

WAARHEIDS- V(ERB)INDING

IN EEN WERELD VOL
FEITEN, FICTIES EN FRAMES



Instituut van
Internal Auditors
Nederland

ESAA Erasmus School of
Accounting & Assurance
Erasmus

Colofon

Titel

Waarheidsv(erb)inding in een wereld vol feiten, ficties en frames

Opdrachtgever

IIA Nederland

Auteurs

Mark van Twist

Arno Nuijten

Reinier Roest

Nick Benschop

Leon Yap

Gulet Barre

Mei-Wen Oolgaard

© IIA Nederland, 2024

Gebruik van de tekst is toegestaan met bronvermelding.



Instituut van
Internal Auditors
Nederland



Waarheidsv(erb)inding in een wereld vol feiten, ficties en frames

Managementsamenvatting

1. INLEIDING

Waarheidsvinding behoort tot de essentie van de professie van de internal auditor. Niet voor niets wordt in de nieuwe Global Internal Audit Standards van de internal auditor expliciet ‘professionele scepsis’ verwacht bij de beoordeling van informatie. Nu blijkt waarheidsvinding evenwel niet altijd even makkelijk in de professionele praktijk, zeker niet in de huidige tijd van digitalisering en kunstmatige intelligentie. Wat is waar en wat niet, wanneer is sprake van misleiding? Is er überhaupt wel sprake van één waarheid? Hoe vul je dan als internal auditor de idee van ‘professionele scepsis’ in?

Dat zijn vragen die raken aan de fundamenteën van het vak. IIA Nederland heeft ons als onderzoekers bij de Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA) verzocht om deze even intrigerende als ingewikkelde vragen te onderzoeken en op zoek te gaan naar mogelijke handvatten voor de omgang ermee.

2. THEORETISCHE VERKENNING

Als basis voor het empirisch onderzoek lichten we eerst aan de hand van de academische literatuur het concept ‘functionele hypocrisie’ toe, gaan we dieper in op het fenomeen van (zelf)misleiding en beschrijven we hoe heuristieken en biases in de professionele praktijk van internal auditors een rol kunnen spelen.

2.1 Functionele hypocrisie

Functionele hypocrisie verwijst naar inconsistenties tussen wat er wordt gezegd (talks & decisions) en wat er wordt gedaan (actions) in organisaties (Brunsson, 1989). Hypocrisie stelt organisaties in

staat legitimiteit te verkrijgen voor handelen (of het afzien daarvan) dat tegenstrijdig is aan wat er wordt gezegd of besloten. Hypocrisie wordt doorgaans gezien als een negatieve eigenschap (‘schijnheiligheid’), maar onder bepaalde voorwaarden en in bepaalde omstandigheden is het ook functioneel en kan het zelfs noodzakelijk zijn. Vooral wanneer organisaties te maken hebben met conflicterende eisen in hun omgeving zorgt het ervoor dat zaken bij elkaar worden gebracht die op andere wijze onverzoenbaar zouden zijn.

Het besturen en beheersen van organisaties blijkt steeds weer een complexe evenwichtsoefening tussen het nemen van benodigde ondernemingsrisico’s en het bieden van de maatschappelijk verwachte transparantie. Dat evenwicht verschuift ook, bijvoorbeeld onder invloed van Wet open overheid (Woo) in de publieke sector en voor de private sector via de Verklaring omtrent risicobeheersing (VOR) in de nieuwe Code Corporate Governance, die een verplichting behelst voor ondernemingen om in het bestuursverslag informatie op te nemen over de interne risicobeheersings- en controlesystemen. Uit eerder onderzoek komt naar voren dat functionele hypocrisie met name wordt uitgelokt door: normatieve druk, gevoel van urgentie, externe dreiging, tijdsdwang, botsende waarden, schaarse middelen en soms onrealistische verwachtingen over wat mogelijk en haalbaar is. Veel organisaties waar internal auditors hun werk doen hebben hiermee te maken. Het vinden van de juiste balans tussen transparantie, publieke perceptie en effectieve interne beheersingsmechanismen is dan een voortdurende uitdaging, zeker in een context waarin het publieke oordeel genadeloos kan zijn als er via de media iets naar buiten komt over wat er fout gaat of welke risico’s spelen.

2.2 Misleiding en zelfmisleiding

Wanneer (functioneel hypocriete) organisaties balanceren tussen tegenstrijdige belangen en hooggespannen verwachtingen van verschillende belanghebbenden ontstaat ruimte voor misleiding. Misleiding zien wij als een bewuste of onbewuste poging om, zonder voorafgaande waarschuwing, bij iemand anders een indruk achter te laten die niet helemaal (of zelfs helemaal niet) overeenkomt met de waarheid (vgl. Van der Zee, 2020). Misleiding kan ontstaan door het (bewust of onbewust) uiten van feitelijke onjuistheden, maar ook door overdrijving, minimalisatie of het achterhouden van relevante informatie.

Misleiding manifesteert zich wanneer pogingen worden ondernomen om op subtiële wijze de keuzes van individuen te beïnvloeden zonder voldoende beroep op reflectie en onderling overleg. Het onthullen van misleiding is een complexe uitdaging, vanwege de vele verschijningsvormen en gradaties van ernst die ermee gepaard gaan (Sunstein, 2015).

Misleiding kan bewust en onbewust plaatsvinden en zich richten op de ander, maar ook op zichzelf gericht zijn. Dan is sprake van zelfmisleiding. Zelfmisleiding is het bewust buitensluiten van ware informatie, die in verschillende mate van onbewustheid wordt bewaard. Normaal gesproken zou men verwachten dat ware informatie in het bewustzijn wordt bewaard en valse informatie ergens diep wordt verborgen. Maar de realiteit is dus ingewikkelder.

Vanuit de literatuur blijkt de veelzijdigheid van (zelf)misleiding in de praktijk. Het roept vragen op over praktische, professionele en principiële kanten ervan, en onderstreept de noodzaak van een kritische reflectie op de impact van misleiding in diverse contexten. Zo ook bij de internal auditor, die er deels is om misleiding (van anderen) te onthullen maar soms ook zelf aan misleiding doet (van anderen en ook zichzelf).

2.3 Heuristieken en biases in de auditpraktijk

Internal auditors zijn professionals die belast zijn met het uitvoeren van beoordelingen: ze moeten vaststellen of risico's in de organisatie voldoende worden beheerst en daarvan verslag doen aan de leiding van de organisatie. Die oordeelsvorming vereist een zekere mate van inschatting omdat het snel gepaard gaat met onzekerheden. Een heuristiek is in dat kader een begrip waarmee wordt verwezen naar de shortcuts die onze hersenen gebruiken om beslissingen te nemen. We benoemen deze shortcuts ook wel in termen van onderbuikgevoel, gezond verstand of intuïtie.

Het is belangrijk te erkennen dat heuristieken op zichzelf niet goed of slecht zijn; hun effectiviteit hangt af van de context. In sommige situaties kunnen heuristieken van mensen in organisaties succesvolle risiconemers maken, terwijl ze in andere gevallen de aandacht kunnen vernauwen en tot blindheid voor bepaalde risico's leiden. Dan is er sprake van soms beter te vermijden biases. Een bias laat zich omschrijven als terugkerend patroon waarbij het gemiddelde oordeel afwijking vertoont van de 'werkelijke' waarde (Kahneman, 2011).

Uit ons literatuuronderzoek komt het belang naar voren van nuance: misleiding kent vele vormen en kan bovendien bewust maar ook onbewust plaatsvinden. In het repertoire van misleiding blijkt ook de internal auditor zelf tegen worstelingen aan te lopen. De opbrengsten van de empirische verdieping die we zoeken in dit onderzoek laten licht schijnen op hoe (zelf)misleiding in de praktijk een rol speelt voor internal auditors, op basis waarvan we ook praktische handvatten kunnen bieden over hoe hiermee om te gaan.

3. EMPIRISCHE VERDIEPING

De professionele praktijk van de internal auditor brengen we in dit onderzoek met name voor het voetlicht via de inzichten op basis van een vragenlijst die in de periode van januari tot maart 2024 is opengesteld voor de leden van IIA Nederland.

In totaal hebben 56 respondenten deelgenomen, waarbij door 44 respondenten de gehele vragenlijst is ingevuld. Voor dit onderzoek naar misleiding van en door internal auditors is gebruik gemaakt van instrumentarium dat meten van heuristieken en biases mogelijk maakt. Het biedt inzicht in mechanismen die oordeelsvorming van internal auditors kunnen beïnvloeden. Aanvullend zijn ook andere bronnen benut, waaronder twee bijeenkomsten met vakgenoten tijdens het ESAA-symposium en het IIA-jaarcongres waardoor ook de

(grotendeels kwalitatieve) input van nog eens ruim 200 auditcollega's kon worden meegenomen.

3.1 Misleiding van internal auditors

De internal auditors die in het onderzoek zijn betrokken hebben gereflecteerd op situaties in hun werk waarin zij naar eigen beleving misleid (dreigen te) worden. Op basis daarvan hebben we zes vormen van misleiding gevonden en met het onderzoeksinstrumentarium gekoppeld aan achterliggende biases:

Misleiding van auditors	Belangrijkste achterliggende biases
Rooskleurige verwachtingen, verwarren van huidige en toekomstige situatie: Auditees presenteren hun verwachting over de toekomstige situatie als zijnde de huidige realiteit. Dit leidt tot een vertekend beeld van de situatie op het moment van de audit.	Optimism bias (overschatting succes in de toekomst) en illusion of control (men denkt duidelijk toekomstbeeld te hebben en herkent daarvan contouren in huidige situatie)
Schijnwerpers richten, informatie uitlichten of aan het zicht onttrekken: Auditees hebben de neiging om informatie selectief te presenteren: uitlichten van positieve resultaten en bagatelliseren van negatieve aspecten.	IKEA-effect (grotere waarde toekennen aan zelfgemaakt product) en self-justification bias (recht praten van acties voor jezelf maar mogelijk ook richting anderen)
Hutspot-informatie, rapporteren op zeer globaal en/of juist groot detailniveau: Auditees schetsen een geloofwaardig beeld maar de details zijn, veelal bewust, weggelaten.	Self-justification bias en mum effect (je mond houden als het niet goed gaat)
Jargon-gebruik, pogingen om door woordkeuze afstand of juist nabijheid te scheppen: Auditees gebruiken technisch jargon om de ware aard van problemen te verhullen. Dit kan leiden tot misverstanden of het onderwaarderen van de ernst van de situatie.	Authority-bias (gewicht van gezag)
Spelen met timing, voortgang suggereren of juist vertraging legitimeren: Auditees bepalen timing van activiteiten en resultaten, 'tijd-stip van de foto' is van invloed op het beeld dat wordt geschetst.	Illusion of control en student-syndroom (uitstelgedrag)
Openheid over ongemakkelijke informatie: Auditees kunnen zichzelf open en kwetsbaar opstellen om daarmee de oordeelsvorming positief te beïnvloeden.	Affect heuristic (sympathie voor de auditee heeft invloed op de internal auditor)

Uit de reacties van de in het onderzoek betrokken internal auditors komt verder nog naar voren dat onbewuste misleiding door auditees, voortkomend uit een gebrek aan overzicht of een diepgeworteld geloof in eigen verhalen, naar hun indruk vaker voorkomt dan bewuste verdraaiing van feiten. Uit nadere analyse blijkt overigens ook dat het onderscheid tussen bewuste en onbewuste misleiding nog niet zo eenvoudig te maken valt.

3.2 Misleiding van internal auditors bij lange termijn projecten

De internal auditors die in het onderzoek betrokken zijn, hebben ook gereflecteerd op misleidingen die plaatsvinden bij lange termijn projecten (ESG

of IT). Daar komt uit dat bij projecten de beelden van de relevante tijdshorizon tussen de auditee en internal auditor nogal kunnen verschillen, waardoor ook de verwoording van de feitelijke en nog te verwachten realiteit uiteen kan lopen.

Daarnaast laten de resultaten zien dat een agile werkwijze (bijvoorbeeld veelvuldig toegepast bij IT-projecten) aanknopingspunten biedt om vormen van (zelf)misleiding in langlopende projecten te reduceren. Als we de door internal auditors waargenomen vormen van (zelf)misleiding bij agile-projecten vergelijken met de klassieke waterval projecten komen andere vormen van misleiding naar voren:

Kracht van Agile-projecten Biases die bij agile-projecten minder worden waargenomen dan bij waterval projecten	Zwakte van Agile-projecten Biases die bij agile-projecten meer worden waargenomen dan bij waterval projecten
planning fallacy: het geloof bij betrokkenen dat meer mogelijk is dan reëel te verwachten valt mum effect: je mond houden als het niet goed gaat anchoring bias: het kiezen van een vast referentiepunt voor besluitvorming status quo bias: moeite om ook daadwerkelijk acties te nemen	student syndrom: uitstelgedrag (problemen doorschuiven naar de volgende sprint) near completion effect: vanwege de herhalende sprints en de korte doorlooptijden wordt deze bias dominant affect heuristic: betrokkenen vereenzelvigen zich meer met het project en team group think: neiging als groep om het met elkaar eens te zijn sunk cost effect: het idee dat geïnvesteerde middelen moeten worden terugverdiend

Misleiding door auditors	Belangrijkste achterliggende biases
Kleurbepalend gebruik van beroepsgebonden terminologie: Auditors maken gebruik van vakspecifieke terminologie wat misleiding kan veroorzaken bij auditees.	Biases: authority-bias en illusion of control
Timing van informatieverstrekking, niet te vroeg of te laat: De werkzaamheden van de internal auditor kennen een tijdsdimensie die ruimte biedt voor beïnvloeding, zoals met het delen van auditresultaten.	Bias: status quo bias (moeite om ook daadwerkelijk acties te nemen als auditees)
Scope en focus van de audit, functionele grensbepaling: Het buiten beschouwing laten van relevante informatie of niet volledig dekken van de audit scope kan ook tot misleiding leiden, zowel bewust als onbewust.	
Rapportage en resultaten als wapen in de strijd: Werkzaamheden en boodschap van de internal auditor leggen gewicht in de schaal, waardoor perceptie van auditees worden beïnvloed.	Biases: authority bias en mum effect
Framing als afweging tussen effectiviteit en integriteit: Een klein verschil in de woordkeuze door de internal auditor bij het delen van dezelfde informatie kan de interpretatie door de ontvanger beïnvloeden.	

3.3 Misleiding door internal auditors

Naast misleiding van internal auditors, is ook onderzocht in hoeverre zij zelf (bewust of onbewust) doen aan misleiding van auditees. Op basis van de zelfreflecties van internal auditors zijn hier vijf (potentiële) vormen van misleiding naar voren gekomen, met soms ook specifiek daaraan te koppelen biases.

De internal auditors die meededen aan het onderzoek erkennen dat percepties van de werkelijkheid sterk beïnvloed worden door individuele ervaringen, perspectieven en culturele achtergronden. Dit suggereert dat een objectieve waarheid moeilijk is vast te stellen in de complexiteit van de auditpraktijk. Dit vraagt ook een andere rol van de internal auditor in de dagelijkse praktijk vol met feiten en ficties en in die dynamiek van interactie tussen de internal auditor en de auditee. Hoe die rol in de praktijk vorm kan krijgen en hoe die te ontwikkelen, komt terug in de conclusies van dit onderzoek.

4.1 CONCLUSIES: PRAKTISCHE HANDVATTEN VOOR DE AUDITPROFESSIE

In de auditpraktijk wordt vaak een (ogenschijnlijk helder) onderscheid gemaakt tussen feiten en ficties. Feiten worden daarbij beschouwd als vaststelbare waarheden en ficties als verhalen die (nog) buiten de realiteit staan. Dit onderscheid lijkt helder, maar ook vanuit dit onderzoek blijkt dat in werkelijkheid feiten en ficties in elkaar overvloeien en een complexe relatie hebben binnen organisaties. Daarmee is er niet altijd één waarheid te vinden, maar is sprake van waarheid in meervoud. De rol van de internal auditor dient dan niet de waarheidsvinder te zijn maar de waarheidsverbinder. Het verbinden van waarheden is van groot belang, omdat het de basis vormt van verantwoorde besluitvorming en het beheer van risico's binnen organisaties.

De oplossing ligt naar ons oordeel in gerichte communicatie, onderling begrip en erkenning van de doorwerking van heuristieken en biases in

elkaars beoordelingen. Daarmee dient het idee van waarheidsverbinding beschouwd te worden als onderdeel van de interactiedynamiek tussen internal auditor en auditee. En in die dynamiek doen zich situaties voor van misleiding en zelfmisleiding, soms bewust en vaak onbewust, waarbij de vraag is hoe de internal auditor daarop juist kan handelen.

Om de daarvoor benodigde professionele scepsis te ontwikkelen, hebben we een eerste aanzet gegeven voor een werkvorm om kritische beroepssituaties met elkaar te bespreken en te reflecteren hierop vanuit de eigen auditpraktijk. Daarnaast kan natuurlijk ook door internal auditors zelfstandig worden gereflecteerd op de vraag welke vormen van (zelf)misleiding in de dagelijkse auditpraktijk spelen en hoe dan te handelen.

In het onderzoeksverslag beschrijven we vier verschillende casus met daaraan gekoppelde strategieën voor misleiding. Ook is een koppeling gelegd met biases die ten grondslag kunnen liggen aan (zelf)misleiding in deze casus, aangevuld met suggesties voor mogelijk handelingsrepertoire voor de internal auditor. Dit deel van het onderzoek is nog verrijkt en aangescherpt met input vanuit de workshop op het IIA-jaarcongres.

Concluderend speelt misleiding en zelfmisleiding een grote rol in menselijke interacties, en dus ook in de internal auditpraktijk. De ontdekking van biases als vormen van (zelf)misleiding in de internal auditpraktijk heeft geleid tot nieuwe instrumenten om die vast te stellen en er productief mee om te gaan. Zo komt uit het onderzoek ook naar voren dat internal auditors minder goed zijn in het vaststellen van sommige biases dan direct betrokkenen bij projecten maar andere biases juist scherper in beeld krijgen.

De internal auditor kan daar als waarheidsverbinder zijn voordeel mee doen en het gesprek aangaan in de organisatie om te laten zien welke vormen van (zelf)misleiding spelen, maar ook welke bijdragen aan het organisatiesucces of de organisatie juist schade berokkenen.

Om dit gesprek goed aan te gaan binnen de organisatie is het essentieel dat de internal auditor professionele scepsis ontwikkelt waarbij de casuïstiek van de kritische beroepssituaties een startpunt kan vormen om dilemma's te delen en met elkaar na te denken hoe 'achter het behang' misleiding (al dan niet) is in te zetten om de doelen van de organisatie te behalen.

Dynamieken van waarheidsv(erb)inding		Internal auditor	
		Onthult	Verhult
Auditee	Verhult	Casus: ESG-projecten met lange looptijd Kwestie: maakt het uit welke bias ten grondslag ligt aan verhulling door de auditee? Bijvoorbeeld: planning fallacy of self-justification?	Casus: Openbaarmaking van cyberrisico's Kwestie: maakt het uit welke bias ten grondslag ligt aan verhulling door de auditor? Bijvoorbeeld: illusion of control of mum effect?
	Onthult	Casus: Pijnlijke/persoonlijke worstelingen delen Kwestie: maakt het uit welke bias ten grondslag ligt aan verhulling door de auditor? Bijvoorbeeld: affect heuristic of bias blindness?	Casus: Hersteltijd voor organisatie in crisis Kwestie: maakt het uit welke bias ten grondslag ligt aan onthulling door de auditee? Bijvoorbeeld: anchoring effect of ostrich effect?

Inhoudsopgave

Voorwoord	11
1. Organisatie & auditor: achter het behang kijken?	13
Een organisatie? Net behang	13
Internal auditor: behang eraf trekken?	13
2. Functionele hypocrisie: (ont)maskering in de auditpraktijk	17
Schijnheiligheid in/van organisaties?	17
Functionele hypocrisie: risico's én redenen	18
Risico's nemen en openheid betrachten: onvermijdelijke spanning	19
Interne beheersing: onzichtbaarheid als kracht & kwetsbaarheid	20
Audit-paradox: het werkt (juist) als je er niets van merkt	21
3. Oordeelsvorming in de context van (zelf)misleiding	25
Misleiding: waar hebben we het over?	25
Vijftig tinten grijs	25
Zelfmisleiding: (ook) jezelf voor de gek houden	28
Mechanismen die schuilgaan achter zelfmisleiding	29
4. Misleiding in de professionele praktijk van de auditor	32
Auditors: professionele oordeelsvorming als beroep	32
Begrensde rationaliteit	32
Heuristieken en biases	34
Misleiding in de auditpraktijk in kaart brengen	37
5. Misleiding van internal auditors: bewust én onbewust	41
De rol die auditees spelen bij misleiding	41
Rooskleurige verwachtingen: huidige en toekomstige situatie verwarren	41
Schijnwerpers richten: informatie uitlichten of aan het zicht onttrekken	42
Hutspot-informatie: rapporteren op zeer globaal of juist detailniveau	42
Jargon-gebruik: door woordkeuze afstand of juist nabijheid scheppen	43
Spelen met timing: voortgang suggereren of juist vertraging legitimeren	43
Openheid over ongemakkelijke informatie	44
Misleiding is opvallend vaak onbewust; bewust vooral als nood hoog is	45
Bewuste en onbewuste misleiding vloeien in elkaar over...	45

6. Casuïstiek misleiding van de auditor: lange termijn ESG en IT-projecten	48
Optimisme versus realisme: wensdenken domineert	48
Risico-inschattingen: mooi project mag wat kosten & vage vergezichten	50
Langere looptijd: psychologische afstand stuurt onze aandacht	50
Bijsturing en reflectie: op een rijdende trein en agile werken	51
Cultuur: (niet) naar de mond praten of de kop in het zand steken	53
7. Misleiding door auditors: van anderen én zichzelf	55
De rol die auditors zelf spelen bij misleiding	55
Kleurbepalend gebruik van beroepsgebonden terminologie	55
Timing van informatieverstrekking: niet te vroeg en niet te laat	55
Scope en focus van de audit: functionele grensbepaling	56
Rapportage en resultaten: wapen in de strijd	56
Framing: afweging tussen effectiviteit en integriteit	57
Waarheid in meervoud?	58
8. Casuïstiek misleiding door de auditor: transparantie bij rapportage en bij cyberrisico's	61
Toenemende transparantie: impuls voor minder én meer misleiding	61
Bijwerkingen van openbaarheid & verwachtingenmanagement	61
Transparantie: rapporteren met aandacht voor reputatierisico's	62
Openbaarheid van rapporten: vermijden van onbedoelde effecten	62
Cyberrisico's: bewustmakingsvoordeel versus vertrouwensverlies	63
Strategische afwegingen rond communicatie, beleid en procedures	64
9. De auditor: van waarheidsvinder naar waarheidsverbinder	66
Audit in een wereld vol (fluïde) feiten én (functionele) ficties ...	66
Audit als 'framing contest': omstreden én ontegenzeggelijk waar	67
Van waarheidsvinding naar waarheidsverbinding	68
De auditor & getrouw beeld: aan 'waarheidsverblindings' voorbij?	68
Dynamiek van interactie tussen auditor en auditee	69
10. Opgave voor de auditor: doordenken wat 'goed werk' is	72
Internal auditing: een belangrijk en bijzonder vak	72
Internal audit & goed werk leveren	72
Van alleen steunen op standaarden naar houvast door gesprek over beroepssituaties	73
Professionele ontwikkeling van de auditor: kritische beroepssituaties	76
Casusbespreking: ESG-projecten met een lange looptijd	77
Casusbespreking: Openbaarmaking van cyberrisico's	77
Casusbespreking: In vertrouwen persoonlijke worstelingen delen	78
Casusbespreking: Hersteltijd voor een organisatie in crisis	78
Afsluiting: misleiding als motor voor professionele ontwikkeling?	79
Literatuur	82

Voorwoord

Waarheidsvinding behoort tot de essentie van de professie van de internal auditor. Niet alleen dienen we onafhankelijk en objectief te zijn, maar ook worden we geacht professionele zorgvuldigheid te betrachten. In de nieuwe Global Internal Audit Standards (GIAS) wordt ook expliciet een professionele scepsis verwacht van de internal auditor in de beoordeling en evaluatie van informatie.

Die waarheidsvinding is niet altijd even makkelijk, zeker in de huidige tijd van vergaande digitalisering en AI. Wat is waar en wat is niet waar? En is het überhaupt wel mogelijk om zo'n zwart/wit-onderscheid te maken? En hoe vul je dan die professionele scepsis in?

Dat zijn vragen die raken aan de fundamenteën van het vak. Voor IIA Nederland en de Erasmus Universiteit (EUR) vormden ze aanleiding voor onderzoek met als doel 'het beest in de bek te kijken'. In aansluiting op het symposium van de EUR op 30 juni 2023, ter afsluiting van het collegejaar van de post-master opleidingen Internal Auditing & Advisory en IT-Auditing & Advisory, heeft IIA de Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA) gevraagd deze problematiek nader te onderzoeken, op zoek naar mogelijkheden om handvatten hiervoor te bieden.

Uitdagende vragen daarbij zijn:

- 🌐 Internal auditors zijn er voor waarheidsvinding, maar wat nu als die niet (of in ieder geval niet zo makkelijk) te vinden blijkt?
- 🌐 Internal auditors zijn er om te onthullen hoe het echt zit, maar wat nu als het juist functioneel blijkt om de schijn op te houden?
- 🌐 Internal auditors zijn er om bestuur en management zekerheid te verschaffen, maar tot op welke hoogte is dat mogelijk in onze professionele praktijk?
- 🌐 Internal auditors helpen risico's te beheersen, maar hoe dan om te gaan met alom aanwezig (bewuste en onbewuste) misleiding?
- 🌐 Internal auditors willen 'goed werk' leveren, maar wat als houvast via vaste standaarden ontbreekt in een wereld vol feiten, ficties en frames?
- 🌐 Internal auditors begeven zich in kritische beroepssituaties waarin tegelijk onthulling en verhulling speelt, maar hoe daarover het gesprek te voeren?

Dit rapport zoekt naar antwoorden op die vragen en biedt de internal auditor een spiegel voor reflectie alsmede een scala aan handvatten.

Wij danken de auteurs, maar ook Innes Rinkes (KPN), Daina Konter (ADR) en Peter Hartog (IIA), die als kritische tegenlezer hebben willen bijdragen en natuurlijk alle respondenten die hun medewerking verleenden aan de totstandkoming van dit grondige en zeer leeswaardige onderzoeksrapport.

Frans Eusman
Voorzitter IIA Nederland

A person wearing a light pink t-shirt, dark blue jeans, and grey gloves is seen from behind, standing on a silver A-frame ladder. They are in the process of removing wallpaper from a wall. The wall is partially covered with the old, peeling wallpaper, revealing a brownish underlayer. The floor is made of light-colored wood and is covered with a large amount of torn and crumpled white wallpaper. The person is holding a piece of the removed wallpaper in their left hand. The scene is brightly lit, and the overall atmosphere is one of renovation or home improvement.

EEN ORGANISATIE IS
NET BEHANG.
VAN EEN AFSTAND ZIT
HET ER MISSCHIEN
STRAK OP, MAAR ALS
JE DICHTERBIJ KOMT,
ZIE JE DE NADEN EN DE
LIJMRESTEN ZITTEN.

Organisatie & auditor: achter het behang kijken?

Een organisatie? Net behang

“Kijk,” zo werd ons ooit voorgehouden door iemand die we spraken tijdens de audit van een reorganisatie die op dat moment nog volop gaande was, “een organisatie is net behang.” “Van een afstand zit het er misschien strak op, maar als je dichterbij komt, zie je de naden en de lijmresten zitten. En als je zelf behangen hebt, weet je precies waarom leuke schilderijtjes juist op die plekken aan de muur zijn opgehangen.”

Deze beeldspraak, waarin een organisatie wordt vergeleken met behang, weerspiegelt de vaak toch wat misleidende verschijningsvorm van organisaties op papier en de complexe praktijk die hierachter schuilgaat. Op het eerste gezicht lijken ze wellicht goed georganiseerd en gestructureerd, maar onder het oppervlak schuilen vaak problemen, gebreken, onderlinge conflicten en verborgen agenda's (Morgan, 1986; Moor, 2012).

“Op papier mag het allemaal kloppen en volstrekt in overeenstemming zijn met het organogram, de formatierapporten en de administratieve procedures”, zo vervolgde de persoon in kwestie zijn beschouwing over de organisatie als behang, “maar ga nu eens kijken wat er achter al dat strak uitzijnde behang schuilgaat.” Zo wilde hij benadrukken dat organisaties vaak uitblinken in het presenteren van mooie jaarverslagen, prestatie-evaluaties en overzichtsrapporten, waardoor het lijkt alsof alles overeenstemt met formele normen en criteria. De werkelijkheid kan ondertussen heel anders zijn (Weick, 1979; Braun & Kramer, 2015).

Feiten en cijfers in jaarverslagen en andere overzichtsrapportages die de organisatie in zijn volle glorie tonen vormen geen ontkrachting van dit beeld, omdat ook zij gewoon deel uitmaken van het behang (Huf, 1957; Porter, 1995; Denis e.a.,

2006). Betrokkenen en belanghebbenden bij de organisatie blijken niet zelden buitengewoon bedreven in het bedekken van kwesties achter een glanzende façade, zoals behang bij ons in huis de onvolkomenheden daarachter handig aan het zicht onttrekt.

Internal auditor: behang eraf trekken?

In dit onderzoek richten we ons op de rol van de internal auditor; een professional die waarheidsvinding hoog in het vaandel heeft staan en van wie van oudsher al wordt verwacht dat deze door beoordeelend onderzoek kan/zal blootleggen of de feiten nu wel echt in overeenstemming zijn met de normen (Driessen en Molenkamp, 2008; Bos e.a., 2012).

Wat is de opdracht van een internal auditor wanneer een organisatie metaforisch is voor te stellen als behang? Is het dan soms de bedoeling van de internal auditor om achter dat behang te kijken, het behang los te trekken, de tekortkomingen aan het licht te brengen, en anderen duidelijk te maken dat de schijnbare perfectie misschien niet zo vlekkeloos is als die wellicht lijkt op het eerste gezicht? En als een auditor daartoe zou overgaan, verbetert de situatie dan daardoor?

Behang dat er strak opzit zorgt voor een gevoel van reinheid, rust en regelmaat. Als er af en toe kleine imperfecties zijn, heeft dat zelfs een zekere charme. Het behang fungeert als een filter dat storende details en onregelmatigheden aan het zicht onttrekt. Niet omdat deze niet bestaan, maar omdat ze onze aandacht zouden afleiden als we er te veel op zouden focussen. Het behang op de muur biedt ons een totaalbeeld waarin zelfs de minder geslaagde details en oneffenheden opgaan in het bredere geheel. Juist door ze gedeelte-

lijk aan het oog te onttrekken, vervult het behang zijn functie.

Dit roept de vraag op of de auditor er is om te onthullen wat mis is, om het behang van de muur te trekken en aandacht te vestigen op tekortkomingen. Soms is het goed dat de auditor onthult dat het allemaal schone schijn is en dat er achter het behang iets heel anders aan de hand is (Dees, 2011; Swinkels, 2012). Maar wellicht is het soms ook juist nodig dat de auditor respecteert waarom deze bedekking bestaat en de waarde ziet van het verbergen van bepaalde minder geslaagde elementen van achter de muur...

Een internal auditor wordt vaak voorgesteld als iemand die ons de waarheid kan onthullen (Power, 1994); dus iemand die ons toont wat 'achter het behang' schuilgaat. Een internal auditor wordt geacht niet alleen te letten op wat er op papier geschreven staat, maar ook vast te stellen wat er daadwerkelijk gebeurt in de organisatie (Gleim, 2009). In die zin hebben auditors als opdracht om de naden en lijmresten op te sporen, ofwel de verborgen problemen en inefficiënties vast te stellen, en daarover te rapporteren aan het bestuur en management. In feite is een auditor een functionaris die kan 'ontmaskeren' wat er écht speelt in de organisatie.

Internal auditors worden ook geacht bij te dragen aan de transparantie en de integriteit van een organisatie. Maar de rol en opdracht van een auditor is best complex in deze (Power, 1994; Nuijten, 2012). Internal auditors moeten evenwicht zien te vinden tussen enerzijds afstand houden en een eigen onafhankelijk oordeel uitspreken, maar anderzijds ook samenwerken met andere 'behangers' in de organisatie om positieve veranderingen te bewerkstelligen. Dat kan een delicate evenwichtsoefening zijn, waarbij ze moeten manoeuvreren tussen het 'wegtrekken' van behang om de waarheid te onthullen die daarachter schuil gaat en tegelijk ook zelf helpen 'behangplakken' als dat

kan bijdragen aan borging en behoud van de organisatie reputatie (Hood, 2010).

In essentie behelst de rol van een internal auditor het versterken van het vermogen van de organisatie om waarde te creëren, te beschermen en te behouden door het bestuur en management te voorzien van onafhankelijke, op risico gebaseerde en objectieve assurance, advies, inzicht en vooruitzichten. Daaraan invulling geven is veel ingewikkelder dan alleen maar onthullen of ontmaskeren van wat 'waar' is; het omvat het bevorderen van positieve veranderingen en het bouwen van een sterkere en gezondere organisatie (Van Twist e.a., 2013; Nuijten e.a. 2015). Soms moet het behang daarvoor juist blijven zitten of zelfs met hulp van de internal auditor worden hersteld... Misschien heeft de internal auditor soms ook zelf wel een rol als 'behangers' in organisaties?

Om meer grip op te krijgen op dit gelaagde fenomeen en de diepgang van ons begrip hiervan te vergroten starten we met een **theoretische verkenning**. Daarvoor doen we allereerst een beroep op de academische literatuur, met bijzondere aandacht voor het concept 'functionele hypocrisie', om van daaruit inzicht te bieden op de paradoxale opdracht die inherent met de auditprofessie verbonden is (hoofdstuk 2). Daarna gaan we dieper in op het fenomeen dat is aan te duiden als (zelf)misleiding, om conceptueel grip te krijgen op hoe de auditor zich nu te verhouden heeft tot wat zich bij organisaties achter het behang afspeelt (hoofdstuk 3). Tot slot gaan we in op heuristieken en als uitvloeisel daarvan: biases, omdat we de vormen waarin die voorkomen - juist ook in de professionele praktijk van internal auditors - aan nader onderzoek hebben onderworpen (hoofdstuk 4).

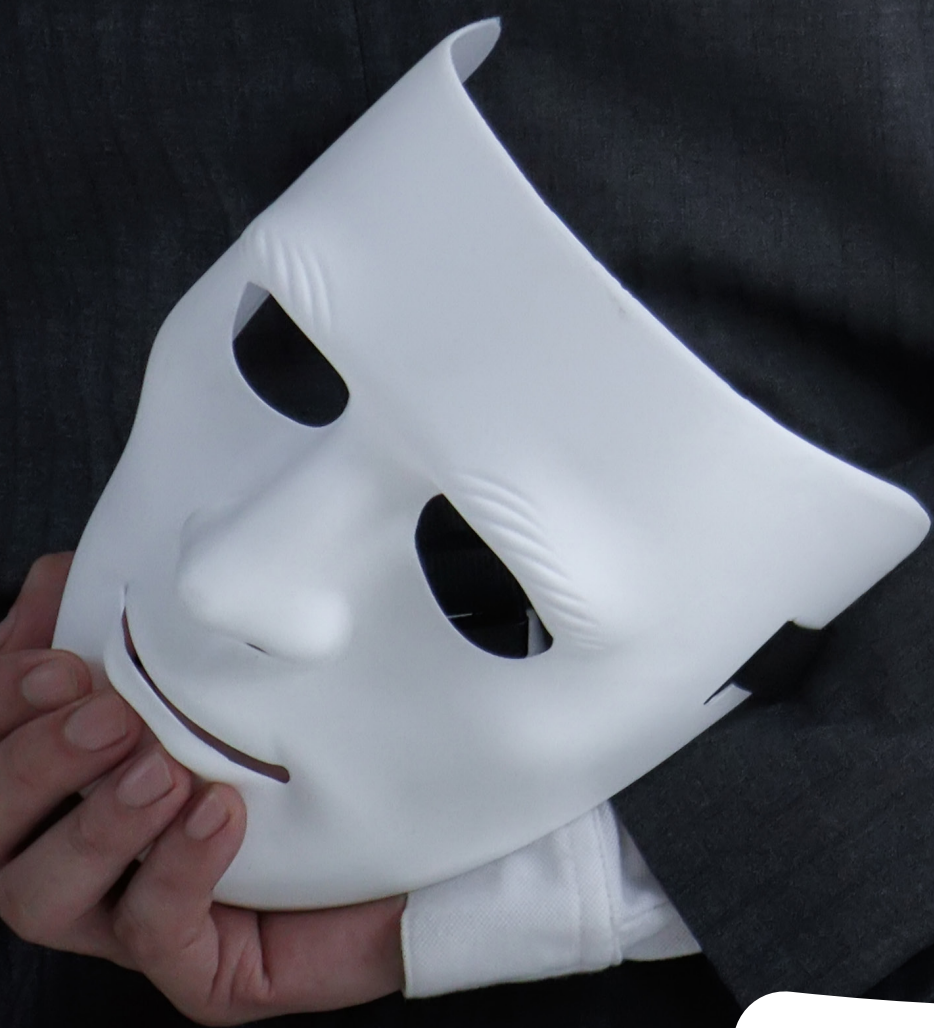
De theoretische verkenning vormt de basis voor **empirische verdieping** via onderzoek naar (zelf) misleiding in de auditpraktijk. We belichten hoe internal auditors zeggen zelf (pogingen tot) mis-

leiding tegen te komen in de eigen beroepspraktijk en diepen dat uit door te kijken of die (zelf)misleiding bewust of onbewust van aard is (hoofdstuk 5). Een nadere verbinding met de auditpraktijk leggen we door specifiek te kijken naar lange termijn projecten op het gebied van ESG en IT, en de vormen van misleiding die daar aan de orde zijn (hoofdstuk 6). Daarvoor is gekozen omdat zich juist hier veel complexiteit en dynamiek manifesteert, en het onderscheid tussen wat waar is en wat – zeker richting de toekomst- in dit type projecten vaak maar moeilijk te maken valt, waardoor biases veel ruimte kunnen krijgen.

Vervolgens kijken we hoe internal auditors naar eigen zeggen ook zelf (bewust of onbewust) in hun audit-werkzaamheden aan misleiding doen, en welke dilemma's dit oproept voor de internal auditor. Dat doen we door te belichten welke vormen de (zelf)misleiding door de auditor aanneemt, met bijzondere aandacht voor framing (hoofdstuk 7). Ook hier zoeken we weer de verdieping via concrete casuïstiek, namelijk: de toenemende transparantie rond de rapportage van de auditor en in het bijzonder diens omgang met gesignaleerde cyberrisico's (hoofdstuk 8).

We sluiten af met een uiteenzetting over de **praktische impact** voor de auditprofessie van onze uitkomsten en formuleren daartoe conclusies, reflecties en overwegingen voor de doorontwikkeling van de beroepsgroep. Eerst richten we ons op de implicaties van ons onderzoek, waarvan de kern is dat de rol van de internal auditor zich ontwikkelt van 'waarheidsvinder' naar 'waarheidsverbinder' (hoofdstuk 9). Vervolgens besluiten we ons onderzoeksverslag in dat licht met de formulering van een professionaliseringsopdracht voor de internal auditor via onderlinge bespreking van kritische beroepssituaties (hoofdstuk 10).

DE GANGBARE VERWACHTING
IS DAT ORGANISATIES DOEN WAT
ZE ZEGGEN, MAAR DIT IS (GELUKKIG)
LANG NIET ALTIJD HET GEVAL.



Functionele hypocrisie: (ont)maskering in de auditpraktijk

Schijnheiligheid in/van organisaties?

Functionele hypocrisie is een concept geïntroduceerd door de Zweedse hoogleraar Brunsson (1989). Het verwijst naar inconsistenties tussen wat er wordt gezegd (talks & decisions) en wat er wordt gedaan (actions) in organisaties. De gangbare verwachting is dat organisaties doen wat ze zeggen, maar Brunsson (1989, 2002, 2007) betoogt dat dit lang niet altijd het geval is. Hoewel het fenomeen vooral in Zweden en de VS is onderzocht, is er ook enig onderzoek in Nederland gedaan (vgl. Aardema 2005).

Brunsson benadrukt in zijn werk steeds de functionele betekenis van hypocrisie in organisaties. Hypocrisie stelt organisaties in staat legitimiteit te verkrijgen voor handelen (of het ontbreken daarvan) dat tegenstrijdig is aan wat er wordt gezegd of besloten. Dat werkt omdat organisaties worden geconfronteerd met conflicterende eisen: ze moeten voorspelbaar handelen maar ook verandering omarmen, ze moeten daadkrachtig optreden maar ook voor draagvlak zorgen, ze moeten winst maken en goed voor hun medewerkers zorgen, innovatief zijn en risico's beheersen.

Brunsson (2002) stelt dat het fenomeen zelfs tot op zekere hoogte onvermijdelijk is. Volgens hem dient het om tegemoet te komen aan tegenstrijdige verwachtingen en soms zelfs onmogelijke opdrachten. Hij merkt op dat ergens over spreken of ergens toe beslissen vaak al effectief is in het bereiken van wat partijen in de omgeving eisen, waardoor verdere actie niet per se nodig is of zelfs overbodig kan zijn. Denk in dat kader maar aan de ondernemer die richting aandeelhouders de ambitie uitspreekt om de markt te domineren.

Hypocrisie biedt organisaties dus een manier om zich aan te passen aan complexe situaties waarin ze tegelijk moeten voldoen aan uiteenlopende verwachtingen, bijvoorbeeld van aandeelhouders en milieugroepen. En het kan dienen als een overlevingsstrategie in een complexe en veeleisende omgeving. Brunsson (1989) meent dat door deze wijze van handelen gelijktijdig meer partijen (deels) tevreden worden gesteld, terwijl in situaties waar deze inconsistentie niet wordt getolereerd, zoiets onmogelijk zou zijn.

In het algemeen wordt hypocrisie geassocieerd met schijnheiligheid. Hypocrisie betreft immers het verschil tussen wat iemand zegt en doet, maar Brunsson laat zien dat hieraan ook een andere kant verbonden is. Brunsson beschouwt hypocrisie niet alleen als een passende omgang met conflict, maar ook als logische consequentie van conflict. Hij stelt ook dat wat er wordt gezegd niet noodzakelijk belangrijker is dan wat wordt gedaan, of andersom. Sommige mensen kunnen tevreden zijn met wat ze horen of lezen en geen verdere actie vereisen, terwijl anderen juist actie eisen en niet tevreden zijn met 'lege woorden'. Hypocrisie kan dus dienen om mensen met uiteenlopende verlangens gelijktijdig tevreden te stellen, zelfs in situaties waarbij er tegenstrijdigheid is tussen wat er wordt gezegd, besloten en gedaan.

Brunsson (1989) merkt op dat hypocrisie niet noodzakelijkerwijs bewust wordt ingezet. Organisaties kunnen bijvoorbeeld doelen formuleren die op dat moment buiten hun bereik liggen of die ze pas in de verre toekomst serieus willen nastreven ('moonshots'). Dergelijke doelen kunnen helpen om te voldoen aan verwachtingen, maar zijn tegelijk manifestaties van georganiseerde hypocrisie omdat onvermijdelijke een discrepantie ontstaat tussen wat er wordt gezegd en wat wordt gedaan.

Functionele hypocrisie: risico's én redenen

In essentie komt hypocrisie in organisaties voort uit de complexe dynamiek van conflicten, waarden, normen en verwachtingen die aan de orde zijn binnen organisaties. Het kan optreden als een strategie om tegenstrijdige belangen te balanceren en als een manier om aan de verwachtingen van verschillende belanghebbenden te voldoen zonder de effectieve actie te ondernemen die ze aanvankelijk leken te eisen (vgl. Brunsson, 1989; Aardema 2005).

Factoren die hypocrisie in organisaties bevorderen zijn (Brunsson, 1989, 2002, 2007):

- 🌐 **Normatieve druk:** Wanneer de verwachting is dat organisaties snel reageren op incidenten of actuele kwesties, kan dat aanleiding geven tot symbolische reacties waarbij de benodigde middelen of commitment van de leiding ontbreekt. Dit leidt tot een kloof tussen wat wordt gezegd, besloten en wat wordt gedaan.
- 🌐 **Urgentiegevoel:** Organisaties kunnen reageren op externe druk door snel en ingrijpend verandering te beloven. Deze voorgestelde veranderingen kunnen echter losgekoppeld zijn van de daadwerkelijke acties. Ze moeten dan als symbolisch worden beschouwd. Een ont koppeling van formele besluiten en onderliggende handelingspraktijken kan hypocrisie bevorderen.
- 🌐 **Externe dreiging:** Onvoorziene externe omstandigheden kunnen lastige vraagstukken oproepen. In gevallen waar dreiging ontstaat, kan dit resulteren tot symbolische uitspraken en besluiten zonder opvolging in acties.
- 🌐 **Botsende waarden:** Hypocrisie kan ontstaan als een bepaalde waarde heel centraal komt te staan in de organisatie met gelijktijdige verwaarlozing van andere waarden die ook een rol spelen in de organisatie.
- 🌐 **Tijdsdwang:** Organisaties worden geconfronteerd met snel wijzigende eisen, soms sneller zelfs dan ze erop daadwerkelijk kunnen rea-

geren. Dit kan resulteren in acties die losstaan van formele besluiten en achterhaald zijn als het om de uitspraken van de leiding gaat.

- 🌐 **Onrealistische verwachtingen:** Ook het verschil tussen wat als een goed idee wordt beschouwd en wat in de praktijk daadwerkelijk realiseerbaar is, kan hypocrisie veroorzaken. Hier blijkt overigens vaak dat er andere maatstaven gelden voor hoe we ergens over spreken en besluiten en wat er nu in concreto echt aan te doen valt.

- 🌐 **Schaarse middelen:** 'Talk is cheap'. Het is vaak minder kostbaar om te spreken over goede intenties dan om die te vertalen in te ondernemen acties. Schaarse middelen, maar ook beperkte kennis of tijdtekort kunnen ertoe leiden dat organisaties besluiten nemen die niet in lijn liggen met daaropvolgende acties.

Natuurlijk kan hypocrisie disfunctioneel uitpakken in de context van organisaties. Van organisaties wordt verwacht dat ze congruent zijn in wat ze zeggen (talk), wat ze beslissen (decision), en wat ze doen (action). Afwijking van deze norm roept kritiek op en afkeuring. Het kan de organisatie zelfs in diskrediet brengen. Het risico bestaat dat hypocrisie wordt ontdekt en bestraft. De andere kant is evenwel dat hypocrisie in organisaties ook juist heel functioneel kan zijn (zie Brunsson, 1989, 2002, 2007).

Zo kan hypocrisie een oplossing voor inconsistentie binnen een organisatie zijn. Het is functioneel wanneer organisaties worden geconfronteerd met tegenstrijdige verwachtingen en normatieve druk. Het helpt organisaties om te gaan met deze inconsistenties en kan daarmee als een overlevingsmechanisme dienen. Ook kan het ervoor zorgen dat complexe kwesties juist worden aangepakt. Door de ont koppeling tussen wat organisaties zeggen, besluiten en doen zijn organisaties in staat complexe kwesties aan te pakken die anders een impasse zouden oproepen door de strijdigheid in verwachtingen. Dit geeft organisa-

ties de (morele) beweeglijkheid om effectief te handelen.

Daarnaast kan hypocrisie mogelijkheden bieden voor conflicthantering. Conflicten zijn soms op te lossen door op andere wijze te praten en te beslissen dan te handelen, bijvoorbeeld: wel een grote mond, maar geen grote daden of juist andersom. Dat kan eenvoudiger en ook kosten-effectiever zijn dan het daadwerkelijk ondernemen van acties. Effectief leiderschap vereist soms hypocrisie als middel om evenwicht te brengen bij conflicterende waarden en zo toch tot overeenkomstige doelen te komen.

Hypocrisie kan ook nuttig zijn in organisaties die hervormingen of reorganisaties moeten doorvoeren. Het stelt hen in staat om te blijven denken in termen van tegenstrijdigheden, zelfs als actiegericht hervormingen niet slagen. Het behouden van het vermogen om tegenstrijdigheden te benutten voor steun in de vorm van legitimiteit en middelen kan een voordeel zijn. Het kan daarbij gelaagdheid in organisaties accommoderen. Vaak zijn er in organisaties verschillende niveaus waaraan andere eisen worden gesteld. Wat er plaats vindt op de werkvloer hoeft helemaal niet in lijn te zijn met wat er op het niveau van de leiding allemaal wordt gezegd en beslist. Hypocrisie kan helpen om lagen in een organisatie met elk eigen karakteristieken en afwegingslogica's naast elkaar te laten bestaan, zonder dat zaken uit de hand lopen en gescheiden werelden in hun waarde te laten.

De conclusie is kort gezegd dat hypocrisie doorgaans wordt gezien als een negatieve eigenschap ('schijnheiligheid'), maar dat deze onder bepaalde voorwaarden en in bepaalde omstandigheden ook functioneel en zelfs noodzakelijk kan zijn. Vooral wanneer organisaties te maken hebben met conflicterende eisen in hun omgeving zorgt het ervoor dat zaken bij elkaar worden gebracht die op andere wijze onverzoenbaar zouden zijn.

Risico's nemen en openheid betrachten: onvermijdelijke spanning

Het is bepaald niet uitzonderlijk dat organisaties te maken hebben met normatieve druk, urgentiegevoel, externe dreiging, conflicterende waarden, tijdsdwang en onrealistische verwachtingen in combinatie met een schaarste aan middelen. Dat hypocrisie zich dan op enig moment laat gelden is geen vreemde veronderstelling. Daar komt nog bij dat in dergelijke complexe situaties organisaties vaak te maken hebben met de noodzaak om risico's te nemen (Taleb, 2013/2016). Een belangrijke vraag is hoe open een organisatie (en daarbinnen: het bestuur en intern toezicht) hierover kan en moet zijn. Horen afwegingen over het nemen en zich materialiseren van risico's achter het behang thuis of juist daarvoor?

Het vermijden van risico's kan op korte termijn misschien een gevoel van veiligheid bieden, maar op de lange termijn kan het de weg naar innovatie en succes blokkeren (Taleb, 2013/2016). Het maken van verschil vereist durf, en dat houdt in dat bestuurders bereid moeten zijn risico's te omarmen, zelfs als dat betekent dat het soms mis kan lopen (Weggeman, 2003; Dreu, 2005). Internal auditors kunnen en willen dat ook vast niet zomaar ontkennen, al is juist in deze professie de druk hoog om daar toch wat terughoudend tegenover te staan. De 'risk appetite' ligt hier doorgaans lager dan in de rest van de organisatie.

Een cruciale vraag rijst echter: in hoeverre moet een organisatie (of meer in het bijzonder: bestuur en management, met daaraan gekoppelde interne beheersmechanismen, of in de taal van de auditor: de eerste, tweede en derde lijn) openheid betrachten over de interne worstelingen en de persoonlijke rol bij het (al dan niet) overwinnen van uitdagingen? Dit leidt tot complexe overwegingen en paradoxale observaties. Het spanningsveld tussen het tonen van kwetsbaarheid en het behouden van een goede reputatie is voelbaar. Tussen transparantie en (behoud van) vertrouwen

bestaat een delicaat evenwicht (Etzioni, 2014; Cucciniello e.a., 2016).

Neem bijvoorbeeld een bestuurder die een fusie aangaat die uiteindelijk mislukt, een manager die een bezuinigingsoperatie doorvoert en weerstand ontmoet, of een projectleider van een nieuwbouwproject waarvan de kosten aanzienlijk hoger uitvallen dan verwacht. Of neem bijvoorbeeld de bestuurder van een organisatie die innovatie sponsort – en achteraf het verwijt kan krijgen een ‘dromer’ te zijn; samenwerking zoekt met een andere partij – en dan (te) afhankelijk wordt; een probleem klein wil houden – maar achteraf het verwijt van doofpotgedrag krijgt.

Dergelijke risico's, die inherent zijn aan organisaties die moeten werken in complexe omstandigheden, maken het werk uitdagend en boeiend. Tegelijk brengen deze risico's ook met zich mee dat de kans bestaat dat het misgaat voor de organisatie, zelfs als het werk binnen de vastgestelde regels blijft. Dilemma's die zich hier toch al voordoen worden geïntensiveerd bij het overwegen van openheid na het optreden van problemen. Dus: tonen wat zich achter het behang afspeelt.

Het is niet onze bedoeling om falen goed te praten, maar het is evenmin constructief om bestuurders en managers gemakzuchtig te veroordelen op basis van achteraf beschikbare informatie (Hood, 2007). Deze hindsight bias, waarbij alles achteraf eenvoudig lijkt, creëert een oneerlijk speelveld voor leidinggevendenden die moeilijke beslissingen moeten nemen in een onzekere toekomst (Verweij & Thompson, 2006). Risico's zijn inherent aan het streven naar vooruitgang en innovatie, en het vermijden ervan kan een organisatie stagnatie opleveren. Erkennen dat niet alle risicovolle ondernemingsactiviteiten succesvol zullen aflopen, en dat dit niet noodzakelijk een teken van falen is, is cruciaal voor een gezonde bestuurscultuur. Het vermogen om fouten toe te geven en verantwoordelijkheid te nemen, zelfs als het ongemakkelijk

is, draagt bij aan het opbouwen en behouden van vertrouwen bij belanghebbenden (Hood, 2007). Het gaat niet alleen om het vermijden van risico's, maar ook om het beheersen ervan en het leren van mislukkingen.

Besturen en beheersen van organisaties blijkt steeds weer een complexe evenwichtsoefening tussen het nemen van risico's en het bieden van de benodigde transparantie hierover. Alles wat uitlokt tot functionele hypocrisie lijkt hier aan de orde te zijn: normatieve druk, externe omstandigheden, gevoel van urgentie, temporele dwang, conflicterende waarden, spanning tussen ideologie en praktijk, schaarse middelen. Het vermijden van risico's zou in dat licht niet de norm mogen zijn. Risico nemen is logischer, maar met aandacht voor de kwetsbaarheid daarvan bij openbaarmaking. Dat vraagt om het (h)erkennen van de complexiteit van besturen en beheersen, en het vermijden van gemakzuchtige oordelen achteraf.

Interne beheersing: onzichtbaarheid als kracht & kwetsbaarheid

Het opzoeken en aangaan maar ook het beperken en beheersen van risico's en onzekerheden is essentieel in organisaties (Hood & Jackson, 1991; Hundman, 2010). Heel vaak vraagt juist die combinatie om voorzichtigheid wanneer het gaat om openbaarheid over wat er allemaal speelt in organisaties. Veel speelt zich af achter de schermen, buiten het zicht van de boze buitenwereld die misbruik kan maken van inzicht in de kwetsbaarheden die spelen (Hood, 2010).

Tegelijk is er bijvoorbeeld in de publieke sector een Wet open overheid (Woo) die meer dan voorheen dwingt tot openbaarmaking van informatie over risico's. En in de private sector is er de Verklaring omtrent risicobeheersing (VOR), opgenomen in de nieuw Code Corporate Governance, die een verplichting behelst voor ondernemingen om in het bestuursverslag informatie op te nemen over de interne risicobeheersings- en controlesystemen.

Ironisch aan dit alles is dat interne controle en een goede risicobeheersing (door tweede en derde lijn, dus ook door de internal auditor) het beste werkt wanneer die niet of nauwelijks zichtbaar hoeft te worden voor de buitenwereld. Naar buiten toe dient rust te worden uitgestraald; de façade moet worden hooggehouden (Mangham & Overington, 1987). Juist het succes draagt ertoe bij dat de interne beheersing naar de achtergrond verdwijnt, bijna geheel achter het behang. Tenminste drie paradoxen spelen hier welbeschouwd (vgl. Van Twist e.a., 2013):

🌈 Een eerste paradox is dat een goede interne beheersing door de tweede en derde lijn in onze tijd voor het publiek daarmee voornamelijk een kwestie van 'horen zeggen' is, vaak onzichtbaar en een kwestie van goed vertrouwen. De mensen die alleen het behang te zien krijgen merken er maar weinig van en weten er zo goed als niets van. Mensen die te maken hebben met de productie en dienstverlening van organisaties hebben zelden directe ervaring met de achterliggende interne beheersing en controle. Een teken van succes is ook juist dat het onopvallend op de achtergrond blijft, en dit creëert een paradox: de kwaliteit van productie en dienstverlening wordt geleverd, maar de daarvoor benodigde inspanningen vanuit de interne beheersing blijven ongezien.

🌈 De tweede paradox doet zich voor als die onzichtbaarheid van de interne beheersing ineens eindigt: wanneer het werk van de controller, de internal auditor (of de raad van toezicht in het verlengde daarvan) ineens wel in de openbaarheid verschijnt, betreft het al snel een beeld waarin 'tekortschieten' centraal staat. De normale gang van zaken en deugdelijkheid worden als vanzelfsprekend beschouwd. Als actoren die deel uitmaken van de interne beheersing ineens wel op de voorgrond treden, wekt dit argwaan op. Het paradoxale gevolg is dat interne beheersing wanneer dat in de openbaarheid verschijnt, vaak als vanzelf geassocieerd wordt met falen. Komt de interne beheersing

eenmaal achter het behang tevoorschijn, dan is het beeld zelden positief...

🌈 Een derde paradox van de interne beheersing doet zich voor wanneer zich incidenten voordoen, dus als risico's zich manifesteren en omstandigheden uit de hand lopen. Kiezen voor openbaarmaking en transparantie lijkt dan kwetsbaar, maar proberen om dat juist te vermijden wekt al even snel achterdocht op. Als een interne toezichthouder (bijvoorbeeld een lid van de Raad van Commissarissen) ervoor kiest om niet meteen naar buiten te treden na een incident, kan dit worden geïnterpreteerd als gebrek aan kritische distantie of oordeelsvermogen. Zelfs wanneer een interne toezichthouder later meldt dat de situatie onder controle is, kunnen geruststellende berichten wantrouwen opwekken. Want waarom was dit niet eerder bekend en naar buiten gebracht? In een tijd waarin moraliserende perspectieven snel worden aangenomen, kan het worden gezien als een gebrek aan kritisch denken of zelfs als een ontbrekend moreel kompas.

Deze paradoxen van de interne beheersing roepen vragen op over hoe transparantie en openbaarheid gebalanceerd een plek kan krijgen in de werkwijze van de internal auditor, als het even kan met behoud van vertrouwen. Het vinden van de juiste balans tussen transparantie, publieke perceptie en effectief intern toezicht is een voortdurende uitdaging in een tijd waarin het moreel kompas snel wordt gehanteerd en het publieke oordeel genadeloos kan zijn (Hood, 2010; Power, Kampen, 2011).

Audit-paradox: het werkt (juist) als je er niets van merkt

Ook voor de internal auditor zijn paradoxen aan de orde als het gaat om de eigen rol in relatie tot het realiseren van voldoende zichtbaarheid. Auditing is bedoeld om gevaren en risico's te helpen beheersen en om te helpen voorkomen dat din-

gen uit de hand lopen - door (in eerste instantie intern) de benodigde zekerheid te verschaffen. Precies daardoor blijft de inbreng van de internal auditor zelf doorgaans onopgemerkt voor de buitenwacht (Arif & Molenkamp, 2011).

De producten die we consumeren, de dienstverlening door scholen en ziekenhuizen, of de financiële huishouding van banken zijn allemaal op orde omdat ze zelf (of de hiertoe in het leven geroepen interne beheersingssystemen) kritisch worden gecontroleerd door de eerste en de tweede lijn, maar ook door de internal auditor als derde lijn binnen de organisatie. De inspanningen van deze beroepsgroep blijven logischerwijs gegeven haar rol, veelal verborgen voor mensen buiten de organisatie. De inspanningen om kwaliteit en veiligheid te helpen zeker stellen blijven verborgen, en het is juist deze onzichtbaarheid die doorgaans het succes van de auditor kenmerkt (vgl. Baaijens e.a. 2007).

Dat lijkt een dankbare rol, vooral wanneer alles goed gaat, en de internal auditor fungeert als een kritische waakhond die op de achtergrond (dus achter de glanzende façade) helpt te zorgen dat alles goed gaat. Maar zeker intern blijkt het dan soms een kwetsbare positie, omdat altijd toch tenminste het verwijt dreigt van hinderlijke bureaucratie, van overmatige regelzucht, van daadkracht belemmerend formalisme. Niet alleen als het goed gaat maar ook als het onverhoopt wel mis loopt in de organisatie blijkt de rol van de auditor steeds kwetsbaar voor kritiek (Van Twist e.a., 2013). Dan komen ineens allerlei vragen op: Waarom is dit niet voorkomen? Waar was de internal auditor? Heeft de tegenmacht die deze moet bieden aan de eerste en tweede lijn, en aan het bestuur niet gefaald hier?

De grootste paradox in het werk van de internal auditor schuilt misschien nog wel in het feit dat de opdracht om de deugdelijkheid in de organisatie te bewaken gepaard kan gaan met onder-

zoek bedoeld om mogelijke risico's en fouten tijdig inzichtelijk te maken. Het paradoxale effect van dergelijke onthullingen kan zijn dat vanuit de intentie om het vertrouwen in de organisatie te versterken, precies het tegenovergestelde wordt bereikt (Hood, 2009; Power, 1994). Wanneer een internal auditor meldt dat 'er bij sommige onderdelen iets mis is', wordt tenminste de verdenking opgeroepen dat er ook bij andere onderdelen dingen fout kunnen zijn. Als duidelijk wordt dat de internal auditor op sommige plekken binnen de organisatie (ernstige) onvolkomenheden signaleert, kan dat zorgen oproepen over wat er in de rest daarvan gebeurt, zeker als zoiets onverhoopt naar buiten komt. Denk in dat kader nog even terug aan de opmerkingen die eerder zijn gemaakt over de werking van de Wet open overheid (Woo) in de publieke sector en de Verklaring omtrent risicobeheersing (VOR) in de private sector.

De ironie is dat kritische controle en tegenmacht, die zijn bedoeld om de beheersing door de organisatie en uiteindelijk het vertrouwen in de organisatie te versterken, door net iets te veel te onthullen over wat zich achter het behang bevindt, juist wantrouwen kunnen opwekken. In een samenleving waarin een gedeelde realiteit steeds meer ontbreekt, en waar wantrouwen jegens elkaar voortdurend op de loer ligt, kan de internal auditor mogelijk ook zelf doelwit van twijfel en strijd worden (Van Twist, 2024). Alsof de internal auditor er (alleen/slechts) is om te helpen met behang plakken of daar waar zich scheurtjes vertonen herstelwerk te verrichten... Het is een paradox die de rol van de internal auditor complex en uitdagend maakt in een wereld waarin transparantie niet altijd leidt tot begrip en vertrouwen, maar soms ook juist tot argwaan en misnoegen. Dan is de vraag naar wat de ruimte is voor (zelf)misleiding in juist dit vakgebied (waar immers waarheidsvinding een kernelement is) indringend aan de orde. Het roept reflectievragen op voor de internal auditor.

Reflectievragen: professionaliteit van de internal auditor (1)

Uit onze beschouwing zover komen diverse (reflectie)vragen voor auditors naar voren:

-  Is de opdracht van de internal auditor om bloot te leggen wat daadwerkelijk gebeurt in de organisatie?
-  Hoe moet de internal auditor omgaan met de spanningsvolle balans tussen wat er wordt gezegd in een organisatie en wat er wordt gedaan?
-  In hoeverre mag de internal auditor helpen de schijn op te houden richting de buitenwereld als de organisatie daarmee geholpen is?
-  Onder welke omstandigheden kan en mag de internal auditor accepteren dat er sprake is van functionele hypocrisie in de organisatie?
-  Moet een internal auditor rekening houden met het risico van openbaarmaking bij rapportage, en zo zelf mogelijk bijdragen aan hypocrisie in de organisatie?



MENSEN ZIJN ZICH NIET ALTIJD
BEWUST VAN DE MISLEIDING
WAARAAN ZE TOEGEVEN, OF
ZE BESCHOUWEN HUN EIGEN
UITSPRAKEN MOGELIJK NIET
ALS MISLEIDING, WAT HET
ONDERZOEK HIERNAAR
NIET MAKKELIJKER MAAKT.

Oordeelsvorming in de context van (zelf)misleiding

Misleiding: waar hebben we het over?

Misleiding vatten wij op als een bewuste of onbewuste poging om, zonder voorafgaande waarschuwing, bij iemand anders een indruk achter te laten die niet helemaal (of zelfs helemaal niet) overeenkomt met de waarheid (vgl. Van der Zee, 2020).

Belangrijk in deze omschrijving is dat de poging niet per se succesvol hoeft te zijn om van misleiding te spreken. Dat er geen sprake moet zijn van voorafgaande waarschuwing zorgt ervoor dat sarcasme of humor niet hoeven te worden meegerekend, aangezien hier uit de context valt af te leiden dat een uitspraak niet serieus bedoeld is. Door niet alleen over bewuste maar ook onbewuste pogingen te spreken geven we aan het begrip misleiding een ruimere betekenis dan termen liegen en bedriegen of oplichten en vervalsen. Daarvan is alleen sprake bij boze opzet, als het doel ook is om iets oneerlijks of gemeens te doen (Van der Zee, 2020).

In onze omschrijving kan van misleiding ook sprake zijn als er onbewust gebruik wordt gemaakt van ‘shortcuts’ in het denken en spreken, waardoor informatie bijvoorbeeld slechts selectief of gekleurd naar buiten wordt gebracht. Van liegen is alleen sprake als iemand op het moment van misleiding zelf weet dat er informatie wordt verzwegen of verdraaid. Misleiding is ruimer in onze begripsopvatting: het omvat ook de uitingen van degene die zelf gelooft in wat er wordt gezegd, zelfs al komt dat in de ogen van de ontvanger helemaal niet overeen met de waarheid.

Misleiding kan ontstaan door het (bewust of onbewust) uiten van feitelijke onjuistheden (fabrica-

tion), maar ook door overdrijving (exaggeration), minimalisatie (minimization) of het achterhouden van relevante informatie (concealment/omission). Hierdoor kan iemand aan misleiding doen zonder expliciet onwaarheden te verkondigen (vgl. Van der Zee, 2020).

Hoewel deze omschrijving bedoeld is om af te bakenen wat wel en niet als misleiding wordt beschouwd, is het onderscheid in de praktijk niet een kwestie van zwart-wit. Mensen zijn zich niet altijd bewust van de misleiding waaraan ze toegeven, of ze beschouwen hun eigen uitspraken mogelijk niet als misleiding, wat het onderzoek hiernaar niet makkelijker maakt. Sunstein (2015) spreekt in een mooie publicatie hierover daarom van ‘fifty shades’.

Vijftig tinten grijs

Misleiding doet zich voor wanneer een uitspraak of handeling onvoldoende een beroep doet op het vermogen van individuen om reflectief te zijn en weloverwogen keuzes te maken door overleg (Sunstein, 2015). Misleiding manifesteert zich wanneer pogingen worden ondernomen om op subtiële wijze de keuzes van individuen te beïnvloeden zonder voldoende beroep op reflectie en onderling overleg.

Het onthullen van misleiding is een complexe uitdaging, vanwege de vele verschijningsvormen en gradaties van ernst die ermee gepaard gaan. In een context waarin vrije keuze en ruimte voor eigen overwegingen veel gewicht krijgt, is het moeilijk om misleiding te reguleren. Echter, wanneer de motieven van de misleider zelfzuchtig zijn en de impact van pogingen om reflectieve capaciteiten te omzeilen succesvoller worden, kunnen de be-

zwaren hiertegen zo sterk worden dat onthulling en interventie onvermijdelijk is (Sunstein, 2015).

Misleiding is eigenlijk altijd wel in enigerlei wijze aanwezig in ons dagelijks leven. Het kan daarbij gaan om een verkooppraatje bij de aanschaf van een auto of een opvoedkundige overdrijving bij het oversteken van de openbare weg. Ook in het werkveld van de auditor is dit aan de orde: gesignaleerde risico's kunnen worden gebagatelliseerd of juist uitvergroot en fouten kunnen worden overdreven of juist in de doofpot worden gestopt.

Misleiding kent diverse gradaties, variërend van bescheiden en relatief onschadelijke verschijningsvormen, zoals het verbinden van een product met suggestieve associaties in een reclame, tot veel ingrijpender vormen, zoals het verspreiden van desinformatie in tijden van oorlog (Sunstein, 2015). Associaties spelen een cruciale rol bij misleiding: opties worden op zo'n manier gepresenteerd dat bepaalde uitkomsten aantrekkelijk lijken en andere juist onaantrekkelijk.

Het kernprobleem met misleiding is dat de keuzevrijheid van mensen aangetast kan raken. Dat kan een gevoel van verraad achteraf oproepen. De misleidende manipulator verleidt iemand dan om een keuze te maken zonder de voordelen en nadelen afdoende tegen elkaar af te wegen. Dit leidt tot morele bezwaren, vooral omdat de indruk wordt gewekt dat de persoon in kwestie niet zelfstandig kan oordelen, afwegen en kiezen.

Hier past het bekende onderscheid tussen twee denksystemen (Kahneman, 2011): systeem 1, dat snel en impulsief opereert en systeem 2, dat reflectief en weloverwogen is. Misleiding richt zich vaak op systeem 1, dat zich makkelijk laat beïnvloeden, terwijl systeem 2 bij misleiding wordt ondermijnd of onvoldoende betrokken is. Subliminale reclame bijvoorbeeld opereert buiten het bewuste bewustzijn van een persoon, probeert capaciteiten om (in overleg) weloverwogen afwe-

gingen te maken te omzeilen en besluitvorming te beïnvloeden zonder medeweten van de mensen die betrokken zijn.

Sommigen zien misleiding als een gebrek aan transparantie, omdat belangrijke informatie wordt verborgen. Daarbij is belangrijk op te merken dat niet alle misleiding ondoorzichtig is of verborgen. Sterker, soms is misleiding gewoon volledig transparant. Denk aan de kleuren van een stoplichtsysteem die de auditor gebruikt voor een risico-inschatting, waardoor de achterliggende complexiteit en nuance volledig verdwijnt. Misleiding is niet altijd een kwestie van verborgen eigenschappen, het kan ook gaan om het bewust beïnvloeden van keuzes zonder volledige openheid – iets wat overigens vaak weer onvermijdelijk is.

Misleiding blijkt een alomtegenwoordig fenomeen in het menselijk leven te zijn, van de voorstelling van kansen in een loterij en verkoopstrategieën voor verzekeringen tot de framing in de rapportage van de auditor (Sunstein, 2015). Hierbij moet worden opgemerkt dat niet alle vormen van misleiding per se negatief zijn. Het kan zelfs zo zijn dat misleiding is bedoeld om het leven van mensen beter te maken, bijvoorbeeld het ontmoedigen van bepaald gedrag vanuit volksgezondheidsoverwegingen of scherp neerzetten van bepaalde risico's om ondoordacht bestuurlijk handelen te voorkomen.

Al met al illustreert dit de veelzijdigheid van misleiding in de praktijk. Het roept vragen op over praktische, professionele en principiële kanten ervan, en onderstreept in ieder geval de noodzaak van kritische reflectie op de impact van misleiding in diverse contexten. Zo ook bij de auditor – die er deels is om misleiding (van anderen) te onthullen maar soms ook zelf aan misleiding doet (van anderen en ook zichzelf).

Zoekplaats voor casuïstiek – digitalisering brengt risico's met zich mee

In de begindagen van het internet was er veel enthousiasme over de mogelijkheden die digitale platforms zouden bieden voor vrije meningsuiting en zinvolle discussies. Initiatieven zoals Wikipedia maakten informatie vrijelijk toegankelijk en beschikbaar voor iedereen. Via blogs kon elke kritische burger tegelijkertijd journalist en activist zijn. Er was hoop dat er eindelijk een gelijk speelveld zou ontstaan waar gemarginaliseerde stemmen en kleine burgerinitiatieven dezelfde kansen zouden hebben als elites, gevestigde partijen en grote commerciële belangen. Internet werd gezien als een kracht die inherent democratiserend, gelijkheid bevorderend en bevrijdend zou werken.

Inmiddels wordt daar wel wat anders naar gekeken (Van Doorn e.a., 2021). Expertise, waarheid en redelijkheid lijken op digitale platforms maar al te vaak het onderspit te delven. Democratieën wereldwijd staan onder druk door de verspreiding van nepnieuws, alternatieve feiten, doelgerichte politieke advertenties en andere problemen die verband houden met post-waarheid. In de afgelopen jaren zijn we herhaaldelijk gewaarschuwd voor filterbubbels en echokamers, waardoor gepersonaliseerde nieuwsberichten, zoekresultaten, timelines en feeds vaak geassocieerd worden met de angst voor beperkte perspectieven en toenemende polarisatie.

Digitalisering brengt risico's met zich mee. De ruimte voor de verspreiding van desinformatie neemt toe, wat waarheidsvinding kan ondermijnen en leiden tot desintegratie en het uiteenvallen van gemeenschappelijke percepties die essentieel zijn voor waarheidsvinding. Daarnaast kan machtsmisbruik ervoor zorgen dat de beweringen van machthebbers niet eenvoudig kunnen worden betwist.

Digitale technologieën stellen mensen en organisaties in staat om informatie te manipuleren, te verbergen, te verspreiden en zelfs te fabriceren op manieren die voorheen ondenkbaar waren. Dit heeft geleid tot wat soms wordt genoemd "informatieoorlogsvoering," waarbij de waarheid wordt verdraaid en gemanipuleerd om politieke, militaire of ideologische doelen te bereiken. In conflictsituaties wordt informatie vaak gebruikt als een wapen. Het kan worden ingezet om de vijand te misleiden, om verwarring te zaaien, of om de morele en psychologische toestand van zowel de eigen troepen als de tegenstander te beïnvloeden. De verspreiding van desinformatie en propaganda is een alomtegenwoordige strategie geworden in moderne conflicten. Dit kan variëren van het verspreiden van nepnieuws tot het manipuleren van beeldmateriaal en het creëren van valse narratieven om de publieke opinie te beïnvloeden.

Een belangrijk aspect van deze nieuwe realiteit is dat eerlijk en transparant zijn in dergelijke situaties nadelig kan uitpakken. Openheid maakt kwetsbaar, zeker ook omdat de veronderstelling niet mag zijn dat de buitenwereld steeds goede bedoelingen en gedeelde belangen heeft. Als een partij in een conflict openheid betracht en eerlijk is, kan dit de tegenstander in staat stellen om strategieën aan te passen en hier zelfs misbruik van te maken.

Verandert de rol van de auditor als informatie steeds meer een wapen wordt in de strijd met de vijand en de tegenpartij niet schroomt om misbruik te maken van informatie over organisatorische kwetsbaarheden?

Zelfmisleiding: (ook) jezelf voor de gek houden

Misleiding kan bewust en onbewust plaatsvinden en zich richten op de ander, maar ook op zichzelf gericht zijn. In dat laatste geval is sprake van zelfmisleiding. Zelfmisleiding is een complex fenomeen dat diep in ons onderbewuste schuilt en maar moeilijk te onderzoeken valt (Trivers, 2014). Het kan ons gedrag beïnvloeden en is soms opgelegd door anderen. Hoewel zelfmisleiding vaak wordt gezien als een defensief mechanisme om de realiteit uit de weg te gaan en ons zo beter te voelen, zijn er situaties waarin het ons wel degelijk direct voordeel oplevert, denk maar aan het placebo-effect.

Het klinkt nogal paradoxaal: hoe kan immers het zelf zichzelf voor de gek houden? Zelf weet toch wel hoe het zit met zelf. Dat is precies het verschil tussen het zelf en de ander. De kwestie is hier evenwel dat er een verschil is tussen het bewuste en onbewuste zelf. Zelfmisleiding krijgt vaak vorm doordat het bewuste zelf in het duister gehouden wordt over wat het onbewuste zelf wel weet. Tegelijk kan het bewuste zelf ook betrokken zijn bij de zelfmisleiding bijvoorbeeld door bepaalde ervaringen die onthullend kunnen werken uit de weg te gaan of door herinneringen te onderdrukken. Zelfmisleiding komt in die zin voort uit een complexe interactie tussen het bewuste en onbewuste zelf.

Zelfmisleiding is in die zin te omschrijven als het bewust buitensluiten van ware informatie, die in verschillende mate van onbewustheid wordt bewaard (Trivers, 2014). Normaal gesproken zou men verwachten dat ware informatie in het bewustzijn wordt bewaard en valse informatie ergens diep wordt verborgen. Maar de realiteit is dus ingewikkelder. Het paradoxale is dat valse informatie zich in het bewustzijn van de geest nestelt.

De hypothese van Trivers is dat deze ogenschijnlijk contra intuïtieve regeling is geëvolueerd om anderen te manipuleren. Door de realiteit te verbergen voor onszelf, kunnen we dit ook effectiever voor anderen verbergen. We geloven er immers ook zelf in. Dit inzicht werpt licht op de rol van zelfmisleiding in sociale interacties en hoe dat weer te gebruiken valt om anderen te manipuleren. Het benadrukt de evolutionaire voordelen die juist ook zelfmisleiding kan bieden.

Het complexe van zelfmisleiding is dat het misleiding door anderen moeilijker te detecteren maakt, vooral in situaties waar interacties inspannend of ingewikkeld zijn. Denk aan de nervositeit die mensen vaak voelen als ze liegen en bedriegen vanwege de angst voor negatieve gevolgen, zoals confrontaties en schuldgevoelens. Om een dergelijke nervositeit te vermijden, proberen mensen hun gedrag te beheersen. Dit kan bij bewustwording leiden tot waarneembare effecten zoals overdreven of ontwijkend gedrag of een hogere stem. Liegen en bedriegen vergt ook aanzienlijke cognitieve inspanning: het onderdrukken van de waarheid, het construeren van een overtuigend onwaar verhaal en het onthouden ervan. Dit vereist tijd en concentratie, wat verminderde prestaties bij andere gelijktijdige taken kan veroorzaken. Dan biedt het groot evolutionair voordeel als je ook jezelf kunt misleiden (vgl. Trivers, 2014).

Zelfmisleiding kan in de praktijk bijvoorbeeld de vorm aannemen van zelfinflatie. Daarvan is sprake als mensen de neiging vertonen zichzelf beter voor te doen dan ze werkelijk zijn. Dit kan zich uiten in subtiele talige kenmerken, bijvoorbeeld een keuze voor de actieve vorm om succes te beschrijven en de passieve vorm om falen toe te wijzen. Een andere vorm van zelfmisleiding is juist het kleineren van anderen. Dit houdt in dat mensen anderen proberen te kleineren om zichzelf in een beter daglicht te stellen. Dit speelt bijvoorbeeld wanneer ons eigen zelfbeeld is aangetast en we proberen de aandacht te verleggen naar

anderen om onszelf gunstiger te laten lijken. Verbonden met zelfinflatie en kleinering van anderen is het ontwikkelen van 'in-group' en 'out-group' gevoelens, soms zelfs op basis van heel kleine verschillen, zoals de functie die ze vervullen in de organisatie: ik ben van de business, jij niet. Deze associaties kunnen leiden tot negatievere beoordelingen van individuen buiten de in-group, zoals de auditor.

Een factor die sterk bijdraagt aan zelfmisleiding is macht. Macht roept de neiging op om de aandacht van mensen naar zichzelf te richten en hen minder bewust te maken van anderen. Dit kan leiden tot gedrag dat als corrupt wordt beschouwd. Verbonden hiermee is de idee van morele superioriteit. Mensen hebben de neiging om anderen strenger te beoordelen dan zichzelf, vooral wanneer het gaat om morele overtuigingen. Het is lastig onbevooroordeeld te kijken naar eigen gedrag. Ook dit werkt zelfmisleiding in de hand.

Deze vormen van zelfmisleiding weerspiegelen de complexiteit van de menselijke geest en hoe we vaak onszelf bedriegen om anderen een bepaalde indruk te geven en zo ons eigenbelang te dienen. Vaak worden ze tot stand gebracht en zetten ze zich vast via de verhalen die we elkaar vertellen. Mensen creëren verhalen waarmee ze zichzelf in een gunstig licht plaatsen en anderen juist minder gunstig laten uitkomen. Dit kan leiden tot vervormde herinneringen aan morele handelingen en tot een selectieve focus op bepaalde gebeurtenissen.

Mechanismen die schuilgaan achter zelfmisleiding

Hoe wordt (zelf)misleiding in gang gezet? Om hier beter zicht op te krijgen, moeten we volgens Trivers (2014) de stroom van informatie volgen vanaf het moment dat deze binnenkomt tot het moment waarop deze wordt gepresenteerd aan anderen. In elk stadium van omzetting, is de geest aan het werk om de informatiestroom te vervormen in het voordeel van ons gebruikelijke doel: er beter uitzien dan we in werkelijkheid zijn, vooral ten behoeve van anderen.

 **Selectieve perceptie:** Mensen hebben de neiging om selectief aandacht te schenken aan informatie, waarbij ze de voorkeur geven aan datgene wat hun bestaande overtuigingen bevestigt en negeren wat dit niet doet. Zelfmisleiding is hier een mechanisme dat mensen inzetten om een positief zelfbeeld te behouden en te projecteren. In situaties waarin we kunnen kiezen waarop we ons richten, zijn we geneigd informatie te selecteren die onze positieve overtuigingen bevestigt, terwijl we negatieve informatie vermijden (Bateson, 1972; Weick, 1995). Deze vooringenomenheid speelt een rol in alle aspecten van het dagelijks leven en valt ook waar te nemen in de interactie tussen auditor en auditee. Overigens, mensen die zich zekerder voelen over zichzelf zijn waarschijnlijk eerder bereid om negatieve informatie te accepteren.

 **Selectieve interpretatie:** Mensen hebben de neiging om de informatie die ze krijgen op een specifieke wijze te interpreteren. Deze bias in aandacht lijkt georiënteerd te zijn op een vorm van betekenisgeving die gunstig is voor onszelf, waardoor onze zelfwaardering toeneemt en/of ons vermogen anderen te misleiden wordt vergroot. Dit fenomeen speelt ook in de interactie tussen auditor en auditee en kan leiden tot verdere bevestiging van bestaande overtuigingen.

 **Selectief geheugen:** Mensen hebben de neiging tot vervorming van hun geheugen op een manier waarvan ze verwachten dat die hun voordeel kan werken. Ze herinneren zich vaak positieve informatie over henzelf en vergeten de negatieve informatie. Deze geheugen-vooroordelen treden op doordat mensen zich vooral herinneren wat hun zelfbeeld en eigenwaarde versterkt. Deze geheugenvervormingen spelen ook in de interactie tussen auditor en auditee waarbij ze allebei gemotiveerd zijn het eigen zelfbeeld in stand te houden en een diepgaand gesprek over fouten en wat er mis gaat te vermijden.

 **Selectieve reconstructie (rationalisatie):** Mensen hebben de neiging interne motieven en verhalen te reconstrueren om twijfelachtig gedrag te rationaliseren. Ze kunnen hun gedrag toeschrijven aan externe omstandigheden om zichzelf te verdedigen. Deze rationalisaties dienen om misleiding en zelfmisleiding te rechtvaardigen. Dat is te rationaliseren vanuit het geloof dat het niet slecht is, of onbedoeld was of voortkomt uit een gebrek aan andere opties.

 **Ontkenning en projectie:** Dit zijn psychologi-

sche processen die de realiteit veranderen en een nieuwe realiteit creëren. Ontkenning houdt in dat de werkelijkheid wordt verwijderd of genegeerd, terwijl projectie betekent dat een nieuwe realiteit wordt gecreëerd waarin anderen verantwoordelijk worden gehouden voor iets waar iemand zelf over gaat. Deze processen kunnen verstekkende gevolgen hebben. Risico is hier het ontkennen van eigen verantwoordelijkheid van de auditee en een gebrek aan vermogen om kritisch te kijken naar het eigen handelen.

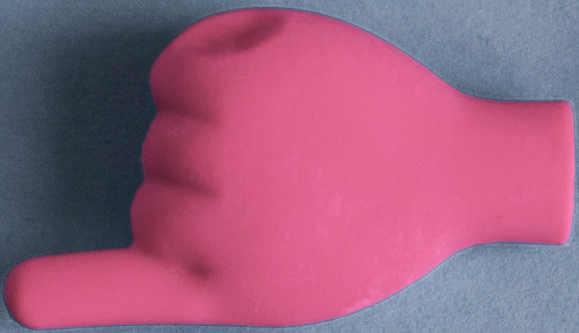
 **Cognitieve dissonantie en zelfrechtvaardiging:** Mensen voelen zich ongemakkelijk of angstig wanneer ze tegenstrijdige cognities, ideeën of overtuigingen ervaren en proberen dan actie te ondernemen om de dissonantie te verminderen. Deze actie kan bestaan uit het stoppen met een van de tegenstrijdige overtuigingen of het rationaliseren ervan om de spanning te verminderen. Mensen neigen vaak naar de laatste optie, waarbij ze zelfrechtvaardiging creëren om hun inconsistenties op te lossen. Dit kan dus ook spelen in de interactie tussen auditee en auditor.

Reflectievragen: professionaliteit van de internal auditor (2)

Ook uit deze beschouwing komen diverse vragen voor internal auditors naar voren:

-  Mag een internal auditor op een overdreven of juist onderkoelde manier zijn/haar boodschap overbrengen als dat overtuigender is en meer impact sorteert?
-  Mag de internal auditor beelden van de toekomst schetsen die (per definitie) voorbijgaan aan wat constatering uit het verleden laten zien?
-  In hoeverre mag een internal auditor zijn/haar persoonlijke betrokkenheid of eigen emotie bij een audit laten doorklinken?
-  Moet een internal auditor zelfmisleiding bij een auditee aan de orde stellen, zelfs als deze daardoor in zijn rol steviger, overtuigender en impactvoller is?

DE BIJZONDERE EXPERTISE VAN
AUDITORS LIGT IN OORDEELSVORMING
DOOR ONDERZOEK, MAAR DAARBIJ VALT
NIET TE ONTKOMEN AAN HET WERKEN MET
'CONSTRUALS' DIE IN POTENTIE ALTIJD EEN
BRON VAN MISLEIDING VORMEN.



Misleiding in de professionele praktijk van de auditor

Auditors: professionele oordeelsvorming als beroep

Auditors zijn professionals die belast zijn met het uitvoeren van beoordelingen: ze moeten vaststellen of er risico's zijn in de organisatie en of die voldoende worden beheerst – en daarvan verslag doen aan de leiding van de organisatie (het behang laten herstellen) en zo nodig ook de stakeholders buiten de organisatie (het behang wegtrekken).

De bijzondere expertise van auditors ligt in het evalueren van gegevens volgens vastgestelde normen en het vellen van een oordeel na confrontatie met feitelijke informatie (Driessen en Molenkamp, 2008; Bos e.a. 2017). Een oordeel vereist de integratie van diverse informatiebronnen en confrontatie daarvan met een norm om tot een algemene waardering te komen. Oordelen zijn geen exacte berekeningen en volgen geen strikte regels (Nuijten, 2012).

De kwaliteit van dergelijke oordelen wordt bepaald door het denkproces waarmee ze zijn gevormd. Opmerkelijk is dat mensen die oordelen vellen vaak handelen alsof er een werkelijke waarde bestaat, zelfs als dit niet het geval is. Ze gedragen zich alsof er een onzichtbare norm is die ze proberen te bereiken. Bij beoordelingen maken ze persoonlijke afwegingen, waarbij wordt gesuggereerd dat er meningsverschillen kunnen ontstaan, maar dat deze beperkt zullen blijven (Huf, 1957; Porter, 1995; Denis e.a., 2006).

Begrensde rationaliteit

In het denken over oordeelsvorming stond lange tijd de rationele keuzetheorie centraal, waarbij elke optie zorgvuldig wordt geanalyseerd voordat een weloverwogen afweging te maken valt. Omdat zo'n afweging een tijdrovende en complexe zaak is ontwikkelen mensen strategieën die hun keuzeproces vereenvoudigen (Kahneman, 2011).

Een bekende strategie is die van de 'begrensde rationaliteit': afwegingen worden gemaakt op basis van beschikbare informatie binnen de grenzen van onze cognitieve capaciteiten. Daarbij geldt dan de satisficing-regel van Simon (1955), die een keuze impliceert voor het eerste alternatief dat 'goed genoeg' is. Overladen met meer informatie dan ze kunnen verwerken, neigen mensen naar eenvoudige regels of heuristieken om hun mentale belasting te verminderen.

Oordeelsvorming gaat vaak gepaard met onzekerheid, vooral bij het inschatten van risico's, zoals het beoordelen van een fusie, een reorganisatie, een business case of een projectplan. Academisch onderzoek heeft lange tijd geprobeerd deze kansen te objectiveren, maar individuele inschattingen blijken vaak verre van perfect. Emoties, die in traditionele modellen vaak worden genegeerd, spelen ook een belangrijke rol in de oordeelsvorming. Rationaliteit en emoties zijn geen tegenpolen, maar bij belangrijke beslissingen juist onlosmakelijk met elkaar verbonden.

Kortom, bij menselijke oordeelsvorming (ook die van auditors) is sprake van een complex samenspel waarbij rationele overwegingen, snelle inschattingen en diepgewortelde emoties met elkaar verweven zijn in een proces waarin (zelf) misleiding voortdurend op de loer ligt.

Construal level theory

Construal level theory, ook wel bekend als de “perceptuele vervormingstheorie,” is een psychologisch concept dat zich richt op de manier waarop individuen de wereld om zich heen interpreteren en begrijpen (Kahneman & Tversky, 1979). Het onderzoekt hoe mensen de betekenis van gebeurtenissen en situaties construeren op basis van hun eigen cognitieve filters en interpretaties.

De kern van construal level theory ligt in het idee dat individuen niet simpelweg objectieve waarnemers zijn van hun omgeving, maar eerder actieve deelnemers die betekenis toekennen aan de gebeurtenissen om hen heen. Deze betekenisgeving wordt beïnvloed door verschillende factoren, waaronder persoonlijke ervaringen, cultuur, sociale context en individuele doelen en motieven (Kahneman & Tversky, 1979).

Construal level theory laat zich mooi illustreren aan de hand van een vakantiescenario. Stel dat een vakantie naar Japan overmorgen begint. De construal van deze aanstaande reis zal waarschijnlijk gericht zijn op praktische details, zoals het inpakken en de last-minute voorbereidingen. De interpretatie van de vakantie zal zich vooral concentreren op de directe ervaringen en activiteiten die voor de deur staan. Als dezelfde reis naar Japan pas over een jaar zou beginnen, zal de construal van de vakantie vermoedelijk heel anders zijn. Met meer tijd tot de daadwerkelijke reis verschuift de aandacht naar accommodaties, reisroutes en culturele gewoonten. De interpretatie van de vakantie zal mogelijk meer gericht zijn op een goed doordacht reisplan en voorwaarden scheppen voor mooie ervaringen in de toekomst.

Construal level theory stelt dat dezelfde gebeurtenis, namelijk een vakantie naar Japan, op heel verschillende manieren te interpreteren valt op basis van de tijdshorizon. Deze variatie in construals op basis van de tijdshorizon heeft implicaties voor hoe mensen beslissingen nemen, hun verwachtingen vormgeven en zich emotioneel voorbereiden op toekomstige gebeurtenissen. Het benadrukt ook dat de context van tijd een belangrijke rol speelt in de subjectieve interpretatie van gebeurtenissen en ervaringen.

Construal level theory benadrukt dat onze percepties van de wereld niet alleen afhankelijk zijn van de objectieve eigenschappen van de stimuli, maar ook van de subjectieve manier waarop we die stimuli interpreteren en betekenis geven. Deze theorie heeft implicaties voor verschillende aspecten van het menselijk gedrag, waaronder communicatie, interpersoonlijke relaties en besluitvorming (Kahneman & Tversky, 1979).

Het begrijpen van construals kan bijvoorbeeld helpen bij het verklaren waarom mensen dezelfde informatie anders interpreteren of waarom er misverstanden kunnen ontstaan in communicatie. Dit speelt ook in de interactie tussen auditor en auditee in de beoordeling van gebeurtenissen en situaties (Nuijten, 2012), en kan daarmee een bron voor misleiding vormen.

Heuristieken en biases

Professionele oordeelsvorming vereist altijd in zekere mate van inschatting omdat het al snel gepaard gaat met onzekerheden. Een heuristiek is in dat kader een begrip waarmee wordt verwezen naar de shortcuts die onze hersenen gebruiken om beslissingen te nemen. Kahneman (2011) omschrijft ze als mechanismen die zijn bedoeld om de mentale energie van ons bewuste brein te sparen. We benoemen deze shortcuts ook wel in termen van onderbuikgevoel, gezond verstand of intuïtie. Heuristieken worden ontwikkeld door beschikbare informatie te bekijken en deze te koppelen aan eerdere ervaringen met vergelijkbare problemen.

Een veelvoorkomende heuristiek is de trial-and-error-heuristiek, waarbij problemen worden opgelost op basis van ervaring in plaats van theorie. Een ander voorbeeld is de beschikbaarheidsheuristiek, die bij oordeelsvorming vertrouwt op informatie die snel in onze gedachten opkomt. Het probleem hiermee is dat we de neiging hebben de waarschijnlijkheid van soortgelijke gebeurtenissen in de toekomst te overschatten, omdat we meer waarde hechten aan informatie die snel beschikbaar is.

Kahneman's (2011) ontdekking van de inherente foutgevoeligheid van heuristieken markeert in de academische wereld een paradigmaverschuiving. Het besef dat deze mentale shortcuts soms ook leiden tot fouten en biases dwingt ons om kritisch te kijken naar ons denken. Verschillende factoren dragen bij aan de totstandkoming van biases. De behoefte om te filteren uit de dagelijkse informatiestroom resulteert bijvoorbeeld in biases om relevante informatie te markeren. Overmatige informatie leidt tot het priming-effect, waarbij gerichte aandacht andere informatie verwaarloost. Negatieve eigenschappen bij anderen vallen sneller op dan bij onszelf, en herinneringen aan gebeurtenissen worden bewerkt om onze denkpatronen te bevestigen.

Snel handelen vereist soms het nemen van beslissingen zonder alle informatie te hebben (Kahneman, 2011). Hierbij komt overmoed en risicomidend gedrag als bias om de hoek kijken. De voorkeur voor directe voordelen boven toekomstige beloningen, evenals de neiging om vast te houden aan bestaande investeringen, onthult de complexiteit van menselijk gedrag bij tijdsdruk. De uitdaging van het omgaan met een overvloed aan informatie komt voort uit ons vermogen om generalisaties te maken en details te negeren. We herinneren ons vaak het eerste en het laatste, terwijl het midden wazig wordt; opnieuw een bias. Ons brein herstructureert ook gebeurtenissen om coherentie te behouden, wat de geschiedenis kan vervormen.

Een bias laat zich in algemene zin omschrijven als terugkerend patroon waarbij het gemiddelde oordeel afwijking vertoont van de 'werkelijke' waarde (Kahneman, 2011). Die omschrijving is in de professionele praktijk van de auditor echter lastig hanteerbaar omdat het hier vaak niet goed verifieerbare oordelen betreft, bijvoorbeeld als ze van doen hebben met een toekomst die zich nog moet ontvouwen (denk aan de kans dat een bedrijf failliet gaat).

Zoekplaats voor casuïstiek - Greenwashing: tussen groene woorden en vieze daden?

Greenwashing is een term die de laatste jaren steeds vaker opduikt in discussies over duurzaamheid en ethiek in het bedrijfsleven (zie Mertens, 2023). Het verwijst naar het fenomeen waarbij bedrijven zichzelf als milieuvriendelijk en duurzaam presenteren, terwijl hun werkelijke inspanningen op dat gebied tekortschieten. Deze praktijk is schadelijk, niet alleen voor het milieu, maar ook voor de consumenten, leveranciers, afnemers, beleggers, werknemers, toezichthouders en overheid die op zoek zijn naar eerlijke informatie over duurzaamheid.

In de literatuur worden zeven hoofdzonden van greenwashing benoemd, om licht te werpen op de wijzen waarop bedrijven de schijn van duurzaamheid ophouden (Mertens, 2023):

-  **Verborgene trade-off:** Dit is wanneer een product als milieuvriendelijk wordt bestempeld op basis van slechts één eigenschap, terwijl andere aspecten van het product niet duurzaam zijn. Bijvoorbeeld, een product kan als 'energiezuinig' worden gepromoot, maar andere milieu-impactfactoren worden genegeerd.
-  **Geen bewijs leveren:** Bedrijven maken milieuvriendelijke claims zonder enig bewijs te leveren. Dit gebrek aan transparantie maakt het voor consumenten moeilijk om te beoordelen of de claims gerechtvaardigd zijn.
-  **Vaag blijven:** Sommige bedrijven gebruiken brede en slecht gedefinieerde concepten zoals 'natuurlijk' of 'groen'. Deze vaagheid maakt het voor consumenten moeilijk om de werkelijke duurzaamheid van een product te beoordelen.
-  **Irrelevante claims maken:** Een bedrijf kan een correcte claim maken over een eigenschap van een product, maar deze eigenschap is niet relevant voor de milieuproblematiek. Dit kan leiden tot misleidende marketing.
-  **Kiezen tussen twee kwaden:** In dit geval beweert een bedrijf de milieuvriendelijkste producent te zijn van een product dat op zichzelf erg vervuilend is. Dit is een vorm van relativering om de schijn van duurzaamheid op te houden.
-  **Aanbieden van valse labels:** Bedrijven beweren soms dat hun producten gecertificeerd zijn door een derde partij of label dat in werkelijkheid niet bestaat. Dit is een flagrante vorm van misleiding.
-  **Liegen:** In sommige gevallen verstrekken bedrijven bewust onjuiste informatie om hun duurzaamheidsclaims te ondersteunen. Dit is een ernstige vorm van greenwashing.

Gelukkig groeit de externe druk op bedrijven om daadwerkelijke veranderingen te realiseren. Overheden, investeerders en consumenten stellen steeds hogere eisen aan de sociale en ecologische voetafdruk van organisaties. Het besef dat bedrijven meer dan alleen financiële verantwoordelijkheden dragen, heeft geleid tot een groeiende bewustwording van de noodzaak van duurzame praktijken.

Ook de internal auditor heeft een belangrijke rol bij het voorkomen van greenwashing. Tegelijk speelt de vraag hoe misleiding rondom dit soort projecten nu eigenlijk vorm kan krijgen. Wat maakt nu dat er in de interactie tussen auditee en auditor ruimte is en blijft voor (zelf)misleiding op dit punt?

Greenwashing wordt vaak gezien als een bewuste misleiding door bedrijven. In sommige gevallen kan het echter ook voortkomen uit onhandigheid of beperkingen bij het verkrijgen van de juiste data om de werkelijke prestaties van een bedrijf te beoordelen.

In reactie op de groeiende externe druk stellen steeds meer bedrijven ambitieuze klimaat- en duurzaamheidsdoelstellingen op. Ze beloven 'klimaatneutraal', 'circulair' of 'inclusief' te worden vóór 2050 en rapporteren hierover. Dit is een positieve ontwikkeling, maar helaas blijft de werkelijkheid vaak achter bij de beloftes. Dit roept de vraag op hoe we kunnen bepalen welke bedrijven oprecht streven naar duurzaamheid en welke zich beter voordoen dan gerechtvaardigd is. Dat stelt ons voor een complexe opgave: Hoe is greenwashing te detecteren en te voorkomen?

Greenwashing en de wens tot ontmaskering daarvan is ook verbonden met framing en wat eerder is omschreven als construal level theory. Hoe ga je als auditee en auditor in de interactie om met verwachtingen voor de korte termijn versus de lange termijn? De claim dat je in 2030 schoner bent. Is dat misleiding of slechts een ambitieuze doelstelling en dus nu nog even niet?

Wanneer een auditor SDG-ambities audit met het oog op de korte termijn, kan construal level theory suggereren dat de focus zich moet richten op onmiddellijke acties en meetbare resultaten. Bijvoorbeeld, als een bedrijf aangeeft dat het van plan is om binnen het komende jaar de CO₂-uitstoot met een bepaald percentage te verminderen, zal de auditor waarschijnlijk specifiek kijken naar de plannen, beleidsmaatregelen en meetbare doelen die gericht zijn op het bereiken van deze korte termijn ambitie. De construal van het duurzaamheidsinitiatief wordt beïnvloed door de nabijheid van het tijdsframe, wat kan leiden tot een meer gedetailleerde evaluatie van onmiddellijke stappen en prestaties.

Aan de andere kant, wanneer de auditee zegt zich bezig te houden met SDG-ambities op de lange termijn, kan de construal heel anders zijn en zich meer richten op strategische planning, langetermijnvisies en bredere duurzaamheidsstrategieën. Als een bedrijf aangeeft dat het over tien jaar volledig klimaatneutraal wil zijn, kan de auditor ook mogelijk kijken naar de algemene duurzaamheidsstrategie van het bedrijf, de betrokkenheid van belanghebbenden op de lange termijn en de maatregelen die zijn genomen om een cultuur van duurzaamheid te bevorderen. Dat kan tot een heel ander oordeel leiden.

Misleiding in de auditpraktijk in kaart brengen

In de professionele praktijk van auditors spelen heuristieken en biases een cruciale rol bij oordeelsvorming en het kwalificeren van risicogedrag. Zoals gezegd: heuristieken, in de zin van mentale shortcuts die ons helpen efficiënt beslissingen te nemen, zijn inherent aan ons dagelijks functioneren. Het is belangrijk te erkennen dat heuristieken op zichzelf niet goed of slecht zijn; hun effectiviteit hangt af van de context. In sommige situaties kunnen heuristieken van mensen in organisaties succesvolle risiconemers maken, terwijl ze in andere gevallen de aandacht kunnen vernauwen en tot blindheid voor bepaalde risico's leiden. Dan is er sprake van soms beter te vermijden biases.

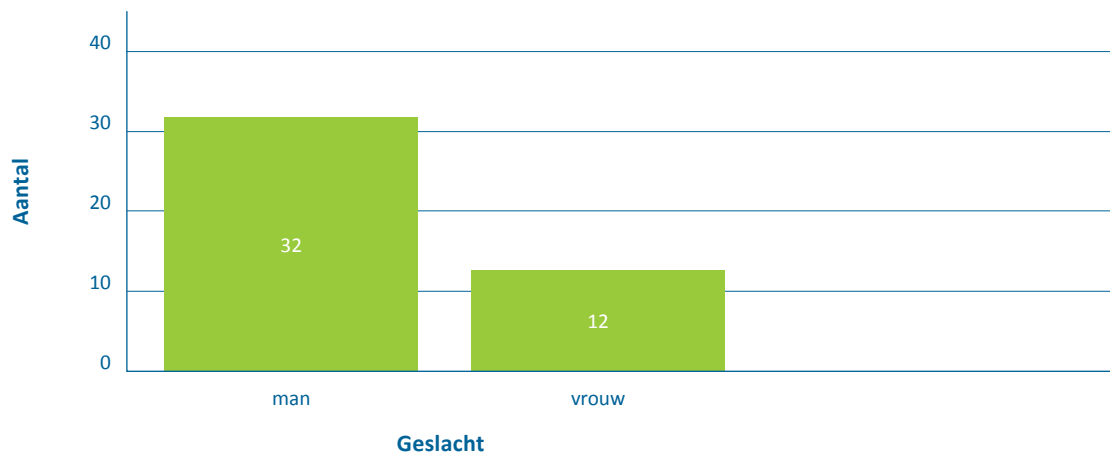
Voor dit onderzoek naar waarheidsvinding en misleiding van en door de internal auditor is een beroep gedaan op het instrumentarium dat het meten van heuristieken en biases in organisaties mogelijk maakt (zie: Nuijten e.a. 2024). Het biedt inzicht in mechanismen die de oordeelsvorming en prestaties kunnen beïnvloeden. Door bewustzijn te creëren hieromtrent, kunnen organisaties gerichte acties ondernemen om heuristieken te vergroten of te verkleinen, waardoor een risicobewuste cultuur ontstaat. Aandacht besteden aan heuristieken en biases is overigens een doorlopende opgave, niet iets dat eenmalig moet worden uitgevoerd, maar wat juist blijvend aandacht behoeft.

Het woord 'misleiding' roept in eerste instantie al snel een associatie op met 'liegen' en dus 'afkeurenswaardig gedrag'. De rol van de internal auditor lijkt in die context duidelijk: 'het blootleggen van dergelijke misstanden', of zoals de accountant het zou zeggen: ervoor zorgen dat er een 'getrouw beeld' van de werkelijkheid wordt verschaft. Weg dus met dat behang! Maar uit ons literatuuronderzoek komt duidelijk het belang naar voren van nuance: misleiding kent vele vormen en kan bovendien bewust maar ook onbewust plaats-

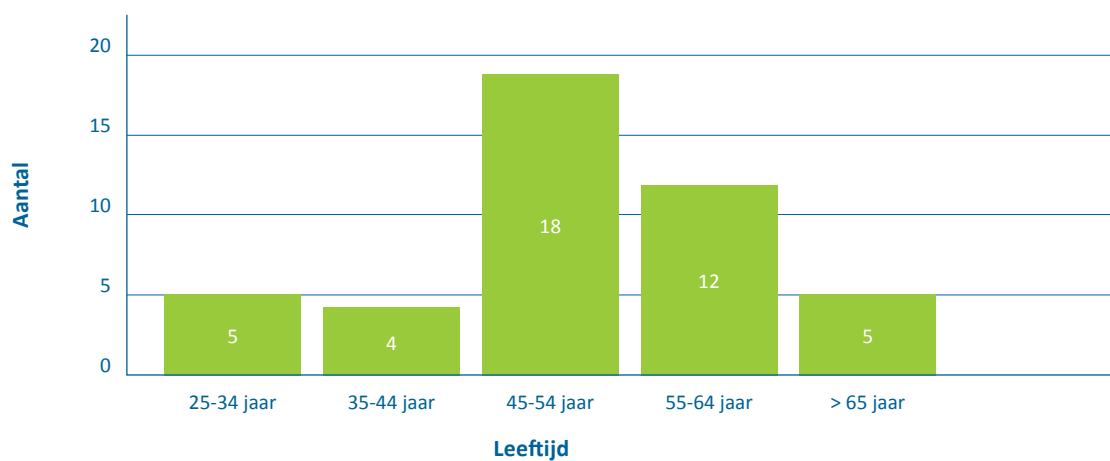
vinden en uit een oogpunt van continuïteit en rust in een organisatie zelfs van levensbelang kan zijn. Ook blijkt dat er vormen van (zelf)misleiding zijn die nu eenmaal inherent verbonden zijn aan de manier waarop we als mensen waarnemen. In het repertoire van misleiding blijkt ook de internal auditor zelf tegen worstelingen aan te lopen.

In de volgende hoofdstukken zetten we uiteen wat de uitkomsten zijn van onze empirische verkenning. Basis daarvoor vormen resultaten van een vragenlijst die in de periode van januari tot maart 2024 online is opengesteld voor de leden van IIA in Nederland, aangevuld met ruim 200 deelnemers aan het symposium over 'Misleiding in de Auditpraktijk' dat in juni 2023 door ESAA werd verzorgd. In totaal hebben 56 respondenten deelgenomen aan het onderzoek, waarbij door 44 respondenten de gehele vragenlijst is ingevuld. Van deze respondenten is 73% man en 27% vrouw. Daarnaast is er een goede variëteit in leeftijd en jaren werker-
varing, waardoor respondenten van verscheidene achtergronden zijn vertegenwoordigd in de analyse. In het hierop volgende tekstkader is een gedetailleerde beschrijving van de kenmerken van de respondenten weergegeven. Ook de inzichten en opbrengsten uit het ESAA congres met ruim 200 deelnemers en de workshop die we over onze conceptresultaten hebben kunnen verzorgen tijdens het IIA-congres van 20 juni 2024 met ruim 80 deelnemers zijn meegenomen.

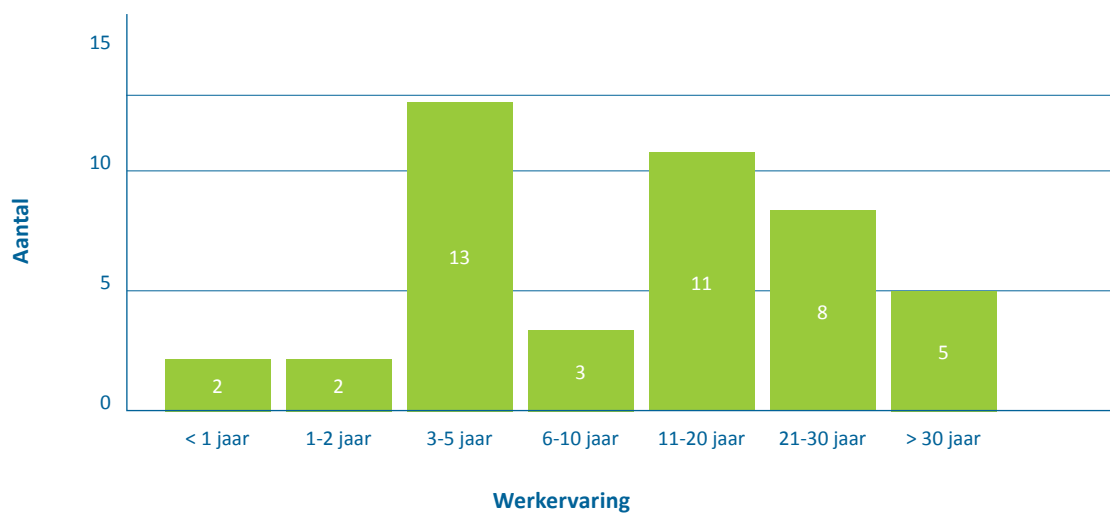
KENMERKEN VAN DE RESPONDENTEN



Figuur 1: *Geslacht van de respondenten.*



Figuur 2: *Leeftijd van de respondenten.*



Figuur 3: *Werkervaring van de respondenten in hun huidige rol.*

Via de online vragenlijst is een aantal open vragen gesteld om respondenten ruimte te geven hun ervaringen met misleiding in de auditpraktijk te delen met de onderzoekers. In aanvulling daarop is respondenten ook gevraagd een concrete casus in herinnering te nemen waar zij in hun beroepsverleden zelf bij betrokken zijn geweest, om daarover door te vragen. Ook is naar kenmerken van de betreffende casus gevraagd (bijvoorbeeld IT-project of ESG-project). Vervolgens is verzocht om scores te geven voor de mate waarin door ons onderscheiden vormen van (zelf)misleiding in die casuïstiek te onderkennen zouden zijn.

Een deel van de onderzoeksbevindingen die we hier presenteren bij het beschrijven van de empirische resultaten is terug te voeren op de antwoordca-

tegorieën in de vragenlijsten die door onze respondenten zijn ingevuld, maar een ander (minstens zo interessant) deel komt voort uit antwoorden op de open vragen die eveneens gesteld zijn – daarom zullen we niet overal percentages of aantallen noemen, maar soms werken met meer generieke labels zoals ‘veel’, ‘meerdere’, ‘een aantal’ en ‘enkele’.

Voor een technische toelichting op het onderzoek verwijzen we naar elders (zie: Nuijten e.a., 2024). In deze rapportage beperken we ons tot een inhoudelijke bespreking van de belangrijkste en voor het onderzoek naar misleiding van/door de internal auditor meest aansprekende resultaten. Vooruitlopend op onze beschouwing hierover eindigen we echter ook dit hoofdstuk weer met een aantal reflectievragen.

Reflectievragen: professionaliteit van de auditor (3)

Voor internal auditors roept deze theoretische verkenning diverse vragen op:

-  Mag de internal auditor fictieve cases aan de auditee voorleggen van risico's die zich nog niet hebben gemanifesteerd teneinde 'preparedness' vast te stellen?
-  Mag de internal auditor het precieze doel van contact met de auditee verborgen houden, bijvoorbeeld om eerder geconstateerde fouten te verifiëren?
-  Zijn penetratietesten of simulaties toegestaan waarin de auditor zich voordoeft als kwaadwillende hacker om daarna de organisatie te vertellen dat dit 'nep' was?
-  Mag de auditor zijn auditees 'nudgen' met opmerkingen zoals 'uw project is minder ver dan dat van anderen', ook als dat niet helemaal zeker is?
-  Mag de internal auditor de auditee of de opdrachtgever misleiden als het doel van onderzoek daarmee gediend is?

POGINGEN OM DE AUDITOR TE MISLEIDEN ZIJN
VAAK ONBEWUST, ALLEEN ALS DE NOOD ECHT
HOOG IS, WORDEN FEITEN BEWUST VERDRAAID.



Misleiding van internal auditors: bewust én onbewust

De rol die auditees spelen bij misleiding

De eerste vraag die we aan internal auditors hebben gesteld in het kader van ons onderzoek was deze: In welke situaties kom je tijdens je werk als internal auditor misleiding tegen? Uit de verzamelde reacties zijn diverse situaties af te leiden waarin de internal auditor in contact met auditees te maken krijgt met misleiding, zowel bewust als onbewust. We bespreken hierna een aantal veel voorkomende voorbeelden, en diepen dan uit hoe het zit met de (soms vervagende) verhouding tussen bewuste en onbewuste misleiding. Een doorblikje ‘achter het behang’ levert hier al met al een net wat ander beeld op dan doorgaans van zekere afstand voor de buitenstaander zichtbaar wordt...

Rooskleurige verwachtingen: huidige en toekomstige situatie verwarren

Internal auditors merken allereerst op dat auditees soms hun verwachting over de toekomstige situatie presenteren als zijnde de huidige realiteit. Dit leidt volgens hen tot een vertekend beeld van de situatie op het moment van de audit. De inschatting van de situatie door de auditee komt dan niet overeen met de werkelijkheid zoals de internal auditor die vaststelt, maar wordt gekleurd door wat auditees graag willen zien of voor het vervolg nog van plan zijn (hun toekomstbeeld). Dit gedrag kan zich uiten in een aantal biases, die ook duidelijk naar voren komen in de analyses.

Belangrijkste uitkomsten ten aanzien van biases

Ter precisering van de algemene constatering die hier in de tekst zijn opgenomen hieronder een top-5 van de biases die door de internal auditors die hebben deelgenomen aan ons onderzoek zijn waargenomen (zie ook Nuijten e.a., 2024):

Top 5 biases door respondenten waargenomen in projecten		Gemiddelde score (1-7)	Respondenten die dit probleem herkennen ¹
#1	Optimism bias	4,75	90%
#2	Self-justification bias	4,64	82%
#3	IKEA effect	4,61	80%
#4	Near completion effect	4,54	78%
#5	Illusion of control	4,54	75%

Tabel 1: Top 5 biases die door respondenten het meest herkend worden in projecten.

¹ Percentage van de respondenten die op één of meer van de vragen gerelateerd aan de bias in kwestie, gemeten op een 7-punts Likert schaal, een score van 5, 6 of 7 heeft gegeven.

Wat zo uit de antwoorden van de internal auditors naar voren komt is wat in de literatuur wel wordt aangemerkt als de **optimism bias** (gemiddelde score: 4,75, herkend door 90% van de respondenten). Implicatie hiervan is vooral dat de kans op succes in de toekomst door auditees (bewust of onbewust) wordt overschat.

Die overschatting van de kans op succes in relatie tot huidige situatie zien we bevestigd in dat ook **illusion of control** (gemiddelde score: 4,54, herkend door 75% van de respondenten) veel wordt genoemd in de antwoorden van internal auditors als verklaring voor al te rooskleurige verwachtingen: doordat auditees een duidelijk beeld hebben (of althans denken te hebben) van de toekomstige situatie, leeft het gevoel dat het zeker gaat lukken om die te realiseren en worden de contouren daarvan al in de huidige situatie herkend. Beelden van de toekomstige en huidige werkelijkheid gaan op die manier door elkaar lopen.

Dit is zeker het geval wanneer het toekomstbeeld krachtig wordt uitgedragen of aantrekkelijk wordt gemaakt om de mensen binnen de organisatie te motiveren zich in de gewenste richting te begeven. Zelfmisleiding lijkt in deze context bij te dragen tot de realisatie van het gewenste toekomstbeeld. Werkelijkheid en wenselijkheid vloeien daarbij in elkaar over.

Schijnwerpers richten: informatie uitlichten of aan het zicht onttrekken

Een veelvoorkomend thema in de antwoorden van internal auditors is ook de neiging van auditees om informatie nogal selectief te presenteren. Positieve resultaten worden uitgelicht en benadrukt, terwijl negatieve aspecten worden gebagatelliseerd of zelfs helemaal niet genoemd. Dit creëert dan een onevenwichtig beeld van de werkelijkheid.

Selectieve informatiepresentatie als vorm van misleiding is haast onontkoombaar in situaties waarin presentatiekeuzes moeten worden gemaakt (zoals samenvatten) omdat het verstrekken van volledige informatie geen optie is. De selectieve presentatie van informatie kan een bewuste actie zijn maar ook juist onbewust tot stand komen. Juist in het geval van biases is er sprake van dat bepaalde informatie wordt overbelicht en alle aandacht opeist. Overige relevante informatie wordt daardoor aan het zicht onttrokken.

Aanvullend op de biases die we hiervoor al hebben genoemd geldt hier volgens de internal auditors die hebben meegewerkt aan het onderzoek ook het zogenaamde **IKEA-effect** (gemiddelde score: 4,61, herkend door 80% van de respondenten). Deze bias verwijst naar de neiging van mensen om een grotere waarde toe te kennen aan wat ze zelf hebben gemaakt of in elkaar gezet, ook als het eindresultaat niet perfect is. In dit geval zie je dat de internal auditor een andere waarde toekent aan acties en de impact daarvan dan de auditees die er zelf voor verantwoordelijk zijn.

Daarnaast lijkt vaak sprake van **self-justification bias** (gemiddelde score: 4,64, herkend door 82% van de respondenten), dus het recht praten van eerdere acties en besluiten (voor jezelf, maar mogelijk ook richting anderen).

Hutspot-informatie: rapporteren op zeer globaal of juist detailniveau

Meerdere internal auditors die wij hebben gevraagd naar hun ervaring met misleiding wijzen ook op gevallen waarin belangrijke informatie op zo'n manier wordt gepresenteerd dat het moeilijk is om de onderliggende problemen te identificeren. Dit omvat met name het niet-rapporteren op detailniveau maar alles op hoog-over niveau, waardoor waardevolle inzichten verborgen blijven.

Een van de internal auditors die deelnam aan het onderzoek gebruikte in dat kader de mooie term 'hutspot-informatie'. Bottom-line wordt dan een beeld geschetst dat geloofwaardig is. Maar alle ingrediënten en details zijn verdwenen in de hutspot en daarmee verborgen voor de kritische vragensteller. Deze vorm van misleiding wekt tenminste de indruk dat een poging wordt gedaan de internal auditor moedwillig op het verkeerde been te zetten.

Dat past bijvoorbeeld bij de **self-justification bias** (gemiddelde score: 4,64, herkend door 82% van de respondenten) die door de auditors wordt genoemd, maar ook kan sprake zijn van een zogenaamd **mum effect** (gemiddelde score: 4,03, herkend door 65% van de respondenten), als de pogingen tot misleidingen voorkomen uit de vrees voor negatieve reacties, strafmaatregelen of de angst voor onrust in de organisatie. Overigens is volgens de door ons geraadpleegde internal auditors af en toe ook gewoon sprake van minder geordende 'creatieve' geesten, die met veel enthousiasme maar weinig systematiek over hun opbrengsten en resultaten vertellen.

Jargon-gebruik: door woordkeuze afstand of juist nabijheid scheppen

Sommige internal auditors zeggen ook te ervaren dat technisch jargon wordt gebruikt om de ware aard van problemen te verhullen. Dit kan leiden tot misverstanden of het onderwaarden van de ernst van bepaalde kwesties.

In diverse antwoorden op onze vraag naar misleiding gaven internal auditors als voorbeeld dat IT'ers hun jargon gebruiken om de indruk te wekken dat alles technisch in orde en onder controle is, en in handen is gelegd van deskundigen.

Het gebruik van IT-jargon kan natuurlijk functioneel zijn in de onderlinge communicatie, maar het

kan ook uitdrukking vormen van een zogenoemde **authority-bias** (gemiddelde score: 4,47, herkend door 77% van de respondenten), waarbij een buitenstaander als 'niet-expert' zich laat beïnvloeden of imponeren door het taalgebruik, en extra gewicht of zekerheid toekent aan informatie zonder dat daar werkelijk aanleiding voor is. Internal auditors die het jargon onvoldoende beheersen durven niet altijd door te vragen, daarmee ruimte latend voor misleiding.

Jargongebruik (niet alleen bij IT overigens) kan bedoeld zijn om afstand te scheppen, maar ook andersom juist een poging zijn om nabijheid te creëren en de internal auditor in te palmen: 'jij begrijpt ons', jij bent 'one of the guys'. Dan kan **group think** (gemiddelde score: 4,36, herkend door 80% van de respondenten) als bias dus een rol gaan spelen oftewel de neiging als groep om het met elkaar eens te zijn.

Spelen met timing: voortgang suggereren of juist vertraging legitimeren

Timing van activiteiten en resultaten biedt nog een andere mogelijkheid tot misleiding van de internal auditor. Hiermee kan een vertekend beeld worden opgeroepen over de voortgang en de effectiviteit van verbetermaatregelen en mogelijke vertraging in een ander licht worden gesteld.

Meerdere internal auditors benoemden het spel tussen auditor en auditee waarbij het 'tjdstip van de foto' van invloed is op het beeld dat wordt geschetst. Bijvoorbeeld dat auditees het uitbrengen van een kritisch auditrapport moedwillig vertragen om zo 'in blessuretijd' nog verbetermaatregelen te treffen. Zo kan een wedstrijd tussen auditor en auditee ontstaan wie gelijk heeft en kan zelfs het moment van de observatie inzet van dit spel zijn. Werkelijkheid is dus een momentopname en het moment van opname kan het beeld beïnvloeden.

Dit leent zich voor de subtiele invloed van biases die inwerken op onze beleving van tijd, zoals het **student-syndroom** (gemiddelde score: 3,39, herkend door 39% van de respondenten), waarvan de kern is: uitstelgedrag en de neiging om serieuze inspanningen zo lang mogelijk vooruit te schuiven richting een als 'echt' ervaren deadline. In grote mate speelt de al eerdergenoemde **illusion of control** ('we krijgen dit in de tussentijd nog wel opgelost') speelt hier een rol (gemiddelde score: 4,54, herkend door 75% van de respondenten), zo valt af te leiden uit de antwoorden van de door ons bevraagde internal auditors.

Openheid over ongemakkelijke informatie

Internal auditors waarderen openheid en eerlijkheid bij auditees. Dergelijk gedrag kan leiden tot meer diepgaande en vertrouwensvolle relaties, wat als essentieel wordt beschouwd voor een effectieve audit. Auditors waarderen het dan ook als een auditee zich kwetsbaar opstelt. Dergelijke openheid wekt tenminste het beeld dat de auditee niet geneigd is de auditor te misleiden. Tot zover niets nieuws.

Maar wat nu als diezelfde openheid en kwetsbaarheid door de auditee wordt benut om de oordeelsvorming positief te beïnvloeden? Wij hebben er de internal auditors die deelnamen aan ons onderzoek naar gevraagd aan de hand van een beknopte casusbeschrijving: 'Stel jij doet een project-audit. De projectleider stelt zich open en eerlijk op en benadrukt dat alles wat in de aangeleverde projectdocumentatie staat beschreven feitelijk juist is. Echter, in een later gesprek stelt deze auditee zich kwetsbaar op en bekend in vertrouwen dat hij/zij persoonlijk soms worstelt met het project en er onzeker over is.'

Zou u de informatie die als laatste wordt gepresenteerd (de persoonlijke worsteling) wel of niet benutten in uw oordeelsvorming – en zou dit po-

sitief of negatief uitpakken voor de auditee? Met het antwoord op deze vraag zochten we naar de invloed die uitgaat van persoonlijke bekentenissen door auditees op de oordeelsvorming bij een audit.

De internal auditors nemen de verstrekte informatie beroepshalve mee en gaan na of deze informatie een ander licht werpt op de overige informatie die de auditor betreft in zijn/haar werkzaamheden. Veruit de meeste internal auditors geven aan dat ze de vertrouwelijke informatie nu eenmaal weten en dus niet net kunnen doen alsof ze het niet weten. Iets weten schept dus meteen de verplichting om daarmee iets te doen: je kunt niet ont-weten. Doorvragen is dan eigenlijk de enige overgebleven optie, zo is ons wel voorgehouden.

In sommige gevallen zal de aanvullende informatie die in vertrouwen wordt verstrekt leiden tot een negatiever beoordeling, terwijl diezelfde informatie in andere gevallen juist een positief effect kan hebben. Hoe dan ook is interessant dat aanvullende informatie die 'negatief' van karakter is (onzekerheid, worsteling) ook tot een positiever, meelevender oordeel van de auditor kan leiden heeft over een project.

De door ons bevraagde internal auditors geven aan dat de openheid en kwetsbaarheid die een auditee laat zien, bijdraagt aan de beeldvorming en van invloed kan zijn op het oordeel dat de auditor heeft over een project. Duidelijk is dat ook hier sprake is van een voedingsbodem voor biases als basis voor (zelf)misleiding bij de auditor. Zoals **affect heuristic** (gemiddelde score: 4,42, herkend door 75% van de respondenten) waarbij de sympathie voor de auditee (onbewust) van invloed is op de auditor. Auditors in ons onderzoek onderkennen dat risico ook.

Dit laat mooi een dilemma voor de auditor zien: het delen van onzekerheid door de auditee kan voor een goede oordeelsvorming helpen maar

ook hinderen. Aanvullend onderzoek en een kritische blik blijven noodzakelijk voor een accurate beoordeling. Ten grondslag aan het dilemma van de auditor die kennis heeft van ongemakkelijke informatie of persoonlijke bekentenissen die ‘in vertrouwen’ zijn verkregen is dat ‘ont-weten’ geen optie is. Zowel de keuze om te zwijgen als de keuze om ‘uit de school te klappen’ kan zich in dat geval tegen de auditor keren.

Misleiding is opvallend vaak onbewust; bewust vooral als nood hoog is

We hebben de internal auditors niet alleen gevraagd of ze voorbeelden van misleiding kennen uit hun eigen professionele praktijk, maar ook wat voor situaties ze nu het meest tegenkomen. Zijn dat nu mensen die bewust de waarheid verdraaien of mensen die onbewust aan misleiding doen omdat ze in hun eigen verhalen zijn gaan geloven?

De meerderheid van de internal auditors die aan het onderzoek hebben deelgenomen merkt op dat onbewuste misleiding in hun beleving vaker voorkomt dan bewuste misleiding. Dit wordt voornamelijk toegeschreven aan het feit dat auditees niet volledig op de hoogte zijn van alle relevante informatie, al te optimistische inschattingen maken en geloven wat ze zelf zeggen. Misleiding ontstaat in die zin niet uit de bewuste intentie om te misleiden, maar eerder uit een gebrek aan bewustzijn of begrip.

Natuurlijk kunnen internal auditors niet met zekerheid vaststellen of misleiding door auditees bewust of onbewust plaatsvindt. Maar de voorbeelden van misleiding die internal auditors noemen zijn veelal gericht op ‘een te rooskleurige voorstelling van zaken’, positieve eigenschappen overbelichten en negatieve eigenschappen in de schaduw stellen, biases hieraan gerelateerd zijn: overoptimism bias, de illusion of control en het IKEA-effect.

Een beperkt aantal internal auditors wijst op bewuste verdraaiing van feiten als een significante vorm van misleiding. Dit kan variëren van het weglaten van belangrijke informatie tot het verstrekken van onjuiste gegevens. Het beeld dat uit onze empirische resultaten ontstaat, is dat bewuste misleiding minder prominent voorkomt dan onbewuste misleiding en vooral speelt als de nood hoog is voor de auditee.

Bewuste en onbewuste misleiding vloeien in elkaar over...

De internal auditors geven ook aan dat bewuste en onbewuste misleiding in elkaar kunnen overlopen. Als voorbeeld wordt genoemd dat auditees de neiging hebben hun eigen gedrag voor zichzelf en anderen rechtvaardigen. Dit verwijst naar de bias die eerder al als **self-justification** (gemiddelde score: 4,64, herkend door 82% van de respondenten) is benoemd. Hier lopen bewust en onbewust gedrag in elkaar over. Misschien start de misleiding bewust maar gaan mensen dat zelf op een gegeven moment geloven en voor zichzelf rechtvaardigen.

Maar wat ook kan is het omgekeerde: de misleiding start onbewust (als een foutje of vergissing) en mensen gaan vervolgens bewust later in het traject dergelijke foutjes camoufleren (om gezichtsverlies te vermijden). Als op cruciale momenten (bijvoorbeeld in een interview met de auditor) eerdere vergissingen verzwegen worden, gaat het verzwijgen over in een leugen.

De grens tussen bewuste en onbewuste misleiding wordt nog subtieler als we daarbij cultuurverschillen in ogenschouw nemen. Er zijn typische cultuurdimensies die van invloed kunnen zijn op biases en vormen van misleiding. De grote ‘machtsafstand’ in een sterk hiërarchische cultuur kan het mum-effect (je mond houden), het ostrich effect (je hoofd in het zand steken) en de authority-bias (gewicht van gezag) in de ‘ver-

ticale' communicatie met zich meebrengen. En de cultuur-typische beleving van tijd kan invloed hebben op biases als planning fallacy en status quo bias. In een collectivistische (versus individualistische) cultuur ligt group think meer voor de hand. Hoewel we ons bewust kunnen zijn van cultuur-typische verschillen die dienovereenkomstige biases in de hand werken, verschuift het bewuste mogelijk in de richting van het onbewuste als we zijn ondergedompeld in een dergelijke cultuur en het 'normaal' zijn gaan vinden.

Concluderend komt uit de reacties naar voren dat onbewuste misleiding door auditees, voortkomend uit een gebrek aan overzicht of een diepgeworteld geloof in eigen verhalen, vaker voorkomt dan bewuste verdraaiing van feiten. Uit onze nadere analyse blijkt ook dat het onderscheid tussen bewuste en onbewuste misleiding nog niet zo eenvoudig te maken valt.

Tot nu toe hebben we de resultaten alleen op generiek niveau besproken. In het volgende hoofdstuk zoomen we in op specifieke casuïstiek. Maar voordat we daaraan toekomen eindigen we ook dit hoofdstuk met een aantal vragen voor reflectie.

Reflectievragen: professionaliteit van de internal auditor (4)

Voor auditors roepen deze empirische inzichten diverse vragen op:

-  Maakt het uit of (een poging tot) misleiding door de auditee bewust of onbewust is, zeker als de scheidslijn daartussen maar moeilijk is vast te stellen?
-  Zou een internal auditor die wordt geconfronteerd met jargon gebruik moeten meewegen of dit voortkomt uit authority bias of bias blindness?
-  Moet een internal auditor rapporteren over pogingen tot vertraging, wanneer die te verbinden zijn met het student-syndroom of de illusion of control?
-  In hoeverre mag een auditor zich in zijn oordeel baseren op 'hotspot-informatie', en maakt het nog uit of dat voortkomt uit self-justification of het mum-effect?
-  Maakt het uit voor internal auditors of al te rooskleurige toekomstverwachtingen van auditees bestaan vanwege optimism bias en/of illusion of control?



HET IS MAKKELIJKER
OM TE LIEGEN OVER IETS
DAT 'VER WEG' IS DAN OVER
IETS DAT 'DICHTBIJ' IS.

Casuïstiek misleiding van de auditor: lange termijn ESG en IT-projecten

Optimisme versus realisme: wensdenken domineert

Bijzonder interessant als het gaat om (pogingen tot) misleiding van de internal auditor zijn projecten die zich kenmerken door een lange termijn oriëntatie. Onder verwijzing naar de eerder besproken construal level theory is daarbij immers vast te stellen dat beelden van de relevante tijdshorizon nogal verschillen, waardoor ook de verwoording van de feitelijke en nog te verwachten realiteit uiteen kan lopen.

In dat licht hebben wij aan internal auditors de vraag voorgelegd of er bij langlopende projecten waar beloften worden gedaan die pas na vele jaren echt kunnen worden beoordeeld (zoals ESG-projecten of IT-projecten) het risico op misleiding anders is (groter of kleiner) dan bij korter lopende trajecten.

Veel internal auditors geven aan dat auditees die zij tegenkomen in hun beroepspraktijk naar hun inschatting de neiging hebben om overmatig optimistisch te zijn over de haalbaarheid en de resultaten van lange-termijnprojecten. Dit kan leiden tot een vertekend beeld van de werkelijkheid en, in sommige gevallen, tot onbedoelde misleiding.

De vorm die deze misleiding aanneemt, verschilt opvallend genoeg van projecten die een kortere tijdshorizon kennen. Bij een kortere tijdshorizon hebben we het over eerder besproken vormen van vertekening: de optimism bias, self-justification, het IKEA-effect, illusion of control en het near completion effect.

Belangrijkste uitkomsten m.b.t. ESG-projecten

De twee tabellen op de volgende pagina geven een overzicht van de uitkomsten m.b.t. ESG-projecten. Tabel 2 specificeert de biases die specifiek binnen lange termijn ESG-projecten de hoogste gemiddelde scores kregen van respondenten. Daarnaast geeft Tabel 3 een overzicht van hoe biases binnen lange termijn ESG-projecten afwijken van die in andere projecten. Deze tabel geeft een overzicht van de biases waartussen het grootste verschil in scores was tussen ESG-projecten en de andere projecten in de dataset. Hieruit wordt duidelijk dat een aantal biases duidelijk vaker worden waargenomen in ESG-projecten dan in andere projecten. Daarnaast zijn er ook een paar biases waar ESG-projecten juist minder vatbaar voor lijken te zijn (zie ook Nuijten e.a., 2024):

Top 5 biases door respondententen waargenomen in ESG-projecten		Gemiddelde score (1-7)	Respondenten die dit probleem herkennen in ESG-projecten ²
#1	Affect heuristic	4.90	100%
#2	Inertia	4.86	100%
#3	Self-justification bias	4.76	86%
#4	Illusion of control	4.57	57%
#5	Anchoring	4.43	86%

Tabel 2: Top 5 biases die worden herkend in ESG-projecten.

Top 5 grootste bias verschillen. ESG-projecten t.o.v. andere projecten		Gemiddelde score ESG-projecten (1-7)	Gemiddelde score andere projecten (1-7)	Vershil
#1	Planning fallacy	3.46	4.51	-1.04
#2	Mum effect	3.29	4.04	-0.75
#3	Inertia	4.86	4.14	+0.72
#4	Affect heuristic	4.90	4.19	+0.71
#5	Sunk cost effect	3.86	4.45	-0.58
	Alle Biases	4.19	4.15	-0.05

Tabel 3: Belangrijkste verschillen in biases tussen ESG-projecten en andere projecten.

Het belangrijkste verschil tussen lange termijn ESG-projecten en andere projecten zit in de **planning fallacy** (gemiddelde score: 3,46, herkend door 57% van de respondenten): het geloof bij betrokkenen dat meer mogelijk is dan reëel te verwachten valt. Waar dit bij andere projecten een erg prominente bias is, lijkt dit bij ESG-projecten veel minder het geval. Dit lijkt erop te wijzen dat nauwgezette en taakstellende plannings bij ESG-projecten minder dominant aanwezig zijn in de besluitvorming. Een interpretatie van dit resultaat kan zijn dat betrokkenen bij aanvang van een ESG-project minder moeite hoeven doen om hun project te verkopen in de organisatie met nauw-

gezette plannings omdat dergelijke projecten wellicht als een 'must-do' worden beschouwd.

Daarnaast is opvallend dat ESG-projecten (ten opzichte van niet ESG-projecten) juist zeer hoog scoren op de **affect heuristic** (gemiddelde score: 4,9, herkend door 100% van de respondenten), dat wil zeggen: de neiging om beslissingen te nemen op basis van gevoel en emotie. Dit kan erop wijzen dat mensen binnen de organisatie zich in zeer hoge mate aangetrokken voelen tot ESG-projecten. Dit brengt met zich mee dat dan de voordelen van het project worden overbelicht en de nadelen en risico's van het project worden onderbelicht.

² Percentage van de respondenten die op één of meer van de vragen gerelateerd aan de bias in kwestie in ESG-projecten, gemeten op een 7-punts Likert schaal, een score van 5, 6 of 7 heeft gegeven.

Specifiek voor lange termijn IT-projecten zien we daarnaast nog terug dat internal auditors in hun omgeving vooral ook overmatig optimisme ontwaren over de haalbaarheid en de realisatie van resultaten op de lange termijn (**optimism bias**) (gemiddelde score: 4,75, herkend door 92% van de respondenten). Dat is sterker het geval dan bij projecten die niet zo'n lange termijn horizon kennen.

Risico-inschattingen: mooi project mag wat kosten & vage vergezichten

De algemene consensus is dat projecten met een langere looptijd een groter risico op misleiding met zich meebrengen. Dit komt voornamelijk door de verhoogde onzekerheid en de toenemende complexiteit die gepaard gaat met projecten die over meerdere jaren lopen.

Complexe projecten met een lange doorlooptijd vormen bij uitstek een voedingsbodem voor bewuste of onbewuste (zelf)misleiding en dat geldt ook voor ESG-projecten. Interessant uit de antwoorden die we mochten ontvangen is dat ESG-projecten zich onderscheiden door een laag **sunk cost effect** (gemiddelde score: 3,86, herkend door 57% van de respondenten): het idee dat reeds geïnvesteerde middelen moeten worden terugverdiend. Dit lijkt erop te wijzen dat kosten die moeten worden gemaakt bij ESG-projecten minder dominant aanwezig zijn in de besluitvorming. Een interpretatie van deze resultaten is dat betrokkenen bij aanvang van een ESG-project starten met hoge kostenramingen omdat ze minder moeite hoeven doen om hun project te verkopen in de organisatie als dergelijke projecten wellicht als een 'must-do' worden beschouwd en er binnen de organisatie een positief beeld bestaat bij ESG-initiatieven, kenmerkend voor de **affect heuristic** (gemiddelde score: 4,9, herkend door 100% van de respondenten).

Voor IT-projecten met een langere looptijd geldt dat ze zich onderscheiden door lagere score op **anchoring bias** (gemiddelde score: 4,06, herkend door 75% van de respondenten), het kiezen van een vast referentiepunt voor besluitvorming. Hoewel deze nog steeds bij IT-projecten herkend wordt, is dit beduidend minder het geval dan bij andere projecten. Dit lijkt te suggereren dat juist bij IT-projecten minder houvast in het verleden (of bij andere IT-projecten) wordt gevonden bij het maken van projectplanningen. De resultaten kunnen ook suggereren dat juist bij IT-projecten betrokkenen steeds weer opnieuw het wiel willen uitvinden.

Langere looptijd: psychologische afstand stuurt onze aandacht

Het aspect van looptijd van projecten is nog verder uit te lichten. Veel ESG-initiatieven hebben namelijk een lange tijdshorizon: 2030 en 2050 zijn geen uitzondering. Deze lange termijn kan invloed hebben op de neiging tot (zelf)misleiding als gevolg van de zogenoemde 'psychologische afstand'.

Allereerst is het blijkbaar lastiger om te liegen over feiten als de leugen op zeer korte termijn kan uitkomen en de misleider dan als leugenaar ontmaskerd wordt. Het is makkelijker om te liegen over feiten als de leugen pas over 30 jaar uitkomt. Het is makkelijker om te liegen over iets dat 'ver weg' is dan over iets dat 'dichtbij' is.

Een tweede aspect dat een rol speelt bij 'psychologische afstand' in tijd heeft te maken met de aspecten en details die in het oog springen (het 'construal level'). Bij een lange tijdshorizon is de informatie waarop we ons richten abstracter en dus minder makkelijk als misleiding te ontmaskeren. Wij zien dit beeld bevestigd in de antwoorden, waarbij niet alleen sprake is van (pogingen tot) misleiding van de auditor, maar ook van zelfmisleiding, dus van auditees die zichzelf voor de gek houden.

Bijsturing en reflectie: op een rijdende trein en agile werken

Lange-termijnprojecten brengen een vergroot risico van misleiding met zich mee, maar bieden ook juist de mogelijkheid om tussentijds bij te sturen en reflectiemomenten in te bouwen. Deze momenten kunnen helpen om het project op koers te houden en eventuele misleidende percepties te corrigeren.

Interessant is dat ESG-projecten zich in dat opzicht met hun lange termijnoriëntatie ook onderscheiden door een hoger niveau van **inertia** (gemiddelde score: 4,86, herkend door 100% van de respondenten), een gebrek aan wendbaarheid of (ruimte voor) flexibiliteit. Dit kan er toe leiden dat er sprake is van een ‘rijdende trein’ en dat de voorwaartse beweging niet makkelijk gestopt of bijgestuurd wordt. Wellicht wordt dit gevoed door gedeeld enthousiasme voor een ESG-project, kenmerkend voor de **affect heuristic** (gemiddelde score: 4,9, herkend door 100% van de respondenten).

Als we de waargenomen vormen van vertekening door internal auditors bij agile-projecten vergelijken met de klassieke waterval projecten komen net andere vormen van vertekening naar voren: de

planning fallacy, **mum effect**, **anchoring** en **status quo bias** worden bij agile-projecten minder waargenomen dan bij waterval projecten, zie tabel 5 voor een overzicht. Daarentegen blijken andere biases juist weer meer voor te komen, namelijk: het **student syndrome** in de vorm van uitstel gedrag en problemen doorschuiven naar de volgende sprint (gemiddelde score: 3,53, herkend door 41% van de respondenten), **near completion effect** vanwege de herhalende sprints en de korte doorlooptijden wordt deze dominanter (gemiddelde score: 4,67, herkend door 82% van de respondenten), **affect heuristic** waarbij betrokkenen zich meer vereenzelvigen met het project en team (gemiddelde score: 4,58, herkend door 82% van de respondenten), **group think** (gemiddelde score: 4,42, herkend door 73% van de respondenten) alsmede het **sunk cost effect** (gemiddelde score: 4,53, herkend door 96% van de respondenten).

De resultaten laten zien dat een agile manier van werken (veelvuldig toegepast in IT-projecten) aanknopingspunten biedt om vormen van (zelf) misleiding in langlopende projecten te reduceren. In de praktijk is evenwel vooral een verschuiving te zien tussen de vormen van (zelf)misleiding onderling.

Belangrijkste uitkomsten m.b.t. Agile projecten

De onderstaande twee tabellen geven een overzicht van de uitkomsten m.b.t. Agile projecten. Tabel 4 specificeert de biases die specifiek binnen Agile projecten de hoogste gemiddelde scores kregen van respondenten. Daarnaast geeft Tabel 5 een overzicht van hoe biases binnen Agile projecten afwijken van die in Waterval projecten. Deze tabel geeft een overzicht van de biases waartussen het grootste verschil in scores was tussen Agile projecten en Waterval projecten (zie ook Nuijten e.a., 2024):

Top 5 biases door respondenten waargenomen in Agile projecten		Gemiddelde score (1-7)	Respondenten die dit probleem herkennen in Agile projecten ³
#1	Optimism bias	4.82	96%
#2	IKEA effect	4.68	82%
#3	Near completion effect	4.67	82%
#4	Authority bias	4.62	77%
#5	Affect heuristic	4.58	82%

Tabel 4: Top 5 biases die worden herkend in Agile projecten.

Top 5 grootste bias verschillen. Agile projecten t.o.v. Waterval projecten		Gemiddelde score Agile projecten (1-7)	Gemiddelde score Waterval projecten (1-7)	Vershil
#1	Planning Fallacy	4.06	4.63	-0.57
#2	Mum Effect	3.76	4.31	-0.55
#3	Anchoring	4.18	4.69	-0.51
#4	Status quo bias	3.71	4.17	-0,45
#5	Illusion of control	4.47	4.86	-0.39
	Alle Biases	4.27	4.34	-0.06

Tabel 5: Belangrijkste verschillen in biases tussen Agile projecten en Waterval projecten.

³ Percentage van de respondenten die op één of meer van de vragen gerelateerd aan de bias in kwestie in Agile projecten, gemeten op een 7-punts Likert schaal, een score van 5, 6 of 7 heeft gegeven.

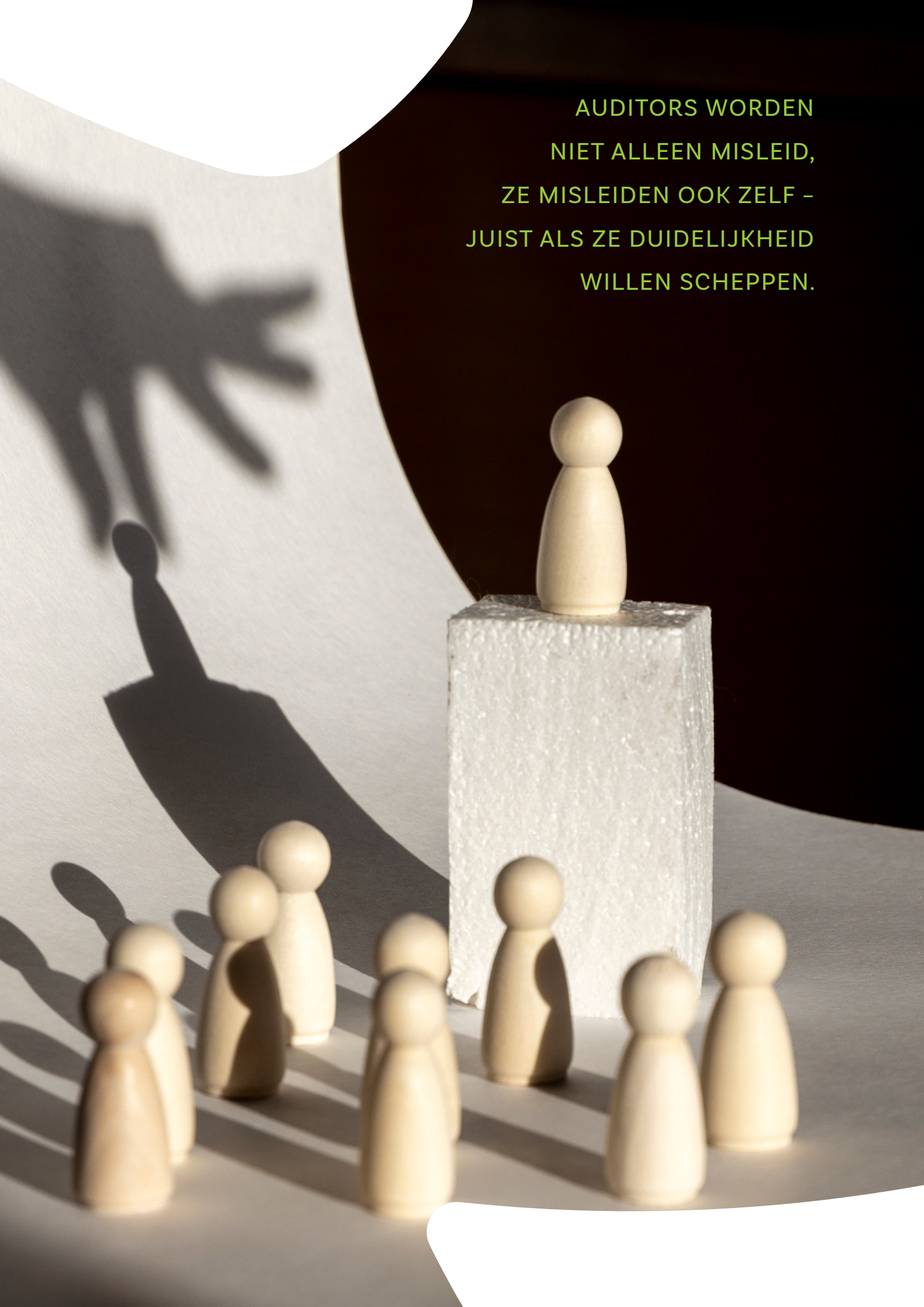
Cultuur: (niet) naar de mond praten of de kop in het zand steken

Bij lange-termijnprojecten is het essentieel om een balans te vinden in de communicatie, zo blijkt uit onze onderzoeksresultaten. Enerzijds is er de noodzaak om alle betrokkenen op de hoogte te houden, anderzijds bestaat het risico dat te gedetailleerde of te optimistische informatie toekomstige beoordelingen vertroebelt.

De cultuur binnen een organisatie speelt eveneens een belangrijke rol in hoe transparantie wordt gehandhaafd en hoe misleiding wordt voorkomen of juist gefaciliteerd. Een cultuur die openheid en realistische doelstellingen bevordert, vermindert het risico op misleiding. Uit de antwoorden die we verkregen van internal auditors valt in dat kader af te leiden dat er bij ESG-projecten sprake is van een lager **mum-effect** (gemiddelde score: 3,29, herkend door 43% van de respondenten) als we dit vergelijken met de scores voor andere projecten. Dit suggereert dat medewerkers en andere betrokkenen eerder worden uitgenodigd om ideeën aan te dragen en inbreng te leveren bij ESG-projecten.

Opvallend genoeg blijkt óók uit de antwoorden dat IT-projecten met een lange termijnoriëntatie juist sterker onderhevig zijn aan het **ostrich effect** (gemiddelde score: 4,07, herkend door 58% van de respondenten) dan andere projecten. Dit suggereert dat de leiding van een organisatie (of het project) hier eerder dan anders geneigd is om het hoofd in het zand te steken en zich af te sluiten voor kritische maar waardevolle signalen.

AUDITORS WORDEN
NIET ALLEEN MISLEID,
ZE MISLEIDEN OOK ZELF -
JUIST ALS ZE DUIDELIJKHEID
WILLEN SCHEPPEN.



Misleiding door auditors: van anderen én zichzelf

De rol die auditors zelf spelen bij misleiding

We hebben niet alleen gevraagd hoe internal auditors door anderen worden misleid of pogingen tot misleiding van anderen tegenkomen in hun beroepspraktijk. We hebben ook omgekeerd de vraag gesteld of zij zelf (bewust of onbewust) aan misleiding doen, niet alleen van anderen maar ook van zichzelf. De uitkomsten die we hierna beschrijven zijn gebaseerd op zelfreflecties van auditors over situaties waarin dat speelt.

Kleurbepalend gebruik van beroepsgebonden terminologie

Veel auditors onderkennen dat het gebruik van hun vakspecifieke terminologie misleiding kan veroorzaken. Voorbeelden hiervan zijn dat auditors in heel precieze bewoordingen een oordeel geven dat is geformuleerd in termen van ‘voldoende met bevindingen’, in hun vaktaal begrippen hanteren als ‘opzet, bestaan en werking’, de ‘scopebepaling’ vaktechnisch heel precies omschrijven en in hun formuleringen soms via dubbele ontkenningen voorbehoud maken zoals: ‘ons is niet gebleken dat er onjuistheden zijn’.

Interessant is dat internal auditors met hun jargon en beroepsregels een nauwgezet kader en eenduidige taal willen vormgeven voor communicatie binnen de beroepsgroep, maar dat ditzelfde jargon niet persé bijdraagt aan duidelijkheid voor auditees.

De internal auditors vinden het zeker denkbaar dat lezers van een auditrapport zich niet altijd volledig bewust zijn van de inherente beperkingen en consequenties van de terminologische keuzes in een auditrapport en hoe vaktechnische bewoor-

dingen kunnen doorwerken op de strekking van het rapport. Hier ontstaat ruimte voor misleiding, bijvoorbeeld als gevolg van de **authority-bias**.

Internal auditors proberen eenduidig te communiceren. Dat doen ze bijvoorbeeld door te kiezen voor standaard bewoordingen, tabellen of de toepassing van kleuren (groen, oranje, rood). Tegelijkertijd ondervinden internal auditors dat de woordkeuze (denk aan woorden zoals minor of major; marginaal voldoende of marginaal onvoldoende; onacceptabel) groot verschil maakt in het beeld (en de reactie) die het bij de lezer van het auditrapport oproept.

Tevens blijkt dat auditors in de praktijk de precieze keuzes en weging van bevindingen niet als triviaal beschouwen en daar soms over dubben en daarover onderling overleg plegen. Hetzelfde geldt voor de toewijzing van kleurcodes aan bevindingen: inschattingen van kans en impact zijn vaak moeilijk en kunnen bepalend zijn voor de kleur (rood of oranje) die aan de bevinding wordt toegekend en dus ook voor het beeld en de reactie die het oproept bij de lezer. Kleur kiezen is dus kleurbepalend. Het risico van misleiding bijvoorbeeld via **illusion of control** (idee van alles onder controle) of de **confirmation bias** (selectieve bevestiging) is dan bepaald niet denkbeeldig.

Timing van informatieverstrekking: niet te vroeg en niet te laat

Niet alleen auditees spelen met timing, ook internal auditors doen dat. Uitstellen van de afronding van het rapport kan ertoe leiden dat een bepaald besluit wel of juist nog niet wordt genomen en dat de perceptie van betrokkenen, bijvoorbeeld leden van de raad van commissarissen, wordt beïnvloed.

De werkzaamheden van de internal auditor kennen een tijdsdimensie die veel ruimte biedt voor beïnvloeding, zo wordt duidelijk: op welk moment start de audit, hoelang duurt de audit, op welke periode en op welk moment heeft zij betrekking, en op welk moment wordt een audit resultaat in concept en definitief gecommuniceerd? In situaties waarin sprake is van hoor en wederhoor alsmede het bespreken van het conceptrapport en het verkrijgen van een managementreactie kan een rapport zich gedurende een periode in de afrondende fase bevinden. Dit geeft ruimte om bevindingen eerder of juist later te delen met belanghebbenden.

Veelal vinden afwegingen op dit punt plaats binnen gestandaardiseerde procedures en tijdlijnen, maar ook gegeven dat kader kan er sprake zijn van biases. Auditors zullen niet te laat maar ook niet te vroeg willen rapporteren en kiezen bewust het moment waarop informatie wordt gedeeld. Het kan zijn dat de ontvangers van een auditrapport een andere beleving van tijd (en urgentie) hebben en een vertraagd auditrapport mogelijk interpreteren als 'geen bericht is goed bericht'. Dat roept dan het risico op van bewuste of onbewuste misleiding via *inertia* of de *status quo bias*.

Scope en focus van de audit: functionele grensbepaling

Het buiten beschouwing laten van relevante informatie of niet volledig dekken van de audit scope kan ook tot misleiding leiden, zowel bewust als onbewust.

Internal auditors maken keuzes over wat zij voor de doelgroep van het auditrapport relevant achten. Dergelijke keuzes omvatten het al dan niet opnemen van een bevinding in de management samenvatting. Ook bepalen auditors vooraf een audit scope: die draait vooral om het 'weglaten' van wat je niet mee wilt/kunt nemen in je onderzoek. Dit wordt ingegeven door vaktechnische

overwegingen en tevens inschattingen wat voor de doelgroep van het auditrapport relevant is. Dit laat ruimte voor biases zowel bij de auditor als bij de doelgroep van het auditrapport. Interessant daarbij is dat de auditor er aan hecht om het onderzoek nauwgezet in te kaderen, terwijl de lezer van het auditrapport de bevindingen juist plaatst in een breder kader waarbinnen zij beslissingen neemt en waarbij het auditrapport veelal niet de enige bron is.

Rapportage en resultaten: wapen in de strijd

Door de autoriteitspositie van auditors kunnen hun uitspraken, oordelen of aanbevelingen soms meer gewicht krijgen dan bedoeld, waardoor de perceptie van auditees en meer nog van bestuur en management, worden beïnvloed.

De werkzaamheden en de woorden van de auditor leggen gewicht in de schaal. Dit heeft in de praktijk ook consequenties: auditees kunnen de auditor als bedreigend ervaren en zich behoedzaam opstellen bij het verstrekken van informatie. Anderzijds kunnen auditees de aandacht van de auditor ook benutten om hun eigen problemen op de agenda te krijgen van het hoger management. De inbreng van de auditor kan dus ook (bedoeld of onbedoeld) de geluiden uit de organisatie versterken (als klankbuis) of juist dempen. De autoriteit van de internal auditor schept daarmee een voedingsbodem voor biases (bijvoorbeeld *authority bias* of het *mum effect*).

Er zijn gevallen waarin auditrapporten worden gebruikt voor doeleinden waarvoor ze niet bedoeld zijn, of waarin rapporten worden gepresenteerd met een begeleidend bericht dat een ander beeld schetst dan het rapport zelf. Ook als in de audit en in het auditrapport heel precies wordt verwoord wat de bevindingen zijn, dan nog kan dat rapport in een context gebruikt worden dat een ander, misleidend, beeld geeft. Ook het gebruik van au-

ditrapporten kan omgeven zijn door biases die de interpretatie beïnvloeden.

Framing: afweging tussen effectiviteit en integriteit

Een klein verschil in de woordkeuze bij het delen van dezelfde informatie kan de interpretatie door de ontvanger beïnvloeden (bijvoorbeeld: ‘het gaat bijna altijd goed’ of ‘soms gaat het toch nog fout’). In dat licht hebben wij de vraag gesteld: Mag een auditor framing gebruiken om de ontvangst van de boodschap te verbeteren of zou dat misleiding zijn?

Natuurlijk speelt framing veel breder, maar alleen al de formulering van vragen tijdens een interview kan kleuring geven aan het antwoord, wat kan resulteren in mogelijk misleiding. Als de internal auditor in de vraagstelling opzichtig zoekt naar fouten, tegenstrijdigheden of schuldigen, dan kan dit op de auditee het effect hebben dat er juist wordt benadrukt wat er wél goed gaat, en pogingen worden gedaan om inconsistenties recht te praten. De internal auditor is niet zomaar iemand die observeert, het is iemand die (ook) beoordeelt. De effectiviteit van een audit wordt niet alleen bepaald door de kwaliteit van het rapport, maar ook door de mate waarin de boodschap wordt geaccepteerd. Dit roept de vraag op in hoeverre framing kan worden ingezet zonder de integriteit van de boodschap te schaden.

Het toepassen van framing is inherent aan woordkeuze. De auditor zal geneigd zijn om woorden te kiezen als ‘het glas is half leeg’ of ‘voldoet niet aan de norm’ in plaats van ‘het glas is half vol’ of ‘u voldoet deels aan de norm’. Dus de risico-insteek van audits brengt al vormen van framing met zich mee. Bij het overbrengen van een boodschap worden specifieke bevindingen (veelal gericht op risico’s) onder de aandacht gebracht van de lezer. In de anekdotes uit de praktijk komt naar voren dat het sturen van dergelijke aandacht een afweging is bij ‘grensgevallen’ (is dit net nog oranje of is het net

rood). De auditor zal zich altijd vaktechnisch moeten kunnen verantwoorden, maar zal ook bewust moeten zijn van de eigen biases en de mogelijke biases bij de lezer. Het is ook een vaktechnische overweging om hier zorgvuldig effectiviteit en integriteit af te wegen. In een mondelinge toelichting kwam bijvoorbeeld de vraag naar voren in hoeverre auditors gebruik mogen maken van ‘nudging’ waarbij je het gedrag van de doelgroep probeert te beïnvloeden door gebruik te maken van biases. Bijvoorbeeld door middel van procedures of timing die ertoe bijdraagt dat audit-bevindingen worden opgevolgd. Of het gebruik van benchmarks door auditors om hun boodschap effectiever over te brengen (gebruik makend van biases).

Veel auditors zijn zich bewust van de impact van hun woordkeuze en zien framing als een tool om de nadruk te leggen op bepaalde punten. De uitdaging ligt in het toepassen van framing op een manier die niet misleidt, maar verheldert.

De scheidslijn tussen framing en misleiding is vaag. Terwijl sommigen beweren dat elke vorm van framing inherent misleidend is, stellen anderen dat het (tegelijk en desondanks) een legitieme techniek kan zijn, mits verantwoordelijk en transparant gebruikt. Belangrijk is dat de toepassing van framing binnen de auditpraktijk wordt erkend en herkend. Zoals eerder aangegeven is framing in woordkeuzes onvermijdelijk en is het dus van belang om te bewaken op welk moment verduidelijking overgaat in manipulatie.

Met andere woorden: op welk punt gaan we als internal auditors de lezer van het auditrapport ‘op het verkeerde been zetten’. Dit kan zijn in woordgebruik, maar bijvoorbeeld ook in het gebruik van vaktechnisch jargon in auditrapporten (eerdergenoemde dubbele ontkenningen, of scope-beperking) die wellicht bij de (niet vaktechnisch onderlegde) lezer een ander beeld oproept. De auditor heeft een actieve rol om misinterpretatie bij de lezer te voorkomen.

Waarheid in meervoud?

De internal auditors erkennen dat percepties van de werkelijkheid sterk beïnvloed worden door individuele ervaringen, perspectieven en culturele achtergronden. Dit suggereert dat een objectieve waarheid moeilijk is vast te stellen in de complexiteit van de auditpraktijk.

Uit de beantwoording komt naar voren dat internal auditors en auditees naar het hetzelfde object kunnen kijken en tegelijk letterlijk iets heel anders waarnemen. De waarheid is derhalve niet zomaar objectief vast te stellen. Hier ligt natuurlijk een uitdaging voor de auditor die beoogt (om het even in de termen van de accountant te formuleren) een ‘getrouw beeld’ van de werkelijkheid te verschaffen en die misleiding liefst uit de weg wil gaan: deze auditor brengt ook zichzelf mee, inclusief de eigen subjectiviteit met vormen van (zelf) misleiding.

Algemeen wordt erkend dat auditors en auditees vanuit verschillende invalshoeken naar hetzelfde object kijken, waarbij auditors een bredere, meer risico-georiënteerde blik hebben en auditees zich meer richten op de specifieke context en praktische uitvoerbaarheid binnen hun domein. Zo maken de internal auditors in hun antwoorden onderscheid tussen juridische en operationele werkelijkheden, waarbij contractuele of wettelijke kaders een andere interpretatie kunnen hebben dan in de dagelijkse praktijk.

Vooraf bij complexe of ‘zachte’ onderwerpen wordt opgemerkt dat beide partijen kunnen verschillen in hun beoordeling zonder dat een van hen per se fout is. De nuances in interpretatie onderstrepen de complexiteit van auditwerk. Zowel bij complexe projecten als bij projecten met een lange looptijd is het dus denkbaar dat auditors iets anders zien dan auditees.

Belangrijkste uitkomsten ten aanzien van verschil in biases tussen in- en outsiders

Ter precisering van onze algemene constatering hebben wij de biases die outsiders (auditors, riskmanagers, consultants) waarnemen in projecten vergeleken met de biases in dergelijke projecten zoals waargenomen door insiders (auditees, projectleiders, projectmedewerkers). Dat levert de onderstaande top 5 op (zie ook Nuijten e.a., 2024):

Top 5 biases waarin outsiders zich onderscheiden van insiders in projecten		Gemiddelde score outsiders (1-7)	Gemiddelde score insiders (1-7)	Vershil
#1	Status Quo Bias	4,17	3,31	+0,86
#2	Near Completion Effect	4,76	4,11	+0,64
#3	Mum Effect	4,20	3,62	+0,57
#4	Planning Fallacy	4,47	3,93	+0,53
#5	Sunk Cost Effect	4,60	4,11	+0,48
Alle Biases		4,34	4,09	+0,29

Tabel 6: Belangrijkste uitkomsten ten aanzien van verschil in biases tussen in- en outsiders

De resultaten in Tabel 6 laten zien dat outsiders in het algemeen een significant hoger niveau van biases waarnemen ten opzichte van insiders. Dit kan komen doordat bijvoorbeeld internal auditors in algemene zin gevoeliger of alerter zijn voor misleiding en risico's dan hun auditees. Wellicht is dit ingegeven door training of persoonlijkheidskenmerken, maar wellicht ook door de positie als buitenstaander ten opzichte van het project.

Outsiders constateren ten opzichte van insiders beduidend meer **status quo bias** (#1; moeite om ook daadwerkelijk acties te nemen), **near completion effect** (#2, we gaan nu niet meer veranderen, want we zijn er bijna), **Mum Effect** (#3, ik zie dat het fout gaat maar houd mijn mond daarover), **planning fallacy** (#4, optimistische project schattingen), alsmede **sunk cost effect** (#5, doorgaan met het project omdat er al veel geld is uitgegeven).

Kort gezegd betreffen dit vormen van (zelf)misleiding die typerend zijn voor een voorkeur om toch vooral op de huidige voet door te gaan met een project en eventuele bijstelling achterwege te laten. Wellicht is het voor een auditor als kritische buitenstaander beter mogelijk om dergelijke

lijke vormen van (zelf)misleiding te observeren dan voor insiders die zelf in het project betrokken zijn.

Er zijn overigens ook enkele biases die juist door de outsiders minder worden waargenomen in vergelijking met insiders. Bijvoorbeeld de **affect heuristic** (gemiddelde score: 4,31, herkend door 72% van de respondenten); als het ware verliefd worden op het eigen project en daardoor de pro's en de con's op een onevenwichtige manier wegen, **group think** (gemiddelde score: 4,27, herkend door 68% van de respondenten) en het **student syndrome** (gemiddelde score: 3,29, herkend door 43% van de respondenten), in de vorm van uitstelgedrag. Het lijkt er op dat dergelijke vormen van (zelf)misleiding op een subtiële of impliciete manier plaatsvinden in de dagdagelijkse interactie tussen insiders en juist daardoor niet snel worden waargenomen door outsiders die van buiten naar het project kijken.

De uitkomsten van het onderzoek laten ook zien dat auditors en auditees een eigen positie hebben om sommige specifieke vormen van misleiding (biases) op te merken en bespreekbaar te maken.

Reflectievragen: professionaliteit van de internal auditor (5)

Voor auditors roepen deze empirische uitkomsten diverse vragen op:

-  Is het onvermijdelijk dat internal auditors vakjargon gebruiken dat binnen de eigen professie helderheid schept maar daarbuiten soms juist anders wordt verstaan?
-  Zou vanwege risico's van misleiding niet veel meer aandacht moeten uitgaan naar biases die besloten liggen in de scope, focus en timing van de audit?
-  Waar gaat verduidelijking van de boodschap door de internal auditor over in misleiding?
-  Wat te doen als een internal auditor weet (of vreest) dat zijn bevindingen en oordelen deel worden van een machtsstrijd?

EEN OMGEVING DIE FOUTEN
ACCEPTEERT EN ALS KANSEN
ZIET VOOR VERBETERING,
BEVORDERT TRANSPARANTIE
EN BEPERKT MISLEIDING.



Casuïstiek misleiding door de auditor: transparantie bij rapportage en bij cyberrisico's

Toenemende transparantie: impuls voor minder én meer misleiding

In de publieke sector is onder invloed van Wet open overheid (Woo) openbaarheid van gegevens steeds meer het uitgangspunt, niet slechts een ambitie maar een principe: transparant, tenzij... In de private sector doet zich een vergelijkbare ontwikkeling voor die meer openheid tot gevolg heeft, namelijk via de Verklaring omtrent risico-beheersing (VOR) die in de nieuwe Code Corporate Governance is opgenomen en die de verplichting behelst voor ondernemingen om in het bestuursverslag ook informatie op te nemen over de interne risicobeheersings- en controlesystemen. Waar de grens ligt tussen wat (nu nog) wel en niet vanzelfsprekend betrouwbaar en intern is -zoals de rapportage van de internal auditor - kan hierdoor gaan schuiven.

Dat is ook interessant als het gaat om (pogingen tot) misleiding door de internal auditor. Hoe werkt de mogelijk toenemende transparantie over risico's die de auditor signaleert en oordelen die de auditor velt door in de eigen werkpraktijk? Het roept in onze beleving in ieder geval allerlei vragen op die gaan over de mate waarin oprecht zijn ('open en eerlijk zijn', 'recht door zee', 'zonder meel in de mond', 'gewoon zeggen wat je denkt') ook in de toekomst nog wel steeds past...

In dat licht hebben we aan de internal auditors de volgende vragen voorgelegd: Kan een toename van transparantie ook negatieve bijwerkingen hebben in bepaalde situaties? Denk daarbij bijvoorbeeld aan situaties waar een auditrapport significante tekortkomingen binnen een organisatie aan het licht brengt. Denkt u dat (meer) transparantie dan leidt tot meer of minder misleiding in de auditpraktijk?

De algemene consensus is dat een toenemende transparantie leidt tot minder misleiding. Dat informatie wordt gedeeld maakt het moeilijker om feiten te verdraaien of belangrijke details weg te laten en daarmee te misleiden. Tegelijk valt in de antwoorden ook telkens aandacht voor de andere kant te beluisteren: toenemende transparantie kan ook juist een prikkel zijn voor meer misleiding.

De mate van transparantie die een organisatie aan kan, hangt sterk af van de heersende cultuur. Een omgeving die fouten accepteert en als kans ziet voor verbetering, bevordert transparantie en beperkt misleiding. Als in een organisatie daarentegen sprake is van het **mum effect** (je mond houden als het niet goed gaat) of het **ostrich effect** (je hoofd in het zand steken bij problemen), dan is het de vraag of transparantie naar de buitenwereld hier verandering in brengt of dat deze cultuur juist transparantie dwarsboomt.

Bijwerkingen van openbaarheid & verwachtingenmanagement

Een aantal internal auditors benadrukt dat meer openheid over geconstateerde risico's of tekortkomingen naast positieve ook negatieve effecten kan hebben, zoals informatie-overload of ongewenste aandacht van buitenaf, wat de organisatie kan schaden.

Juist bij een overload aan informatie moeten belanghebbenden hun aandacht verdelen. Hier ligt een belangrijke uitdaging op het gebied van 'transparantie' voor de auditor. Niet alle ramen openzetten (dus: alle beschikbare informatie van binnen naar buiten). En ook niet de enige echte, 'eigen' kijk op de werkelijkheid claimen als waar (ook auditors hebben biases). Nee, de uitdaging voor de

internal auditor ligt er eerder in om verschillende beelden en werkelijkheden te verbinden tot een verhaal waarin de perspectieven elkaar aanvullen in plaats van elkaar bestrijden en beconcurreren, zo komt uit de antwoorden naar voren.

Bij informatie die buitenstaanders ontvangen bestaat bijna automatisch het risico van (zelf)misleiding in de vorm **confirmation bias** waarbij precies die delen van de ontvangen informatie worden uitgelicht die de verwachtingen en voordelen van de ontvanger bevestigen. Stakeholders zoals de vaak kritische pers, belangengroeperingen zullen in dat licht zoeken naar informatie, die in lijn ligt met hun vooronderstellingen en belangen. Zo kunnen dergelijke ontvangers (voor de internal auditor onbedoeld en onverwacht) informatie in een bredere context plaatsen en zien als onderdeel van 'een patroon'.

Transparantie: rapporteren met aandacht voor reputatierisico's

Een vraag die in het verlengde hiervan ligt is deze: Kan het verhogen van transparantie ook van invloed zijn op de rapportagestijl van de auditor? Heeft dit invloed op hoe rapporten worden geschreven, denk aan taalgebruik, meer of minder uitleg, andere opbouw en strengheid van oordeel?

Meerdere internal auditors geven aan dat ze bij toenemende transparantie meer voorbehouden in hun rapportages maken om de eigen reputatie en die van de organisatie te beschermen, wat kan leiden tot een voorzichtigere benadering. Ook komt duidelijk naar voren dat transparantie volgens de bevraagde internal auditors ook schade bij de eigen organisatie kan aanrichten.

Zeker als internal auditors ook (direct of indirect) een rol spelen in het verschaffen van informatie aan de buitenwereld, worden kanttekeningen geplaatst bij transparantie vanwege de schade die dit kan veroorzaken bij de eigen organisatie. Hier

ontstaat dus een dilemma voor de auditor zelf, waarbij ook de eigen reputatie van de auditor in het geding is.

Een vaktechnische oplossing is om meer voorbehouden te maken en precies in te kaderen wat wel en niet onderzocht is. Maar of dat ook echt helpt voor buitenstaanders die meer op afstand van de organisatie staan en kennismaken van het oordeel van de internal auditor valt nog te bezien. Door de voorbehouden maakt de auditor zijn/haar wereld 'kleiner', maar het is de vraag of de buitenstaander op afstand (als gebruiker van die informatie) zich daardoor laat leiden. Deze buitenstaander zal geneigd zijn om een auditrapport in zijn/haar eigen context te plaatsen en daarmee ruimte latend voor biases als vormen van (zelf)misleiding. Dit wordt niet opgelost wanneer de auditor zich vaktechnisch verbergt achter voorbehouden.

Openbaarheid van rapporten: vermijden van onbedoelde effecten

De wetenschap dat een auditrapport openbaar gemaakt kan worden, kan auditors aanzetten tot een meer bedachtzame en minder directe rapportagestijl, om te voorkomen dat gevoelige informatie onbedoeld breed wordt gedeeld. Het openbaar maken van auditrapporten leidt weliswaar tot transparantie, maar werkt ook door in de rapportagestijl van de auditor.

Enerzijds kan verhoogde transparantie resulteren in rapporten die uitgebreider zijn met meer uitleg en detail, vooral als de bevindingen minder tastbaar zijn en extra context vereisen voor een juiste interpretatie. Als auditrapporten toegankelijk worden voor lezers buiten de organisatie zullen auditors mogelijk meer aanvullende informatie over de context en de details gaan beschrijven die vanzelfsprekend zijn voor de mensen binnen de organisatie, maar wellicht noodzakelijk worden geacht voor buitenstaanders om de bevindingen te kunnen interpreteren en plaatsen. Transparan-

tie heeft in dat geval een negatieve invloed op de efficiency van de audit-werkzaamheden in het algemeen en het auditrapport in het bijzonder. Het gevaar van misinterpretatie door buitenstaanders weegt in dat geval zwaarder dan de efficiency en de bijdrage van internal audit aan de verbetering van de eigen organisatie.

Anderzijds is er ook een risico dat een streven naar meer transparantie leidt tot beknoptere rapportages om te voorkomen dat belangrijke boodschappen verloren gaan in een overvloed aan details. Hier speelt natuurlijk het dilemma dat bij de keuzes tot reductie van teksten de belevingswereld van de lezer centraal zou moeten staan (met een divers lezerspubliek – de informatie overload reducerend) maar de auditor dergelijke keuzes ook vanuit zijn eigen positie en belang maakt (professionele aansprakelijkheid, indekken).

Transparantie kan verder leiden tot een focus op het systeem in plaats van op individuen, om de nadruk te leggen op structurele verbeteringen in plaats van persoonlijke fouten. Internal auditors verwachten dat transparantie naar de buitenwereld ertoe kan leiden dat internal auditors hun onderzoek en rapportage minder ‘persoonlijk’ maken en meer gericht op systemen en structuren. Als argumentatie vinden wij dat auditors huiverig zijn om in een blaming en shaming rol terecht te komen waarin zij hun eigen organisatie en vooral personen in de eigen organisatie zouden kunnen beschadigen. Auditors willen dus transparantie maar hebben tegelijkertijd oog voor de mensen in de eigen organisatie en willen hun relatie met deze personen, bijvoorbeeld auditees of opdrachtgevers, niet onnodig schaden. Auditors zijn zich bewust dat zij in de uitvoering van hun functie afhankelijk zijn van informatie van auditees en opdrachtgevers en zijn derhalve beducht om deze relatie te beschadigen.

Cyberrisico's: bewustmakings-voordeel versus vertrouwens-verlies

Om zicht te krijgen op de impact van toegenomen transparantie op (bewuste of onbewuste) misleiding door internal auditors hebben we ook gevraagd: Is het wenselijk om transparant te zijn over cybersecurity-risico's door ze publiekelijk te delen, zelfs als dit potentiële aanvallers van belangrijke informatie voorziet? Of is het dan acceptabel om daarover geen openheid te geven of de buitenwereld zelfs te misleiden?

Uit de antwoorden blijkt dat er bij internal auditors een breed gedeelde bezorgdheid bestaat dat te veel openheid over cybersecurity-risico's niet alleen het vertrouwen van belanghebbenden kan schaden, maar ook de kwetsbaarheid van de organisatie kan vergroten. Tegelijk wordt erkend dat transparantie over grote cybersecurity-incidenten ook essentieel is voor bewustmaking en ter voorkoming van nieuwe incidenten, waarbij dan wel strategisch aandacht moet zijn voor welke kwetsbaarheden en risico's wel en niet worden onthuld en op welk detailniveau zoiets gebeurt.

Transparantie over cybersecurity kan hen helpen met het verfijnen van misleiding en aanvalstactieken te verfijnen, bijvoorbeeld als hacker, resultaat te boeken en erin slagen om de organisatie schade toe te brengen. In dit geval draagt transparantie onbedoeld bij aan succesvolle misleiding door kwaadwillende buitenstaanders.

Strategische afwegingen rond communicatie, beleid en procedures

De wijze waarop organisaties communiceren over (cybersecurity-)risico's vereist een strategische afweging, zo wordt duidelijk. Het doel is eerlijk te zijn zonder het vertrouwen in de organisatie te schaden, criminelen uit te dagen of ze onnodig wijzer te maken. Dit kan betekenen dat informatie beperkt wordt verspreid, afgezwakt of geabstraheerd; allemaal vormen van bewerking die zich ook als bewuste misleiding laten aanmerken.

Interessant is dat internal auditors in het kader van transparantie op een gevoelig onderwerp als cybersecurity voorstellen dat organisaties communicatiestrategieën opstellen, waarin vanuit de eigen organisatiedoelstellingen bewuste afwegingen wordt gemaakt over welke informatie wel en niet met de buitenwereld worden gedeeld. Daarbij wordt meegewogen dat (cyber-)risico's niet zomaar 'as-is' bestaan maar dat het eigen gedrag van personen werkzaam in de organisatie in de omgang daarmee, onderdeel uitmaakt van de risico's die de organisatie loopt.

Het illustreert hoezeer er rationele overwegingen kunnen zijn om transparantie te begrenzen en/of juist bewust vormen van misleiding toe te passen.

Evident is dat in een dergelijk beslissingsproces ook een voedingsbodem biedt voor biases en dus onbewuste vormen van zelfmisleiding. De organisatiecultuur heeft grote invloed op hoe open men wil zijn over cybersecurity-risico's. In een cultuur waar fouten worden gezien als leermogelijkheden, kan de neiging tot transparantie groter zijn. Ethische overwegingen spelen ook een rol, vooral wanneer het gaat om het misleiden van de buitenwereld.

Bij eerdere vragen bleken vormen van organisatiecultuur zich te manifesteren in biases zoals **mum effect** (je mond houden; wat niet weet wat niet deert) en **ostrich effect** (kop in het zand steken; gaat wel voorbij als we doen alsof het niet bestaat). Transparantie en leervermogen hebben in dat licht een ingewikkelde relatie. Transparantie naar de buitenwereld kan de transparantie binnen de eigen organisatie (en daarmee dus ook het organisatorisch leervermogen) schaden.

NIET HET BEHANG
AFKRABBEN OM TE
ONTHULLEN WAT
DAARACHTER
SCHUILGAAT IS DE
OPDRACHT VAN DE
AUDITOR, MAAR
HELPEN BIJ HET
BOUWEN EN
BEHEREN VAN HET
HUIS WAARBIJ ER
ONVERMIJDELIJK
EEN RELATIE MOET
WORDEN GELEGD
TUSSEN DE WERELD
VOOR ÉN ACHTER
HET BEHANG.



De auditor: van waarheidsvinder naar waarheidsverbinder

Audit in een wereld vol (fluïde) feiten én (functionele) ficties ...

In de auditpraktijk wordt vaak een (ogenschijnlijk helder) onderscheid gemaakt tussen feiten en ficties. Feiten worden daarbij beschouwd als objectief vaststelbare waarheden die gebaseerd zijn op meetbare gegevens en observaties, terwijl ficties daar tegenover worden gezien als verhalen, visies en toekomstplannen die (nog) buiten de realiteit staan. Dit onderscheid lijkt helder, maar in werkelijkheid vloeien feiten en ficties vaak in elkaar over en hebben ze een complexe relatie binnen organisaties – onder meer via de framing waarmee betekenis te geven valt aan zowel de feiten als ficties (Vahinger, 2013; Appiah, 2017)

Zo hebben organisaties in veel gevallen bijvoorbeeld een visie of een inspirerend verhaal nodig om hun plannen en projecten richting de toekomst vorm te geven. Zo'n verhaal fungeert als kompas voor de organisatie, biedt perspectief aan medewerkers, motiveert en brengt ze in beweging. Degelijke visies en verhalen kunnen beginnen als fictie maar tegelijk de basis vormen voor het creëren van nu nog fluïde feiten in de toekomst. Met andere woorden, organisaties moeten niet zelden eerst een fictie creëren om die vervolgens in feiten te kunnen omzetten (Witteveen, 1988).

Belangrijk is het besef dat aan het woord 'fictie' twee betekenissen zijn te hechten. Vaak hebben we de neiging om een begrip als fictie te contrasteren met woorden als waarheid, realiteit of feit: een fictie is een onwaarheid, ficties zijn geen realiteit, ficties zijn geen feiten. Wie afkeurend kijkt naar 'ficties' spreekt in plaats daarvan dan ook liever over 'illusions', 'mythes' of 'leugens'. En daar is de auditor dus niet van...

Maar dat doet goed beschouwd geen recht aan de andere betekenis die het begrip fictie ook heeft, namelijk die van gedachteconstructie: iets wat is bedacht of afgesproken, wat een product is van onze interactie. Wie deze 'constructieve' betekenis van het woord 'fictie' vooropstelt, raakt de associaties met schijn natuurlijk nooit helemaal kwijt, maar dat is niet erg. Interessant is dat een fictie in die betekenis staat voor iets dat bedacht maar ondertussen wel 'waar' is (Witteveen, 1988).

Een aansprekend voorbeeld is de juridische fictie, bijvoorbeeld dat burgers mogen worden geacht de wet te kennen of ondernemingen als persoon aan het rechtsverkeer kunnen deelnemen. Of denk aan de economische fictie dat een bankbiljet symbool staat voor iets anders dat objectief waardevol is, bijvoorbeeld goud. Dat zijn ficties, maar hun doorwerking is echt.

Een fictie is in die zin dus niet hetzelfde als een leugen, omdat ze niet het oogmerk hebben om iemand te bedriegen. Integendeel, we hebben ze juist nodig, al werken ze alleen onder voorwaarde van de 'willing suspension of disbelief'. Ficties vormen geen empirie in de klassieke zin van het woord, geen feiten die je kunt waarnemen maar ondertussen zijn het sociale constructies die (bijvoorbeeld omdat ze zijn vastgelegd in de wet en/of negatieve consequenties hebben als ze niet worden gehandhaafd) wel heel reëel zijn in hun doorwerking. Dat merkt iemand snel genoeg die ingaat tegen het idee dat iedere Nederlander geacht wordt de wet te kennen of als inwoner van ons land weigert belasting te betalen.

Ficties bevinden zich zo in het schemergebied tussen wat waar is en wat niet. In onze onderlinge

interactie maken ze het mogelijk te handelen op basis van onuitgesproken veronderstellingen, die zich baseren op 'common sense' en waarvan het vooral niet de bedoeling is steeds te vragen of ze wel kloppen.

Ook de praktijk van de auditor is vergeven van ficties. Welbeschouwd is de hele professie zelf gebouwd op een fictie, namelijk dat de waarheid te vinden zou zijn, door feiten te verzamelen en te toetsen aan een norm om vervolgens tot een oordeel te komen – en dat zo iets ook nog eens op objectieve en neutrale manier mogelijk zou zijn. Dat is een gedachteconstructie: bedacht, maar 'waar' omdat/zolang het voorlopig nog als 'common sense' is aanvaard...

Audit als 'framing contest': omstrede en ontegenzeggelijk waar

Dat er in de interactie tussen auditee en internal auditor in dat licht sprake is van een 'framing contest' (een strijd om beeld en betekenis) is misschien voor sommigen omstrede, maar ondertussen toch ontegenzeggelijk waar. De keuze van de scope, de focus en de timing van auditonderzoek maken framing onvermijdelijk, net als de keuze voor een bepaalde formulering of het verwoorden of juist verzwijgen van een bepaalde risico-inschatting.

Net als auditees dienen ook auditors een evenwicht te vinden tussen wat ze wel en niet communiceren en normen die gelden op het punt van integriteit en objectiviteit. Dit vereist niet alleen een diep begrip van de materie en van de betrokken stakeholders, maar ook voortdurende zelfreflectie over de impact van het frame dat door auditor en auditee (bewust of onbewust) gekozen is en de ficties die we hier geldend achten.

Wezenlijk is het besef dat internal auditing in wezen draait om menselijke interactie. Dat mag een triviale constatering lijken, maar de consequenties ervan zijn dat zeker niet. Het heeft aanzienlijke gevolgen voor hoe we kijken naar het werk van auditors en het samenspel met de auditee. Aan beide zijden gaat achter de professional een persoon schuil; een mens met een eigen biografie, opleiding, invalshoek, houding, beroepsopvatting, gedragspatroon, kijk op de werkelijkheid en ga zo maar door.

Bovendien hebben zowel de internal auditor als de auditee in hun observaties en oordelen en bij hun besluitvorming -juist omdat het ook maar mensen zijn- te maken met 'shortcuts' in hun denkprocessen, die zowel behulpzaam kunnen zijn als belemmerend kunnen uitwerken. Zowel auditors als auditees hebben te maken 'heuristieken' en 'biases': cognitieve mechanismen, subjectieve oordelen en beslisregels waaraan ieder individu terugvalt bij het nemen van beslissingen. Soms leiden deze mechanismen tot effectieve en efficiënte beslissingen in onzekere en complexe situaties, wat we heuristieken noemen. In andere gevallen leiden ze tot psychologische valkuilen, bekend als vooroordelen, die systematische fouten veroorzaken (Kahneman, 2011; Kahneman & Tversky, 1979).

Internal auditors moeten voortdurend alert zijn op biases, bij anderen en ook bij zichzelf. Aangezien auditing draait om toetsend onderzoek en het vellen van oordelen over anderen, is een hoog niveau van kritisch denken en zelfreflectie essentieel. Het contact met auditees brengt daarboven specifieke uitdagingen met zich mee, aangezien ook auditees gewoon mensen zijn. Ze kunnen bewust of onbewust aan misleiding doen, bijvoorbeeld als ze gezichtsverlies willen vermijden of last hebben van zelfoverschatting.

Van waarheidsvinding naar waarheidsverbinding

Het is hoogstens een (weliswaar functionele) fictie te denken dat de waarheid zomaar te vinden is, zoveel mag wel duidelijk zijn na kennisname van dit onderzoeksverslag. In werkelijkheid is sprake van waarheid in meervoud. De auditee denkt doorgaans de waarheid te spreken, maar is daarin zeker niet de enige. De auditor kan helpen om in die meervoud niet zomaar te oordelen over wat juist (en dus waar) is, maar te helpen om in het verschil tussen wat de ene partij als de waarheid ziet en de andere partij als waarheid beschouwt een relatie te leggen, op zoek naar wat als gedeelde waarheid kan gelden.

En overigens gaat het dan nog steeds om de vraag wat relevante feiten zijn, maar in het geval van de auditor ook om de vraag wat passende normen zijn om die feiten aan te toetsen, dus als maatstaf voor de beoordeling van wat (al dan niet) is waargenomen. Het gaat dan om de waarheid over wat goed gaat en wat misloopt, over wat als een succes mag gelden of juist als een mislukking moet worden gezien, waar een waarschuwing nodig is of juist een compliment op zijn plek is, waar een aansporing nodig is om te veranderen of juist moet worden ingezet op continuïteit.

Niet het behang afkrabben om te onthullen wat daarachter schuilgaat is de opdracht van de auditor, maar helpen bij het bouwen en beheren van het huis waarbij er onvermijdelijk een relatie moet worden gelegd tussen de wereld voor én achter het behang. De rol van de auditor in dit proces is niet die van waarheidsvinder maar van waarheidsverbinder. Het verbinden van waarheden is van groot belang, omdat het de basis vormt voor verantwoorde besluitvorming en het beheer van risico's.

De auditor & getrouw beeld: aan 'waarheidsverblindings' voorbij?

De beleving van wat 'waar' is in de auditpraktijk verschilt, afhankelijk van de achtergronden en perspectieven van de betrokkenen. 'Waar' is daarbij bovendien niet altijd een kwestie van wel of niet of van goed of fout. Vaker is het een kwestie van verschillende invalshoeken en interpretaties overbruggen. De oplossing ligt dan in gerichte communicatie, onderling begrip en erkenning van de doorwerking van heuristieken en biases in elkaars beoordelingen.

De term 'misleiding' is in dat opzicht een veelzijdig en gelaagd begrip. Internal auditors streven ernaar om derden 'een getrouw beeld' van de werkelijkheid te verschaffen, maar ook hun eigen handelwijze kan ondertussen onbedoeld doortrokken zijn van biases en misleiding in de hand kan werken. Alleen al door het jargon van internal auditors over scope en focus wordt weliswaar tussen vakbroeders technisch duidelijkheid gecreëerd, maar valt het niet uit te sluiten dat de lezer van het rapport op het verkeerde been wordt gezet.

Ook in de presentatie van bevindingen, bijvoorbeeld bij het gebruik van kleuren, maken auditors op vaktechnische gronden keuzes, maar is het mogelijk dat het beeld bij een buitenstaander onbewust en onbedoeld een andere indruk krijgen of met de kleuren andere interpretaties in de wereld brengen. Ook de timing van de audit of het moment waarop het auditrapport naar buiten wordt gebracht laat ruimte voor (onbedoelde) biases in de beeldvorming.

Daarnaast kunnen auditors trachten om zo precies en afgebakend mogelijk 'een getrouw beeld van de werkelijkheid' te schetsen, maar ontegenzeggelijk maken zij zelf ook onderdeel uit van die werkelijkheid en het spel dat daarin wordt gespeeld. Door hun aanwezigheid en de manier waarop zij vragen stellen is hun rol alles behalve onschuldig. En ondanks alle maatregelen die

moeten leiden tot een eenduidig auditrapport, kan het gebruik van dit auditrapport in dusdanige context worden gebracht dat het andere beelden oproept. Kortom, zelfs in het streven naar een 'getrouw beeld van de werkelijkheid' is het werk van de internal auditor dus niet los te zien van biases en daaruit voortvloeiende vormen van misleiding.

Dynamiek van interactie tussen auditor en auditee

Meest productief is het naar ons idee om waarheidsverbinding in een wereld vol feiten, ficties en frames te beschouwen in de dynamiek tussen internal auditor en auditee.

Neem bijvoorbeeld de auditee die informatie wil verbergen om negatieve bevindingen te voorkomen, terwijl de internal auditor probeert een evenwichtig oordeel te vormen. Zo'n situatie kan leiden tot een onderlinge machtsstrijd en interactie die de vorm aanneemt van confrontatie en conflict. Een poging tot bewuste misleiding van de auditee kan het vertrouwen bij de internal auditor ernstig schaden. Als de ene partij vermoedt dat de andere partij oneerlijk handelt, kan dit leiden tot een sfeer van wantrouwen en vijandigheid. De internal auditor kan dan proberen om bevestigende bewijzen te verzamelen om misleiding bloot te leggen, terwijl de auditee kan proberen om bewijs te vernietigen of te verbergen. Dit kan resulteren in een kat-en-muisspel. Het onthullen van misleiding kan in zo'n situatie reputatieschade veroorzaken en ertoe leiden dat de geloofwaardigheid en integriteit van partijen in twijfel wordt getrokken. Ingewikkeld is alleen dat er in de praktijk lang niet altijd sprake is van dergelijke kwade opzet, zo blijkt. Vaak ligt het veel genuanceerder. Dan lopen misleiding en zelfmisleiding in elkaar over en is de misleiding niet per se bewust maar juist (ook) onbewust.

Organisaties en individuen kunnen (ook) zichzelf voor de gek houden, bewust of onbewust. Zie de

uitkomsten van ons onderzoek. In dat opzicht is het idee dat de beste misleider degene is die de eigen verhalen gelooft intrigerend. Dit verwijst naar het idee dat mensen soms zo diep in hun eigen beelden en belevingen verzonken en verstrikt raken dat ze opvattingen die anderen als misleidend kwalificeren oprecht als waarheid beschouwen. Ze rechtvaardigen hun eigen gedrag en keuzes op basis van (zelf misleidende) overtuigingen, hoewel er mogelijk overtuigend bewijs is van het tegendeel.

Het is van groot belang om vast te stellen of auditors en auditees moedwillig liegen of dat ze zichzelf en anderen onbewust voor de gek houden. Denk bijvoorbeeld aan oordeelsvorming over de vooruitgang van langtermijn IT-projecten of hooggespannen ESG-ambities. Het geloof in dergelijke plannen, visies en verhalen kan dienen om medewerkers te motiveren, actie te ondernemen en keuzes te rechtvaardigen.

Dit brengt ons tot de kern van de discussie over internal auditing in een wereld vol feiten, ficties en frames. Is het bijvoorbeeld gerechtvaardigd om (management en medewerkers in) organisaties te beschuldigen van misleiding als ze gedurfde toekomstvisies presenteren die later niet volledig gerealiseerd worden? Mag een internal auditor zelf hierop overdreven of juist onderkoelde manier rapporteren als dat de impact verhoogt en bijdraagt aan de toekomstbestendigheid van de organisatie?

Het is duidelijk dat er geen eenduidig antwoord mogelijk is op vragen als deze. De complexe relatie tussen feiten, ficties en frames vereist een genuanceerde benadering. Belangrijk is te erkennen dat organisaties vaak gedreven worden door de behoefte om te innoveren, te inspireren en te motiveren. Tegelijkertijd is het essentieel dat er transparantie is en dat er verantwoording en rekenschap wordt gegeven over beelden die leven om ervoor te zorgen dat er (even in de woorden

van de accountant) een 'getrouw beeld' kan ontstaan van waarheid en werkelijkheid.

In dat streven spelen internal auditors een cruciale rol. Ze moeten organisaties onderzoeken, inschattingen maken en ervoor zorgen dat waarheden verbonden raken, op weg naar eerlijk en verantwoord handelen. Het is ook van belang dat internal auditors begrip tonen voor de uitdagingen waarmee organisaties worden geconfronteerd bij het creëren van een visie voor de toekomst. De dubbelzinnigheid die de combinatie van feiten, ficties én frames oproept in organisaties weerspiegelt de complexiteit van de menselijke aard en de dynamiek van organisaties. Het is een voortdurende uitdaging om deze relatie te begrijpen en de risico's ervan te beheersen.

Situaties en strategieën kunnen hierbij sterk uiteenlopen: er kan sprake zijn van misleiding om de waarheid bewust te verhullen, maar ook is het mogelijk dat er sprake is van zelfmisleiding, waarbij wat door de een voor waar wordt aangezien door de ander sterk in twijfel wordt getrokken. Elk van die situaties en strategieën brengen eigen voordelen en nadelen met zich mee, en kunnen zich ook in de loop der tijd ontwikkelen.

Belangrijk voor ons idee van waarheidsverbinding door de internal auditor is om eerst maar eens de dynamieken die dergelijke spelsituaties oproepen beter te begrijpen. Dat kan dan dienen als basis om in de toekomst nieuwe complexiteit toe te voegen. Hoe dat concreet is vorm te geven schetsen we in het laatste hoofdstuk van deze onderzoeksrapportage.

Magie van misleiding: het spel tussen auditor en auditee

Schneider (2023) stelt dat misleiding een slechte naam heeft, maar in sommige gevallen maatschappelijk zeker wel acceptabel is, namelijk als de voordelen groter zijn dan de nadelen. Kunst bijvoorbeeld maakt op een prachtige manier gebruik van misleiding – juist met als doel om waarheden te onthullen op een manier waartoe de feitelijke beschrijving van onze realiteit niet in staat is (zie ook Bettelheim, 1975).

Wij zijn ons volgens Schneider vaak niet bewust van de leugens die we onszelf vertellen en kunst kan ons een spiegel voorhouden. De kunstenaar die fictie creëert en de gebruiker ervan hebben een sociaal contract waarbinnen de leugen geaccepteerd is. De schrijver combineert waarheden met verzinsels zodat er een samenhangend verhaal ontstaat, misschien geïdealiseerd. Inzicht waar het schuurt. Identiteit en zelfleugens blootlegend.

Zodra de waarheid wordt geclaimd (zie bijvoorbeeld de prachtig ironische studie: *Die Wahrheit über Hans und Grattel* van Hans Traxler) dan wordt een leugen gezien als bedrog of als verraad aan dit sociaal contract. Dit sociaal contract is tijdelijk vanwege het tijdelijke karakter van de voordelen (tot het boek uit is; sinterklaas voor kinderen).

Die inzichten laten zich ook vertalen naar de professionele praktijk van de auditor. Denk aan de auditee of de auditor die zijn verhaal aandikt, net iets erger of juist mooier maakt met het oog op de toekomst van de organisatie dan de feiten nu al rechtvaardigen. Dat kan verkeerde voorstelling van zaken oproepen, maar ook juist de beweging brengen die op dat moment nodig is in de organisatie...

A close-up photograph of a hand pulling a string attached to a wooden marionette figure. The hand is positioned at the top, with fingers gripping a horizontal wooden rod. The string is tied to the rod and extends downwards, passing through the joints of the marionette's arms and legs. The marionette is made of light-colored wood and is positioned in the lower half of the frame. The background is a solid, dark gray. The overall composition suggests a theme of control, manipulation, or guidance.

VERHULLING KAN HINDERLIJK
ZIJN MAAR SOMS OOK HELPEN;
IS ZEKER NIET PERSE EEN
TEKEN VAN BARBARISME,
SOMS JUIST EERDER VAN
BESCHAVING.

Opgave voor de auditor: doordenken wat ‘goed werk’ is

Internal auditing: een belangrijk en bijzonder vak

Internal auditing is een belangrijk vak, en ook een bijzonder vak. In essentie draait het om de uitvoering van grondig onderzoek, met als doel bij te dragen aan de beheersing van risico's binnen een organisatie, zodat het management kan vertrouwen op hun 'in control' status, en om extra zekerheid te verschaffen aan bestuurders en toezichthouders. Het leidt geen twijfel dat een hoog niveau van professionaliteit hiervoor vereist is.

Het beroep van internal auditor is dan ook niet voor iedereen toegankelijk; vakbekwaamheid is een vereiste om deze rol in organisaties met gezag te vervullen (vgl. Driessen & Molenkamp, 2008). Precies om die reden zijn er in deze sector ook specifieke beroepsregels, professionele gedragscodes, vakverenigingen, en niet te vergeten: beschermde titels.

Tegelijk is het belangrijk te beseffen dat regels, richtlijnen en voorwaarden de beroepsuitoefening van auditors niet volledig definiëren of bepalen (vgl. Van Twist & Breedveld, 2018). Integendeel zelfs! In de praktijk is er aanzienlijke ruimte (en ook grote noodzaak) voor auditprofessionals om bij de invulling van het werk eigen afwegingen en keuzes te maken die passen bij de specifieke omstandigheden van dat moment.

Internal audit & goed werk leveren

Er is weinig verwarring als het gaat om de vraag of auditprofessionals streven naar goed werk. Werk wordt verzet vanuit de intentie goed werk te leveren. De vervolgvraag wat 'goed werk' dan nu eigenlijk is, laat zich helaas aanzienlijk minder makkelijk en eenduidig beantwoorden (Ruijters e.a., 2015).

De vraag wanneer er dan sprake is van 'goed werk' door een internal auditor, zeker als die zich beweegt 'in een wereld vol feiten, ficties en frames', roept nog aardig wat ongemak op. Goed werk willen leveren is één ding, scherp zijn over wat dat precies behelst is blijkbaar nog iets anders. Niet zelden eindigden de gesprekken die wij hierover hadden met internal auditors in het kader van ons onderzoek in de bekentenis: 'die vraag is zo basaal dat ik hier eigenlijk direct een antwoord op zou moeten hebben, maar dat is helaas niet zo'.

Vreemd is dat niet (vgl. Ruijters e.a., 2015). Het maakt bijvoorbeeld nogal uit wie er om een oordeel wordt gevraagd: collega's, auditees, opdrachtgevers, bestuur, toezicht, derden - mensen die baat hebben of juist schade ondervinden van het auditwerk. Belangrijk is ook welke norm gekozen wordt om te oordelen over de feiten: relevantie van de keuze van audits, efficiency in de uitvoering, legitimiteit van de bevindingen en oordelen, draagvlak in de organisatie, bijdragen aan de doelen van de organisatie, instemming bij de buitenwereld en ga zo maar door.⁴

4 Zie ook de GIAS: "Doelstellingsverklaring: Internal auditing versterkt het vermogen van de organisatie om waarde te creëren, te beschermen en te behouden door het bestuur en het management te voorzien van onafhankelijke, op risico gebaseerde en objectieve assurance, advies, inzicht en vooruitzichten."

Natuurlijk, voor alle betrokkenen is het een prettige ervaring als de internal auditor goed werk levert, als de professionaliteit herkenbaar en zelfs invoelbaar is. Maar makkelijk is dat niet. En de laagdheid in het oordeel over 'goed werk' verdient nog extra nuance bij internal auditors die zich vaak juist aangetrokken voelen tot onmogelijke opdrachten: auditwerk waarbij strijdige normen en waarden spelen en botsende feiten met elkaar in overeenstemming moeten worden gebracht.

Zet auditprofessionals onder druk om toch een antwoord te formuleren op de vraag hoe ze weten dat ze goed werk leveren en twee typen antwoorden komen vaak terug: 'dat bepaal ik zelf' (zelfs al past dat formeel niet (meer) bij de GIAS) of het alternatief: 'als de opdrachtgever tevreden is'. Het blijft mensenwerk, al is ondertussen duidelijk dat juist ook in de auditprofessie de borging en verankering deels nog daarbuiten ligt: in de beroepsstandaarden, in de regels en richtlijnen die gelden voor de beoefening van het vak en voor de bekwaamheid van de auditor, waarbij duidelijk is dat in de nieuwe beroepsstandaarden van het IIA nadrukkelijk de afstemming met bestuur en (senior) management wordt gevraagd bij de relevante besluiten over selectie en uitvoering van audits.

Nu is het op zich niet een per se een tekortkoming dat het voor internal auditors nog behoorlijk lastig blijkt om vast te stellen wat goed werk nu is. In zekere zin is dat omgekeerd eerder een teken van kracht: juist als het antwoord niet meteen voorhanden is ontstaat ruimte voor reflectie en overleg, om na te denken over de vraag en welk antwoord op enig moment en in een gegeven situatie passend zou zijn. Soms vernietigt het antwoord de vraag en is belangrijker de juiste vragen te stellen dan 'even snel' een 'afdoende antwoord' te formuleren. Ongemak kan op dit punt ook juist productief zijn.

Dat een belangrijk en bijzonder vak als het onze is in te kaderen en te omlijsten met regels en richtlijnen werkt voor beginners wellicht nog bevrijdend maar voelt voor ervaren professionals doorgaans juist als beknellend en belemmerend. Tegelijk helpt het omgekeerde ons ook niet per se verder: onbegrensde ruimte kan even bevrijdend voelen, maar niet weten wanneer je het werk goed doet, weinig houvast hebben kan ook juist als beklemmend worden ervaren (een professioneel vacuüm).

Al met al brengt dit ons tot de conclusie dat het we bij wijze van afsluiting van dit onderzoek niet zozeer een set regels en richtlijnen zouden moeten maken, maar in plaats daarvan wel handreikingen kunnen en moeten doen om auditprofessionals te helpen hun eigen kwaliteit onder de loep te nemen en in samenspraak met anderen te bepalen wat in deze nu goed werk is.

Van alleen steunen op standaarden naar houvast door gesprek over beroepssituaties

Vastleggen wat 'goed werk' is heeft iets tragisch: het wekt immers de suggestie dat wat goed werk is zich zo maar zou laten omsingelen en inkaderen, terwijl wat goed is eigenlijk natuurlijk altijd situationeel bepaald is.

Dilemma is hier dat het aan de ene kant belangrijk is dat een auditprofessional ruimte heeft om eigen afwegingen te maken. Maar aan de andere kant is het natuurlijk ook van belang dat die eigen afwegingen worden gemaakt in afstemming met collega's en betrokkenen – om in samenspraak te (blijven) bepalen of die afwegingen nu juist en passend zijn. In die zin is professionaliteit hier iets dat zowel individueel als collectief van aard is (Ruijters e.a., 2015); dus waarin het draait om eigen verantwoordelijkheid maar ook rekenschap daarvoor durven dragen richting anderen.

Waar de professionele praktijk zich kenmerkt door het unieke van elke situatie, richt de inkadering daarvan via regels en richtlijnen zich naar datgene wat context onafhankelijk is, en dus op allerlei plekken bruikbaar. Vastlegging concentreert zich op de 'wetten' die schuilgaan achter variatie in de praktijk, vanuit een oogpunt van eenduidigheid en voorspelbaarheid. De praktijk daarentegen wordt gekenmerkt door ambigüiteit en ambivalentie. Waar in de professionele standaarden de mens 'uit de materie' wordt geschreven, staat mensenwerk in de praktijk juist centraal. Kunst is precies daarom (ook hier weer!) om van de beide waarheden op productieve wijze bij elkaar te brengen.

Professionele ontwikkeling wordt daarmee een kwestie van zoeken naar situationele wijsheid, contingente afwegingen maken, dilemma's delen, reflecteren op eigen heuristieken en biases en waarheden verbinden. Houvast valt hier naar ons idee niet te vinden in (schone) papieren stan-

daarden maar in (modderige) praktijken, in gedeelde ervaringen, gemeenschappelijke ambities, beelden of verhalen. En die worden gevormd in interactie, met een voortdurende afwisseling van opschrijven en uitvegen, van vastleggen en openbreken, van maken en weer afbreken. Nooit af, nooit klaar.

'Goed werk' is in die zin te verbinden met individuele maar ook met collectieve inzichten. Het gaat er niet alleen om dat een internal auditor voor zichzelf weet er goed werk wordt verricht, maar ook anderen (een collectief van vakgenoten) dat herkennen. Helemaal zonder referentiepunten wordt dat lastig. Wel vraagt het de vorming van een ander soort houvast: niet in professionele standaarden in de vorm van regels en richtlijnen of protocollen, maar via het goede gesprek – over kritische beroepssituaties op basis waarvan dilemma's zijn te delen, met haakjes voor persoonlijke en professionele ontwikkeling.

Follow up: ruimte voor reflectie op de vraag naar ‘goed werk’

Ons voorstel zou zijn om vanuit de beroepsvereniging (IIA), in aanvulling op de reeds bestaande gremia en overleggen, een gestructureerde vorm te ontwikkelen waardoor auditprofessionals met elkaar in gesprek kunnen over wat ‘goed werk’ is – juist aan de randen van het vak, waar praktijken niet makkelijk meer in regels en richtlijnen te vangen zijn en ingewikkelde afwegingen spelen, waar de waarheid niet zomaar te vinden is, maar via onderling verbinden moet worden gevonden. Wij denken dat dit niet ‘rule based’ kan maar alleen ‘principle based’; via interactie gericht op leren en ontwikkelen, op reflecteren en ruimte maken voor dialoog.

Dat kan volgens ons via een eenvoudige werkwijze van vier stappen:

- 1) Kiezen van een kritische beroepssituatie die relateert aan de eigen auditpraktijk en die het mogelijk maakt om een koppeling te leggen met eigen ervaringen en inzichten.
- 2) Bespreking van die kritische beroepssituatie in groepsverband (liefst met een beperkte omvang, bijvoorbeeld 4 of 5 deelnemers), met aandacht voor omstandigheden en afwegingen en strategieën van misleiding die betrokkenen (al dan niet) hanteren.
- 3) Gezamenlijke reflectie op het verhaal dat zo ontstaat uit de interactie, met bijzondere aandacht voor de omgang in de oordeelsvorming met (bewuste en onbewuste) biases en de keuze voor onthulling of verhulling daarvan.
- 4) Koppeling leggen met standaarden en regels en richtlijnen die gelden voor het vak van de internal auditor, voor een professionele ontwikkeling met handelingsrepertoire dat niet ‘rule based’ is maar ‘principle based’.

Om lastige dilemma’s in het vak te doorleven is het belangrijk ze te koppelen aan concrete casuïstiek. Door bespreking daarvan in kleine groepen valt dat te verbinden met eigen ervaringen in de beroepspraktijk. In andere professies worden hiervoor vaak intervisie systematiek gebruikt.

Bij de uitwerking hiervan zijn ook elementen van ‘gamification’ te benutten, denk bijvoorbeeld aan een basis van korte casebeschrijvingen, vragen om daarover te stellen, en een set spelregels over hoe de bespreking hiervan is vorm te geven. Zie ter inspiratie bijvoorbeeld:

<https://ooa.nl/professionaliseren/de-boks-in/>

Behalve het aangaan van de dialoog met andere auditors, kan een internal auditor natuurlijk ook zelfstandig reflecteren op de vraag welke vormen van (zelf)misleiding in diens dagdagelijkse praktijk spelen. Dit kan aan de hand van de aangeboden casuïstiek, maar ook op basis van B-ray metingen (Nuijten e.a. 2024). Welke biases manifesteren zich in de context van het auditobject? En op welke wijze zou de internal auditor hier rekening mee kunnen houden bij een audit (onder meer via integratie van normen om deze biases boven water krijgen)? Wat helpt is dan het besef dat auditors als relatieve ‘outsider’ sommige biases scherper zien dan auditees (bijvoorbeeld de status quo bias, het near completion effect, het mum effect, de planning fallacy en het sunk cost effect), maar dat ook juist het omgekeerde het geval kan zijn (insiders hebben bijvoorbeeld affect heuristic, group think en het student syndrome zelf eerder in beeld).

Professionele ontwikkeling van de auditor: kritische beroepssituaties

Als eerste uitwerking van het voorstel hierboven schetsten we vier kritische beroepssituaties die naar ons idee bespreking te behoeven, omdat ze het mogelijk maken lastige dilemma's over wat nu 'goed werk' in onderling gesprek samen te doorleven.

We ordenen ze hier voor het gemak maar even via een twee-bij-twee matrix waarin de basisdimensies zijn dat er zowel voor de auditee als de internal auditor ruimte is om zich (bewust of onbewust) misleidend op te stellen ten opzichte

van wat ze zelf beschouwen als de waarheid. Dat kunnen ze doen door zaken te verhullen maar ook juist door die zaken te onthullen. Let wel, onthullen is dus niet hetzelfde als de waarheid tonen – ook onthullen kan misleidend uitwerken, bijvoorbeeld als bepaalde zaken sterk worden uitgelicht waardoor andere zaken juist naar de achtergrond verdwijnen.

Op basis van deze eerste ordening laten zich al direct vier types casus onderscheiden, die we hierna kort zullen belichten en in het kader van ons onderzoek zijn besproken via de bovenbeschreven systematiek van vier stappen:

Dynamieken van waarheidsv(erb)inding		Internal auditor	
		Onthult	Verhult
Auditee	Verhult	Casus: ESG-projecten met lange looptijd Kwestie: maakt het uit welke bias ten grondslag ligt aan verhulling door de auditee? Bijvoorbeeld: planning fallacy of self-justification?	Casus: Openbaarmaking van cyberrisico's Kwestie: maakt het uit welke bias ten grondslag ligt aan verhulling door de auditor? Bijvoorbeeld: illusion of control of mum effect?
	Onthult	Casus: Pijnlijke/persoonlijke worstelingen delen Kwestie: maakt het uit welke bias ten grondslag ligt aan verhulling door de auditor? Bijvoorbeeld: affect heuristic of bias blindness?	Casus: Hersteltijd voor organisatie in crisis Kwestie: maakt het uit welke bias ten grondslag ligt aan onthulling door de auditee? Bijvoorbeeld: anchoring effect of ostrich effect?

Casusbespreking: ESG-projecten met een lange looptijd

Kritische beroepssituatie: Binnen een organisatie is sprake van een ESG-project (of IT-project) met een lange looptijd, waarbij concrete opbrengsten op zich laten wachten. Tussen auditor en auditee bestaat verschil van opvatting over wat nu waar is. De auditor constateert 'tegenvallend resultaat' en 'vertraging in de voortgang'. De auditee meent dat sprake is van 'voorbereidend handelen' en 'het scheppen van condities' die in de toekomst via versnelde realisatie ambities alsnog binnen bereik zullen brengen.

Misleidingstrategieën: De auditee schetst een nogal rooskleurig beeld van de toekomst, probeert de aandacht te richten op signalen die hoopvol zijn richting de toekomst en informatie die inzicht geeft in de huidige situatie naar de achtergrond te drukken. Verder is er sprake van veel verhullend taalgebruik en wordt er gespeeld met timing, bijvoorbeeld door pogingen te doen om het onderzoek te vertragen. De internal auditor beschouwt dit als verhullend gedrag van de auditee en heeft het idee dat de misleiding onthuld moet worden, al is er ook besef van de uitgestrekte tijdshorizon en de daarmee samenhangende onzekerheden rond wat nu waar is.

Reflectieruimte: Pogingen van de auditee om wat waar is in de beleving van de auditor te verhullen kunnen bewust of onbewust zijn, kunnen een poging tot misleiding van de ander zijn maar ook voortkomen uit zelfmisleiding. Bovendien kan de basis ervan gevormd worden door heel verschillende biases. Zo is denkbaar dat pogingen tot misleiding in dit geval worden opgeroepen door de planning fallacy (optimistische project schattingen) maar ook door self-justification (het recht praten van eerdere acties en besluiten voor jezelf, maar mogelijk ook richting anderen). Dat maakt wellicht nogal uit in het oordeel dat de internal auditor hier wil/kan vellen over het project.

Handelingsrepertoire: Uit onze bespreking van deze casus met internal auditors komt naar voren dat zij voor een andere toon/frame kiezen in de rapportage afhankelijk van de inschatting die hier wordt gemaakt over wat nu de opstelling van de auditee kan verklaren. Daarbij weegt ook een bredere inschatting mee: met welke waarheid van de auditor als 'countervailing power' is de leiding van de organisatie en omgeving eigenlijk geholpen?

Casusbespreking: Openbaarmaking van cyber risico's

Kritische beroepssituatie: Binnen een organisatie zijn aanzienlijke risico's gesignaleerd op het gebied van cyber, waarbij openbaarmaking is vereist van de auditrapportage hierover naar bijvoorbeeld de (politiek-bestuurlijke) leiding van een instelling of een toezichthouder namens (een deel van) de geldschieters. Tussen auditor en auditee bestaat weinig verschil in opvatting over wat nu waar is, zorgen zijn er vooral over de schadelijke bijwerkingen van het ongefilterd naar buiten komen daarvan, voor de organisatie en breder voor de maatschappij.

Misleidingstrategieën: Niet alleen de auditee maar ook de auditor is geneigd om hier toch wat verhullend op te treden. Hoewel in zijn algemeenheid de voordelen van (toenemende) transparantie direct worden onderschreven (leren en verbeteren), is de inschatting dat deze in dit geval niet opwegen tegen de ongewenste effecten die zo worden opgeroepen. Heel bewust wordt daarom een afweging gemaakt over het gewenste niveau van detail bij het presenteren van de informatie, niet alleen omdat kwaadwillenden er hun voordeel mee kunnen doen maar ook omdat het vertrouwen in de organisatie erdoor geschaad kan worden.

Reflectieruimte: Pogingen van auditee en auditor om wat waar is richting de buitenwereld te verhullen kunnen bewust of onbewust zijn, kunnen een poging tot misleiding van de ander zijn maar

ook voortkomen uit zelfmisleiding. Bovendien kan de basis ervan gevormd worden door heel verschillende biases. Zo is denkbaar dat pogingen tot misleiding in dit geval worden opgeroepen door de 'illusion of control' (we krijgen dit in de tussentijd nog wel opgelost) maar ook door het 'mum effect' (ik zie dat het fout gaat maar houd mijn mond daarover). Dat maakt wellicht nogal uit in het oordeel dat de internal auditor hier wil/kan vellen over het project.

Handelingsrepertoire: De auditors die wij hebben gesproken over deze casus willen transparant zijn maar tegelijkertijd voorkomen dat zij onbedoeld hun eigen organisatie schade toebrengen of de relatie van hun organisatie met de omgeving verstoren. Daardoor is te zien dat gevoelige opmerkingen soms verschuiven van de formele schriftelijke rapportage (die extern verspreid zou kunnen worden) naar mondeling rapportage die informeel vorm krijgen. De paradox is hier natuurlijk dat (toenemende) transparantie tot gevolg kan hebben dat juist de meer gevoelige audit-bevindingen meer nog dan voorheen aan het zicht van de buitenwereld onttrokken raken.

Casusbespreking: In vertrouwen persoonlijke worstelingen delen

Kritische beroepssituatie: Binnen een organisatie is een audit gaande waaruit duidelijk wordt dat de situatie die naar voren komt uit de projectdocumentatie in het geheel niet overeenkomt met de situatie die door de internal auditor wordt aange troffen. De projectleider stelt zich open en eerlijk op wanneer hij hiermee wordt geconfronteerd. Hij laat in vertrouwen weten persoonlijk enorm te worstelen met wat er gaande is en er zelf ook slecht van te slapen. De internal auditor schat in dat een kritisch oordeel zal leiden tot overspannenheid en vertrek van de projectleider, en verdere vertraging in de voortgang van het project.

Misleidingstrategieën: De auditee onthult hier persoonlijke informatie waar de internal auditor eigenlijk niet veel mee kan. Tegelijk biedt het wel (nieuw) inzicht in de impact van eigen optreden, waarbij openheid niet vanzelf het belang van betrokkenen en van de organisatie dient.

Reflectieruimte: Pogingen van auditee om wat waar is richting de auditor te onthullen kunnen in dit geval bewust of onbewust zijn ingezet en kunnen zelfs een poging tot misleiding zijn, met de hoop op affect heuristic (auditor baseert zijn of haar keuze op huidige emotie) bij de auditor. Ook kunnen ze in dit geval weer voortkomen uit zelfmisleiding, in dit geval betreft het bias blindness (blinde vlek voor vooroordelen). De basis ervan kan dus gevormd worden door heel verschillende biases. Dat kan weer verschil maken voor het oordeel dat de internal auditor hier velt over het project en hoe onthullend de rapportage gaat zijn.

Handelingsrepertoire: De auditors die wij hebben gesproken over deze casus menen dat de persoonlijke bekentenis – zelfs als die in vertrouwen plaatsvindt – aanleiding kan zijn voor een extra bevinding, die positief of negatief kan uitpakken voor de persoon in kwestie, afhankelijk van waar de organisatie (als uitdrukking van een breder maatschappelijk belang) mee geholpen is. Lastig is wel dat zowel de keuze om in vertrouwen verkregen informatie te 'verzwijgen' en te verhullen of te 'benoemen' en dus te onthullen zich tegen de internal auditor kan keren.

Casusbespreking: Hersteltijd voor een organisatie in crisis

Kritische beroepssituatie: Een organisatie verkeert al langere tijd in crisis. In de media wordt uitgebreid bericht over wat er allemaal mis is. Een luidruchtige roep om ingrijpen heeft niet alleen verbetering gebracht. Zo is sprake van een zeer omvangrijke inzet van bureaus die goed verdienen aan de ontstane situatie en die veel druk zetten

op lopende zaken, waardoor er weinig tijd is voor het op orde brengen van de 'going concern'.

Misleidingstrategieën: De auditee speelt open kaart en onthult niet alleen wat er allemaal fout is gegaan in de voorbije periode maar maakt ook duidelijk dat de hersteltijd om verbeteringen door te voeren ontbreekt door alle hectiek. De internal auditor zou de benodigde rust en ruimte graag bieden aan de auditee, en weet dat weer een volgend kritisch auditrapport hier niet aan bijdraagt. De afweging die nu voorligt is hoe scherp bevindingen en conclusies moet worden opgeschreven en of het dienstbaar is juist ook wat eerste hoopvolle signalen richting de toekomst uit te lichten.

Reflectieruimte: Pogingen van auditee om wat waar is richting de auditor en de buitenwereld te onthullen kunnen in dit geval bewust of onbewust zijn, kunnen zelfs een poging tot misleiding zijn (anchoring effect: het kiezen van een vast referentiepunt voor besluitvorming) of voortkomen uit zelfmisleiding (ostrich effect: je hoofd in het zand steken). De basis ervan kan dus gevormd worden door heel verschillende biases. Dat kan nogal uitmaken voor het oordeel dat de internal auditor hier wil/kan vellen over het project en hoe onthullend en hoe verhullend de rapportage gaat zijn.

Handelingsrepertoire: Uit onze bespreking van deze casus met internal auditors komt naar voren dat er nogal wat variatie mogelijk is in toon bij rapportage: oordelen kunnen onderkoeld worden opgeschreven maar ook juist scherp worden aangezet. Het hangt af wat het urgentiebesef is in de organisatie en of dat aanwakkering behoeft of juist niet. Belangrijk is in ieder geval om ook de vraag te stellen welke belangen worden meegenomen: alleen die van de direct belanghebbenden of ook die van andere belanghebbenden binnen en buiten de organisatie. Daartussen kan spanning bestaan.

Afsluiting: misleiding als motor voor professionele ontwikkeling?

Tot slot nog dit. Het helpt zonder meer voor de doorontwikkeling van het auditvak om aan de hand van de beroepsstandaarden ook met elkaar in gesprek te gaan over kritische situaties waarin regels en richtlijnen geen uitsluitsel bieden en alleen gezamenlijke reflectie de weg vooruit wijst. Maar dat is niet alles. Belangrijk is ook om nog eens te goed te denken over de rol die misleiding eigenlijk speelt in de ontwikkeling van de professie. Dat was overigens ook precies de reden voor het IIA dit onderzoek uit te voeren.

Vaak hebben we de neiging om nogal eenzijdig negatief te denken over misleiding en verhullend gedrag. Eigenlijk is het net als met hypocrisie: veel mensen zullen dat associëren met schijnheiligheid en er niet direct de positieve kant van inzien. En toch kan het ook in organisatieverband soms helpen om de schijn op te houden – dat inzicht zal direct helder zijn voor wie wel eens zelf het huis behangen heeft, en daarom precies weet welke onvolkomen liefst snel weggewerkt of verborgen moeten worden achter een mooi schilderijtje om de kritische blik van schoonouders en ander kritisch publiek te doorstaan...

Om het nog even heel praktisch te maken: internal auditpraktijk van (zelf)misleiding heeft geleid tot nieuwe instrumenten om die vast te stellen en van daaruit ook steeds geavanceerdere auditpraktijken om vormen van (zelf)misleiding vast te stellen en daarmee productief om te gaan. Zo is inmiddels duidelijk dat internal auditors minder goed zijn in het vaststellen van sommige biases dan direct betrokkenen bij projecten maar andere biases juist scherper in beeld krijgen (vgl. Nuijten e.a., 2024). De internal auditor kan daar als waarheidsverbinder zijn voordeel mee doen en het gesprek aangaan in de organisatie om te laten zien welke vormen van (zelf)misleiding hier spelen, en hoe die de organisatie schade berokkenen of juist bijdragen aan het organisatiesucces.

Misleiding kan hinderlijk zijn, maar is ook op te vatten als iets dat soms helpt. Niet voor niets is misleiding een wijdverbreid fenomeen dat op alle niveaus van het leven voorkomt, zo laat Trivers (2014) in zijn prachtige boek zien. Het manifesteert zich in parasitaire relaties tussen dieren, roofzuchtige gedragingen in ecosystemen, en sociale interacties tussen organismen. Misleiding en zelfmisleiding speelt daarnaast een grote rol in menselijke interacties, en dus ook in de auditpraktijk. Ter beheersing daarvan worden tegenmaatregelen ontwikkeld, maar ondertussen blijft ook misleiding zich doorontwikkelen om onthulling te voorkomen. De voortdurende strijd tussen misleiders en diegenen die misleid (dreigen te) worden heeft geleid tot de evolutie van steeds geavanceerdere levensvormen, met aanpassing aan beide zijden. En dat geldt precies zo voor onze professionele praktijken: het verhullen en onthullen wat waar is (of kan zijn) gaat daarin altijd door – en dat is niet een teken van oprukkend barbarisme maar van juist van beschaving, niet een uitdrukking van verval maar juist van vooruitgang.



F A

K E
C T

Literatuur

- Aardema H., (2005), *Stille waarden: een reflectie op overnormering in publiek management*, Oratie Faculteit Managementwetenschappen OU, Den Haag.
- Arif, N. en A. Molenkamp (2011), Over het kaf en het koren. *Auditmagazine*, 2011 (1), pp. 44-47.
- Baaijens E. e.a. (2007), *Audit bij de overheid*. Den Haag: Rijksacademie voor Financiën en Economie.
- Bos, P., Korte, R de, Otten, J (2017), *Management Control Auditing: bijdragen aan doelrealisatie en verbetering*, Driebergen: Auditing.nl.
- Bateson, G. (1972). *Steps to an Ecology of Mind*. St.Albans: Paladin.
- Berger, P. & Luckmann, T. (1971). *The Social Construction of Reality*. Garden City N.Y: Anchor Books.
- Bettelheim, B. (1975). *Het nut van sprookjes*. Cothen: Servire Uitgevers.
- Braun, D., & Kramer, J. (2015). *The corporate tribe, Organisatielessen uit de antropologie*. Deventer: Vakmedianet.
- Brunsson, N. (1986). Organizing for inconsistencies. On organizational conflict, depression and hypocrisy as substitutes for action in: *Scandinavian Journal of Management Studies*, Vol. 2, 1986, 3/4, pp. 165-185.
- Brunsson, N. (1989). *The Organization of Hypocrisy: Talk, Decisions and Action in Organizations*. New York: John Wiley & Sons.
- Brunsson, N. (2002). *The Organization of Hypocrisy: Talk, Decisions and Action in Organizations* (2e ed). New York: John Wiley & Sons.
- Brunsson, N. (2003). Organized hypocrisy, in B. Czarniawska and G. Sevón (eds). *The Northern Lights: Organization Theory in Scandinavia*, 2003, pp. 201-222.
- Brunsson, N. (2007). *The Consequences of Decision-Making*. New York: Oxford University Press.
- Bruijn, J.A. de (2011). *Framing, Over de macht van taal in de politiek*. Amsterdam: Atlas.
- Cucciniello, M., Porumbescu, G. & Grimmelikhuijsen, S. (2016). 25 years of transparency research: Evidence and future directions. *Public Administration Review*.
- Dees, M. (2011), *De public sector auditor – trait d'union in het openbaar bestuur*, oratie Nyenrode. Breukelen: Nyenrode Business Universiteit.
- Denis, J-L, Langlely, A., & Rouleau, L. (2006). The Power of Numbers in Strategizing, in: *Strategic Organization*, vol 4 (4), nov. 2006, pp.349-377.
- Driessen, A.J.G., Kerk, J.W. van der, Molenkamp, A. (1997), *Operationele auditing, Een managementkundige benadering*, Deventer: Kluwer bedrijfsinformatie.
- Driessen, A.J.G., Molenkamp, A. (2008), *Internal auditing, Een managementkundige benadering*, Deventer: Kluwer bedrijfsinformatie.
- Dreu, C.K.W. de (2005). *Bang voor conflict. De psychologie van conflicten in organisaties*. Van Gorcum.
- Edelman, M. (1988). *Constructing the Political Spectacle*. Chicago: University of Chicago Press.
- Etzioni, A. (2014). The Limits of Transparency. *Public Administration Review* 74(6): 687-688.

Gleim, I.N. (2009), CIA Review, Part I, Internal Audit's Role in Governance, Risk, and Control, fourteenth edition. Gleim Publications, Inc.

Goffman, E. (1959). De dramaturgie van het dagelijks leven, Schijn & werkelijkheid in sociale situaties. Utrecht: Bijleveld.

Homan, Th. (2013). Het Et-cetera principe, Een nieuw perspectief op organisatieontwikkeling. Den Haag: Academic Service.

Hood, C. & Jackson, M.W. (1991). Administrative argument. Dartmouth.

Hood, C. (2007). What happens when transparency meets blameavoidance?, Public Management Review, 9:2, 191-210.

Hood, C. (2010). Accountability and transparency: Siamese twins, matching parts, awkward couple. West European Politics, 33, 989-1009.

Huf, D. (1957). How to Lie with Statistics. New York: W.W. Norton & Company.

Hundman, R. (2010). Weerbarstig veranderen, Paradox van de vrijheid. Delft: Eburon.

Kahneman D. & A. Tversky(1979), Prospect theory: an analysis of decision under risk, Econometrica, vol47. Nr.2. pp. 263-291.

Kahneman, D. (2011), Ons feilbaar denken. Amsterdam: Business Contact.

Kampen, J. (2011). Interventies in verwaarloosde organisaties: een exploratieve studie naar diagnose en herstel. Amsterdam: Uitgeverij Business Contact.

Kets de Vries, M. & Miller, D. (1984). De neurotische organisatie. Amsterdam: Management Bibliotheek.

Lakoff, G., & Johnson, M. (1980). Metaphors We Live By. Chicago: The University of Chicago Press.

Mangham, I.L., & Overington, M.A. (1987). Organization as Theatre: a Social Psychology of Dramatic Appearances. Chichester: Wiley.

Mead, G.H. (1934). Mind, Self and Society. Chicago: The University of Chicago Press.

Mertens (2023), De kloof tussen groene woorden en vieze daden, Rotterdam: ESAA.

Monmonier, M. (1991/1996). How to Lie with Maps. Chicago: The University of Chicago Press.

Moor, M. (2012). Tussen de regels, Een esthetische beschouwing over geweld van organisatie. Utrecht: Uitgeverij IJzer.

Morgan, G. (1986). Images of Organization. Newbury Park, CA: Sage Publications.

Nuijten, A. (2012). Deaf effect for risk warnings; A causal examination applied to information systems projects. Rotterdam: Erasmus Research Institute of Management - ERIM.

Nuijten, A., Twist, M. v., & Steen, M. v. (2015). New Routes for the internal audit profession. International Journal of Auditing, 19, 195-205.

Nuijten e.a., (2024). IIA Survey – Inzichten uit de beroepspraktijk, Rotterdam: ESAA, intern onderzoeksverslag.

Oss, L. van, & Hek, J. van 't (2012). Ondertussen in de organisatie. Deventer: Mediawerf.

Porter, T.M. (1995). Trust in Numbers: The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life. Princeton, NJ: Princeton University Press.

Power, M. (1994). The Audit Society, in: Accounting as social and institutional practice. Cambridge, pp. 299-316.

- Rijnja, G. (2012). *Genieten van weerstand*. Enschede.
- Ruijters, M. (red.) (2015), *Je Binnenste Buiten, Over professionele identiteit in organisaties*, Deventer: Vakmedianet.
- Schön, D. A. (2003). *The Reflective Practitioner: How Professionals Think in Action*. Aldershot: Ashgate.
- Simon, H. (1955), *Bounded rationality*.
- Stone, D. (1997). *Policy Paradox. The Art of Political Decision Making*. Third revised edition. New York/ London: W.W. Norton & Company.
- Schneider, L. (2023), *The Art of Lying*, presentation. Rotterdam: ESAA
- Sunstein, C.R. (2015), *Fifty shades of Manipulation*
- Swinkels, W. (2012), *Exploration of a Theory of Internal Audit*. Delft: Eburon.
- Taleb, N.N. (2013/2016), *Antifragiel, Dingen die baat hebben bij wanorde*, Amsterdam: Uitgeverij Nieuwezijds.
- Trivers, R. (2014), *The Folly of Fools, The Logic of Deceit and Self-Deception in Human Life*, Basic Books,
- Van Doorn, M. & S. Duivenstein, Th Pepping (2021), *Echt nep, Spelen met de realiteit in tijden van AI, Deepfakes en de Metaverse*, Voorschoten: Bot Uitgevers.
- Van Twist, M. & J. Breedveld (2018), *Mensenwerk, Over gedragseffecten in de auditprofessie*, Rotterdam: ESAA.
- Van Twist M., Van der Steen M, Bouwmans H, Bekkers H (2013) *De internal auditor in het publieke domein: Drijfveren en dilemma's, principes en paradoxen*. Boom Lemma (Den Haag).
- Van Twist, M. (2024), *De auditor als waarzegger*, in: *Audit Magazine*
- Van Twist M. & E.H. Klijn, M. van der Steen (2013), *Over hijgerigheid en lange adem: een verkenning van de relatie tussen toezicht en media*. Den Haag: WRR webpublicatie.
- Van der Zee, S. (2020), *Hoe taal kan helpen een onderscheid te maken tussen waarheid en fictie*, in: de Ridder, J., Vliegthart, R. & Zuure, J. (eds.). *Doen, durven of de waarheid?: Democratie in digitale tijden*. Amsterdam: AUP, pp.167-182
- Vermaak, H. (2015), *Plezier beleven aan taaie vraagstukken, Werkingsmechanismen van vernieuwing en weerbaarheid (2e editie)*. Deventer: Vakmedianet.
- Vermaak, H. (2017). *Iedereen verandert, nu wij nog*. Deventer: Vakmedianet.
- Verweij, M. & M. Thompson (eds) (2006), *Clumsy Solutions for a Complex World, Governance, Politics and Plural Perceptions*, Palgrave Macmillan.
- Watzlawick, P. (1976). *Is 'werkelijk' waar?, Spraakverwarring, zinsbegoocheling, en de onvoorstelbare werkelijkheid*. Deventer: Van Loghum Slaterus.
- Weggeman, M. (2003). *Provocatief adviseren. Organisaties mooier maken*. Scriptum.
- Weick, K.E. (1979). *The Social Psychology of Organizing*. Reading Massachusetts: Addison-Wesley.
- Weick, K.E. (1995). *Sensemaking in Organizations*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Witteveen, W.J. (1988). *De retoriek in het recht. Over retorica, staatsrecht en democratie*. Zwolle: Tjeenk Willink.
- Witteveen, W. (1992). *Het theater van de politiek*. Amsterdam: Amber.
- Zijderveld, A.C. (1971). *Over de relativiteit van kennis en werkelijkheid*. Meppel: Boom.



Instituut van
Internal Auditors
Nederland

