

De paradoxale professionaliteit van de interne auditor in het publieke domein

Breken met of behouden van bestaande kaders?

Mark van Twist, Thomas Schillemans, Martijn van der Steen en Ilsa de Jong

In de Nederlandse publieke sector strijden twee contradictoire frames om de boven- toon, als het gaat om de beeldvorming rondom internal audits. Enerzijds is er de school die uitgaat van een verantwoordingstekort. Problemen in de publieke sector worden in dit frame toegeschreven aan het ontbreken van een voldoende stevige interne-audit-functie. Anderzijds is er de school die juist kiest voor het frame van een verantwoordingsoverschot. Hier is het probleem niet dat er een tekort is, maar juist een overschot aan controle en audit. Auditors werken in een context waarin ze door toezichthouders en bestuurders, managers en medewerkers op het ene moment worden aangesproken op een vermeend tekort aan toezicht, controle en audit, en op een ander moment juist het verwijt van overdaad en overbodigheid krijgen. In dit artikel reflecteren de auteurs, op basis van onderzoek onder auditors van de Auditdienst Rijk (ADR), op de vraag of en hoe interne auditors in de publieke sector spanning tussen uiteenlopende beelden en verwachtingen ervaren, wat hun strategieën zijn om productief met die spanning om te gaan en welke conclusies hieraan te verbinden zijn, in termen van professionele ontwikkeling van de auditprofessie.

Samenvatting

Inleiding

Een tekort of overschot aan toezicht?

Het vak van de interne auditor is een belangrijk onderdeel van de verantwoordings- en controlearchitectuur binnen publieke organisaties. Auditors fungeren als 'verdedigingslinie' om de interne bedrijfsvoering op orde te houden. Een belangrijke functie,

waaraan veel waarde en belang wordt toegekend. Tegelijkertijd vertaalt de ‘waarde’ die wordt toegekend aan de functie van audit en control zich niet altijd naar waardering voor het vakgebied. De auditor is behalve een factchecker ook degene die anderen ter verantwoording roept, als de controleur met het ‘opgeheven vingertje’ (Van Twist e.a., 2013).

Het vak van interne auditor is steeds verder geprofessionaliseerd binnen de publieke sector. Dat is gepaard gegaan met standaardisering van activiteiten, definiëring van competenties, vastlegging van ‘control frameworks’ en vele andere manieren om het vak te formaliseren en te structureren. Die formalisering en structureren hebben als functie de stabiliteit en de identiteit van een beroepsgroep te versterken – zeker ook in contrast en concurrentie met andere beroepsgroepen – en om de autonomie van de professie te bewaken (Noordegraaf & Siderius, 2016).

Tegelijkertijd zijn formalisering en structureren maar een deel van het verhaal als het gaat om professionele ontwikkeling. Beroepsgroepen opereren in een weerbarstige en dynamische praktijk die steeds andere en soms ook tegenstrijdige eisen stelt aan het vak. Het is in die zin niet meer dan normaal dat een beroepsgroep – hoe traditioneel en gevestigd ook – verandert als de tijd erom vraagt. In het auditvak is daarom niet alleen sprake van geformaliseerde professionaliteit, maar ook van dynamische professionaliteit ofwel het vermogen om tijdig en passend mee te bewegen met wat de nieuwe tijd vraagt (o.a. De Bruijn & Noordegraaf, 2010; Noordegraaf, Van Twist & Van der Steen, 2014; Noordegraaf & Siderius, 2016).

‘Professionele ontwikkeling’ klinkt verleidelijk. Wie kan daar tegen zijn? Doorontwikkeling van het eigen vakgebied is goed, zeker als de omgeving daar om vraagt. Professionele ontwikkeling suggereert daarbij ook verbetering: beter toegesneden op de omgeving, dichterbij het doel en effectiever in de kern van de bedoeling van het vak. Maar dit roept tegelijk de vraag op welke richting de professionele ontwikkeling dan dient op te gaan. Georganiseerde beroepsgroepen vereisen een hoge mate van uniformiteit en disciplineren. Professionele ontwikkeling impliceert dat ook de vernieuwing op gestandaardiseerde wijze vorm krijgt, bijvoorbeeld door andere instructies en nieuwe protocollen voor te schrijven voor de beroepsgroep. De discussie over hoe het vak moet meebewegen met de tijd, en wat vooral niet moet veranderen, wordt zowel binnen als buiten de beroepsgroep gevoerd. Daarbij gaat om formalisering, structureren en standaardisering van huidige werkwijzen, maar ook om strijd over de vraag welke richting eventuele verandering en vernieuwing moet uitgaan.

In de wetenschap is er een rijke traditie van onderzoek naar specifieke professies in de context van de publieke sector. Zo zijn er studies naar managers, strategen, politieagenten en docenten (Mintzberg, 2004; Van der Meulen, 2009; Whittington e.a., 2011). Het onderzoek waarvan hier verslag wordt gedaan past in die traditie, maar richt zich op een andere specifieke professie: die van interne auditors in de publieke sector, met in dit geval als vindplaats van de professionaliteit de ADR. Interne auditors zijn klassieke organisatieprofessionals die werken volgens professionele normen, technieken en criteria, maar wel binnen een specifieke organisatiecontext en voor een specifieke klant. In dit

geval gaat het om de Nederlandse rijksoverheid, en daarbinnen: werk in opdracht van de politieke en ambtelijke leiding van diverse ministeries.

Onze intentie met dit artikel is de beroepspraktijk en professionele ontwikkeling van interne auditors die werkzaam zijn in de publieke sector beter te begrijpen. We willen inzicht krijgen in mogelijke spanningen die, vanwege tegelijkertijd bestaande beelden van een verantwoordingstekort en een verantwoordingsoverschot, in de praktijk ontstaan. Daarbij kijken we enerzijds naar strategieën van coping in het werk, maar ook naar de bredere professionele ontwikkeling van het auditvak zelf.

Ontwikkeling van de auditprofessie

Conflicterende frames over de ontwikkeling van de auditprofessie

Als het gaat om de professionele ontwikkeling van interne auditors – en dus de verandering en vernieuwing van het vak – dan staan er in de Nederlandse publieke sector twee volstrekt tegengestelde frames naast elkaar, die bovendien gelijktijdig aan de orde zijn (Bovens, Schillemans & 't Hart, 2008; Mulgan, 2002). Wij duiden die hier, verwijzend naar hun theoretische inbedding en herkomst, als de 'tekortschool' en de 'overschotschool'.

Enerzijds is er de school die zich zorgen maakt over verantwoordingstekorten. Exponenten van deze school gaan met een stofkam door de publieke sector en zien op allerlei plaatsen 'gaten', 'leemten' of 'tekorten' aan publieke verantwoording, bijvoorbeeld bij de taakuitvoering door verzelfstandigde organisaties, maatschappelijke instellingen, gemeenten, de Europese Unie, andere internationale organen of, meer in het algemeen, in beleidsnetwerken. Als scholen failliet gaan, zorginstellingen in de problemen komen of een departementaal project uit de hand loopt, wordt er gewezen op een gebrek aan controle en een tekort in de verantwoording (Van Twist e.a., 2013).

De receptuur die deze school voorschrijft, bestaat doorgaans uit nadere voorschriften en regelingen, intensivering van toezichtregimes en explicatie van maatstaven en verwachtingen. 'More is better', zo lijkt daarbij het devies, ook als het gaat om internal audits. Vanuit deze analyse zijn in de afgelopen jaren tal van verantwoordingsleemten geagendeerd en vaak ook via meer en steviger audits gerepareerd (Curtin, 2004; Koppell, 2003; Bovens, Schillemans & 't Hart, 2008).

Aan de andere kant staat de school die zich zorgen maakt over controle- en verantwoordingsoverschotten. Exponenten hiervan wijzen op een toename van controleurs, verantwoordingsorganen en administratieve lasten in de publieke sector. Zij vrezen dat het gezamenlijk gewicht van de verantwoordingsadministratie de draagkracht van veel publieke organen, publieke professionals en de overheid te boven gaat. We leven, volgens de exponenten van deze school, in een 'audit society' en een verantwoordingsstaat, wat onrealistische verwachtingen voedt en ondoelmatige investeringen in toezicht, controle en verantwoordingsarrangementen (waaronder internal audit) stimuleert.

De 'controletorens' en geïnstitutionaliseerde hindermacht van toezichthouders en

interne auditors zitten de producerende delen van de publieke sector vooral in de weg. Vanuit deze school wordt dan ook beargumenteerd dat ‘we’ niet moeten overdrijven en de wereld niet moeten dichtregelen. ‘Less is more’, is hier veelal de benadering, ofwel ‘lean and mean’. Vaak wordt daarbij verwezen naar het cruciale belang van vertrouwen, dat door overmatige audit en controle kan worden beschadigd (Bovens, Schillemans & ‘t Hart, 2008; Power, 2003).

Tabel 1 geeft de tegenstelling tussen beide frames schematisch weer.

De tekortschool was lange tijd dominant in het politiek-bestuurlijke denken over de Nederlandse publieke sector, mede onder invloed van de opkomst van het ‘new public management’. Dit type denken vormde onder meer de onderliggende filosofie bij operaties als deregulering, liberalisering en verzelfstandiging in de voorbije periode (Bovens & Schillemans, 2009; Hood, 1991; Leeuw, 1996; Pollitt, 2000) en legde sterk de nadruk op prestatiebesturing en uitbreiding van toezicht- en verantwoordingsmechanismen (Ferlie e.a., 2005; Lane, 2000; Leeuw, 1996; Visser, 2015).

De laatste jaren is er in politiek en bestuur meer aandacht gekomen voor de negatieve bijeffecten van overmatige controle. Er kwam een stroom aan onderzoek op gang naar de nadelen en perverse effecten van regel- en controledruk (o.a. De Bruijn, 2000, 2002), zoals het blokkeren van ambities of verdrijven van een professionele habitus, en versterking van interne bureaucratie (De Bruijn, 2002; Korsten, 2007). In beleidsnota’s en andere overheidsdocumenten wordt dan ook vaak de wens uitgesproken te komen tot een ‘slankere controletoeren’ vanwege de ervaren administratieve lasten. Een van de manieren om de controletoeren af te slanken is daarbij het nader afstemmen en uitlijnen van de rollen van betrokken actoren, zoals de interne auditors bij de rijksoverheid.

Tegelijkertijd is het niet zo dat de ene school de andere heeft vervangen, als we kijken naar het politieke en maatschappelijke debat, en dat we nu in een tijdperk leven waarin het idee van een verantwoordingstekort simpelweg vervangen is door een op-

Tabel 1. Tekort versus overdaad aan toezicht en controle.

	Tekortschool	Overdaadschool
Uitingen van zorg, bijvoorbeeld in de media	Er is sprake van verantwoordingstekorten	Er is sprake van verantwoordingsoverlast
Bronnen ter bevestiging van het eigen gelijk	Affaires, misstanden, schandalen, ‘out of control’-organisaties	Administratieve lasten, belaagde professionals, beklemmende bureaucratie, ‘paarse krokodillen’
Achterliggende waarnemingen en verklaringen	Toenemende complexiteit en fragmentatie beleidsbepaling, normering, sturing, toezicht en uitvoering in de ‘age of governance’	Toenemende omvang van de ‘controletoeren’, met beslag op tijd, aandacht, keuzen en middelen in een tijd van ‘audit explosion’
Onderliggende overwegingen	Verantwoording en controle dienen ongewenst gedrag van ‘gedelegeerde uitvoerenden’ te beperken	Verantwoording en controle dienen lerend en effectief gedrag van ‘professionele uitvoerenden’ te stimuleren

volgend idee van verantwoordingsoverschotten. Beide gedachten leven tezelfdertijd en worden – afhankelijk van de concrete situatie of het gegeven incident – gemakkelijk en bijzonder snel ingewisseld. De scholen zijn elkaars tegengestelde, maar ze zijn tegelijkertijd aan de orde. Dat betekent dat diegene die zich in de beroepspraktijk bezighoudt met toezicht, controle en verantwoording, zich tot beide frames moet verhouden (Mulgan, 2002). Er is tegelijk een roep om meer en om minder audit, en er wordt op hetzelfde moment geklaagd over te veel en te weinig controle.

Een interessante vraag is daarom hoe die tegenstelling doorwerkt in het handelen van de professionals die ermee te maken hebben. Hoe geven interne auditors zich rekenschap van deze toch wat schizofrene praktijk? Hoe gaan ze om met de spanningen die hieruit mogelijk voortvloeien?

Omgaan met conflicterende frames

De gelijktijdige aanwezigheid van conflicterende frames brengt een interne auditor in een potentieel spanningsvolle situatie, waarbij hij zich tot beide frames dient te verhouden en hiermee op een productieve wijze moet zien om te gaan. In dit artikel proberen wij de paradoxale professionaliteit van de auditor in de publieke sector in beeld te brengen en een antwoord te formuleren op de genoemde vragen. Daarbij bouwen we voort op bestaande literatuur over copingstrategieën: manieren om om te gaan met de schijnbaar botsende opvattingen waarmee auditors in hun dagelijks werk geconfronteerd worden (Lipsky, 2010; Nuijten e.a., 2015).

Aan de hand van onderzoek van Steenhuisen (2009) naar strategieën voor het omgaan met conflicterende publieke waarden, en een overzicht van copingstrategieën in de publieke dienstverlening van Tummers e.a. (2015), onderscheiden wij hier een drietal copingstrategieën die helpen om inzicht te krijgen in mogelijke manieren om met conflicterende waarden, ambities en tegenstrijdige opvattingen om te gaan.

'Anchoring' (vasthouden aan professionele standaarden en procedures). De eerste copingstrategie betreft het zoeken van houvast bij de bestaande, gevestigde professionele praktijken. Deze strategie lost bestaande waardenconflicten niet op, maar leunt sterk op procedurele waarden. Tummers e.a. (2015) spreken in dit verband over 'moving against clients' (in tegenstelling tot 'moving towards clients' en 'moving away from clients') door strikt de regels te volgen. Anchoring is zodoende vooral een procedurele strategie, waarbij de standaardprocedures leidend zijn voor handelen. Anchoring kan echter ook een relationele basis hebben, waarbij niet zozeer de procedures maar vooral frequent (in)formeel contact met opdrachtgevers of cliënten plaatsvindt om waardenconflicten te voorkomen. Een derde vorm van anchoring betreft professional anchoring. Hierbij wordt verwezen naar de professionaliteit van de beroepsgroep als geheel (zoals titels, beroepsvereniging, beroepsstandaarden en beroepsregels) als houvast. De professionele achtergrond en identiteit vormen het 'anker' waarop iemand kan terugvallen bij conflicterende waarden of verwachtingen, waardoor de professional zich kan distantiëren van bijvoorbeeld politieke druk door te verwijzen naar zijn rol en taak als professional om zijn handelen te legitimeren (Maynard-Moody & Musheno, 2003; Steenhuisen, 2009).

Hybridisatie (vermengen van professionele waarden). Een tweede copingstrategie richt zich meer op het managen van de conflicterende waarden. Hierbij wordt niet gekozen voor het prioriteren van waarden en het plaatsen van de ene waarde boven de andere, maar wordt gezocht naar manieren om verschillende waarden allemaal een plek te geven. Hybridisatie houdt in dat de verschillende waarden worden samengevoegd in een meer hybride, geaggregeerde norm of waarde (Stewart, 2006). Steenhuisen (2009, p. 25) spreekt over een ‘huwelijk’ tussen verschillende waarden die, ondanks hun tegenstellingen, samengevoegd beiden beter af zijn. Het risico is hierbij wel dat de nieuwe, hybride waarden vaag en te algemeen worden, waardoor waardenconflicten niet opgelost maar bedekt worden.

‘Casuistry’ (casusspecifiek maken van professionele afwegingen). De derde copingstrategie die wij hier onderscheiden heeft betrekking op casuistry (Steenhuisen, 2009). Dit kan het beste omschreven worden als een methode waarbij per geval wordt bekeken welke afweging gemaakt moet worden. Wanneer een professional wordt geconfronteerd met een complexe taak waarbij verschillende stakeholders verschillende belangen vooropstellen, kan een ‘case by case’-aanpak uitkomst bieden (Thacher & Rein, 2004). Procedures kunnen daarbij aan de specifieke situatie worden aangepast, evenals de rangschikking van bepaalde doelstellingen en normen. Een voordeel van deze strategie is dat er geen kant wordt gekozen in een conflict, maar het bijhorende risico is dat in de poging iedereen tevreden te stellen eigenlijk aan geen enkele verwachting kan worden voldaan (Koppell, 2005).

Tabel 2 geeft een samenvatting van de beschreven copingstrategieën.

Tabel 2. Copingstrategieën.

Anchoring	procedurele anchoring	<ul style="list-style-type: none"> • strikt vasthouden aan regels • focussen op procedurele standaarden en normen • vasthouden aan gedefinieerde modellen en ‘standard operation’-procedures
	relationele anchoring	<ul style="list-style-type: none"> • houvast creëren door frequent (in)formeel contact, communicatie
	professionele anchoring	<ul style="list-style-type: none"> • verwijzen naar professionele achtergrond en identiteit als ankerpunt bij het legitimeren van rollen, taken en beslissingen
Hybridisatie	samenvoegen van diverse waarden	
	herdefiniëren van verscheidene waarden in een nieuwe, hybride waarde	
Casuistry	casusspecifieke aanpak	
	flexibiliteit, aanpassing van procedures op basis van een ‘case by case’-benadering	

Aan de hand van de genoemde copingstrategieën proberen wij in het vervolg van dit onderzoek de volgende vragen van een antwoord te voorzien:

- Hoe gaan interne auditors van de Nederlandse Auditdienst Rijk (ADR) om met de tegenstrijdige verwachtingen die voortvloeien uit de tekort- en overschotscholen in hun relevante beroepsomgeving? (Copingmechanismen van interne auditors, in relatie tot tegenstrijdige verwachtingen in hun relevante beroepsomgeving.)
- Hoe kan de interne-auditprofessie zich toekomstbestendig ontwikkelen, als wordt gevraagd om uiteenlopende frames en soms tegengestelde ambities uit scholen die lijnrecht tegenover elkaar staan te verenigen? (Gaat dat om een strategie van 'breaking-out' of juist om 'hanging-on', als we het traditionele beroepsbeeld van de interne auditor als vertrekpunt nemen?)

Methodologie

Het onderzoek waar dit artikel verslag van doet, maakt deel uit van het meerjarige kennisprogramma 'Intelligent bestuur voor een veerkrachtige samenleving' van de Nederlandse School voor Openbaar Bestuur (NSOB) en de Utrechtse School voor Bestuur- en Organisationswetenschap (USBO) van de Universiteit Utrecht. Opdrachtgevers van dit programma zijn het ministerie van BZK, het ministerie van OCW en het (toenmalige) ministerie van EL&I.

Het onderzoek is in de periode 2013-2015 uitgevoerd door een onderzoeksteam van zeven onderzoekers. Het richt zich volledig op de interne auditdienst van de rijksoverheid: de ADR. Gedurende de onderzoeksperiode zijn meerdere onderzoeksvragen aan de orde gesteld die alle zijn afgeleid van de genoemde centrale vragen, en is gebruikgemaakt van verschillende onderzoeksmethoden (documentstudie, observaties, interviews, focusgroepen en een enquête).

In de eerste plaats is een exploratief onderzoek verricht. In focusgroepen met auditors, auditmanagers en experts uit de wetenschap en door middel van deskresearch is het onderwerp van de studie

Conflicterende frames brengen een interne auditor in een potentieel spanningsvolle situatie, waarbij hij zich tot beide frames dient te verhouden

verkend en is een literatuurstudie uitgevoerd. In de tweede fase van het onderzoek is de ADR als casus centraal gesteld. Gedurende 2013 en 2014 is een intensief veldwerkonderzoek verricht, waarbij vier junior onderzoekers (verspreid over twee jaar) elk gedurende een aantal maanden als onderzoeker en observant aanwezig waren bij de ADR. In deze observatieonderzoeken is van dichtbij bestudeerd hoe de interne auditors van de ADR in hun werkzaamheden met spanningen en tegenstrijdige verwachtingen geconfronteerd worden en hoe zij daarmee omgaan.

Voor het onderzoek zijn 59 interviews gehouden met auditors werkzaam bij de ADR. Bevindingen uit deze interviewfase zijn in een derde fase van het onderzoek wederom voorgelegd en bediscussieerd in meerdere focusgroepen, bestaande uit 7-14 senior auditors, auditmanagers en leden van het managementteam. In de slotfase van het onderzoek zijn deze focusgroepbijeenkomsten expliciet gericht geweest op gezamenlijke reflectie op de bevindingen en discussie over de betekenis hiervan voor het auditvak.

Gezamenlijk hebben de deelstudies een totaalbeeld opgeleverd over de professionele ontwikkeling van het vakgebied van de interne auditor bij de ADR, waar wij in dit artikel verslag van doen.

Copingstrategieën van auditors bij de ADR

Uit het onderzoek komen vier belangrijke bevindingen naar voren, waarop wij in deze paragraaf zullen ingaan.

Tegengestelde frames

‘Laat me het zo zeggen: meestal word ik niet verwelkomd met koffie en een gebakje. Zij [de auditees] hebben toch meestal het gevoel dat ze “nu alweer” een auditor op bezoek krijgen die over hun schouder komt meelesen. Terwijl ik het volgende moment gevraagd word door de leidinggevende om aan te sluiten bij een of ander projectteam, omdat hij wil dat de auditdienst al zo vroeg mogelijk in het proces betrokken wordt.’ Dit fragment uit een van de interviews met een auditor bij de ADR laat zien hoe auditors in hun dagelijks werk soms op een en dezelfde dag geconfronteerd worden met de uiteenlopende frames over de auditfunctie (met daaraan gekoppelde soms tegenstrijdige ambities en verwachtingen). Deze frames komen voort uit de beide (ook theoretisch verankerde) scholen die ook in de beroepspraktijk van de interne auditor bij de ADR herkend worden.

In de eerste plaats blijkt uit ons onderzoek dat de uiteenlopende frames (met daaraan gekoppeld soms tegenstrijdige ambities en verwachtingen) die voortkomen uit de beide (ook theoretisch verankerde) scholen in de beroepspraktijk van de interne auditor bij de ADR herkend worden.

De interne auditors bij de ADR weten dat er van hen verwacht wordt dat zij helpen om verantwoordingstekorten op te lossen. Helemaal passend in de tekortschool dus. Het uitgangspunt daarbij is dat auditing bijdraagt aan de interne beheersing van bedrijfsprocessen; het structureert en disciplineert bijvoorbeeld de planning- en controlcyclus, zodat de leiding adequaat op de hoogte is van hoe de organisatie ervoor staat. Bovendien beogen audits bij te dragen aan het bieden van zekerheid over de mate waarin de organisatie ‘in control’ is.

Het beeld over internal audits bij management en medewerkers en bij bestuur en leiding is vanuit deze optiek positief, omdat schandalen en affaires er door kunnen worden vermeden en omdat vroegtijdig de vinger kan worden gelegd op mogelijke tekortkomin-

gen. Kortom, het bestuur en de leiding krijgen via internal audits beter en scherper in beeld hoe er wordt gepresteerd.

Tegelijkertijd erkent de interne auditor bij de ADR dat er verbonden met de beroepspraktijk ook negatieve beelden leven, bijvoorbeeld over toegenomen bureaucratie en onnodig papierwerk. Bij audits bestaat ook vaak het beeld dat men cijfers moet aandragen voor een audit, zonder dat die daadwerkelijk relevantie hebben voor het primaire proces (zie ook De Bruijn, 2000). Dit veroorzaakt mogelijke irritaties over de interne audits, en richting interne auditors. Een respondent geeft als voorbeeld: 'Je hoort toch vaak audits die mopperen als wij komen, met reacties als: hoe kan ik nu mijn werk doen, als ik mijn handen vol heb aan al die interne over hoe ik mijn werk doe?'

Een audit vergt de inzet van extra capaciteit en resulteert in soms als overbodig ervaren administratieve lasten. Internal auditing wordt bij de rijksoverheid soms gezien als onderdeel van een opeenstapeling van controles. Dat past dus in de school van verantwoordingsoverlast. Een internal auditor die werkt bij de ADR confronteert medewerkers en managers van ministeries met de eisen en voorschriften die gelden in de organisatie voor interne processen en systemen, maar waar om praktische redenen vaak liever omheen wordt gewerkt. De irritatie daarover maakt de interne auditor niet populair, bijvoorbeeld omdat de conclusies en bevindingen resulteren in het aanscherpen van regels of het herschikken van taken. 'Men ziet ons toch vaak als iemand die zoekt naar gemaakte fouten, in plaats van iemand die komt helpen en adviseren', aldus een van de respondenten. Zo neergezet is de interne audit voor de omgeving van de ADR een hindermacht. Eerder een last dan een lust, als het gaat om het beter functioneren en presteren van de organisatie.

Negatieve beelden over de ADR en de interne auditors die daar werkzaam zijn borrelen dikwijls onder het oppervlak (Schillemans e.a., 2012; Van Rijn & Van Twist, 2009). Ze worden zichtbaar als management en medewerkers klagen over verantwoordingslast of over audit als een 'betonnen zwemvest'. Of als ze fluisteren dat een audit eigenlijk een verplichte rituele dans is, als doekje voor het bloeden van bestuur en leiding, die de verantwoordelijkheid toch willen afschuiven op de organisatie. 'Ik werk al meer dan dertig jaar bij de rijksoverheid. Het is het ene onderzoek na het andere, de ene reorganisatie die de ander opvolgt – ik geloof het wel.' Of als tegenwerpingen worden gemaakt, zoals: 'Hoezo wordt de dienstverlening aan de burger er beter van, als ik steeds meer tijd nodig heb om te voldoen aan systeemeisen, die met zich meebrengen dat ik vanwege de audittrail een groeiend aantal verantwoordingsformulieren in mijn mailbox krijg om in te vullen?'

Niet of-of, maar en-en

De tweede belangrijke bevinding uit ons onderzoek is dat, ondanks de aanwezigheid van beide frames in het auditvak, interne auditors van de ADR – anders dan wij hadden verwacht – niet het gevoel hebben dat zij klem zitten tussen het ene frame en het andere, maar dat ze verwachtingen en ambities uit beide scholen juist proberen te combineren in hun beroepspraktijk. Het is voor hen geen 'of, of' maar 'en, en', als ze in de beroeps-

praktijk via exponenten van de onderscheiden scholen met uiteenlopende frames en soms ook tegengestelde ambities geconfronteerd worden.

Voor de interne auditor is het steeds zoeken naar een passende positionering in het spanningsveld tussen enerzijds controleren op de naleving van door de organisatie vastgestelde regels en procedures, en anderzijds begrip tonen voor de wens bij betrokkenen om controlelasten beperkt te houden, zowel op het niveau van bestuur en leiding als op dat van management en medewerkers. 'Je merkt al heel snel hoe iemand [opdrachtgever, auditee] erin staat. Maar dat verschilt van dag tot dag hoor, zelfs bij een en dezelfde persoon. Afhankelijk van de inhoud van de audit, de persoon, de afdeling, het moment, merk je dat ze met een verschillend perspectief of belang naar een audit kijken.' Desgevraagd merkt een van de auditors op: 'Dat spanningsveld hoort er ook gewoon bij. Het is onderdeel van het werk. En dat maakt het ook interessant.' De grote uitdaging is een effectieve bijdrage te leveren aan gericht risicomangement en de daarop afgestemde beheersing en governance, en dat alles in het licht van de spanningen en dilemma's die inherent zijn aan het vak.

Nu is het op zich prima als een beroepsgroep of organisatieonderdeel – wat de ADR óók is – niet het gevoel heeft klem te komen zitten tussen spanningsvolle frames en tegengestelde verwachtingen en ambities in hun relevante beroepsomgeving. Tegelijkertijd verdient de (op het oog) overzichtelijke conclusie dat het voor de interne auditors die bij de ADR werken blijkbaar niet een kwestie van 'of, of' maar 'en, en' is, wel kritische reflectie en nadere doordenking. Immers, uiteindelijk gaat het altijd om het zoeken naar de juiste verhoudingen, maatvoering, volgorde, prioriteit en het maken van een afweging. Wat gaat voor, als het er echt op aan komt? Het is prettig als interne auditors het gevoel hebben dat het gewoon 'en, en' kan zijn. Maar wat als er een heldere keuze gevraagd wordt? En wat als er schaarse capaciteit is, waardoor eenvoudigweg niet alles goed kan? Dan hoeft er wellicht niet meteen gekozen worden, maar moeten er toch in ieder geval accenten worden gelegd.

Voorkeuren in copingstrategieën

De derde bevinding die uit het onderzoek naar voren komt, is dat interne auditors die werkzaam zijn bij ADR copingstrategieën ontwikkelen om hun werk werkbaar te houden, in het licht van de onvermijdelijke spanningen die niet weg te definiëren zijn door – in plaats van 'of, of' – te denken in termen van 'en, en'. Auditors trachten blijkbaar het beste van twee werelden te combineren en dat stelt ze dus onvermijdelijk voor grote professionele uitdagingen. We bespreken hierna de copingstrategieën die we in het onderzoek bij de ADR tegenkwamen, in volgorde van belang.

Vermenging van professionele waarden (hybridisatie). Als er rondom een beroepspraktijk uiteenlopende frames (en daaruit voortvloeiende tegenstrijdige verwachtingen en tegengestelde ambities) bestaan, is het natuurlijk mogelijk om het ene frame te laten domineren boven het andere. Een dergelijke bias zijn wij in ons onderzoek naar de beroepspraktijk bij de ADR niet tegengekomen. Ook de klassieke optie om binnen de ADR een firewall te creëren tussen afdelingen die elk werken vanuit een bepaald frame (en

dus eigenlijk werken aan de tegengestelde ambities), zijn we hier niet tegengekomen.

In plaats daarvan zagen we steeds dat interne auditors op een hybride manier invulling geven aan de eigen professionaliteit, bijvoorbeeld door steeds te proberen toetsend onderzoek uit te voeren en benodigde controles te doen, maar daarin tegelijkertijd begripvol te zijn richting de managers en medewerkers die hiervan overlast zouden kunnen ondervinden. Zoals een van de auditors stelt: 'Het stikt in onze organisatie van de mensen die enorm

gemotiveerd zijn om bij te dragen aan een beter functionerende overheid.

Dat staat voorop.' En dat vraagt om balanceren tussen verschillende waarden: 'Het gaat allemaal om goede communi-

catie: luisteren en aansluiten bij de opdrachtgever. Het is een spel van continu balanceren tussen verschillende waarden, om een goed auditproces te ontwerpen dat formeel juist is en goed aansluit bij de wensen van de opdrachtgever.'

Houvast zoeken in professionele standaarden (anchoring). Een andere manier van omgaan met uiteenlopende frames (en daaruit voortvloeiende tegenstrijdige verwachtingen en tegengestelde ambities) die te herkennen is bij de ADR vormde het steun zoeken via externe verankering. Om te beginnen ging het daarbij om relationele verankering. Door goed formeel en informeel contact te onderhouden met de auditees enerzijds en goed rekening te houden met de bestuurlijke en politieke leiding als opdrachtgever anderzijds, komen interne auditors in een positie waarbinnen zij hun werk goed kunnen doen. Interviews met mensen van de ADR maken duidelijk dat dit een belangrijke vorm van verankering is: 'Voor zover ik weet, heeft een auditor drie cruciale skills nodig. Ten eerste communicatieve skills. Ten tweede politieke sensitiviteit en ten derde sterk analytisch vermogen. In die volgorde', aldus een van de respondenten.

Daarnaast is er bij de interne auditors van de ADR sprake van professionele verankering. Professionals ontlenen vertrouwen in de eigen professionaliteit aan training van vaardigheden, en aan regels en richtlijnen als baken op grond waarvan zij de spanningsvolle verwachtingen en soms zelfs tegenstrijdige ambities het hoofd bieden. Door te werken volgens een vast format, via een vaste werkwijze en op grond van een stevig control framework kunnen auditors hun complexe beroepspraktijk werkbaar houden. Sommige auditors zien dit als de kern van hun werk en houden daar ook stevig aan vast. Zoals een auditor het kernachtig verwoordt: 'Het is mijn werk om kritisch te zijn, de soms zelfs irritante luis in de pels. Ik weet dat ik mijn werk goed heb gedaan, als het volgens de professionele normen is gegaan.'

Casusspecifiek maken van professionele afwegingen (casuistry). Een volgende en laatste copingstrategie voor interne auditors bij de ADR is te omschrijven als steeds weer situatieafhankelijk en casusspecifiek handelen, ofwel casuistry. In hun pogingen om

Welk onderliggend frame stelt de beroepsgroep centraal bij het denken over de professionele ontwikkeling van de internal audit?

productief om te gaan met uiteenlopende frames (en daaruit voortvloeiende tegenstrijdige verwachtingen en tegengestelde ambities) kozen interne auditors er steeds weer voor om van geval tot geval een andere afweging te maken, zodat werkwijzen, aanpakken en beoogde resultaten ook waar nodig van geval tot geval konden worden ingevuld en bijgesteld. Een van de respondenten verwoordt dat als volgt: ‘Elke audit is toch anders? Nou, dan is mijn benadering dat dus ook.’

Verschil tussen generaties

Tot slot laat zich ten vierde ook vaststellen dat deze copingstrategieën door interne auditors bij de ADR niet door iedereen in dezelfde mate nodig worden geacht en dus ook worden toegepast. Belangrijk is in dat opzicht een geconstateerd verband tussen dienstjaren en het (al dan niet) toepassen van copingstrategieën. Meer precies lijkt het zo te zijn dat, met het vorderen van het dienstverband, auditors minder een beroep doen op verschillende copingstrategieën om de uiteenlopende frames met elkaar te verbinden of de daaronder liggende tegenstellingen in verwachtingen en ambities te overbruggen, en voornamelijk wijzen op hun formele rol (professionele anchoring).

Een interpretatie hiervan zou zijn dat ze de door ons veronderstelde spanning zodanig hebben verinnerlijkt, dat ze die zelf misschien niet meer onderkennen. Een heel andere interpretatie is ook mogelijk: ervaren auditors begrijpen dat tegengestelde frames met elkaar moeten worden verenigd, maar houden vast aan het frame dat het beste past bij de eigen professionaliteit (vaak voortvloeiend uit de tekortschool) en besluiten het daarmee verbonden ongemak te verdragen: ‘Het is ook mijn taak om “vervelend” te zijn. Ik ben toch de luis in de pels, zo is dat gewoon.’ Verschillende auditors wijzen ook op het belang van het hebben van een ‘rechte rug’ als auditor: ‘Ze [opdrachtgevers en auditees] weten wel dat ze ons nodig hebben, maar dat neemt niet weg dat ze het vaak vervelend vinden als je er bent. Daar wen je aan in dit vak.’

Misschien zijn oudere en ervaren auditors niet minder flexibel dan hun jongere collega’s, maar hebben ze ervaren dat bijvoorbeeld hybridisatie en casuïstry lang niet altijd productief zijn. Zo stelt een van de auditors: ‘Ach, het komt ook in golven. Dan roept iedereen weer dat er te veel audits zijn en we de regels soepeler moeten hanteren. Dat is olie op het vuur van de jonge garde die het vakgebied wil vernieuwen. Ik ben daar niet zo van. Want een jaar later is er weer ergens een schandaal en schreeuwt iedereen om meer interne audits. Zo gaat dat toch altijd? Ik weet dat mijn werk goed is, als het volgens de beroepsstandaarden juist is verlopen.’

Conclusie en discussie

Breken met of behouden van bestaande kaders?

Dit artikel begon vanuit de verwondering dat er sprake lijkt van een nogal schizofrene praktijk waarbinnen interne auditors in de publieke sector moeten opereren. Opvallend is dat het voor auditors in de praktijk blijkbaar lastig kiezen is tussen deze uiteenlo-

pende frames (en daaruit voortvloeiende tegenstrijdige verwachtingen en tegengestelde ambities); niet ‘of, of’ maar ‘en, en’ is voor hen het devies. Niet voor niets is hybridisatie – het mengen van professionele waarden – de belangrijkste copingstrategie. Deze strategie heeft krachtige, maar ook kwetsbare kanten. Krachtig is de wens om het beste uit verschillende werelden te combineren. Het draagt de belofte van inclusiviteit in zich. Maar kwetsbaar is de vraag of dat ook lukt, of het mogelijk is zulke verschillende en uiteenlopende verwachtingen en ambities te combineren.

Als we spreken over professionele ontwikkeling, gaat het niet alleen om de vraag hoe de interne auditor zichzelf ziet. Gedachten over professionele ontwikkeling zijn evenzeer een gevolg van de manier waarop breder in de maatschappij over de interne-auditfunctie wordt gedacht. Kritische incidenten zoals bij Enron, het toezicht op banken of de interne processen bij een scholengemeenschap die ‘instort’, maken dat binnen de beroepsgroep van auditors zelf, maar ook in de media en bij de wetgever de vraag wordt gesteld waar nu eigenlijk de interne auditor was die dit toch had moeten helpen voorkomen (Sarens, 2014).

Als voorzet voor discussie willen we tot slot uiteenzetten wat naar ons idee ook breder voor de discussie over de toekomst van het vak te leren valt, van de wijze waarop bij de ADR in Nederland gesproken en gekozen wordt met betrekking tot de professionele ontwikkeling van de interne auditor in het publieke domein. Opnieuw nemen we daarbij als vertrekpunt de vraag welk onderliggend frame (en daaruit voortvloeiende tegenstrijdige verwachtingen en tegengestelde ambities) de beroepsgroep centraal stelt in het denken over professionele ontwikkeling van de internal audit. In de discussiedocumenten over de toekomst van het auditvak komen wij richtingwijzers tegen die twee volstrekt tegengestelde kanten uitwijzen.

Eenzijds is er de klassieke (vanuit de tekortschool gevoede) opvatting dat juist bij alle nieuwe ontwikkelingen moet worden vastgehouden aan de eigen professionele basis van feiten vaststellen en normen bewaken (‘holding-on’). Juist ook in een wereld die in toenemende mate dynamisch en onzeker wordt, blijft daar behoefte aan. Het risico van te weinig meebewegen is verlies aan relevantie; het risico van te veel meebewegen is daarentegen dat de interne auditor zijn vaste basis verliest, wat kan leiden tot een genadeloze afstraffing. Het is dan wijs om niet de kern van de eigen professionaliteit te verliezen.

Anderzijds leeft de meer moderne (vanuit de overschotschool gevoede) opvatting dat de interne auditor zich dient te emanciperen ten opzichte van de traditionele toetsend-onderzoekfunctie en moet inspelen op en meebewegen met de gewenste verankering van de internationale en maatschappelijke ontwikkeling in de governance- en controlstructuur van de organisatie. Vanuit deze positie wordt naar voren gebracht dat auditors te veel hechten aan vastigheden, structuren en duidelijkheid; in dat licht wordt opgeroepen tot het formuleren van nieuwe opvattingen over wat het auditwerk in de moderne tijd inhoudt, namelijk het ten minste ook durven beoordelen en confronteren van bestuur en leiding met hun mogelijk gedateerde opvattingen en ideeën.

Deze moderne opvatting van internal auditing wordt aangeduid als een strategie van breaking-out en gaat om het inslaan van een nieuw pad, waarbij het bestaande kader

niet geheel verlaten maar in ieder geval wel gerelativeerd wordt (Association of Chartered Certified Accountants, 2014). Sommigen zeggen dat het vak zich op die manier voegt naar de veranderende verwachtingen en ambities in de omgeving waarin de auditor tegenwoordig moet opereren; een beeld van de meer complexe en dynamische context van de internal audit wordt dan leidend in hoe het vak zich organiseert. Uit de bestaande kaders, aangepast aan de nieuwe realiteit die buiten is ontstaan, en die ruimte laat voor hernieuwde formalisering en standaardisering in andere, meer bij de tijd zijnde codes en standaarden voor beroepsuitoefening.

De breaking-outstrategie van professionele ontwikkeling klinkt verleidelijk. Wie wil zich nu niet voegen naar de moderne praktijk zoals die 'buiten' gevraagd is, naar een meer complexe en dynamische context van de internal audit, die er kennelijk al is? Tege-

Gezocht moet worden naar copingstrategieën en handelingspraktijken waarmee ingewikkelde en veranderlijke eisen hanteerbaar te maken zijn

lijkertijd is er op basis van het onderzoek naar ons idee ook veel te zeggen voor een tegengestelde strategie. Niet meebewegen, maar vasthouden aan de eigen basis en zich bewust zijn van de nood-

zaak van een zeker geïnstitutionaliseerd wantrouwen, om zo te voorkomen dat begrip van complexiteit en dynamiek overgaat in begrip tonen voor wat niet op orde is.

Dat is de holding-onstrategie van professionele ontwikkeling bij een internal audit: hierbij gaat het juist om vasthouden aan de klassieke principes van het vak, om van daaruit voorzichtig te zoeken naar hoe vernieuwingen in te passen zijn. Niet meebewegen met een complexe en dynamische context buiten het internal-auditvak, maar vasthouden aan de fundamenteën, ook als de professionele normen spanning vertonen ten opzichte van de verwachtingen en ambities die leven in de hedendaagse beroepspraktijk. Niet uit koppigheid of kortzichtigheid, maar vanuit de overtuiging dat de basis en het bestaansrecht van het vak zijn dat de auditor vasthoudt aan de normatiek en afstand bewaart, en niet meebeweegt met wat zich buiten ontwikkelt en geen begrip toont voor de dynamiek en complexiteit die de praktijk van het openbaar bestuur kleurt. Niet omdat de auditor het niet begrijpt, maar omdat het ook belangrijk is dat er professionals in de publieke sector zijn die geen begrip tonen maar de grenzen bewaken, die strepen trekken en oordelen vellen op basis van vooraf afgesproken normen en daarbij geen marges in hun metingen dulden.

De holding-onstrategie laat uiteraard enige ruimte voor meebewegen met een complexe en dynamische context 'buiten', maar doet dat vanuit het bewaren en bewaken van de essentie van het vak. Het risico daarvan is natuurlijk dat de aansluiting met verwachtingen en ambities die leven buiten de professie verloren gaat. De breaking-outstrategie gaat op zoek naar een nieuwe essentie voor de internal audit, die beter past bij de complexiteit en dynamiek van de hedendaagse publieke sector. Het risico daarvan is echter dat de professie juist datgene verliest waarin deze zich onderscheidt van andere aanverwante profes-

sies, zoals de controller of andere professies uit de 'second line of defense'.

Dit alles plaatst de discussie over breaking-out of holding-on in een ander perspectief: niet klassiek of modern, conservatief of progressief is het bepalende onderscheid, maar de vraag waar de ruimte ligt voor professionele ontwikkeling van de internal audit, op zo'n manier dat niet alleen de basis van het vak behouden blijft, maar ook de uitdagingen van deze tijd te beantwoorden zijn.

Het is een opdracht voor de beroepsgroep zelf om in dat licht de juiste afwegingen te maken. Uit ons onderzoek blijkt in ieder geval dat het daarbij niet per se gaat om een keuze voor het ene of het andere frame (en daaruit voortvloeiende tegenstrijdige verwachtingen en tegengestelde ambities), maar juist om het zoeken naar copingstrategieën en daarbij passende handelingspraktijken waarmee ingewikkelde en ook veranderlijke eisen hanteerbaar te maken zijn.

Aandacht vragen voor de professionele ontwikkeling van de internal audit in een veranderende context – zoals wij doen – lijkt in eerste instantie wellicht een uitnodiging te zijn voor innovatie en vernieuwing. En deels is het dat ook, maar niet tegen elke prijs. Wij stellen dan ook dat het nodig is te zoeken naar een delicate balans tussen voortgang en vooruitgang; tussen beter maken wat kan, maar daarbij ook behouden wat goed is. Dat vraagt om het verder uitdiepen van de vraag wat zinvolle verantwoordingsmechanismen en -methoden zijn voor overheidshandelen, maar ook om reflectie over de kerntaak van de auditfunctie. Dat is een cruciale en uitdagende vraag over de ontwikkeling van de auditprofessie, zowel voor organisaties als de ADR en het Instituut van Interne Auditors als voor de wetenschap. Hoe moet vorm worden gegeven aan professionalisering van het vakgebied, zonder de kern te verliezen? Welke handelingsperspectieven horen daar bij?

Wat ons betreft dient er in die zoektocht naar vernieuwing van het vak aandacht te zijn voor het behouden en wellicht verstevigen van wat het vak nu gezaghebbend en bijzonder maakt, en voor bijhorende handelingsperspectieven. Net zo belangrijk als de vraag wat er anders moet, is de vraag wat werkelijk behouden moet blijven. Niet om hetzelfde te blijven, maar om met evenveel of meer gezag en impact het auditvak uit te oefenen in een sterk veranderende wereld.

Dankbetuiging

De auteurs danken de ADR, de respondenten en de leden van de begeleidingsgroep voor de aan dit onderzoek verleende medewerking. Bijzondere dank gaat uit naar Thomas van Tiel, Erik van Barele en Anneke van Zanen-Nieberg. Dank gaat ook uit naar Joost van Drie, Fanny Kunneman, Jantine Los en Armin Djogic. ■

Literatuur

Association of Chartered Certified Accountants ACCA (2014). *Breaking out: public audit's new role in a post crash world*. Internet: www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-bopan.pdf (11 april 2014).

- Bovens, M. & Schillemans, T. (2009). *Handboek publieke verantwoording*. Den Haag: Boom Lemma.
- Bovens, M., Schillemans, T. & Hart, P. 't (2008). Does public accountability work? An assessment tool. *Public Administration*, 86, 225-242.
- Bruijn, J.A. de (2000). *Prestatiemeting in de publieke sector. Tussen professie en verantwoording*. Utrecht: Lemma.
- Bruijn, J.A. de (2002). Prestatiemeting in de publieke sector. Strategieën om perverse effecten te neutraliseren. *Bestuurswetenschappen*, 2, 139-160.
- Bruijn, J.A. de & Noordegraaf, M. (2010). Professionals versus managers? De onvermijdelijkheid van nieuwe professionele praktijken. *Bestuurskunde*, 3, 6-20.
- Curtin, D. (2004). *Mind the gap: the evolving EU executive and the constitution*. Third Walter van Gerven lecture, Leuven. Groningen: Europa Law Publishing.
- Ferlie, E., Lynn, L.E. & Pollitt, C. (Eds.) (2005). *The Oxford handbook of public management*. Oxford: Oxford University Press.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69, 3-19.
- Koppell, J.G. (2003). *The politics of quasi-government: hybrid organizations and the dynamics of bureaucratic control*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Koppell, J.G. (2005). Pathologies of accountability: ICANN and the challenge of 'multiple accountabilities disorder'. *Public Administration Review*, 65, 94-108.
- Korsten, A. (2007). *Prestatiemanagement: doet management ertoe? Resultaten van organisaties of eenheden daarbinnen*. Internet: www.arnokorsten.nl/PDF/Organiseren%20en%20omgmt/Prestatiemanagement.pdf.
- Lane, J.E. (2000). *New public management*. Londen: Routledge.
- Leeuw, F.L. (1996). Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9, 92-102.
- Lipsky, M. (2010). *Street-level bureaucracy (30th ann. ed.): dilemmas of the individual in public service*. New York: Russell Sage Foundation.
- Maynard-Moody, S. & Musheno, M. (2003). *Cops, teachers, counsellors. Stories from the front lines of public service*. Ann Arbor: University of Michigan Press.
- Meulen, M. van der (2009). *Achter de schermen. Vakontwikkeling en professionalisering van publieke managers in de zorg en bij de politie*. Delft: Eburon.
- Mintzberg, H. (2004). *Managers, not MBAs: a hard look at the soft practice of managing and management development*. San Francisco: Berrett-Koehler.
- Mulgan, R. (2002). Public accountability of provider agencies: the case of the Australian 'centrelink'. *International Journal of Administrative Sciences*, 68, 45-59.
- Noordegraaf, M. & Siderius, K. (2016). Perspectieven op publieke professionaliteit. Van professionals (in organisaties) naar organiserende professionaliteit. *M&O Tijdschrift voor Management en Organisatie*, 70, 4-19.
- Noordegraaf, M., Twist, M. van & Steen, M. van der (2014). Fragmented or connective professionalism? Strategies for professionalizing the work of strategists and other (organizational) professionals. *Public Administration*, 92, 21-38.
- Nuijten, A., Twist, M. van & Steen, M. van der (2015). Auditing interactive complexity: challenges for the internal audit profession. *International Journal of Auditing*, 19, 195-205.
- Pollitt, C. (2000). Is the emperor in his underwear? *Public Management*, 2, 181-200.
- Power, M. (2003). Evaluating the audit explosion. *Law and Policy*, 25, 185-202.
- Rijn, R. van & Twist, M. van (2009). Verantwoorde vernieuwing? Innovatie van publieke verantwoording. In M. Bovens & T. Schillemans (red.), *Handboek publieke verantwoording* (pp. 255-273). Den Haag: Lemma.
- Sarens, G. (2014). Editorial: Internal audit research at the crossroads: time to turn a page? *International Journal of Auditing*, 18, 103-104.

Schillemans, T., Twist, M. van & Hommerig, I. (2012). Innovation in accountability. *Public Performance and Management Review*, 36, 407-435.

Steenhuisen, B. (2009). *Competing public values. Coping strategies in heavily regulated utility industries*. Delft: TU Delft.

Stewart, J. (2006). Value conflict and policy change. *Review of Policy Research*, 23, 183-195.

Thacher, D. & Rein, M. (2004). Managing value conflict in public policy. *Governance*, 17, 457-486.

Tummers, L.L., Bekkers, V., Vink, E. & Musheno, M. (2015). Coping during public service delivery: a conceptualization and systematic review of the literature. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 25, 1099-1126.

Twist, M. van, Steen, M. van der, Bouwmans, H. & Bekkers, H. (2013). *De internal auditor in het publieke domein. Drijfveren en dilemma's, principes en paradoxen*. Den Haag: Lemma.

Visser, M. (2015). Management control, verantwoording en leren in publieke organisaties. Een kritische analyse. *M&O Tijdschrift voor Management en Organisatie*, 69, 31-47.

Whittington, R., Cailluet, L. & Yakis-Douglas, B. (2011). Opening strategy: evolution of a precarious profession. *British Journal of Management*, 22, 531-544.

Prof. dr. M. van Twist is decaan van de Nederlandse School voor Openbaar Bestuur, hoogleraar bestuurskunde aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en wetenschappelijk directeur internal audit & advisory aan de Erasmus School of Account & Assurance.



auteurs

Dr. T. Schillemans is universitair hoofddocent aan de Utrechtse School voor Bestuurs- en Organisationswetenschap.



Prof. dr. M. van der Steen is co-decaan en directeur van de denktank van de Nederlandse School voor Openbaar Bestuur en bijzonder hoogleraar toekomst en strategie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.



I. de Jong MSc is als onderzoeker en leermanager verbonden aan de Nederlandse School voor Openbaar Bestuur.
E-mail: jong@sob.nl.

