

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 14/2521 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 14/2521 Wtra AK van 13 maart 2015 van

de NEDERLANDSE BEROEPSORGANISATIE VAN ACCOUNTANTS (Nba),
kantoorhoudende te Amsterdam,
K L A A G S T E R,
raadvrouw/gemachtigde: mr. M.L. Batting,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],
B E T R O K K E N E.

1. Het verloop van de procedure

- 1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de in deze zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:
- het op 2 oktober 2014 ingekomen klaagschrift van 1 oktober 2014, met bijlagen;
 - het op 28 oktober 2014 ingekomen verweerschrift van 27 oktober 2014.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 30 januari 2015, waar zijn verschenen - aan de zijde van klaagster - haar raadvrouw/gemachtigde mr. J. Nijland, advocaat te 's-Gravenhage, vergezeld van G.J.A.H van der

Wielen AA, adviseur van de Raad voor Toezicht van de Nba (hierna: de Raad), en - aan de zijde van betrokkene - Y RA in persoon.

1.3 Klaagster en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten en toegelicht respectievelijk doen antwoorden en geantwoord op vragen van de Accountantskamer. De raadvrouw/gemachtigde van klaagster heeft daarbij een pleitnota aan de Accountantskamer overgelegd.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkene is sinds 16 augustus 1989 als registeraccountant ingeschreven in het accountantsregister van het NIVRA (vanaf 1 januari 2013 het register van de Nba) en werkzaam als openbaar accountant in zijn praktijk [A] Registeraccountants B.V. te [plaats].

2.2 Het College Kwaliteitsonderzoek (CKO) heeft op 2 november 2010 een periodiek kwaliteitsonderzoek uitgevoerd op het accountantskantoor van betrokkene. Hierbij zijn twee controleopdrachten en één samenstellingsopdracht getoetst. De toetser kwam tot het oordeel dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing in opzet en werking niet voldeed aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants. Het definitieve verslag van de toetsing is bij brief van 26 november 2010 aan betrokkene toegezonden.

2.3 Per brief van 27 januari 2011 heeft het CKO betrokkene in de gelegenheid gesteld te reageren op de aanbevelingen van de toetser in het toetsingsverslag.

2.4 Betrokkene heeft per brief van 7 april 2011 laten weten dat hij zich kon vinden in de aanbevelingen van de toetser en dat de aanbevelingen zullen worden opgevolgd. Betrokkene gaf ook te kennen dat met [B], een kantoor dat accountantspraktijken ondersteunt, een waarnemingsovereenkomst was afgesloten.

2.5 Vanwege de vele aanbevelingen van de toetser aan de accountantspraktijk van betrokkene, heeft het CKO besloten om een vervolgonderzoek in het tweede kwartaal van 2012 uit te laten voeren.

2.6 Op 2 juli 2012 is het vervolgonderzoek uitgevoerd. In het conceptverslag concludeerde de toetser dat de bevindingen identiek waren aan de bevindingen van het periodiek kwaliteitsonderzoek en dat de aanbevelingen in onvoldoende mate waren opgevolgd.

2.7 Het verslag van de vervolgoetsing is op 13 juli 2012 definitief gemaakt.

2.8 Betrokkene heeft per brief, gedateerd 28 augustus 2012, te kennen gegeven dat de basis voor het opvolgen van de aanbevelingen was gelegd en dat hij zich niet kan vinden in de suggestie van de toetser dat een tuchtprocedure moest worden gestart.

2.9 Het CKO heeft naar aanleiding van een gesprek met betrokkene op 9 november 2012 besloten geen tuchtactie te starten, maar betrokkene in de gelegenheid te stellen

de aanbevelingen in het toetsingsverslag op te volgen. Betrokkene is daarbij verzocht een verbeterplan in te dienen. Daarnaast is hem meegedeeld dat de Nba zal worden verzocht om betrokkene's accountantspraktijk op te nemen in de toetsingsselectie van 2013. Betrokkene heeft bij brief van 30 januari 2013 een verbeterplan ingediend.

2.10 Het door de Raad aangekondigde periodieke onderzoek heeft op 9 oktober 2013 plaatsgevonden. Betrokkene heeft voorafgaande daaraan op 30 september 2013 een oriënterende vragenlijst ingevuld. De toetsers hebben bij e-mail van 9 november 2013 het concept toetsingsverslag aan betrokkene gezonden.

2.11 Betrokkene heeft per e-mail van 25 november 2013 gereageerd op het concept toetsingsverslag. Hij liet weten akkoord te zijn met de bevindingen van de toetsers en deze bevindingen te zullen omzetten in een verbeterplan. De toetsers hebben het definitieve toetsingsverslag vervolgens bij e-mail van 27 november 2013 aan betrokkene gezonden.

2.12 De Raad heeft op 17 januari 2014 een definitief eindoordeel gegeven. De Raad stelde vast dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk van [A] Registeraccountants B.V. niet voldeed aan de daaraan gestelde eisen.

2.13 Betrokkene heeft bij brief van 24 januari 2014 gereageerd op het definitieve eindoordeel van de Raad van 17 januari 2014. Hij gaf daarin te kennen verbaasd te zijn over het oordeel van de Raad. Per brief van 21 februari 2014 liet de Raad weten nogmaals naar het dossier te hebben gekeken en te hebben geconcludeerd dat het onvoldoende eindoordeel terecht was vastgesteld. Ook wees de Raad erop dat hij bij zijn eindoordeel acht heeft geslagen op de resultaten van eerdere toetsingen, omdat het periodieke onderzoek feitelijk een derde toetsing met een negatief resultaat op rij betrof. De Raad zag daarom geen aanleiding om zijn advies aan het bestuur van de Nba tot het starten van een tuchtprocedure te herzien.

3. De klacht

3.1 De klacht, zo begrijpt de Accountantskamer, is erop gebaseerd dat bij het periodiek onderzoek op 9 oktober 2013 is geconstateerd dat betrokkene de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels heeft overtreden, omdat de accountantspraktijk van betrokkene, waarin assurance- en aan assurance verwante opdrachten werden uitgevoerd, niet beschikte over een intern stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan de eisen die daaraan worden gesteld.

3.2 Deze tekortkomingen deden zich voor in de dossiers van elk van de drie bij dat periodiek onderzoek getoetste opdrachten (een controle-opdracht, een samenstellings-opdracht en een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie).

4. De gronden van de beslissing

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1 Op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 1 januari 2014 onder meer worden getoetst aan de in die periode geldende Verordening gedragscode (RA's) (hierna: VGC) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1, en de daar op gebaseerde nadere voorschriften.

4.3 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagster is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.4 Aangaande de getoetste controle-opdracht (een assurance-opdracht) waren de - door of namens betrokkene onweersproken - bevindingen de volgende.

4.4.1 Het kantoorhandboek voor het uitvoeren van assurance-opdrachten vertoonde gebreken. Ten eerste was het algemene gedeelte van het handboek onvoldoende specifiek gemaakt, bijvoorbeeld ten aanzien van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) en de bewaking van kwaliteitsmaatregelen. Ten tweede was het handboek op diverse onderdelen onvoldoende concreet. Dat gold in ieder geval voor de opdrachtcontinuering, de criteria voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, de verspreiding van de klokkenluidersregeling en de evaluatie door de onafhankelijkheidsfunctionaris. Daarnaast werd in het handboek nauwelijks aandacht besteed aan hoe moet worden omgegaan met (constateringen van vermoedens van) fraude. Deze feiten duiden er op dat betrokkene niet beschikte over een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is vereist voor het uitvoeren van assurance-opdrachten. Dat is in strijd met de artikelen 4 en 5 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (hierna: NVAK-ass). Uit de bevindingen van de toetsers bleek bovendien dat de organisatie van [A] Registeraccountants B.V. in het geheel geen jaarlijkse evaluaties van het stelsel van kwaliteitsbeheersing uitvoerde, terwijl dat op grond van artikel 22 lid 2 NVAK-ass is vereist.

4.4.2 Meer specifiek overtrad betrokkene de regel dat een kantoor toetsingscriteria moet opstellen, zodat kan worden vastgesteld voor welke assurance-opdrachten een kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is (artikel 18 NVAK-ass). Daarnaast bleek uit de bevindingen van de toetsers dat er geen klokkenluidersregeling gepubliceerd was, terwijl dat op grond van artikel 55 NVAK-ass is vereist. De toetsers concludeerden voorts dat betrokkene personeel inleende voor het uitvoeren van assurance-opdrachten, maar niet had geregeld dat dit personeel jaarlijks een onafhankelijkheidsbevestiging ondertekent en dat zij hem bij bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid informeren. Dat is in strijd met artikel 37 NVAK-ass. Ook bleek er geen geformaliseerd beleid te zijn ter zake van de omgang met incidenten. Dat is in strijd met artikel 54, tweede lid, NVAK-ass. De toetsers constateerden in de laatste plaats dat de organisatie niet beschikte over inzicht in de actuele ervaring en kennis van de teamleden die aan de assurance-

opdracht meewerkten, terwijl deze teamleden werden ingeleend. Daarmee handelde betrokkene in strijd met artikel 8 NVAK-ass. Op grond van deze bepaling dient hij als verantwoordelijk accountant ervoor te zorgen dat personen die zijn benoemd om uitvoerende taken te verrichten, beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid.

4.4.3 Uit de bevindingen van de toetsers blijkt vervolgens dat betrokkene de regelgeving ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme onvoldoende naleefde. Zo constateerden de toetsers dat de organisatie geen risicobeheersingsprocedures had vastgelegd en dat verscherpt cliëntenonderzoek niet had plaatsgevonden. Dat is opmerkelijk, omdat in de besturen van de opdrachtgevers politiek prominente personen in de zin van artikel 1, onder e, Wwft aanwezig bleken te zijn. In artikel 8 lid 1 en lid 4 Wwft is bepaald dat een organisatie risicobeheersingsprocedures instelt indien sprake is van omstandigheden die een verhoogd risico op witwassen en financiering van terrorisme met zich brengen. Daarnaast vereist deze bepaling dat verscherpt cliëntenonderzoek plaatsvindt indien sprake is van politiek prominente personen.

4.4.4 De toetsers concludeerden dat betrokkene op bepaalde onderdelen niet voldeed aan de vereisten voor het aanvaarden en continueren van controleopdrachten. Zo bleek betrokkene bij een doorlopende opdracht niet periodiek te beoordelen of de relatie met de cliënt kon worden gecontinueerd. Dat is wel vereist op grond van artikel BI-210.6 van de VGC. Daarnaast ontbraken op het formulier, dat betrokkene gebruikte voor de beoordeling van de integriteit van zijn cliënt, onderdelen over de beoordeling van een mogelijke belangentegenstelling (artikel B1-220.2 VGC). Betrokkene had ook geen andere aantekening in het dossier gemaakt waaruit bleek dat hij had vastgesteld of een bedreiging zich al of niet voordeed. Hierdoor kan uit het dossier niet worden afgeleid of betrokkene mogelijke bedreigingen heeft onderkend.

4.4.5 De toetsers hebben geen vastlegging aangetroffen waaruit blijkt dat betrokkene cliëntenonderzoek conform de Wwft heeft uitgevoerd. Hij heeft nagelaten om de cliënt op grond van artikel 11 Wwft deugdelijk te verifiëren. In het dossier is geen kopie van het identiteitsbewijs van de cliënt aangetroffen, maar slechts een uittreksel van de Kamer van Koophandel uit 2011. Daarnaast bleek niet uit het dossier of betrokkene in het kader van de opdrachtaanvaarding heeft onderzocht of de cliënt een publieke functie in het buitenland bekleedt of bekleedde. In het dossier was ook niet zichtbaar of een risico-inschatting is gemaakt inzake het profiel van de cliënt en de aard van de dienstverlening op grond van artikel 3 Wwft. Tot slot ontbraken vastleggingen ten aanzien van het blijvend monitoren van de cliënt in het kader van de Wwft. Dat is niet conform artikel 3, lid 2, onder d, en lid 8, Wwft.

4.4.6 De toetsers hebben voorts opgemerkt dat in het controleplan in het kader van het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht onduidelijkheid bestond over welk verslaggevingsstelsel van toepassing was. In het controleplan werd door betrokkene verwezen naar Richtlijn 640 (organisaties zonder winststreven), terwijl in het Handboek Cultuurinstellingen van OCW en de controleverklaring bij de jaarrekening wordt verwezen naar titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW) als standaardrichtlijn voor de jaarverslaggeving. Daarnaast was in de toelichting bij de jaarrekening niet aangegeven welk verslaggevingsstelsel van toepassing is. Betrokkene had duidelijk inzichtelijk moeten maken welke richtlijnen voor de jaarverslaggeving van toepassing zijn. Betrokkene heeft aldus niet deugdelijk vastgesteld of de randvoorwaarden voor

de controle, meer specifiek de beoordeling dat het stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is, aanwezig zijn en dat is in strijd met NVCOS 210.6.

4.4.7 De opdrachtschrijving (in de opdrachtbevestiging) hield alleen in dat een verklaring wordt verstrekt bij de jaarrekening. Volgens het controleprotocol van OCW dient ook een rapport van feitelijke bevindingen in de zin van NVCOS 4400 te worden verstrekt en, als blijkt dat de subsidievoorwaarden niet worden nageleefd, een rapport van bevindingen. Hoewel de opdracht tot het uitbrengen van een rapport van feitelijke bevindingen was overeengekomen, kwamen deze elementen niet terug in de opdrachtbevestiging. Uit het voorgaande volgt dat de voorwaarden voor de controleopdracht niet deugdelijk zijn overeengekomen met het management (NVCOS 210.9 en 210.10). Daarmee is niet voldaan aan de doelstelling in NVCOS 210.3 om een controleopdracht alleen dan te aanvaarden of te continueren, wanneer de basis waarop deze moet worden uitgevoerd overeengekomen is door het vaststellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn.

4.4.8 De toetsers hebben op het onderdeel planning van de werkzaamheden vele tekortkomingen geconstateerd. Die tekortkomingen deden zich voor ten aanzien van het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang, het beoordelen van de materialiteit bij de planning en uitvoering van de controle en het controleproces als geheel. In de eerste plaats werd geconstateerd dat in het controleplan geen expliciete aandacht is besteed aan de naleving van de wet- en regelgeving. Zo waren de subsidievoorwaarden van OCW niet opgenomen in het controleplan. Het gaat hier om voorwaarden inzake de rechtmatige besteding van de subsidiegelden, de naleving van de Europese aanbestedingsregels, de Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens en de eigen bijdrage. Daardoor geeft het dossier blijk van onvoldoende controledocumentatie op grond van NVCOS 230.5. Daarnaast werd in het controleplan geen aandacht besteed aan frauderisico's. Hierdoor kan uit het dossier niet worden afgeleid of betrokkene mogelijke risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg zijn van fraude heeft onderkend en ingeschat. Dat is in strijd met NVCOS 240.10.

4.4.9 Evenmin voldeed het controleprogramma aan de gestelde vereisten. Uit de omschrijving van de werkinstructies bleek dat de insteek van de interim-controle het karakter heeft van een gegevensgerichte aanpak. Hierdoor strookt de algemene controlestrategie zoals die is opgenomen in het controleplan, namelijk een systeemgerichte aanpak, niet met de inhoud van het controleprogramma. Immers met gegevensgerichte werkzaamheden wordt de aanwezigheid van afwijkingen van een materieel belang zelfstandig gecontroleerd, terwijl met een systeemgerichte aanpak de werking van interne beheersingsmaatregelen wordt getest.

4.4.10 Uit de bevindingen van de toetsers bleek voorts dat tijdens de uitvoering van de controleopdracht een belangrijke interne wijziging bij de cliënt had plaatsgevonden, maar dat die wijziging niet heeft geleid tot aanpassing van het controleprogramma. De wijziging betrof een mogelijke voorziening voor de frictiekosten als gevolg van een reorganisatie bij OCW en de daaruit voortvloeiende bezuinigingen bij OCW. De toetsers constateerden dat betrokkene voor deze jaarrekeningpost geen werkprogramma had opgesteld. Weliswaar bevatte het dossier enige controle-informatie ten aanzien van deze voorziening, maar het was niet duidelijk welke werkzaamheden daarvoor waren uitgevoerd, waaronder de beoordeling van de uitgangspunten en de waarderingsgrond-

slag. Ook in de jaarrekening is bij het onderdeel waarderingsgrondslagen geen toelichting bij de voorziening voor de frictiekosten opgenomen. Aldus voldeed de controledocumentatie niet aan de daaraan gestelde vereisten in NVCOS 300.12. Van een zodanige planning van de controle dat deze op effectieve wijze kan worden uitgevoerd als bedoeld in NVCOS 300.4 was evenmin sprake.

4.4.11 De toetsers constateerden ook dat de vereiste risico-inschattingswerkzaamheden niet zijn uitgevoerd. In het dossier hebben de toetsers in het geheel geen vastlegging aangetroffen waaruit blijkt dat betrokkene mogelijke risico's heeft onderzocht. De vastlegging van risico's vormde ook geen onderdeel van het controleplan. Het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden is evenwel van belang om een redelijke basis te verkrijgen voor het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang; dat volgt uit NVCOS 315.5. Ook blijkt uit de bevindingen van de toetsers dat betrokkene bij besprekingen met het opdrachtteam over de vatbaarheid van de financiële overzichten voor een afwijking van materieel belang, geen aandacht besteedde aan zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot fraude in het kader van de controleopdracht op grond van NVCOS 240.

4.4.12 Uit de bevindingen van de toetsers bleek eveneens dat betrokkene onvoldoende inzicht had in de entiteit en de omgeving ervan. Uit het dossier kon niet worden afgeleid of betrokkene voldoende inzicht had in de wet- en regelgeving die van toepassing is in de sector waarin de cliënt werkzaam is. De toetsers constateerden dat in het controleplan geen expliciete aandacht was besteed aan de naleving van de belangrijke wet- en regelgeving, zoals de subsidievoorwaarden van OCW. In het dossier was alleen een werkprogramma "Exploitatierkening" opgenomen met een instructie om na te gaan of sprake was van bijzondere subsidiebepalingen en dat nagegaan moest worden of aan de gestelde voorwaarden was voldaan. In het dossier ontbrak echter een controleprotocol met instructies van OCW en vastleggingen waaruit blijkt dat was voldaan aan de subsidievoorwaarden. Dat is in strijd met NVCOS 250.10 en 12.

4.4.13 Ook constateerden de toetsers dat uit het dossier niet kon worden afgeleid dat betrokkene de opzet van de interne beheersingsmaatregelen had geëvalueerd en heeft vastgesteld of ze waren geïmplementeerd, zulks in strijd met NVCOS 315.13. In het interim-memo is per proces alleen geconcludeerd dat geen sprake is van bijzonderheden. Hiermee wordt het belang van controlemaatregelen om de werking van interne beheersingsmaatregelen ter voorkoming en ontdekking van het niet-naleven van wet- en regelgeving mee te evalueren miskend. In dit verband constateerden de toetsers dat tijdens de interim-controle werkzaamheden zijn verricht als een 'lijncontrole' van een aantal processen, terwijl de controle-instructies zijn aan te merken als gegevensgerichte werkzaamheden. Hieruit blijkt wederom dat betrokkene onvoldoende inzichtelijk heeft gemaakt welke controlestrategie (een gegevensgerichte of systeemgerichte benadering) hij hanteerde.

4.4.14 De toetsers hebben in het dossier ook geen vastleggingen aangetroffen waaruit bleek dat betrokkene risico's van een afwijking van materieel belang heeft onderkend en ingeschat. Zo had betrokkene geen aantekening gemaakt van het risico op doorbreking interne beheersing management of van het frauderisico bij de opbrengstverantwoording. De toetsers hebben geen motivering of uiteenzetting aangetroffen in het dossier waarom van dergelijke frauderisico's geen sprake is. Ook constateerden de

toetsers dat betrokkene geen vermelding heeft gemaakt van het risico inzake de financiële rechtmatigheid uit hoofde van de subsidievoorwaarden van OCW. Deze risico's had betrokkene moeten onderkennen op grond van NVCOS 315.25 en 26. Door deze risico's niet te onderkennen heeft betrokkene bovendien nagelaten vast te stellen welke risico's significant waren. Daarnaast heeft het niet onderkennen van de risico's tot gevolg dat er ook geen evaluatie heeft plaatsgevonden van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om het controlerisico te verlagen. Een en ander is in strijd met NVCOS 315.27, 31 en 32.

4.4.15 De toetsers hebben erop gewezen dat in het dossier ook geen vastlegging aanwezig was, waaruit blijkt dat de risico-inschattingswerkzaamheden specifiek zijn gericht op de risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Daarnaast bleek uit het dossier niet of betrokkene daarover inlichtingen heeft verzocht bij het management en degene die is belast met 'governance'. Dit is in strijd met NVCOS 240.16 en 17. De toetsers concludeerden gelet op dit alles dat betrokkene geen zichtbare risico-inschatting had gemaakt, zulks in strijd met NVCOS 315.5.

4.4.16 De toetsers constateerden ten aanzien van de materialiteit voor de financiële overzichten dat die niet als geheel was bepaald. In het controleplan was onvoldoende duidelijk of betrokkene rekening heeft gehouden met de in het controleprotocol van OCW opgenomen instructies inzake de materialiteit. Dit is in strijd met NVCOS 320.10. De toetsers constateerden in dit verband dat uit het controleplan ook niet kon worden afgeleid of het materialiteitsniveau was bepaald voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen. Het dossier bevatte daarnaast geen vaststelling van de uitvoeringsmaterialiteit, hetgeen op grond van NVCOS 320.11 wel is vereist. Ook heeft betrokkene geen vastleggingen verricht, waaruit blijkt dat hij aanleiding heeft gezien om tot herziening van de materialiteit te komen.

4.4.17 Voorts ontbrak in het dossier de controledocumentatie, die voor de planning op grond van NVCOS 320.14 is vereist. Uit de bevindingen van de toetsers bleek ten eerste dat in het dossier was geen berekening of onderbouwing van de materialiteit ad € 50.000 aanwezig was. In de tweede plaats ontbrak in de controledocumentatie het materialiteitsniveau van de bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. In de derde plaats ontbrak controledocumentatie over de uitvoeringsmaterialiteit. Zoals ook hiervoor is vastgesteld, bleek de uitvoeringsmaterialiteit in het geheel niet uit het controleplan. De toetsers concludeerden dan ook dat het concept van materialiteit niet op passende wijze is toegepast bij de planning en uitvoering van de controle. Dit is in strijd met NVCOS 320.8.

4.4.18 De toetsers constateerden op het onderdeel uitvoering en evaluatie in de eerste plaats wederom dat uit het controleplan niet kon worden afgeleid dat betrokkene een algehele benadering conform NVCOS 330.5 had opgezet en geïmplementeerd om op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten in te spelen. Deze tekortkoming vloeit voort uit de onduidelijkheid over de controlestrategie die betrokkene hanteerde: een gegevensgerichte of een systeemgerichte aanpak. Daarnaast constateerden de toetsers dat betrokkene geen verdere controlewerkzaamheden in de zin van NVCOS 330.6 had opgezet en uitgevoerd. Betrokkene heeft in het controleprogramma wel de diepgang vermeld van de uit te voeren werkzaamheden op processen, maar geen motivering of onderbouwing in het dossier opgenomen van het aantal te selecteren posten. Daarnaast heeft hij na de interim-controle

geen vastleggingen verricht over wat de uitkomsten van die controle betekenen voor de aard en de omvang van de eindejaarswerkzaamheden. In het dossier is geen relatie gelegd tussen de uitkomsten van de interim-controle en de uit te voeren werkzaamheden tijdens de eindejaarscontrole. Een en ander is eveneens in strijd met NVCOS 330.6.

4.4.19 Uit de bevindingen van de toetsers bleek voorts dat betrokkene niet had voldaan aan de doelstelling in NVCOS 330.3 om voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang te verkrijgen. Zowel aan de voorwaarden voor de toetsing van interne beheersingsmaatregelen als aan de voorwaarden voor gegevensgerichte controle is niet voldaan. Naast de onduidelijkheid die bij de toetsers bestaat over de controlestrategie van betrokkene, blijkt nu ook dat de uitvoering van de werkzaamheden in beide gevallen onvoldoende is. De accountant dient op grond van NVCOS 330.8 toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren als hij voornemens is te steunen op de werking van interne beheersingsmaatregelen. Zoals ook hiervoor is gebleken, heeft betrokkene weliswaar een systeemgerichte aanpak als algemene controlestrategie, maar blijkt uit de werkinstructies dat hij in de praktijk gebruik maakte van gegevensgerichte werkzaamheden. De toetsers hebben in de interim-controlememo enkel de opmerking aangetroffen dat van bijzonderheden geen sprake is. In het dossier zijn geen andere vastleggingen gedaan waaruit blijkt dat betrokkene heeft gecontroleerd of de gemaakte kosten passen binnen de gesubsidieerde activiteiten en of de subsidievoorschriften daarbij zijn nageleefd. Hierdoor kan niet worden nagegaan of betrokkene heeft voldaan aan de regelgeving omtrent de toetsing van de interne beheersingsmaatregelen in NVCOS 330.8 tot en met 17. De toetsers constateerden in de tweede plaats dat betrokkene had nagelaten adequate gegevensgerichte controles op te zetten en uit te voeren voor de geselecteerde posten. Zij hebben in dit verband twee posten getoetst: de post subsidiebatens en -lasten en de post voorziening. De toetsers constateerden dat geen zichtbare vastleggingen waren verricht van de uitkomsten van de eindejaarswerkzaamheden met betrekking tot de naleving van de subsidievoorwaarden. Ook bestond er geen inzicht in de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden ten aanzien van de eindejaarscontrole van beide posten doordat een eindejaarscontrolememo in het dossier ontbrak. Bovendien ontbrak controle-informatie in het dossier omtrent de naleving van een controleprotocol van OCW. Een en ander is in strijd met NVCOS 330.18.

4.4.20 Uit de bevindingen van de toetsers bleek voorts nog dat er geen bevestigingsbrieven in de zin van NVCOS 580 van het management waren ontvangen. Ten aanzien van de evaluatie van de cijferanalyses hebben de toetsers opnieuw opgemerkt dat betrokkene geen aandacht heeft besteed aan de NVCOS 240. De toetsers concludeerden dat betrokkene heeft nagelaten de controlewerkzaamheden zodanig uit te voeren dat voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang kon worden verkregen. Dat is in strijd met NVCOS 330.3. De toetsers stelden in dit verband vast dat in het dossier niet was vastgelegd wat de uitkomsten van de interim-controle betekenen voor de aard en de omvang van de uit te voeren eindejaarswerkzaamheden. Ook constateerden de toetsers hier opnieuw dat er geen controle-informatie aanwezig was in het dossier over de naleving van de subsidievoorwaarden. Daarnaast is geen foutenevaluatie aangetroffen in het dossier. Daardoor kon uit het dossier niet worden afgeleid of betrokkene heeft vastgesteld of er al dan niet afwijkingen aanwezig waren en, zo ja, wat de aard en omvang van deze geconstateerde afwijkingen was. Voorts ontbrak de controledocumentatie in het dossier over de wijze waarop is ingespeeld op ingeschatte risico's van materieel belang op het

niveau van de financiële overzichten en over de samenhang tussen de controlewerkzaamheden en de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen. Deze controledocumentatie is verplicht op grond van NVCOS 330.28.

Nu uit het dossier niet kon worden opgemaakt of betrokkene afwijkingen heeft geconstateerd en hoe hij daarop heeft ingespeeld, kon uit het dossier ook niet worden afgeleid of betrokkene tijdens de controle onderkende afwijkingen heeft geaccumuleerd (NVCOS 450.5). Evenmin kon uit het dossier worden afgeleid of betrokkene de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang heeft herzien naar aanleiding van onderkende afwijkingen (NVCOS 330.25) dan wel of hij afwijkingen tijdig heeft gecommuniceerd aan het juiste managementniveau (NVCOS 450.8). Uit het dossier bleek ook niet of is vastgesteld dat de niet-gecorrigeerde afwijkingen individueel of geaggregeerd van materieel belang zijn (NVCOS 450.11) en of bij de evaluatie de mogelijkheid van fraude is betrokken (NVCOS 240.35). Het was voorts onduidelijk of eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen en de mogelijke invloed daarvan op de controleverklaring zijn gecommuniceerd met degenen die zijn belast met 'governance' (NVCOS 450.12 en 13). Ook ontbrak een bevestigingsbrief van het management waaruit blijkt dat zij menen dat de invloeden van niet-gecorrigeerde afwijkingen niet van materieel belang zijn voor de financiële overzichten als geheel (NVCOS 450.14). Gelet op dit alles kon niet worden nagegaan of betrokkene had voldaan aan de gestelde regelgeving inzake de evaluatie van de invloed van onderkende afwijkingen op de controle en niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten; dat is in strijd met NVCOS 450.3.

4.4.21 De toetsers constateerden daarnaast dat de controledocumentatie niet zodanig was opgesteld dat die een ervaren, niet bij de zaak betrokken, accountant in staat stelt om inzicht te verwerven in de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden, de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en significante aangelegenheden (NVCOS 230.8). Volgens de toetsers is de dossieropbouw voor verbetering vatbaar. Er wordt geen gebruik gemaakt van cross-referentie en nummering van documenten. Daarnaast ontbrak, zoals ook eerder is vastgesteld, een eindejaarscontrolememo en een foutenevaluatie. De conclusie is dan ook dat de uitvoering van de opdracht in onvoldoende mate uit het dossier bleek. Geen voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing van de controleverklaring geven, is in strijd met NVCOS 230.5.

4.4.22 Daarnaast ontbrak de controledocumentatie die in het kader van de evaluatie op grond van NVCOS 450.15 is vereist. Het gaat hier in de eerste plaats om documentatie inzake het bedrag waaronder afwijkingen als duidelijk onbeduidend worden beschouwd. In de tweede plaats ontbraken afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd en informatie over of deze zijn gecorrigeerd. In de derde plaats ontbrak een conclusie van de accountant over de vraag of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of geaggregeerd, van materieel belang zijn, terwijl ook de basis voor die conclusie ontbrak. De enige documentatie die op dit punt werd aangetroffen in het dossier was het afrondingsmemo, waarin is opgemerkt dat de verklaring verstrekt kan worden.

4.4.23 De toetsers hebben hun beoordeling van het onderdeel uitvoering en evaluatie afgesloten met een beschouwing van de kwaliteitsbeheersing op opdrachtniveau. Zij concludeerden dat de gehanteerde kwaliteitsprocedures zoals opgenomen in het kwaliteitshandboek onvoldoende waarborgen bieden dat de controle wordt uitgevoerd in overeenstemming met de professionele standaarden en eisen, en dat de controleverklaring onder de gegeven omstandigheden passend is. Uit het dossier bleek niet dat betrokkene kwaliteitsbeheersingsprocedures heeft geïmplementeerd met betrekking

tot zijn verantwoordelijkheden voor de algehele kwaliteit van de controleopdracht (NVCOS 220.8). Ook waren geen vragenlijsten beschikbaar voor de beoordeling van de continuering van de opdracht (NVCOS 220.12). Dit is in strijd met NVCOS 220.6.

4.4.24 Wat betreft het onderwerp rapportering en communicatie hebben de toetsers de rapportering voldoende bevonden maar de communicatie met een onvoldoende beoordeeld. Dat de communicatie tussen betrokkene en degenen belast met 'governance' niet voldeed aan de gestelde eisen (NVCOS 260.14) staat niet vast, omdat uit het dossier niet kon worden afgeleid of die communicatie heeft plaatsgevonden. De toetsers hebben geconstateerd dat in het dossier geen besprekingsverslag was opgenomen en dat er geen managementletter of accountantsverslag was uitgebracht. Uit de mondelinge toelichting van betrokkene op deze tekortkoming kwam weliswaar naar voren dat wel overleg met de klant heeft plaatsgevonden, maar van dit overleg was geen verslag opgenomen in het dossier. Ook indien mondeling met de cliënt wordt gecommuniceerd dient een accountant op grond van NVCOS 260.23 informatie over die communicatie vast te leggen. Daardoor kan niet worden nagegaan of en wat betrokkene met de cliënt heeft gecommuniceerd. Aldus heeft betrokkene, die de bevindingen van de toetsers niet heeft betwist, in strijd met NVCOS 260.9 gehandeld.

4.4.25 Uit het voorgaande volgt dat betrokkene in ernstige mate is tekortgeschoten ten aanzien van het controledossier. Gelet op deze tekortkomingen voldeed het controledossier niet aan de daaraan gestelde eisen. Met een en ander heeft betrokkene gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen 'deskundigheid en zorgvuldigheid' en 'professioneel gedrag' en de in dat verband geldende voorschriften in de NVAK-ass en de NVCOS.

4.5 Aangaande de getoetste samenstellingsopdracht en opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie (twee aan assurance verwante opdrachten) waren de - door of namens betrokkene onweersproken - bevindingen de volgende.

4.5.1 Wat betreft de aanvaarding en continuering constateerden de toetsers ten aanzien van de opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden in de eerste plaats dat de opdrachtbevestiging niet voldeed aan de gestelde eisen. De opdrachtbevestiging hield alleen in dat een verklaring bij de jaarrekening wordt verstrekt. In de opdrachtschrijving was geen melding gemaakt van het feit dat een rapport van feitelijke bevindingen bij de prestaties zal worden verstrekt en, indien aan de orde, een rapport van bevindingen. Het gaat hier om dezelfde opdrachtbevestiging als die in het getoetste controledossier is aangetroffen. Deze opdrachtbevestiging voldoet niet aan de gestelde vereisten in NVCOS 4400.9 en 12.

4.5.2 De toetsers hebben de opdrachtbevestiging bij de samenstellingsopdracht met een voldoende beoordeeld, maar daarbij wel opgemerkt dat in het permanent dossier alleen een concept-opdrachtbevestiging aanwezig was en geen getekend exemplaar. Tijdens de toetsing heeft betrokkene de getekende opdrachtbevestiging laten zien, maar via een andere weg dan het samenstellingsdossier. De toetsers hebben dan ook aanbevolen de opdrachtbevestiging voortaan op te nemen in het dossier.

4.5.3 Wat betreft planning hebben de toetsers ten aanzien van beide opdrachten geconstateerd dat de werkzaamheden niet zodanig waren gepland dat de opdracht

doeltreffend kon worden uitgevoerd. Bij de opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden kon uit het controleplan en het controleprogramma niet worden afgeleid dat de vereiste werkzaamheden doeltreffend konden worden uitgevoerd. Ten aanzien van de samenstellingsopdracht constateerden de toetsers dat over 2011 en 2012 een werkplan was opgesteld en dat een standaard werkprogramma werd gehanteerd, maar dat in het werkprogramma geen stappen waren opgenomen ten aanzien van de nieuwe post "OHW" (Onderhanden Werk). Daarnaast was niet gepland dat een bevestiging van de leiding van de huishouding moest worden verkregen. Een en ander is in strijd met NVCOS 4400.13 en 4410.9.

4.5.4 In het samenstellingsdossier houden de tekortkomingen op het onderdeel planning verband met de tekortkomingen die zijn geconstateerd ten aanzien van de documentatie van de werkzaamheden. Bij de initiële cijferbeoordeling was een vraag inzake de post "OHW" opgenomen, maar niet afgewerkt in het dossier. Volgens de toetsers roept de specificatie vragen op, omdat een belangrijk deel van het onderhanden werk pas eind mei 2013 uitgefactureerd is. Wat de verklaring hiervan is, lag niet vast in het dossier. Uit de bevindingen van de toetsers blijkt dat betrokkene ten tijde van de toetsing hierop mondeling een toelichting heeft verstrekt en heeft gezegd dat het niet ongebruikelijk is dat bewindvoerders wachten met het uifactureren van extra werkzaamheden aan hun cliënten totdat er weer geld op de rekening staat, omdat de bewindvoerders anders de BTW aan het voorfinancieren zijn.

4.5.5 In het dossier van de opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden ontbraken ook de vereiste vastleggingen om aan te kunnen tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met de NVCOS en de voorwaarden voor de opdracht. Uit de bevindingen van de toetsers blijkt dat er geen vastleggingen aanwezig waren van de planning en de uitkomsten van de testwerkzaamheden in het kader van de interimcontrole aangaande de opzet, het bestaan en de werking van de informatieverzameling en verwerking van prestatiegegevens. Het achterwege laten van vastleggingen die van belang zijn voor de onderbouwing van het rapport van feitelijke bevindingen, is in strijd met NVCOS 4400.14.

4.5.6 In beide dossiers was voorts de uitvoering van de werkzaamheden onvoldoende. In het toetsingsverslag van het samenstellingsdossier constateerden de toetsers dat betrokkene ten onrechte heeft nagelaten te overwegen of de in NVCOS 4410.13 genoemde werkzaamheden alsnog moesten worden uitgevoerd. Ten aanzien van de specificatie OHW zijn geen verdergaande werkzaamheden zijn verricht, terwijl was onderkend dat hier bijzonderheden in zaten. Deze bijzonderheden hadden voor betrokkene aanleiding moeten zijn extra werkzaamheden uit te voeren en de leiding van de entiteit om aanvullende informatie te vragen.

4.5.7 Daarnaast bleek uit het samenstellingsdossier niet duidelijk dat het samengesteld financieel overzicht door betrokkene was doorgelezen en dat hij daarbij een afweging heeft gemaakt of dit overzicht toereikend van opzet en vrij van onjuistheden van materieel belang lijkt te zijn. Dit is in strijd met NVCOS 4410.15. De toetsers constateerden dat niet is gebleken dat betrokkene het definitieve financiële overzicht heeft doorgelezen. In een conceptversie zijn wel aanpassingen aangetroffen. Daarnaast moet het als bepaald bijzonder worden aangemerkt dat betrokkene tijdens de toetsing de definitieve jaarrekening heeft moeten opvragen bij het administratiekantoor en toen heeft geconstateerd dat bij die jaarrekening niet zijn samenstellingsverklaring was gevoegd.

4.5.8 De toetsers constateerden voorts dat in de samenstellingsverklaring stond vermeld dat de jaarrekening is samengesteld met toepassing van hoofdstuk 2, titel 9, BW, hetgeen opmerkelijk is omdat de onderneming in haar rapportage de "in Nederland algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving" als grondslagen hanteert. Hieruit volgt dat er een discrepantie bestaat tussen de samenstellingsverklaring en de uitgebrachte rapportage, zulks in strijd met NVCOS 4410.15.

4.5.9 De uitvoering van de werkzaamheden voor de opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden was onvoldoende vanwege de afwezigheid van belangrijke vastleggingen. De toetsers constateerden dat er in het dossier geen specifiek werkprogramma of andere instructie aanwezig was voor het uitvoeren van de specifieke werkzaamheden die zijn gericht op de informatieverzameling en de verwerking van de prestatiegegevens door de cliënt. Er waren wel overzichten opgenomen van prestatiegegevens als basis voor het rapport van feitelijke bevindingen, maar geen vastleggingen van de uitkomsten ten aanzien van de opzet, het bestaan en de werking van de informatieverzameling en de verwerking van de prestatiegegevens. Hierdoor kon uit het dossier niet worden afgeleid of betrokkene de overeengekomen specifieke werkzaamheden toereikend had uitgevoerd. Daardoor werd niet voldaan aan de aan de uitvoering gestelde vereisten als neergelegd in NVCOS 4410.15 en 16.

4.5.10 De afwerking van en de rapportering over de samenstellingsopdracht is door de toetsers onvoldoende bevonden. Zij constateerden in de eerste plaats dat betrokkene niet had ontvangen en opgenomen in het samensteldossier een bevestigingsbrief van de leiding van de entiteit, waaruit blijkt dat de entiteit zijn verantwoordelijkheid neemt voor de toereikende presentatie van het financieel overzicht en de goedkeuring daarvan. De toetsers hebben tevens opgemerkt dat het dossier geen door de cliënt ondertekende jaarrekening bevatte. Een bevestiging van de leiding van de entiteit dat zij verantwoordelijk is voor de toereikende presentatie van het financieel overzicht en de goedkeuring daarvan, is op grond van NVCOS 4410.17 wel vereist.

4.5.11 De rapportering over de samenstellingsopdracht is onvoldoende bevonden. Dat komt in de eerste plaats doordat de samenstellingsverklaring refereerde aan verouderde gedrags- en beroepsregels. Daarnaast werden het rapport en de samenstellingsverklaring los van elkaar verzonden. Volgens de toetsers staat in de samenstellingsverklaring: *"Conform uw opdracht hebben wij de in dit rapport opgenomen jaarrekening 2012 van ... samengesteld"*, maar het rapport is feitelijk uitgebracht door het administratiekantoor en de samenstellingsverklaring is daarbij los meegezonden. Aldus heeft betrokkene, die deze gang van zaken niet heeft betwist, gehandeld in strijd met NVCOS 4410.6, volgens welke bepaling de samenstellingsverklaring bij het financieel overzicht wordt uitgebracht. Door dit niet te doen, kan in het maatschappelijk verkeer verwarring ontstaan. Betrokkene miskent hiermee ook het belang van zijn betrokkenheid bij de opdracht en zijn verantwoordelijkheid voor het financieel overzicht.

4.5.12 Gelet op het voorgaande, moet worden geconcludeerd dat de samenstellingsopdracht en de opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden niet voldeden aan de daaraan gestelde eisen.

4.6 Uit het voorgaande onder 4.4 en 4.5 volgt dat betrokkene in ernstige mate tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld. Alle getoetste dossiers zijn onvoldoende

bevonden en daarbij zijn op bijna alle onderdelen tekortkomingen geconstateerd. Die tekortkomingen zijn bepaald ernstig, nu daaruit onder meer blijkt dat betrokkene de kwaliteitsbeheersing voor het uitvoeren van zowel assurance-opdrachten als aan assurance verwante opdrachten onvoldoende op orde heeft en op belangrijke onderdelen heeft nagelaten vastleggingen in zijn dossiers te doen.

4.7 De klacht dient - in alle onderdelen - dan ook gegrond te worden verklaard.

4.8 Bij de beslissing inzake het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de verzuimen van betrokkene en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. Daarbij heeft de Accountantskamer mede in aanmerking genomen dat aannemelijk is geworden dat de in oktober 2013 vastgestelde tekortkomingen in de praktijk van betrokkene vergelijkbaar zijn met de tekortkomingen, die tijdens de eerdere toetsingen in 2010 en 2012 werden geconstateerd, alsmede dat betrokkene tijdens de toetsing heeft toegegeven zich te herkennen in de bevindingen van de toetsers, maar desalniettemin heeft nagelaten die tekortkomingen weg te nemen. De Accountantskamer rekent dit de betrokkene zwaar aan en acht, alles afwegende, in deze klachtzaak oplegging van de maatregel van doorhaling passend en geboden, waarbij de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven op 1 jaar zal worden bepaald.

4.9 Op grond van al het hiervoor overwogene dient als volgt te worden beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht - in alle onderdelen - gegrond;
- legt ter zake aan betrokkene op de maatregel van **doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register als bedoeld in artikel 2, onder e. Wtra**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd;
- bepaalt de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven op **1 (één) jaar**;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. R.P. van Eerde (rechterlijke leden) en A.M.H. Homminga AA en Th.A. Verkade RA (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 13 maart 2015.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra kan/kunnen klagster en/of betrokkene tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.