

Juni 2015

Advisering & Auditing

Over complementaire competenties
op basis van botsende logica's

Prof. dr. M.J.W. van Twist

Dr. M. van der Steen

R.W.A. de Korte RA RE RO CIA

Dr. A. Nuijten RE CIA CISA



**Instituut van
Internal Auditors
Nederland**

ESAA

Erasmus School of
Accounting & Assurance



Inhoudsopgave

1. Inleiding: complementaire competenties, botsende logica's	4
2. Advisering, benaderd vanuit de professionele logica van auditing	14
3. De professionele logica van advisering, in de context van auditing	21
4. De adviserende auditor: naar beter benutten van botsende logica's	30
Literatuur	32

Voorwoord

Auditors zijn geen adviseurs, maar in de beroepspraktijk doet bijna elke auditor wel aan advisering. Niemand *is* het, maar zo ongeveer iedereen doet het. Naast *assurance* (“zo zit en zo is het”) wordt immers vaak ook gevraagd om *consultingactiviteiten* (“hoe kan en hoe moet het”).

Auditing én advisering vormen desondanks geen vanzelfsprekende combinatie. Het gaat om uiteenlopende disciplines, die ieder een rijke traditie kennen, met georganiseerde en ingesloten regels en handelingslogica's voor goede beroepsbeoefening.

Deze beschouwing doet op essayistische wijze verslag van een onderzoek naar de even interessante als ingewikkelde verhouding tussen auditing en advisering. Ten behoeve van het onderzoek dat aan deze beschouwing ten grondslag ligt is om te beginnen een *conceptuele verkenning* uitgevoerd teneinde het wetenschappelijk en praktijkgerichte onderzoek op dit terrein in kaart te brengen. Dat heeft de grondslag gevormd voor het *gesprek* dat vervolgens tijdens diverse bijeenkomsten is aangegaan met auditors die in de praktijk werken op de grensovergang tussen audit en advisering. De opbrengst daarvan heeft zijn weerslag gekregen in dit *essay*, dat woorden wil geven aan de (zich ontwikkelende) professionaliteit van de auditor die ook aan advisering doet.

Dit essay is er niet op gericht regels, normen en richtlijnen te definiëren voor advisering zoals in de beroepsgroep van auditors soms ook wel wordt beoogd. Sterker nog, deze beschouwing verkent juist ook de grenzen daarvan in relatie tot advisering, vanuit de veronderstelling dat een belangrijk deel van het adviesvak *niet* goed in dergelijke kaders te vangen is en tot op zekere hoogte zelfs in de weg kan staan aan een goede beroepsuitoefening.

Auditing en advisering zijn tegelijk een onmisbare maar ook een onmogelijke combinatie. Ze liggen in elkaars verlengde, in die zin dat het niet vreemd is als een auditor niet alleen vaststelt hoe het zit maar ook zegt hoe het beter kan. Maar ze liggen ook ver uit elkaar, met heel andere uitgangspunten.

De vraag is uiteraard hoe beide vormen van professionaliteit elkaar productief kunnen ontmoeten. Tot nu toe is het antwoord op die vraag vooral gezocht door vanuit de logica van de auditor te kijken naar advisering. Dan worden aan het adviesvak regels en normen opgelegd die ook gelden voor de auditprofessie. Op zich is de spanning tussen beide professionele logica's zo hanteerbaar te maken, maar er gaat op deze manier toch ook veel beroepsmatig inzicht verloren.

Door niet alleen te werken aan een eenzijdige integratie van de ene professie in de andere - dus het audit perspectief van toepassing verklaren op advisering - maar meer te werken vanuit een idee van *tweerichtingsverkeer* - wordt het mogelijk te werken aan breed opgeleide professionals, die vanuit een evenwichtige kennis van beide eigenstandige disciplines tot handelingsperspectieven komen.

Rond het werk van deze professionals zou vervolgens een actief lerend netwerk kunnen worden opgebouwd, waarin ervaringen en praktijken van advisering door auditors worden verzameld, gedocumenteerd en toegankelijk worden gemaakt voor anderen. Zo kan in de praktijk worden verkend wat een betere benutting van de botsende logica's tussen beide professionele domeinen kan zijn.

1 Inleiding: complementaire competenties, botsende logica's

Aanleiding

De internal auditfunctie heeft in de voorbije periode een eigenstandige positie verworven in het governance-model van veel organisaties. Hiermee zijn ook de verwachtingen ten aanzien van de auditor toegenomen, wat onder meer zichtbaar is in de vraag naar advies van de internal auditor. Opdrachtgevers willen niet alleen weten wat het oordeel is, maar ook advies krijgen over wat er eventueel anders en beter kan. Tevredenheid over het werk van internal auditors leidt tot nieuwe vragen: de auditor heeft kennis, inzicht en vaardigheden die ook voorbij het bieden van aanvullende zekerheid waarde voor de organisatie kunnen genereren. Dit ligt in het verlengde van het reguliere werk dat we - in lijn met de internationale definitie van internal auditing uit 2000 - met assurance aanduiden, maar valt tegelijkertijd ook deels daarbuiten. Niet zelden gaat de adviesrol een stap verder dan de natuurlijke advisering in klassieke zin, die logisch voortvloeit uit toetsend onderzoek; het gaat om advisering in de betekenis van 'consulting' die niet alleen vaststelt maar ook vooruit kijkt, die niet alleen zekerheid verschaft maar ook mogelijke opties voor de toekomst schetst, die niet alleen ziet hoe het is maar ook toont hoe het anders en beter kan. Dat is weliswaar van waarde voor de organisatieleiding als opdrachtgever, maar op een andere manier dan die verankerd ligt in de traditionele methoden, technieken en basisprincipes van het auditvak. Soms formeel, via een opdrachtschrijving en een met de opdrachtgever overeengekomen onderzoeksvraag en afbakening. Vaak ook informeel, 'denk eens even mee', of 'wat heeft u nog meer gezien?' De auditor komt op bezoek bij de leiding, presenteert zijn bevindingen, oogst lof voor de gedegen analyse, maar vervolgens zijn er toch ook aanvullende vragen. Of de auditor die uit ervaring elders weet dat er mogelijke oplossingen onbenut blijven en dat de organisatie zich zou kunnen verbeteren met een paar meer of minder eenvoudige aanpassingen. Soms jeuken de handen. Zo is advisering - groot en klein, formeel en informeel, als traject of in een gesprek - onderdeel van de praktijk van het auditvak geworden. Niet omdat auditors ineens allemaal adviseur zijn geworden, maar omdat de werkzaamheden langzaam worden uitgebreid met aanvullende adviesdiensten en de beroepspraktijk van de auditor in gesprek met de leiding en de organisatie voortdurend in beweging is.

Complementair of confronterend; bijkomend of botsend?

Het is de vraag wat deze beweging betekent. In onderwijsbijeenkomsten en workshops met collega-auditors over dit thema is het patroon in de discussies hierover altijd ongeveer hetzelfde. Wij vragen internal auditors eerst wie zichzelf ziet als adviseur en niemand antwoordt bevestigend. Auditors zijn géén adviseurs, hun vak behelst iets anders. Daarin is men dikwijls stellig. Daarna vragen we welke internal auditor volstrekt niet adviseert. En ook nu gaat geen enkele hand omhoog. Auditors zijn geen adviseurs, maar in een ieders beroepspraktijk hebben adviserende elementen een plaats. Niemand is het, maar iedereen doet het. Geen enkele auditor noemt zich expliciet "adviseur", maar iedereen adviseert in enige vorm op enig moment. En waarom ook niet? Opdrachtgevers vragen er om en veel auditors vinden het ook prettig dat via advisering hun inzichten nog meer waarde voor de organisatie generen. De toegenomen vraag van opdrachtgevers aan internal auditors om advisering is in zekere zin de prijs van succes. Naast *assurance* ("zo zit en zo is het") wordt ook gevraagd om *consulting* activiteiten ("hoe kan en hoe moet het"). De auditor heeft kennis van de organisatie en van de kwesties die bij de leiding spelen, dus waarom niet nog wat meer meedenken met de opdrachtgever? Advisering is dan, op het eerste gezicht, niet veel meer dan een complementaire competentie, naast of bij het vak van de assurance-audit.

Toch is het bij nader inzien niet zo eenvoudig, dat was althans doorgaans de volgende stap in onze discussies. Achter de op het oog complementaire competentie die in werkpraktijken aan de orde is, gaat iets omvangrijkers schuil. Advisering behelst meer dan alleen een bijkomende extra activiteit. Ook al geven alle auditors in onze bijeenkomsten stevast aan dat ze bij advisering uit zichzelf al heel terughoudend optreden, toch geeft iedereen ook aan dat ze bijna per definitie een terrein betreden waar de geldende wetten en reglementen van het audit-vak minder goed van toepassing zijn. Ze adviseren wel, maar zien ook de breuk met de reguliere beroepspraktijk daarin. En zo ontstaat een praktisch dilemma, waarmee een grote groep internal auditors zegt te worstelen.

Het praktische dilemma tussen audit en advisering doet zich vaak op een simpele en heel pragmatische manier voor, in kleine casussen die iedere auditor op zijn manier herkent. Denk aan de auditor die gevangen raakt in zijn advies: *je zei het zelf*, waarna er weinig ruimte meer is voor een kritisch rapport of een echt autonome positie. Of de auditor die misbruikt wordt door de adressant, *zie je wel, wij zijn goed bezig, zelfs de auditor denkt met ons mee*. Vervolgens is de auditor deel geworden van het 'narratief' van de adressant, die zichzelf op de weg terug plaatst en de auditor in dat verhaal laat figureren. Ook herkenbaar is het beeld van de auditor die zichzelf tegenkomt: *een advies pakt verkeerd uit*. Dat kan altijd gebeuren, maar wat dan? Wat doet het met de reputatie en ruimte van de auditor, in deze kwestie maar ook in volgende gevallen? Of de auditor die het *zelf ook eigenlijk niet weet*: sommige problemen zijn gemakkelijker vast te stellen dan op te lossen.

De vraag wat zou u doen is niet altijd eenvoudig te beantwoorden, maar is door adressanten gemakkelijk te stellen. Wat doet het onvermogen tot een aanbeveling met het gezag van de auditor? En wat als de auditor met zijn adviezen misschien het probleem op zichzelf wel aanpakt, maar ten koste van *collateral damage* elders? De auditor weet veel maar meestal slechts van een deel. Goedbedoeld advies kan elders slecht uitpakken, wat het gezag van de auditor uitdaagt. In elk van deze kleine casussen geldt dat de auditor partij wordt en in een positie komt die in de maalstroom van de organisatie snel tot ongemak kan leiden. De deelnemers aan onze bijeenkomsten herkenden de kwesties niet alleen, ze waren er in veel gevallen zelf wel eens mee geconfronteerd. Wat bedoeld is als rolverrijking heeft als risico dat *rolverwarring*, *rolvervuiling* en *rolverzwakking* ontstaat. Onduidelijkheid over wat de auditor doet, oneigenlijke elementen in het scherp omschreven vakgebied, die samen de positie, het gezag en de betekenis van het vak schaden. Wat complementair lijkt en zich in kleine praktische kwesties voordoet botst bij nader inzien en leidt tot principiële confrontaties. Audit en advisering vullen elkaar aan, maar schuren ook.

Advisering en auditing: waarom samenbrengen lastig is

Dat twee verschillende activiteiten niet vanzelfsprekend of zonder schuren samen gaan is niet zo verrassend. Maar weinig dingen gaan echt vanzelf. Toch valt er meestal wel een praktische mouw aan te passen. Bij audit en advisering ligt dat volgens ons en volgens de practitioners waarmee we hebben gesproken toch ingewikkelder. De botsing laat zich in praktische zaken voelen, maar komt voort uit meer fundamentele tegenstellingen tussen de achterliggende professionele domeinen van audit en advisering. Meer precies geduid komt de spanning in de relatie tussen auditing en advisering vanuit twee verschillende richtingen: (1) de vraag wat goed advies en goede advisering zijn, en (2) de vraag hoe advisering is in te passen in de constituerende protocollen die het vak van internal auditing maken tot wat het is. We zullen beide richtingen hier eerst kort bespreken.

We beginnen met de kwestie van de kwaliteit van een advies. Het is lastig om een eenduidig criterium voor een 'goed advies' te geven. Er zijn allerlei kenmerken te noemen waar een goed advies aan zou moeten voldoen, waarbij het advies zelf als product centraal staat. Tegelijkertijd gaat advisering niet alleen over het

advies op zich, maar vooral om wat dat advies in de relatie doet. Of het advies goed is hangt sterk af van wat de gebruiker er mee kan en hoe het impact heeft in het systeem waarop het zich richt. Dat is deels direct afhankelijk van de kwaliteit van het advies, maar vooral ook van veel factoren die met het advies niet zoveel van doen hebben. En toch maakt het allemaal deel uit van advisering. Dat is niet alleen het schrijven van een goed rapport dat het advies helder en scherp onder woorden brengt. Het is ook het vermogen om het advies zo te brengen dat anderen er mee verder kunnen, dat het als gezaghebbend wordt gezien, dat de rapporteur vertrouwd wordt, en dat de aanbevelingen als voldoende uitdagend maar ook haalbaar worden gezien. Iedereen kan advies geven, maar onderdeel van advisering is ook dat anderen het advies *ontvangen* en *nemen*. “Goed” is niet alleen een eigenschap van het advies zelf, maar ook een oordeel dat anderen er over geven. “Goed” is bij advisering niet zozeer een objectief maar een interactief oordeel.

Daar komt bij dat de activiteit van advisering ook echt verder gaat dan wat in de omschrijving van de assurance-audit is opgenomen. Het gaat niet alleen om nog méér of nog betere assurance afgeven (wat op zichzelf al ingewikkeld genoeg is), maar ook nog om iets anders: een afgewogen en doordacht advies over wat gegeven de deskundigheid van de auditor en de uitkomsten van het toetsend onderzoek (en mogelijk zelfs los daarvan) wenselijke en denkbare stappen voor de toekomst zijn. Daarmee komen we bij de tweede richting van de complexiteit: de vraag hoe advisering is in te passen in de constituerende protocollen van het vak. Immers, juist die protocollen laten ‘het er bij doen’ niet goed toe. De oorsprong van het vak ligt in feitenonderzoek en toetsen aan de geldende normen, gericht op het verschaffen van aanvullende zekerheid. Dat gaat over het *bestaande*, niet het toekomstige. De stap naar advisering gericht op de *toekomst*, weliswaar op basis van die feiten en met het oog op de normen, betekent dat een aantal van de basiswaarden van het vak onder druk kunnen komen te staan, door de *botsende logica’s* van de beide vakgebieden audit & advisering. Feit en norm worden verruild voor mogelijkheid en aanbeveling. Dat zijn niet alleen andere woorden, maar heel andere fenomenen.

Botsende kenmerken en uiteenlopende eigenschappen

De confrontatie tussen auditing en advisering brengt dus een dieperliggend dilemma in de beroepsuitoefening op tafel. Audit én advies vormen géén vanzelfsprekende combinatie, hoezeer ze elkaar in de beroepspraktijk ook ontmoeten. Daar waar auditing vooral *terugkijkend* een toetsing impliceert, heeft advisering als consequentie dat de auditor *vooruitblikkend* mee denkt over wat goede opties zijn en meer verantwoordelijkheid neemt dan voor de *vaststelling van de feiten* alleen. Dat betekent uitspraken over feiten voordat ze er zijn of over verbetermogelijkheden waarvan de uitkomsten in het licht van de geldende normen niet op voorhand vast staan. Advisering door auditors is nog steeds geborgd in feiten - natuurlijk. Op basis van analyse van het verleden en het heden, dus nooit zomaar, maar de auditor verlaat met de overgang naar advisering - meer of minder bewust - wel de vaste grond waar hij zich het meest thuis voelt. Toetsend onderzoek vormt bij advisering door de auditor nog altijd de *basis*, maar niet langer ook steeds het *eindpunt*.

De ontwikkeling van de adviesrol binnen de auditvak zorgt daarom vanzelfsprekend voor spanningen in het vak en roept indringende vragen op met betrekking tot de professionaliteit van auditors. In theorie, maar vooral ook in de praktijk. Ten aanzien van de spanningen die de combinatie van audit en advisering oproept wordt in professionele praktijken volop gezocht naar werkbare oplossingen die dan vervolgens overigens vaak wel weer eigen dilemma’s oproepen. Over dat zoeken naar oplossingen en daarmee verbonden dilemma’s handelt deze *verkennende* conceptuele beschouwing.

Onderstaande tabel 1 zet in dat kader de logica’s van assurance en consulting activiteiten in alle scherppte (ideaaltypisch; de praktijk is natuurlijk altijd gevarieerder) tegenover elkaar en bakent het speelveld van onze beschouwing af. De vraag die eruit voortkomt is deze: Hoe gaan auditors om met de *tegenstrijdige*

logica's die verbonden zijn met de beide typen activiteiten, in de wetenschap dat zij vanuit één en dezelfde functie (die van “de internal auditor”) invulling moeten krijgen en dus in praktijken van positionering, professionaliteit en prestatie op enigerlei wijze toch verenigd of gecombineerd moeten worden.

Tabel 1: De tegenstrijdige logica's van assurance en consulting activiteiten

	Assurance activiteiten	Consulting activiteiten
Ambitie	Geeft aanvullende zekerheid over hoe het (tot voor kort) was en nu nog) is.	Geeft inzicht in hoe het straks (ook, beter, anders) kan.
Activiteit	Vaststellen van feiten; oordeel door confrontatie van feiten met een vastgesteld en gevalideerd normenkader.	Interpretatie van feiten; doorzien en duiden van belangrijke ontwikkelingen en daar op basis van een referentiekader aanbevelingen over doen.
Interactie	Eenzijdige relatie; aanvullende zekerheid verschaffen aan de opdrachtgever, die er vervolgens is ongeacht wat de opdrachtgever mee doet.	Tweezijdige relatie; advies overbrengen wat niet alleen vraagt om iemand die advies geeft, maar ook om iemand die bereid is te luisteren; zonder interactie is er geen sprake van advisering.
Waarden	Onafhankelijkheid geborgd in procedures, het werkproces en in het onderzoek zelf (feitelijk, herhaalbaar).	Onafhankelijkheid ontstaat in rolname door de adviseur, in de relatie tussen opdrachtgever en adviseur.
Positionering	Positie die er is, vanwege regels in de organisatie waarin de auditor in positie ten aanzien van de opdrachtgever is gebracht.	Positie die verdiend moet worden, op basis van kwaliteit van advisering en in de relatie tot het bestuur en management.

Ideaaltypisch beschouwd gaat het bij assurance en consulting om activiteiten met een eigen, andersoortige logica. Zo is het verschaffen van assurance uiteindelijk toch een overwegend eenzijdige activiteit. De auditor verschaft aanvullende zekerheid; de leiding kan daarmee vervolgens iets doen - of niet. Of het bestuur iets doet met de (al dan niet) afgegeven zekerheid doet niets af aan de rol van de auditor als verstrekker van assurance. Impact en doorwerking zijn plezierig, maar vormen op zichzelf geen noodzakelijk onderdeel van een goede assurance-audit; in principe kan de auditor hier met het gelijk van de zijlijn volstaan. Voor advisering (of de adviserende kant van auditing) geldt dat nadrukkelijk niet. Advisering vereist steeds een *meerzijdige* inzet. De adviseur is dan misschien niet formeel aanspreekbaar op de bruikbaarheid van zijn adviezen, uiteindelijk is het wel de ultieme test voor een advies; is het werkbaar in de praktijk, is er in de advisering sprake van productieve interactie tussen adviseur en opdrachtgever? De maatstaf verschilt wat dat betreft en daarmee is/wordt de interactie met de organisatieleiding ook een meer fundamenteel onderdeel van het vak van de auditor die zich meer dan voorheen wil verstaan met de adviserende kanten van zijn vak.

Bij consulting activiteiten moet de auditor ook veel sterker zijn positie verdienen, waar deze bij het afgeven van assurance vanuit organisatieregels min of meer gegeven is. De uitgangspositie is daarmee een heel andere. De feitelijke kwaliteit is een belangrijk element van consulting activiteiten, maar gezag moet vooral

ook verdiend worden in het contact met de opdrachtgever, in de relatie. Het gaat niet om een positie die er vanuit statuten of andere formele gronden is, maar die in de interactie en de relatie met de opdrachtgever verdiend moet worden. Daarbij moet overigens worden opgemerkt dat ook een vanzelfsprekende positie op formele gronden lang niet altijd makkelijk of functioneel hoeft te zijn, bijvoorbeeld omdat het een houding kan oproepen van ‘geef ze maar gelijk, want anders kost het ons nog meer tijd en energie.’

De tegenstelling tussen assurance en consulting is overigens niet dat het één wel en het ander niet onafhankelijk of objectief is. Advisering kan overkomen als een dreigende ‘compromittering’ van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor; de auditor geeft een deel daarvan op, om te adviseren. Vanuit de logica van assurance verstrekken is dat begrijpelijk. Daarin is de onafhankelijkheid geborgd in procedures, in het werkproces en in het toetsend onderzoek zelf. Alles is gericht op het aanbrengen en bewaken van de scheidslijn tussen de assurance-auditor en de opdrachtgever, tussen de onderzoeker en het onderzoeks-object. Advisering betekent dat die lijn minder scherp wordt, maar daar komt iets anders voor in de plaats. De borging is aanwezig, maar anders. Onafhankelijkheid bij advisering ligt minder besloten in het navolgen van formele procedures en regels, maar in de opstelling en rolneming door de adviseur. Onafhankelijkheid is hier vooral relationeel; lukt het de auditor als adviseur wel om aan te sluiten bij de opdrachtgever, zijn gehoor te vinden, om vervolgens vanuit de eigen positie en professionaliteit conclusies te trekken en adviezen te formuleren over de vervolgstappen.

De overgang van assurance naar consulting is niet alleen binnen elke rapportage en elk advies op zich risicovol. Het zorgt op de langere termijn voor omvattender en verstrekkender professionaliseringskwesties, die voorbij het individuele auditwerk gaan. Klassieke vragen zijn daarbij: Gaat de auditor niet later toetsen wat hij eerst zelf heeft geadviseerd? Wat als het volgende advies een heel andere richting op gaat? Maar ook andere en nieuwe vragen dringen zich op: Is de leiding van de organisatie wel écht geholpen met een auditor of auditdienst die meebeweegt in de vraag naar advisering? Laat de logica van assurance zich wel verenigen met de logica van consulting? Zijn het geen vormen van professionaliteit en eigen vakgebieden die ten diepste ‘incommensurabel’ zijn? Naarmate de auditor verder af beweegt van zijn natuurlijke basis, namelijk de vastgestelde feiten en afgesproken normen, wordt hij onderdeel van de dynamiek van de organisatie. Consistentie in advisering, door anderen in het werk van de auditor gelezen overtuigingen, en relaties worden dan ineens relevant. Het toetsen van de feiten wordt dan - meer dan ooit - een spel waarin macht, invloed en beelden belangrijk worden, of de auditor dat nu zelf wil of niet. Wat begint en bedoeld is als *rolverrijking* kan zomaar verworden tot *rolverwarring* of zelfs *rolvervuiling* en *rolverzwakking* rond de oorspronkelijke positie.

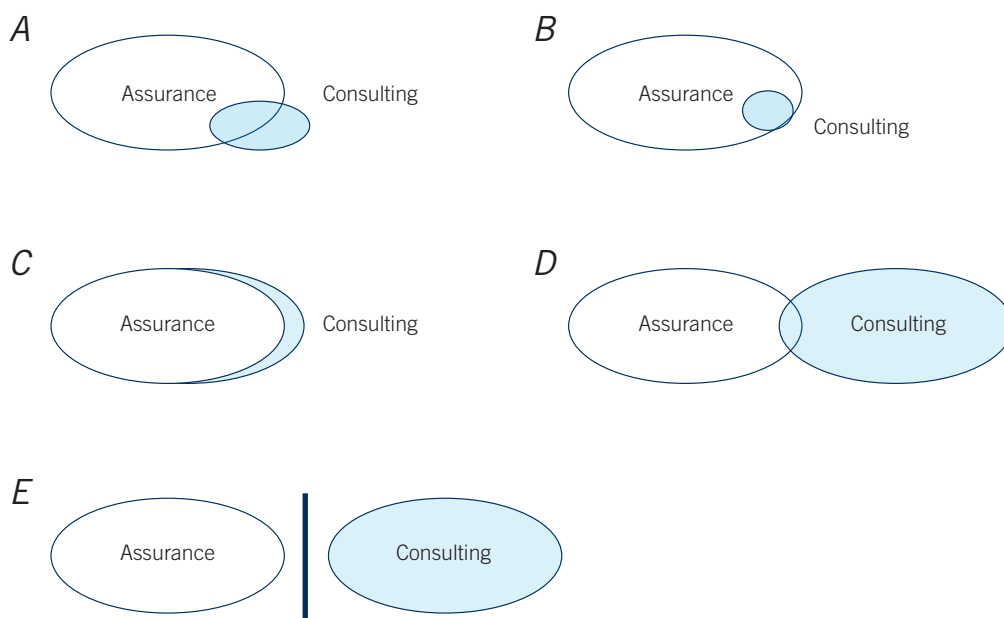
Botsende logica's, in een bestaande werkpraktijk

Als de beide vakgebieden zo anders zijn en botsen, waarom moeten ze dan per se bij elkaar gebracht worden? Die vraag hebben we ons vaak gesteld en ook in de verschillende bijeenkomsten die onderdeel van deze verkenning waren kwam hij vaak naar voren. Het antwoord erop kwam vaak vanzelf. Het is geen intellectuele discussie die we voeren, maar een praktische realiteit waarmee we moeten omgaan. Audit en advisering ontmoeten elkaar al in de werkpraktijk van internal auditors, de vraag is hoe dat goed geborgd én productief kan. En wat mogelijke condities zijn voor expliciete afwijzing van het samenbrengen: wanneer wel en wanneer niet? Die discussie begint ook niet blanco. In onze discussies met practitioners bemerkten we veel verschillende opvattingen hierover, die we in figuur 1 schematisch hebben weergegeven. Het pallet is rijk en breed. Sommigen zien advisering als niet meer dan een interessante aanvulling op het vak van de auditor, waarmee die zijn positie verstevigt en een nieuwe dimensie aan bestaande werkzaamheden toevoegt. Het is iets er bovenop, er bij, zoals de tekening met de twee licht overlappende cirkels volgens variant A laat zien. Advisering vult de audit dan aan, waarbij in het vak van de internal audit de assurance-

audit voorop blijft staan. Anderen zien advisering niet zozeer als iets van *buiten* het auditvak, maar als onderdeel er van; het is dan één van de dimensies van internal auditing, zie de tekening volgens variant B. Het verschil met variant A is dat het hier niet wordt gezien als een raakvlak met een ander vakgebied, maar als een onderdeel binnen het vakgebied, als alle andere onderdelen. Variant C ziet het weer net iets anders; advisering is dan iets dat de auditor naar aanleiding van zijn assurance-audit doet, als iets buiten de vastgestelde eigen professionaliteit, maar zonder dat er echt sprake is van een heel apart vak van advisering. Advisering is meer een bijkomende activiteit, niet zozeer een aanvullende professionaliteit. Wel iets anders dan het eigen vak, maar daarmee niet meteen een heel eigen vakgebied.

Anderen zien het heel anders en spreken van gescheiden werelden; assurance-audit en advisering moeten juist niet bij elkaar gebracht worden, omdat ze van andere basiswaarden en principes uit gaan. Ze kunnen wel samen, maar daarmee gaat een deel van de waarde van beide verloren. Scheiden is dan beter. Weer anderen gaan hierin nog een stap verder en spreken van *botsende werelden*, die elkaar niet aanvullen maar juist in de weg zitten. De beschrijving van het vak zou advisering dan niet moeten integreren, maar buiten moeten houden. De grenzen tussen advisering en auditing worden niet alleen beschreven, maar ook bewaakt. Variant D gaat uit van het tegenovergestelde. Audit en advisering worden hier expliciet opgevat als afzonderlijke vakgebieden, met een eigen professionele logica, die elkaar wel op momenten raken. Het zijn nevenschikende vakgebieden, die zich in de praktijk van de internal auditor ontmoeten. De internal auditor moet er van daaruit mee aan de slag. Variant E komt vanuit hetzelfde vertrekpunt, maar neemt vervolgens een heel andere route. Het gaat inderdaad om twee gescheiden vakgebieden, maar de auditor moet die niet integreren maar juist expliciet gescheiden houden. Audit en advisering zijn expliciet verschillend, en moeten niet in de praktijk van de internal auditor met elkaar vermengd worden. Ze worden in variant E bewust uit elkaar gehouden met krachtige waterkeringen in expliciete reglementen.

Figuur 1: Praktische opvattingen over de verhouding tussen assurance en consulting activiteiten



Het management van de spanning: reglementeren of niet?

De spanningen rond advisering door auditors worden binnen het vak alom erkend. Ook in de discussies over het vakgebied zelf en de inrichting van de professionele ruimte is het onderwerp van gesprek. Recente incidenten en affaires hebben het dilemma over de adviesrol nadrukkelijker op tafel gebracht. Van de professionele auditor wordt verwacht dat hij in beeld brengt wat de feiten zijn, waar heldere normen ontbreken, dilemma's spelen en waar de informatiepositie niet op orde is. Maar net zo goed verwachten opdrachtgevers dat de auditor zich actief manifesteert als het gaat om de vraag hoe het anders kan en beter moet. Opdrachtgevers, toezichthouders en externe belanghebbenden willen meer dan alleen een auditor die achteraf aangeeft gewaarschuwd te hebben; of een auditor die vaststelt dat de organisatie afglijdt. Er is momentum voor de auditor om zijn vak te verbreden en daarmee meer 'op de pols' van de organisatie en de leiding te zijn. Volgens sommigen is dat ook de logische volgende stap van het vak, die naast praktische invulling ook formele en procedurele aandacht verdient. Die met andere woorden écht onderdeel van het vak gemaakt zou moeten worden. Anderen menen dat het wezen van het ambacht van audit ermee uit beeld raakt en dat vanuit vakontwikkeling gezien juist weerstand nodig is tegen de toenemende druk om uit de schulp van de vaststelling te komen en richting advisering te schuiven. Volgens hen is het vak niet gediend bij verbreding en verdieping, maar verwatert en verzwakt de professionaliteit daarmee juist. Bewegen richting advies betekent volgens hen het einde van het vak, terwijl het volgens anderen juist de redding ervan zal zijn. Wat het vak terug kan brengen in het hart van de strategische besluitvorming, kan het er evengoed verder vandaan duwen. Het lijken grote woorden, maar het zijn wel de termen waarin de discussie wordt gevoerd.

De discussie over de adviesrol van de internal auditor en de balans tussen onderzoek en advisering is dus zeker geen academische kwestie. Indicatief voor de praktische relevantie is de voortgaande discussie binnen en buiten IIA sinds rond de eeuwwisseling het belang van advisering voor internal audit nog maar eens expliciet werd gemarkeerd in een aanpassing van de definitie hiervan:

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

De term 'consulting' in deze definitie dient daarbij breed te worden opgevat; het kan advisering in de beperkte betekenis van het woord betreffen (zeg maar: advies geven) maar omvat ook een veel bredere categorie activiteiten als spiegelen, coachen, opleiden, inventariseren en meedenken over inrichtingsvoorstellen. Eigenlijk het hele spectrum tot aan de grens van zelf implementeren.

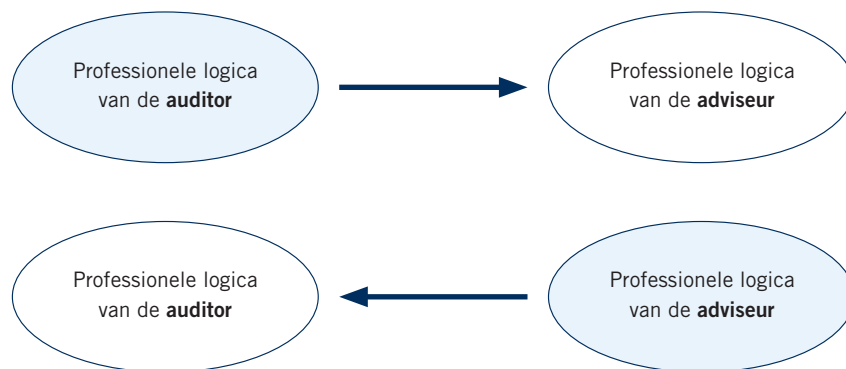
De vernieuwing van de definitie door IIA is een belangrijke stap. Het brengt in de formele basis van het vak - de beroepsdefinitie - een verbreding aan, in een vakgebied dat hecht aan scherpe definities. De definitie is daarmee niet alleen *beschrijvend*, maar ook *scheppend*; vanuit de nieuw aangebrachte scherpste in de definitie en het officieel opnemen van advisering zal de praktijk zich verder in die richting gaan ontwikkelen. De definitie werkt naast de actuele handelingspraktijk ook door in de formele beroepsopleiding, in professionele codes en in zich opstapelende ervaringen. Het vak verandert niet *omdat* er een definitie is veranderd, maar de verandering van de definitie heeft via de mechanismen van professionalisering en institutionalisering wel effecten op de beroepsuitoefening. Daarmee wordt de inherente spanning tussen audit en advisering geïnstitutionaliseerd, wat de komende jaren onvermijdelijk zal zorgen voor gesprek en debat. Let wel, daarmee is het dilemma niet weg, maar raakt het verscherpt; het zal zich de komende jaren steeds sterker voordoen en dan via de weg van praktische ervaring, reflectie en discussie tot een nieuwe balans moeten worden gebracht. Deze beschouwing wil daaraan bijdragen; enerzijds door de belangrijkste kwes-

ties en thema's die de komende jaren aan de orde zullen komen te benoemen, anderzijds door de daartoe aanwezige handelingsopties te beschrijven. Daarmee worden praktijk en discussie over het vak gevoed en versterkt. Het dilemma wordt er misschien wel scherper door, maar kan wel tegelijk het zoeken en vinden van een nieuwe balans versnellen.

Ambitie van deze verkenning: vanuit auditprofessie kijken naar advisering, maar ook andersom

Internal auditing en advisering zijn dus twee verschillende vakgebieden, die in de beroepspraktijk steeds meer met elkaar te maken krijgen. De verhoudingen tussen beiden kunnen op verschillende manieren worden gezien, zoals in de praktijk ook gebeurt. Verschillende internal auditors zien de verhouding anders en geven er anders vorm aan, zoals we in figuur 1 schematisch hebben laten zien. In deze verkennende beschouwing willen we de spanningen en dilemma's in beeld brengen van de auditor als adviseur én daarnaast de handelingsopties schetsen die daar in concrete professionele praktijken op dit moment aan de orde zijn. Onze verkenning draagt op deze manier bij aan het zoeken naar professionele antwoorden op het dilemma. We volgen in de verkenning twee richtingen, zoals uitgedrukt in figuur 2. We kijken vanuit de professionele logica van de auditor naar de praktijk van advisering en verkennen de spanningen en dilemma's die dan zichtbaar worden. Tegelijkertijd bewandelen we ook de omgekeerde weg en kijken we vanuit de professionele logica van de adviseur naar de praktijk van internal auditing. Ook advisering is een discipline, met eigen professionele waarden, uitgangspunten en over de jaren uitgekristalliseerde manieren van werken. We kijken in onze verkenning vanuit twee perspectieven naar dezelfde kwestie, die van de botsende professionele logica's van de internal auditor en de adviseur.

Figuur 2: Botsende logica's gezien vanuit twee perspectieven



We verrichten deze verkenning niet vanuit een vacuum. Er is al veel gedaan op dit onderwerp. Aan reglementering van de *assurancerol* is binnen het vakgebied van internal audit tot in detail invulling gegeven, zie onder meer IFAC. De *adviesrol* van de internal auditor is weliswaar inhoudelijk beschreven in diverse rapporten van de beroepsverenigingen op dit gebied, maar daarmee heeft nog geen reglementering plaatsgevonden. De vraag is natuurlijk ook of en in hoeverre een reglementering van de adviesrol wel nodig en logisch is, gegeven de aard/logica van het adviesvak. In deze beschouwing laten we zien langs welke lijnen regulering van de adviesrol invulling zou kunnen krijgen en wat daarnaast onderdelen van het adviesvak zijn die eerder vanuit informele gedragscodes, routines en professionele houding een zekere beheersing en begrenzing behoeven.

Het bereiken van inzicht in de invulling van advisering in het vak is van groot belang voor de verdere ontwikkeling van de auditprofessie. Uitgangspunt vormt daarbij voor ons de constatering dat er bij het volstrekt ontbreken van reglementering geen expliciete en impliciete kwaliteitseisen bestaan waaraan auditors bij advisering moeten voldoen. Het gevaar bestaat dat door een gebrek aan duidelijke kwaliteitseisen het vak als geheel aan betekenis verliest. Immers, als de kwaliteitseisen onduidelijk zijn, dan is ook onduidelijk waar de auditor voor staat en wat hij doet. Gebrek aan reglementering kan leiden tot uitholling van de institutionele positie van auditors. Hoe kan bijvoorbeeld toetsing van zorgvuldigheid plaatsvinden, als nergens omschreven is hoe een goed advies tot stand zou moeten komen? Waar auditing zich onderscheidt door nauwgezette borging van de stappen en normering is dat bij advisering heel lastig. Dat is geen groot probleem zolang auditing en advisering met duidelijke afscheidingen uit elkaar gehouden zijn, maar zodra ze vermengen of het één onderdeel van het ander gaat uitmaken wordt dat probleem meteen pregnant. Kwesties rond protocollering en regulering van het vak - inclusief adviesdiensten - is dus alles behalve een theoretisch dilemma. Het is een reële vraag, die zich in de praktijk meer en meer voor zal doen. We nemen daarom ook dit deel mee in onze verkenning, maar kijken ook hier vanuit de beide in figuur 2 afgebeelde perspectieven.

Een verkenning op verzoek van IIA: verantwoording van onze werkwijze

Deze verkennende beschouwing lost de spanning van auditing en advisering als complementaire competenties die uiteindelijk evenwel hun basis vinden in botsende logica's natuurlijk niet op. Het is in opzet ook geen probleemoplossend, *theorietoetsend* onderzoek maar vormt een verkennende, *theorievormende* beschouwing. Daarnaast is deze beschouwing die op verzoek van IIA tot stand is gekomen ook niet direct gericht op het definiëren op normen en richtlijnen zoals in de beroepsgroep soms ook wel wordt beoogd. Sterker nog, deze beschouwing verkent juist ook de grenzen van normering in relatie tot advisering, vanuit de veronderstelling dat een belangrijk deel van het vak niet goed in normen te vangen is. En dat normen en al te strakke richtlijnen tot op zekere hoogte zelfs in de weg zullen staan van goede beroepsuitoefening. We verkennen dus de aard van het vak van advisering in de context van auditing en de wijze waarop die aard het beste geborgd kan worden in professionele "checks and balances". Dat kunnen normen en formele procedurele vereisten zijn, maar ook allerlei andere middelen en vormen. Net als de beroepsbeoefenaars die op zoek zijn naar kaders, normen, regels en randvoorwaarden beogen wij met deze beschouwing op verzoek van IIA ook de kwaliteitsverbetering van het vak, maar het repertoire daartoe is volgens ons breder; niet omdat wij per sé van breed repertoire houden, maar omdat dit het best past bij de kenmerken van de opgave.

Het verkennende karakter van deze beschouwing werkt door in de gekozen betooglijn. Wij kiezen hier niet voor een vaststaand en gevalideerd model, maar werken vanuit een empirische belangstelling die hopelijk via scherpe conceptualisering leidt tot een praktijktheorie (met veel aandacht voor de soms ingewikkelde afwegingen en indringende dilemma's), die zowel in de academische wereld als in de beroepspraktijk herkenning oproept. We hebben het onderzoek in een aantal stappen aangepakt.

Om te beginnen is een *conceptuele verkenning* uitgevoerd om het wetenschappelijk en praktijkgerichte onderzoek op dit terrein in kaart te brengen. Deze eerste fase omvatte een verkenning van de relevante wetenschappelijke en vakmatige literatuur, om een scherpe conceptualisering mogelijk te maken van de onderzochte kwestie. Er is immers taal nodig om praktijken te beschrijven en te begrijpen; een typologie, een taxonomie, een theorie die de relatie tussen audit en advisering precies maakt. Dat maakt de overgang naar de praktijk makkelijker en ook zinvoller; de invulling van de (groeps-)gesprekken werden er steviger en spannender door.

Op basis van de conceptuele verkenning is vervolgens het gesprek aangegaan met auditors die in praktijk werken op de grensovergang tussen audit en advisering. Er zijn gesprekken gevoerd (individueel, groeps-gesprekken) met auditors over hun ervaringen, maar ook is er zo open mogelijk verkend wat auditors bezighoudt op dit vlak, in termen van de voorbeelden, afwegingen en kwesties die ze aandragen. In drie bijeenkomsten hebben we thematiek lopende het jaar 2014 nader verkend en de inzichten uit dit essay nader getoetst; eerst in een verdiepingscollege georganiseerd door de ESAA, vervolgens in een bijeenkomst met de Audit Dienst Rijk, en ten slotte in een ronde tafelbijeenkomst voor internal auditprofessionals en leidinggevenden van audit afdelingen.

De opbrengst van al deze onderzoekactiviteiten vindt zijn weerslag in dit *essay*, waarin vanuit een confrontatie tussen theorie en empirie, tussen papier en praktijk een reflexieve beschouwing wordt opgebouwd die woorden geeft aan de zich ontwikkelende professionaliteit van de internal auditor en die naar wij hopen ook zelf weer uitnodigt tot nader gesprek en discussie.

2 Advisering, benaderd vanuit de professionele logica van auditing

Oorsprong en ontwikkeling van de internal audit functie

De auditfunctie in organisaties komt voort uit de wens aanvullende zekerheid te verkrijgen bij de bestuurder of het management ten aanzien van de effectiviteit en de beheersing van de bedrijfsvoering. De leiding is primair verantwoordelijk voor het inrichten van toereikende risicomanagement-, beheersings- en besturingsprocessen. Internal audit is ontstaan vanuit de behoefte bij de leiding om over de kwaliteit hiervan vanuit een objectieve en onafhankelijke positie aanvullende zekerheid te verkrijgen. Internal audit draagt zo bij aan de realisatie van de organisatiedoelstellingen en is hierdoor inmiddels ingebed geraakt in het governance-model van veel organisaties.

De internal audit functie heeft zich verder ontwikkeld maar richt zich in de kern op het beoordelen van beheersmaatregelen ten aanzien van de bedrijfsvoering in brede zin, door (a) het uitvoeren van audits, (b) het rapporteren en adviseren hierover aan het verantwoordelijke management en de auditcommissie, en (c) het afleggen van verantwoording aan de bestuurder. De internal auditor voert daartoe diverse soorten audits uit om zich een oordeel te vormen over de mate waarin risicomanagement-, beheersings- en besturingsprocessen toereikend zijn om de doelstellingen van de organisatie te realiseren. Hij rapporteert de uitkomsten van zijn audits aan het verantwoordelijke management, waarbij er ten aanzien van de geconstateerde leemten - al dan niet - aanbevelingen ter verbetering worden gedaan. Daar gaat audit over in advisering, en raken de onderscheiden logica's van assurance en consulting activiteiten elkaar.

Een audit is een *toetsend* onderzoek; het object van onderzoek wordt afgezet tegen een vooraf vastgestelde verwachting, meestal verankerd in een vooraf vastgelegde, vigerende norm. De uitkomst van die vergelijking slaat neer in een beschrijving van overeenkomsten en verschillen; wat voldoet aan de norm en wat niet? De optelsom daarvan wordt samengebracht in een conclusie, die aangeeft in hoeverre de waargenomen werkelijkheid aan de norm voldoet en waar er afwijkingen aan de orde zijn. Vaak worden aan de conclusie duidelijke oordelen volgens vooraf afgesproken vormen toegekend; bijvoorbeeld een groen, oranje of rood stoplicht, een "smiley" in meer of minder vrolijke uitdrukking, of een 'goed, voldoende, onvoldoende' categorisering. De kern van de audit is zodoende dat er toetsing plaatsvindt van een situatie aan een (externe) norm en dat die confrontatie de basis voor een oordeel vormt. De toegevoegde waarde van de audit is dat daarmee 'assurance' in de zin van aanvullende zekerheid wordt verschaft aan de gebruikers van de auditresultaten (het bestuur, het management, soms externe partijen).

Daarnaast kunnen opbrengsten van een audit ook benut worden voor *leerprocessen* binnen de organisatie. Leren is niet het primaire doel van een audit, het gaat primair om beoordelen, maar is zeker een belangrijke nevenopbrengst. Ook het handelen naar de conclusies van de audit maakt niet expliciet onderdeel uit van het auditproces. Een audit kan goed zijn, zonder dat het bestuur of management van de organisatie vervolgens naar de uitkomsten van de audit handelt. Extern effect, doorwerking, acties naar aanleiding van een auditrapport zijn interessant als opbrengst (doorwerking), maar vormen -in de klassieke opvatting althans - op zichzelf geen indicator voor de kwaliteit en het functioneren van de auditfunctie in een organisatie.

Een strakke afbakening van auditing, volgens de klassieke begripsopvatting die aan de basis ligt van de professie, laat weinig ruimte voor meer adviserende elementen. Tegelijkertijd is het lastig om bij de conclu-

sies te stoppen en zo weinig ruimte te laten in de begripsafbakening om voorbij de confrontatie van feit en norm te kijken. Daarom wordt bijvoorbeeld in de IIA-context de term consulting gebruikt voor activiteiten die aan het geven van assurance voorbij gaan, zoals adviezen geven maar ook opleiden, coachen en spiegelen. Het gaat dan om activiteiten die deels voortkomen uit opbrengsten van een audit in enge zin, maar die tevens over de audit heen kijken en er voorbij redeneren. Daarmee is er ruimte gekomen voor advisering in het auditvak, maar tegelijkertijd staat die activiteit onvermijdelijk en ontegenzeggelijk in de context - en sommigen zullen zeggen in de schaduw - van het geven van assurance.

De kern van de auditprofessie bakent voor de auditor - heel begrijpelijk- het speelveld voor advisering af. Consulting-activiteiten als onderdeel van de auditprofessie mogen de functie van assurance niet schaden of beïnvloeden, wat per saldo betekent dat de assurance-rol steeds prominent doorweegt in elke vorm van advisering door internal auditors. Temeer omdat er al snel sprake is van beïnvloeding die vanuit de strakke afbakening van de audit vrij vlot een risico vormt; denk aan het ontstaan van “schijn van afhankelijkheid” van de geauditeerde (die eerder werd geadviseerd) en van beperkingen in de objectiviteit van de auditor bij zijn oordeelsvorming. “Collisie” is het begrip dat daar in het vakgebied voor wordt gebruikt; de verkleving tussen de rol van audit en advisering, waarbij de onbevooroordeeldheid en waarde van de audit gecompromitteerd raakt door adviserende activiteiten. Niet eens per sé “werkelijk” of “geconstateerd”, maar alleen al een vermoeden van collisie kán schadelijk zijn.

Collisiegevaar: objectiviteit, onafhankelijkheid, onpartijdigheid

Een belangrijke en terugkerende vraag in het auditvak is dan ook of de onafhankelijkheid en objectiviteit wel gewaarborgd blijven in de assurance- en adviesrol van internal auditors. De spanning is op ten minste twee manieren aan de orde:

- De auditor die mogelijk zijn eigen adviezen moet beoordelen.
- De auditor die zijn onafhankelijkheid en objectiviteit in de adviesrol niet op eenzelfde procedurele en methodische manier kan borgen als bij een assurance-audit.

Het belangrijkste gevaar schuilt daarmee niet zozeer in de activiteiten op zichzelf, maar in de vermenging van beide aldus het IIA. Die vermenging kan reëel of gepercipieerd zijn. Soms is er werkelijk sprake van vermenging, zoals in het geval van de auditor die een uitkomst moet beoordelen van het na een zelf uitgebracht advies ingezette veranderingsproces. Vaker zal er sprake zijn van zich mengende verwachtingen; bijvoorbeeld als de auditor adviseert, maar de opdrachtgever dat advies beoordeelt volgens de criteria van assurance. Of als de auditor adviseert vanuit de begrenzingen die passen bij de assurance-rol, maar daarmee wat advies betreft een prestatie levert die in de ogen van de opdrachtgever toch wat tegenvalt. Volgens de regels, maar niet naar verwachting. Voor reputatie en gezag van de auditor zijn beide situaties risicovol.

IIA schrijft voor dat de interne auditfunctie onafhankelijk van het object van onderzoek moet staan en dat interne auditors *objectief* - in de zin van onbevooroordeeld - dienen te zijn bij het uitvoeren van hun werk. Objectiviteit is als één van de principes benoemd, die interne auditors worden geacht toe te passen en hoog te houden. Interne auditors worden geacht het hoogst mogelijk niveau van professionele objectiviteit tentoon te spreiden bij “het verzamelen, evalueren en communiceren van informatie over de onderzochte activiteiten of processen”. IIA geeft voor onafhankelijkheid en objectiviteit de volgende interpretatie met bijbehorende randvoorwaarden aan:

- **Onafhankelijkheid:** het vrij zijn van beperkingen die de mogelijkheid van de internal audit-functie of het hoofd van de internal auditfunctie bedreigen om de verantwoordelijkheden van de internal auditfunctie onpartijdig uit te voeren.
- **Objectiviteit/onbevooroordeelheid:** een onbevooroordeelde mentale instelling die de internal auditors toelaat om hun opdracht zodanig uit te voeren dat zij geloven in de resultaten van hun werk en dat er geen compromissen ten koste van de kwaliteit worden gemaakt.

Onafhankelijkheid en objectiviteit (of beter: onbevooroordeeldheid) zijn goed beschouwd niet zozeer (of in ieder geval niet alleen) een kwestie van *positie*, maar (vooral ook) van *handelen*. Er zijn altijd hiërarchische en functionele verantwoordingslijnen, maar hoe de auditor daar mee omgaat is deels ook een kwestie van eigen keuze, stijl, rolvulling en gevoelde ruimte. Het gaat er om dat de auditor in de positie is om onafhankelijk te oordelen, maar vervolgens vooral om de wijze waarop hij die ruimte inneemt en benut. Lukt het voldoende om, wetende wat de belangen en voorkeuren van de leiding zijn, de feiten te beoordelen op een manier die los van die belangen en voorkeuren staat? Bij assurance is dat een eerste vereiste, een basisprincipe van de hierop gerichte audit. Bij advisering ligt dat lastiger, omdat hier ook een kwaliteitscriterium als ‘passendheid’ mee dient te wegen, wat onder meer impliceert dat er in enige vorm rekening wordt gehouden met de voorkeuren van de leiding, waar het de inkleuring van het normenkader betreft maar ook waar het gaat om de duiding van geconstateerde feiten. Niet om daar het advies naar toe te schrijven, maar als argument bij het zorgen voor “landing” van het advies.

Hiermee wordt ook duidelijk dat de eerste genoemde vorm van collisie - advies over eigen audit, en vice versa - feitelijk een veel minder ingewikkeld probleem is. Dat is eenvoudig te verhelpen door het aanbrengen van formele en zichtbare waterkeringen. Er is een afspraak over te maken, zoals bijvoorbeeld in rapportagelijnen of rapportagebeperkingen of via personele verbindingen en fysiek onderscheid. Of het risico is expliciet te maken, door helder aan te geven dat er in dit geval sprake was van een advies over een zelf uitgevoerde audit. Collisie die te maken heeft met vermenging van verwachtingen is veel lastiger te beheersen via organisatieprotocollen en andersoortige ‘fysieke’ interventies in de werkwijze. Het gaat hier eerder om vermoedens, om beelden, en om mogelijk ook voor de adviseur zelf impliciete voorkeuren of stijlen die zich manifesteren. Adviseurs schrijven zelden bewust naar de opdrachtgever toe, maar mogelijk doen ze dat impliciet wel. Als ze dan door een opdrachtgever onbedoeld en onbewust worden beoordeeld als assurance-auditors, ontstaat een ongemakkelijke realiteit. Wat mag nu verwacht worden van de auditor en van diens advies? Welke procedures gelden er nu en hoe verhoudt het advies in het ene dossier zich tot een assurance-audit die enige tijd later door dezelfde auditor of dezelfde afdeling wordt uitgevoerd?

Vanuit audit naar advies kijken

Er zijn vanuit beroepsverenigingen als NOREA en IIA eerder pogingen ondernomen om de relatie tussen audit en advies af te bakenen en te ordenen. Dat is vanuit die organisaties gezien geen vrijblijvende activiteit, omdat zo een poging wordt gedaan om consulting als beroepsuitoefening in te passen en toe te voegen aan de professionele logica en methodische mal die voor het (IT-)auditvak wordt gebruikt. Audit en advisering zijn daarmee nog steeds heel verschillende activiteiten, maar er vindt vanuit de beroepspraktijk op basis van eigen normen, kaders, systematiek wel borging plaats - op een manier die vanuit de beroepsgroep van de (IT-)auditor herkenning vindt én waarmee inmiddels ruime ervaring is opgedaan. Door operationele disciplineren en afbakening wordt zo geprobeerd om de verschillen en spanningen tussen de beide activiteiten te beheersen.

Door de kenmerken van ‘adviesdiensten’, zoals advisering vanuit het auditvak vaak genoemd wordt, is het lastig tot exacte *geldigheidskenmerken* te komen. Waar een audit ‘deugt’ als een aantal afgebakende

processtappen is gezet en aan bepaalde inhoudelijke en methodische criteria is voldaan, is dat bij een adviesdienst lastiger. Het is onduidelijk of het advies goed is of niet, of de werkzaamheden deugen, en of de combinatie van analyse en gevoel van de adviseur waarop de adviezen gestoeld zijn de juiste is. Ook als de processtappen keurig zijn doorlopen kan het advies slecht zijn; net zoals een goed advies niet per se het gevolg is van het exact doorlopen van de afgesproken stappen. Zo is kwaliteit moeilijk te vatten en al helemaal niet te objectiveren. Daarmee is het een wezenlijk ander product dan het bieden van assurance.

De vraag is of en hoe het mogelijk is om vanuit de auditprofessie geredeneerd een duidelijke omschrijving te geven van een 'goede adviesdienst', met professionele instrumenten en codes voor adequate beroepsuitoefening, zodat toch zekerheid kan worden gegeven over de kwaliteit en deugdelijkheid van de adviesdienst. Bezien vanuit de professionele logica van het auditvakgebied komt het volgende beeld van advisering naar voren.

Vanuit de logica van het auditvak gaat het bij een goede adviesdienst om een aantal zaken. Een goed advies kent een deugdelijke grondslag (*input*), komt voort in een getrouw doorlopen adviesproces (*throughput*), en heeft oog voor passendheid, haalbaarheid en effectiviteit van de aanbevelingen (*output*). Daarbij geldt dat het de rol en taak van de adviseur is om tijdens het proces steeds zicht te houden op de mate waarin hij in staat is om aan toekomstige vereisten te voldoen. Dus niet alleen de vraag stellen of het proces nu deugt, maar ook of het via dit proces lukt om uiteindelijk te komen tot voor de organisatie bruikbare en passende adviezen. Een interessant extra criterium dat in het gesprek over adviesdiensten terug komt is de toekomstvastheid en onderhoudbaarheid van een advies. Het advies moet niet alleen kloppen, maar ook houdbaar zijn op de langere termijn. Het moet langer meegaan dan alleen vandaag. Het advies moet in staat zijn om mee te bewegen met de ontwikkeling van de organisatie en niet meteen omvallen als één van de omstandigheden verandert.

Net zoals bij een audit is "fitness voor use" een belangrijk criterium van een goed advies. Vanuit de professionele logica van de audit bezien is bruikbaarheid een belangrijk punt. Een advies moet inpasbaar in de concrete processen van de organisatie zijn én tot op zekere hoogte acceptabel zijn voor de organisatie. Er zal vaak enige frictie zijn rond een advies, scherpte mag en moet, maar tegelijkertijd moet de afstand tussen wat nu kan en wat het advies beoogt niet te groot zijn. Een advies moet operationeel en praktisch in te passen zijn in wat de organisatie al doet en aan mogelijkheden heeft. Daarom moet een goed advies ook passen in de mentale 'frames' van de leiding, de politieke verhoudingen en de randen van de mogelijkheden die leidinggevend in de organisatie zien. Op papier kunnen organisaties elke koerswijziging maken, maar in de praktijk zullen ze de grenzen van het mogelijke veel beperkter formuleren. Net zoals de technische mogelijkheid tot verandering niet betekent dat er in de organisatie ook een voldoende stevige politieke coalitie gevonden kan worden voor de totstandbrenging er van. Passendheid is dus een belangrijk criterium voor een goed advies, wat in studies naar adviesdiensten vanuit het vakgebied van de internal auditor veel nadruk krijgt.

Adviseren aan het bestuur of de leiding van de organisatie betekent ook dat de adviezen landen in een politiek spel tussen betrokkenen en tussen bestaande belangen. Ook vanuit de professionele logica van de internal audit bezien is dit een inherent kenmerk van adviesdiensten. In dat kader wordt ook wel gesproken van het ondernemen van voldoende *acceptatie-inspanningen*; de adviseur moet voldoende doen om de organisatie te bewegen om het advies te gebruiken. Denk aan de presentatie van het rapport, maar ook het vooraf 'inweken' ervan in de organisatie en het voorzichtig alvast laten landen van bepaalde inzichten bij betrokkenen. Steeds geldt hierbij dat een goed advies zichzelf maar ten dele verkoopt; presentatie, aansluiting bij de bestaande agenda's, en het manoeuvreren binnen de geldende coalities van machten, belangen en beelden is er minstens zoveel onderdeel van. Een goede adviesdienst moet expliciete stappen ondernemen ten aanzien van acceptatie en daarover ook helderheid bieden.

Tabel 2: Advisering benaderd vanuit de professionele logica van het auditvakgebied

Advisering benaderd vanuit de professionele logica van het auditvakgebied	
Doelstelling	Advisering verschilt van het geven van assurance. Het gaat niet over zekerheid, maar om denkbare en/of wenselijke mogelijkheden. Het ligt dus ook niet “een beetje” in het verlengde van aanvullende zekerheid waardoor dezelfde regels en standaarden nog van toepassing zijn. De opdrachtgever (en gebruiker) moet daar voortdurend van op de hoogte zijn, bij het formuleren van een opdracht, het selecteren van de adviseur en bij het beoordelen en interpreteren van het resultaat.
Opdracht	Advisering krijgt bij voorkeur vorm via een helder vastgelegd proces, waarbij opdrachtgever en opdrachtnemer, en de gebruiker, helder zijn afgebakend en de scope van de werkzaamheden helder is. Zo kan op alle momenten worden teruggegrepen naar het oorspronkelijke proces en is helder wat de adviseur doet of gaat doen. Dat biedt ook helderheid als er mogelijk problemen ontstaan tijdens het adviestraject.
Adviesvraag	Een adviesaanvraag is geschikt als het object direct gerelateerd is aan het vakgebied van de adviseur. Daarnaast moet de adviesaanvraag toereikend zijn in die zin dat het mogelijk is om er voldoende informatie over te verzamelen door de opdrachtnemer. De adviesvraag is het scharnier in de relatie tussen opdrachtgever en adviseur en moet met de grootst mogelijke zorg worden geformuleerd en gecheckt alvorens de adviseur de opdracht aanneemt.
Onderzoek	De adviesdienst krijgt invulling door een gedegen onderzoek, om adequate informatie te verzamelen en de adviezen zichtbaar te kunnen onderbouwen. Opbrengsten worden door de adviseur goed gedocumenteerd.
Vastlegging	Het advies wordt vastgelegd op een manier die het duurzaam toegankelijk maakt voor gebruikers. Daarbij dient de vorm te passen bij de gebruikersverwachting, zoals afgesproken in de formele opdracht.
Implementatie en vervolg	De implementatie van het advies is géén onderdeel van de adviesdienst. De auditor kan niet worden ingezet om het advies te implementeren vanwege het gevaar van collisie.

Wel of niet reglementeren?

Een lang lopende discussie in het vakgebied is of het nodig en wenselijk is om adviesdiensten meer en strakker te reglementeren. Vanuit de professionele logica van het auditvakgebied is daar veel voor te zeggen, omdat reglementering de basis vormt van die professie. Tegelijkertijd is het dan meteen de vraag of het wel kan. Is het mogelijk om reglementen te maken die het vak adequaat afdekken en de mogelijkheid voor een adviespraktijk geen schade toebrengen? Een aantal argumenten komt in de discussie vaak terug. In de onderstaande tabel die sterk is geïnspireerd door eerder werk van NOREA werkgroep Adviesdiensten (2012) noemen we ze en geven we ook aan wat de tegenwerpingen vanuit het vakgebied van de advisering kunnen zijn. Hierin wordt het dilemma voelbaar - en zichtbaar! - van enerzijds de erkenning dat adviesdiensten anders zijn, maar anderzijds dat ze ook ingepast moeten worden in de bestaande beroepspraktijk van assurance geven in het kader van auditing. Om het raamwerk van assurance-verschaffen bij auditing

voldoende gesloten te houden moet er ook enige reglementering van adviesdiensten plaatsvinden, hoewel dat vanuit de aard van dat vak moeilijk is. Het argument tot reglementering wordt deels gemaakt vanuit de adviesdiensten zelf, maar komt in belangrijke mate voort uit overwegingen vanwege de assurance-rol bij auditing zelf.

Tabel 3: Argumenten voor en tegen reglementering van het vakgebied

Argumenten vóór het reglementeren	Argumenten tégen het reglementeren
Bij het opstellen van een richtlijn voor adviesdiensten ligt het voor de hand om daarvoor de richtlijnen voor assurance-opdrachten als basis te nemen. De adviesdiensten worden dan gemodelleerd naar de reglementen van assurance-opdrachten. Dat is begrijpelijk, want op het oog lijkt het ook wel op elkaar; er is een opdrachtnemer, een opdrachtnemer, een vraag, een overeenkomst, er is methodologie, er vindt rapportage plaats, et cetera. En met bestaande reglementen is inmiddels ervaring opgedaan.	Tegelijkertijd is het de vraag of de gelijkenissen ook beneden het oppervlakkige label gelijk zijn. De methodologie is het meest pregnant; voor een assurance-audit is dat echt de basis van het onderzoek, bij een adviesdienst is het vaak toch meer een hulpstuk. Niet omdat adviseurs methodologisch slordig zijn, maar omdat een goed advies op andere methodes en vormen van analyse steunt.
Met een richtlijn zijn adviesdiensten ook voor de opdrachtgever beter te beoordelen en is het mogelijk om bij kwesties rond kwaliteit de reglementen er bij te pakken. Dat biedt zowel de opdrachtgever als de adviserende auditor houvast, en draagt bij aan de ontwikkeling van het vak. Dat is zo, als de opdrachtgevers zich aan de reglementen houden. Dat wil zeggen, als zij de reglementen en voorschriften leidend laten zijn bij wat ze vinden van een advies.	En dat is maar de vraag. In tegenstelling tot een assurance-audit is een adviesdienst een meer interactief product, het krijgt vorm en betekenis in interactie tussen opdrachtgever en adviseur. Een reglement kan in die interactie een rol spelen, maar dat zal in veel gevallen waar het er echt op aan komt een bescheiden rol zijn. Het is dus de vraag hoe 'echt' de houvast is die het reglement biedt.
Een richtlijn biedt structuur, waardoor ook minder ervaren collega's zelfstandig een adviesopdracht kunnen uitvoeren. Een richtlijn brengt letterlijk lijn in het vak, wat opleiding beter mogelijk maakt en het vak beter reproduceerbaar maakt.	Dat is absoluut een voordeel, maar het voordeel geldt voor een beperkt deel van de adviesdienst. Interactieve elementen zijn moeilijk in een richtlijn te vatten; een adviseur moet een zeker vertrouwen genieten van de opdrachtgever en vaak moet dat gaandeweg verdiend worden. Dat kan als bepaling in de richtlijn worden opgenomen, maar daarmee is het nog niet daadwerkelijk gebeurd. De richtlijn maakt een deel van het adviesvak overdraagbaar en geeft bijvoorbeeld nieuwe, jongere collega's houvast; tegelijkertijd zullen ze het vak nooit goed kunnen beoefenen als ze zich tot de richtlijn beperken.

Advisering in de schaduw van assurance

Bezien vanuit het perspectief van de professionele logica van de assurance audit is het nodig om adviesdiensten te *integreren* in de bestaande reglementen en professionele vereisten. Adviesdiensten worden dan gemodelleerd naar de assurance-audit, waarbij wordt erkend dat de activiteiten anders zijn, maar wordt gezocht naar manieren om dat andere te integreren in de reglementen en het protocol voor de audit. De adviespraktijk wordt *ingepast* in de logica van de assurance audit. Daarmee wordt een aantal risico's vanuit het perspectief van de audit afgedekt. De adviesdienst wordt beter reproduceerbaar en meetbaar, wat kwaliteitstoetsing achteraf mogelijk maakt. Opdrachtgevers kunnen zich beroepen op de afgesproken standaarden als zij niet tevreden zijn over het product en ook de adviseur vindt er houvast in. Belangrijk is bovenal dat het methodische gat op deze manier gedicht wordt. Adviesdiensten maken deel uit van het werk van de auditor én voldoen aan dezelfde methodische vereisten. Daarmee is er dus niet langer sprake van een niet of beperkt methodisch omschreven deelactiviteit binnen het vak van de audit.

Tegelijkertijd is de oplossing hier de bron van een mogelijk nieuw probleem. Als afbakening van adviesdiensten plaatsvindt vanuit het primaire perspectief van de assurance-functie van audit, dan leidt dat slechts ten dele tot een bij de aard van advisering passende aanpak. Adviesdiensten staan dan in de schaduw van de assurance-rol van de auditor, terwijl het de vraag is of dat helemaal past. Worden er op deze manier niet bepalende elementen van “real life” advisering gemist? In het vervolg van dit essay zullen we hierop nader reflecteren, waarbij we advisering niet zozeer bekijken vanuit het perspectief en de professionaliteit van de internal audit, maar benaderen als een eigenstandige discipline met ook een andere professionele logica. We kijken dus vanuit een tegenovergesteld perspectief naar dezelfde confrontatie van professionele logica's. We bekijken het adviesvak in zijn eigenheid, om vervolgens van daaruit terug te redeneren naar wat die eigenheid betekent voor de combinatie van audit en advisering.

3 De professionele logica van advisering, in de context van auditing

De eigenheid van advisering

In het voorgaande hebben we de dilemma's rond het vak van adviseren geschetst, op de manier waarop ze in het vakgebied van de auditor zelf worden beschreven en ervaren. Interessant daarbij is dat er vanuit het vakgebied ook oplossingen benoemd zijn voor het wegnemen van de spanningen en het beheersen van de risico's die ermee samenhangen. Onderdeel van die worsteling is de vraag wat daarvoor de geëigende techniek van beheersing is: onderbrengen in codes en reglementen, of veel meer overlaten aan de professionele bekwaamheid van de adviseurs? Reglementen hebben een sterk disciplinerende werking, maar hebben als nadeel dat ze moeilijk passen bij de beroepspraktijk van advisering. Daarbij geldt bovendien dat reglementering vooral plaatsvindt vanuit het startpunt van de reglementen voor de assurance-audit. Zo ligt er in het denken en ordenen van de adviesdiensten bedoeld of onbedoeld een sterke bias op de oorspronkelijke principes van aanvullende zekerheid. En daarmee wordt het denken over advisering gedomineerd door een maar beperkt toepasbaar conceptueel raamwerk. Als tegenwicht gaan we in deze paragraaf in op advisering als eigenstandig vak met een andere professionele logica, vanuit de idee dat het gaat om een vakgebied met sterk ontwikkelde eigen codes, principes en beroepsopvattingen. We gaan nu eerst op die eigenheid van het vakgebied in, om vervolgens in het afsluitende deel van deze beschouwing een aantal thema's te benoemen die mogelijk een meer gebalanceerde positie in het dilemma van audit en advisering kunnen betekenen.

Adviseren gaat bijna altijd om een intellectuele prestatie; een analyse, een concept, een plan, een tekst. Maar het is alles behalve een uitsluitend intellectuele of zelfs theoretische exercitie. Adviseren is interveniëren, in een *reële praktijk*. Het gaat om denken, maar vooral ook om handelen en het in beweging brengen van processen in een bedoelde richting. Adviseren is dus ook altijd beïnvloeding en een poging om personen of de organisatie op andere gedachten en andere gedragingen te brengen. Daarmee heeft advisering betrekking op meer dan expertise en kennis alleen: het gaat ook om intuïtie, (eigen) wijsheid, creativiteit en artistieke en verbeeldende vermogens. Niet los van de analyse en deugdelijk onderzoek, maar in een onoverzichtelijke combinatie van beiden.

Opereren vanuit een afgeleide positie

Interessant en intrigerend aan de adviseur is zijn afgeleide positie. Hij vervult zijn rol altijd via de inbreng van een ander, en doorgaans vanuit een positie op de achtergrond. Iemand is adviseur zodra die in de positie verkeert om invloed uit te oefenen op een ander die de werkelijke bevoegdheden en verantwoordelijkheden heeft en die besluiten moet nemen of handelend moet optreden. Het adviseurschap is een rol die niet oorspronkelijk is, een rol die alleen bestaansrecht heeft in het licht van de geprofileerde ander, die uiteindelijk slechts kan bestaan via die ander en de omgeving waarin die ander verkeert. Een adviseur is daarom ook nooit op zichzelf te bezien. Advisering is er doorgaans op gericht de ander, gegeven de specifieke situatie waarin die verkeert, te complementeren, te compenseren, en tot op zekere hoogte ook zo nodig te corrigeren. De ene keer is dat een kwestie van de ander tot actie aanzetten, de andere keer gaat het er juist om onbesuisd handelen van die ander te voorkomen. Soms krijgt dat invulling door mee te denken met de ander, maar soms door tegenwicht te bieden. Op het ene moment vraagt het om een redenering opbouwen

die de ander helpt zijn besluit te rechtvaardigen, op een ander moment is het zaak om scherp te belichten wat de risico's zijn. Adviseurs spelen als ze opereren in de kringen rond bestuur en de leiding van de organisatie uiteenlopende rollen: inhoudsdeskundige, procesregisseur, souffleur van de macht, advocaat van de duivel, spin doctor, en ga zo maar door. Precies dat maakt het lastig om de essentie van de positie en de professionaliteit te duiden. Advisering aan de ene bestuurder of manager is anders dan advisering aan de vorige of volgende. Tot op zekere hoogte geldt dat hier in essentie een essentie ontbreekt. Of scherper, dat het ontbreken van de essentie de essentie is.

Een vak zonder vaste kern

Geen wonder dat er over advisering wel gesproken is als een *net-niet professie*. Het is wel echt, maar toch niet echt. Het is een vak, maar niet één dat echt afgebakend is. En waarvan ook nooit helemaal duidelijk is waar je het kan leren en wie de werkelijke meesters zijn. Het is een vak zonder professionele eenheid of eigen professioneel discours. Kenmerkend voor wat als een professie wordt aangeduid is dat mensen die in een vergelijkbare positie verkeren en hetzelfde werk doen samen initiatieven ondernemen om hun vak verder te ontwikkelen. Ze zoeken elkaar op, verenigen zich, willen van elkaar leren, gaan vastleggen wat nu wel en niet gepast is in de beroepsuitoefening, ook om op zeker moment anderen die dan weer als beunhazen zijn aan te merken liefst ook te kunnen uitsluiten daarvan. Typerend voor professionalisering is dat wordt gepoogd om vast te leggen hoe iemand een (goede) adviseur wordt, wat een (goede) adviseur vervolgens geacht wordt wel en niet te doen en dus ook hoe men een (goede) adviseur blijven kan. Dat vertaalt zich in allerlei institutioneel verankerde vormen van denken en doen, vastgelegd in handboeken, diploma's, certificaten, titels, concepten, modellen, methoden, praktijken, categorieën, standaarden, repertoires, beroepscodes, prijzen, regels en normen. De professionalisering van 'het' adviesvak is afgezet tegen de bovengeschetste ontwikkeling nog niet erg geslaagd. Natuurlijk zijn er door beroepsverenigingen zoals de Orde van Organisatieadviseurs (OOA) diverse initiatieven ondernomen om de competenties van de adviseur vast te leggen en de bijbehorende beroepskwalificaties te protocolleren, maar erg geslaagd zijn die pogingen niet.

En toch is dat 'net-niet' iets heel anders dan helemaal-niet. Het vak mag dan niet zo strak omlijnd zijn afgebakend, het is evident dat sommigen het goed beheersen en anderen niet. En het is al evenzeer evident dat wie het goed beheerst een bijzondere combinatie van kwaliteiten moet hebben. Zo is ook de notie van de afgeleide positie iets anders dan het benoemen van een interne leegte van het vak. Dat de adviseur 'slechts' een afgeleide positie heeft en altijd zijn eigen professionaliteit beziet in de relatie tot een geprofileerde ander (situationeel), neemt niet weg dat binnen die onvermijdelijk gespiegelde werkelijkheid steeds wel weer patronen bestaan. Wat de adviseur precies doet is moeilijk reproduceerbaar, maar daarmee doet hij niet niets. Integendeel, de handelingen van een goede adviseur zorgen - achteraf gezien - vaak voor majeure beweging, die heel duidelijk zichtbaar is in het proces. Wat, hoe en waarom zo, is misschien moeilijk te zeggen en nog veel lastiger te reproduceren. Maar het is er wel en bij goede adviseurs bovendien ook nog eens bij herhaling.

Autonoom in afhankelijkheid

Adviseren gebeurt dus altijd in en vanuit de context van de organisatie. De adviseur vult zijn werk in als afgeleide van wat er in de organisatie speelt. Maar we doen de rol van de adviseur tekort als we hem als *schaduw* van de ander zien, zonder eigenstandige betekenis of zonder eigen sturende rol. Het contextuele vormt de basis van waaruit de adviseur werkt. De context biedt bepaalde beperkingen aan de adviseur, maar ook hefbomen. Waarbij slim benutten van de hefbomen vaak uiteindelijk ook de beperkingen kan

slechten. Het punt is dat afhankelijkheid hier het uitgangspunt is van waaruit de adviseur in beweging komt, en van waaruit hij autonoom handelt om de organisatie verder in beweging te brengen en zijn opdracht te vervullen. Een adviseur denkt mee maar spreekt ook tegen, helpt maar doet dat soms ook door tegenwerking te organiseren, wil verder en vooruit maar verleidt de ander precies daarom ook af en toe eens stil te staan en terug te kijken. De kwaliteit is niet dat hij dat allemaal kan, of die verschillende rollen zomaar uit de kast trekt, maar dat het op het goede moment gebeurt en met de passende dosering en met de juiste accenten. Niet dat de adviseur het allemaal kan is bepalend, maar dat hij op het goede moment het juiste kiest.

Zo is advisering altijd een spel tussen nabijheid en distantie. Adviseurs opereren vanuit een grote betrokkenheid, maar ook vanuit professionele distantie. Ze staan in de organisatie en zijn vaak ook fysiek dichtbij de opdrachtgever, maar werken nog steeds vanuit hun eigen autonome positie. Ze zijn 'in' de vergadering of de personeelsbijeenkomst, maar hebben hun eigen waarneming als betrokken buitenstaander. De essentie van advisering moet niet zozeer worden gezocht in de kenmerken van de activiteit zelf, maar in de verhouding tot de ander in de situatie waarin deze verkeert. Advisering wordt daarmee sterk *contextueel* en *situationeel*, waarbij tegelijkertijd sterk de individuele stijl, competenties, kwaliteiten en patronen van individuele adviseurs aan de orde is. Het is daarmee een interessante mix van zeer persoonlijke en daarmee eigene elementen van de adviseur als individu, die tegelijkertijd meekleuren met de eigenheid van de situatie en context waarin deze opereert. Situationaliteit en contextualiteit duiden hier niet op het aannemen van de kleur van de situatie, maar het aanpassen van de eigen stijl aan wat er buiten gebeurt. Niet met als doel om het zo te laten, maar als aangrijpingspunt om het te veranderen.

De adviseur brengt altijd zichzelf mee

Eveneens kenmerkend voor advisering (en schijnbaar in tegenspraak met het punt van het vermogen tot gedaanteverwisseling) is dat de *persoon* van de adviseur groot verschil maakt. Waar veel professionele disciplines streven naar het 'ont-persoonlijken' (bijvoorbeeld door nauwgezette beschrijving van procedures en werkwijzen), is het bij advisering onverminderd bepalend. De ontwikkelingsgeschiedenis die iemand heeft doorgemaakt, de belevenissen en ervaringen die ook buiten de werkpraktijk zijn opgedaan zijn van invloed op de wijze waarop iemand zijn werk invult en moeten daarom ook onderwerp van reflectie zijn, als basis ook voor een effectieve interventie. Een adviseur is gebonden aan zijn eigen wordingsgeschiedenis. Adviesstijl nu, de interventies die hij inzet, de voorzichtigheid die hij ten aanzien van opdrachtgevers betracht is bijna altijd te herleiden tot een paar betekenisvolle ervaringen eerder in de carrière. Een traject dat mis ging, een sessie die lastig was, een opdrachtgever die precies de vinger op de kwetsbaarheid legde. Adviseurs leren door te doen en doordat hun loopbaan onderling sterk verschilt en uit andere formatieve momenten bestaat leren ze het vak allemaal net anders. Zo worden niet alleen technieken, kwaliteiten en vermogens ingebracht, maar ook angsten, pathologie en ingesleten patronen. Een adviseur is zijn eigen instrument; de modellen in de tas zijn *niet* zijn belangrijkste handelswaar, het is de persoonlijke en individuele toepassing die de adviseur daar aan geeft. Het gehoor gelooft niet het model, maar vertrouwt de adviseur. Of niet. In beide gevallen brengt de adviseur zichzelf mee en dat is per definitie al de eerste interventie. Het maakt uit wie je bent, hoe je erbij staat, hoe je formuleert, welke taal je spreekt.

Professionaliteit als het lezen van lastige situaties

Advisering is op heel verschillende manieren in te vullen. Het kan vorm krijgen vanuit grote betrokkenheid bij de ander, maar ook juist vanuit diepe en overtuigde distantie. Maar om effect te hebben op het handelen is het altijd nodig de situatie waarin de ander verkeert te kunnen lezen, dat wil zeggen: te doorzien én te be-

grijpen. Niet alleen te weten hoe de stand van zaken is, maar ook wat daarvoor de onderliggende dragende en drijvende patronen zijn; en daarvoor een zeker begrip voor op te kunnen brengen. Advisering vraagt om het vermogen het *perspectief van de ander* over te nemen, te volgen en te bezien hoe de wereld eruit ziet vanuit die invalshoek. Contact maken, aandacht geven, in verbinding staan, meenemen wat die ander belangrijk vindt en wil bereiken. Er zijn voor de ander, zonder de lasten en verantwoordelijkheden van die ander over te nemen. Begrijpen wat hem drijft, en daarvoor ook een zeker begrip kunnen opbrengen; niet om het goed te praten (als het verkeerd of improductief is), maar wel om te snappen hoe en waarom de organisatie in deze situatie terecht is gekomen. Let wel, adviesdiensten worden doorgaans ingekocht als er iets niet goed of zelfs faliekant is misgegaan. Heel eenvoudig is het om dan de tekorten vast te stellen en de verantwoordelijken verantwoordelijk te houden; als interventie heeft dat effect en mogelijk zelfs positief. Tegelijkertijd hebben gevolgen vaak dieper liggende oorzaken, die alleen zichtbaar worden door oprechte inleving in het perspectief en de rol van de ander. Niet kameleontisch, maar wel met empathie. Inlevingsvermogen is iets anders dan opdrachtnemer zijn. Het is geen 'doen wat er gezegd wordt', maar 'snappen wat er gebeurt'. De paradox daarbij is dat de adviseur als buitenstaander wordt binnengehaald om zich vervolgens in een onafhankelijke positie diep in te leven in wat er in de organisatie gebeurt. Dis-tantie en objectiviteit is gevraagd om juist heel nabij, van binnenuit de lastige situatie te lezen en te interpreteren.

Tekortschietend primaat van verklarende kennis

Kenmerkend voor het werk van de adviseur is dat verklarende kennis alleen tekortschiet bij advisering; verklaren alleen is niet genoeg. De verklaring is het beginpunt van de advisering, maar daarmee niet de kern ervan. Als oorzaken worden aangedragen die veel verklaren maar niet of alleen tegen hoge kosten te veranderen zijn is niemand geholpen. Dat een economie krimpt of een organisatie verlies draait is te verklaren, maar daarmee is het probleem nog niet verholpen; waar het om draait is dat er dan een advies volgt over een uitweg uit de problematiek. Die weliswaar voortbouwt op de verklaringen, maar die niet eenvoudigweg het omgekeerde daarvan is én die rekening houdt met omstandigheden buiten de verklaring. Immers, de verklaring voor wat er nu mis is kijkt terug terwijl advisering vooral gaat om de toekomst. Past de verklaring dan ook nog? Om in de praktijk van nut te zijn moet er daarom bij advisering aandacht zijn voor de manipuleerbaarheid - welke variabelen zijn te bewegen zodat het systeem als geheel de goede kant op gaat. Soms moet er daarom gekozen worden voor *symptoombestrijding* - als de interventieruimte zich daar nu eenmaal toe beperkt. Vanuit de verklaring bezien is dat de minst goede optie, maar in advisering kan het zomaar goed uitpakken. Bij advisering gaat het om verbetering; om verandering in een toekomst die zich nog moet onvouwen. De huidige situatie biedt slechts een beperkte verklaringsgrond. Precies daarom moet naast analytische vaardigheden ook een beroep worden gedaan op *ontwerpgerichte kwaliteiten*; op het vermogen om potentieel te zien en inschattingen te maken over hoe interventies in sociale systemen tot beweging en verandering leiden. Dus niet alleen de vraag of een bepaalde oplossing technisch haalbaar is, maar ook hoe die door zal werken in het handelen van de meest relevante actoren in de organisatie. Daar horen 'competenties' bij als creativiteit, fantasie en associatief vermogen - vaak niet de eerste woorden die genoemd worden in een sollicitatieprocedure en ook niet de competenties die bijvoorbeeld de NOREA voorop zet in de studie naar advisering. Dat is begrijpelijk, maar tegelijkertijd ook een probleem. Het zijn geen vaardigheden voor er bij, maar sleutels tot een advies dat werkt.

Meervoudige partijdigheid

Een adviseur doet zijn werk in relatie tot een ander voor wie hij zijn werk vervult. Het is een afgeleide positie die alleen zinvol invulling kan krijgen door verbondenheid met iemand anders. De adviseur opereert in een opdrachtgeversysteem waartoe hij zich permanent verhoudt. Niet alleen als de locus van zijn werk - hij is

er - maar als de basis van het werk. Zonder opdrachtgeversysteem geen adviseur. Adviseren is immers een vak en een praktijk die in de interactie met de ander tot stand komt. Onderzoek kun je alleen doen, de interactie met het onderzoeksobject is er expliciet in beperkt en gereguleerd. Bij advisering is dat niet mogelijk en bovendien onwenselijk. Daar gaat het bij uitstel ook om het vermogen om je te verhouden en te verplaatsen: engagement, passie, gevoel voor de ander. Luisteren op het niveau van inhoud (weten), maar tegelijk ook op het niveau van emotie (voelen) en ambitie (willen). En niet alleen als manier om de eigen analyse beter te laten landen - dat gaat vaak gemakkelijker als er enig gevoel is voor de zorgen en verlangens van de anders - maar ook als middel om tot analyse en een advies te komen. Verplaatsing in de ander, en ook het begrijpen en in zekere zin innemen van de belangen van de ander hoort er dus bij. Onafhankelijkheid en onpartijdigheid zijn 'hoera-begrippen' waar niemand echt tegen is. Afhankelijk en partijdig wil niemand zijn, zeker niet als adviseur. En toch is vanuit de rol van de adviseur een andere invulling van die begrippen nodig. Het gaat eerder om het aannemen van een meervoudige partijdigheid, waarin de adviseur de veelheid en variëteit van belangen doorziet en zich er toe verhoudt. Niet kiezen voor één belang ten koste van de anderen, maar het spel van belangen in beeld hebben en van daaruit coalities smeden die de meervoudigheid representeren. Dat is iets anders dan het zoeken naar een grijs compromis. Het is eerder de wetenschap dat uiteindelijk elk advies zal landen in de variëteit van de organisatie en dat dus hoe dan ook de actoren in de organisatie er mee aan het werk moeten. Ook een radicaal besluit moet dus gepaard gaan van een strategie om daar naar te handelen. In hoeverre dit de basis van de advisering vormt of alleen een belangrijke overweging is een zaak van adviesstijl; dat het er altijd is is een feit waar elke adviseur rekening mee moet houden.

Een wereld die meekijkt en terugpraat

Advisering heeft plaats in een context die bevindingen en conclusies niet passief aanvaardt, maar daar een opvatting over heeft, in gesprek wil, de discussie aangaat, en eigen opvattingen heeft over de uitkomst. En die bovendien niet afwacht totdat de adviseur de fase van de rapportage in gaat en klaar is voor de presentatie van de bevindingen. De opdrachtgever en het systeem daaromheen hebben hun eigen proces en eigen dynamiek. De adviseur probeert daar weliswaar ordening in aan te brengen en onafhankelijk te zijn, maar zal tegelijkertijd mee moeten bewegen en zich tot de dynamiek moeten verhouden. De adviseur sluit zich niet op, om af en toe voor dataverzameling langs te komen, maar zal zich op enigerlei wijze in verbinding moeten stellen met de dynamiek van de organisatie. De opdrachtgever heeft soms haast, is dwingend, verklaart domeinen tot taboe, geeft opdrachten, schakelt derden in - andere adviseurs bijvoorbeeld - en vecht misschien wel terug. Zo is het opdrachtgeversysteem meer dan toeschouwer bij het werk van de adviseur, namelijk ook altijd participant en partij. Die turbulentie kan het argument zijn om juist extra scherp onderscheid en begrenzing aan te brengen in het proces - "niet in deze fase", "dit is mijn domein" - maar tegelijkertijd bestaat goed adviseren ook bij het vermogen om met de dynamiek mee te bewegen en zelfs gebruik van te maken. Momentum benutten, de onderstroom aanboren, het krachtenveld gebruiken om het eigen advies te verbeteren.

Reflectie in actie, reflectie op actie

Methodisch handelen wordt ontwikkeld in een praktijk die zeer sturend is voor het idee van wat wel en niet werkt. Actie en onderzoek gaan hand in hand, onderzoek is cyclisch en iteratief opgezet als een dialoog met de praktijk: interactief dus. Het is goed om die onderzoekspraktijk te borgen in methoden en helder omschreven stappen. Dat vergroot de herhaalbaarheid en maakt dat de adviseur verantwoording kan afleggen over wat hij heeft gedaan. Het zorgt ook voor herkenbaarheid bij de opdrachtgever en maakt het makkelijker om te communiceren over het onderzoek. Tegelijkertijd zijn al die afgebakende methoden en

technieken relatief; ze krijgen vorm in een proces dat in essentie interactief is en waarbij de methoden en technieken niet het primaire voertuig voor het traject zijn maar soms niet meer dan een aanleiding. Het onderzoek is niet de quick scan, maar de quick scan schept een onderzoekende context waarin de adviseur toegang krijgt tot de binnenkant van de organisatie. Het interview is niet het instrument, maar biedt tijd, plaats en aanleiding voor een gesprek van de adviseur met een sleutelfiguur in de organisatie om te leren over de organisatie. En daarmee ontstaat er ook een beeld van en over de adviseur bij de geïnterviewde. De adviseur stelt niet alleen vragen en noteert antwoorden, maar laat een indruk achter. Hij geeft mogelijk signalen over waar het heen gaat, of toetst eerste ideeën en indrukken. Steeds in de wetenschap dat zijn aanwezigheid een interventie is, dus niet zomaar of argeloos, maar bewust strategisch. De adviseur die onderzoekt gaat cirkelend te werk, via herhaling op zoek naar verdieping en aanscherping in een proces van voortdurend uitproberen en verdiepen. Reflectie en actie worden daarbij voortdurend afgewisseld. De beschreven methoden, stappen en fasen vormen daarvoor het decor - en meer dan dat - maar zijn niet het proces. Ze scheppen context, aanleiding en ruimte voor het cirkelen, zoeken, testen, toetsen, aanscherpen en uiteindelijk beweegt de adviseur zo naar een productieve uitkomst. Dat gaat over wat er binnen een bepaalde context - zoals een interview - gebeurt, maar ook om de manier waarop we naar het geheel van het onderzoek kijken; de rapportage-fase is niet het eerste moment waarop de adviseur naar buiten treedt en het feitelijke adviseren begint. Dat gebeurt al tijdens het onderzoek, ook in fasen of onderdelen die daar op papier niet voor bedoeld zijn.

Het spel om en met de macht

Advisering is nadrukkelijker onderdeel van een meer of minder subtiel machtsspel waarin de inhoud betekenis krijgt. Dat gaat om “openlijke macht”, gericht op het maximaliseren van winst. Maar het gaat ook om veel meer impliciete processen, waarin gevestigde partijen soms uit zijn op het vereffenen van oude rekeningen, inspelen op onderlinge verhoudingen, op historisch gegroeide patronen in relaties, of waar nieuwelingen in het politieke spel hun weg moeten vinden tussen de gevestigde partijen en personen. De handelingscontext heeft niet een element van politiek, maar is elementair politiek; relaties hebben altijd en per definitie politieke elementen, die de brute en vaak aanwijsbare machtspolitiek te boven gaan. Het zijn handelingscontexten vol met defensieve routines, met boosheid, angst, woede, schaamte, zelfbescherming, projectie, pijn en andere emoties of littekens die zich in de interactie manifesteren. Verborgene agenda's, ingesloten patronen, vastgelopen processen, met spanning tussen wat partijen zeggen, wat ze bedoelen en wat ze doen. Daarin opereren, met behoud van eigenheid, is voor adviseurs een van de lastigste elementen van het vak. Negeren kan niet, centraal stellen leidt ook af van waar het om draait in een adviestraject. Parkeren is lastig, omdat het gaat om onderliggende processen die zich steeds en overal voordoen. Een plek in de marge, aan de kantlijn, is evenzeer problematisch, omdat het vanaf de zijlijn steeds zijn schaduw over het speelveld werpt. In die ingewikkelde context moet de adviseur vervolgens opereren, op weg naar een advies dat zich weliswaar niet door de macht alleen laat leiden, maar dat op weg naar praktische doorwerking wel een passende plek geeft aan de machtsverhoudingen die nu eenmaal in de organisatie bestaan.

Met lege handen en in de stilte

Veel studies en handboeken over advisering benadrukken het belang van de techniek; de adviseur moet de modellen, concepten en benaderingen beheersen. Hij mag niet met lege handen staan. Ook al weet hij dat de modellen de werkelijkheid niet zijn en hij ze inzet als vehikel voor het gesprek dat over iets anders gaat - het interview als context voor interactie in plaats van alleen dataverzameling - de suggestie om zonder model of instrument te staan is voor de meeste adviseurs een gruwel. De adviseur weet het antwoord vooraf niet - dat is zelfs een belangrijk kwaliteitscriterium voor een adviseur - maar hij moet wel ongeveer weten

welke stappen naar het antwoord gaan leiden. Het advies moet nog niet klaar zijn, maar opdrachtgevers én adviseurs vinden het prettig als er wel iets van methoden in de koffer zitten die naar het antwoord leiden. Tegelijkertijd schuilt juist ook in de lege instrumentenkoffer of de sessies zonder programma waarde. Leegte is ook potentie, oningevuldheid biedt ruimte aan invulling die dan blijkbaar nodig is. Het instrument ordent de interactie, maar neemt daarin wel heel veel plaats in - en ruimte weg. Iedere adviseur heeft wel eens ervaren dat de geïnterviewde de meest belangrijke details niet vertelt in antwoord op de vraag, maar als invulling van de vaak als ongemakkelijk ervaren stilte nadat hij zelf zijn eerste antwoord heeft gegeven. Als de interviewer dan gaat praten, bijvoorbeeld de volgende vraag stelt, is de stilte gevuld en gaat het moment voorbij. Houdt de interviewer zijn mond, dan vertelt de geïnterviewde verder. En hij komt dan niet met de minder interessante details, maar vaak volgt dan het echte verhaal en de werkelijke boodschap. “Hoe het eigenlijk zit...”. Of, “je moet weten dat...”. Het verhaal volgt niet op de ultieme vraag, maar op het vermogen om te zwijgen, stilte te laten vallen, en ruimte te bieden voor wat er komt. Kan de adviseur de stilte laten bestaan en de drang om die met systematiek (het interviewprotocol) en vaardigheden (het stellen van een goede open of gesloten vraag) te vullen. De kwaliteit van het gesprek en van de data die daaruit komt is net zozeer afhankelijk van ruimte als van vulling door de adviseur. Veel adviseurs durven het in het interview nog wel aan, omdat de context overzichtelijk is, de interactie zich beperkt tot twee mensen, en de terugvaloptie helder is; als het niet werkt kan de adviseur gewoon snel de volgende vraag stellen en doen alsof de stilte het gevolg van overpeinzing of aantekeningen maken was. Lukt het ook om de stilte in een groepssessie te laten vallen? Te starten zonder programma, te gaan zitten en te wachten. Niet antwoorden op de vraag, maar de antwoorden te laten komen uit de groep. Met als risico dat de groepsdynamiek zich tegen de adviseur keert of het traject ter plekke beëindigd wordt. Maar ook met de ervaring dat dat maar weinig gebeurt en het vaker voor komt dat het ‘systeem’ - de mensen in de ruimte - toch tot handelen over gaan en op tafel komt wat daarvoor steeds ongezegd is gebleven. Het systeem begint zichzelf te repareren en te onderzoeken, in plaats van dat het wacht op diagnose en reparatie door de adviseur. Adviseurs klagen vaak over het gebrek aan initiatief bij de opdrachtgever en de organisatie, maar deels veroorzaken ze die zelf door geen ruimte te laten voor stilte - en eigen invulling.

Eigen maar niet alleen: van advisering terug naar adviesdiensten van auditors

Advisering is dus een eigenstandig vak. Samenvattend zien wij vanuit het voorgaande vier typerende kenmerken voor het adviesvak.

1. Advisering is een afgeleide professionaliteit

Waar de auditor zijn positie ontleent aan in de organisatie verankerde routines en aan generieke normen en standaarden - aan elementen die buiten de concrete handelingspraktijk staan - geldt voor de adviseur het tegenovergestelde. De adviseur moet zijn positie binnen de concrete handelingspraktijk vinden en verdienen. Hij kan zich niet beroepen op een formele rol of positie anders dan de opdracht en de steun van de opdrachtgever. Daarmee is meteen scherp wat de afgeleide positie van de adviseur is: hij heeft positie zolang die gegund wordt door anderen. Daarbij geldt bovendien vaak dat de adviseur bij de situatie en context moet passen. Het is geen generiek vak, dat altijd hetzelfde is en van toepassing is op verschillende situaties, maar een vak dat zich vormt naar wat ter plaatse nodig is. Soms betekent dat advisering die aansluit bij wat er al gebeurt, soms juist advisering die heel anders is dan het dominante repertoire. Vaak brengt de adviseur balans door het tegenovergestelde te benadrukken van wat in de organisatie al aanwezig is: de leiding stuurt sterk op structuur en procedures, de adviseur interenieert op cultuur en informele routines. De leiding stuurt sterk op macht en positie, de adviseur wijst op het belang van gezag en relatie. Een goede adviseur doet wat nodig is, maar wat er precies nodig is is een afgeleide van de stand in de organisatie en de aard van de opdracht. Zonder kennis van die context is

niet goed te zeggen wat goede advisering is. Afgeleid is iets anders dan 'afhankelijk'. De uitdaging voor de adviseur is vanuit de afgeleide positie autonoom te opereren. Daarbij geldt temeer dat de adviseur niet goed terug kan vallen op generieke protocollen om zijn aanpak te verantwoorden.

2. Advisering is een persoonlijke professionaliteit

De afwezigheid van generieke normen betekent dat de adviseur zelf zijn keuzes maakt over wat voor de organisatie nodig is. Dat zijn keuzes vanuit cognitieve afwegingen en analyses van de organisatie, maar ze kunnen niet los gezien worden van het persoonlijke repertoire van de adviseur. Advisering leunt sterker dan het audit-vak op de persoon van de adviseur. Op zijn competenties en vermogens om cognitief sterk te adviseren, de relatie goed te onderhouden en effect te bereiken. Of een adviseur ruimte krijgt is in belangrijke mate aan de adviseur zelf; goede adviseurs slagen er beter in om ruimte voor hun werk te maken, om vertrouwen bij de leiding en de organisatie te ontwikkelen, en om bij afwezigheid van macht vanuit gezag te kunnen opereren. Dat betekent ook dat er allerlei beschrijvingen en afspraken over methodiek mogelijk zijn, maar dat die altijd in de schaduw staan van de persoon die ze gebruikt. De relatie tussen adviseur en advies is daarmee principieel anders dan die tussen auditor en audit. Waar het audit-vak persoon (auditor) en product (audit) juist bewust uit elkaar haalt, zijn deze bij advisering inherent vermengd.

3. Advisering is een improviserende professionaliteit

Een audit is ingericht als het uitrollen en aflopen van een vooraf afgesproken en extern voorbereide en gevalideerde methode: de auditor doet waarvoor hij kwam en onderneemt de stappen die vooraf zijn uitgedacht. De kern van het vak is om niet van de protocollen af te wijken, omdat dat afbreuk zou doen aan de kwaliteit van het onderzoek. Bijstelling onderweg kan wel, maar dan wel via een formele procedure. Het betekent het zichtbaar uitstappen uit het gevolgde protocol, expliciet bijstellen, en vervolgens het nieuwe protocol verder volgen. Voor advisering geldt het tegenovergestelde. Hier gaat het om improvisatie als kernkwaliteit: de adviseur ontdekt gaandeweg het proces waar hij naar op zoek is. Er is vooraf wel een plan, maar dat plan is zo gemaakt dat het onderweg verder zoeken mogelijk maakt. Soms expliciet door latere stadia open te laten, vaak meer impliciet door de invulling van fasen ambigu te benoemen en daarmee ruimte te maken voor invulling onderweg. Afwijken van het uitgezette pad, voortgaand zoeken, niet weten waar het heen gaat en onzekerheid over de afloop horen er vanuit dat perspectief bij. Achteraf, in de uiteindelijke advisering, wordt de zoektocht vaak wel weer beschreven als een doelgericht proces dat vooraf al min of meer was uitgedacht. Maar de realiteit is anders. Improvisatie is geen signaal van tekortgeschoten planning, of van onvoorbereid handelen, maar expliciet onderdeel van het vak van advisering. Het hoort er bij.

4. Advisering is een politieke professionaliteit

Waar de auditor zijn werk doet vanuit autonomie en zich bewust buiten het politieke proces van de organisatie plaatst, staat de adviseur daar juist bewust middenin. Niet als speler in het politieke proces, met eigen belangen, maar als onderdeel van het politieke krachtenveld. Of een advies aankomt en of de adviseur ruimte krijgt om zijn werk goed te doen zijn afgeleiden van het politieke spel in de organisatie. De adviseur is onafhankelijk, maar moet van daaruit wel opereren in een politiek systeem waarin belangen tegenover elkaar staan, waar macht en posities zijn ingenomen, en waarbij er informele coalities zijn ontstaan tussen partijen. De adviseur laat zich daar niet door leiden, maar moet er wel mee omgaan. Het is een onderdeel van het vak om in die context goed te kunnen opereren en interveniëren. Voor de auditor is dat anders. De auditor kan terugvallen op de methoden en generieke standaarden en zijn product in ieder geval als a-politiek presenteren. Wat er vervolgens mee gebeurt is wel weer een onderwerp van politiek, maar daar ligt niet meer de verantwoordelijkheid van de auditor. Bij de adviseur is die laatste fase juist een belangrijk deel van advisering. Daarom is advisering meer dan auditing een politieke professionaliteit.

Van eigenheid naar raakvlakken

Zo is advisering een vak vol eigenheid, dat voorbij gaat aan de bekende afbakeningen in stappen, fasen en modellen die gelden voor veel activiteiten binnen de auditdiscipline. Het is ingewikkelder dan dat, hoewel veel van wat er achter vandaan komt van verbazingwekkende eenvoud is. Niet iedereen kan bepaalde complexe berekeningen maken, maar het laten vallen van een (pijnlijke) stilte en begrip tonen voor de (advies vragende) ander is een vaardigheid die in principe iedereen beheerst. En toch is advisering geen 'simpel' vak, dat iedereen met boerenverstand en een goede sociale antenne zomaar kan doen. Deels omdat het niet alleen gaat om inhoud, maar het nog altijd wel een vak is waarvoor inhoudelijke expertise vereist is. Maar vooral ook omdat het niet gaat om het in potentie of praktijk beheersen van het laten vallen van stilte, maar het vermogen om dat op het goede moment te doen, met de passende vervolgstappen daar na.

Dosering, timing, maatvoering, combinatie, schakelen tussen inhoud, proces en betekenis. Daarin ligt het vak besloten. Advisering is een vak zonder kern: niet één basis waar allerlei schillen met ook interessante maar secundaire vaardigheden omheen hangen. De kern van het vak is de combinatie van al die verschillende vaardigheden, technieken en vermogens, die bij verschillende adviseurs tot andere accenten en combinaties leidt. Niet vanuit de adviseur zelf beredeneerd, maar op een manier die past in de afgeleide invulling die het opdrachtgeversysteem vraagt. Met behoud van eigenheid, dus zonder als een kameleon steeds maar de kleur van de opdrachtgever aan te nemen. Dat zijn dilemma's die samen het vak maken.

Dat brengt ons dicht bij de stap naar vakontwikkeling en de vraag naar het gestructureerd organiseren er van. Het is dus zoeken naar hoe individuele adviseurs in hun handelingspraktijk methoden ontwikkelen, waarbij uiteindelijk een methodologie moet ontstaan die meer omvat dan alleen het inzetten van een tool of instrument. Methodeontwikkeling refereert naar het geheel van inhoudelijke, sociale en interpretatieve handelingen waarin advisering vorm krijgt. Als we meer grip willen krijgen op de manier waarop auditors hun adviesdiensten invulling geven, dan moeten we niet vanuit de methode van de assurance-audit kijken naar advieswerk, maar vanuit de dilemma's van advisering kijken naar de invulling die adviserende auditors hieraan geven. Dat is deels een zoektocht op papier, door bestaande handboeken door te nemen en de werkwijze vast te leggen, maar volgens ons is die fase nu nog niet aan de orde. Veel interessanter is het om eerst vanuit de empirie te zoeken naar de werkelijke aanpak, de methode die in praktijk wordt gebracht, de handelwijzen zoals gebezigd door auditors die adviseren. Wat doen ze, wat zien ze, hoe brengen ze hun vak in praktijk? Welke balans brengen ze daarbij aan in de dilemma's van adviseren? Van daaruit kan dan alsnog worden gekeken naar goede manieren om het vak te verankeren. Dat zorgt er voor dat het verder ontwikkeld kan worden en dat het gevaar van collisie deels kan worden beheerst.

4 De adviserende auditor: naar beter benutten van botsende logica's

Op weg naar de volgende fase

Auditing én advisering zijn geen vanzelfsprekende combinatie, zoveel is na deze beschouwing wel duidelijk. Het gaat om uiteenlopende disciplines, die ieder een rijke traditie kennen, met georganiseerde en ingesloten regels en handelingslogica's voor goede beroepsbeoefening. Auditing en advisering zijn tegelijk een onmisbare maar ook een onmogelijke combinatie. Ze liggen in elkaars verlengde, in die zin dat het niet vreemd is als een auditor niet alleen vaststelt hoe het zit maar ook zegt hoe het beter kan. Maar ze liggen ook ver uit elkaar, met heel andere uitgangspunten. Waar auditing van oorsprong en gegeven de assurance-functie juist werkt vanuit geformaliseerde control frameworks, in protocollen geformaliseerde modellen en methoden en geobjectiveerde normen en werkwijzen, met zorgvuldig vastgelegde praktijkregels, is advisering als activiteit lastiger te vatten in één kader. Daarmee is advisering niet 'zomaar wat doen'. De professionaliteit van advisering schuilt niet zozeer in externe en generieke standaarden, maar in het vermogen om in de situatie, op basis van de specifieke context en gebruikmakend van het voortschrijdend inzicht te komen tot een goed resultaat. Dat zijn andere soorten standaarden voor beroepsuitoefening, die wel deel uitmaken van een gevestigde beroepspraktijk van adviseurs.

De vraag is uiteraard hoe beide professionaliteit elkaar productief kunnen ontmoeten. De reden voor het stellen van die vraag is bovenal een pragmatische: in de praktijk gebeurt het al. Er is vraag naar en ook vanuit het aanbod bezien is het een logische stap. Veel auditors hebben het gevoel dat ze voor de organisatie meer kunnen doen dan alleen assurance bieden. Opdrachtgevers willen na een goede audit ook graag weten wat er verder zou moeten gebeuren en stellen een hulpvraag. Dat is de realiteit in de werkpraktijk, en het is de vraag hoe die vanuit het vakgebied kan worden benaderd.

Tot nu toe is de oplossing voor de botsende logica's vooral geweest om vanuit de logica van de auditor te kijken naar advisering. Het model voor de audit wordt geprojecteerd op het advieswerk en omgezet naar protocollen en standaarden die sterk lijken op de externe en generieke standaarden die we voor een reguliere audit kennen. De eigenheid van het adviesvak wordt vertaald naar normen vanuit het auditvak, en in die vertaling gaat noodzakelijkerwijs een belangrijk deel van de betekenis verloren. Op zich is er niets mis mee om dit zo te doen, omdat het zorgt voor hanteerbaarheid van de spanning tussen beide logica's, maar er gaat op deze manier ook iets verloren. De vraag is of het mogelijk is om de eigenheid van het adviesvak centraal te stellen en van daaruit te kijken naar inbedding en combinatie met het vak van de auditor. Wat kan de auditor leren van de adviseur?

In deze beschouwing hebben we de eigenheid van het adviesvak geduid in vier categorieën, die een sterk contrast tonen met het vak van de auditor. Advisering als een afgeleide professie, als een persoonlijke professie, als een improviserende professie, en als een politieke professie. Assurance-auditors ontleen hun professionele positie van buiten en komen de protocollen en standaarden van buiten in de organisatie toepassen. Ze staan buiten het lokale spel en passen extern gevalideerde en vastgelegde normen en kaders toe; een belangrijk element van hun professionaliteit is om dat goed te doen én om in de onafhankelijkheid te volharden, ook als dat lastig is. Niet meebewegen in politieke processen, maar doen waarvoor je kwam. Niet ingaan op de onderstroom in de organisatie, maar daar van onafhankelijk blijven. Het protocol onderweg niet aanpassen bij tegenslag, maar het vinden van een manier om het toch goed af te kunnen werken.

Voor advisering geldt, zo hebben we gezien, steeds het tegenovergestelde. De positie moet verdiend worden binnen de organisatie, wat nodig is is een afgeleide van wat er is, en de methodiek ontstaat gaandeweg, de adviseur plaatst zich in het politieke krachtenveld van de organisatie. Dat is waar zijn werk plaatsvindt en een goede adviseur slaagt er in om hier in te excelleren. Dat is een andere manier van werken dan vanuit de professionaliteit van de auditor voorgeschreven is, maar het lijkt er wel op dat er ook voor auditors interessante lessen van te leren zijn.

Deze beschouwing is, zo hebben we bij aanvang al gemeld, verkennend van aard. We hebben niet de ambitie te concluderen of en hoe reglementering van adviesdiensten door auditors plaats zou moeten vinden. Toch is dat wat ons betreft geen verliesoptie; het is in onze opvatting juist winst als het ongemak dat voortvloeit uit deze onmisbare maar ook onmogelijke combinatie van competenties niet (optisch) wordt 'opgelost' door regels maar telkens opnieuw wordt onderworpen aan reflectie.

Allereerst zouden we in dat verband moeten kijken of het mogelijk is om de eenzijdige integratie van de ene professie in de andere - het perspectief van de audit toepassen op advisering - niet meer kan worden ingezet als tweerichtingsverkeer. Bijvoorbeeld door een scherper contrast te maken tussen advisering die consultancy in de context van een assurance-audit betreft, en advisering die daar meer aan voorbij gaat. In het eerste geval kan de nadruk liggen op de professionele logica van auditing, in het tweede geval ligt meer ruimte voor de professionele logica van de adviseur voor de hand. Vervolgens is het interessant om te bezien wat deze meer tweezijdige opvatting betekent voor de professionele protocollen, certificering, opleiding en methodiek. Is het bijvoorbeeld mogelijk om te komen tot een specifiek onderwijsaanbod voor adviserende auditors, waarbij de professionele logica van advisering meer centraal staat en wordt geplaatst naast het al goed ontwikkelde vakmanschap op het gebied van assurance-auditing. Dan ontstaan breed opgeleide professionals, die vanuit kennis van beide disciplines tot oplossingen kunnen komen. Rond het werk van deze professionals zou vervolgens een actief lerend netwerk kunnen worden opgebouwd, waarin ervaringen en praktijken van advisering door auditors worden verzameld, gedocumenteerd en toegankelijk worden gemaakt voor anderen. Zo kan in de praktijk worden verkend wat een betere benutting van de botsende logica's tussen beide professionele domeinen kan zijn.

Literatuur

- Argyris, C., & Schön, D., Organizational learning: A theory of action perspectives. London: Addison-Wesley, 1978.
- Block, P., Feilloos adviseren, Een praktische gids voor adviesvaardigheden. Schoonhoven, Academic Services, 2002.
- Bouwmeester, O., Advice as Argument, Economic Deliberation in Management Consulting and Academic Contract Research, proefschrift, VU 2008.
- Driessen, A.J.G. en A. Molenkamp, Internal Auditing, Een managementkundige benadering, vierde herziene druk, 2008.
- De Caluwè, L. de & Reitsma, E., Leren Adviseren. Het belang van echt vakmanschap, Mediawerf Amsterdam, 2010.
- IIA Nederland, NIVRA, NOREA, De Internal Auditor in Nederland, Position Paper Update 2008.
- IIA Nederland en NIVRA, Impact op governance, Interne en externe auditor; samen een nog sterkere bijdrage aan de governance, 2009.
- Institute of Internal Auditors (IIA), The Internal Auditors Role in Management Reporting on Internal Control, 1994.
- Institute of Internal Auditors Inc (IIA), Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, www.theiia.org, 2001.
- Institute of Internal Auditors (IIA) Research Foundation, Research Opportunities in Internal Auditing, 2003.
- Institute of Internal Auditors (IIA) UK & Ireland, The role of Internal Audit in Enterprise Risk Management Position Statement, 2004.
- Institute of Internal Auditors (IIA) Nederland, Studierapport over de internal auditor in Nederland, 2004.
- Institute of Internal Auditors (IIA) Nederland, Studierapport over de internal auditor in Nederland Position Paper update, 2008.
- Institute of Internal Auditors The Netherlands, The Governance Challenge, A First Exploration for Internal Auditors, 2012.
- Katwijk, J. van, Kranenburg, M; Lange, C.de & Slijderink, H., Boks Body of Knowledge and Skills, OOA, Orde voor Organisatieadviseurs, 2002
- Kolb, D.A., Experiential learning. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1984.
- Korte, R.W.A. de, E.I. van der Meulen en J.H.M. Otten, Management Control Auditing: bijdragen aan Assurance & consulting activities, uitgeverij www.auditing.nl, eerste druk, augustus 2011.
- Maister, D.H., C.H. Green, R.M. Galford: The Trusted Advisor, Free Press / Simon and Schuster, New York 2000.
- NOREA, de beroepsorganisatie van IT-auditors, Studie Adviesdiensten, werkgroep adviesdiensten, Amsterdam, 2012.
- Schein, E.H., Procesadvisering; over de ondersteunde rol van de adviseur en het opbouwen van samenwerking tussen adviseur en cliënt , Uitgeverij Nieuwerzijds, Amsterdam, 3e oplage december 2002.
- Schön, D.A., The reflective practitioner; How professionals think in action. USA: Basic Books, 1982.
- Twist, M.J.W. van, M. van der Steen, H. Bouwman & H. Bekkers. De internal auditor in het publieke domein: drijfveren en dilemma's, principes en paradoxen. Den Haag: Boom Lemma, 2013.
- Tzioti, S.C., Let me give you a piece of advice , Empirical Papers about Advice Giving in Marketing, proefschrift EUR, 2010.