegelijkertijd laat onderzoek van PWC en Iron Mountain zien dat er in organisaties een 'digital divide' ontstaat. Een deel van de medewerkers blijft werken met hardcopy documenten, terwijl anderen alles digitaal doen. Hierdoor blijven de papieren en de digitale stroom van informatie naast elkaar bestaan (Managersonline.nl, 2014). De vraag is of er geen parallelle werkprocessen ontstaan, die niet alleen in verschillende snelheden bewegen, maar die ook andere uitkomsten genereren. Dat is een probleem dat zich manifesteert in het werk zelf, maar ook een kwestie voor auditors die over die werkprocessen aanvullende zekerheid moeten geven; wat is de informatie om het oordeel op te baseren? Het is een simpel voorbeeld van een consequentie van snelle verandering, die in wisselende snelheden in één organisatie of netwerk wordt opgevat. Synchronisatieproblemen kennen we uit de digitale wereld, maar ze gaan net zo goed op voor synchronisatie van de fysieke en papieren wereld met de digitale en virtuele wereld. Op de randen ontstaan nieuwe risico's en onzekerheden.

Weer een stap verder ligt de vraag of digitalisering en dataficering niet ook meer fundamenteel gevolgen heeft voor de internal auditor zelf. Neemt de informatietechnologie op termijn de functie van de auditor niet over? We kennen allemaal de verdwenen beroepen, zoals de videotheek of de typiste. Ze zijn langzaam uit onze werkpraktijk verdwenen, doordat technologie het werk overnam. We zien data en algoritmen graag als tools in de handen van professionals, maar de aanstormende realiteit kan ook een andere zijn; van algoritmen en informatie die de taak van de auditor vervangen. Technisch zijn computers al in staat om bepaalde typen audits zelfstandig uit te voeren. De vraag is vooral of de samenleving daar al klaar voor is (Boer, 2014), waar de grenzen liggen en wie die grenzen bepaalt.

“Sommige afdelingen geven aan dat zij op termijn geen [traditionele] audit meer nodig hebben als gevolg van 'straight through processing'. Bij 'straight through processing' leveren de werkgevers per direct de gegevens door aan de pensioenbeheerder die vervolgens dat automatisch door vertaalt naar de premies.” (Jan Nijland, APG)

## Informatiebeschikbaarheid

Door big data, open data en cloud computing is informatie steeds meer beschikbaar en kan informatie op ieder moment van de dag op elke willekeurige locatie geraadpleegd worden. In nieuwe werkvormen komen de werkomgeving, thuis en onderweg door elkaar heen te lopen. Als gevolg daarvan vervagen de organisatiegrenzen, doordat medewerkers in hun werk niet meer gebonden zijn aan een vaste locatie. Hetzelfde gebeurt met de privésfeer die net zozeer overloopt in de werksfeer. Er zijn nieuwe mogelijkheden voor het delen van informatie. Zo is er het 'ondernemingsdossier' waarbij organisaties de relevante documenten in een online dossier kunnen opslaan voor toezichthouders. Maar het gebruik van de cloud en de permanente beschikbaarheid roept ook vragen op over veiligheidsrisico's. Wanneer de cloud gevestigd is op servers in het buitenland kan het mogelijk zijn dat de auditor daarvoor ook te maken krijgt met de wet- en regelgeving die in dat land van invloed zijn op de daar gevestigde informatie. Welke informatie wordt er gedeeld via de cloud? Wie kan bij die informatie? Wie is verantwoordelijk voor de veiligheid van de cloud? En, hoe zit het met de aansprakelijkheid? De Nederlandse wetgever bijvoorbeeld heeft onlangs een 'Meldplicht datalekken' ingevoerd en de boetebevoegdheid van het College Bescherming Persoonsgegevens op dat gebied uitgebreid. Meer (internationale)regelgeving is in de maak, hoe gaat zich dat tot elkaar verhouden?

Iets soortgelijks geldt voor het gebruik van 'Social Media' waar, naast het lekken van gevoelige informatie, vooral ook het snelle, vluchtige karakter, de vermenging van zakelijke en privé en de deelname van (al dan niet identificeerbare en 'goedbedoelende') derden de aandacht vraagt. Een 'onhandige' opmerking is snel gemaakt, met soms vergaande reputatieschade. Gedragscodes kunnen helpen, maar zijn niet zaligmakend. (Breedveld & Cappelle, 2012)

Naast nieuwe werkvormen brengen technologische ontwikkelingen ook een toename in de informatiebeschikbaarheid door onder andere *open data* en *big data* (Handscombe, 2007; Schellevis, 2012). Voor de auditor biedt de toegenomen informatiebeschikbaarheid kansen met betrekking tot het uitvoeren van de audits *IT-enabled auditing* via big data, process mining en data-analytics en het slim gebruikmaken van *continuous monitoring*. Door de toegenomen beschikbaarheid van informatie en de mogelijkheid om continue informatie te verzamelen kan een auditor in real time auditen en sneller signaleren en rapporteren. Daarnaast maakt de grote hoeveelheid informatie het mogelijk om patronen en afwijkingen te analyseren en te voorspellen. Tegelijkertijd dienen belangrijke kwesties zich aan. Treedt er geen *overload* op? Zijn sociale actoren niet toch slim genoeg om te leren van de nieuwe praktijk en de patronen te omzeilen? Wanneer is er informatie genoeg en wordt de juiste informatie verzameld voor de te beantwoorden vragen? Ook zijn er ethische discussies over de vraag of het toelaatbaar is om zulke grote hoeveelheden informatie te vergaren en wat de positie van privacy is? (IIA, 2013 b; ISACA, 2014)

## Data-analyse en process mining

De mogelijkheid om grote hoeveelheden data te verzamelen en te analyseren biedt kansen om de interne beheersing te verbeteren. Informatie kan benut worden om strategische besluiten voor te bereiden en uiteindelijk ook te nemen. Door *process mining* worden bedrijfsprocessen transparanter en



komen knelpunten in het procesverloop eerder in beeld. Hiermee is het niet alleen mogelijk om fouten in het procesverloop te ontdekken maar ook om patronen van gebruikers bloot te leggen. Op basis van deze gegevens kunnen de processen geoptimaliseerd worden. Bij internal audit kan data analyse bijdragen doordat het mogelijkheden biedt voor *continuous monitoring*, het opsporen van fraude, effectiviteitsmetingen en andere controle-activiteiten (Audimation Services, 2011). Voor organisaties is de 'proof of the pudding' of het lukt om uit de grote hoeveelheid informatie de juiste signalen op te vangen. In theorie zijn de mogelijkheden eindeloos, maar in de praktijk zijn de mogelijkheden zo talrijk dat het voor organisaties lastig is om tot een productieve werkwijze te komen (KPMG, 2013; Minderhoud, Sneller, & Touw, 2013).

## Business IT-alignment

Het verzamelen van informatie kan voor een organisatie van strategisch belang zijn, maar dat impliceert ook dat een organisatie een juiste strategie moet opgesteld hebben voor het gebruik daarvan. Sluit het IT gebruik aan op de doelen en strategie van de organisatie? Ook op dit gebied werken recente ontwikkelingen door. Waar het klassieke Business IT-alignment model zich baseerde op één organisatie, die als afgebakende eenheid opereerde, speelt het nieuwe model van IT governance in op organisaties die onderdeel zijn van een keten. In dit *extended strategic alignment model* ligt de nadruk vooral op de afstemming en integratie van IT-systemen tussen verschillende organisaties. Hiermee richt het model zich niet meer op één organisatie maar gaat het uit van *business netwerken*.

De nieuwe context waarin business IT-alignment in de context van de keten wordt gezien vraagt om een andere benadering en invulling van de internal auditfunctie. Juist hier speelt contextduiding een belangrijke rol in de audit. Van de IT auditor wordt verwacht om naast de doelen van de eigen organisatie ook op het niveau van de keten te kijken. Deze focus vraagt niet alleen een bredere blik op de context, maar ook op de manier van auditen. Het gaat niet alleen om de betrouwbaarheid en output van het systeem maar van de auditor wordt ook verwacht dat gekeken wordt of er sprake is van een mogelijke *alignment-gap* tussen de verschillende systemen (Gorter & Matto, 2010). Zo verbreedt het perspectief van de auditor op een manier die enerzijds logisch is – organisaties opereren nu eenmaal meer in ketens – maar die ook de begrenzing, afbakening, en bestaande methodiek problematiseert. Dat de keten er toe doet is duidelijk en weinig omstreden, maar hoe de keten precies meegenomen kan worden is zo helder nog niet. Samenwerking met auditors van andere ketenorganisaties (joint auditteams) met 'ketendoelstellingen' als normering is een eerste stap, maar daar valt nog veel te leren.

Door de digitalisering van informatiestromen, het toenemende gebruik van 'Bring Your Own Device' (BYOD), cloud en social media wordt het mogelijk om andere werkvormen toe te passen in de organisatie. Deze werkvormen vragen om een ander, vooral breder perspectief van de auditor. Door de nieuwe werkvormen kunnen werknemers flexibeler ingezet worden. Hoe wordt bijvoorbeeld omgegaan met bedrijfsgegevens door een medewerker die thuis werkt of die bij de klant inlogt op het netwerk? Hoe gaat het systeem om met zelf meegebrachte apparatuur die via zelf geïnstalleerde apps grote beveiligingslekken vertoont? Waar ligt de grens tussen gebruikersgemak en systeemrisico? Hoe weegt security op tegen het gemak en plezier van de medewerker die op zijn eigen apparaat werkt, op de plek die voor hem of haar het beste uitkomt? (Goeyenbier, 2014) Dat zijn voor de auditor relevante grenzen, omdat die uiteindelijk - in overleg met zijn opdrachtgever - zal moeten komen tot afbakening, normering en beoordeling.

<b>Trend 2: Dataficering &amp; Business IT-alignment</b>	
<i>Meer en Beter</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Meer informatie beschikbaar, op meer plekken toegankelijk via de cloud, minder gebonden aan vaste werkplekken.</li> <li>• Analyse van rijke databestanden maakt meer diepgaande, kennisgenererende en oplossingsgerichte audits mogelijk.</li> <li>• Extern delen van 'interne' auditresultaten (vanwege bijvoorbeeld joint audits met ketenpartners) kan reputatie versterken en partners meer betrokken maken, maar ook schade toebrengen.</li> <li>• Via data kan beheersing en monitoring meer continuus worden, audit kan daarvan gebruik maken.</li> <li>• Behoeftte aan betere bescherming van data, waarbij aandacht van vooral 'klassieke', preventieve maatregelen, te verschuiven naar vooral ook (snelle) detectie, repressie en correctie.</li> </ul>
<i>Anders</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Data zit niet in de processen van de organisatie, maar de processen en de organisatie zijn data-gedreven. Data als de basis van de organisatie.</li> <li>• Cloud maakt organisatie plaats-onafhankelijkheid, leidt tot heel nieuwe modellen en processen.</li> <li>• Wat zijn 'de feiten', als ze in cloud overal maar ook nergens zijn? Hoe de authenticiteit vast te stellen?</li> <li>• Social media is snel en vluchtig. Wat is oorzaak en wat is gevolg? Hoe 'achteraf' nog 'feiten' te achterhalen of te 'weerleggen'?</li> <li>• Bij social media vermengen werk- en privé en participeren (onbekende) derden. Wie is wie? Hoe 'intern' is interne beheersing en auditing nog?</li> <li>• Algoritmen nemen functies over, niet alleen verzamelen en administreren, maar ook beoordelen, duiden en voorspellen.</li> <li>• Er is sprake van nieuwe beroepen die opkomen maar ook van bestaande beroepen die verdwijnen, waaronder mogelijk ook de [gegevensgerichte] auditor?</li> </ul>



# Trend 3: Dispersie & Networkgovernance

Horizontalisering verwijst naar het afnemen van hiërarchische verbanden in de maatschappij en organisaties. Organisaties worden 'platter'. Hierdoor veranderen niet alleen de onderlinge verhoudingen binnen de organisatie, maar komen organisaties ook steeds meer in horizontale verbanden met anderen samen te werken, in een verspreide context die ook wel wordt aangeduid als 'dispersie'. Organisaties worden onderdeel van netwerken. Een gevolg daarvan is niet alleen dat besluitvorming complexer wordt maar ook dat de audit van processen in een dynamischer omgeving plaatsvindt. Er hangt – letterlijk – meer met elkaar samen en via zwakke, dynamische en vaak circulaire causale verbanden (Van Twist e.a., 2013; Nuijten et al, 2015).

## Werken in netwerken

In een netwerksamenleving vinden besluitvorming en productie steeds alleen maar plaats in netwerken van partijen. Ze nemen allemaal deel, maar niemand is echt de baas. Er is geen hiërarchische baas of leidinggevende, en partijen kunnen uittreden als ze dat willen. De essentie van het werken in netwerken is dat partijen er vanuit intrinsieke motivatie aan deelnemen en dat regels en procedures vooral bedoeld zijn om die intrinsiek gemotiveerde samenwerking in goede banen te leiden – niet om partijen te binden. In netwerken ontstaan geen nieuwe formele instituten, maar smelten delen van productieprocessen van organisaties samen tot nieuwe werkprocessen. Partijen organiseren samen hun eigen proces, bepalen hun eigen condities voor samenwerking en bepalen vaak ook samen hoe en waarop ze willen worden afgerekend. De vraag is dan uiteraard welk soort toezicht en controle daarbij past. Op welk niveau vindt dat plaats? Binnen de individuele organisaties die deelnemen in het netwerk of de keten, of is er ook controle op het niveau van het netwerk als geheel? Voor dat laatste zijn allerlei goede redenen denkbaar, maar tegelijkertijd is het moeilijk om het praktisch vorm te geven. Auditors bieden aanvullende zekerheid aan de leiding, maar in netwerken ontbreekt vaak een heldere leider; leiderschap is gedeeld, of komt informeel en op basis van gezag tot uitdrukking. In horizontale netwerken is vaak geen hiërarchische eindverantwoordelijke aan te wijzen.

Horizontalisering gaat ook over het toezicht zelf. In de moderne samenleving zijn taken in hoge mate gespecialiseerd. Je bent consument of producent; aanbieder of klant; bedrijf of toezichthouder; burger of overheid; leiding of medewerker. In horizontale verbanden komen veel van die rollen door elkaar te lopen. *Prosumers* zijn 'gewone mensen' die consument zijn maar daarmee ook producent zijn. Dat principe komt in tal van domeinen terug. Mensen produceren hun eigen energie, inmiddels ook in combinatie met nieuwe methoden om energie tijdelijk lokaal op te slaan en op andere momenten weer te benutten voor eigen gebruik of te 'leveren' aan anderen in de buurt. Zo ontstaan van onderop autonome en decentrale energienetten, die weliswaar gekoppeld zijn aan het 'grid', maar daar tevens autonoom van zijn. Maar denk bijvoorbeeld ook aan bestuurders van elektrische auto's, die gebruik maken van Apps met oplaadpunten. Ze zijn de gebruikers van de data die de app voor hen ontsluit. Maar tegelijkertijd vullen ze die dataset ook aan met gebruikerservaringen, voegen ze extra informatie toe over de laadpunten, en melden ze nieuwe nog niet geregistreerde oplaadpunten aan voor de da-

taset. Ze gebruiken de dataset niet alleen, maar coproduceren die ook. Soms gaat dat via een 'beheerder' die verantwoordelijk is voor het eindresultaat, maar vaak ook via Wiki-achtige vormen, waarin er niet direct een eindverantwoordelijke is.

In het geval van toezicht en controle zien we dit ook gebeuren. Op websites als lens en Zoover worden restaurants beoordeeld door gebruikers; in de zorg en bij woningcorporaties wordt met dezelfde vormen geëxperimenteerd en op talrijke websites kunnen mensen ervaringen met politieoptreden invoegen. Denk ook aan de GPS-data van mobiele telefoons, die gebruikt wordt om verkeersinformatie 'real time' en zeer accuraat te genereren. Niet door de verkeersslussen die door de wegbeheerder in de grond zijn gelegd, uitgelezen worden, en waarvan de data vervolgens gepubliceerd worden in de door de eigenaar gewenste vorm. Maar door informatie die van en naar de smartphones van bestuurders stroomt, waarbij elke gebruiker tevens ook producent van file-informatie is. Waarbij de informatie niet wordt voorgelezen door iemand namens de beheerder, maar de informatie op een platform wordt ingeladen dat iedereen vervolgens op zijn eigen manier kan uitlezen. Weer andere platforms controleren de besteding van overheidsmiddelen, bijvoorbeeld om in de gaten te houden dat overheidsgeld niet alleen terecht komt bij een paar grote bedrijven maar ook toegankelijk is en blijft voor kleinere regionale spelers. Een ander voorbeeld is de Groninger Bodem Beweging, die zelf metingen doet van aardbevingen en daarmee de metingen van de NAM en het Staatstoezicht op de Mijnen in twijfel trekt. Eerder zagen we hetzelfde al in de geluidsmetingen rond Schiphol: 'gewone mensen' die door de laagdrempelige toegang tot hoogwaardige apparatuur heel gemakkelijk tot gedeelde informatie komen. Vroeger konden alleen experts goede apparatuur kopen en de onderliggende informatiehuishouding voor het gebruik ervan aanleggen. Tegenwoordig kan dat eenvoudig en goedkoop van onderop, door goed geïnformeerde amateurs. Zo ontstaan horizontale netwerken die zich op allerlei manieren kunnen manifesteren: als prosumer, maar evenzeer als toezichthouders, of 'armchair auditors'. Netwerken maken het lastiger om vanuit één organisatie risico's in beeld te brengen en zekerheid te bieden, maar de netwerken kunnen zelf ook een bron van controle en beheersing zijn. Het gezag, de reputatie en het vermogen van interne en/of centrale controle en sturing nemen in netwerken vaak af, maar daar komt voor in de plaats dat andere bronnen van sturing, controle en beheersing in netwerken juist mogelijk worden.

*"Het gezag van instituties is niet meer vanzelfsprekend, in deze complexe maatschappij moet je het gezag elke dag weer opnieuw winnen."* (Ellen van Schooten, Algemene Rekenkamer)

De horizontalisering van het toezicht wordt deels bewust aangewakkerd in het beleid. De essentie van dynamiek in netwerken is dat het om intrinsieke motivatie gaat, om partijen die meedoen omdat ze dat zelf willen. Die dynamiek kan in termen van 'interne beheersing' risicovol zijn, maar is ook kansrijker te maken. Bijvoorbeeld door relevante informatie transparant en open te maken, en in te zetten op *factchecking* en *daarop* gebaseerde *naming en shaming*. Verantwoording vindt dan niet alleen meer plaats binnen de organisatie zelf maar ook meer naar buiten toe, naar het voor de organisatie relevante netwerk. Door de informatie openbaar te maken kunnen anderen toetsen en oordelen, in plaats van dat ze kennis nemen van het oordeel van de auditor. Daarmee verplaatst de activiteit van controle en toezicht van het zelf oordelen naar het openen van de bron-data waarmee anderen hun eigen oordeel kunnen vellen. De vraag daarbij is uiteraard wel wat de grondslag voor die oordelen van buiten is en waar externe partijen vooral in geïnteresseerd zullen zijn. Mensen kunnen hun eigen analyses uitvoeren op de informatie en verbanden onderzoeken die zij zelf interessant vinden. Daarmee neemt de controle van de organisatie over waarop en hoe gecontroleerd wordt sterk af: dat is een inherente

consequente van vernetwerkte vormen van toezicht en controle. Het gebeurt dan meer op de voorwaarden en volgens de normen van anderen. Het is de vraag hoe (internal) auditors zich tot die externe activiteiten verhouden. Daarnaast is het ook de vraag hoe externen reageren op 'internal' auditresultaten die in netwerk worden gedeeld. Het gezag daarvan lijkt eerder af dan toe te nemen: niet vanuit een oordeel over kwaliteit in algemene zin, maar door de aangroeiende norm dat transparantie niet alleen gaat om inzicht hebben in de eindresultaten, de conclusies, maar ook om het vermogen de analyse of controle desgewenst zelf te kunnen maken. Autoriteit en gezag zijn in netwerken minder een gegeven en meer een verdienste. Hypertransparantie kan de reputatie vergroten maar evengoed op slag schaden.

*"De maatschappij accepteert minder dan vroeger. Vroeger was een arbeidsincident part of the job, dat is nu anders."* (Peter Groenen, DSM)

## Netwerkorganisaties

Organisaties werken niet alleen *in* netwerken, ze krijgen ook zelf steeds meer een horizontale en vernetwerkte vorm. Verticale hiërarchie is niet weg, maar neemt wel af in belang. Dat heeft niet alleen invloed op de visie op het functioneren van de organisatie maar ook op de positie van de internal auditor zelf. Hoe gaat deze om met een nieuwe context waarbij de afstand tussen de uitvoerende laag en de directie kleiner is geworden? Kan de internal auditor de voorgaande positie in de nieuwe structuur handhaven? En, wat is de invloed op het imago van de auditor? (Van Twist e.a., 2013) Daarnaast kan de organisatie besluiten om ook andere afdelingen en specialisten te betrekken bij de internal audit door middel van *guest-audits* en *integrated auditteams*. Voor de internal auditor betekent dit niet alleen dat er meer samengewerkt moet worden met andere specialisten maar ook dat er een toenemend belang ligt in het verbinden van verschillende specialismen binnen de audit. Zo worden de auditteams zelf ook meer horizontaal, zonder duidelijke hiërarchie in rol en competentie. Netwerkend organiseren impliceert andere normen en regels voor organiseren, die niet direct hiërarchisch gegeven zijn, maar vaak in interactie en per geval opnieuw gevonden moeten worden.

Vernetwerkt organiseren betekent niet dat de hiërarchie in de organisatie er niet meer toe doet. Allereerst omdat horizontalisering weliswaar een belangrijke trend is, maar nog steeds heel veel organisaties en werkprocessen in strakke hiërarchische verbanden invulling krijgen. Daar zijn onverminderd de hiërarchische verhoudingen aan de orde. In het geval van horizontale verbanden is de rol van de top van de organisatie aan de orde, minder in de vorm van het formele beslispunt van de organisatie, maar als voorbeeld en ankerpunt voor gedrag. Dat gaat minder om macht en meer om gezag; minder om leiden door besluiten door te voeren, maar door het voorbeeld te geven en in gedrag, houding en taal mee te nemen. Dat legt extra nadruk op wat in het vakgebied 'tone at the top' wordt genoemd. Wat is bijvoorbeeld de eigen bijdrage van de leiding aan open, eerlijk en integer gedrag in de organisatie. Laat de leiding zelf zien hoe dat moet, gaat men ethische kwesties uit de weg of maakt de leiding ze juist expliciet bespreekbaar? In horizontale verhoudingen krijgen dat soort gedragingen extra gewicht. Met het afnemen van het belang van de directe formele hiërarchie neemt het belang van informele aspecten van leiding, sturing en ordening toe. In de dagelijkse praktijk, maar daarmee dus ook in de auditpraktijk – in de uitvoering van de audit, maar ook als object van audit. De 'tone at the top', en in sommige gevallen niet alleen de toon maar ook het concrete gedrag, is dus van groter belang.

## Via de top tussen de grenzen kijken

Met het vervagen van hiërarchische verbanden ontstaan ook minder heldere toezichtrelaties. Het klassieke gebruik van het grensbegrip is minder van toepassing. Grenzen bakenen af waar de ene organisatie of het ene proces ophoudt en het volgende begint. Gevaren liggen binnen of over de grenzen. Maar altijd aan één van de beide kanten, met arrangementen die daarop te prepareren zijn. In netwerken ligt het risico steeds vaker *tussen de grenzen*. In vermenging, hybridisering en interacties, waarbij verschillende organisaties of categorieën aan de orde zijn, maar het risico tussen die verschillende organisaties of categorieën ontstaat. Zo is er de afgelopen decennia een groot middengebied ontstaan van organisaties ergens tussen puur publiek en volledig privaat: waar deels de institutionele inrichting en toezichtarrangementen van de overheid, maar ook de governance structuren van het bedrijfsleven deels worden toegepast. Maar uit verschillende affaires bleek dat er ook grote grijze gebieden zijn ontstaan. Waar toezicht afwezig was, of waar bestuurders verschillende toezichtregimes tegen elkaar konden uitspelen. Maar waar vaak juist de ruimte ontstond ergens in de wisselwerking tussen intern en extern toezicht, of waar door de interactie van interne en externe invloeden een nieuwe onbestemde categorie risico's ontstond. De semi-publieke sector is de afgelopen jaren meer onder de aandacht gekomen, waarbij een belangrijke conclusie was dat het toezicht tekort schoot. Feitelijk ging het vaak niet om toezicht dat strikt genomen tekort schoot, maar dat tekort schoot in het vinden en benaderen van de grijze gebieden *tussen* de afgebakende domeinen. In netwerken ontstaan steeds meer van dergelijke tussengebieden, waarin tevens heel relevante uitkomsten en risico's vandaan komen. Aangescherpt toezicht is dan maar een deel van de oplossing. Veel belangrijker is het om te zien wat bepalend is voor hoe organisaties zich al dan niet gedragen in het grijze gebied. Houding en gedrag van de top is dan de enige echt duurzame oplossing: ander leiderschap in organisaties die bijna onvermijdelijk ambivalent zijn. Daarom is het interessant om bij de inrichting van de 'governance' (sturing, beheersing, toezicht, verantwoording, etc.) niet alleen te denken over systemen en structuren, maar ook over gedragsmechanismen en normatieve aspecten als identiteit, trots, groepsdruk, sociale normen en reputatie (Veer, z.d.). Om beter te zien wat er tussen de grenzen in de grijze gebieden gebeurt is het nodig om te zoeken naar nieuwe vindplaatsen en nieuwe indicatoren.

*"Wet en regelgeving, waarbij de toezichthouder (commissarissen) steeds meer aansprakelijk gesteld worden, [spelen een belangrijke rol in de vertrouwenscrisis]. Hierdoor zie je dat de RvC steeds meer op audit leunt om voldoende inzicht te krijgen in wat belangrijk is, wat niet goed gaat en welke risico's er in de organisatie zijn." (Reinier Kamstra, ProRail)*

Zo wordt 'tone at the top' een belangrijke indicator om *tussen de grenzen te kijken*. Dat heeft op twee manieren meerwaarde. Ten eerste kunnen internal auditors steeds meer gedragsaspecten mee gaan nemen als onderdeel van hun audits, om daarover informatie te verschaffen aan de leiding. Daarnaast kunnen internal auditors worden benut als spiegel voor de organisatie, door te laten zien wat de top van de organisatie uitstraalt, wat de externe en interne beelden daarvan zijn, of er intern en extern vertrouwen in het bestuur is, en of er voldoende aandacht en inzicht is in de impact van de organisatie op de omgeving. Dus geen 'impact assessment' in economische termen, maar de vraag of het leiderschap zich voldoende realiseert wat de waarde, het belang en de rol van 'hun' organisatie is in het leven van mensen in de omgeving en de risico's en grote verantwoordelijkheden die daarmee samen hangen. Dit als intrinsieke motivatie om het goede te doen, de risico's te beperken en negatieve effecten niet af te wentelen op de omgeving (IIA, 2009). Niet vanuit liefdadigheid, maar als belangrijk ankerpunt voor hoe de organisatie in het grijze gebied tussen de grenzen functioneert.

<b>Trend 3: Dispersie &amp; Networkgovernance</b>	
<i>Meer en Beter</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Via netwerken meer mogelijkheden voor de organisatie. En via netwerken kunnen auditors hun informatie uitbreiden.</li> <li>• Netwerken vergroten de hefboom van auditors.</li> <li>• Slimmere technieken kunnen zicht bieden op het vermogen van de organisatie en de top om in netwerken te opereren.</li> <li>• Via bijvoorbeeld naming en shaming kan via de buitenwereld druk naar binnen worden gezet. Door factchecking door buitenwereld mogelijk te maken kunnen risico's worden verminderd of in kansen omgezet.</li> <li>• Door openheid en het delen van informatie in netwerken kan de reputatie verbeteren, maar ook worden neergesabeld.</li> </ul>
<i>Anders</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Echte beweging ligt <i>tussen</i> de grenzen, in de interacties tussen organisaties en domeinen. Onduidelijke afbakening, zonder heldere allocatie van bevoegdheid of gezag, maar met grote relevantie voor de uitkomsten.</li> <li>• Organisaties werken zelf meer als netwerken, hiërarchische relaties vallen weg, organisaties worden stromen in plaats van afdelingen.</li> <li>• Begrippen vervagen, klanten worden 'prosumers' en gaan via de data zelf ook meekijken.</li> <li>• Hypertransparantie zet reputatie op zijn kop: de buitenwereld kijkt steeds indringender mee, op eigen voorwaarden en op de eigen manier.</li> </ul>

## Trend 4: Dramatisering & Lines of Defense

De maatschappelijke en politieke context waarin audit zijn beslag krijgt in onze tijd is wel eens bijzonder treffend aangeduid met de term dramademocratie (Elchardus, 2002). In het maatschappelijk debat gaat het niet zozeer om de argumenten en de feiten, maar eerst en vooral om de gevoelens die leven, de geruchten, de emoties en de hyperbolen. Feiten doen er toe, maar worden gebruikt als context of munitie voor 'story-lines' die vooral een gevoel proberen aan te spreken: verlies, bedreiging, angst, teloorgang, onduidelijkheid, schande, fout, of bedrog. Niet per definitie negatief overigens, maar vaak wel: angstaanjagende verhalen verkopen beter.

De idee van dramademocratie is niet zozeer dat er schrikbarende en niet zo feitelijke verhalen worden verteld – dat is van alle tijden – maar dat die verhalen een steeds prominentere rol spelen in het maatschappelijk debat én het politieke proces. Ze zijn geen verhalen 'in de media', maar belangrijke factoren in de politiek en het democratisch proces. De media was altijd al een belangrijke actor in het democratisch bestel, als controleur van de macht. Volgens Elchardus is die rol van de media in de dramademocratie omgedraaid: de media controleren de democratie niet zozeer, maar 'maken' politieke beweging. Niet zozeer vanuit een eigen politieke agenda, maar door het zoeken naar drama, waartoe politieke actoren – partijen, politici – zich continu moeten verhouden. Een politieke agenda ontstaat niet meer vanuit inherente idealen of ideologie, maar in reactiepatronen op vaak dramatische verhalen in de media.

Dramademocratie gaat dus over de veranderende verhouding tussen media en politiek. De notie van *drama* heeft daarnaast betrekking op het soort inhoud. Dramaturgie wordt steeds belangrijker. Essentieel voor dramaturgie is de verhaallijn, het plot. Daarnaast is invoelbaarheid een cruciaal dramaturgisch element. Samen leidt dat er toe dat vaak invoelbare individuele gevallen worden omgezet in een plot dat over het geheel gaat. De zorg is zo goed als het verhaal van één oudere, de jeugdzorg is zo adequaat als de omgang met één Maasmeisje, de staatssecretaris is zo effectief als haar vermogen om de trein ook op dagen met sneeuw te laten rijden, de begroting is zo goed als het vermogen om het gezin voor de camera van het nieuwsprogramma van de Voedselbank te verlossen. Individuele gevallen worden vaak tot het geheel vergroot: het geheel is niet zichtbaar in geaggregeerde informatie, maar juist in beeldende verhalen over één geval – dat wij allemaal hadden kunnen zijn, of waarmee publiek zich kan associëren.

Belangrijk ook is dat een verhaal buiten een aansprekend of invoelbaar individueel en vaak gepersonifieerd geval ook een *plot* kent. Er is een ontwikkeling: er gaan dingen mis bij een onderneming of de kosten voor een ICT project lopen uit de hand. Verhaallijnen krijgen vervolgens vorm in de media via herkenbare bouwstenen (vgl. Stone, 1989): de richting van de ontwikkeling en de toedeling van schuld. Vaak suggereren verhaallijnen een zeker *verval*. Ooit was het goed en nu gaat het slechter. Vroeger ging het goed met de bedrijven, bleven de kosten beheerst, nu zijn er steeds meer incidenten, schandalen, projecten die mislopen, organisaties die omvallen. Cruciaal echter is dat een goed verhaal er ook bijlevert wie voor die ontwikkeling verantwoordelijk is. Soms spreken verhalen het publiek zelf aan, 'u kunt hier iets aan doen', of 'wij zijn hier allen voor verantwoordelijk'. Meestal echter, en dat is



ook de stelling van de dramademocratie, ligt de verantwoordelijkheid bij instituties. Bij de regering, bij de banken of bij bepaalde professionals zoals de (afwezige) auditor. Het verhaal laat een aansprekend incident zien, schetst de ontwikkeling waar dat incident deel van uitmaakt, en wijst aan wie daarvoor aanspreekbaar en schuldig is. Dramademocratie is de ontwikkeling waarin politiek en democratie steeds meer gedomineerd raken door dergelijke verhalen, verteld op de vele mediafora die er zijn. Media controleren niet meer de politiek, maar bepalen de agenda. Niet vanuit een *eigen politieke agenda*, zoals bijvoorbeeld Fox News in de Verenigde Staten, maar vanuit een marktprikkel om kijkers, lezers, clicks, likes en adverteerders te trekken. De media hebben geen inhoudelijke politieke agenda, maar hebben politiek als inhoud – als content – ontdekt om publiek te trekken.

## Mediacratie

Het idee van de dramademocratie werd naar voren gebracht aan het begin van deze eeuw. Let wel, Skype bestond nog niet, Mark Zuckerberg was net op Harvard aan zijn studie begonnen, en van een iPhone was alleen nog in het geruchtencircuit sprake. Sindsdien is er veel veranderd, in termen van technologie en de platforms waarop media zich manifesteren. De onderliggende beweging van de dramademocratie heeft zich geïntensiveerd, in die zin dat er meer en meer mogelijkheden, platforms en plaatsen waren voor content over en rond de politiek en democratie. Tegelijkertijd is ook iets anders gebeurd, dat veel verder gaat dan alleen maar meer en sneller. De dramademocratie is genormaliseerd. Dat klinkt als een kalmering, het is weer 'gewoon' geworden. Maar de impact daarvan is precies andersom. De principes van de dramademocratie zijn algemeen geworden: overal worden nu verhaallijnen volgens dezelfde principes gemaakt. Het medialandschap is totaal gefragmenteerd en gedecentraliseerd. Iedereen 'publiceert' zelf nieuws, opinies, verhalen en plots. In tekst, maar ook in beeld en video. Gemeenschappen vormen zich van onderop en op het internet ontstaan grote verhaallijnen en bewegingen door simpele posts van tot voorheen onbekende individuen. De dramaturgie is gemeengoed. Alles en iedereen ligt onder het dramaturgische vergrootglas van alles en iedereen.

Dat betekent ook dat de onderliggende dynamiek van de dramademocratie steeds meer het 'gewone leven' en ook de gewone organisaties is gaan beheersen. Organisaties liggen allemaal onder het vergrootglas en hetzelfde geldt voor professionals. Artsen worden 'gerecenseerd' op speciale websites, maar ook op 'gewone' sociale media. Consumenten hebben door dat ze via sociale media bedrijven onder druk kunnen zetten om hun service te verbeteren en vragen sneller te beantwoorden. Internet is een podium om te 'shinen' en een schandpaal ineens. Steeds zijn het daarbij de persoonlijke en invoelbare verhalen die het doen, waarbij het individu tegenover de institutie komt te staan. De ouder versus de school, of het systeem van passend onderwijs. De oudere tegenover de bejaardenzorg. De goedbedoelende verpleger versus de managers en de bureaucratie. De politieagent tegenover de Nationale Politie. De burger van Oranje tegenover het systeem – gerepresenteerd in een "dikke BMW" die doorrijdt na een aanrijding. Individuele, invoelbare verhalen, die via normale of sociale media overal zichtbaar zijn, en die het maatschappelijke gesprek maken. Mediacratie impliceert dat de 'media-logica' zich in de volle breedte van het maatschappelijk debat en discours manifesteert, en daarbij ook *normaliseert* tot de standaardvorm voor het gesprek.

Hierbij hoort ook een veranderende relatie tot feiten en kennis. Die werkt twee kanten op. Het vanzelfsprekende gezag van feiten en kennis verwatert. *De feiten zijn ook maar een mening*, is een typerende houding hiervoor. Net als: *dat zijn jouw feiten, die van mij zijn heel anders*. Het wetenschappelijke discours is niet wezenlijk veranderd, maar de rol en het gebruik van feiten in het maatschappelijke

lijk debat is dat wel. Het internet heeft voor een radicale democratisering van kennis en feiten gezorgd. Dat is primair een verhaal van totale omkering van de beschikbaarheid en toegang tot kennis. Waar dat vroeger via vaak institutioneel bewaakte wegen moest, met geconditioneerde toegang (alleen met een pas, met autorisatie, met voldoende voorkennis, op verzoek), is nu letterlijk alles voor iedereen beschikbaar. De meest gezaghebbende kaartbeelden van de ontwikkelingen aan het Syrische front worden gemaakt door een jongen op een zolderkamer in Leiden. Wikipedia is het meest bekende voorbeeld van kennis van onderop – een door gebruikers gemaakte encyclopedie van alles. En zo zijn er talrijke voorbeelden. Kennis is vrij toegankelijk en voor iedereen beschikbaar.

Dat betekent dat tijdens gesprekken en debatten iedereen voortdurend over 'feiten' kan beschikken. Bijvoorbeeld om te 'fact-checken'. Al tijdens het debat kunnen mensen opzoeken of de bestuurder de waarheid spreekt. Patiënten kunnen tijdens het gesprek opzoeken of ze het met de diagnose eens zijn en waar de second-opinion te halen is. Studenten kunnen direct bronnen opzoeken die het tegenovergestelde beweren. De toegang tot informatie keert verhoudingen om.

De tweede omkerende factor op het gebied van feiten is dat iedereen ook zelf feiten en kennis kan produceren. Online tools, maar ook de steeds verder dalende kosten van technologie-toepassingen maken gebruikers tot prosumers van informatie. Youtube is een platform om filmpjes te kijken, maar er wordt vooral ook oneindig veel geupload. Niet door professionele filmmakers, maar door individuele gebruikers die met laagdrempelige en overal toegankelijke apparatuur kwalitatief hoogwaardige filmpjes maken. Tegen kosten die er niet meer toe doen. Dat is onschuldig als het gaat om de talrijke filmpjes over huisdieren, maar voelt al anders als het gaat om DIY-radicalisering. Als online wordt uitgelegd hoe je een bom maakt. Of als wilde theorieën over maatschappelijke fenomenen de ronde doen. Eén van de problemen van inlichtingendiensten is dat ze alle greep op informatie en kennis verloren hebben: jongeren radicaliseren en bekeren 'zichzelf', via talrijke filmpjes die ze online vinden, en die ze soms zelf ook weer toevoegen. De informatie komt via de principes van het netwerk tot stand, van onderop, overal, zonder directe gezagsargumenten over wat echte en pseudo-kennis is. Hoewel de informatie dus overal is, is de helderheid over wat waar is, wat klopt en wat overtuigt meer onzeker dan ooit. De explosie van data – waarover we het hiervoor al hadden – gaat niet alleen over informatie – maar gaat vooral ook over *reputatie* en *gezag*.

### **Buigzaam en breekbaar gezag**

Wat betekent deze ontwikkeling voor de internal auditor en waarom is het relevant voor een beroepsgroep die zich *niet* in het publieke debat begeeft en zich bij uitstek richt op de interne lijnen en processen? Het sleutelbegrip van de dramademocratie, mediocratie en informatiesamenleving is dat nieuwe patronen en gronden voor gezag en reputatie ontstaan. Gezag is niet meer gegeven, maar moet worden verdiend. Het wordt niet meer verdiend door accuratesse en distantie alleen, maar ook op andere gronden. Het RIVM kwam daar hardhandig achter, toen het in een landelijke vaccinatiecampagne tegenover de door een huismoeder geïnitieerde 'bond tegen prikken' kwam te staan. De wetenschappelijke kwaliteit van het RIVM werd minder geloofd dan de thuis onderhouden en gevulde website van de 'bond tegen prikken'. Vergelijkbare ontwikkelingen zien we in de strijd over schaliegas, aardbevingen en geluidsmetingen. De instituten die voorheen de kennis vertegenwoordigden worden minder vertrouwd dan de 'doe-het-zelvers' die vanuit huis de concurrentie aangaan. Soms met kwalitatief hoogwaardige informatie, maar vaak vooral gewapend met een bijna intuïtief gezag van de David die het tegen de institutionele Goliath opneemt.



In die vergelijking is het maar de vraag wat de auditor is. Wat is de waarde die aan zijn bevindingen wordt gehecht? Wat 'doet' de informatie van de auditor in het maatschappelijk debat: wordt die geaccepteerd als een gezaghebbend feitenrelaas, dat uitsluitel geeft over een omstreden kwestie? Of is het de volgende 'mening' in een lange rij, die staat tegenover wat een heleboel andere 'betrokkenen' of voorbijgangers er over zeggen. In de mediocratie kunnen feiten precies het tegenovergestelde effect hebben: een onderzoek bedoeld om zekerheid te bieden wordt gezien als een volgende 'zet' van een bestuur of institutie die zijn zin door wil drijven. Als een truc om de omgeving om de tuin te leiden, in plaats van een gezaghebbende bijdrage die een feitelijke basis wil bieden om de normatieve verschillen te beslechten en een geïnformeerd besluit te kunnen nemen. Controleren is een activiteit die de auditor kan ondernemen en 'aanvullende zekerheid' kan de auditor zelf afgeven: maar of de controle en aanvullende zekerheid als informatief, betrouwbaar, geloofwaardig, gezaghebbend en relevant wordt opgevat is uiteindelijk aanzijn afnemers. Intern wordt steeds minder intern, door organisatiegrenzen vervagen en informatie ook sneller van binnen naar buiten beweegt, net als andersom. Dat werkt door in het auditvak via bijvoorbeeld de opzet van ketenaudits waarin bevindingen tussen partijen worden gedeeld, maar ook in de verbinding met andere professies die de opzet en werking van systemen kritisch toetsen. Zo wordt de internal auditor de volgende in een al lange rij van beroepsgroepen en professionele gemeenschappen die zijn vanzelfsprekende gezag en reputatie verliest en een mening naast anderen wordt. Dat is geen wetmatigheid, in die zin dat gezag in de mediocratie niet *verdwenen* is. Het is misschien wel toegenomen, maar het is vluchtig, verspreid en landt op andere dan puur inhoudelijke gronden bij bepaalde partijen wel – en bij anderen juist helemaal niet.

### Strategische (her-)positionering in de mediocratie

De positie en strategie van de internal auditor in die strijd om gezag en reputatie – geen 'nice to have', maar een basisvoorwaarde om impact te hebben – gaat deels over hoe de auditor naar buiten toe opereert. Wel of niet voor de camera komen? Wel of niet het rapport toelichten als de journalist daarom vraagt? Wel of geen animatie maken om de bevindingen toe te lichten? Wel of geen eenvoudiger geschreven samenvatting maken? Wel of geen soundbites of snelle koppen maken bij een bevindingennotitie? En misschien als ultieme vraag: wel of geen invoelbaar *verhaal* maken, om de feiten te presenteren in een format dat niet alleen inhoudelijke maar ook dramaturgische kwaliteit biedt?

Daarnaast gaat het ook om de meer organisatorische positie van de internal auditor. Welke 'plek' in de organisatie vergroot de kansen op geloofwaardigheid, gezag en impact? In het verleden functioneerde de internal auditor veelal ondersteunend aan het operationele management, de concerncontroller of de CFO, maar deze relatie is in de afgelopen jaren veranderd, onder andere door de invoering van corporate governance codes en de SOx-wetgeving. Met deze richtlijnen werd het bestuur verantwoordelijk gesteld voor de governance in de organisatie. De internal auditor werkt sindsdien steeds meer *in opdracht* van de Raad van Bestuur (IIA, 2013 a), waarbij de hoofden van de internal auditfuncties volgens een NBA-inventarisatie "steeds vaker direct aan de CEO rapporteren -en niet langer aan de CFO- en in een aantal gevallen ook direct aan de Audit Commissie." (NBA, 2015).

*"Het beroep zal zich nog meer moeten gaan realiseren dat ze - met alle andere interne stakeholders - voor dezelfde bottom line aan het werk is. Daarbij heeft het bedrijf behoefte aan iemand die onpartijdig waarneemt en met verstand van zaken vertelt wat die ziet." (Paul Grimmelikhuizen, PostNL)*

De positie van de internal auditor speelt een belangrijke rol in de 'lines of defense' van een organisatie. De internal auditfunctie wordt beschreven als de derde verdedigingslijn waarbij de onafhankelijkheid van de auditor centraal staat. De auditor kan invloed winnen door een positie dicht bij de top van de organisatie, maar dit kan op de langere termijn bij managers en medewerkers van uitvoerende eenheden leiden tot twijfels over de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de auditor. De auditor kan in deze positie al snel als controleur van het bestuur gezien worden. Andersom kan een positie dicht bij de uitvoerende delen van de organisatie leiden tot makkelijke toegang tot informatie en een gevoelde 'businesspartnerschap', maar keerzijde daarvan is dat het bestuur kan gaan twijfelen over de onafhankelijkheid van de auditor. Iets vergelijkbaars geldt voor een afweging: aansturing van de auditor door het bestuur of door de auditcommissie. Ook dan kan er bij 'de andere partij' twijfel over de onafhankelijkheid ontstaan. De auditor kan -resumerend- dicht bij het operationeel management worden geplaatst, dicht bij het bestuur, of juist dicht bij de Audit-Commissie. Steeds betekent een keuze voor overhellen naar de één ook meteen twijfels op het niveau van de ander. Die spanning die soms beeldend 'serving two masters' wordt genoemd (IIA, 2003) (Abbott e.a., 2010) zal eerder sterker dan zwaker worden, zeker als we zien dat ook *externe* belanghebbenden invloed uitoefenen op de auditagenda. Het belang van de externe accountant om te kunnen steunen op het werk van de internal auditor is een bekend gegeven, waarbij de keerzijde van een al te directe invloed weer is dat de internal auditor door interne partijen als 'verlengstuk' van de externe auditor gezien gaat worden. Van meer recente datum is echter de toenemende directe invloed van externe toezichthouders in sectoren als banken en verzekeringen, zorg, telecom en onderwijs. Internal auditors in die sectoren maken melding van situaties waarin externe toezichthouders zich meer en meer gaan opstellen als een zelfstandige opdrachtgever van de internal auditfunctie, waarbij de betrokken auditors zich zorgen maken over het spanningsveld dat dat kan opleveren met het bestuur van de organisatie. Kortom, het krachtenveld van 'opdrachtgevende', 'getoetste' en anderszins betrokken partijen wordt er niet gemakkelijker op, en dat betekent dat reputatierisico's voor de internal auditor meer permanent aan de orde zullen zijn.

Bij het geschetste positioneringsvraagstuk speelt dus steeds de afweging tussen invloed, onafhankelijkheid en informatiebeschikbaarheid (Van Twist e.a., 2013). En we constateren dat de dominante trend daarbij *centralisatie* is in de zin dat internal auditing 'steeds hoger' in de organisatie wordt belegd. Dat is vanuit het perspectief van toegang tot en relatie met 'de top' begrijpelijk, maar tegelijkertijd neemt de afstand tot de bedrijfsprocessen en uiteindelijk zelfs de operationele besluitvorming daarmee toe. Grote schandalen én opkomende decentrale en horizontale organisatieprincipes lijken te suggereren dat ook voor de internal audit functie op enig moment juist weer decentralisatie zal optreden: dicht op het werk, in verspreide delen van de organisatie, ver weg van het 'centrum' dat in vernetwerkte organisaties steeds minder een relevante eenheid van organiseren is. Immers, als de organisatie een *platform* is (vgl. Kreijveld, 2014; Aslander & Witteveen, 2015) wat is dan nog de rol en functie van het centrum – en waar ligt het centrum van een platform eigenlijk? Boven, in het midden, aan de rand, eronder, of verspreid over het geheel? De huidige trend lijkt eerder een 'eindspel' van de periode van modern en hiërarchisch organiseren. De vraag is hoe de positioneringsdiscussie zich ontwikkelt als de vernetwerkte, decentrale of zelfs virtuele modellen verder doorzetten. En hoe de beoogde waarden als *gezag*, *reputatie* en *geloofwaardigheid* in de mediocratie nog invulling krijgen – hoe, maar ook vanuit welke positie, met welke accenten, en tegen welke prijs?

*"Auditcapaciteit is schaarser geworden en de behoefte is op meerdere facetten toegenomen. Audit heeft meer stakeholders ten opzichte van vroeger. De interactie met de RvC is de afgelopen jaren veel intensiever geworden. De RvC heeft ook steeds meer behoefte aan informatie"*  
(Arnoud Daan – A.S.R.)

*"Bij veel recente corporate governance schandalen zie je dat er een informatiekloof was tussen het executive management en de RvB en RvC. Het is een rol van internal audit om die kloof te overbruggen."* (Vincent Moolenaar, Ahold)

*"Bij alle projecten of reorganisaties sluit internal audit aan om te kijken hoe de organisatie gaat en hoe dit beter kan. Daarbij moeten de auditors voldoende stevig zijn om aan te geven wat zij zien en wat volgens hen beter moet."* (Jan Nijland, APG)

*"(...)A very privileged position in the organisation because as an auditor you can talk to all levels in the organisation. From the operational departments until the CEO."* (Katie Slipper, VOPAK).

Een belangrijke ontwikkeling in een vernetwerkte omgeving is dat organisaties steeds minder opereren als individuele en gesloten systemen, maar dat zij onderdeel uitmaken van een netwerk of keten waarin verschillende organisaties of belanghebbenden samenwerken. Verantwoordelijkheden en risico's zijn niet meer te herleiden tot afgebakende eenheden maar lopen dwars door maatschappelijke en geografische verbanden (Nuijten & Twist, 2014; Nuijten et al, 2015). Organisaties die in netwerken opereren raken vervlochten met hun omgeving; dat is het onderscheid tussen een organisatie die een samenwerkingsverband *aangaat* en organisaties die deels *opgaan* in het samenwerkingsproces waarvan ze deel uitmaken. Contextfactoren, zoals andere organisaties waarmee wordt samengewerkt of maatschappelijke omstandigheden, worden actieve variabelen voor een audit. De context is niet alleen maar de achtergrond waartegen processen plaatsvinden, maar maakt deel uit van die processen.

In een vernetwerkte omgeving neemt voor de auditor, als gevolg van de toenemende complexiteit, de vraag naar contextduiding toe. Dat gaat ook om het rekening houden met de context waarin de antwoorden op de geformuleerde auditvragen moeten landen (Buijs & Ridderbeekx, 2009). Extern, in die zin dat de auditor inzicht heeft in hoe de processen van de organisatie interacteren met de buitenwereld. Sommige processen zijn risicovol, maar het beperken ervan kan in interactie met de buitenwereld, met de context van de organisatie, tot grotere problemen leiden. Omdat de context zelf een actieve variabele wordt is het voor de auditor van belang om zijn analyse en aanbevelingen voor verbetering ook nadrukkelijk te plaatsen in de interactie met de omgeving van de organisatie. Wat voor de organisatie op zichzelf een goed idee lijkt kan in interactie met de omgeving de problemen groter maken.

Het andere aspect van contextduiding is het rekening houden met het interne systeem waarin de audituitkomsten landen. Die uitkomsten zijn input voor keuzes en afwegingen door het management. Van de internal auditor wordt daarom tevens verwacht dat deze bekend is met het paradigma van de doelgroep, van het management. Hoe kijkt het bestuur naar de omgeving, wat is de risk appetite, wat is de heersende managementvisie en welk mensbeeld spreekt daaruit? Zo kunnen de auditresultaten beter landen, ook in een steeds complexer wordende omgeving. De kwestie die daarbij komt kijken is dat de analyse en het oordeel van de auditor nog steeds objectief en hard moet zijn, maar dat er tevens

meer subjectiviteit en lastig te objectiveren elementen onderdeel van worden. De dynamiek in de omgeving is wel in te schatten, maar lastig te meten. Sensitiviteit voor de interne context en de risicohouding van de leiding zijn van belang voor de auditor om impact te genereren, maar ze betekenen ook dat de auditor iets van zijn autonomie inlevert en zich aanpast aan de stijl van de leiding.

Zo gaat het vak onverminderd over het bieden van aanvullende zekerheid, wat in aanleg een kwestie van vaststellen en analyse is. Van dingen die zo zijn, "objectief", zonder onderhandelde elementen. Tegelijkertijd krijgt het vak in de veelheid van belangen en perspectieven waarbinnen de auditor onderzoek doet en impact wil genereren met zijn auditresultaten een politiek aspect. Intern, in het spel van belangen tussen verschillende onderdelen in de organisatie. Maar ook extern, onder andere door de trend dat steeds meer gegevens uit audits openbaar gemaakt worden of zelfs door 'guests' uitgevoerd worden. Daarmee wordt het oordeel van de auditor ook voor de buitenwereld en wordt een *rapportage* niet alleen een verslag van de auditresultaten, maar komt er ook de afweging bij kijken wat bepaalde auditresultaten aan dynamiek teweeg gaan brengen. Deze ontwikkelingen zorgen ervoor dat de internal auditor soms moet balanceren tussen verschillende belangen. Het IIA (2013 a) benoemt mede daarom 'diplomacy' als een belangrijke competentie voor auditors: "*direct, forthright communications style, political astuteness, and sensitivity to the organization's culture and how management gets things done.*" Het auditvak gaat nog steeds over het toepassen van specialistische methoden en technieken van onderzoek en vaak ook over kennis van het vakgebied dat onderwerp van controle en onderzoek is. Maar het is ook een meer generieke discipline, die competenties vereist zoals het vermogen tot samenwerking, het doorzien van emoties en sociale relaties, en het kunnen inschatten van dynamiek (Gommans & Ladesteijn, 2012).

*"Internal audit krijgt steeds meer vragen over risico's die de reputatie of de business principles raken. Deze vragen komen terug in de auditapproach waarbij wij vaststellen welke checks en balances er zijn om belangrijke thema's en risico's te mitigeren."* (Marcel van Raan, ASML)

*"Wanneer de organisatie verandert moet je als afdeling mee veranderen. Als partner van het management moet je mee kunnen praten met wat het MT bezighoudt. De structuur om de zelfstandige units te auditen is daarmee ook veranderd waar een meer top-down benadering gehanteerd wordt. Audit is hierdoor meer gericht op het overall totale proces en niet meer op de afzonderlijke entiteiten in de organisatie."* (Sytske Breedveld, Akzo Nobel)

*"Auditrapportages gaan steeds meer naar buiten. Hoe meer de afdeling in de picture komt des te kwetsbaarder audit wordt. Zeggen wat je vindt en daarvoor gaan staan vergt lef en moed. De druk op internal audit wordt groter om zichzelf te verantwoorden."* (Karin Hubert, SVB)

<b>Trend 4: Dramatisering &amp; Lines of defense</b>	
<i>Meer en beter</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Het publiek voor auditresultaten is groter, meer partijen zijn geïnteresseerd in de resultaten en die partijen zijn ook kritischer.</li><li>• Dat vereist meer oog voor andere contexten waarin de rapporten moeten landen: scherper formuleren, communicatie wordt belangrijker.</li><li>• Interne beweging rond de positionering van de auditor: dichter bij de top, balans houden in contact met de operationele delen van de organisatie.</li></ul>
<i>Anders</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Wat is de top als de organisatie een platform is? Wie of wat is dan 'opdrachtgever', 'gecontroleerde', 'auditor', 'object van onderzoek', 'normenkader', 'rapportagelijner', etc.?</li><li>• De buitenwereld kijkt actief mee, dringt de organisatie binnen, niet als gewillig publiek maar als kritische en interveniërende partij.</li><li>• Diverse belangen inschatten en bedienen vereist niet zomaar meer manoeuvreren, maar raken de positie van de internal auditor in de basis: gaat het om "de feiten" of om het publiek?</li><li>• Gezag betreft niet alleen formele positie, maar draait ook en vooral om geloofwaardigheid: wat zijn in de komende tijd bronnen van geloofwaardigheid? Niet alleen een deugdelijk rapport, een accurate weergave van zaken en een gevolgde onderzoeksmethode.</li></ul>

# Trend 5: Drijfveren & Behavioral Controls

Nog niet lang geleden zei Arthur Docters van Leeuwen in een lezing dat we na de Eeuw van het *Weten* (die gekenmerkt werd door de Verlichting en veel aandacht voor de rede en ratio) en de Eeuw van het *Willen* (die gedomineerd werd door de grote leiders en hun onderlinge wereldoorlogen) inmiddels met de overgang naar een nieuw millennium in de Eeuw van het *Voelen* aanbeland, met ook alle emotionele uitspattingen die daar thuishoren.

## Weten

“Het voelt niet goed.” Mensen zeggen het regelmatig, maar de betekenis van die uitspraak in de context van organisaties en maatschappelijk debat loopt nogal uiteen. Lange tijd was ‘voelen’ iets dat op zijn best een ondergeschikte rol speelde in discussies binnen organisaties of over ‘serieuze’ en strategische opvattingen. Sinds de Verlichting is de ratio het dominante paradigma in het gesprek over organiseren, ordenen en strategiseren. Het gevoel kan niet goed zijn, maar dat telt pas wanneer de feiten “de werkelijkheid” zichtbaar maken. Het gaat er niet om hoe het voelt, maar of het feitelijk klopt. Het weten is ook een belangrijke basis van het internal auditvak. Het vak is er in aanleg expliciet op gericht om de feiten op tafel te brengen, om de informatie-asymmetrie die bij moderne industriële organisatiemodellen hoort op te lossen. In dat opzicht is de internal auditfunctie zelfs bewust bedacht om voorbij het voelen te komen; de leiding informatie bieden om voorbij de intuïtie op feitelijke basis te kunnen sturen. Audit is in die opvatting niet het vak van de gevoelens, maar van de ontdekking, van de ontmaskering, en van het blootleggen van de verder ‘naakte feiten’.

## Willen

Naast het weten is ook het *willen* een terugkerend en bij uitstek modernistische waarde. Organisaties zijn geen speelbal van hun omgeving, rationalisering is er juist sterk op gericht om steeds meer gericht en bewust – en overwogen – tot keuzes te komen. Daarbij hoort het eerst bepalen wat de organisatie of leiding *wil*, waar men heen wil, en vaak ook het gesprek met anderen die andere dingen willen. Zo is de wil een belangrijk thema in elke organisatie. Ook hier geldt dat het *voelen* zoveel mogelijk is losgekoppeld van het willen. De achterliggende idee is dat emotie en gevoel de wilsbekwaamheid eerder vertroebelen dan versterken. Passie, jaloezie, achterdocht, ambitie, verdriet, boosheid, blijheid leiden tot ‘ondoordachte’ besluiten: doorzetten terwijl het nodig is om de aftocht te blazen, instappen zonder zicht op de consequenties, de ander willen aftroeven terwijl alleen een derde daar werkelijk baat bij heeft. Het zijn herkenbare patronen in veel organisaties, maar de waardering ervan is doorgaans niet positief. Emoties zijn overal aanwezig, juist in discussies over wensen en wilsvorming, maar vooral als een factor die onderdrukt moet worden. Ook hier geldt dat auditors in het indammen, temmen of onderdrukken van het gevoel in besluitvorming lange tijd een belangrijke rol hadden: het ophalen en presenteren van de feiten, het inzichtelijk maken van de risico's, het objectief benoemen van de mate van control en het bieden van aanvullende zekerheid zijn allemaal rollen die direct bedoeld zijn om het willen te rationaliseren en te informeren. Auditors nemen zelf de besluiten niet, maar ze proberen die besluiten met ‘substantie’ te vullen in plaats van met gevoelens en emoties.

*“wanneer regelgeving niet voldoende wordt nageleefd zie je al heel snel dat nieuwe regelgeving wordt gemaakt. [...] Die vlucht in regelgeving is toonaangevend voor de huidige tijd.” e ervaringen.*  
(Laszlo Nagy, Conquaestor)

## Voelen

Weten en willen zijn dan wellicht de dominante waarden in de meeste organisatiemodellen, de huidige eeuw laat weinig van die rationaliteit meer heel. Gevoelswaarde is meer dan ooit van belang: in de marketing van producten en kleurt het maatschappelijk gesprek. Inspecteurs en toezichthouders bijvoorbeeld leren meer op hun intuïtie te vertrouwen en hun gevoel vaker te volgen als het gaat om de controle van complexe praktijken. Dit hangt direct samen met de analyse dat de samenleving te complex is geworden om rationeel te 'modellieren' en dat menselijke intuïtie, eigen waarden, moreel kompas, emotie en ethiek cruciale ankers zijn om temidden van die grote complexiteit toch 'het goede' te doen. De emotie moet er dan niet uit – bijvoorbeeld met een rapport van een internal auditor die de informatie op een rij zet – maar er juist in. Dat is geen 'zero sum game' waarin de feiten geheel verdwijnen, maar wel een herschikking van prioriteiten: het gevoel komt soms boven de feiten te staan, of in ieder geval er dichtbij in de buurt. Het is niet meer een te vermijden fenomeen aan de bestuurstafel, maar een inherent en ook geaccepteerde dimensie van bestuur en management. Let wel, dat wordt niet zozeer gekoppeld aan noties als sfeer of innerlijke rust, maar gekoppeld aan economische en maatschappelijke opbrengsten. Bruto nationaal geluk als indicator, welzijn als tegenhanger van beurskoersen, het denken in 'outcomes' in plaats van droge prestatie-indicatoren zijn uitdrukkingen daarvan. Maar ook het uitvergroten van incidenten, het door iedereen 'persoonlijk geraakt voelen' bij 'crises' in de mediacratie, het spreken van schande en het tonen van openlijke woede of verdriet op sociale of traditionele media. Gevoelens mogen er niet alleen *zijn*, ze mogen ook geuit worden. Zo vormen in deze tijd een evenknie van verdergaande technologie en dataficerings: tegelijk met de toenemende complexiteit en technologische mogelijkheden, is er een toename van ruimte voor gevoel en emotie. De algoritmen van Google en Watson lopen gelijk op met de toenemende ruimte voor intuïtie, emotie en gevoel in maatschappij, organisatie, bestuur en management. Technologie, data, complexiteit en *gevoel en emotie* lopen samen op, als drijfveren van dynamiek in onze tijd. De vraag is dan natuurlijk wat de internal auditor – vooral bedoeld om het gevoel in te kaderen – in die tijd moet doen?

## Hard & Soft Controls

Het zou vreemd zijn om de auditor temidden van deze trends te gaan zien als iemand die ook zijn gevoel moet gaan volgen. Hoewel het oorspronkelijk financieel/economische profiel van de auditor verbreed en bijvoorbeeld ook bedrijfspsychologen, sociologen en antropologen tot auditor worden opgeleid, blijft het een op informatie en zekerheid gebaseerd vak. Tegelijkertijd zien we dat gevoel en emotie wel degelijk een belangrijkere rol krijgen: emotie en gevoel als informatie, en emotie en gevoel in de beroepsuitoefening.

Ten eerste zijn emotie en gevoel aspecten die – omdat ze een rol spelen in organisaties en het bestuur – onderwerp van internal auditing kunnen zijn. Aandacht voor de 'behavioral' aspecten wordt daarom steeds belangrijker in het auditvak. Er is bij internal auditing, mede ingegeven door kritische incidenten waarbij gedragspatronen steeds van grote invloed bleken, groeiende aandacht voor de 'zachte kant' van organiseren en beheersen. Deels als mogelijke succesfactor voor krachtige organisaties en goed



bestuur, maar ook als onderdeel van risicomanagement. Organisaties komen in de problemen door structurele of systematische oorzaken, maar ook door bepaald gedrag van het bestuur of in de organisatie; bijvoorbeeld overmatig risico's nemen, negeren van waarschuwingen, overmoedig worden, kansen uitvergroten, vastzitten in bestaande denkkaders (Nuijten, 2012). Soft controls leggen de nadruk op dergelijke aspecten: ze kijken op een systematische wijze naar zachte aspecten in de organisatie.

*"Soft controls is een onderwerp van al een paar jaar geleden, maar het leeft nu toch meer dan eerst. Het management staat ervoor open. Uiteindelijk wordt er niet op soft controls geaudit maar het wordt meegenomen als opgedane ervaringen en wat opviel tijdens de audit. Dit kan bijvoorbeeld gaan over hoe de auditor tijdens het auditen benaderd wordt en hoe makkelijk informatie verkregen kan worden. Hard controls worden daarbij gezien als de bewijslast die aangevoerd wordt op basis van onderzoek en de soft controls gaan over de ervaringen."* (Marleen Lemmens, Aegon)

Hoewel er (nog) geen algemeen geaccepteerde of gebruikte definitie van soft controls (Bos & De Korte, 2009) is, staat het belang van soft controls in de auditpraktijk nauwelijks meer ter discussie en zijn er veel vaktechnische publicaties beschikbaar met daarin concrete voorbeelden en uitwerkingen van soft controls. Roth (2010) koppelde als één van de voortrekkers op dit vlak soft controls aan de control environment van het COSO-model en noemt daarbij zeven soorten soft controls: competence, trust, shared values, strong leadership, high expectations, openness, en high ethical standards. Kaptein & Wallage (2010) geven aan dat IAD's van de honderd grootste organisaties in Nederland als belangrijkste tien soft controls zien: 'tone at the top', mogelijkheid om incidenten te rapporteren, integriteit van het bestuur, openheid om issues te bespreken, leiderschap, verantwoordelijkheidsbesef, voorbeeldgedrag van het middenmanagement, bewustzijn, vertrouwen, betrokkenheid en loyaliteit. Mulders (2008) vertaalt soft controls zelfs naar 30 verschillende elementen, met categorieën als communicatie, integriteit, samenwerking, betrokkenheid en verantwoordelijkheid, maar ook persoonlijke ontwikkeling en vaardigheden. En Have et al. (2013) stellen op hun beurt de begrippen leiderschap, integriteit, cultuur en tone at the top centraal. Elk onderscheiden ze dus een aantal 'zachte' organisatie-aspecten, die toch heel 'harde' gevolgen kunnen hebben.

Tegelijkertijd is er bij onderzoek naar emotionele en gedragsmatige aspecten altijd sprake van performatieve waarde: het meten, duiden en expliciteren van zachte organisatie-aspecten is ook een interventie in die aspecten. Door leiderschap te scoren en de tolerantie voor tegenspraak of de openheid voor waarschuwingen te monitoren wordt het leiderschap ook beïnvloed, of verandert de manier waarop anderen zich tot het leiderschap verhouden. Wanneer een 'behavioral audit' bepaald gedrag zichtbaar maakt, dan is de kans groot dat het gedrag daarmee ook verandert. Door de 'tone at the top' in beeld te brengen en te duiden is die toon veranderd: een herhaling van de meting bij dezelfde populatie zal hoogstwaarschijnlijk andere resultaten opleveren. Niet omdat het onderzoek niet deugt, maar omdat het onderzoek intervenueert in de sociale werkelijkheid waarop het onderzoek betrekking heeft.

Het is de vraag hoe dergelijke aspecten in de audit-praktijk geïntegreerd worden. Dat kan door ze te incorporeren in bestaande werkvormen, maar het is de vraag of het performatieve aspect van soft controls en behavioral aspecten – en meer recent ook het hele veld van de gedragspsychologie – dat niet moeilijk maakt. Dat is temeer een discussie, omdat veel van de trends en ontwikkelingen die we



hebben beschreven wijzen op een toenemend belang van 'zachte aspecten' en op audit als onderdeel van complexe sociale interacties. Daarmee wordt auditing een meer lokale praktijk (vgl. Lückerath-Rovers, 2011; Leeuwen & Verheijen, 2004), maar komt ook de vraag op wat auditing dient: interventie in de dynamiek of het bieden van 'assurance'.

*"Het opnemen van gedragsaspecten in audit is lastig en daarvan heeft de afdeling nog niet helemaal scherp hoe het gedaan zal worden, maar het is wel een ontwikkeling die nu gaande is. De aandacht naar gedrag is overal gaande binnen organisaties, niet alleen bij de uitvoerende diensten maar ook in de top. 'Tone at the top' is bijvoorbeeld heel belangrijk, welke berichten komen er van de top en hoe geven zij daar zelf invulling aan. Een goed voorbeeld daarvan is de verhuizing naar het nieuwe pand, waarin niemand meer een eigen kamer krijgt. Dit impliceert dat de board ook geen eigen kamer meer krijgt, puur vanuit de gedachte van wat als de board zich daar niet aan houdt, hoezo moet ik dat dan wel doen?" (Sytske Breedveld, Akzo Nobel)*

*"Er wordt geprobeerd de zachte signalen uit de organisatie in soft controls op te pakken. Er is binnen de programma's aandacht voor cultuur. Auditors lopen daarbij tegen de vraag aan hoe je het meet, wanneer en hoe die controles bespreekbaar gemaakt worden." (Dick Duit, Audit Rabobank Groep)*

Toch kan het goed zijn dat de aandacht voor gedragspsychologie – de vorm waarin nu doorgaans over emotie en gevoel wordt gesproken – op korte termijn wordt aangevuld vanuit een andere opkomende discipline. Er is een zekere strijd tussen de psychologie en de neuro-wetenschappen: voortschrijdende technologie in het neuro-velde maakt de fysieke dimensie van gedrag, gevoel en ook emotie steeds meer zichtbaar. Gedrag – zo is daarbij de idee – is maar deels sociaal en in belangrijke mate fysiek. En door slimme technologie op het terrein van neurowetenschappen, gecombineerd met nano-technologie die ultra-kleine slimme meetapparatuur *in* het lichaam mogelijk maakt, ontstaat vervolgens als vanzelf ook de mogelijkheid om te meten. Zo verandert 'risk appetite' op termijn van een in sociaal gedrag of een psychologische test te meten gedragsaspect, naar een fysiologisch met nano-meetapparatuur te bepalen 'conditie'. Die bovendien wellicht te beïnvloeden valt. Zoals wielrenners met bepaalde bloedwaarden de weg niet op mogen, zo kunnen bestuurders met een bepaalde verhoogde waarde voor risk appetite tijdelijk uit hun bevoegdheid worden ontheven. Het is een extreem voorbeeld, maar de lijn tussen emotie en gevoel – en bewustzijn – als ongrijpbare en zachte aspecten met die van meetbare, vaststelbare, fysieke dimensies is onhelder en in beweging. Onduidelijk is waar dat heen gaat, maar zeker is dat met de voortschrijdende neuro en nano-technologie de mens zelf steeds meer meetbaar wordt – en steeds meer vanzelfsprekend. Geen slangen en apparaten voor een meting als onderdeel van een 'behandeling', maar gewoon real time gezondheidsinformatie via smartphone of smartwatch, gekoppeld aan gedragsinformatie, voeding en de agenda van de week. Investerings en startups in de gezondheidszorg-sector en de informatietechnologie bewegen sterk die kant op: het is een kwestie van tijd voordat de combinatie van emotie, gevoel en gedrag, en nieuwe meetbaarheid en vaststelbaarheid van neuro en nano-technologie zich in het vak doen voelen.

## **Simulatie en serious gaming**

'Beleving' is een hieraan gekoppelde dimensie. Nieuwe technologie biedt de mogelijkheid om via sociale of virtuele methoden tot meer prospectieve en 'belevende' vormen van onderzoek/audit te komen.

Dat biedt kansen, maar het raakt ook aan een essentie van het vak. Audits zijn in principe retrospectieve onderzoeken, die leiden tot oordelen die ook prospectieve betekenis hebben. De basis ligt dan wel in de analyse van een waargenomen praktijk – die daarmee ook per definitie 'echt' plaatsgevonden moet hebben. Anders is de waarneming niet mogelijk. Maar, dat brengt ook beperkingen met zich mee: hoe weten we bijvoorbeeld of een bestuur en de organisatie goed in staat zijn om met een acute crisis om te gaan, als die niet in 'real life' heeft plaatsgevonden? Daarom is er een gevestigde praktijk ontstaan waarin elementen worden getest in simulaties. Het label hiervoor is 'serious gaming', wat verwijst naar de combinatie van spel en serieuze en échte situaties.

Serious gaming kan bijdragen aan het auditen van gedrag, maar ook meer algemeen aan het testen van het vermogen van een organisatie of protocol om onder omstandigheden overeind te blijven. Een serious game vertaalt een echte mogelijke praktijk naar een spelsimulatie, waardoor mensen in een 'veilige' omgeving kunnen oefenen en leren, en de zwakke plekken of kritische punten zichtbaar worden. Daarin schuilt grote potentie, zeker nu het via digitale technologie en 'virtual reality' mogelijk wordt om de simulatie steeds 'echter' en realistischer te maken. Door het proces in het spel te auditen is het mogelijk om uitspraken te doen over de mate waarin de organisatie in control is van onverwachte en acute situaties en wat daarbij de kwetsbaarheden zijn. Zo wordt de auditsystematiek gebruikt om te leren van het spel. Dat betekent dat er wel een echte waarneming is, van een serieuze maar gesimuleerde praktijk. De gesimuleerde context biedt de mogelijkheid om de situatie te sturen en bepaalde elementen uit te lichten, zodat de simulatie meer gericht kan worden ingezet om op deelaspecten te controleren (Aerts & Jansen, 2013). De audit kan ook gebruikt worden om bepaalde oplossingsrichtingen te testen. In een *policy game* kan een auditor verschillende maatregelen inzichtelijk maken voor het management en kunnen betrokkenen verschillende scenario's uitproberen en tot een afweging te komen (Nobrega, 2011).

### Auditing en advisering

Een terugkerend thema is de toenemende vraag naar advies naar aanleiding van een audit. Advisering lijkt een voor de hand liggende manier om meerwaarde te realiseren voor het vakgebied. Niet alleen vaststellen *hoe het is*, maar ook aangeven hoe het *beter zou kunnen* en wat er *anders moet*. Interessant is dat de toename van dit type vragen ook een signaal is van vertrouwen in de expertise van de internal auditor. De auditor wordt om advies gevraagd omdat de leiding van de organisatie vertrouwen heeft in zijn competentie. Tegelijkertijd is advisering moeilijk te verenigen met een aantal van de kernaspecten van het vak (Van Twist e.a., 2013). Het opnemen van de adviesrol roept verschillende dilemma's op voor de auditor. Ten eerste gaat een relevant advies in de regel om aanbevelingen naar aanleiding van de auditresultaten: ze kijken over de resultaten heen, interpreteren de strikt vastgestelde auditresultaten en oordelen tot een advies voor mogelijk handelen. De auditor stelt vast hoe het *is* en op basis daarvan kan adviezen formuleren over mogelijke richtingen voor verbetering. Die kunnen echter onmogelijk van dezelfde objectiviteit zijn als de waarnemingen. Er is altijd interpretatie aan de orde; *what is* wordt vervangen door *what if*. Dat is een fundamentele kwestie voor het vak. Advisering is in de essentie een ander soort vak dan auditing. Die twee uitersten schuiven in elkaar en komen dicht bij elkaar, onder druk van nieuwe vragen en meerwaarde.

Ten tweede komt mogelijk ook de onafhankelijkheid van de auditor in gevaar. Wat doet de auditor als hij een zelf uitgebracht advies moet auditen? Rekt hij de eigen ruimte op als dat voor een zinvol advies nodig is? Zet hij bepaalde aspecten aan, omdat het in het proces van advisering en de relationele dimensie nodig is? En wat gebeurt er met de positie van de auditor als een advies niet goed uitpakt? Dat

heeft inherent gevolgen voor het gezag van de auditor. Zo legt de vraag om advies de auditor in een klem. Het is om verschillende redenen wenselijk en goed mogelijk om meer te adviseren, tegelijkertijd brengt meer advisering de basis van de auditor al snel in gevaar (Van Twist e.a., 2013).

Die klem is van belang, omdat het niet alleen gaat om een vraag die binnen het vakgebied speelt. Het is een dilemma dat direct gerelateerd is aan de positie en het gezag van de professionele groep als geheel. De meerwaarde van de auditor is deels een objectieve waarde, maar ook in hoge mate een belevingswaarde. De waarde van de auditor is deels wat de ander er in ziet, dat is ook een belangrijke reden voor de strakke certificering die het vak kenmerkt. Die certificering borgt dat een auditor autonoom opereert en een goede scherpe auditvraag via een systematische werkpraktijk van goede antwoorden voorziet. Het vertrouwen in die basiskwaliteit en die basiswaarden vormt het hart van het vak. Een adviserende rol maakt wat dat betreft veel meer kwetsbaar. De internal auditor moet nog steeds de feiten boven tafel brengen en deze op basis van de normen duiden. Maar vervolgens stapt hij uit de randen en kaders van zijn systematiek in het dynamische spel van advisering in de organisatie. Bij deze 'duwtjes in de goede richting' (nudging) gaatgaat het om relationele aspecten, om groepsdynamiek bespelen, om de eigen kwetsbaarheid soms uitnutten, waar op andere momenten juist een machtswoord nodig is. Met steeds de inhoud als basis, maar met daaromheen andere lagen die de advisering effectief maken. Advisering is meer proces- en contextgebonden. Adviseurs raken 'uitgewerkt', omdat hun stijl en repertoire op een bepaald moment bekend is, of omdat de organisatie iets anders nodig heeft. De adviseur werkt met methoden, maar is zelf net zo zeer het instrument. Dat zijn vanuit de auditsystematiek bezien allemaal factoren die moeizaam te verenigen zijn. Als het goed gaat -de adviserende auditor wordt gehoord- is er geen direct probleem, maar 'nudging' kan een averechts effect sorteren wanneer de auditor als opponent wordt gezien ( (Verbraak & Nuijten, 2015). Een paar moeizame trajecten kunnen op die manier al snel de reputatie van de betrokken auditors, maar ook van het vakgebied als geheel schaden. Bij 'adviseurs' is dat een minder groot probleem: opdrachtgevers begrijpen dat 'de persoon' vaak minstens zo belangrijk is als 'de methode' die de adviseur inzet. Voor internal audit geldt dat – in ieder geval op papier – niet. Daarom kan een snel aanzwellende adviespraktijk het vak gemakkelijk verwateren. Dat is geen aanbeveling om de advisering dan maar in te slikken en voorbij te laten gaan, eerder een duiding van het opkomende dilemma: advisering en het voorbij de feiten kijken zal meer worden gevraagd, maar het raakt inherent aan het hart van het vak en de reputatie die de auditor heeft.

*“De historie van internal audit beïnvloedt de agenda van internal audit. Audit onderzoekt vooral de bestaande situatie en hoe de operatie met bepaalde onderwerpen omgegaan is. Dit kan botsen met het streven van het management om een nieuwe situatie te gaan creëren. Als je die focus op huidige en verleden prestaties niet goed kan verbinden aan de vooruitstrevende blik van het management krijg je een agenda die je niet goed kan realiseren. Naarmate audit die historie niet wegwerkt wordt het steeds moeilijker om de aansluiting met het management te vinden.” (Joop Winterink, VGZ)*

*“Onderzoeksvaardigheden en communicatieskills worden steeds belangrijker voor de auditor. Het belang van die vaardigheden zie je terug in de interviews die de auditor houdt. Hoe komt een auditor erachter dat een directeur iets echt gebruikt. Is de auditor in staat om non-verbaal gedrag te zien. Daarbij hoort ook die vaktechniek waarmee de auditor de managementinformatie doorgrondt en daar inhoudelijk de juiste vragen over stelt.” (Arnoud Daan, A.S.R.)*

<b>Trend 5: Drijfveren &amp; Behavioral Controls</b>	
<i>Meer &amp; Beter</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Meer aandacht voor beleving en gevoelens van auditees.</li><li>• Ontwikkelen van een audit repertoire waarmee ratio en emotie met elkaar te verbinden zijn.</li><li>• Beter adresseren van onderstromen in audits.</li><li>• Hard controls aanvullen met soft controls</li><li>• Psychologisering van het auditvak.</li><li>• Inzetten van simulatie en serious gaming om ervoor te zorgen dat bevindingen in audit ook landen bij betrokkenen</li></ul>
<i>Anders</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Inzichten uit de neurowetenschappen en nano-technologie die voor disruptie zorgen in het auditprofessionie.</li><li>• Advisering die wordt ingevuld door het introduceren van steeds slimmere 'nudges'.</li></ul>

# Het auditvak: disruptie door het 'onbekende onbekende'?

## Audit als gelaagde professionaliteit

Als we naar de ontwikkeling van het auditvak kijken in het licht van de hiervoor geschetste thema's en trends, dan is er sprake van een dynamische praktijk. Door de tijd worden er steeds andere accenten gelegd als het gaat om de maatschappelijke context die het vak omringen. Zo ontstaat een beeld van een vakgebied dat in lagen over elkaar aangroeit. Deels in het verlengde van de bestaande praktijk (meer, beter), maar ook met nieuwe en *andere* elementen. Waarin de binnenste lagen nog steeds de basis van het vak vormen, maar het vak ook bestaat uit wat er met de tijd bij komt. Dat proces van sedimentatie – van het aanzetten van nieuwe lagen bovenop het bestaande – roept de vraag op of de stapel alleen maar 'hoger' wordt, of dat er ook iets gebeurt in de verhouding tussen de lagen. Is de binnenste laag ook 'de kern', of komen nieuwere en latere lagen uiteindelijk meer in het hart te staan. En dat lagen aanzetten betekent nog niet dat ze ook logisch in het verlengde liggen van wat er al was: dat komt bijvoorbeeld terug in de discussie over simulaties en advisering. Simulaties zijn prospectief, redeneren over mogelijkheden. Advisering begint bij de feiten, maar kijkt daar vervolgens overheen. Dat zijn elementen die bij het vak horen, maar die niet zomaar optellen tot één eenduidig vakgebied. Het *beeld van een gelaagd vak* is geen beeld van volledige samenhang. We zien verschillende lagen die over elkaar heen vallen in de ontwikkeling van de professie.

In eerste instantie is er vooral het toetsen aan *formeel-juridische* maatstaven: klopt het, deugt het, mag het, hoort het? Dit is het klassieke werk van de auditor: aanvullende zekerheid bieden over beheersmaatregelen. Daarin gaat het om de feiten en de normen in meest enge zin van het woord. Is het er, treft de auditor aan wat er volgens de norm zou moeten zijn. *Compliance* is hier het ijkpunt. En een risico is daarbij de kans dat een feit tekortschiet in relatie tot een norm. Dat idee van toetsen op compliance en assurance bieden vormt nog steeds de basis van het vak.

Vervolgens is er een tweede laag, waarin het ook gaat om toetsing aan *bedrijfseconomische* prestaties en maatstaven: draagt het bij, volgens afspraak, met de benodigde output? Daarin raakt het werk aan waar controllers zich mee bezig houden. Het gaat hier om beheersing, maar dan ook gericht op de bijdrage aan omzet en resultaat. Niet compliance maar *performance* vormt hier het ijkpunt van het toetsend onderzoek. De essentie hier is dat de auditor kijkt naar toegevoegde economische waarde en daarop toetst. Niet alleen de vraag of het er is, maar ook of het werkt en of de kosten en baten in verhouding zijn. Risico's hebben in dit perspectief ook vooral een economische betekenis: de kans op een economisch verlies.

Een derde laag die hier weer bovenop is komen te liggen betreft de managementkundige invalshoek op de auditprofessie. Dit gaat over een meer integrale kijk op het vakgebied. Alle organisatorische aspecten worden nu meegenomen, ver voorbij alleen de formeel-juridische maatstaven of bedrijfseconomische prestaties. Audit richt zich nu op alle vraagstukken waar het management en de leiding van een organisatie mee te maken heeft. De gedragswetenschappen komen daarmee in beeld, waar het gaat om het beschrijven en beoordelen van bedrijfsprocessen.

Inmiddels is het vak nog weer verder verbreed, internal auditing raakt in navolging van bewegingen in de organisatorische context waarin het gestalte krijgt (denk aan globalisering, dispersie, deterritorialisering) steeds meer *vernetwerkt*: het vak kijkt niet alleen naar bedrijfsinterne processen, binnen de grenzen van de organisatie, maar ziet de organisatie als entiteit in een breder netwerk en spectrum van actoren. Er komt aandacht voor de keten en het netwerk, in het besef dat eigen risico beheersing en zelfstandige prestaties niet genoeg zijn om waarde te realiseren. Waarde komt in netwerken tot stand en het is dan zoeken naar internal auditing die vanuit dat waardenperspectief kan kijken. Dat moet gebeuren in samenspel tussen partijen, dus ook aandacht voor samenwerking, projecten, ketens, overdracht. Risico's kunnen optreden in de grensvlakken van die verschillende organisaties, in de onderlinge interacties en een probleem van een ketenpartner kan overslaan naar de eigen organisatie. Dat betekent ook dat een zeer belangrijk deel van het risico van de eigen organisatie alleen buiten de eigen organisatie gevonden kan worden. Het is daardoor ook moeilijk vaststelbaar: het bieden van aanvullende zekerheid gaat daardoor inherent ook meer om het omgaan met onvermijdelijke onzekerheid.

Dat alles vormt niet het einde van de ontwikkeling, internal auditing staat via eerder genoemde ontwikkelingen als dramatisering en mediatisering ook steeds sterker onder *externe invloed*. Door toenemende transparantie en de dataficatie beweegt controle door het netwerk, wordt het opgepakt door partijen die er tot voorheen nooit mee bezig konden zijn. Het gaat niet meer alleen om de organisatie die zelf meer of minder van binnen naar buiten beweegt, anderen treden actief het domein van controle binnen. Burgers, klanten en partners controleren zelf, uit eigen beweging, volgens eigen normen en standaarden, naar eigen interesse, op basis van informatie die ze zelf vinden. Dat is de nieuwste 'laag' in het aangroeiende vak: *armchair auditors*, burgers en buitenstaanders die meekijken met de organisatie en zich maar beperkt aantrekken van wat organisaties zelf te melden hebben. Dat betekent dat de internal auditor en de organisatie meer en meer te maken hebben met de interventies van anderen, maar ook dat hun eigen interventies kritischer benaderd worden. Reputatie en gezag waren nooit gegeven, maar nu moeten ze meer dan ooit verdiend worden –buiten maar ook binnen de organisatie. En blijken ze snel te kunnen verwateren of zelfs geheel te vervliegen. Meebewegen in die eigen dynamiek van het netwerk lijkt dan het logische antwoord, maar dat moet nog steeds wel gebeuren vanuit de eigen normen en standaarden van het vak – die dat meebewegen ook beperken en binden aan de eigen basiswaarden.

*"Het is vooral van belang dat de auditor in de breedte kijkt naar het vakgebied door de bril van processen, systemen en mensen. Van de auditor zullen vooral steeds meer business-skills, brancheskills en communicatieskills gevraagd gaan worden."* (Jaap Gerkes, Protiviti)

*"Auditrapportages zijn met de tijd veranderd, waar de rapporten eerst uitgebreid waren en veel inhoud over de audit gaven zijn de rapporten nu actiegericht en bestaan in de basis uit niet meer dan drie pagina's."* (Dirk Willem Huizinga, SNS REAAL)

*"Sneller, slimmer en leuker is van belang om het bestaansrecht van de auditor te waarborgen. Sneller in de tijdspanne tussen incident en rapportage, slimmer in de aansluiting op de omgeving en leuker in de communicatie naar de opdrachtgever en maatschappij."* (Anneke van Zanen, ADR)



*“Een auditor moet breed kijken naar de organisatie, niet denken vanuit convergentie maar uitgaan van divergentie, openstaan en onbevangen kijken naar de werkelijkheid.” (Vincent Moolenaar, Ahold)*

Zo blijkt de professionaliteit van de auditor steeds meer gelaagd, en via die weg bovendien ook verdiept en verbreed. Niet alleen meer en betere compliance of performance audits, maar ook nieuwe en andere (vernetwerkte en ontgrensde) auditvormen die uitsluitend vasthouden aan de objectieve feiten niet altijd mogelijk maken. Hypertransparantie zet de selectie en vaststelling van feiten onder druk: anderen voegen eigen feiten toe en maken nieuwe combinaties. Normen, gehanteerde scope en verdere auditaanpak worden ter discussie gesteld en de reputatie van 'onafhankelijk en deskundig' moet verdiend worden. Zo ontstaat concurrentie en druk op de rol van de auditor. Maar ook het werk zelf komt onder druk te staan. Het object van onderzoek weet dat niet alleen de interne organisatieleiding, maar ook de buitenwereld meekijkt bij een internal audit. Laat men dan nog het achterste van de tong zien, of wordt het (nog meer) lonend om de auditor slechts van de minimaal nodige informatie te voorzien? In termen van 'meer, beter, anders': het auditvak heeft zich jarenlang ontwikkeld via meer en beter, maar inmiddels lijken de laagjes over te hellen richting anders. Niet overal, want voor een deel van de werkzaamheden voldoen de eerste vormen nog heel goed. Maar de latere lagen dringen zich op en misschien wel sneller dan verwacht. Dat roept de vraag op hoe de binnenste laag zich tot de buitenste lagen verhoudt. En of het misschien niet nodig is om vanuit het perspectief van hypertransparantie, dataficering en vernetwerking opnieuw na te denken over wat compliance is en hoe economisch rendement en meerwaarde vast te stellen is. Over wat de rol van de feiten is als het object van onderzoek tussen de grenzen ligt, in mogelijke toekomstige ontwikkelingen, die alleen te duiden zijn in termen als 'het onbekende onbekende'. Anders impliceert mogelijk ook het van de buitenste lagen opnieuw doordenken van de rol en invulling van de binnenste lagen van de professie.

### **Voorbereid op het onbekende onbekende?**

In deze trendstudie hebben we thema's en trends benoemd, die de context van het vak én ook het vak zelf veranderen. We hebben daarbij geprobeerd om voorbij het *meer* en *beter* te kijken en ook het *anders* mee te nemen en niet alleen de known knowns te duiden maar ook aandacht te vragen voor de (un)known unknowns. De trends die we signaleren zijn geen eenduidige bewegingen die het vak onomstotelijk in een bepaalde richting duwen. Het zijn ook geen ontwikkelingen die we inmiddels empirisch al uitgebreid bestudeerd hebben en waarvan we weten tot welke gevolgen ze zullen leiden. Ze benadrukken wat buiten de huidige orde ligt – vanuit de idee dat daar kiemen te vinden zijn voor wat de komende periode de kleur van het vak gaat bepalen.

Het zijn bovendien ontwikkelingen die gelijktijdig en in wisselende intensiteit aan de orde zijn. Het zijn de duw- en trekkrachten in en rond het vakgebied, die net even voorbij de alledaagse praktijk van het hier en nu liggen. Waarvan de uitkomst onzeker en onbekend is, en ook de ontwikkeling niet helder vast ligt. Maar waarbij wel steeds de vraag is wat de individuele professional en het vak als geheel er mee moeten – en wat zij er mogelijk al mee doen.

Daarbij is een cruciale vraag hoe men in het vak omgaat met de onzekerheid die voortkomt uit hiervoor geschetste ontwikkelingen, met het bekende onbekende maar zeker ook met het *onbekende onbekende*. Is dat een kwestie van zoeken naar eenduidigheid of juist naar ruimte voor variëteit? Is het zoeken naar het slimste, beste en meest handige antwoord binnen de gegeven context, of gaat het eerder om het zoeken naar nieuwe wegen, dus al experimenterend gaandeweg uitvinden wat nog wel



en niet werkt? Dat zijn vanuit professionaliteit en professionalisering heel andere strategieën, die zeker in de context van een relatief strak omliggend vakgebied als dat van internal auditing tot heel andere omgangsvormen en regels leiden. Moet er één lijn zijn met vaste beroepsstandaarden, of dient er ruimte te worden gelaten voor uiteenlopende stromingen, onder de gedeelde paraplu van internal audit? Dat lijken detailkwesies, maar het zijn vanwege de systematische en eenvormige opbouw van het vakgebied fundamentele vragen.

Daarom is het interessant om de trends hier bij elkaar en naast elkaar te plaatsen, hoe ongelijksoortig ze ook zijn; ze werpen vragen op die fundamenteel en principieel zijn, die daardoor niet eenvoudig te beantwoorden zijn en tijd kosten, maar die tegelijkertijd in de zich verder ontwikkelende buitenwereld en praktijk dwingend opdringen. De trends bepalen de agenda van het vakgebied voor de komende periode. Niet als programma van wat er allemaal staat te gebeuren, maar als duwende en trekkende krachten die op het vak inwerken; op het niveau van het vakgebied, maar ook de individuele auditor die het vak dagelijks uitoefent.

### Disruptief potentieel in nieuwe én oude thema's

Trends wekken vaak de suggestie van 'nieuwe' ontwikkelingen, maar een deel van *anders* komt voort uit de versnelling van *oude en bekende thema's*. Het gaat om soms nieuwe woorden en beelden bij al lang slepende 'oude' discussies. Bijvoorbeeld in de discussie over autonomie, nabijheid en distantie, over de feitenbasis van het vak, de verhouding tussen hard en soft controls, de mogelijkheid van advisering, en het al dan niet toelaten van ruimte in de toepassing van normen. Dat zijn terugkerende thema's in de discussie over het vak, die wij tegelijkertijd wel in intensiteit zien toenemen. De trend is dan dat de voorlopige consensus over een kwestie opnieuw of sterker op scherp komt te staan. De spanning tussen advies en audit is niet fundamenteel anders nu dan tien jaar geleden, maar de discussie er over is wel verkleurd: de meerwaarde van internal auditing staat onder druk. Dat gaat deels over de kwaliteit van hetgeen geleverd wordt, maar wellicht ook om de vraag *waar die meerwaarde* precies in ligt. Dat zijn oude en terugkerende vragen – de vraag naar meerwaarde was altijd al aan de orde – die mogelijk echter een andere beantwoording krijgen gezien vanuit de toekomst. Wat is de meerwaarde in een wereld vol complexiteit en onzekerheid, die zich sterk ontwikkelt in termen van '*anders*' naast het al bekende 'meer' en 'beter'. Big data betekent niet alleen dat auditors meer informatie tot hun beschikking hebben en dat ze daar via data analytics ook nog eens betere analyses op kunnen uitvoeren. Het betekent ook dat het speelveld radicaal verandert, omdat allerlei anderen nu ook zicht hebben op wat de organisatie doet, zij zich in het spel mengen, nieuwe en andere verwachtingen van analytics ontstaan, en het de vraag is of internal auditing nog wel voldoende waarde toevoegt bovenop de algoritmen die anderen bouwen om data te analyseren. Met andere woorden: versterkt big data de meerwaarde van de internal auditor of verdwijnt de meerwaarde van de internal auditor in big data? Vanuit meer en beter beredeneerd is het antwoord altijd het eerste, dan liggen overal kansen of zijn er beheersbare bedreigingen. Vanuit anders gezien draaien veel trends de positie en meerwaarde om – ook als het gaat om thema's die al langer op de agenda stonden.

*Anders* ontstaat ook vanuit onderwerpen die al op de agenda stonden, maar nu lijken te versnellen. Er was altijd al een zekere 'toon' in de top van organisaties, maar pas relatief recent is dat echt een prominent onderwerp van aandacht bij internal audits geworden. Recente incidenten hebben bevestigd dat het een belangrijk thema is, dat er altijd al was maar dat niet expliciet onderwerp van onderzoek was. Dat geldt ook voor de aandacht voor gedragsaspecten. We hebben wellicht langere tijd gedacht dat structuren en systemen leidend waren en dat gedrag daarin vooral een 'add-on' was: omdat we

veronderstelden dat de structuren en systemen dusdanig determinerend waren dat gedrag geen direct interessant onderzoeksdomein was. Inmiddels denken we daar anders over, deels ook door ontwikkelingen in wetenschappelijk onderzoek, maar vooral ook door de ervaring in concrete incidenten en cases. Gedragspsychologie, groepsgedrag, emotionele onderstromen en in de nabije toekomst wellicht ook neuropsychologie zijn van meerwaarde voor het bieden van assurance; tegelijkertijd poneren ze ook belangrijke vragen voor het vak. Vooral omdat meetbaarheid, waarneming en normering andere betekenis hebben voor deze aspecten. We stellen daarmee niet dat meetbaarheid onmogelijk of alleen afgezwakt mogelijk is, maar dat het gaat om andere methodologische en ken-theoretische stromingen. Waarbij de vraag is of dergelijke veranderingen eenvoudigweg toe te voegen zijn aan het bestaande repertoire, ze er naast gezet kunnen worden, of dat ze vragen om een meer fundamentele herijking van het repertoire. Ook hier geldt weer dat een beetje ‘fundamenteel anders’ moeilijk gaat, omdat systematisering één van de pijlers van het vak is. Vasthouden aan het bestaande lijkt amper een oplossing, maar het maar compleet loslaten van de basis is dat ook niet. Het dilemma is dat het meteen helemaal omarmen van de vernieuwing ook niet zomaar gaat: de internal auditor heeft zijn gezag verdiend met de bestaande werkwijze, voor een deel juist omdat het vak zich niet bezighoudt met interpretaties, suggesties, vermoedens en niet te objectiveren verwachtingen over mogelijke scenario’s voor de organisaties. Dat is aan anderen, juist de onthouding er van is een kracht van het vak tot nu toe. Ergens tussen volledige omarming en geheelonthouding ligt het antwoord op deze vragen. De discussie zal de komende tijd over het vinden van een passend antwoord moeten gaan.

Een deel van de beweging voorbij ‘meer’ en ‘beter’ naar echt ‘anders’ komt voort uit daadwerkelijk *nieuwe thema’s*. Denk bijvoorbeeld aan de gevolgen van dataficering, netwerk-governance, technologische innovatie, en het vervagen van grenzen en kaders. Dat zijn majeure kwesties voor het vak, die zich nog niet eerder in deze intensiteit voordeden. Ze ontwikkelen zich gestaag, maar versnellen ook, wat de reactietijd voor het vakgebied beperkt. Het antwoord hoeft niet gehaast tot stand te komen, maar enige tijdsdruk is er wel. Zeker waar het axiomatisch voorbehoud onder druk van de media en de ‘emotiecratie’ minder vanzelfsprekend op acceptatie kan rekenen, komen auditors in problemen als van ze gevraagd wordt ‘assurance’ te geven voor organisaties die niet goed te ontwarren zijn en die meer dan ooit een blootstelling kennen aan *unknown unknowns*; aan risico’s waarvan we niet weten hoe ze er uit zullen, die met geen mogelijkheid al te identificeren zijn. En de *known unknowns*, de risico’s waarvan we niet weten hoe ze er uit zullen zien – dat ook niet op voorhand kunnen weten, omdat ze zich pas gaandeweg zullen openbaren – maar waarvan we wel weten dat ze er op enig moment zullen zijn. Dat ze er ook in de toekomst zullen zijn is voorspelbaar, hoe ze er uit zullen zien en wat de gevolgen er van zullen zijn niet. Dat soort principiële ‘onbekende onbekenden’ vereisen vanuit een oogpunt van assurance bezien andere methodologie, systematiek en repertoire met meer aandacht voor resilience en voor hoe processen ‘anti-fragile’ te maken zijn, om nog eens met Taleb te spreken. Want anders is het enige alternatief om opzichtig de andere kant op te kijken en te ontkennen wat de auditor en organisatie eigenlijk wel weten. Dat kan onmogelijk de bedoeling van een vak zijn dat draait om het kennen en beheersen van risico’s en het verbeteren van de organisatiepraktijk. Deze trendstudie geeft een overzicht van thema’s die volgens ons de discussie sterk gaan bepalen.

### **Navigeren in het ‘onbekende onbekende’**

We hebben het tot nu toe vaak gehad over het gesprek aangaan, de discussie voeren en het zoeken naar nieuwe antwoorden op opkomende of terugkerende vragen. Dat roept het beeld op van een communicatieve praktijk, waarin de problemen open en doelgericht besproken kunnen worden. Een

van de belangrijkste uitdagingen is echter dat de taal hier geen neutraal systeem is om te praten over wat we écht bedoelen, maar dat de taal onderdeel van het probleem is. We gebruiken de woorden van nu, om over problemen en oplossingen van de toekomst te praten. Als we bijvoorbeeld spreken over een normenkader voor soft controls, dan denken we aan de nu geëigende invulling van een normenkader en het huidige gebruik er van. Soft controls vereisen mogelijk andere woorden, andere begrippen en concepten. Niet alleen nieuwe instrumenten, maar ook nieuwe begrippen om te duiden wat we bedoelen en de verschillen te markeren. En vaker nog zal het gaan om het herontdekken en hernemen van bestaande concepten en eerdere discussies. Cruciaal is daarbij dat het navigeren van het onbekende lastig gaat als het voortdurend gebeurt vanuit dominantie van het bekende, het bestaande, het gebruikelijke en het nu geaccepteerde. De mainstream van vandaag is geen goede voorspeller van het 'andere' van morgen: dat ligt in de 'content' zelf, maar ook in de woorden, beelden en concepten die we gebruiken om over het andere te praten en het voor te stellen. Door vast te houden aan de bestaande woorden, concepten en beelden is het niet goed mogelijk om de zich ontwikkelende mogelijke realiteit van *anders* goed voor te stellen en serieus te overwegen. Wie zelfrijdende auto's blijft bespreken vanuit het perspectief van de bestuurder verliest het vermogen om het disruptieve potentieel van de ontwikkeling te zien – zoals de eerste auto nog naar het beeld van de koets werd gemodelleerd. Om de ontwikkeling van *a* naar *b*, van 'meer' en 'beter' naar ook '*anders*' goed te zien en te kunnen bespreken, is het nodig om daarvoor de kaders, woorden, beelden en taal van *b* op te zoeken. Of in ieder geval het gebruik van de beelden en taal van *a* kritisch te beschouwen op gebruikswaarde in dit type gesprek. Soms helpt het om 'oude woorden' te gebruiken, soms werkt het juist tegen (Nuijten & Van Twist, 2014). Voor het verder voeren van het gesprek over de ontwikkelingen van het vak is het nodig om dat verschil te zien.

# Referenties

- Abbott, J., S., P., & G.F., P. (2010). Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Accounting Horizons*(1), 1-24.
- Aerts, I., & Jansen, D. (2013). Serious gaming en audit: een veelbelovende combinatie. *Audit magazine*, 12(4), 7-10.
- Alon, A., & Dwyer, P. (2012). Globalization and multinational auditing: The case of Gazprom and PwC in Russia. *American Accounting Association*, 24(1), 135-160.
- Audimation Services. (2011). *Top 10 Areas Where Data Analysis is Adding the Most Value*. From <http://www.audimation.com/articles/top-10-areas-where-data-analysis-is-adding-the-most-value.html?url=articles%2Ftop-10-areas-where-data-analysis-is-adding-the-most-value.html>
- Boer, M. d. (2014). Real-time robot audit: feit of fictie. *Spotlight*, 21(1), 22-25.
- Bos, P., & De Korte, R. (2009). Soft Controls: If you think you have worked it out, think again! In B. Schartmann, *ECIA - Yearbook in Internal Audit* (pp. 59-66). Berlin: ESV.
- Breedveld, J.M., & Cappelle, M.J. v. (2012). Gedragscode voor social media? *Auditmagazine*(1), 21-23.
- Buijs, M., & Ridderbeekx, E. (2009). Een pleidooi voor Realiteitszin. *EDP-Auditor*(3), 5-7.
- De Accountant. (2009). Uit het warme holletje. Gewenst: meer debat over rol en taak internal audit. *De Accountant*(Mei 2009), 38-40.
- Dekker, P. (2002). *De oplossing van de civil society; over vrijwillige associaties in tijden van vervagende grenzen*. Den Haag: Sociaal Cultureel Planbureau.
- Goeyenbier, P. (2014). Trends in IT en wat de internal auditor kan bijdragen. *Audit Magazine*(1), 44-46.
- Gommans, T., & Ladesteijn, N. v. (2012). De emphatiefactor in de auditpraktijk. *Audit magazine*, 11(3), 30-32.
- Gorter, J., & Matto, J. (2010). Actuele ontwikkelingen in IT en IT-audit. 4.
- Handscombe, K. (2007). Continues auditing from a practical perspective. *Information Systems Control Journal*(2), 1-5.
- Have, S. t., Versnel, H., Have, W. t., Koppenol, M., & Haverhals, H. (2013). Controls als motor voor gedragsverandering en doelrealisatie. *holland/belgium management review*(151), 22-29.
- Hofstede, G. (1980). Culture and organizations. *International Studies of Management & Organization*, 15-41.

- IIA. (2009). *Position paper: The role of internal auditing in resourcing the internal audit activity*. The IIA.
- IIA. (2009, november). What's on Your (Corporate) Conscience? *Tone at the Top*(45), 4.
- IIA. (2013 a). *2013: Time to seize the opportunity*. Altamonte Springs, FL, U.S.A.: IIA.
- IIA. (2013 b). *Big Data: Collect it, respect it*. Altamonte Springs, FL, U.S.A.: IIA.
- IIA. (2013). *Positionpaper: The three lines of defense in effective riskmanagement and control*. Altamonte Springs, FL, U.S.A.: IIA.
- IIA Singapore. (2014). *The changing role of IA; keeping watch for the board*. Singapore: IIA Singapore.
- ISACA. (2014). *Generating value from big data analytics*. Rolling Meadows, IL, U.S.A. : ISACA.
- Kaptijn, M., & Wallage, P. (2010). Assurance over gedrag en de rol van soft controls: een lonkend perspectief. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*(84), 623-632.
- KPMG. (2013). *Data analytics for internal audit*. KPMG Holding AG/SA.
- Leeuwen, M. v., & Verheijen, P. (2004, juni). Meetbaar maken van soft controls. *Auditmagazine*(2), 15-18.
- Lückerath-Rovers, M. (2011). Soft controls in corporate governance. In *Jaarboek Compliance* (pp. 77-88).
- Managersonline.nl. (2014, november 7). *Focus op digitale informatie maakt de weg vrij voor de papierdief*. Opgehaald van <http://www.managersonline.nl/nieuws/15398/focus-op-digitale-informatie-maakt-de-weg-vrij-voor-de-papierdief.html>
- Meas, R. (2015). *Van meer naar beter, maar anders?, Management in een business ecosysteem*. [www.mxi.nl/upload/.../van\\_meer\\_naar\\_beter\\_maar\\_anders-rik\\_maes.pdf](http://www.mxi.nl/upload/.../van_meer_naar_beter_maar_anders-rik_maes.pdf).
- Meulen, I. v., & Otten, J. (2013). Behavioural auditing: het onderzoeken van gedrag in organisaties - I. *Audit magazine*, 12(1), 33-35.
- Minderhoud, M., Sneller, L., & Touw, A. v. (2013). *De toekomst van toezicht*. Rotterdam: Deloitte.
- Moolenaar, V., & Kee, M. (2014, november 17). Verbreding van rol accountant is geen goed idee. *Het Financieel Dagblad*, p. 11.
- Molenkamp, A. (2009). Waar waren de internal auditors? De beroepsorganisatie is niet klaar voor dat debat. *MCA*(1), 22-32.
- Moore, D., Tetlock, P., Tanlu, L., & Bazerman, M. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31(1), 10-29.
- Mulders, H. (2008). Management controls: Soft control? Hard nodig! Hoe onderzoek je de relevantie van soft controls. *MCA*(4), 26-34.

- NBA. (2015). *Trends in accountancy 2014-2015*. Doetinchem: Senefelder Misset.
- Nobrega, K. d. (2011). Serious games in virtuele werelden als tools voor de auditor. *IT-auditor*(2), 15-20.
- Nuijten, A. (2012). *Deaf effect for risk warnings; A causal examination applied to information systems projects*. Rotterdam: Erasmus Research Institute of Management - ERIM.
- Nuijten, A., & Twist, M. v. (Eds.). (2014). *IT-complexiteit en beheersing*. Rotterdam: Erasmus School of Accounting & Assurance.
- Nuijten, A., Twist, M. v., & Steen, M. v. (2015). New Routes for the internal audit profession. *International Journal of Auditing*, 19, 195-205.
- PWC. (2014). *State of the Internal Audit Profession Study, Higher performance by design: A blueprint for change*. PWC.
- PWC. (2015). *State of the Internal Audit Profession Study, Finding True North in a period of rapid transformation*. PWC.
- Roth, J. (2010). *Best practices: Evaluating the corporate culture*. IIA Research Foundation. Altamonte Springs, FL, U.S.A.: IIA .
- Schellevis, W. (2012). Big data breekijzer voor continues auditing. *Accountancy nieuws*(16), 20-22.
- Taleb, N. (2007). *The Black Swan: The Impact of the Highly Improbable*. New York: Random House.
- The IIA Research Foundation. (2003). *Internal Audit Reporting Relationships: Serving Two Masters*. Altamonte Springs, FL, U.S.A.: IIA.
- Twist, M. v., Steen, M. v., Bouwmans, H., & Bekkers, H. (2013). *De internal auditor in het publieke domein: Drijfveren en dilemma's, principes en paradoxen*. Boom Lemma: Den Haag.
- Twist, M. v., Steen, M. v., Korte, R. d., & Nuijten, A. (2015). *Advisering & auditing: Over complementaire competenties op basis van botsende logica's*. IIA en Erasmus School of Accounting & Assurance.
- Veer, B. v. (z.d.). 'Zeker in crisistijd vind ik tone at the top steeds belangrijker worden'. From [actueel.deloitte.nl/media/55706/toekomst\\_van\\_toezicht\\_ben\\_van\\_der\\_veer.pdf](http://actueel.deloitte.nl/media/55706/toekomst_van_toezicht_ben_van_der_veer.pdf)
- Verbraak, V., & Nuijten, A. (2015). Effectiveness of the Internal Audit function in Moments of Truth: How Nudging with Descriptive Social Norms Influences the Deaf Effect for Risk Warnings. *Paper presented at the 13th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance*. London, UK.
- Williams, E. (2002). *The impact of globalization on internal auditors: The evolution of internal auditing*. The IIA Research Foundation.

# Bijlage: Lijst van respondenten en geraadpleegde experts

## Respondenten

mw. S.W. (Sytske) Breedveld-Krans RA RO CIA  
Director Europe Internal Audit, Akzo Nobel

Mr.drs. P.J.H. (Peter) Breur RA  
Chief Audit Executive, Robeco

Drs. A.F. (Arnoud) Daan RA  
Directeur Audit, A.S.R.

drs. D. (Dick) Duit RA RO  
Plv. directeur Audit Rabobank Groep (ARG), Rabobank

drs. J. (Jaap) Gerkes RA  
Managing Director, Protiviti

P.A.J. (Paul) Grimmelikhuizen RA  
Director Audit & Security, PostNL

ir. P.C.H. (Peter) Groenen  
Director Corporate Operational Audit, DSM

Mw. K.S.M. (Karin) Hubert RA  
Directeur Audit Dienst, Sociale Verzekeringsbank

drs. D.W. (Dirk Willem) Huizinga RA  
Directeur Operational Audit & Vaktechniek, SNS Bank

drs. R. (Reinier) Kamstra  
Chief Audit Executive, ProRail

drs. H.M.H. (Marleen) Lemmens CIA  
Hoofd Internal Audit Nederland, AEGON

drs. J.A. (Arjan) Man CIA  
Director Risk & Internal Audit, Exact

drs. V.G. (Vincent) Moolenaar  
SVP & Chief Internal Audit Officer, Ahold/Voorzitter IIA

drs. L.Z. (Laszlo) Nagy EMIA RO  
Director Business Risk Services, ConQuaestor Consulting

drs. J.J.M. (Jan) Nijland RA  
Director Group Internal Audit, APG

M. (Marcel) van Raan  
Director Internal Audit, ASML

Ir. R.J.H. (Rob) Reijnders RE CISSP  
Director of PMO, FrieslandCampina

dr. E.M.A. (Ellen) van Schoten RA  
Secretaris, Algemene Rekenkamer

mw. K.A. (Katie) Slipper ACA  
Global Director Internal Audit, Vopak

J.A.W. (Joop) Winterink RA RE  
Directeur Internal Audit, Coöperatie VGZ

mw. J.M. (Anneke) van Zanen-Nieberg RA  
Algemeen Directeur, Auditdienst Rijk

## Expertgroep

ing. C. J. Bavius RE RO CRISC CRMA CIA  
Manager Internal Audit, Eneco

ir. J.G.G.V. van den Boom RE CRISC  
Partner EY - IT Risk and Assurance

drs. E. de Horde RE RA  
Partner PwC Accountants N.V.

drs. R.G.M. de Leeuw  
Partner Deloitte Internal Audit Services

drs. A.C. Ruoff RO CIA  
Internal Audit, Trans Link Systems C.V.

drs. M.A.P. op het Veld RE  
Partner KPMG Advisory

prof.dr. A.C.N. van de Ven RA  
Hoogleraar Tias Nimbas en OU

drs. S.J.J. Weisz RO CIA  
Directeur Internal Audit, USG People

mw. J.M. van Zanen-Nieberg RA  
Algemeen directeur Auditdienst Rijk



Erasmus Universiteit Rotterdam - Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA)  
Post-Master opleidingen Internal Auditing & Advisory en IT-Auditing & Advisory  
Burgemeester Oudlaan 50, Tinbergen building, H13-06  
3062 PA Rotterdam  
[www.esaa.nl](http://www.esaa.nl)  
[esaa-auditing@ese.eur.nl](mailto:esaa-auditing@ese.eur.nl)

ISBN 9789070116750



**ESAA** Erasmus School of Accounting & Assurance