

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA Alert 45

Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants

Versie 4.0

18 december 2025

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA Alert 45 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 4.0	Deze versie van de alert is op grond van de meest recente publicaties en interpretaties op onderdelen herzien en bijgewerkt naar de laatste stand van de wet- en regelgeving.
Van toepassing op:	Alle accountants
Onderwerp:	Impact van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving op werkzaamheden van accountants
Datum:	18 december 2025
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 kennisnemen 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 Alert is gebaseerd op de Sanctie Verordeningen en de EU Frequently Asked Questions zoals die op 15 december 2025 bekend waren.

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.

Leeswijzer

De NBA denkt dat de informatie in deze NBA Alert lezenswaardig is voor alle accountants. Dat neemt niet weg dat bepaalde secties in de alert een hogere relevantie hebben voor bepaalde doelgroepen. Daarom is in de alert met kleuren aangegeven welke informatie speciale relevantie voor bepaalde doelgroepen heeft.

Daarbij maken we onderscheid in de volgende doelgroepen:

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

Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants

Inhoudsopgave

1	Inleiding	4
1.1	Belangrijkste wijzigingen	4
2	Overzicht sanctiemaatregelen.....	5
3	Impact op dienstverlening accountants.....	5
3.1	Algemeen.....	5
3.2	Verordening (EU) 833/2014.....	6
3.2.1	Het verbod op accountancydienstverlening	7
3.2.2	Impact van de sancties op opdrachten	11
3.2.3	Uitzonderingen en ontheffingen	11
3.3	Praktijkscenario's.....	12
3.3.1	Nederlandse groep met Russische dochter	12
3.3.2	Russische groep met Nederlandse dochter	12
3.3.3	Nederlands topholding of tussenholding met geen of beperkte eigen activiteiten in Nederland, wel met activiteiten in Rusland	13
3.3.4	Zelfstandige Nederlandse organisatie met een Russische UBO	13
3.3.5	Vrijwillige controle.....	13
3.4	Verbod om diensten te leveren aan gesanctioneerde (rechts)personen in Verordening (EU) 269/2014	14
3.4.1	Verbod reikt ook tot verbonden partijen	15
3.4.2	Mogelijkheid tot ontheffing van het verbod op grond van Vo 269/2014.....	16
3.5	Samenloop van Verordeningen (EU) 833/2014 en 269/2014	17
3.6	Meldingsplichten van de accountant	18
3.7	Aansprakelijkheid van de accountant.....	19
4	Impact op organisaties	20
4.1	Algemeen.....	20
4.2	Waarderingsissues	21
4.3	Organisatie en de interne beheersing	21
5	Impact op opdrachttuitvoering door accountants	22
5.1	Algemeen.....	22
5.2	Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen en controleren	23
5.2.1	Impact op het samenstellen	23
5.2.2	Impact op de controle.....	23
5.3	Gevolgen voor de opdrachttuitvoering van de accountant	24
5.3.1	Impact op fasen van het proces	25
5.3.2	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen	27
5.3.3	Bevestiging bij de jaarrekening	27
5.4	Impact op de controleverklaring	28

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
1 Inleiding			
De voortdurende oorlog in Oekraïne blijft de wereld schokken. Een groot aantal landen heeft diverse en steeds strenger wordende sancties tegen Rusland ingevoerd. De sancties zijn bedoeld om enerzijds de oorlogsvoering moeilijker te maken en de personen, die er invloed op uitoefenen, steeds nauwkeuriger te treffen. Anderzijds wordt beoogd om ontwijking en ontduiking steeds beter te voorkomen. Accountants moeten daarom alert blijven op de sancties en wijzigingen daarin. Sinds de eerste publicatie van deze op 11 maart 2022 heeft de NBA deze Alert herhaaldelijk aangevuld en aangepast om duiding te geven bij de meest recente ontwikkelingen. Op grond van de nieuwste recente publicaties en interpretaties zijn diverse onderdelen herzien en verduidelijkt door de NBA. Hoofdstuk 2 van deze Alert behandelt sanctiemaatregelen die door de Europese Unie (EU) zijn genomen, terwijl hoofdstuk 3 ingaat op de mogelijke gevolgen voor de dienstverlening van accountants, waarbij de sancties aan de hand van de Frequently Asked Questions¹ (FAQs) van de Europese Commissie (EC) worden toegelicht. Sancties uit andere jurisdicties, niet zijnde de EU, kunnen mogelijk restricties opleveren voor natuurlijke personen en organisaties binnen Nederland. Waar die sancties van toepassing zijn, zullen accountants de impact daarvan op hun rol en werkzaamheden moeten bepalen en er rekening mee moeten houden. Organisaties en accountants moeten alert zijn op de sanctiemaatregelen, een totaaloverzicht van alle relevante sancties hebben, deze begrijpen en de juiste maatregelen treffen om de naleving van de sanctiewetgeving te borgen. Voor accountants geldt daarbij een verhoogde waakzaamheid. Zij moeten niet alleen alert zijn in het kader van hun eigen dienstverlening, maar ook op de naleving van sancties door hun cliënt. Hierbij kunnen zij tegen situaties aanlopen waarvoor een meldingsplicht geldt, bijv. in kader van de Wwft. Ook de VGBA en NV NOCLAR kunnen in bepaalde situaties acties van accountants vragen. Op de landingspagina over de sancties (Oekraïne (nba.nl)) zijn links beschikbaar naar andere relevante websites zoals die van de EU, Rijksoverheid, De Nederlandsche Bank, Accountancy Europe en anderen.			
1.1 Belangrijkste wijzigingen			
De belangrijkste wijzigingen ten opzichte van eerdere versie van deze Alert betreffen: • De Alert volgt nu de EC FAQ en legt de meest relevante FAQ-bepalingen uit. • In lijn met de EU FAQ legt de Alert de mogelijkheid uit voor een groepsaccountant van een Nederlandse onderneming om werkzaamheden ten			

¹ https://finance.ec.europa.eu/publications/consolidated-version_en

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
aanzien van Russische dochters van de Nederlandse onderneming uit te voeren. De Alert gaat nu ook in op de EU Best Practices ten aanzien van gesanctioneerde (rechts)personen.			
2 Overzicht sanctiemaatregelen			
De EU heeft verschillende sancties ingesteld tegen Rusland. Deze hebben gevolgen voor organisaties, die zaken doen met dit land. Deze sancties worden met enige regelmaat herzien en aangevuld. De voor de dienstverlening door accountants relevante bepalingen zijn opgenomen in: Verordening (EU) 833/2014; en Verordening (EU) 269/2014. Verordening (EU) 833/2014 bevat (kort samengevat) im- en exportbeperkingen ten aanzien van goederen en diensten aan natuurlijke en rechtspersonen en aan organisaties in Rusland of voor gebruik in Rusland. Ook omvat deze Verordening financiële sancties met betrekking tot deze natuurlijke en rechtspersonen en organisaties. De verboden zijn niet absoluut, bepaalde goederen en diensten zijn uitgezonderd; in andere gevallen bestaat de mogelijkheid om ontheffing te krijgen van de verboden. Verordening (EU) 269/2014 bevriest de tegoeden en verbiedt het overdragen van economische middelen aan natuurlijke of rechtspersonen en aan organisaties die genoemd zijn in de bijlage of waarbij personen, entiteiten of organisaties genoemd in de bijlage betrokken zijn. De verbodsbepalingen in deze verordeningen kunnen samenlopen. Daarvan is sprake als een organisatie in Rusland is gevestigd en valt onder de beperkingen van Verordening (EU) 833/2014 en er tegelijkertijd sprake is van een relatie met gesanctioneerde personen en/of organisaties (Verordening (EU) 269/2014). In paragraaf 3.5 wordt op deze samenloop nader ingegaan.			
3 Impact op dienstverlening accountants			
3.1 Algemeen			
De sancties kunnen de dienstverlening van accountants op twee manieren beïnvloeden. Ten eerste kunnen accountants (als zakelijk dienstverlener) rechtstreeks worden geraakt door de sancties, waardoor zij bepaalde diensten niet mogen verlenen aan Russische entiteiten of personen. Daarnaast kunnen accountants, bijvoorbeeld in het kader van de Wwft, VGBA, NV NOCLAR en/of Standaard 250, opvolging moeten geven aan signalen over niet-naleving van sancties door hun cliënten.			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
In paragraaf 3.2 wordt het verbod op accountancydienstverlening volgens artikel 5 quindecies lid 1 van Verordening (EU) 833/2014 uitgelegd, Paragraaf 3.3 vertaalt deze regelgeving naar praktijksituaties. Vervolgens behandelt paragraaf 3.4 het verbod om diensten te verlenen aan gesanctioneerde (rechts)personen en paragraaf 3.5 beschrijft de samenloop van deze twee soorten sancties. Vergelijkbare sancties zijn ook uitgevaardigd in landen buiten de EU waaronder VS, VK, Japan, Taiwan en Australië. De accountant moet kennisnemen van deze sanctiemaatregelen voor zover deze de klantrelatie en de dienstverlening kunnen raken. Deze Alert gaat evenwel niet in op de sancties die door andere landen zijn ingesteld. Bij onduidelijkheden bevelen we aan hiervan de consequenties te (laten) onderzoeken en extern juridisch advies in te winnen. Paragraaf 3.6 beschrijft de meldingsplicht van de accountant terwijl paragraaf 3.7 ingaat op de aansprakelijkheid van de accountant.			
3.2 Verordening (EU) 833/2014			
Verordening (EU) 833/2014 bevat (kort samengevat) im- en exportbeperkingen ten aanzien van goederen en diensten aan natuurlijke en rechtspersonen en aan organisaties in Rusland of voor gebruik in Rusland. Ook omvat deze Verordening financiële sancties met betrekking tot deze natuurlijke en rechtspersonen en organisaties. Een verbod dat concreet toeziet op de aard van de dienstverlening van accountants betreft het verbod² op het direct of indirect verlenen van accountancy-, audit-, met inbegrip van wettelijke controle, boekhoudkundige of belastingadviesdiensten, zakelijk en managementadvies of diensten in verband met public relations aan: • de regering van Rusland; of • in Rusland gevestigde rechtspersonen, entiteiten of lichamen. Dit verbod raakt rechtstreeks de dienstverlening van accountants. Als een (bestaande) opdracht direct onder de sanctiemaatregelen valt, mogen er geen werkzaamheden in strijd met de Verordening worden uitgevoerd. Daarom mag ook een andere accountant uit de EU/EEA de betreffende opdracht niet overnemen zolang de sanctiemaatregelen van kracht zijn, tenzij er ontheffing is verleend. De verbodsbepaling ziet niet alleen op directe dienstverlening. Ook het leveren van indirecte diensten is niet toegestaan. Gelet op vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dient deze verbodsbepaling ruim te worden geïnterpreteerd en toegepast. Het achterliggende motief van het verbod is dat 'Rusland' niet mag profiteren van expertise van accountants en consultants uit de EU. Lopende accountancydienstverlening opdrachten die onder de specifieke verbodsbepaling in artikel 5 quindecies tot het leveren van diensten vallen, dienen te worden teruggegeven en de opdrachtrelatie formeel te worden beëindigd, tenzij er			

² Artikel 5 quindecies lid 1 van EU-verordening 833/2014.

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
een ontheffing is verleend. Daar waar sprake is van samenloop van het verbod op accountancydienstverlening met gesanctioneerde personen of bedrijven, adviseren wij echter om de opdracht te bevriezen. Dit is verder toegelicht in Hoofdstuk 3.5. In paragraaf 3.2.1 wordt aan de hand van door de Europese Commissie gepubliceerde Frequently Asked Questions nader ingegaan op de verbodsbepaling. In paragraaf 3.2.3 worden de uitzonderingen en de ontheffingen behandeld. In hoofdstuk 3.4 gaan we in op enkele veelvoorkomende praktijkscenario's en leggen daarbij uit hoe het verbod daarop doorwerkt.			
3.2.1 Het verbod op accountancydienstverlening			
Het verbod op accountancydienstverlening is algemeen geformuleerd. FAQs in Hoofdstuk 8 Provision of Services van onderdeel G. Sector specific questions gaan in op de sancties met betrekking tot dienstverlening, waaronder het verbod op accountancydienstverlening. In deze paragraaf behandelen wij de uitleg die de EC hieraan heeft gegeven.			
3.2.1.1 FAQ1 – uitleg accountancydienstverlening			
Deze FAQ benoemt het brede verbod: <i>As of 4 June 2022, it is prohibited to provide, directly or indirectly, accounting, auditing, including statutory audit, bookkeeping and tax consulting services, as well as business and management consulting or public relations services (Article 5n³ of Council Regulation 833/2014) to the Russian government, as well as to legal persons such as companies and other entities or bodies established in Russia.</i> In de FAQ is verder uitgelegd⁴ wat moet worden verstaan onder accountancy, audit, boekhoudkundige en belastingadviesdiensten. Dit betreft <i>examination services of accounting records and financial statements, business tax planning and consulting and the preparation of tax documents.</i> Ook is uitgelegd wat onder zakelijk en managementadvies en public relations dienstverlening valt: <i>advisory, guidance and operational assistance services provided to businesses for business policy and strategy and the overall planning, structuring and control of an organisation. Management fees, management auditing; market management, human resources, production management and project management consulting; and advisory, guidance and operational services related to improving the image of the clients and their relations with the general public and other institutions are all included.</i> Met deze uitleg wordt nogmaals duidelijk dat het verbod een brede reikwijdte heeft. Naast assurance- en aan assurance verwante opdrachten, gaat het ook om (fiscale en andere) advisering en ondersteuning. Er zullen dus weinig tot geen accountantsdiensten zijn die buiten de reikwijdte van het verbod vallen. (Zie ook paragraaf 3.2.2).			

³ Artikel 5n in de Engelse tekst van Verordening (EU) 833/2014 is artikel 5 quindicies in de Nederlandse tekst van deze Verordening.

⁴ Vraag 1 van Hoofdstuk 8 van de FAQs.

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
3.2.1.2 FAQ28 – uitleg wettelijke controle			
In FAQ 28 wordt beschreven hoe het begrip ‘wettelijke controle’ moet worden geïnterpreteerd: <i>In general terms, the scope of the services prohibited under Article 5n(1) of Council Regulation 833/2014 should be interpreted with reference to Annex II to Regulation (EC) No 184/2005 of the European Parliament and of the Council of 12 January 2005 on Community statistics concerning balance of payments, international trade in services and foreign direct investment. Accounting, auditing, bookkeeping and tax consultancy services cover the recording of commercial transactions for businesses and others; examination services of accounting records and financial statements; business tax planning and consulting; and the preparation of tax documents.</i> <i>With respect in particular to the definition of ‘statutory audits’, in the European Commission’s view this may be interpreted by reference to the definition contained in Article 2(1) of Directive 2006/43/EC. Please note anyway that Article 5n(1) shall be read in its integrity and the “statutory audit” is just a subset, an example of all the services that must not be provided to the Russian government and to Russian entities.</i> Deze FAQ bevestigt de brede reikwijdte van het verbod, zoals ook in FAQ1 al is beschreven. Voor het begrip ‘wettelijke controle’ wordt verwezen naar Richtlijn 2006/43/EC. Dit is in de Nederlandse wetgeving verwerkt in de Wet toezicht accountantsorganisaties. Daarbij kan aansluiting worden gezocht.			
3.2.1.3 FAQ39 – controle Russische dochters tbv groepscontrole			
FAQ 39 behandelt de vraag of de controle van informatie van Russische entiteiten voor de groepscontrole van een niet-Russische entiteit onder het verbod valt: <i>It is prohibited to provide, directly or indirectly, auditing, including statutory audit, services to the Government of Russia or legal persons, entities or bodies established in Russia?</i> <i>Auditing services carried out by operators on information required for the purposes of consolidated financial reporting of a group which is controlled by a legal person, entity or body which is incorporated or constituted under the law of a Member State (e.g. to comply with international auditing standards and requirements) is in principle not prohibited by Article 5n(1) of Council Regulation (EU) 833/2014, in as far as the services are provided to and for the benefit of the EU parent company. Article 12 prohibits the participation, knowingly and intentionally, in activities the object or effect of which is to circumvent prohibitions in this Regulation.</i> Deze FAQ herhaalt dat dienstverlening aan de Russische staat en aan rechtspersonen, entiteiten of organisaties gevestigd in Rusland verboden is. Daarnaast wordt duidelijk gemaakt dat het wel is toegestaan om controlewerkzaamheden te verrichten ten behoeve van de groepscontrole van een Europese entiteit indien dat op grond van de internationale controlestandaarden (in Nederland Standaard 600) is vereist. Hierbij geldt de restrictie dat de			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
dienstverlening moet worden verstrekt aan en ten gunste moet zijn van de EU moedermaatschappij. Een mogelijkheid om hier als Nederlandse accountant aan te voldoen, kan zijn door zelf de werkzaamheden te verrichten, en de uitkomsten van de werkzaamheden niet te delen met de Russische entiteit. Ook dit is echter gekoppeld aan diverse beperkingen. Het inschakelen van een lokale accountant heeft het risico in zich dat de (uitkomsten van de) werkzaamheden en de economische voordelen die daaruit voortvloeien, mede ten gunste van Russische entiteiten komen. In de FAQ wordt daarbij nadrukkelijk de waarschuwing gegeven dat het verboden is om opzettelijk en bewust de sancties van de Verordening te omzeilen.			
3.2.1.4 FAQ12 – scope van Russische rechtspersonen			
De FAQ leggen verder in vraag 12 uit wat moet worden verstaan onder in Rusland gevestigde rechtspersonen, entiteiten of lichamen: <i>The restrictions under Article 5n(1), (2), (2a) and (2b) apply to services provided to entities or bodies established in Russia.</i> <i>As a result, the prohibition:</i> • <i>Applies to services provided to non-Russian branches of Russian entities, which have no legal personality and are therefore considered to be established in Russia;</i> • <i>Does not apply to services provided to companies incorporated under the law of a country different from Russia, which are not established in Russia, even if they are subsidiaries of Russian companies or are owned by Russian residents, provided that the services are not for the benefit of the parent company established in Russia.</i> Deze FAQ maakt duidelijk dat vertakkingen van Russische bedrijven die zonder eigen (rechts-) persoonlijkheid elders actief zijn, worden aangemerkt als onderdelen van die Russische bedrijven, waardoor dienstverlening verboden is. Ook wordt duidelijk dat dienstverlening aan juridische entiteiten buiten Rusland met een Russische moeder of met Russische eigenaren, is toegestaan. Hierbij wordt de voorwaarde gesteld dat deze dienstverlening niet ten bate van de Russische moedermaatschappij mag zijn. De naleving van een wettelijke verplichting (waaronder de wettelijke controle), is naar haar aard in principe voornamelijk in het Nederlands publiek belang. Mochten er indicaties zijn dat de wettelijke controle ook vanwege belangen van de Russische moeder wordt uitgevoerd, adviseert de NBA om een deskundige in te schakelen om te bepalen of het vereiste dat de dienstverlening ‘niet ten bate’ van de Russische moedermaatschappij is, adequaat is ingevuld.			
3.2.1.5 FAQ37 - dochterondernemingen			
De uitleg in FAQ37 over dochterondernemingen geeft aan: <i>Article 5n prohibits the sale, supply, transfer, export and the provision of services and software to the Russian Government or Russian entities. The provision of services and software to</i>			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
<i>the Russian Government or Russian entities by EU operators via their subsidiaries in third countries could be considered an indirect provision of these services, which would therefore be prohibited under Article 5n.</i> <i>Moreover, Article 12 prohibits EU entities to participate, knowingly and intentionally, in activities the object or effect of which is to circumvent prohibitions in this Regulation.</i> Met deze FAQ wordt gewaarschuwd dat dienstverlening aan de Russische overheid of aan Russische entiteiten door Europese bedrijven via hun dochters in derde landen beschouwd kan worden als indirecte dienstverlening. Die is verboden. Daarnaast geldt ook een specifiek verbod voor EU entiteiten om bewust en opzettelijke deel te nemen aan activiteiten die gericht zijn op het omzeilen van sancties.			
3.2.1.6 FAQ4 en 5 – indirect verlenen van diensten			
In de FAQ wordt ook een toelichting gegeven op het verbod op het indirect verlenen van diensten (zie FAQ 4 en 5). Allereerst stelt de FAQ dat: <i>It is not prohibited to provide services to non-Russian entities, i.e. entities not established in Russia, even if they are subsidiaries of entities established in Russia. The use of the term “indirectly” in Article 5n means that it is prohibited for an EU services provider to provide restricted services to EU or other non-Russian entities that are subsidiaries of entities established in Russia if those services would actually be for the benefit of the parent company established in Russia. Article 12 prohibits knowing and intentional participation in activities the object or effect of which is to circumvent prohibitions in the Regulation.</i> In deze FAQ wordt nogmaals uitgelegd dat het niet verboden is om diensten te verlenen aan niet-Russische entiteiten die dochteronderneming zijn van Russische entiteiten. Het begrip ‘indirect’ in het verbod heeft betrekking op de situatie dat de dienstverlening eigenlijk ten goede van de Russische moedermaatschappij zouden zijn gekomen. Ook in deze FAQ wordt het verbod op omzeilen van de sancties aangehaald. Daarnaast stelt de FAQ ook dat: <i>EU entities cannot provide services to entities established in Russia, so they cannot use outsourced services to provide prohibited services as this indeed could be considered an indirect provision of these services. Article 12 prohibits EU entities to participate, knowingly and intentionally, in activities the object or effect of which is to circumvent prohibitions in this Regulation.</i> Tenslotte maakt de FAQ in dit kader duidelijk dat: <i>Entities established in the EU, including those that are subsidiaries of companies established in Russia, are bound by EU sanctions. Hence, they are prohibited from providing, directly or indirectly, any of the listed services or software to the Government of Russia or persons established in Russia.</i> Hiermee wordt duidelijk gemaakt dat outsourcing van dienstverlening ook niet is toegestaan, omdat outsourcing als vorm van indirecte dienstverlening kan worden aangemerkt. Wederom wordt verwezen naar het verbod op het omzeilen van de			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
sancties. Tenslotte wordt verduidelijkt dat de sancties ook gelden voor Europese dochterondernemingen van Russische ondernemingen.			
3.2.2 Impact van de sancties op opdrachten			
Duidelijk is dat als een opdracht onder de sanctiemaatregelen valt, er geen werkzaamheden in strijd met de Verordening mogen worden uitgevoerd en een andere accountant de betreffende opdracht niet mag overnemen zolang de sanctiemaatregelen van kracht zijn. Gelet op de specifieke verbodsbepaling in artikel 5 quindecies tot het leveren van diensten dienen lopende opdrachten te worden teruggegeven en de opdrachtrelatie formeel te worden beëindigd ⁵ . In hoofdstuk 3.5 gaan we in op samenloop met de sancties uit Verordening (EU) 269/2014, en geven we het advies om de dienstverlening te bevriezen daar waar de bepalingen in de Verordeningen (EU) 833/2014 en 269/2014 samenvallen.			
3.2.3 Uitzonderingen en ontheffingen			
Inzake het verbod zijn beperkte ontheffingsmogelijkheden aanwezig. De belangrijkste ontheffing kan worden verleend voor dienstverlening⁶ aan Russische entiteiten die eigendom zijn van of onder controle staan van entiteiten uit de EU/EER of specifieke partnerlanden. Andere uitzonderingen betreffen de mogelijkheid tot ontheffing voor bijvoorbeeld diensten die noodzakelijk zijn voor humanitaire doeleinden en activiteiten van het maatschappelijk middenveld die de democratie, de mensenrechten of de rechtsstaat in Rusland rechtstreeks bevorderen⁷. Het verbod is niet van toepassing op het verrichten van diensten die strikt noodzakelijk zijn voor de uitoefening van het recht van verdediging in gerechtelijke procedures en het recht op een effectief rechtsmiddel⁸. Een voorbeeld hiervan is de opdracht tot een waardering, voor zover (uitsluitend) noodzakelijk in het kader van het recht van verdediging/effectief rechtsmiddel in een gerechtelijke procedure⁹. Er bestaan ook andere ontheffingen, maar die lijken niet relevant voor accountants. Voor een volledig inzicht in de ontheffingen wordt verwezen naar Verordening 833/2014. Voor het aanvragen van ontheffingen van Verordening (EU) 833/2014 kan gebruik gemaakt worden van het volgende formulier: Aanvraag Vergunning uitvoer of wederuitvoer sanctiegoederen naar Rusland Douane Nederland			

⁵ Dit blijkt ook uit de samenvattende Annex A bij Hoofdstuk 8 van de FAQ.

⁶ Artikel 5 quindecies lid 10 onder h van EU-Verordening 833/2014.

⁷ Artikel 5 quindecies lid 10 onder a en b van EU-verordening 833/2014.

⁸ Artikel 5 quindecies lid 5 van EU-verordening 833/2014.

⁹ Er bestaat ook een uitzondering voor bepaalde strikt noodzakelijke diensten ter erkenning of uitvoering van arbitrale vonnissen, en een ontheffingsmogelijkheid voor strikt noodzakelijke diensten rondom firewalls ter opheffing van de zeggenschap van gesanctioneerde personen over activa. Deze worden niet in de Alert behandeld. U kunt artikel 5 quindecies leden 6 en 9 bis tot en met 10 bis van EU-verordening 833/2014 raadplegen en voor meer informatie kunt u contact opnemen met de NBA.

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

3.3 Praktijkscenario's			
In de volgende paragrafen werken we het verbod uit voor de volgende 5 scenario's: 1 Nederlandse groep met Russische dochter; 2 Russische groep met Nederlandse dochter; 3 Nederlandse topholding of tussenholding met geen of beperkte eigen activiteiten; 4 Zelfstandige Nederlandse organisatie met een Russische UBO; 5 Vrijwillige controle.			
3.3.1 Nederlandse groep met Russische dochter			
Het is niet toegestaan om audit of andere accountancydiensten te verlenen aan entiteiten die in Rusland gevestigd zijn, maar waarover een Nederlandse groep 'control' heeft. De uitzonderingen en ontheffingsgronden (zie paragraaf 3.2.3) met betrekking tot het verbod zullen, naar verwachting, in de praktijk niet aan de orde zijn. Wel is het mogelijk om, zoals beschreven in FAQ 39 (zie hoofdstuk 3.2.1.3), werkzaamheden bij Russische entiteiten te verrichten die gericht zijn op de groepscontrole van de Nederlandse moeder. Hierbij is het cruciaal dat deze werkzaamheden echt nodig zijn voor de niet-Russische moeder, en dat ze geen schending van de sancties vormen of deze omzeilen. Het beoordelen of in een concreet geval sprake is van 'omzeilen' van sancties en/of van werkzaamheden die in feite ten goede komen aan de Russische moedermaatschappij vergt specifieke oordeelsvorming en deskundigheid. De NBA adviseert een gespecialiseerde jurist of deskundige daarover te raadplegen. Zoals aangegeven in paragrafen 3.2.1.3 en 3.2.1.4 adviseert NBA hierbij geen gebruik te maken van een lokale accountant, ook om daarmee het risico uit te sluiten dat de Russische accountant de werkzaamheden ook ten bate van de Russische dochter gebruikt dan wel er zelf economische voordelen van heeft. Dit geldt ook indien de Nederlandse accountant een specifiek risico heeft geconstateerd waarvoor controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn bij deelnemingen in Rusland. Standaard 600 geeft, onder meer in paragrafen A36 en A180, aan hoe met de complicaties van een oorlog kan worden omgegaan. In paragraaf 3.2.1.3 wordt FAQ39 uitgelegd en wordt aangegeven dat het inschakelen van een (Russische) accountant van een groepsonderdeel risico's met zich meebrengt. Standaard 600 onderkent dat het soms hierdoor onmogelijk is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.			
3.3.2 Russische groep met Nederlandse dochter			
Zoals uitgelegd in FAQ 12 (zie hoofdstuk 3.2.1.4), hebben de sancties geen betrekking op Nederlandse entiteiten, mits de dienstverlening niet ten bate is van de Russische moedermaatschappij. In beginsel zijn audit en andere accountancydiensten bij de Nederlandse entiteit dus toegestaan. Indien de onderneming controleplichtig is op grond van het BW, is het maatschappelijk belang van het uitvoeren van een dergelijke opdracht al in de wet vastgelegd. Zoals			

	Fin fun IB	Sam.Acc.	Cont.Acc.
aangegeven bij FAQ12 moet de accountant alert zijn op indicaties dat de onderneming niet alleen vanwege de Nederlandse wettelijke verplichting maar ook vanwege belangen van de Russische moeder wordt uitgevoerd. In dat geval beveelt de NBA aan een deskundige in te schakelen om te beoordelen of in een concreet geval sprake is van 'omzeilen' van sancties en van werkzaamheden ten bate van de Russische moeder. Als de (accountant van) de Russische moedermaatschappij vragen stelt aan de Nederlandse accountant in verband met de (uitgevoerde) controlewerkzaamheden of in verband met de controle van de Russische groep, valt dat mogelijk wel binnen het bereik van de sancties. Zoals in FAQ4 en 5 gesteld, moet er worden gewaakt dat de werkzaamheden niet ten goede komen aan de (accountants van de) Russische moeder. Bij het beantwoorden van vragen van de Russische moedermaatschappij, is hier waarschijnlijk wel sprake van. Daarom adviseert de NBA om in dergelijke gevallen, niet tot beantwoording van vragen over te gaan. Hieronder valt ook het reageren op een group audit questionnaire of op group audit instructions of documenten van gelijke strekking.			
3.3.3 <i>Nederlands topholding of tussenholding met geen of beperkte eigen activiteiten in Nederland, wel met activiteiten in Rusland</i>			
In situaties waarbij de activiteiten (grotendeels) in Rusland plaatsvinden zal de accountant de afweging maken of sprake is van indirecte dienstverlening en beoordelen waar de organisatie feitelijk gevestigd is. De NBA adviseert in dergelijke gevallen extern juridisch advies in te winnen.			
3.3.4 <i>Zelfstandige Nederlandse organisatie met een Russische UBO</i>			
Het verbod op accountancydienstverlening heeft uitsluitend betrekking op dienstverlening aan organisaties, niet aan natuurlijke personen. In dit scenario wordt daarom in beginsel geen impact op de dienstverlening door accountants verwacht indien de activiteiten in Nederland (en/of elders, maar uitgezonderd in Rusland) plaatsvinden. Wel moet worden vastgesteld of de Ultimate Beneficial Owner (UBO) niet onder het bereik van Verordening 269/2014 valt (waardoor de dienstverlening moet worden bevroren).			
3.3.5 <i>Vrijwillige controle</i>			
Het uitvoeren van een vrijwillige controle valt in gelijke mate onder het verbod als het uitvoeren van een wettelijke controle. Er bestaat, anders dan voor een wettelijke controle, geen verplichting om een dergelijke controle te laten uitvoeren. Dit betekent dat accountants zich goed moeten verdiepen in de redenen waarom de organisatie vraagt aan de accountant om een vrijwillige controle uit te voeren. Hierbij zal de accountant ook nadrukkelijk beoordelen of er voordelen voor een Russische entiteit voortvloeien uit het uitvoeren van een vrijwillige controle. Mocht daar sprake van zijn, dan valt de opdracht onder de reikwijdte van het verbod.			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
3.4 Verbod om diensten te leveren aan gesanctioneerde (rechts)personen in Verordening (EU) 269/2014			
Op grond van deze Verordening worden de tegoeden van natuurlijke of rechtspersonen en organisaties die genoemd zijn in de bijlage van deze Verordening of waarbij personen, entiteiten of organisaties genoemd in de bijlage betrokken zijn, bevroren en is het verboden economische middelen aan deze partijen over te dragen. 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 uitgelegd. Zo valt het verlenen van diensten door een accountantskantoor aan een gesanctioneerde (rechts)persoon of verbonden partij onder de definitie van ‘economische middelen’. Dat geldt ook voor de wettelijke controle of andere rapporten of verklaringen van accountants. 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. In de EU Best Practices¹⁰ wordt uitleg gegeven bij een aantal belangrijke begrippen en concepten voor de toepassing van de Sancties. De verboden ten aanzien van het overdragen van economische middelen en het verbod op accountancydienstverlening (onder Verordening (EU) 833/2014) gelden naast elkaar. Het is mogelijk dat dienstverlening niet alleen op grond van Verordening (EU) 269/2014 verboden is, maar gelijktijdig ook onder het verbod op accountancydienstverlening (Zie hoofdstuk 3) valt. In hoofdstuk 3.5 is uitgelegd dat de NBA in voorkomend geval adviseert de dienstverlening te bevriezen. 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, omdat hiermee geen invulling wordt gegeven aan de verplichte bevriezing. 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 omzeild. Indien de client de wettelijke controleopdracht tussentijds opzegt, en de controle van bijvoorbeeld de jaarcijfers wil laten overnemen door een Russische accountant, dan gelden de gewone regels waaronder melding aan de AFM. Voor de Nederlandse accountant blijft de situatie van de bevriezing gelden. Dat betekent dat de Nederlandse accountant geen medewerking kan verlenen aan dossierinzage. Wel kan de Nederlandse accountant aan een eventuele opvolgend accountant melden dat de dienstverlening op grond van Verordening (EU) 269/2014 verboden is, en dat de Nederlandse accountant daarom geen nadere mededeling			

¹⁰ Zie [pdf](#)

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
kan doen of stukken kan verstrekken. Vanzelfsprekend mag een Nederlandse accountant de betreffende opdracht, in welke vorm dan ook, niet overnemen. 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 hoofdstuk 3.4.2).			
3.4.1 Verbod reikt ook tot verbonden partijen			
Het zal waarschijnlijk niet veel voorkomen dat Nederlandse accountants een 'directe' opdracht uitvoeren voor gesanctioneerde (rechts)personen. 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 269/2014¹¹. Eigendom en zeggenschap zijn nader uitgewerkt in de EU Best Practices¹². Hierin wordt duidelijk gemaakt dat het de bedoeling is om alle bezittingen en economische middelen van gesanctioneerde (rechts)personen te bevriezen. Als een entiteit voor 50% of meer van de eigendomsrechten wordt gehouden door niet-gesanctioneerde partijen, dan wordt de entiteit geacht in handen te zijn van niet-gesanctioneerde partijen en is bevrozing niet noodzakelijk. Hierbij moet worden gekeken naar het totaal van de eigendomsrechten die in handen zijn van gesanctioneerde resp. niet-gesanctioneerde partijen. 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 ontstaat¹³. Zodra deze zeggenschap in handen is van gesanctioneerde personen, treedt de bevrozingsvereiste in werking. Uit de voorbeelden genoemd in de best practices wordt duidelijk dat het om een materiële beoordeling gaat, waarbij door schijnconstructies of constructies waarbij iemand optreedt namens de gesanctioneerde partij, heen wordt gekeken. Verwezen wordt naar vraag 5 van Hoofdstuk I van de FAQ, waar wordt uitgelegd dat overdracht naar een 'derde' nauwgezet moet worden beoordeeld, om vast te stellen of de 'control' daadwerkelijk is overgedragen.			

¹¹ 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.

¹² Zie Hoofdstuk VIII, pagina's 23 t/m 26.

¹³ Zie Commission Opinion van 19 juni 2020 C(2020) 4117, p. 2 en 3.

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
Ook zakelijke relaties van een gesanctioneerde (rechts)persoon kunnen onder de werkingssfeer van de sanctieregelgeving vallen 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 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. 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. 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 entiteit¹⁴. Dit wordt ook wel 'stapelen' genoemd.			
3.4.2 Mogelijkheid tot ontheffing van het verbod op grond van Vo 269/2014			
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. 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. Voor ontheffings- en vergunningsverzoeken voor het verrichten van diensten aan een gesanctioneerde partij kan de partij die de diensten levert aan de gesanctioneerde partij zich richten tot de Centrale Dienst voor In- en Uitvoer (CDIU) via het formulier 'Aanvraag Vergunning uitvoer of doorvoer strategische goederen of sanctiegoederen' Sanctiemaatregelen (belastingdienst.nl). Aanvragen op grond van de in Verordening 269/2014 genoemde vrijstellingen zullen per geval worden beoordeeld. In gevallen van twijfel doen accountants er goed aan bij de CDIU te informeren of een ontheffing nodig is. Accountants kunnen zich daarvoor richten tot CDIU@douane.nl.			

¹⁴ Zie Q&A van de Europese Commissie op [Frequently asked questions - Sanctions against Russia - European Commission](https://ec.europa.eu/economy_finance/questions-and-answers/sanctions-against-russia)

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
Accountants moeten zich er bewust van zijn dat een ontheffing op grond van Verordening (EU) 269/2014 geen effect heeft op de verboden uit Verordening (EU) 833/2014. Als toestemming is verkregen, zal nog steeds aan het verbod op accountancydienstverlening gevolg moeten worden gegeven, tenzij ook daarvoor een ontheffing is verkregen. Tot dat de toestemming om de dienst te verrichten is ontvangen zal de accountant de dienstverlening moeten bevriezen. De minister van Financiën is de bevoegde autoriteit om een ontheffing te verlenen aan een gesanctioneerde partij waarmee bevroren tegoeden kunnen worden vrijgemaakt voor de betaling voor essentiële diensten die worden geleverd aan de gesanctioneerde partij. De gesanctioneerde partij kan voor een dergelijke ontheffing mailen naar sancties@minfin.nl. Dergelijke ontheffingen worden door de betrokken ministeries op elkaar afgestemd. Uitgangspunt is dat de dienstverlening bevroren <i>moet</i> worden maar dat de accountant ontheffing <i>kan</i> aanvragen. Op de vraag of de accountant uit hoofde van de contractuele verplichting (zoals met de cliënt overeengekomen) ontheffing moet aanvragen is geen eenduidig antwoord te geven. Dit zal afhangen van alle feiten en omstandigheden en belangen met als belangrijke achterliggende vraag of het achterwege laten het vragen van ontheffing tot onevenredige schade voor de cliënt leidt. Denk hierbij bijvoorbeeld aan boetes die de cliënt oploopt door het niet tijdig doen van aangiften, het niet tijdig kunnen betalen van werknemers of situaties waar – door het ontbreken van een controleverklaring bij de jaarrekening – niet langer aan financieringsvoorwaarden kan worden voldaan en dit aanleiding tot discontinuïteit zou kunnen geven. Het is belangrijk dat de accountant de afwegingen documenteert en waar dat noodzakelijk is juridisch advies inschakelt. Indien een accountancydienst wordt geleverd aan een verbonden partij en geen voordeel oplevert voor de betrokken gesanctioneerde (rechts)personen, is ontheffing in beginsel niet nodig¹⁵. Op dit moment bestaat er nog geen guidance 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.			
3.5 Samenloop van Verordeningen (EU) 833/2014 en 269/2014			
De situatie kan zich voordoen dat dienstverlening zowel valt onder de Verordening (EU) 833/2014 als onder de Verordening (EU) 269/2014. Daarvan kan sprake zijn bij een opdracht voor accountancydienstverlening aan in Rusland gevestigde organisaties, die zelf gesanctioneerd zijn of waarbij gesanctioneerde personen betrokken zijn. Om niet in strijd te handelen met Verordening (EU) 269/2014, raden wij aan de dienstverlening te bevriezen, dat wil zeggen dat de werkzaamheden worden opgeschort.			

¹⁵ 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.
--	------------	-----------	------------

3.6 Meldingsplichten van de accountant			
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. Deze informatie kan worden verstrekt via sancties@minfin.nl (informatie van financiële aard) en via de Centrale Dienst voor In- en Uitvoer (CDIU), zie Sanctiemaatregelen (belastingdienst.nl). Verordening (EU) 833/2014 kent geen meldingsplicht rondom de toepassing van het algeheel verbod op accountancydienstverlening. Op grond van de VGBA moeten accountants de 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 vertrouwelijkheid) 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. 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. 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. Ondanks dat de accountant de dienstverlening heeft bevroren zou het niet in lijn zijn met het fundamentele beginsel professionaliteit als de accountant zich afzijdig houdt. De accountant mag vervolgens maatregelen nemen die ertoe leiden 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. Een vergelijkbare behandeling geldt ook in het kader van overtredingen van wet- en regelgeving door een opdrachtgever van een bevroren opdracht. Als gevolg daarvan heeft de accountant niet langer een actieve onderzoeksplicht en is de accountant niet langer (direct) betrokken bij de cliënt. De accountant zal 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 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:			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
• 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. 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. In twijfelgevallen is het verstandig om eerst collega's te consulteren binnen kantoor of bij de NBA en waar nodig juridisch advies te vragen. 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 onderzoek¹⁶ 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 transactie¹⁷. 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. De Richtsnoeren Wwft geven verdere aanwijzingen hiervoor. Daar waar sprake is van een wettelijke meldingsplicht, is dit uitgezonderd van de geheimhoudingsplicht (art. 38a Bta, art. 16 VGBA).			
3.7 Aansprakelijkheid van de accountant			
De accountant die, in het vertrouwen te handelen op grond van sanctieregelgeving, de opdracht bevestigt dan wel teruggeeft en daarmee de opdrachtrelatie formeel beëindigt, wordt beschermd tegen civielrechtelijke aansprakelijkheid als gevolg van schade door de cliënt. Dit wordt anders als bewezen wordt dat de bevrozing/beëindiging van de opdracht heeft plaatsgevonden als gevolg van nalatigheid. Het is dan ook verstandig om goed te documenteren op grond waarvan			

¹⁶ Voor zover de accountant niet de werkzaamheden heeft moeten bevrozen om aan de sancties te voldoen.

¹⁷ 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.
een accountant(skantoor) van oordeel is dat de professionele dienst bevroren dan wel beëindigd moet worden en waar noodzakelijk juridisch advies in te winnen. Overtredingen van sanctieverordeningen en nationale sanctieregelingen zijn een economisch delict en kunnen daarnaast strafrechtelijk worden gehandhaafd. Als een dienst op grond van de sanctieregelgeving niet hoeft te worden beëindigd, maar een accountant(skantoor) meent, bijvoorbeeld op basis van diens moreel kompas, een dienst te willen opzeggen dan kan dat niet zomaar 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 regelgeving. 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 / paragraaf 30 van Standaard voor Kwaliteitsmanagement 1 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 ook verstandig juridisch advies te vragen in de specifieke casus.			
4 Impact op organisaties			
4.1 Algemeen			
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. 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.			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
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 businessmodel en de strategie en welke veronderstellingen en scenario's zijn gehanteerd. Het is noodzakelijk dat organisaties de onzekerheden uiteenzetten in de jaarrekening, en in de risicoparagraaf en de toekomstparagraaf van het bestuursverslag.			
4.2 Waarderingsissues			
De huidige situatie kan gevolgen hebben voor de waardering van activa en passiva, zoals goodwill, andere vaste activa, financiële instrumenten en voorzieningen. Een kwalitatieve analyse is 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. De meest in het oog springende waarderingsissues in dit kader zijn: • 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 nettovermogenswaarde 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, 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, Digitale aanvallen oorlog Oekraïne Wat doet het NCSC voor jou? Nationaal Cyber Security Centrum. Bij organisaties kan dit impact hebben op de interne beheersingsomgeving welke niet of anders heeft gefunctioneerd dan voorheen en kan leiden tot een grotere			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
kans op afwijkingen als gevolg van fraude of fouten. Accountants zullen hier alert op moeten zijn. 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.			
5 Impact op opdrachtuitvoering door accountants			
5.1 Algemeen			
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. 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. Belangrijke aandachtspunten daarbij zijn: • Worden de van toepassing zijnde sancties door de organisatie nageleefd, zowel ten aanzien van producten en diensten 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? 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 melden bij het meldportaal van de FIU Nederland. Voorts moeten accountants zich in genoemde situaties aan NV NOCLAR houden. Directe problemen kunnen zich voordoen bij de controle van buitenlandse groepsonderdelen in Oekraïne door ontwrichting als gevolg van verwoesting, uitval			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
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 is verbroken. 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. Het is echter wel te verwachten dat er als gevolg van objectieve verhinderingen situaties zullen zijn waarin de accountant concludeert dat de controle-informatie ontoereikend is. Ook zijn situaties te verwachten waarbij 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. Tenslotte moeten accountants nauwgezet aandacht besteden aan de invloed van de sanctiebepalingen op hun eigen dienstverlening. Dit is nader uiteengezet in hoofdstuk 3 van deze Alert. Hierbij wordt (nogmaals) gewezen op de meldingsplichten voor de accountants zoals beschreven in hoofdstuk 3.6.			
5.2 Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen en controleren			
5.2.1 Impact op het samenstellen			
Samenstellende accountants zullen hun opdrachtgevers vaak moeten helpen bij het inschatten van de situatie en bij het goed toelichten hiervan in de jaarrekening. 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. 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. Uiteraard moet een samenstellende accountant ervoor waken dat onrealistische verwachtingen worden geschapen. 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.			
5.2.2 Impact op de controle			
Het is noodzakelijk dat organisaties de onzekerheden uiteenzetten in de jaarrekening, en in de risicoparagraaf en de toekomstparagraaf van het			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
bestuursverslag. Bij gerede twijfel omtrent de continuïteit zal de accountant een verplichte sectie <i>materiële onzekerheid omtrent de continuïteit</i> opnemen in de verklaring waarbij de accountant verwijst naar de onzekerheid, zoals uiteengezet in de jaarrekening. Wanneer de situatie dat rechtvaardigt zal bij toepassing van de uitgebreide controleverklaring de impact van de oorlog een kernpunt van de controle op basis van Standaard 706 kunnen zijn. 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. 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.			
5.3 Gevolgen voor de opdrachttuitvoering van de accountant			
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. 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 en aanvullende consultatieverplichtingen. Zoals in hoofdstuk 3 al aangegeven verdient ook de clientacceptatie en -continuatie verhoogde aandacht. 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. 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.			

	Fin fun IB	Sam.Acc.	Cont.Acc.
Daarbij komt dat ook het werk van accountants van groepsonderdelen beïnvloed kan worden door de oorlog en de sanctiewetgeving. Dit alles kan ertoe leiden om, naast frequenter virtueel contact, aanvullende maatregelen te nemen. 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. 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 accountantsverklaring, 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. 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. 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.			
5.3.1 <i>Impact op fasen van het proces</i>			
De complicaties kunnen zich voordoen in alle fasen van het controle-, beoordelings- en samenstellingsproces voor. Onderstaande tabel geeft daar op onderdelen van de controle een illustratie van.			
5.3.1.1 Controle			
Risicoanalyse			
<i>Uitdagingen</i>		<i>Overwegingen</i>	
Periodieke update (fraude) risicoanalyse vereist, inclusief niet-naleving van wet- en regelgeving		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.	
Veranderingen in bedrijfsprocessen en druk om doelstellingen te halen leiden tot verhoogde frauderisico's		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.	
Het onderbouwen van de continuïteitsveronderstelling van het management wordt		De beoordeling van de continuïteitsveronderstelling vergt een holistische aanpak en professioneel kritische instelling bij de	

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

moeilijker als gevolg van toegenomen onzekerheid		door het management gehanteerde oordeelsvorming en veronderstellingen.				
Materialiteit						
Voorgaande benchmarks kunnen niet meer geschikt zijn omdat de activiteiten en/of resultaten significant gewijzigd zijn voor en na de oorlog en sanctiewetgeving		De basis voor materialiteit dient herbeoordeeld te worden naarmate de controle vordert afhankelijk van: - 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						
Cliënten kunnen door verliezen de rekening van de accountant niet meer betalen of zijn op zoek naar een verlaging van de fee		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.				
Risico van zelf-review dreigt waar client de accountant om advies vraagt		Bedreigingen tegen onafhankelijkheid moeten continu beoordeeld worden. Indien een accountant tegen een ethisch dilemma aanloopt is het verstandig om dit te bespreken met kantoorgenoten.				
Schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede de toelichtingen erop						
Schattingen zijn complexer als gevolg van onzekere toekomstverwachtingen. Dit noopt in het algemeen tot een robuuster proces en het opstellen van meerdere scenario's		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 om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.				
Groepen met Russische groepsonderdelen						
Verbod op accountancydienstverlening		Verwezen wordt naar paragraaf 3.3.1 van deze Alert. De accountant zal zich houden aan de toepasselijke bepalingen. Als controlewerkzaamheden m.b.t. de Russische groepsonderdelen noodzakelijk zijn, moet de accountant acht slaan op de mogelijkheden en restricties. In sommige gevallen kan een ontheffing				

		Fin fun IB	Sam.Acc.	Cont.Acc.
		mogelijk zijn, in andere gevallen kan de accountant worden geconfronteerd met een objectieve verhindering.		
		Controle-informatie		
Niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie		De beperkingen uit hoofde van de sancties kunnen ertoe leiden dat de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Verwezen wordt naar paragraaf 5.4.		
		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 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen				
De geldende regelgeving, zoals de Verordening (EU) 537/2014, geeft criteria voor verplichte opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Daarnaast passen accountantseenheden onder andere opdrachten op grond van de Wta, het Bta, de NVKS en/of SKM1 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 Bevestiging bij de jaarrekening				
Ook de schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening door het management (letter of representation) vraagt extra aandacht van de accountant. Heeft het bestuur de				

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
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?’. 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.			
5.4 Impact op de controleverklaring			
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. 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. 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. In het voorgaande zijn meerdere voorbeelden genoemd van toegenomen onzekerheid in de jaarrekening, zowel ten aanzien van de continuïteit als 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			

	Fin fun IB	Sam.Acc.	Cont.Acc.
de effecten en gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving in te spelen in de controle. 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.			

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl