

‘Alles zou anders kunnen zijn – en bijna niets kan ik veranderen’

Verbetering van de controlepraktijk belicht vanuit de systeemtheorie van Luhmann (v. 15 februari 2018)

Introductie

Luhmann (1927-1998) heeft een zekere faam met treffende uitspraken. De zin in de titel maakt hem in 1969 bekend buiten de sociologie. De zin dekt ook de lading van deze bijdrage voortreffelijk. Luhmann was algemeen socioloog. Zijn theorie beschrijft de complexiteit van de functioneel gedifferentieerde samenleving en van alle sociale systemen daarin. Zijn differentiatietheorie speelt een rol van betekenis in wetenschap, politiek, recht en economie, in onderwijs en kunst (zie *Luhmann Handbuch*, 2012). In Duitsland maar ook daarbuiten is het aanzien groot, zoals in het Luhmann instituut, Lecce, Italië. Zijn werk omvat zo'n 100 boeken (de buitenlandse meegeteld), 500 artikelen en is in 12 talen vertaald. Een flink aantal boeken verscheen pas na zijn dood. Uit zijn beroemde 'Zettelkasten' (met 90.000 stamkaarten) zullen waarschijnlijk nog meer (vertalingen van) publicaties voortkomen. Neem je de secundaire literatuur erbij dan is Luhmann eerder een reis door een uitgestrekt conceptueel domein dan een auteur van wie je tussen neus en lippen de theorie even behandelt¹.

Vertrekpunt in deze bijdrage is Luhmanns ontevredenheid met de manier waarop we de verandering, het gedrag (systeemtoestanden) en de (zelf)besturing beschrijven van complexe sociale systemen.

We werken steeds met ervaringsnabije begrippen, maar, zegt hij in een interview (1994):

Ik ben ervan overtuigd dat je met complexere, gecompliceerdere theorieën zeer veel meer problemen en onderlinge samenhangen ertussen zichtbaar kan maken dan met op dat moment gangbare of direct tot de verbeelding sprekende, ervaringsnabije begrippen zou kunnen. Ik denk dat ons tekort op dit moment, intellectueel, ook zit in onze beschrijvingen van de moderne maatschappij. En alleen als je zo'n verbeterde beschrijving hebt, kun je wat meer overwogen zien wat je kunt doen.

Wie ervaringsnabije begrippen loslaat komt in theorie terecht met een hoge abstractiegraad. Abstract, want de algemene systeemtheorie van Luhmann is een differentiatietheorie, een evolutietheorie, een communicatietheorie, een mediatheorie en een maatschappijtheorie in één. De theorie maakt het mogelijk om zowel *de maatschappelijke constructie van de werkelijkheid* onder de loep te nemen als *de werkelijkheid van de maatschappelijke constructies* (*Luhmann Handbuch*, 111). Zijn radicale constructivisme maakt je bovendien (pijnlijk) bewust van gehechtheden aan referentiekaders waar Luhmann expliciet mee breekt.

In de abstractiegraad van de theorie kan ik meegaan door een hele onvoorzichtige vergelijking te maken. Luhmanns systeemtheorie past qua abstractiegraad bij de wereld die bezig is quantummachines voort te brengen. Dat zal tot geheel andere niveaus van complexiteit leiden dan wij nu kennen. Luhmanns theorie is voor sociale systemen zo iets als de quantummechanica voor quantumcomputers. Die gaan over tien jaar problemen analyseren waar supercomputers nu nog niet genoeg capaciteit voor hebben. Omdat quantumcomputers tegelijk 0 en 1 kunnen zijn, kraken ze de RSA 2048 (de beveiliging van al onze digitale toepassingen zoals bankpasjes, creditcards etc.) in 100 seconden waar een supercomputer nu nog 1 miljard jaar over zou doen².

Aansluitend bij die vergelijking is Luhmanns theorie te beschouwen als een overbruggingsarchitectuur van operationele sociale systemen in de complexiteit van hier en nu naar dan en daar.

¹ Zie Christis (1998), Achterbergh en Riesewijk (1999), Ortmann en Martens (2004), Achterbergh en Vriens (2010) en Laermans (1999; 2013). Erkende bronnen over Luhmann zijn verder Blom (1997) en Zijlmans (1995).

² Svore, Quantum Computing, 2016

Luhmanns systeemtaal abstraheert van onze ervaring die we maar lastig kunnen uitschakelen. Dat schept afstand en belemmert het begrip van wat de theorie van Luhmann allemaal inhoudt en hoe die te gebruiken is. Dat laat zichtbaar forse sporen na bij mensen die zijn theorie interessant vinden. Van Twist (hoofdstuk) bijvoorbeeld plaatst Luhmann niet alleen in de verschillende systeemtheorie 'golven' maar laat ook zijn (worsteling met zijn) waardering voor Luhmann in de bestuurskunde zien.

Huysmans (2009) geeft de volgende raad mee vóór je met Luhmann aan de slag gaat:

'Luhmanns theoretische bouwwerk is in zijn complexiteit tamelijk hermetisch. Ofwel je gaat zijn bouwwerk binnen, je maakt je de terminologie eigen, leert systeemtheoretisch observeren en ziet de sociale werkelijkheid op een geheel nieuwe manier; ofwel je blijft buiten en schampert wat over de ondoorgroendelijke terminologie van de systeemtheoretici'.

Wie besluit het bouwwerk binnen te gaan vindt in de 1^e paragraaf uitleg van de belangrijkste begrippen van Luhmanns sociale systeemtheorie. Kun je met zijn sociale systeemtheorie ook werken in of bij verandering van organisaties? Dat wordt in de 2^e paragraaf geprobeerd bij een actuele casus: de mislukkende pogingen om de kwaliteit van de controlepraktijk te verbeteren. Dat is zeker een taai vraagstuk met heel veel gevolgen. Met de systeemtaal van Luhmann wordt een beschrijving gemaakt van dat geheel en gedeeltelijk mislukken van initiatieven tot verbetering. De bijdrage sluit af met conclusies. Een korte bio, een Luhmann begrippenlijst en een lijst van inspirerende literatuur zijn eraan toegevoegd.

1. Luhmanns sociale systeemtheorie

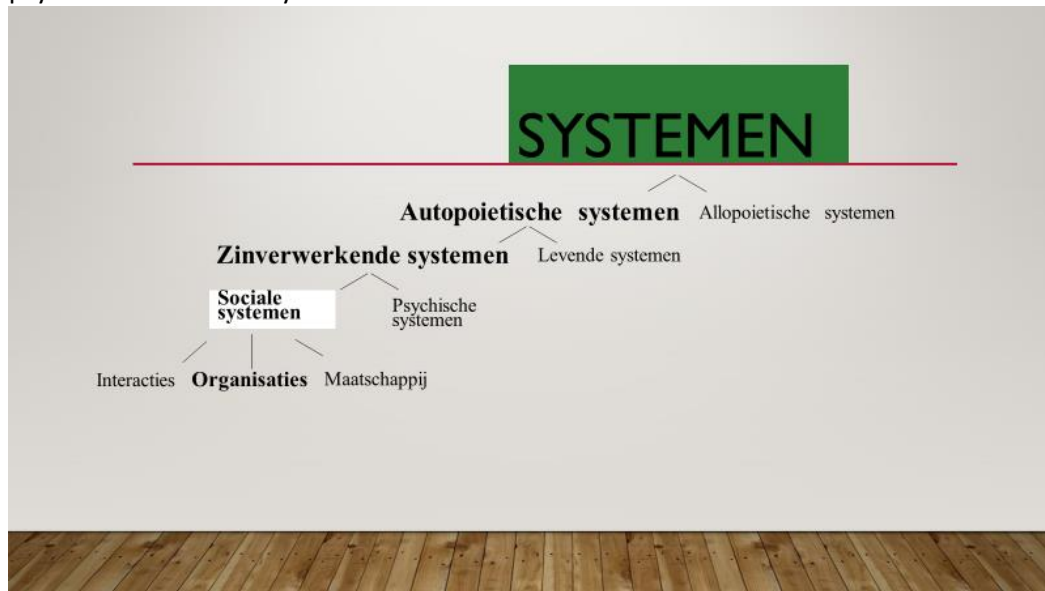
De sociale systeemtheorie van Luhmann ontwikkelt zich uiteraard in de loop der tijd. Leg maar eens interviews uit 1973 en 1994 naast elkaar. Historische ontwikkelingen en discussies met en inzichten van anderen oefenen daar invloed op uit. Zoals rond 1980 het autopoïetische begrip van Maturana en Varela en later het denken over 1^e en 2^e orde waarnemen van Von Foerster³.

Al vanaf het begin is Luhmanns systeemtheorie uniek. De theorie breekt met de hoofdstromingen van de toenmalige Duitse en Amerikaanse sociologie waarin individu en groep, structuur en handeling de boventoon voeren. En datzelfde doet hij ten opzichte van de Duitse filosofische stromingen waarin leven, bewustzijn, geschiedenis en taal, al dan niet van dialektische, hermeneutische of (post)analytische snit, domineren. Samenvattend breekt Luhmann radicaal met het subject- en identiteitsdenken waarvoor het denken van het Zijn (ontologie) en metafysische interpretaties (ook als illusies) nog mogelijk zijn. Wat is er radicaal nieuw aan zijn systeembegrip? De wereld is niet van buitenaf (door een subject) waarneembaar (Luhmann, 1995, 95). Maar slechts door systemen zelf. Dus niet mensen observeren, systemen doen dat. Systemen bestaan uit selectieve relaties tussen elementen (dus geen variabelen) en daardoor reduceren systemen complexiteit in een contingente wereld. Alles wat is kan ook anders zijn.

Wie met dit systeembegrip werkt is bereid om elke inhoudelijke voorstelling van de wereld te verlaten. Als je weet hoe we die wereld door de operationele geslotenheid van systemen waarnemen hoef je niet te weten hoe de wereld 'is'. In de casus wordt nog wel duidelijk wat Luhmann daarmee bedoelt. Zijn systeemtheorie is zoals gezegd een differentiatietheorie, maar dan wel een die het systeem opvat als iets dat op zichzelf staat in onderscheid tot zijn omgeving. Door dat onderscheid met de omgeving reduceren sociale systemen complexiteit. Niet omdat systemen weer ergens tot een groter geheel samengevoegd worden, want de systeem/omgeving differentie is het uitgangspunt. Het systeem heeft geen andere functie dan het handhaven van dit onderscheid.

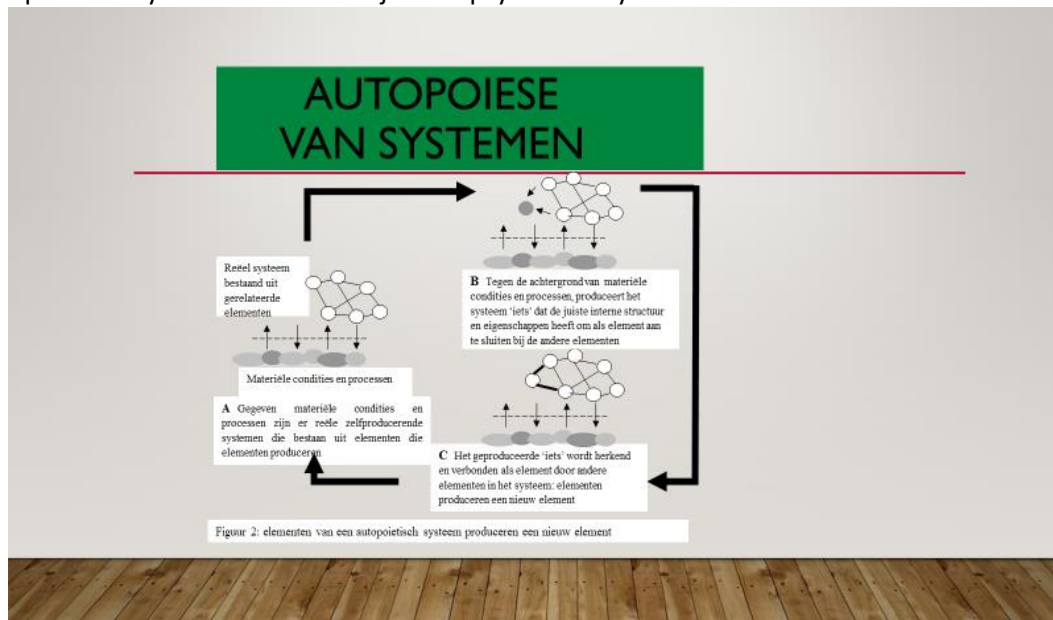
³ Laermans (2013, 511) onderscheidt drie fasen: 'eerst systeemtheorie à la Parsons, vervolgens de herijking daarvan op communicatieve leest, en tenslotte een meer omvattende kadering via de notie van observatie'.

Systemen zijn uiteen te leggen in een aantal typen (dia 1). Daarbij is niet alleen het verschil tussen autopoïese en allopoïese (door iets vreemds reproduceerbaar) van belang maar vooral dat tussen psychische en sociale systemen.



(dia 1)

Als zichzelf reproducerende systemen (autopoïese) behoren psychisch systeem en sociaal systeem tot dezelfde categorie systemen, maar sociale systemen kunnen niks met het element bewustzijn van psychische systemen bij het reproduceren (autopoïese) van zichzelf. De elementen bewustzijn respectievelijk communicatie verschillen zodanig dat psychisch en sociaal systeem voor elkaar omgeving zijn. Een psychisch systeem (omgeving) kan wel als onderwerp van informatie een communicatieproces een sociaal systeem binnenkomen. En de exclusieve koppeling tussen psychisch en sociaal systeem houdt ook in dat omgevingsfactoren enkel via een bewust zijn een communicatieproces in een sociaal systeem kunnen irriteren. Hier ontbreekt de ruimte om in te gaan op wat psychisch en sociaal systeem verder voor elkaar betekenen (structurele koppeling; zie Laermans, 1999, 97 e.v.). Want het accent ligt op sociale systemen en het luikje naar psychische systemen zit net zo dicht als dat naar ervaring.



(dia 2)

Een systeem reproduceert zich, naar analogie met een organisme die dat via reproductie van cellen doet, alleen door de elementen te produceren die aansluiten bij de elementen van dat systeem (dia 2).

Een systeem houdt op te bestaan als het niet meer functioneel is en de onderscheiding met de omgeving geen complexiteit meer reduceert. Luhmann concentreert zich als socioloog uiteraard op sociale systemen: interactie, organisatie en maatschappij. Die zijn er gewoon, ze vormen (net als tafels en stoelen) het meubilair van de wereld.

Functionele differentiatie betekent in zijn theorie verder dat sociale systemen in maatschappelijke subsystemen zoals politiek, economie, recht, wetenschap, kunst, onderwijs etc. zijn opgenomen. Ieder van die subsystemen heeft een eigen functie, reduceert een bepaald type complexiteit.

Door de dominante code, het 'hoogste' systeem/omgeving onderscheid in dat subsysteem, waarvan de sociale systemen binnen dat subsysteem weer eigen systeem/omgeving onderscheidingen maken, het programma en het erbij horende symbolisch gegeneraliseerde medium zoals geld in de economie, 'communiceren' die systemen met soortgelijk gecodeerde sociale systemen. Strikt gezien zijn ze alleen omgeving voor elkaar (zie ook Laermans, 1999, 237 e.v.).

Daar geeft onderstaand schema een inzicht in dat later bij de casus nog van pas komt. Uit dit schema zal onder meer worden afgeleid waarom verbetering van de controlepraktijk van buitenaf door middel van handhaving en toezicht door de AFM lastiger is dan we geneigd zijn te denken of wel zouden willen⁴.

Systeem	Codering	Programma	Medium	Functie
Economie	Hebben/niet hebben	Markt/schaarste	Geld Eigendom	Materiële reproductie
Recht	Recht/onrecht	Wetten	Juridische beslissingen	Zekerheid en conflictregeling
Wetenschap	Waar/onwaar	Theorieën/onderzoek	Ware wetenschappelijke kennis	Productie van nieuwe kennis
Politiek	Macht/zonder macht	Verkiezingen, politieke ideeën, ideologieën	Macht, openbaar bestuur, sancties	Collectief bindende beslissingen
Kunst	Mooi/lelijk	Stijlen	Smaakoorden kunstwerken	Vervaardiging, presentatie en reflectie van kunst

Eerst gaan we verder met het zo belangrijke onderscheid systeem/omgeving als nieuw uitgangspunt waarmee de sociologische en filosofische tradities van subject en bewustzijn worden verlaten.

Onder dit onderscheid systeem/omgeving vallen drie belangrijke zaken:

- 1) Alles benoemen, alles 'betekenen' vloeit voort uit het *afgrenzen* van iets anders, als onderscheiding, en zich *handhaven als differentie*;
- 2) Alles wat zich onderscheidt handhaaft zich als onderscheiding van *voorafgaande* onderscheidingen – recursief – en vormt daardoor een systeem;
- 3) Er is niet *één* omgeving, niet *één* werkelijkheid waarop zich alle onderscheidingen afspelen – want dan zou er een Zijn (en een Niet zijn) zijn, dat voor alle systemen op gelijke wijze verbindend is en zou er sprake zijn van subjects- en identiteitsdenken – er zijn *vele* omgevingen die steeds door de systemen *mee geproduceerd* worden.

⁴ Ook het psychisch systeem is in zo'n subsysteem opgenomen

Psychisch systeem	Identiteit/non identiteit	Psychische gezondheid	Bewustzijn	Individueel georganiseerde identiteit
--------------------------	---------------------------	-----------------------	------------	---------------------------------------

‘Niets in de omgeving correspondeert met het systeem’ (*Handbuch*, 41).

Dat is de kernzin op dit abstractieniveau van Luhmanns post-ontologische programma. Een differentiatietheorie over volkomen vrije, contingente, door niets gedetermineerde uit elementen bestaande, zichzelf (re)producerende systemen. In sociale systemen is het element communicatie het kernbegrip (en niet handeling) en bovendien is communicatie ontkoppeld van mensen en hun ervaring. Dit spectaculaire nieuwe begin van sociale systeemtheorie heeft consequenties voor veranderekunde. Voor zover die zich conceptueel en qua methodieken op psychische systemen in onderlinge interactie in organisaties richt en door de houding en vaardigheden van veranderekundigen deels aan tradities hecht waar Luhmann afscheid van neemt, houdt die zich dus niet met sociale systemen bezig.

Op het gevaar af onnodig in herhaling te vallen betekent dit twee dingen:

- Ten eerste voor het al dan niet meegaan in de abstractiegraad van sociale systeemtheorie: psychische systemen spelen slechts als omgeving een rol bij de reproductie van sociale systemen omdat ze uit andere elementen (namelijk bewustzijn) bestaan dan nodig (noodzakelijk) voor de reproductie van sociale systemen (communicaties).
- Voor het werken met die sociale systeemtheorie bij organisatiesysteemverandering betekent dit ten tweede dat benaderingen gericht op bewustzijnsontwikkeling, op herkenning en doorbreking van (inter) menselijke communicatie- en interactiepatronen, systeembenaderingen afgeleid van gezinstherapie etc. relevant zijn voor psychische systemen maar irrelevant voor zelfreproductie van *organisaties* als *sociale* systemen. Dergelijke benaderingen richten zich niet op het sociaal systeem organisatie zoals door Luhmann gedefinieerd, maar op de omgeving van dat systeem. Zegt Luhmann. Ze werken alleen schijnbaar (verbaal) aan organisaties. Zijn theorie ‘irriteert’ daarom veranderingsbenaderingen vanuit die eerdergenoemde invalshoeken.

Dat ruimt lekker op, maar wat houden we dan over? Wordt veranderen van organisaties dan beter te begrijpen? Het element communicatie geeft zelf antwoord op die vraag. Communiceren is niet dat wat mensen doen in sociale systemen, aan die breinbreker van Luhmann moeten we nu gewend zijn. Mensen komen slechts als organische (cellen) of psychische (bewustzijn) systemen in de omgeving van sociale systemen als niet-communicatie voor. Omdat het systeem er niks mee kan doen voor zijn zelfreproductie. Denk maar weer aan de reproductie van cellen in het lichaam die ook niks met het bewustzijn kunnen wat iemand daarover heeft.

Communicatie is dat wat een systeem tot een *sociaal* systeem maakt De verschillende typen sociale systemen (maatschappij, organisatie, interactie) selecteren andere soorten communicaties als element en trekken ook andere grenzen met hun omgeving. Zo reduceren ze ook verschillende soorten complexiteit. In een gedifferentieerd maatschappij type als de onze ook nog weer eens binnen subsystemen (economie, politiek, recht etc.) die ook weer een specifieke functie vervullen. Er is een enorme variëteit: sociale systemen kunnen klein, groot, permanent of tijdelijk, stabiel of dynamisch zijn.

Waarom zijn sociale systemen te beschouwen als zin producerende systemen en hoe realiseren ze door communicatie de functie van complexiteitsreductie? Het element communicatie is uiteen te leggen in informatie, mededeling en begrijpen. Informatie betekent dat het systeem iets uit de omgeving (vreemd) het systeem binnenhaalt (de operatie is meteen een waarneming) en dat behandelt op de wijze van het systeem (eigen) als mededeling. Het derde moment van begrijpen in een communicatie is de eigenlijke selectieve interpretatie. Door dit laatste moment van begrijpen breekt Luhmann ook met het klassieke zender-ontvanger model. Maar zin is niet hetzelfde als betekenis (zoals in betekenisvol organiseren). Zin (het meest algemene medium) produceren wil bij Luhmann zeggen dat in dergelijke sociale systemen een symbolisch gegeneraliseerd medium (zoals geld in het economisch subsysteem) voor de aansluiting tussen communicaties zorgt. Daarin zie je dat Luhmann met bewustzijns- en identiteitstradities heeft gebroken en cultuur en moraal niet langer kan gebruiken als integrators van de delen (individu, groep, gemeenschap) in een maatschappij (geheel).

Systemen hebben een 'interne' structuur – de elementen gaan over iets waardoor ze een focus hebben en andere elementen worden marginaal – en alle elementen hebben een 'gebeurtenis' (tijd) karakter. Voor een sociaal systeem ga ik nu een beetje verwarrend voorbeeld van de trits informatie, mededeling, begrijpen en van 'focus' en 'gebeurteniskarakter' geven, want er komen mensen in voor. Maar het is wel degelijk een voorbeeld van het sociaal systeem type interactie dat zichzelf reproduceert door middel van het element communicatie. En doet dat, naar zal blijken, ook nog op een handige manier die op ons, als we de ervaring niet uitschakelen, misleidend kan overkomen.

Je partner komt binnen en zegt 'zullen we naar Griekenland gaan op vakantie?' en jij antwoordt daarop. De structuur van deze communicatie die communicatie produceert is volgens Luhmann dat Ego informatie in een mededeling verpakt die door Alter als informatie wordt begrepen (als in: hij wil naar Griekenland).

Wat er in de interactie structureel doorwerkt noemt Luhmann 'verwachtingsverwachtingen'. Wat zijn dat? Gewoon wat het zegt: de verwachting dat er verwachtingen zijn. Het eerste element communicatie moet aansluiten bij eerdere elementen van die interactie (jullie zijn al eens op vakantie geweest) en vooruitgrijpen op vervolg communicaties: ja of nee of nog ingewikkelder communicaties. Waar het in deze interactie om gaat is dat communicaties door de focus en gebeuren (in tijd) andere communicaties marginaal maken, allerlei mogelijkheden uitsluiten en tevens voor een volgend keer paraat houden. Daarmee wordt complexiteit ten opzichte van de omgeving gereduceerd. Het voorbeeld is in die zin wel weer treffend omdat het ook laat zien dat communicatie zichzelf *voordoet* als individuele handelingen, als uitgesproken zinnnetjes tussen handelende actoren in een omgeving om zo *nóg* meer complexiteit te kunnen reduceren (Laermans, 2013, 510). Zo kiest het sociaal systeem interactie handig de vakantie.

Interactie is het simpelste type sociaal systeem, met het kenmerk aanwezigheid. Maar daardoor is het bereik ervan beperkt, het heeft het nadeel dat er maar één iemand tegelijk aan het woord kan zijn en is het extreem instabiel⁵. Bij organisaties is lidmaatschap het onderscheidende kenmerk. Daardoor wordt het netwerk van selectieve communicaties die aansluiten bij eerdere communicaties en op hun beurt vervolggcommunicaties mogelijk maken, veel uitgebreider. Door de mogelijkheden tot selectie van aansluitende communicaties en de daar weer op aansluitbare vervolggcommunicaties kan het sociaal systeem organisatie meer complexiteit reduceren dan een interactie.

Wat betreft organisaties als speciaal type sociaal systeem gaat Luhmann nog een stap verder. Het element communicatie verandert in een bepaald type communicatie: *beslissingen*. En vergeleken met andere sociale systemen heeft de organisatie ook een specifieke structuur: verwachtingsverwachtingen worden beslissingspremissen. Die verhogen de 'aansluitkansen' van 'eenheden' van informatie, mededeling en begrijpen (beslissing) bij voorafgaande eenheden en bij er op volgende eenheden (zie bijlage, figuur 1). Zo reguleren ze de productie van beslissingen door beslissingen. Waarbij bovendien allerlei media worden ingeschakeld. Dat moet ook omdat communicatie als basale operatie van sociale systemen eerder onwaarschijnlijk dan waarschijnlijk is; alleen dankzij media wordt het onwaarschijnlijke transformeerbaar in iets waarschijnlijks. Zowel wat betreft (van mensen of bewustzijn onafhankelijke) begrijpen, het onwaarschijnlijke realiseren van communicatie én tenslotte het onwaarschijnlijke slagen van communicatie. Zonder media gaat dat allemaal niet.

Misschien helpt hierbij weer een vergelijking tussen Luhmann en het voorbeeld van de komende tijd van quantummachines: met het element communicatie in sociale systemen, ontdaan van mensen en zich *voordoend als* handelingen, is voorstelbaar dat quantumcomputers (als symbolisch gegeneraliseerde communicatiemedia, zoals taal, schrift, massamedia, net als geld, macht, waarheid in bepaalde subsystemen) tot nieuwe communicatiestructuren leiden die wij mensen niet meer kunnen volgen, niet herkennen en niet kunnen ervaren. Maar die wel de dan aanwezige complexiteit reduceren.

⁵ 'Power depended on being in the room when the decisions were taken' (Harris, 2017, 40) is dan goed gezien.

Het voordeel van Luhmanns sociale systeemtheorie is dat je in de toekomst bij dat complexiteitsniveau functioneel gedifferentieerde sociale systemen kunt blijven beschrijven en er een redenering is waarom het er ook niet meer om gaat of mensen dat nog herkennen of ervaren. Waar het om gaat is dat ook die sociale systemen functioneel complexiteit blijven reduceren. Het is hoog tijd voor de casus.

2. Casus: controlepraktijk van accountantsbureaus

2.1 Inkadering van de casus

De casus gaat over de mislukkende pogingen tot verbetering van de kwaliteit van de controlepraktijk van accountancykantoren. Dit is de context.

Bepaalde organisaties zijn wettelijk verplicht de jaarrekening door een extern accountant te laten controleren. Alleen accountants met een AFM-vergunning mogen deze wettelijke controles uitvoeren. Sinds de invoering in 2006 van de Wet op het accountantsstoezicht (Wta) houdt de AFM toezicht op accountantskantoren met een vergunning. Accountants moeten volgens de Wta voldoende en geschikte controle-informatie hebben verzameld om een verklaring bij de jaarrekening af te kunnen geven. Daarnaast dienen ze een kwaliteitssysteem te hebben waarmee de kwaliteit van de controles wordt bewaakt en gegarandeerd.

Uit de onderzoeken van de AFM van de afgelopen tien jaar (zie bijlage, figuur 3) blijkt dat de kwaliteit van de wettelijke controles onder de maat is. Zowel de kantoren zelf als de beroepsorganisaties NBA en SRA hebben maatregelen genomen om de kwaliteit te verbeteren. Desondanks blijkt bij ieder onderzoek opnieuw dat de kwaliteit niet vooruitgaat. Daardoor lijdt de accountancysector reputatieschade, maar op basis van ondermaatse controles goedgekeurde jaarrekeningen leveren ook maatschappelijk schade (fraude, vertrouwen) op. Bijzonderheden in deze sector die de kwestie lastiger maken zijn: personeelstekorten, het is voor accountants soms gunstiger om jaarrekeningklanten niet te hebben en het aantal vergunning houdende kantoren neemt af. Uiteraard spelen digitalisering en experimenten met dienstverlening een rol.

Bij deze casus zijn de volgende vragen te stellen:

- Hoe komt het dat de accountantssector nu al tien jaar lang niet zelf in staat is vooruitgang te boeken?
- Wat houdt de sector tegen?
- Hoe is te begrijpen dat de accountantssector niks doet met de extern door de AFM aangedragen voorstellen tot verbetering van de controlepraktijk?

Vooraf de laatste vraag is interessant om duidelijk te maken wat je nou met Luhmann kunt.

Stel nou eens dat de accountancysector en de AFM samen besluiten om veranderingsdeskundigen uit te nodigen voor een analyse en definitieve aanpak van dit vraagstuk. Woorden als betekenseilanden (Homans, 2013), robuust organiseren, anti fragiliteit (van Oss en van 't Hek, 2015), disfunctionele patronen en werkelijkheidsdefinities (Moerkerken, 2015) en nog veel meer benaderingen van sociaal-cognitieve configuraties zitten in hun tas. Zij denken en interveniëren in systeemtermen en gebruiken daarbij systeemdynamische causal loop diagrammen (Rouwette, 2017).

Ze delen mét Luhmann de fascinatie voor differentie, de meervoudigheid, de paradoxen en een vorm van constructivisme: er is niet één werkelijkheid. Ze staan net als hij buiten de bewustzijns- en identiteitstradities. De afstand tot Luhmanns systeembenadering is niet eens zo groot. Wat doet Luhmann dan niet wat zij in dat geval wel doen?

'Zin produceren' verschilt van betekenis veranderen, ervaring van mensen in sociale systemen speelt geen rol, je kunt geen 'causal loops' maken want sociale systemen bestaan niet uit variabelen en sociale systemen zijn ontkoppeld van psychische systemen. Zou Luhmann zeggen.

Iemand met Luhmann in de tas gaat bij zo'n gesprek de volgende richting op. Dat de verbetering van de controlepraktijk ondanks de negatieve beoordelingen door de AFM zo traag gaat, lijkt op wat Luhmann signaleert bij ecologische vraagstukken: het is onbegrijpelijk dat die problemen alleen maar toenemen en er weinig aan gedaan wordt. Vanuit zijn boek over ecologische communicatie (1989) zegt Luhmann daarop dat 'in het (ecologische) communicatieve systeem er eigen wetmatigheden (zijn) die we aan de orde zullen moeten stellen als we zoiets als een ecologische politiek willen hebben'. 'Een functionalistisch denkende sociologie kan vragen eenvoudig anders stellen dan de praktijk van alledag en *zelfbezinningsprocessen* op gang brengen die niet zonder gevolgen blijven'. We gaan kijken hoe dan.

2.2 De controlepraktijk/AFM gezien vanuit Luhmanns sociale systeemtheorie

Luhmanns sociale systeemtheorie gaat uit van de operationele geslotenheid van systemen: elementen produceren elementen. Je hebt geen inhoudelijke voorstelling over 'de wereld' nodig.

De controlepraktijk is een set operaties van het sociaal systeem X (accountancy organisatie). Theoretisch weten we dat in dat sociaal systeem beslissingen (element) op basis van beslissingspremissen (lidmaatschap etc.) voor de reproductie zorgen van dat sociaal systeem X (differentiatie van de omgeving) binnen het subsysteem economie. Daaraan hebben we genoeg. We kunnen afzien van materiaal over ondermaatse controles, over de opdrachtgevers en opdrachtnemers, over de te controleren financiële informatie, over de gehanteerde kwaliteitssystemen en protocollen, de kennis, vaardigheden en ethiek van de controle-uitvoerders en hun leidinggevenden.

Bedrijven (met interne accountancy afdelingen) horen net als de accountancyfirma's tot het subsysteem economie. Overheidsorganisaties als klant behoren tot het politieke subsysteem en maatschappelijke ondernemingen zoals woningcorporaties tot een mix van politiek en economie. De codering van de subsystemen economie en politiek verschilt (hebben/niet hebben respectievelijk macht/geen macht) evenals de programma's en media in beide.

De controlepraktijk als een set operaties van het sociaal systeem accountancy *organisatie X* in klant*organisatie Y* heeft in beide organisaties als resultaat de aansluitbare beslissing (element) 'goedkeuring jaarrekening'. Door die operaties vergroten die sociale systemen hun eigen selectiviteit⁶. Sociale systemen dupliceren en gebruiken enkel systeemintern *aansluitbare* elementen als eenheden van informatie, mededeling en begrip. Niet aansluitbare elementen zijn voor het systeem slechts ruis. De op elkaar aansluitende beslissingen m.b.t. controles/jaarrekening in accountancy organisaties zijn gericht op zelfreproductie van dat systeem door zijn operationele geslotenheid ten opzichte van zijn omgeving. Voor de opdracht verlenende organisatie als sociaal systeem geldt hetzelfde.

Door het onderscheid systeem/omgeving hebben systemen geen toegang tot de omgeving maar construeren de omgeving (informatie) overeenkomend (mededeling, besluit) met hun wijze van opereren (dat tegelijk een waarnemen is) om zo complexiteit te reduceren (begrijpen en aansluitende beslissing). In het beste geval zijn accountancy organisaties en hun klanten interpenetrerende systemen (en wellicht in een subsysteem betrokken in een proces van co-evolutie).

Hoe kun je nu vanuit Luhmann naar die kwaliteitsarme controlepraktijken en de desondanks goedgekeurde jaarrekeningen kijken? Want dat is een door de AFM en andere betrokkenen gesignaleerd probleem. Eigenlijk heb je nu behoefte om een röntgenfoto te maken van die bij beslissingen aansluitende beslissingen en de onderliggende beslissingspremissen in een concreet geval van een ondermaatse controlepraktijk die tot een goedgekeurde jaarrekening leidt. Denk bijvoorbeeld aan een casus waarin door tijd- en budgetoverschrijding wordt besloten te stoppen met controles en erbij aansluitende beslissingen die desondanks tot goedkeuring jaarrekening leiden. Maar die heb ik niet.

⁶ De controlepraktijk in uitvoering bij een klant kan ook als interactie (premissie: aanwezigheid) worden beschreven.

Vanuit Luhmann kun je wel de vraag stellen of die ondermaatse controlepraktijken (beslissingen) die tot goedgekeurde jaarrekeningen leiden (beslissingen) de zelfreproductie van de sociale systemen (accountancy firma's en klanten) in gevaar brengen. Als dat kennelijk niet het geval is sluiten ook die beslissingen systeemintern goed aan op eerdere en op vervolgbeslissingen. De beslissingspremissen verschillen kennelijk wat betreft aansluitbare beslissingen van de kwaliteitsnorm bij de Wta-vergunning. Daardoor kunnen óók ondermaatse controlepraktijken *als* aansluitbare beslissingen opereren. Alleen zo is begrijpelijk dat kantoren met kwaliteitsarme controlepraktijken zichzelf als sociale systemen reproduceren⁷. Zou er geen verschil zijn tussen de norm van de Wta-vergunning en de onderliggende beslissingspremissen, dan zou een slecht uitgevoerde controle tot niet-aansluitbare beslissingen leiden. Dat zou zowel de reproductie van aansluitbare elementen in het sociaal systeem opdrachtgever als in het sociaal systeem accountancybedrijf bemoeilijken en het voortbestaan van de betrokken sociale systemen bedreigen. Luhmann volgend zou om dat te voorkomen het sociaal systeem in dat geval zelf die kwade elementen gaan bestrijden. En niet als een gezonde vorm van hormese kunnen beschouwen.

Voor de volgende stap in de beschrijving van deze casus bekijken we de operationele geslotenheid vanuit *de waarneming* van het onderscheid dat zo'n systeem (accountancykantoor) met de omgeving maakt. Zoals operaties voor de geslotenheid van het systeem zorgen, zorgen waarnemingen voor het openen van het systeem. Bij de constructie van de omgeving overeenkomend met hun wijze van opereren hanteert de organisatie allerlei begrippen om de omgeving (zoals klanten, toezichthouders, beroepsorganisaties, wettelijke regels) mee te bespreken. Prikkel in de omgeving van een systeem (zoals slechte berichten in de pers, aanwijzingen van toezichthouders, reputatieverlies etc.) worden op basis van de beslissingspremissen van het systeem door het systeem (informatie) verwerkt. Daarmee is de mogelijkheid uitgesloten dat een sociaal systeem van buitenaf op hiërarchisch deterministische wijze wordt beïnvloed.

In hoeverre is de kwaliteit van de controlepraktijk dan wel beïnvloedbaar door de AFM? Volgens Luhmanns theorie over operatie/waarnemen kan het sociaal systeem AFM als tweede orde waarnemer optreden van de onderscheidingen (beslissingen) die eerste orde waarnemers d.w.z. sociale systemen zelf hanteren in het accountancybedrijf (en hun klanten). Dat wordt ook gedaan.

Het artikel *Vier kenmerken van een goed controledossier* (D. Bosch en M. van der Zijde, AFM) in *Accountancynieuws* (13 juni 2013) is zo gezien de neerslag van een tweede orde waarnemer AFM van de onderscheidingen die in de controlepraktijk door eerste orde waarnemers worden gehanteerd. Het artikel legt de nadruk op wat die eerste orde waarnemers door het hanteren van die onderscheidingen zelf niet kunnen zien. Maar strikt genomen reproduceert alleen de AFM zichzelf daarmee. Voor de controlepraktijk van accountancyfirma's (en hun klanten) is dat slechts omgevingsruis, het levert geen aansluitbare elementen (beslissing). Het zou tot verandering kunnen leiden als die ruis (constructie van de omgeving) tot eigen tweede orde waarnemingen van eerste orde waarnemingen (operaties) van het operationele systeem leiden.

De AFM kan door eigen operaties/waarnemingen als tweede orde waarnemer de blinde vlek van de door accountancyorganisaties gehanteerde onderscheidingen waarnemen. In het waarnemen van de eerste orde waarnemer in een ander sociaal systeem hanteert het toezicht houdend sociaal systeem zelf een onderscheiding waarvan één zijde ook weer een blinde vlek is. Waarvoor dit sociaal systeem zelf weer als tweede orde waarnemer van de eigen eerste orde waarnemingen (operaties) zou moeten optreden om die blinde vlek te kunnen waarnemen. Nog wat ingewikkelder is dat niet alle sociale systemen in de casus van toezicht op de kwaliteit van de controlepraktijk tot dezelfde subsystemen horen. Dat wil zeggen, ze zijn als sociale systemen in hun operaties gewend aan verschillende coderingen en media en vervullen daarmee verschillende functies.

⁷ Ik beperk me vanaf hier tot de accountancykantoren, maar voor hun klanten geldt ongeveer hetzelfde.

In een artikel over de inrichting van het openbaar bestuur ('Verwaltung'), heeft Scherzberg (2002, 2011) aan de hand van Luhmann een paar interessante redeneringen uitgewerkt die met de controlepraktijk / AFM in verband te brengen zijn. Wanneer je van buitenaf (AFM) tot verbetering van de controlepraktijk (accountancy, klant) aanspoort moet systeemtheoretisch rekening worden gehouden met twee factoren:

1] Door sociale systemen in het politieke en/of juridische subsysteem aangedragen tweede orde waarnemingen van de operaties van sociale systemen in het subsysteem economie *falen*. Uiteraard kunnen toezichthoudende systemen (politiek) met behulp van de wet verboden opleggen en kosten voor systemen in het subsysteem economie (accountants en klanten) veroorzaken. Systemen in het politieke subsysteem moeten zich echter realiseren dat de boodschappen afhankelijk zijn van de verwerking door een accountantskantoor met ondermaatse controles. Het effect hangt af van de *resonantiebereidheid* en *resonantiecapaciteit* van het betreffende systeem. Resonantie is een overdrachtsmogelijkheid tussen met elkaar verbonden systemen respectievelijk tussen direct aangrenzende systeemonderdelen binnen een systeem op basis van de gelijksoortigheid van beide. Resonantie vooronderstelt dat er gelijksoortige systeemgrenzen bestaan en dat er een verbinding tussen die systemen bestaat voor uitwisseling, bijvoorbeeld tussen controlepraktijk, klant en accountancybedrijf.

Een voorbeeld van resonantiecapaciteit is de planning van de bedrijfsvakantieperiode die zich richt naar de schoolvakantie. Hoe meer de twee op elkaar lijken, hoe beter de overdracht (hoe geringer/hoe slechter). De samenvoeging van medium en boodschap speelt hierin de beslissende rol. De herhaalbaarheid ervan (overdracht zonder energieverlies) is mede afhankelijk van de sociale druk. Bij externe stimuli tot verbetering (stimulans, irriteren) heeft het betreffende systeem steeds de keuze de oorzaak van de irritatie in zichzelf waar te nemen en ófwel de irritatie aan de omgeving toe te schrijven en te negeren ófwel ze als informatie over de resonantie van de eigen operaties in de omgeving te begrijpen en te benutten. Hoe beter de irritatie uit de omgeving aansluit bij de functionele logica van het systeem, bij de complexiteitsreductie zelf, hoe groter de kans op succes van de tweede optie.

2] Het mogelijke 'falen' ligt niet alleen in de zelfreferentialiteit van een accountantskantoor, maar ook in de zelfreferentialiteit van de politiek als maatschappelijk subsysteem en van sociale systemen daarbinnen zoals de AFM.

Het politiek administratieve sociale (sub)systeem neemt door het eigen onderscheid systeem/omgeving de omgeving ook alleen maar gemeten naar eigen systeeminterne onderscheidingen waar en bewerkt die daarmee. Een organisatie in het politieke subsysteem moet zich dus steeds twee dingen afvragen:

- hoe dicht zit mijn tweede orde waarneming aan tegen de functiespecifieke eigen logica, de door eerste orde waarnemers gehanteerde operationele onderscheidingen, in het 'systeem onder toezicht' en
- hoe vertaal ik die tweede orde waarneming op een passende manier in systeeminterne operaties? (wetende dat die operaties zelf gericht zijn op de zelfhandhaving van het eigen sociaal systeem en op de handhaving van het politieke subsysteem, macht, sancties).

We kunnen nog een stap verder gaan met de beschrijving.

Door de aard van de AFM (substelsysteem politiek) met de juridische bevoegdheid om een accountancybureau de controlevergunning te ontnemen⁸ opereert de AFM ook binnen het subsysteem recht. Daardoor komen er meer specifieke juridische kwesties uit het subsysteem recht bij en daarmee subsysteemkenmerken van het rechtssysteem. Want ook dat moet zichzelf kunnen reproduceren door de operaties van sociale systemen daarbinnen die met de dominante code recht/onrecht werken en met het medium juridische beslissingen.

⁸ Welhaast fictie als je kijkt naar de door de bureaus zelf geleverde inspanning tot verbetering of naar de middelen die bijvoorbeeld een 'Big Four' accountancy organisatie kan inzetten als dat haar zou gebeuren.

Organisaties in het economisch subsysteem gaan op operatief gesloten wijze met het recht om: ze kiezen vaak voor informele, niet door het recht standaardiseerbare handelingsvormen en 'bruikbare illegaliteit' waar er nog geen wet is. Verder zoeken bedrijven vooral praktische oplossingen die (juridische) conflicten verminderen en voorkomen dat eigen financiële middelen nodig zijn om het probleem op te lossen (kostenvermijding). Daarmee wordt wel weer begrijpelijk dat ter legitimatie van de falende verbetering van de controlepraktijk de sector verwijst naar factoren als een zekere verwaarlozing van het vak omdat het de firma's te goed ging, naar het tekort aan goed opgeleide mensen of naar de toenemende digitalisering in de accountancy.

De invloed van het recht op andere subsystemen en organisaties is systeemtheoretisch nooit meer dan een poging om gegeneraliseerde gedragsverwachtingen te stabiliseren. Normatieve doelen worden als informatie uit de omgeving van het systeem effectief. Daaruit vormt het systeem zelf voor het waarnemen van de eigen operaties de geschikte beslissingspremissen. Op die wijze bepalen de door het subsysteem recht gecommuniceerde verwachtingen niet direct de beslissingen. De interne selectiecriteria in de sociale systemen bepalen dat. Wat zal werken of niet van pogingen tot externe sturing is van systeeminterne voorwaarden afhankelijk, die voor de externe tweede orde waarnemer maar beperkt vooraf in te schatten zijn.

De redenering over het subsysteem recht kun je op elk ander sociaal systeem toepassen, met eigen condities, of het nou de AFM is of bijvoorbeeld een brancheorganisatie in de sector. En Luhmanns systeemtheorie kun je ook gebruiken bij andere vraagstukken van hetzelfde of zelfs groter maatschappelijk belang: bij NVWA en de fipronil (zie onderzoek Stichting Maatschappij en Veiligheid), bij Ministerie van Landbouw en met koeien aantallen frauderende veehouders, bij wetenschappelijke kwaliteit WODC en politieke sturing vanuit Justitie, bij alsmar stijgende kosten in de zorg. Misschien zelfs wel bij wat er mis ging bij de omvorming van de Nationale Politie en bij het achterblijven van schadeherstel bij aard(gas)bevingen in het noorden. Probeer maar.

Conclusie

Naar aanleiding van Luhmanns sociale systeemtheorie kunnen nu twee vragen simpel worden beantwoord alvorens op de casusspecifieke vragen terug te komen.

1. Hoe zit het met mensen, middelen, handelingen, geld, etc. zijn dat geen elementen van organisaties? Antwoord Luhmann: inderdaad, zij zijn geen elementen van organisaties als sociale systemen. Echter, zij kunnen op verschillende manieren een rol spelen bij de autopoiese van organisaties: (1) als voorwaarde voor de productie van beslissingen, (2) als onderwerp van beslissingen, (3) als beslissing (in dit geval wordt bijvoorbeeld geld als beslissing behandeld in de organisatie en wordt het een element).

2. Als de elementen van organisaties beslissingen zijn, wordt in organisaties dan alles beslist? Antwoord Luhmann: nee (en ja). Het is goed mogelijk dat iets dat geen beslissing van mij was, in de organisatie wel als beslissing wordt behandeld. Bijv. ik kom niet opdagen bij een vergadering, gewoon vergeten. Het niet op komen dagen kan in de organisatie worden behandeld als beslissing en daar kan ik vervolgens op worden afgerekend (als het veel voor komt kan het mij het lidmaatschap kosten).

Nu naar de casus. Bij de falende verbetering van de controlepraktijk zijn vragen gesteld over de trage vooruitgang in de verbetering de afgelopen tien jaar, over wat de sector tegenhoudt en hoe te begrijpen is dat de accountantssector niks doet met de extern door de AFM aangedragen voorstellen tot verbetering van de controlepraktijk. Wat levert een beschrijving met behulp van Luhmann nu op? Elke afzonderlijk in deze casus besproken organisatie als sociaal systeem is operatief gesloten en door waarneming open naar een omgeving (door operatie/waarnemen). Dit betekent dat ze niet meer op alles reageren maar slechts op wat als van belang in de omgeving wordt aangemerkt. In het geval van de AFM bestaat er slechts geringe mogelijkheid tot externe beïnvloeding, en dan moet de tweede orde

waarneming van de eerste orde waarneming in accountantskantoren ook nog zo goed zijn afgestemd dat in die kantoren een proces van tweede orde waarneming van de eigen eerste orde waarnemingen op gang komt. Wat eerder werd aangeduid als zelfbeziensprocessen.

Een ander gevolg van operationele geslotenheid is dat de beslissingspremisen (structuur) alleen door de eigen operaties/waarnemingen kunnen veranderen.

Sociale systemen met het element beslissingen moeten, omdat ze operationeel gesloten zijn *beslissen* om hun beslissingspremisen (o.a. lidmaatschap, communicatiepaden, zelfbeschrijving waardoor ze een systeemidentiteit overeind houden, maar denk in dit geval ook aan de onbesliste beslissingspremisen cultuur en cognitieve routines) te veranderen. Vanuit die veranderde premisen krijgen andere elementen (beslissingen) aansluitkansen op eerdere elementen (operationele geslotenheid) en als het goed gebeurt, beslissingen als ondermaatse controles niet meer. Daarmee wordt de selectieve openheid ten aanzien van de van belang aangemerkte omgeving en de wettelijke kwaliteitsnorm intern veranderd. Of daardoor zowel het probleem (de te lage kwaliteit van de controle jaarrekening) als de probleemoplossingen (de uitvoering) zodanig verbeteren dat de autopoiese van organisatie X, Y en Z en van controlepraktijk a, b en c er ook door verbeteren en meer overeenstemmen met de criteria van de toezichthouder wordt dan een empirische kwestie.

Dat kwalitatief gebrekkige controles in te grote aantallen blijven voorkomen betekent dat beslissingen in de controlepraktijk van accountantskantoor X en opdrachtgever Y (organisaties) kennelijk (nog) niet leiden tot het definitief onderbreken van aansluitbare beslissingen in die sociale systemen. Gebrekkige controles blijven systeemtheoretisch goed aansluitende beslissingen bij beslissingspremisen die vanuit de Wta vergunning gezien gebrekkig zijn, maar die zolang de betreffende sociale systemen zichzelf erdoor reproduceren een functie hebben. Niet of te langzaam wijzigende beslissingspremisen (zoals zelfbeschrijving, cognitieve routines) belemmeren kennelijk de verbetering van de controlepraktijk. Ook heb ik laten zien dat de systeemtheorie in staat stelt tot beschrijving van de rol van de coderende maatschappelijke subsystemen en van als tweede orde waarnemers optredende sociale systemen (AFM of brancheorganisaties) binnen zo'n subsysteem. Externe beïnvloeding door tweede orde waarnemers is maar in geringe mate mogelijk.

Waar een jaarrekening klant problemen krijgt door slecht uitgevoerde controles en daarom een controlecontract met een accountancykantoor beëindigt, een accountancybedrijf bij toenemend verlies van klanten omvalt of (door verlies van de controlevergunning gedwongen) fuseert, een goedgekeurde jaarrekening achteraf wordt 'afgekeurd' en tot juridische conflicten leidt, is die aansluiting onderbroken.

Maar zo lang hoeven de sociale systemen daar zelf niet op te wachten. Ze kunnen beslissen hun beslissingspremisen te wijzigen. Die ondermaatse praktijken leveren dan geen aansluitbare beslissingen meer. Zo gaat het bij alle in deze casus betrokken sociale systemen, ook bij toezichthouders en brancheorganisaties. *'Alles zou anders kunnen zijn – en bijna niets kan ik veranderen'*.

Bijlage

Figuur 1 Organisaties als sociaal systeem

Organisaties Sociologisch perspectief op organisaties: organisatie als sociaal systeem

Sociaal systeem met bijzonder type communicaties als elementen, bijzonder type verwachtingsverwachtingen als structuren;

'Mensen' en middelen zijn wel materiële voorwaarden en processen voor dat sociale systeem, maar ze zijn er geen element van (ze spelen in de communicaties binnen organisaties wel een belangrijke rol)

- **Elementen van organisaties: bepaald soort communicaties: beslissingen**

Beslissing is een communicatie die een selectie als selectie communiceert

A: 'ietsen' die beslissingen kunnen worden

Beslissing als element van organisaties is een communicatie die communiceert dat uit een set van mogelijkheden een mogelijkheid is gekozen en de andere niet

informatie: uit een verzameling mogelijkheden is een mogelijkheid geselecteerd en de andere(n) niet

mededeling

begrijpen

B: 'ietsen' worden beslissingen

'Ietsen' worden in beslissingen herkend en behandeld als beslissingen en zo element van het sociale systeem organisatie

- **Beslissingspremissen: wat zijn het?**

Beslissingspremissen zijn normatieve referentiepunten die de productie van beslissingen reguleren

- genereren, herkennen, verbinden
- afwijkingen markeren als afwijkingen
- 'vooronderstellingen' die bijdragen aan acceptatie van beslissingen

- **Soorten beslissingspremissen bij sociaal systeem organisatie**

lidmaatschap (helpt bij de erkenning van een beslissing als beslissing)

communicatiepaden

beslissingsprogramma's: doelprogramma's en conditionele programma's

personeel

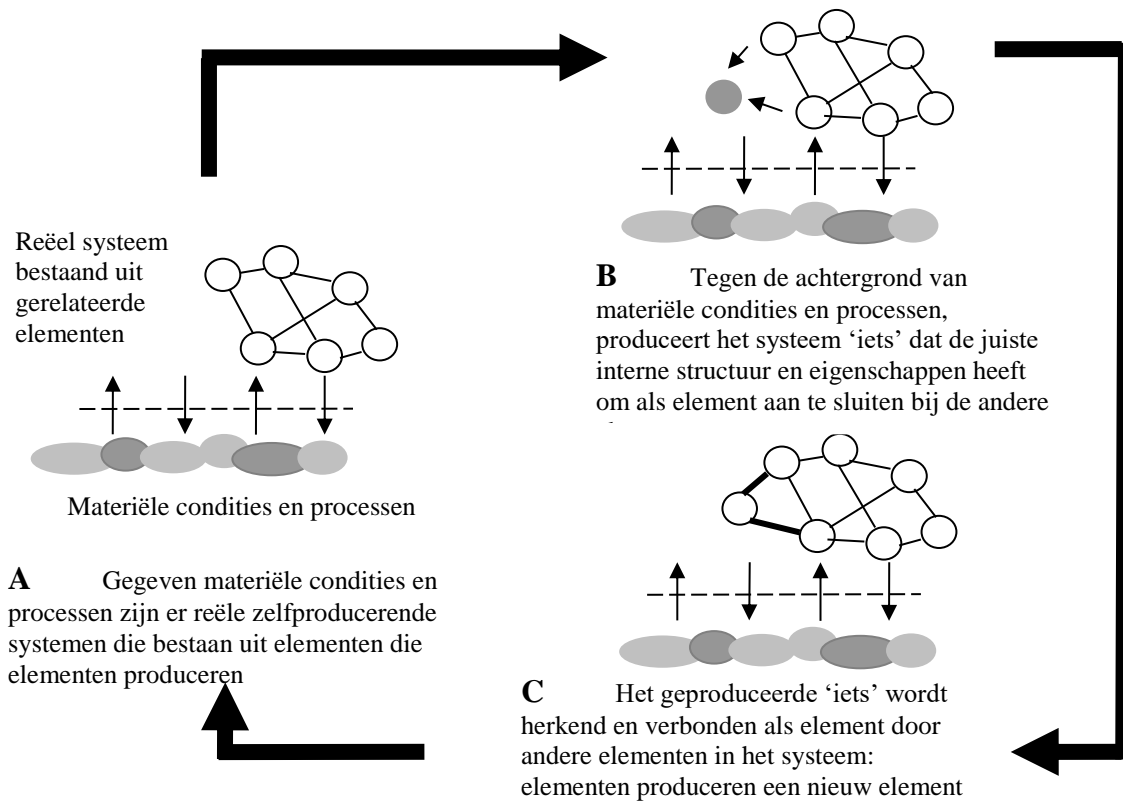
positie (hier komen verschillende beslissingspremissen bij elkaar)

planning (coördinatie van beslissingen die tegelijkertijd moeten plaatsvinden)

zelfbeschrijvingen (brengen een veelheid van premissen tot een eenheid)

cultuur (onbesliste beslissingspremissen t.a.v. eigen besluitvorming)

cognitieve routines (idem t.a.v. omgeving)



Figuur 2: elementen van een autopoietisch systeem produceren een nieuw element

Figuur 3 De controlepraktijk in het nieuws

Ontleend aan *Watiknietbegrijp deel 2 - Kroniek 2012-2017*

19 augustus 2013

De accountant die ooit Vestia's jaarrekeningen heeft goedgekeurd, is berispt door Tuchtcollege van accountants. De betreffende persoon is niet langer werkzaam voor de toenmalige firma (KPMG) en is helemaal niet meer als accountant werkzaam.

10 maart 2014

Interessant artikel gezien de 'accountantskwestie': *Vier kenmerken van een goed controledossier* van D. Bosch en M. van der Zijde (AFM) in *Accountancynieuws* (13 juni 2013). Slotcitaat:

Tenslotte

Accountants en accountantsorganisaties kunnen zich de volgende kernvragen stellen als zij de kwaliteit van een controledossier willen beoordelen:

- Blijkt uit het dossier duidelijk dat de accountant voldoende werk heeft verzet en de juiste werkzaamheden heeft uitgevoerd om een verklaring af te kunnen geven?
- Mogen derden erop vertrouwen dat de jaarrekening een juist beeld van de werkelijkheid geeft?

25 september 2014

AFM komt met een zeer kritisch rapport over de vier grote accountantsorganisaties (EY, KPMG, Deloitte, PWC). Even eerder op deze dag kwam de NBA, de beroepsorganisatie van accountants, met eigen plannen om het vak in ere te herstellen en het vertrouwen terug te winnen. Pleidooi voor radicale ommezwaai in de cultuur en het gedrag van accountants. Het publieke belang moet weer voorop staan. Door jaren van voorspoed en gebrek aan toezicht 'geleidelijke verwaarlozing van elementaire vakprincipes'.

De kwaliteit is, sinds er vier jaar geleden de noodklok geluid werd, niet vooruit gegaan (AFM). De helft van de boekhoudkundige controles leek onder de maat, bij KPMG zelfs 7 van de 10 controles.

November 2016

Een week of twee geleden, heeft de AFM vastgesteld in een rapport dat de accountancy firma's weinig vooruitgang boeken in de noodzakelijke verbetering van hun professionele techniek en dienstverlening. Ik moet dat rapport nog ergens vandaan zien te halen en eens doorlezen. Want de accountants roepen (na de schandalen) toch nu al jaren zelf dat ze daar helemaal achter staan en die verbetering zelf ter hand nemen. Is dat roepen in de media misschien de volgens accountants beste manier om je macht te gebruiken om tijd te winnen voor maatregelen en toch aan de reputatie te werken? Of om er niet echt mee aan de slag te hoeven gaan? Daar lijkt het wel wat op. Wie heeft die massa mediatechniek dan bedacht? Wordt dat systematisch onderzocht?

Accountant, 25 april 2017

'ondanks een groot hervormingsplan dat de accountantssector in het najaar van 2014 zelf lanceerde, berichtte het FD begin maart (2017) dat de 'big Four' nog steeds niet in staat zijn controles af te leveren die voldoen aan de eisen van toezichthouder AFM'.

September 2017 Rapport Benchmark Accountancy (ABN Amro)

(november 2016 uitgevoerd door Full Finance Consultants, Apeldoorn i.s.m. o.a. Novak)

In de afgelopen jaren is het aantal Wta-vergunning houdende kantoren van ca. 490 (eind 2007) afgenomen tot nu 342 (31 oktober 2016). Wij voorspelden in 2015 een teruggang tot ca. 320 aan het eind van 2016. Dat zal niet helemaal bereikt worden, maar ook voor 2017 verwachten we een [teruggang](#) van het aantal vergunning houdende kantoren.

In de controlepraktijk zien we ook het fenomeen van [personeelskrapte](#) sterker worden. Een [voorbeeld](#) daarvan is Deloitte dat zich (mede) vanwege capaciteitstekorten terugtrekt als controlerend accountant bij kleinere gemeentes (opdrachten van ca. € 150.000 tot € 250.000). In de komende jaren zal het tekort van controle-personeel een knelpunt blijven. De [instroom in de opleidingen](#) is nog te mager, het imago van de branche is nog niet hersteld en de opleiding nieuwe stijl tot AA geeft geen controlebevoegdheid meer voor wettelijke controles. In de praktijk zien we ook [steeds meer dat vrijwillige controles](#) bij Wta-kantoren terecht komen.

Bio Niklas Luhmann (1927-1998)

In de roerige jaren '60, toen Adorno door radicale studenten werd weggejaagd, heeft Luhmann hem enige tijd vervangen en schijnt Adorno behoorlijk van Luhmann onder de indruk geweest te zijn. Dichterbij Luhmann kan je in mijn geval, met mijn gehechtheden, niet komen.

Huysmans (2009) geeft de volgende bruikbare biografische informatie.

‘Niklas Luhmann wilde al het sociale kunnen behandelen en beschrijven. Dat was zijn levenswerk: het construeren en toepassen van zijn maatschappijtheorie. ‘Bij mijn aantreden in de in 1969 gestichte faculteit voor sociologie van de universiteit Bielefeld [luidde mijn] project [...]: maatschappijtheorie; looptijd: dertig jaar; kosten: geen. De moeilijkheden van het project waren wat de looptijd betreft realistisch ingeschat’, leest men in het voorwoord van zijn magnum opus *Die Gesellschaft der Gesellschaft* uit 1997. Maar eigenlijk was dertig jaar achteraf gezien nog te weinig. Na Luhmanns dood in 1998 bleken er nog enkele onvoltooide monografieën over politiek, religie en opvoeding op de plank te liggen. Het tekent de ambitie, productiviteit en werkwijze van deze theoretische socioloog. Het aanvankelijk als één flinke pil gedachte werk groeide uit tot een reeks teksten die sinds 2002 als tien banden in cassette kan worden aangeschaft. En dat is niet het enige. Naast zes opstelbundels onder de titel *Soziologische Aufklärung* en vier delen *Gesellschaftsstruktur und Semantik* verschenen nog diverse voorstudies voor het hoofdwerk, enkele monografieën en talloze bijdragen aan tijdschriften en bundels. Als deze kwantiteit nog niet indrukwekkend genoeg is, is het palet aan thema's en invalshoeken dat wel. Aan economie, recht, politiek, religie, kunst, massamedia, opvoeding, ecologie, liefde, gezin, tijd, vertrouwen, bestuur, management, sociaal protest en risico wijdde Luhmann boeken, bundels en bijdragen. En passant reconstrueerde hij de sociologische hoofdvragen naar sociale differentiatie, ongelijkheid en vooruitgang. Steeds deed hij dat vanuit hetzelfde theoretische kader, waarvan de blauwdruk *Soziale Systeme. Grundriß einer allgemeinen Theorie* in 1984 verscheen. Dat kader is een fascinerend maar niet eenvoudig te doorgronden bouwwerk met als belangrijkste ingrediënten de algemene systeemtheorie, het daaraan verwante logische en neurobiologische ('radicale') constructivisme, de fenomenologie en de sociologische systeemtheorie'.

Kernbegrippen (Luhmann Handbuch, 2012)

Autopoiese: het vermogen van een systeem om door middel van interne permanente reproductie van operaties (elementen) een grens met de omgeving in stand te houden en zich daardoor van de omgeving te onderscheiden.

Functioneel structuralisme: een methode om probleem en probleemoplossing vanuit de constructie van het probleem als een structuurvraagstuk te onderzoeken.

Structuur: een beperking van de in een systeem toegelaten relaties tussen elementen en de dynamische relaties tussen structuur en elementen (in organisaties respectievelijk beslissingspremissen en beslissingen).

Complexiteit(sreductie): begrip over de wisselwerking tussen elementen en relaties in sociale systemen waarmee het emergente karakter (het ontstaan van nieuwe eigenschappen die niet terug te voeren zijn op afzonderlijke elementen) van die systemen kan worden beschreven.

Sociaal systeem: een systeem dat zich op eigen kracht, door middel van elementen communicatie en relaties daartussen een voorstelling van de omringende, complexere omgeving maakt en in die zin 'open' is.

Systeem/omgeving: onderscheiding waarmee de systeemtheorie iets te weten komt over sociale systemen (bijv. de maatschappij); ieder systeem stelt zich een eigen omgeving voor, alleen binnen het systeem is van omgeving sprake.

Communicatie: het element waarmee sociale systemen door middel van informatie, mededeling en begrip selectieve operaties uitvoeren die aansluiten bij voorafgaande en aansluitmogelijkheden bieden aan volgende communicaties.

Beslissing: het specifieke element communicatie voor sociale systemen van het type organisatie.

Geslotenheid/openheid: permanente terugkoppeling van elementen op andere elementen in een systeem; omdat de operaties uit waarnemingen bestaan realiseert het gesloten systeem openheid.

Operatie/waarneming: een analytisch onderscheid; operaties zijn verantwoordelijk voor het sluiten en waarnemingen voor het openen van systemen.

Literatuur

- Achterbergh, J. en B. Riesewijk, *Polished by Use*, proefschrift Nijmegen, 1998 (Delft, Eburon)
- Achterbergh, J. en D. Vriens, *Organizations. Social systems conducting experiments*, 2009 (Berlin, Springer)
- Blom, T., *Complexiteit en contingentie. Een kritische inleiding tot de sociologie van Niklas Luhmann*, 1997 (Kampen, Kok Agora)
- Christis, J., *Arbeid, organisatie en stress*, proefschrift Amsterdam, 1998 (Amsterdam, Het Spinhuis)
- Huysmans, F., Het levenswerk van een radicale vernieuwer: de maatschappijtheorie van Niklas Luhmann, 2009, in: *Academische Boekengids 75*
- Jahraus e.a., *Luhmann Handbuch. Leben, Werk, Wirkung*, 2012 (Stuttgart, Metzler)
- Laermans, R., *Communicatie zonder mensen. Een systeemtheoretische inleiding in de sociologie*, 1999, (Amsterdam, Boom)
- Idem, Niklas Luhmann, in: Celikates e.a. (red.), *De nieuwe Duitse filosofie. Denkers en thema's voor de 21^e eeuw*, 2013 (Amsterdam, Boom), p. 501-516
- Luhmann, N.,
- *Einführung in die Systemtheorie*, 2002 (Heidelberg)
 - *Organisation und Entscheidung*, 2000 (Opladen)
 - *Die Kunst der Gesellschaft*, 1995 (Frankfurt a.M.)
 - *Ökologische Kommunikation*, 1986 (Opladen)
 - *Soziale Systeme*, 1984 (Frankfurt a.M.)
 - Interviews met Luhmann op Youtube
- Martens, W., G. Ortmann, Organisationen in Luhmann's Systemtheorie, in: Kieser, Ebers (red.), *Organisationstheorien*, 1992, (7^e druk, 2014 Stuttgart: Kohlhammer)
- Rouwette, E., Taaie vraagstukken: van zwart-wit naar kleur, in: *M&O Tijdschrift voor Management & Organisatie*, 71 (2), 54-71
- Scherzberg, A., Systemtheorie als sozialtheoretische Grundlage der Verwaltungslehre, in Mehde e.a., *Festschrift für H.P. Bull*, 2011, 767-794
- Zijlmans, K., *Kunst, geschiedenis, kunstgeschiedenis*, proefschrift Leiden, 1990