

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-Alert 45

Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants

Versie 2.0, 26 april 2022

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

The logo of the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a thick black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

NBA

NBA Alert Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants

NBA Alert 45:	Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants
Versie 2.0	Deze versie vervangt de oorspronkelijke versie van 11 maart 2022. De wijzigingen hebben voornamelijk betrekking op hoofdstuk 3 Impact op dienstverlening accountants
Van toepassing op:	Alle accountants
Onderwerp:	Impact van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving op werkzaamheden accountants
Datum:	26 april 2022
Status:	Deze publicatie, die tot stand is gekomen onder verantwoordelijkheid van de NBA, beoogt accountants aanwijzingen te geven ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep. Verwacht wordt dat accountants kennismaken van deze aanwijzingen en overwegingen voor zover relevant voor de opdracht. Een accountant die deze aanwijzingen niet toepast, moet erop voorbereid zijn om uit te leggen hoe niettemin is voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving, nader behandeld in deze aanwijzingen. Deze publicatie heeft niet de status van beroepsreglementering.

Disclaimer

Deze Alert is met de grootst mogelijke zorgvuldigheid tot stand gebracht en de NBA acht de daarin ingenomen standpunten verdedigbaar. Evenwel kan de NBA niet volledig garanderen dat de ingenomen standpunten in een eventuele juridische procedure onaangetast blijven. Om die reden aanvaardt de NBA geen enkele aansprakelijkheid voor de juistheid van de ingenomen standpunten. Evenmin aanvaardt de NBA aansprakelijkheid voor de volledigheid en actualiteit van de geboden informatie in deze Alert. De accountant blijft zelf verantwoordelijk voor de keuzes die deze maakt bij de naleving van de sanctieregelingen in verband met de Russische inval in Oekraïne en kan waar nodig zelf juridisch advies inwinnen.

Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants

Inhoudsopgave

1	Inleiding.....	5
2	Overzicht sanctiemaatregelen	6
3	Impact op dienstverlening accountants	7
3.1	<i>Diensten verleend door een accountantskantoor zijn verboden diensten onder de EU sanctiewetgeving.....</i>	7
3.2	<i>Verbod reikt ook tot verbonden relaties.....</i>	8
3.3	<i>Mogelijkheid tot ontheffing van het verbod.....</i>	9
3.4	<i>Meldingsplichten van de accountant.....</i>	10
3.5	<i>Aansprakelijkheid van de accountant.....</i>	12
4	Impact op organisaties.....	12
4.1	<i>Algemeen.....</i>	12
4.2	<i>Continuïteit.....</i>	13
4.2.1	<i>Verslaggevingskader.....</i>	13
4.2.2	<i>Verslagperioden tot en met ultimo 2021.....</i>	14
4.2.3	<i>Verslagperioden vanaf 2022</i>	15
4.3	<i>Organisatie en de interne beheersing.....</i>	15
5	Impact op opdrachttuitvoering door accountants	16
5.1	<i>Algemeen.....</i>	16
5.2	<i>Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen en controleren</i>	17
5.2.1	<i>Impact op het samenstellen.....</i>	17
5.2.2	<i>Impact op de controle</i>	17
5.3	<i>Gevolgen van werken op afstand op de opdrachttuitvoering van de accountant</i>	19
5.3.1	<i>Impact op fasen van het proces</i>	20
5.3.2	<i>Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen</i>	22
5.3.3	<i>Bevestiging bij de jaarrekening</i>	22
5.4	<i>Impact op de controleverklaring.....</i>	23

Legenda

Fin fun IB	Financiële functie / Interne beheersing
Sam. Acc	Samenstellend Accountant
Cont. Acc.	Controlerend accountant

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

1 Inleiding			
<p>De Russische inval in de Oekraïne heeft de wereld geschokt. Sinds 24 februari 2022 woedt er binnen Europa een oorlog, waarin de situatie continu verandert. Een groot aantal landen heeft de invasie veroordeeld en sancties tegen Rusland (en Belarus¹) afgekondigd.</p> <p>De oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving kunnen grote gevolgen hebben voor organisaties en hun accountants. Immers sanctiewetgeving is van toepassing voor alle personen en organisaties.</p> <p>Dit geldt ook voor accountants(kantoren). Vastgesteld moet worden welke cliënten onder de sanctiewetgeving vallen. Vervolgens moet beoordeeld worden of de verleende diensten al dan niet gecontinueerd kunnen worden.</p> <p>De gevolgen voor organisaties kunnen groot zijn. Vanzelfsprekend in eerste instantie voor (groeps)activiteiten in Oekraïne door verwoestingen en handelsbeperkingen, maar ook voor (belangen in) Russische organisaties die door sancties zijn getroffen. De sancties raken ook 'westerse' organisaties die voor hun afzet en/of inkoop in belangrijke mate afhankelijk zijn van Rusland en hard getroffen kunnen zijn door exportverboden alsmede tegensancties van Rusland. Ook zullen organisaties te maken krijgen met veel indirecte effecten van de oorlog en sancties, zoals stijgende energieprijzen, valutabeperkingen, beperkte beschikbaarheid van onderdelen, afhankelijkheid van IT/service organisaties in Oekraïne etc.</p> <p>In deze Alert wordt in hoofdstuk 2 ingegaan op de sanctiemaatregelen en in hoofdstuk 3 op de mogelijke gevolgen daarvan voor de continuering van dienstverlening van accountants.</p> <p>Vervolgens gaan we in hoofdstuk 4 in op de impact die de oorlog en de sanctiewetgeving op de jaarverslaggeving van organisaties kan hebben. Dan gaat het met name om de interne beheersing rondom de naleving van sanctiemaatregelen, going concern issues, en andere gevolgen van de ontwrichting in de getroffen gebieden. Hierin is het onderscheid van belang op welke periode de jaarverslaggeving betrekking heeft. Is voor de jaarrekeningen met een boekjaar tot en met ultimo 2021 nog sprake van een gebeurtenis na balansdatum die geen impact had op de situatie per einde boekjaar, waarbij de onzekerheid veelal alleen moet worden toegelicht, voor jaarrekeningen/tussentijdse cijfers met perioden vanaf 2022 dienen de gevolgen van de oorlog, waar nodig, te worden verwerkt.</p> <p>Daarnaast geven we in hoofdstuk 5 aan wat de impact op de opdrachtuitvoering is van accountants. Denk hierbij aan beperkingen die (groeps)accountants opnieuw ondervinden door reisbeperkingen naar de getroffen en verboden gebieden, waardoor het werk op afstand moet worden uitgevoerd. Hierin zijn parallellen met de coronapandemie in de afgelopen twee jaar.</p> <p>De rol van de handreiking voor de groep accountants in business is vooral het creëren van bewustzijn hoe het hen in hun financiële rol bij een bedrijf kan raken,</p>			

¹ Daar waar in het vervolg wordt gesproken over Rusland, moet ook Belarus worden gerekend.

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
<p>zoals de impact van sanctie wetgeving, going concern overwegingen en de gevolgen van gebeurtenissen na balansdatum.</p> <p>Organisaties moeten alert zijn op de sanctiemaatregelen, een totaaloverzicht van alle relevante sancties hebben en de juiste maatregelen treffen om de naleving van de sanctiewetgeving te borgen. Ook voor accountants geldt een verhoogde waakzaamheid. Zij moeten alert zijn op overtredingen van hun cliënt en waar nodig verplichte meldingen verrichten in kader van de Wwft. Ook de VGBA en NV NOCLAR kunnen in bepaalde situaties acties van accountants vragen.</p>			
<p>2 Overzicht sanctiemaatregelen</p>			
<p>De Europese Unie heeft verschillende sancties ingesteld tegen Rusland. Deze hebben gevolgen voor organisaties die zakendoen met dit land.</p> <p>Een overzicht van de sancties is te vinden op de landingspagina van de NBA Oekraïne en sancties Rusland (nba.nl). Hier zijn ook links opgenomen naar andere relevante sites van de EU, de Verenigde Staten, Rijksoverheid, toezichthouders, Accountancy Europe e.a.</p> <p>Opgelegde sancties uit andere jurisdicties, niet zijnde de EU-sancties, kunnen mogelijk leiden tot restricties voor natuurlijke personen en organisaties binnen Nederland.</p> <p>Belangrijk is dat organisaties geen verboden zaken mogen doen met personen en organisaties die op de EU-sanctielijst staan. De basis hiervoor is de EU-Verordening 269/2014 van de Raad van 17 maart 2014 betreffende beperkende maatregelen met betrekking tot sancties die de territoriale integriteit, soevereiniteit en onafhankelijkheid van Oekraïne ondermijnen of bedreigen. Informatie over sancties Rusland RVO.nl Rijksdienst geeft een goed overzicht van de sanctiemaatregelen. Samenvattend zijn de EU sancties gericht op</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 Bevriezing tegoeden en andere bezittingen van invloedrijke personen 2 Financiële beperkingen tegen een aantal Russische banken, waaronder de afsluiting van SWIFT, de Russische overheid en grote Russische staatsbedrijven 3 Exportverboden o.a. in energiesector, transportsector, defensiesector, metaalverwerkingsindustrie, technologieën, technische bijstand en luxegoederen 4 Importverbod wapens 5 Visa en reizen <p>De sancties zijn een gevolg van Europese verordeningen met veelal een directe inwerkingtreding, dus zonder overgangperiode.</p> <p>Nieuwe sancties volgen elkaar snel op, organisaties en accountants moeten daar alert op zijn.</p> <p>Daarnaast kunnen voor organisaties met groepsonderdelen buiten de EU vanzelfsprekend sancties van landen buiten de EU eveneens van toepassing zijn, bijvoorbeeld Amerikaanse en Britse sancties.</p>			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

3 Impact op dienstverlening accountants		
3.1 Diensten verleend door een accountantskantoor zijn verboden diensten onder de (EU) sanctiewetgeving		
<p>Cruciaal is dat geen verboden zaken mogen worden gedaan met (rechts)personen die op de EU-sanctielijst staan of de met hen verbonden partijen op basis van EU-Verordening 269/2014 ('Vo 269/2014' of 'Verordening'). Hun tegoeden en economische middelen in de Europese Unie zijn bevroren. Dit is de kern van het verbod van artikel 2, eerste lid. Daarnaast geldt op grond van artikel 2, tweede lid, dat er geen tegoeden of economische middelen direct of indirect aan gesanctioneerde (rechts)personen of met hen verbonden partijen rechtsreeks of onrechtstreeks ter beschikking mogen worden gesteld². De begrippen 'tegoeden' en 'economische middelen' zijn in artikel 1 van de Verordening gedefinieerd. Het is goed om zich te realiseren dat deze begrippen in de toelichtingen van de Europese Commissie en jurisprudentie van het Hof van Justitie ruim worden uitgelegd³. Zo valt het verlenen van diensten door een accountantskantoor aan een gesanctioneerde (rechts)persoon of verbonden partij onder de definitie van 'economische middelen'⁴. Dat geldt ook voor de wettelijke controle. Een controle- of samenstellingsverklaring heeft immers waarde voor een organisatie en stelt deze in staat om bijvoorbeeld investeringen te doen, financiering aan te trekken of overnames te doen. Dit betekent dat accountants hun dienstverlening dienen te bevriezen, wat in de praktijk tot opschorting van dienstverlening zal moeten leiden.</p> <p>De bevriezing van de dienstverlening duurt voort tot het moment dat de desbetreffende sanctiewetgeving niet langer van toepassing is. De accountant mag geen afscheid nemen van cliënten. Bevriezing van de dienstverlening is ingegeven door de gedachte dat voorkomen moet worden dat de cliënt een andere accountant vraagt om alsnog de dienst uit te voeren en op die wijze het doel van de sanctiewetgeving wordt omzeild⁵.</p> <p>Ook in een aantal overige landen buiten de EU (zoals VS, VK maar ook bijvoorbeeld Japan, Taiwan en Australië) zijn vergelijkbare sancties uitgevaardigd. De accountant moet kennis nemen van deze sanctiemaatregelen voor zover deze de klantrelatie kunnen raken. Bij onduidelijkheden bevelen we aan hiervan de consequenties te (laten) onderzoeken en extern juridisch advies in te winnen.</p> <p>Tot slot, aangezien de tegoeden en economische middelen van een gesanctioneerde (rechts)persoon of verbonden partij zijn bevroren, is het ook verboden om tegoeden of economische middelen van hen te ontvangen. Een accountant mag dus geen vergoeding meer innen in het kader van de opdrachtrelatie met een gesanctioneerde (rechts)persoon of verbonden partij (tenzij ontheffing wordt verkregen, zie 3.3).</p>		

² De EU-verordening spreekt over verbonden natuurlijke personen of rechtspersonen, entiteiten of lichamen. In deze Alert wordt dit samengevat onder verbonden partijen.

³ Zie EU Best Practices for the effective implementation of restrictive measures van de Raad van 4 mei 2018 en HvJ EU van 11 oktober 2007, ECLI:EU:2007/596

⁴ Zie Commission Opinion van 19 juni 2020 C(2020) 4117 inzake de uitleg van artikel 2 van Vo 269/2014, p.5

⁵ Ontleend aan artikel 9 Vo 269/2014 en Leidraad Financiële Sanctieregelgeving, p. 26

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

3.2 Verbod reikt ook tot verbonden partijen			
<p>Het zal waarschijnlijk niet veel voorkomen dat Nederlandse accountants een ‘directe’ opdracht uitvoeren voor gesanctioneerde (rechts)personen; de rechtspersonen betreffen voornamelijk Russische staatsbedrijven. Wel kunnen gesanctioneerde (rechts)personen een meerderheidsbelang hebben in een Nederlandse entiteit; dan wel zeggenschap of invloed hebben als bijvoorbeeld bestuurder, intern toezichthouder of UBO over een Nederlandse entiteit. Als van “eigendom” of “zeggenschap” sprake is, dan valt deze relatie onder de reikwijdte van artikel 2, eerste lid, Vo 269/2014⁶.</p> <p>Als een gesanctioneerde (rechts)persoon in het bezit is van meer dan 50% van de eigendomsrechten van een entiteit, wordt vermoed dat deze gesanctioneerde (rechts)persoon eigenaar is van een entiteit en valt deze entiteit ook – als verbonden partij – onder de reikwijdte van de sanctiewetgeving. Hetzelfde geldt voor overheersende zeggenschap door gesanctioneerde (rechts)personen over een entiteit, wat tot uitdrukking kan komen in bijvoorbeeld het recht de meerderheid van bestuurders en intern toezichthouders te benoemen en te ontslaan of door overeenkomsten met andere aandeelhouders waardoor overheersende invloed ontstaat.⁷</p> <p>Een ander voorbeeld is een minderheidsbelang van een gesanctioneerde (rechts)persoon in een entiteit waarbij de zeggenschap de facto in handen is van de houder van dit minderheidsbelang omdat bijvoorbeeld het resterende belang vrij verhandelbaar is of wordt gehouden door een grote pluriforme groep aandeelhouders.</p> <p>Naast de hiervoor genoemde ‘verticale verbondenheid’ (die tot uiting komt in eigendom en/of zeggenschap) speelt ook ‘relationele verbondenheid’ een rol. Hoewel de Verordening en de uitleg erbij niet heel duidelijk is, lijkt het (op basis van artikel 2) aannemelijk dat personen die relationeel verbonden zijn met de gesanctioneerde persoon ook onder de sanctiebepalingen worden getrokken. De gedachte hierachter is dat een gesanctioneerde persoon eenvoudig vermogensbestanddelen of zeggenschap kan afstaan aan dergelijke ‘gerelateerde’ personen of partijen, maar de facto zelf de eigendom en/of zeggenschap in handen houdt. Het gaat dan bijvoorbeeld om familiale verbondenheid: bijvoorbeeld de echtgenote of kinderen. Vooralsnog wordt daarom voorzichtigheidshalve geadviseerd dergelijke relationele verbonden personen in samenhang met de ‘gesanctioneerde personen’ te bezien.</p> <p>Ook zakelijke relaties van een gesanctioneerde (rechts)persoon kunnen onder de werkingsfeer van de sanctieregelgeving als sprake is van de facto control door de gesanctioneerde (rechts)persoon. Alsdan ontstaat door die de facto control ook een verbonden entiteit waarop de sanctieregelgeving van toepassing is. De</p>			

⁶ De Richtsnoeren inzake sancties van het secretariaat-generaal van de Raad van 4 mei 2018, p. 20-21, maken inzichtelijk wat onder “eigendom” dan wel “zeggenschap” moet worden verstaan.

⁷ Zie Commission Opinion van 19 juni 2020 C(2020) 4117, p. 2 en 3.

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

<p>bedoeling van de wetgever is dat het verbod ruim moet worden geïnterpreteerd. Voorbeelden die mogelijk ook onder de sanctiewetgeving vallen zijn de afhankelijkheid van een afnemer of de afhankelijkheid van een financier, waarbij de afnemer of de financier overheersende zeggenschap heeft. Let erop dat het begrip verbonden partij in de sanctiewetgeving niet geheel overeenkomt met het begrip verbonden partijen in Titel 9 en IFRS.</p> <p>Aandeelhouders zonder een controlerend belang (>25%, <50%) kwalificeren in beginsel niet als verbonden partij. Wel kan het feit dat iemand kwalificeert als een UBO zonder een controlerend belang een indicatie zijn dat er sprake kan zijn van een 'zeggenschapsrelatie' of van belang zijn in het kader van 'stapelen' van zeggenschap of eigendom. De accountant zal dan verder onderzoek moeten doen of er sprake is van een zeggenschapsrelatie tussen de UBO en de cliënt.</p> <p>De Europese Commissie heeft bevestigd dat de belangen van meerdere gesanctioneerde (rechts)personen bij elkaar opgeteld moeten worden om te beoordelen of er sprake is van een eigendoms- of zeggenschapsrelatie met een entiteit⁸. Dit wordt ook wel 'stapelen' genoemd.</p>			
<p>3.3 Mogelijkheid tot ontheffing van het verbod</p>			
<p>In specifieke gevallen kan de minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking ontheffing van het verbod tot levering van diensten verlenen, onder de voorwaarden die het ministerie passend acht. Dit is geregeld in artikel 4 van Vo 269/2014. Het moet dan om essentiële diensten voor de organisatie gaan waarvoor vast moet komen te staan dat deze economische middelen noodzakelijk zijn voor de basisbehoeften van de gesanctioneerde (rechts)personen. In uitingen van de Europese Commissie worden ook bijvoorbeeld boekhouddiensten en het verzorgen van belastingaangiften gerekend tot de basisbehoeften van organisaties⁹. Ook zal er een ontheffing van de minister van Financiën moeten worden verkregen voor het ontvangen van de vergoeding in het kader van de opdrachtrelatie met een gesanctioneerde (rechts)persoon of verbonden partij.</p> <p>Zodra duidelijkheid bestaat over het loket waarbij ontheffing kan worden aangevraagd, zal de NBA de leden hierover informeren. Totdat de toestemming om de dienst te verrichten is ontvangen zal de accountant de dienstverlening moeten bevriezen. Het is belangrijk dat de accountant de afwegingen documenteert.</p> <p>Indien een accountancydienst wordt geleverd aan een verbonden partij en geen voordeel oplevert voor de betrokken gesanctioneerde (rechts)personen, is</p>			

⁸ Zie Q&A van de Europese Commissie op [Sanctions adopted following Russia's military aggression against Ukraine | European Commission \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/economy_finance/sanctions-adopted-following-russia-s-military-aggression-against-ukraine)

⁹ Zie Commission Opinion van 29 augustus 2019 C(2019) 6290, p. 3

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

<p>ontheffing in beginsel niet nodig¹⁰. Op dit moment bestaat er nog geen <i>guidance</i> bij deze uitzonderingsmogelijkheid waardoor onzeker is wanneer deze uitzondering toegepast kan worden. Gezien de ruime strekking van de Verordening zal waarschijnlijk niet snel sprake zijn van deze uitzonderingsmogelijkheid. Bij twijfel is het verstandig om de ontheffingsroute te volgen of de dienst niet te verlenen.</p>			
<p>3.4 Meldingsplichten van de accountant</p>			
<p>Alle informatie over het bevriezen van tegoeden of economische middelen (zoals accountantsdiensten) dienen op grond van artikel 8 Vo 269/2014 te worden gemeld bij het ministerie van Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking respectievelijk het ministerie van Financiën. Er bestaat op grond van de Sanctiewet 1977 overigens geen meldplicht voor accountants(kantoren) met betrekking tot het bevriezen van opdrachten, zoals deze wel geldt voor financiële instellingen die bevroren tegoeden moeten melden bij DNB en AFM.</p> <p>Op grond van de VGBA moeten accountants vijf fundamentele beginselen naleven. Voor één daarvan (professionaliteit) maakt het niet uit of er sprake is van een professionele dienst, de andere vier (vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, objectiviteit, integriteit en betrouwbaarheid) zijn van toepassing bij de uitoefening van het beroep. De accountant oefent het accountantsberoep uit als een professionele dienst wordt uitgevoerd. Als een opdracht bevroren is, heeft een accountant wel een opdracht voor een professionele dienst, maar de accountant voert die niet uit.</p> <p>Accountants zullen dus in ieder geval in het kader van hun relaties met opdrachtgevers van bevroren opdrachten het fundamentele beginsel professionaliteit in acht moeten nemen.</p> <p>Een bijzondere situatie kan ontstaan als een opdrachtgever handelingen verricht die een bedreiging van de integriteit van de accountant kan opleveren of voor andere fundamentele beginselen. Denk bijvoorbeeld aan de situatie dat een opdrachtgever suggereert dat een accountant een jaarrekening heeft samengesteld, beoordeeld of gecontroleerd waar dit niet het geval is.</p> <p>Ondanks dat de accountant de dienstverlening heeft verbroken zou het niet in lijn zijn met het fundamentele beginsel professionaliteit als de accountant zich afzijdig houdt. De accountant mag vervolgens maatregelen nemen die er toe leidt dat de accountant zich houdt aan het fundamentele beginsel. Dit kan er ook toe leiden dat de accountant contact moet hebben met de opdrachtgever om zeker te zijn dat de accountant in lijn met de fundamentele beginselen reageert.</p> <p>Een vergelijkbare behandeling geldt ook in het kader van overtredingen van wet- en regelgeving door een opdrachtgever van een bevroren opdracht. Als gevolg daarvan is de accountant niet langer (direct) betrokken bij de cliënt en zal de accountant op grond daarvan ook niet op de hoogte zijn van mogelijke overtredingen van wet- en regelgeving. Het is onduidelijk of – zolang de dienstverlening is bevroren – de verplichtingen van NV NOCLAR van toepassing blijven, omdat de accountant op dat moment geen professionele dienst levert. Op</p>			

¹⁰ Zie alinea's 66-68 van de EU Best Practices for the effective implementation of restrictive measures, vraag 1.2 van de Commission Opinion d.d. 8 juni 2021 en vraag 2.1 en 2.2 van de Commission Opinion d.d. 19 juni 2020.

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

<p>basis van het fundamentele beginsel van professionaliteit en het feit dat een accountant altijd handelt in het algemeen belang, wordt geadviseerd in voorkomende situaties in ieder geval naar analogie van de bepalingen in de NV NOCLAR te handelen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het doen van een directe melding als direct handelen door de bevoegde instantie noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken; • informeren van de cliënt over de relevante niet-naleving en de cliënt vragen – voor zover nodig – passende actie te nemen. Vanwege de bevrozing van de dienstverlening is (op dit moment) verdergaande actie niet aan de orde. <p>Voor intern accountants, overheidsaccountants en accountants in business die betrokken zijn bij gesanctioneerde of daaraan verbonden (rechts)personen geldt dat zij een professionele dienst (blijven) leveren en op grond daarvan in voorkomende gevallen het reguliere NV NOCLAR-traject, zoals dat is beschreven in paragraaf 3 van NV NOCLAR, moeten volgen.</p> <p>In twijfelgevallen is het verstandig om eerst collega's te consulteren binnen kantoor of bij de NBA en waar nodig juridisch advies te vragen.</p> <p>Het meewerken door de accountant aan het omzeilen van sancties is strafbaar. Het kan daarbij onder meer gaan om transacties waarbij belangen worden verschoven, benoemingen worden gewijzigd of ongedaan worden gemaakt en betalingen worden omgeleid. Hier speelt de Wwft een rol. De accountant moet daarom uitvoerig onderzoek doen naar de wijzigingen in de juridische maar ook de feitelijke eigendoms- en zeggenschapsstructuur van de cliënt en andere partijen die betrokken zijn. In ieder geval zal onderzoek moeten worden gedaan naar bestuurders, (indirecte) aandeelhouders, tussenpersonen en andere (indirect) betrokken personen zoals de uiteindelijk belanghebbenden of (pseudo-)UBO's. Op grond van artikel 16 van de Wwft kan de accountant gehouden zijn een melding te doen bij de FIU. Onder omstandigheden kan een "hit" er allereerst toe leiden dat het cliëntenonderzoek wordt geactualiseerd, zodat kan worden vastgesteld of sprake is van objectieve of subjectieve indicatoren die wijzen op een verdachte transactie.¹¹ Bezien kan worden of sprake is van cliënten of UBO's uit derde hoog risicolanden in de zin van de Wwft of politiek prominente personen uit bepaalde landen. Per geval moet vervolgens worden bekeken of er een meldplicht geldt. In het kader van de Wwft dienen ook ongebruikelijke transacties te worden gemeld aan FIU-Nederland.</p> <p>Daar waar sprake is van een wettelijke meldingsplicht, is dit uitgezonderd van de geheimhoudingsplicht (art. 38a Bta, art.16 VGBA).</p>			
---	--	--	--

¹¹ Het feit dat een land of persoon is geplaatst op een sanctielijst, kan een subjectieve indicator zijn in het kader van de Wwft. Zie bijvoorbeeld BFT, Bijlage 1 Voorbeelden bij de subjectieve indicator voor het melden van ongebruikelijke transacties door instellingen als bedoeld in 1a lid 4 letter a en b Wwft alsmede instellingen bedoeld in artikel 1a lid 4 letter d Wwft.

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

3.5 Aansprakelijkheid van de accountant			
<p>De accountant die in het vertrouwen te handelen op grond van sanctieregelgeving de opdracht bevriest, wordt beschermd tegen civielrechtelijke aansprakelijkheid als gevolg van schade door de cliënt. Dit wordt anders als bewezen wordt dat de bevroering van de opdracht heeft plaatsgevonden als gevolg van nalatigheid.¹² Het is dan ook verstandig om goed te documenteren op grond waarvan een accountant(skantoor) van oordeel is dat de professionele dienst bevroren moet worden.</p> <p>Als een dienst op grond van de sanctieregelgeving niet hoeft te worden opgezegd, maar een accountant(skantoor) meent, bijvoorbeeld op basis van diens moreel kompas, een dienst te willen opzeggen dan kan dat niet zo maar en gelden hiervoor de normale regels voor het opzeggen van een overeenkomst. Soms zijn hierover afspraken gemaakt in de overeenkomst en anders gelden de regels uit wet- en regelgeving¹³. In het geval van wettelijke controles dienen accountantsorganisaties de beheerste en integere uitoefening van hun bedrijf te waarborgen, waaronder ook moet worden verstaan het tegengaan van relaties met cliënten, die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden. Ook dienen accountants op grond van artikel 12 Bta en/of artikel 10 NVKS de integriteit van hun cliënt af te wegen en waar nodig te heroverwegen, hetgeen ook kan leiden tot het beëindigen van de cliëntrelatie. Artikel 2:393 lid 2 BW vereist een gegronde reden voor het tussentijds opzeggen van een wettelijke controleopdracht. Als een accountant(skantoor) op een grond anders dan de sanctieregelgeving een relatie wil opzeggen is het dan ook verstandig juridisch advies te vragen in de specifieke casus.</p> <p>Overtredingen van sanctieverordeningen en nationale sanctieregelingen zijn een economisch delict en kunnen strafrechtelijk worden gehandhaafd.</p>			
4 Impact op organisaties			
4.1 Algemeen			
<p>De oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving kunnen grote gevolgen hebben voor organisaties en hun accountants. Vanzelfsprekend in eerste instantie voor (groeps)activiteiten in Oekraïne door verwoestingen en handelsbeperkingen, maar ook voor (belangen in) Russische organisaties die door sancties zijn getroffen. Ook het effect van de Russische sancties is hierbij van belang. De sancties raken ook 'westerse' organisaties die voor hun afzet en/of inkoop in belangrijke mate afhankelijk zijn van Rusland en hard getroffen kunnen zijn door exportverboden alsmede tegensancties van Rusland. Daarnaast kunnen organisaties ook indirecte gevolgen van de crisis ondervinden bijvoorbeeld significante wijzigingen in commodity prijzen, impact op de supply chain, impact van SWIFT beperkingen en indirecte gevolgen van sancties op de organisatie en haar omgeving (klanten/leveranciers/financiers), etc. Al deze gevolgen kunnen impact hebben op de continuïteit van organisaties.</p>			

¹² Artikel 10 lid 1, Verordening 269/2014 van de EU.

¹³ Denk hierbij bijvoorbeeld aan bepalingen in artikelen 7:408BW, 6:265BW, 6:258BW.

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

<p>Hierin is het onderscheid van belang op welke periode de jaarverslaggeving betrekking heeft. Is voor de jaarrekeningen met een boekjaar tot en met ultimo 2021 nog sprake van een gebeurtenis na balansdatum die geen impact had op de situatie per einde boekjaar, waarbij de onzekerheid veelal alleen moet worden toegelicht¹⁴, voor jaarrekeningen/tussentijdse cijfers met perioden vanaf 2022 dienen de gevolgen van de oorlog, waar nodig, te worden verwerkt.</p> <p>Organisaties zullen een analyse moeten maken van de gevolgen van de oorlog en de sanctiewetgeving voor de organisatie en maatregelen nemen om de daaruit volgende risico's te beheersen. Aandachtspunten daarbij zijn onder meer de gevolgen van exportverboden van producten, mogelijk betrokken gesanctioneerde personen bij de organisatie of verbonden partijen in diverse rollen als bestuurder, intern toezichthouder, UBO, aandeelhouder, etc. alsmede de impact op de continuïteit van de organisatie.</p> <p>Het is realistisch om te veronderstellen dat belanghebbenden verwachten een transparante toelichting op de impact van de oorlog en de sanctiewetgeving op de organisatie te krijgen. Belangrijke informatie daarbij is wat de liquiditeitspositie is, welke onzekerheden het management onderkent, wat de impact (inclusief de daarbij geldende risico's) op langere termijn is op het business model en de strategie en welke veronderstellingen en scenario's bij de continuïteitsanalyse zijn gehanteerd.</p>			
4.2 Continuïteit			
<i>4.2.1 Verslaggevingskader</i>			
<p>Jaarrekeningen worden opgesteld op basis van het continuïteitsbeginsel tenzij discontinuïteit onontkoombaar is, bijvoorbeeld in het geval dat een organisatie op een faillissement afstevent en er geen redding in zicht is. Dit scenario kan voor een kleine groep organisaties van toepassing zijn. Voor veel organisaties zal gelden dat de onzekerheden weliswaar zijn toegenomen maar dat de organisatie nog wel op eigen kracht, dan wel met medewerking van belanghebbenden (met name financiers en aandeelhouders), de activiteiten kan voortzetten. Dit laatste onderscheid is voor de verslaggeving van groot belang. Indien de organisatie alleen met medewerking van derden kan blijven voortbestaan, en deze medewerking nog niet is verkregen bij het opmaken van de jaarrekening, maar dat er wel een reële kans bestaat dat het geheel van de werkzaamheden van de organisatie zal kunnen worden voortgezet, is sprake van gerede twijfel omtrent de continuïteit (ook wel onzekerheid van materieel belang genoemd)¹⁵. Bij de beoordeling of er sprake is van gerede twijfel dienen alle feiten en omstandigheden te worden meegewogen. Als het zeer aannemelijk is dat de medewerking wel wordt verkregen dan is er geen sprake van onzekerheid van materieel belang. Dit</p>			

¹⁴ Zie RJ-Uiting 2022-4: Impact van de oorlog in Oekraïne en daaruit voortkomende sancties op de jaarverslaggeving 2021

¹⁵ RJ 170.302: Wel kan sprake zijn van ernstige onzekerheid over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon, waarbij de rechtspersoon niet meer op eigen kracht aan de verplichtingen zal kunnen voldoen. Zolang onzekerheid bestaat of de aanvullende medewerking van belanghebbenden zal worden verkregen of voldoende zal zijn, maar er wel een reële kans bestaat dat het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon zal kunnen worden voortgezet, wordt de jaarrekening opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling.

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

<p>geldt bijvoorbeeld voor het verlengen van een bedrijfshypotheek, waarbij er redelijkerwijs geen discussie is over de verlenging. Ook als duidelijk is dat de bank de direct opeisbare schuld niet zal opeisen, dat een aandeelhouder financiële steun heeft toegezegd, zal er geen sprake zijn van een onzekerheid van materieel belang.</p> <p>Zowel IFRS als Titel 9/RJ schrijven voor dat bij gerede twijfel de (materieële) onzekerheden goed moeten worden toegelicht in de jaarrekening.</p> <p>Gevoeligheidsanalyses en de randvoorwaarden voor de organisatie om te overleven moeten hier inzicht in geven. Voor belanghebbenden zijn naast de beste inschatting van het management scenario's die de uitersten weergeven van enerzijds een langdurige terugval (hoe lang kan de organisatie dit volhouden) en anderzijds een snelle terugkeer naar het oude niveau relevant. In dit kader zijn ook relevant de verwachtingen die het management heeft bijvoorbeeld ten aanzien van het verkopen van Russische bedrijfsonderdelen, het terugtrekken uit bepaalde markten en regio's. Naast een kwantitatieve analyse is ook een kwalitatieve analyse belangrijk. Immers de kasstroomprognoses die aan de continuïteitsveronderstelling ten grondslag liggen, kunnen van dag tot dag veranderen. Daarom moet het management transparant inzicht geven in de uitgangspunten en veronderstellingen die het management bij de going-concern analyse heeft gehanteerd. De mate van diepgang is afhankelijk van de ernst van de problematiek.</p>			
<p>4.2.2 <i>Verslagperioden tot en met ultimo 2021</i></p>			
<p>Een groot aantal organisaties heeft het boekjaar per 31 december 2021 afgesloten en is bezig hun jaarrekening op te maken. De Russische invasie in Oekraïne is in februari op gang gekomen en in reactie daarop is wereldwijd een groot aantal sanctiemaatregelen met onmiddellijke werking van kracht geworden. De gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor deze organisaties betreffen daarom gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie verschaffen over de feitelijke situatie per balansdatum, maar over de omstandigheden die ontstaan zijn na de datum van de jaarrekening.</p> <p>Bij organisaties die zwaar geraakt zijn door de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving kan ernstige onzekerheid over de continuïteit bestaan of ontstaan. In een normale situatie waarin er bij een organisatie aanleiding is om te twijfelen over de continuïteit zal in de jaarrekening worden uitgelegd welke zaken leiden tot de twijfel aan de continuïteit en hoe de organisatie denkt deze problemen op te lossen.</p> <p>De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving verwachten van organisaties dat zij bij ernstige onzekerheid over de continuïteit een adequate uitleg hierover in de toelichting van de jaarrekening opnemen. Het ligt voor de hand dat organisaties, als er nog geen duidelijkheid is, de onzekerheid waarin ze zitten zo goed mogelijk beschrijven en een schets geven van de mogelijk te verwachten impact voor de organisatie, maar hierbij ook aangeven dat ze redelijkerwijs nog niet weten wat dit uiteindelijk voor hen gaat betekenen. Waar mogelijk zullen ze de reeds bekende gevolgen en genomen maatregelen uiteraard wel moeten beschrijven. Denk daarbij onder andere aan reeds gerealiseerde omzetzaling, gevolgen van al dan niet tijdelijke of gedeeltelijke bedrijfssluiting, de impact van de koersval van de roebel, etc.</p>			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
<p>De gevolgen voor de organisatie worden dus uitsluitend toegelicht, en afwaarderingen op vorderingen en andere activa nog niet verwerkt. Een uitzondering daarop is als door de oorlog en sanctiewetgeving de continuïteitsveronderstelling vervalt. Alsdan dienen jaarrekeningen over reeds verstreken jaren te worden opgesteld uitgaande van liquidatie van het geheel van de werkzaamheden van de organisatie (RJ 160.206).</p> <p>Ook kan het nodig zijn om de toelichting op de jaarrekening aan te passen. Dit is het geval als onvoldoende transparantie de beslissingen van gebruikers van de jaarrekening kan beïnvloeden. In dat geval moet de aard van de gebeurtenis en, voor zover mogelijk, een schatting van de financiële impact worden gegeven (RJ 160.404).</p> <p>Naast de informatie in de jaarrekening kan het zo zijn dat in voorkomende gevallen door getroffen organisaties in het bestuursverslag zaken moeten worden vermeld als deze de verwachtingen over de organisatie beïnvloeden. In het bestuursverslag zal deze informatie vooral naar voren komen in de toekomstparagraaf en de risicoparagraaf.</p>			
4.2.3 <i>Verslagperioden vanaf 2022</i>			
<p>Belangrijk verschil met reeds verstreken perioden is dat voor jaarrekeningen/tussentijdse cijfers met perioden vanaf 2022 de gevolgen van de oorlog en de sanctiewetgeving, waar nodig, dienen te worden verwerkt. Naast impact op de continuïteit, kan de huidige situatie ook gevolgen hebben voor de waardering van activa en passiva, zoals goodwill, andere vaste activa, financiële instrumenten en voorzieningen. Net als verwoord in paragraaf 3.1 bij continuïteit, is een kwalitatieve analyse vaak onontbeerlijk. De organisatie zal weliswaar een beste schatting moeten maken van toekomstige kasstromen, maar belangrijk voor belanghebbenden is dat de uitgangspunten worden toegelicht en gevoeligheidsanalyses worden opgenomen in welke mate veranderingen in de uitgangspunten effect hebben op de waardering.</p> <p>De meest in het oog springende waarderingsissues in dit kader zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> • bijzondere waardeverminderingen van materiële en immateriële vaste activa (RJ 121/IAS 36); • bijzondere waardeverminderingen van financiële vaste activa, inclusief deelnemingen die volgens de vermogensmutatiemethode zijn gewaardeerd (waaronder netto vermogenswaarde en zichtbaar eigen vermogen) • waardering van actieve belastinglatenties (RJ 272/IAS 12); • waardering tegen reële waarde; • verwerking verwachte kredietverliezen (in overeenstemming met RJ290/IFRS 9); • waardering van voorzieningen voor verlieslatende contracten en reorganisatievoorzieningen; • waardering van voorraden, bijvoorbeeld snel bedervende voorraden (RJ 220/IAS 2); etc. 			
4.3 Organisatie en de interne beheersing			
Door de oorlog en sanctiewetgeving kan een deel van de bedrijfsactiviteiten mede door verwoestingen, gevlucht personeel, reisbeperkingen, morele overwegingen,			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

<p>etc. zijn afgebouwd met mogelijke gevolgen voor geldende processen. Daarnaast zijn in deze situaties cyberrisico's sterk toegenomen. Voor meer informatie verwijzen wij naar de website van het Nationaal Cyber Security Centrum, https://www.ncsc.nl/onderwerpen/oekraïne.</p> <p>Bij organisaties kan dit impact hebben op de interne beheersomgeving welke niet of anders heeft gefunctioneerd dan voorheen en kan leiden tot een grotere kans op afwijkingen als gevolg van fraude of fouten. Accountants zullen hier alert op moeten zijn.</p> <p>Organisaties die getroffen zijn door de oorlog en de sanctiewetgeving zullen veranderde risico's in kaart moeten brengen en waar mogelijk beheersen middels mitigerende acties. De organisatie zal de impact van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving op de bedrijfsactiviteiten en processen ten minste beschrijven in het bestuursverslag.</p>			
<p>5 Impact op opdrachtuitvoering door accountants</p>			
<p>5.1 Algemeen</p>			
<p>De impact op organisaties en, waar van toepassing, de verwerking van de gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving in de verslaggeving hebben ook directe gevolgen voor accountants die afhankelijk van de vorm van de opdracht de continuïteits- en waarderingsrisico's met extra aandacht moeten inschatten en helpen verantwoorden (samenstellen) of de inschatting en verantwoording door het management moeten controleren/beoordelen.</p> <p>Startpunt voor de accountant is de analyse die de organisatie moet maken van de impact van de oorlog en de sanctiewetgeving op de organisatie en de impact op processen die de organisatie heeft ingericht om de daaruit volgende risico's te beheersen alsmede de beoordeling van de continuïteit door het management (zie 4.1). Belangrijke aandachtspunten daarbij zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> • worden de van toepassing zijnde sancties door de organisatie nageleefd, zowel ten aanzien van producten als ten aanzien van gesanctioneerde personen en zakenpartners? • wisselingen in sleutelposities bij de cliënt en risico's die dat in de uitvoering van de opdracht oplevert. Dit verdient zeker extra aandacht indien hiermee de impact van sancties wordt vermeden (bijv. als een gesanctioneerde ineens ophoudt UBO te zijn, of anderszins formele invloed lijkt te verliezen om aan de sancties te ontkomen, terwijl in materiële zin invloed blijft bestaan) • worden de risico's transparant toegelicht in de jaarrekening? • wordt de impact op de cashflows transparant weergegeven? <p>Accountants die betrokken zijn bij de controle, het beoordelen of het samenstellen van verantwoordingsinformatie moeten kritisch zijn op pogingen bij cliënten om sancties te omzeilen. Het kan daarbij onder meer gaan om betalingen die worden omgeleid, transacties waarbij belangen worden verschoven, benoemingen worden gewijzigd of ongedaan worden gemaakt, etc. Voor controlerend accountants is dit geregeld in Standaard 250. Zoals in hoofdstuk 4 is aangegeven kan ook sprake zijn van een hoger frauderisico. Alle betrokken accountants, ongeacht hun rol, zijn verder gehouden in het kader van de Wwft ongebruikelijke transacties onverwijld te</p>			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
<p>melden bij het meldportaal van de FIU Nederland. Voorts moeten accountants zich in genoemde situaties aan NV NOCLAR houden.</p> <p>Directe problemen kunnen zich voordoen bij de controle van buitenlandse groepsonderdelen in Oekraïne door ontwrichting als gevolg van verwoesting, uitval van personeel e.d. Daarnaast moeten accountants, die hun werkzaamheden in de getroffen gebieden vooral op afstand moeten doen, extra alert zijn op gewijzigde risico's en fraudesignalen. Dit geldt zowel voor de groepsaccountant als voor lokale accountants. We zien in de praktijk dat in een aantal gevallen de internationale samenwerking met Russische netwerkfirma's wordt verbroken.</p> <p>Dit vermindert de mogelijkheid een gevoel te krijgen bij de controleomgeving (de 'smell of the place'). Dit wil niet zeggen dat de accountant niet kan komen tot een goede samenstelling van de financiële informatie of een goedkeurende beoordelings- of controleverklaring, maar het is te verwachten dat er als gevolg van objectieve verhinderingen situaties zullen zijn waarin de accountant concludeert dat de controle-informatie ontoereikend is of dat de accountant de door het management verstrekte informatie bij het samenstellen van de jaarrekening, ondanks verzoeken om aanvullende informatie, niet compleet, niet nauwkeuring of anderszins onbevredigend acht.</p>			
<p>5.2 Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen en controleren</p>			
<p><i>5.2.1 Impact op het samenstellen</i></p>			
<p>In paragraaf 4.1 is uitgelegd hoe om te gaan met de vaak toegenomen continuïteitsrisico's in de jaarrekening. Samenstellende accountants zullen hun opdrachtgevers vaak moeten helpen bij het inschatten van de situatie en bij het goed toelichten hiervan in de jaarrekening.</p> <p>Het is belangrijk daarbij niet alleen kwantitatieve gegevens te verstrekken op basis van de beste inschatting, maar juist ook om helder te zijn over de gekozen uitgangspunten en de gevolgen als de uitgangspunten niet uitkomen.</p> <p>Van iedere lezer van een jaarrekening mag verwacht worden dat de lezer begrijpt dat verwachtingen, ook die met betrekking tot de continuïteit, onzeker zijn. De verwachting is dat die lezer wel graag wil begrijpen hoe gevoelig de onderneming hiervoor is en hoe afhankelijk de onderneming is van derden. Daarom is de nadruk op kwalitatieve gegevens ook net zo belangrijk als op kwantitatieve gegevens.</p> <p>Uiteraard moet een samenstellende accountant er voor waken dat onrealistische verwachtingen worden geschapen.</p> <p>De accountant met een samenstellingsopdracht kan overwegen om in de verklaring te verwijzen naar de toelichting op een onzekerheid van materieel belang in de jaarrekening.</p>			
<p><i>5.2.2 Impact op de controle</i></p>			
<p>In Standaard 570 zijn de vereisten voor de controle van de continuïteitsveronderstelling opgenomen. De accountant beoordeelt de</p>			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

onderbouwing van de inschatting van het management zoals beschreven in paragraaf 4.1.

De gevolgen van de inschatting met betrekking tot de continuïteit voor de controleverklaring zijn opgenomen in onderstaande tabel.

<i>Gezondheidsgraad organisatie</i>	Geen bedreiging van de continuïteit	Gerede vragen over de continuïteit maar geen onzekerheid van materieel belang	Onzekerheid van materieel belang over de continuïteit	Discontinuïteit onontkoombaar
<i>Grondslag basis jaarrekening</i>	Jaarrekening obv continuïteitsveronderstelling			Liquidatiebasis
<i>Vereisten aan toelichting</i>	Geen toelichting op de continuïteit verplicht	Adequate toelichting op zaken die leiden tot gerede vragen voor zover vereist door stelsel financiële verslaggeving	Adequate toelichting op onzekerheid van materieel belang	
<i>Controleverklaring (mits goed toegelicht in de jaarrekening)</i>	Goedkeurend	Goedkeurend (met onverplichte paragraaf ter benadrukking of overige aangelegenheden)	Goedkeurend met verplichte sectie materiële onzekerheid	Goedkeurend (met onverplichte paragraaf ter benadrukking)

De accountant dient alert te zijn in welk segment de organisatie zich bevindt. Deze inschatting moet op het moment van afgifte van de verklaring worden (her)overwogen op basis van alle beschikbare informatie voor ten minste een periode van 12 maanden vanaf balansdatum, waarbij het nodig kan zijn om ook een langere tijdshorizon in de beoordeling te betrekken¹⁶.

Het is noodzakelijk dat ondernemingen de onzekerheden uiteenzetten in de jaarrekening, en in de risicoparagraaf en de toekomstparagraaf van het bestuursverslag. Bij gerede twijfel zal de accountant een verplichte sectie *materiële onzekerheid omtrent de continuïteit* opnemen in de verklaring waarbij de accountant verwijst naar de onzekerheid, zoals uiteengezet in de jaarrekening. Het ligt voor de hand, gelet op de relevantie voor belanghebbenden van de impact van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving op de continuïteit, om ook wanneer van gerede twijfel weliswaar geen sprake is, maar waar wel gerede vragen over de continuïteit waren, een (onverplichte) paragraaf ter benadrukking op te nemen op basis van Standaard 706 of een kernpunt van de controle bij toepassing van Standaard 701. Ook hier wordt verwezen naar de informatie die door de onderneming wordt gegeven. Ook kan gebruik worden gemaakt van vervroegde

¹⁶ 'Good practice' is om als startdatum voor de minimale 12-maandsperiode de datum van opmaak jaarrekening te hanteren.

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

<p>toepassing van de wijziging inzake Standaard 700 om te rapporteren op welke wijze de accountant op continuïteitsrisico's tijdens de controle heeft ingespeeld.</p> <p>Wanneer de situatie dat rechtvaardigt zal bij toepassing van de uitgebreide controleverklaring continuïteit een kernpunt van de controle zijn.</p> <p>In het kader van een meer generieke beschrijving hoe de accountant heeft ingespeeld op de gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving kan de accountant een paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen.</p> <p>Bij de beoordeling van de toekomstparagraaf in het bestuursverslag moet de accountant in het kader van Standaard 720 alert zijn op materiële inconsistenties met de jaarrekening en andere kennis die de accountant tijdens de controle heeft verkregen.</p>			
<p>5.3 Gevolgen van werken op afstand op de opdrachuitvoering van de accountant</p>			
<p>Uitgangspunt voor de controlerend accountant is het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude en fouten, het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, alsmede het vormen van een oordeel op basis van conclusies die uit de verkregen controle-informatie worden getrokken. Het is evident dat de oorlog daaraan in de weg kan staan, maar dan zal de accountant de impact daarvan en de gevolgtrekking voor het oordeel moeten bepalen.</p> <p>Door de oorlog en visa- en reisbeperkingen is het niet mogelijk naar Oekraïne en veelal ook Rusland en Belarus te reizen. Ook voor lokale accountants kunnen directe problemen als gevolg van ontwrichting zich voordoen bij de controle van buitenlandse groepsonderdelen. Dit kan ertoe leiden dat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Groeps- en mogelijk ook lokale accountants en hun teams geen face-to-face contact kunnen hebben met lokale medewerkers van de cliënt en inspectie en waarnemingen ter plaatse niet mogelijk zijn; • groepsaccountants reviews van buitenlandse groepsonderdelen niet ter plaatse kunnen uitvoeren; • het soms langer zal duren om relevante (controle)informatie aan te leveren bij de accountant en het moeilijker kan zijn om de toereikendheid van controle-informatie te beoordelen. <p>Van accountants wordt verwacht dat zij professioneel kritisch zijn. Accountantskantoren zullen moeten bewaken dat het team over voldoende expertise, capaciteit, middelen en senioriteit beschikt. In dit kader is ook de rol/verantwoordelijkheid van het kantoor in het kader van de beheerste en integere bedrijfsvoering relevant. Verhoogde dijkbewaking kan worden ingesteld door het uitvoeren van meer opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (zie 5.2.3) en aanvullende consultatieverplichtingen. Zoals in hoofdstuk 3 al aangegeven verdient ook de clientacceptatie en -continuatie verhoogde aandacht.</p> <p>In sommige gevallen zal het mogelijk zijn met gebruik van technologie, zoals mail of via internet het op elektronische wijze delen van het controledossier, de werkzaamheden die normaal bij de organisatie of in het buitenland worden uitgevoerd, vanuit Nederland uit te voeren. Er kunnen echter ook situaties zijn</p>			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

<p>waar de in deze paragraaf genoemde werkzaamheden niet voldoende controle-informatie geven.</p> <p>In dat geval zijn aanvullende maatregelen nodig. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn om aanvullend bewijs te verkrijgen door een bevestiging van een andere functionaris of externe partij te vragen of door bepaalde stukken te laten opsturen of ter plaatse te inspecteren.</p> <p>Ook kan het wenselijk zijn om frequenter met de audit commissie / raad van commissarissen te overleggen over controle- en verslaggevingsissues of deze het beeld van de accountant op de organisatie herkennen.</p> <p>Met het bestuur en de raad van commissarissen zal de accountant bespreken dat sprake is van een uitzonderlijke situatie die vraagt om alternatieve oplossingen. Meer dan voorheen zal gebruik gemaakt worden van ervaringen uit het verleden, maar naarmate dergelijke ervaringen langer geleden zijn, draagt dit minder bij aan het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, zeker als er ook veranderingen in de organisatie zijn ontstaan.</p> <p>Daarbij komt dat ook het werk van component accountants beïnvloed kan worden door de oorlog en de sanctiewetgeving. Dit alles kan er toe leiden om, naast frequenter virtueel contact, aanvullende maatregelen te nemen.</p> <p>Het uitvoeren van aanvullende maatregelen zal er ook toe kunnen leiden dat accountants meer tijd moeten besteden aan de opdracht met gevolgen voor de planning van de uit te voeren werkzaamheden.</p> <p>De oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving - hoe uitzonderlijk ook - maken niet dat de vereisten om voldoende en geschikte (controle)informatie te verkrijgen ter onderbouwing van de controleverklaring, veranderen. Ditzelfde geldt ook voor de samenstellende accountant. Deze zal om aanvullende informatie blijven vragen wanneer de verkregen informatie niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.</p> <p>De principiële vraag of zonder fysiek contact en bezoek voldoende en geschikte informatie kan worden verkregen, is afhankelijk van de specifieke situatie. Bedenk ook dat de gewijzigde omstandigheden impact hebben op de mix van uit te voeren werkzaamheden door de accountant.</p> <p>Door alternatieve werkzaamheden, meer en frequenter virtueel contact met cliënt en lokale accountants kan dit mogelijk zijn, maar er zijn ook situaties denkbaar dat er sprake is van onvoldoende en/of ongeschikte controle-informatie.</p>						
5.3.1 <i>Impact op fasen van het proces</i>						
De complicaties kunnen zich voordoen in alle fasen van het controle- en samenstellingsproces voor. Onderstaande tabel geeft daar op onderdelen van de controle een illustratie van.						
5.3.1.1 Controle						
Risico-analyse						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: none;"><i>Uitdagingen</i></td> <td style="width: 30%; border: none;"></td> <td style="width: 30%; border: none;"><i>Overwegingen</i></td> </tr> </table>	<i>Uitdagingen</i>		<i>Overwegingen</i>			
<i>Uitdagingen</i>		<i>Overwegingen</i>				

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

<p>Periodieke update (fraude) risico-analyse vereist, inclusief niet-naleving van wet- en regelgeving</p>		<p>In een snel veranderende omgeving is heroverweging van onderkende risico's van vitaal belang. Hoe langer de controle duurt, hoe groter de kans dat zich nieuwe risico's voordoen, dat omstandigheden wijzigen en dat extra controlewerkzaamheden nodig zijn.</p>			
<p>Veranderingen in bedrijfsprocessen en druk om doelstellingen te halen leiden tot verhoogde frauderisico's</p>		<p>Verhoogde bewustwording voor de mogelijkheden voor fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving. Professioneel kritische instelling vereist bij de beoordeling van de gewijzigde controle-omgeving en fraude indicatoren.</p>			
<p>Het onderbouwen van de continuïteitsveronderstelling van het management wordt moeilijker als gevolg van toegenomen onzekerheid</p>		<p>De beoordeling van de continuïteitsveronderstelling vergt een holistische aanpak en professioneel kritische instelling bij de door het management gehanteerde oordeelsvorming en veronderstellingen.</p>			
Materialiteit					
<p>Voorgaande benchmarks kunnen niet meer geschikt zijn omdat de activiteiten en/of resultaten significant gewijzigd zijn voor en na de oorlog en sanctiewetgeving</p>		<p>De basis voor materialiteit dient herbeoordeeld te worden naarmate de controle vordert afhankelijk van:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten, eventuele reorganisaties, fabriekssluitingen, etc; • resultaat versus omzet benchmark: Indien een wijziging in benchmark resulteert in een hogere materialiteit, overweeg dan of dat gepast is tijdens de crisis. 			
Onafhankelijkheid en vertrouwelijkheid					
<p>Cliënten kunnen door verliezen de rekening van de accountant niet meer betalen of zijn op zoek naar een verlaging van de fee</p>		<p>Accountants kunnen worden geconfronteerd met moeilijke gesprekken over de hoogte van de controlekosten. Met de verhoogde risico's van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving kan een verlaging van de fee de onafhankelijkheid beïnvloeden.</p>			
<p>Risico van zelf-review dreigt waar client de accountant om advies vraagt</p>		<p>Bedreigingen tegen onafhankelijkheid moeten continu beoordeeld worden. Indien een accountant tegen een ethisch dilemma aanloopt is het verstandig om dit te bespreken met kantoorgenoten.</p>			
Schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede de toelichtingen erop					
<p>Schattingen zijn complexer als gevolg van onzekere toekomstverwachtingen. Dit noopt in het algemeen tot een robuuster proces en het opstellen van meerdere scenario's</p>		<p>Er kan niet meer worden uitgegaan van in voorgaande jaren gehanteerde uitgangspunten en veronderstellingen. De accountant zal vroegtijdig met het management overleggen over de impact van de gewijzigde omstandigheden op schattingsprocessen en de gewenste toelichting in de jaarrekening. De accountant zal moeten overwegen of een (waarderings) expert nodig is</p>			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

		om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.			
Documentatie					
Belangrijke onzekerheden en constant wijzigende omstandigheden leiden tot complexere oordeelsvorming van het management. Dit vereist een goede documentatie		De accountant zal meer dan ooit professioneel kritisch moeten zijn in de beoordeling van de door het management gehanteerde uitgangspunten en veronderstellingen ten aanzien van continuïteit en belangrijke schattingen. Zowel de organisatie als de accountant zullen alert moeten zijn dat oordeelsvorming plaatsvindt op basis van de dan bekende feiten en omstandigheden, echter deze kunnen snel wijzigen. Dit stelt extra eisen aan de tijdigheid van de documentatie.			
5.3.1.2 Samenstellen					
Het samenstellingsproces is nadrukkelijk anders van aard dan het controleproces. Dat neemt niet weg dat bovenstaande punten ook relevant kunnen zijn voor accountants die samenstelopdrachten uitvoeren. Het lijkt verstandig om na te gaan in hoeverre de genoemde punten ook relevant zijn voor de jaarrekening van de organisatie die ze ondersteunen. Als dit het geval is lijkt het goed om met het management te bespreken hoe ervoor gezorgd kan worden dat in de jaarrekening aan de vereisten voldaan kan worden die hiervoor gelden. Het is goed voor te stellen dat accountants hun opdrachtgevers daarbij meer dan normaal moeten ondersteunen.					
5.3.2 <i>Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen</i>					
De geldende regelgeving, zoals de EU verordening 537-2014, geeft criteria voor verplichte opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Daarnaast passen accountantseenheden onder andere opdrachten op grond van de Wta, het Bta en de NVKS verschillende criteria voor het uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen toe. Gelet op de toegenomen onzekerheden en complexiteit van de oordeelsvorming alsmede de beoordeling van de impact op de controleverklaring, ligt het voor de hand dat eerder dan voorheen bij door de oorlog en sanctiewetgeving getroffen organisaties een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zal moeten plaatsvinden. Dit kan ook het geval zijn bij het samenstellen van de jaarrekening.					
5.3.3 <i>Bevestiging bij de jaarrekening</i>					
Ook de schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening door het management (letter of representation) vraagt extra aandacht van de accountant. Heeft het bestuur de impact van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving op de organisatie, waaronder opzet en werking van beheersmaatregelen, volledig aan de accountant gemeld?					
Het kan onder de huidige situatie ook gepast zijn om, waar dat voorheen niet nodig werd geacht, een aantal voor hen relevante aspecten te laten bevestigen door andere betrokkenen binnen de organisatie of de raad van commissarissen met de achtergrond “klopt dit met uw beeld van de organisatie?”.					

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
--	------------------	--------------	---------------

<p>De accountant moet vaststellen of de gegeven bevestigingen door management en anderen ook passend zijn bij de controle-informatie die de accountant anderszins heeft verkregen, en anders of opvolging nodig is. De accountant moet alert zijn op bevestigingen die mogelijk onder druk zijn afgegeven.</p>			
<p>5.4 Impact op de controleverklaring</p>			
<p>Met een goed begrip van de toegenomen risico's en de aanvullende werkzaamheden die de accountant heeft verricht, behoeven de gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving een goedkeurende verklaring in beginsel niet in de weg te staan.</p> <p>Voor organisaties die zwaar getroffen zijn door de oorlog en sanctiewetgeving, kan het gepast zijn de controle deels op te schorten. Daar waar uitstel niet mogelijk is of geen oplossing biedt, kan het voor de accountant, onmogelijk zijn om tijdig voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In deze situaties zal de accountant in lijn met Standaard 705 een verklaring met beperking dan wel een oordeelonthouding afgeven, afhankelijk van de mogelijke gevolgen voor de jaarrekening. Uitgangspunt daarbij is wel dat de accountant alles heeft gedaan wat redelijkerwijs verwacht mocht worden om de controle-informatie te verkrijgen.</p> <p>Ook in de situatie dat de accountant wel een goedkeurende verklaring geeft, kan de accountant overwegen of het gewenst is om in de verklaring de impact van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving in Oekraïne op de accountantswerkzaamheden op te nemen. Dat kan bij de beschrijving van de werkzaamheden maar ook in een aparte paragraaf inzake overige aangelegenheden op basis van Standaard 706 of in een kernpunt van de controle bij toepassing van Standaard 701.</p> <p>In het voorgaande zijn meerdere voorbeelden genoemd van toegenomen onzekerheid in de jaarrekening, zowel ten aanzien van de continuïteit als (vanaf 2022 relevant) waarderingen van activa en passiva. Mits deze onzekerheden goed zijn toegelicht en de accountant toereikende controle-informatie heeft kunnen verkrijgen, zal dit een goedkeurende verklaring niet in de weg staan. Wel zal de accountant, eerder dan voorheen, een paragraaf ter benadrukking op basis van Standaard 706 opnemen (bij materiële onzekerheid omtrent de continuïteit een verplichting op basis van Standaard 570). Ook is het goed voorstelbaar dat de accountant bij oob's en andere beursgenoteerde entiteiten in de kernpunten van de controle aandacht besteedt aan de werkzaamheden die de accountant heeft uitgevoerd om goed op de effecten en gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving in te spelen in de controle.</p> <p>Is de toelichting van het management naar het oordeel van de accountant onvoldoende, dan is sprake van een afwijking. Afhankelijk van het belang daarvan, zal dit mogelijk resulteren in een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring.</p>			

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl