

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

**NBA Alert 45**

## **Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants**

Versie 3.2, 14 juni 2024

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 3.2	Deze versie vervangt versie 3.1 van 12 oktober 2022. De wijzigingen betreffen het vervallen per 20 juni 2024 van de uitzondering op het verbod op bepaalde accountancydienstverlening aan in Rusland gevestigde organisaties. Van de gelegenheid is tevens gebruik gemaakt om de toelichting over de ingang van de sancties in boekjaar 2021 te laten vervallen, nu de sancties reeds meerdere jaren van kracht zijn. Het ministerie van Buitenlandse Zaken is voortdurend in overleg met de Europese Commissie over de uitwerking van de sanctieverordeningen. Afhankelijk hiervan kunnen de in deze Alert opgenomen beleidslijnen op punten worden bijgesteld.
Van toepassing op:	Alle accountants
Onderwerp:	Impact van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving op werkzaamheden accountants
Datum:	14 juni 2024
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 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.

### 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

<b>1</b>	<b>Inleiding</b> .....	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>Overzicht sanctiemaatregelen</b> .....	<b>4</b>
<b>3</b>	<b>Impact op dienstverlening accountants</b> .....	<b>5</b>
3.1	<i>Algemeen</i> .....	5
3.2	<i>Algeheel verbod op accountancy diensten onder EU-verordening 833/2014</i> .....	6
3.2.1	Inleiding .....	6
3.2.2	Nederlandse groep met Russische dochter .....	7
3.2.3	Russische groep met Nederlandse dochter .....	8
3.2.4	Nederlandse topholding of tussenholding met geen of beperkte eigen activiteiten .....	9
3.2.5	Zelfstandige Nederlandse organisatie met een Russische UBO .....	9
3.3	<i>Verbod om diensten te leveren aan gesanctioneerde (rechts)personen</i> .....	9
3.3.1	Inleiding .....	9
3.3.2	Verbod reikt ook tot verbonden partijen .....	10
3.3.3	Mogelijkheid tot ontheffing van het verbod op grond van Vo 269/2014 .....	11
3.4	<i>Meldingsplichten van de accountant</i> .....	12
3.5	<i>Aansprakelijkheid van de accountant</i> .....	14
<b>4</b>	<b>Impact op organisaties</b> .....	<b>15</b>
4.1	<i>Algemeen</i> .....	15
4.2	<i>Waarderingsissues</i> .....	15
4.3	<i>Organisatie en de interne beheersing</i> .....	16
<b>5</b>	<b>Impact op opdrachttuitvoering door accountants</b> .....	<b>16</b>
5.1	<i>Algemeen</i> .....	16
5.2	<i>Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen en controleren</i> .....	17
5.2.1	Impact op het samenstellen.....	17
5.2.2	Impact op de controle .....	17
5.3	<i>Gevolgen voor de opdrachttuitvoering van de accountant</i> .....	18
5.3.1	Impact op fasen van het proces .....	19
5.3.2	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen .....	20
5.3.3	Bevestiging bij de jaarrekening.....	20
5.4	<i>Impact op de controleverklaring</i> .....	21

<b>1 Inleiding</b>			
<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 Belarus<sup>1</sup>) 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, en andere gevolgen van de ontwrichting in de getroffen gebieden.</p> <p>Daarnaast geven we in hoofdstuk 5 aan wat de impact is op de opdrachuitvoering van accountants. Denk hierbij aan beperkingen die (groeps)accountants ondervinden door de sancties en door reisbeperkingen naar de getroffen en verboden gebieden.</p> <p>De rol van de Alert voor de groep accountants in business is vooral het creëren van bewustzijn hoe het hen in hun financiële rol bij een bedrijf kan raken, zoals de impact van sanctiewetgeving.</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>			
<b>2 Overzicht sanctiemaatregelen</b>			
<p>De Europese Unie heeft verschillende sancties ingesteld tegen Rusland. Deze hebben gevolgen voor organisaties die zaken doen met dit land. Op 3 juni 2022 is</p>			

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

<p>een akkoord bereikt over het zesde sanctiepakket waarin naast de uitfasering van Russische olie een verbod is opgenomen voor accountants- en consultancydiensten aan de regering van Rusland en alle organisaties gevestigd in Rusland. Vervolgens heeft de Raad van de Europese Unie op 18 december 2023 dit verbod aangescherpt, waarbij de voor accountants relevante beëindiging van de ontheffing ingaat per 20 juni 2024 (Besluit (GBVB) 2023/2874). Dit heeft invloed op lopende controles, waarvoor het (in beginsel) per die datum niet meer mogelijk is om controlewerkzaamheden met betrekking tot de in Rusland gevestigde organisaties uit te voeren.</p> <p>Sinds 2014 gold al een verplichting tot het bevriezen (opschorten) van diensten aan (rechts)personen die op de EU-sanctielijst staan en daaraan verbonden partijen.</p> <p>Een overzicht van de sancties is te vinden op de landingspagina van de NBA <a href="https://nba.nl">Oekraïne (nba.nl)</a>. 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>De voor de dienstverlening door accountants relevante verboden zijn met directe inwerkingtreding opgenomen in:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Een wijziging per 3 juni 2022 van EU Verordening 833/2014 die regelt dat het verboden is om direct of indirect accountancy-, audit-, met inbegrip van wettelijke controle, boekhoudkundige of belastingadviesdiensten, zakelijk en managementadvies of diensten in verband met public relations te verlenen aan:             <ul style="list-style-type: none"> <li>a de regering van Rusland; of</li> <li>b in Rusland gevestigde rechtspersonen, entiteiten of lichamen.</li> </ul> </li> <li>• Een wijziging per 20 juni 2024 bij EU Verordening 2023/2878 van 18 december 2023 van EU Verordening 833/2014 van de Raad die de uitzonderingsmogelijkheid voor bepaalde accountancydiensten ten behoeve van bepaalde in Rusland gevestigde organisaties, vervangt door een verbodsbepaling, waarvoor de bevoegde autoriteiten een ontheffing kunnen verlenen.</li> <li>• EU-Verordening 269/2014 die regelt dat organisaties geen verboden zaken mogen doen met <a href="#">personen en organisaties die op de EU-sanctielijst</a> staan en daaraan verbonden partijen.</li> </ul> <p>Nieuwe sancties volgen elkaar regelmatig op, organisaties en accountants moeten daar alert op zijn.</p> <p>Daarnaast kunnen voor organisaties met groepsonderdelen buiten de EU sancties van landen buiten de EU eveneens van toepassing zijn, bijvoorbeeld Amerikaanse en Britse sancties.</p>			
<p><b>3 Impact op dienstverlening accountants</b></p>			
<p><b>3.1 Algemeen</b></p>			
<p>Zoals in hoofdstuk 2 aangegeven, is per 3 juni 2022 met de inwerkingtreding van het zesde sanctiepakket de impact op de dienstverlening aanmerkelijk toegenomen. Het betreft hier een algeheel verbod om accountancy diensten (inclusief audit, boekhoudkundige en belastingadvies), alsmede het verlenen van zakelijk en managementadvies en publicrelationsdiensten te leveren aan Rusland. De uitwerking hiervan voor accountancydiensten is opgenomen in hoofdstuk 3.2.</p>			

<p>Deze verzwarende komt bovenop de al sinds 2014 (annexatie van De Krim door Rusland) bestaande verplichting om diensten aan gesanctioneerde (rechts)personen of daaraan verbonden partijen te bevriezen. De uitwerking hiervan is opgenomen in hoofdstuk 3.3.</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><b>3.2 Algeheel verbod op accountancy diensten onder EU-verordening 833/2014</b></p>			
<p>3.2.1 <i>Inleiding</i></p>			
<p>Dit verbod is per 3 juni 2022 van kracht geworden als onderdeel van het zesde sanctiepakket. Hierin is een verbod opgenomen om direct of indirect accountancy-, audit-, met inbegrip van wettelijke controle, boekhoudkundige of belastingadviesdiensten, zakelijk en managementadvies of diensten in verband met public relations te verlenen aan:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a de regering van Rusland, of</li> <li>b in Rusland gevestigde rechtspersonen, entiteiten of lichamen.</li> </ul> <p>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<sup>2</sup>. Een uitzondering doet zich voor bij de samenloop van de bepalingen in de EU-verordeningen 833/2014 en 269/2014. Daarvan is sprake als een organisatie in Rusland is gevestigd en daarmee onder het zesde sanctiepakket (833/2014) valt en er tegelijkertijd sprake is van een relatie met gesanctioneerde personen (269/2014). Om niet in strijd te handelen met Verordening 269/2014, raden wij aan de dienstverlening te bevriezen, dat wil zeggen dat de werkzaamheden worden opgeschort.</p> <p>Inzake het verbod zijn beperkte ontheffingsmogelijkheden aanwezig, bijvoorbeeld voor diensten die noodzakelijk zijn voor humanitaire doeleinden en activiteiten van het maatschappelijk middenveld die de democratie, de mensenrechten of de rechtsstaat in Rusland rechtstreeks bevorderen<sup>3</sup>. Aanvragen op grond hiervan worden per geval door het ministerie van Buitenlandse Zaken beoordeeld.</p> <p>Tot 20 juni 2024 gold een uitzondering voor in Rusland gevestigde organisaties waarover binnen de EU gevestigde organisaties control door eigendom dan wel zeggenschap hebben. Per die datum is de uitzondering niet meer van toepassing, maar is er voorzien in een mogelijk om ontheffing aan te vragen (zie 3.2.2). Dit heeft ook invloed op lopende controles, waarvoor het (in beginsel) per die datum niet meer mogelijk is om controlewerkzaamheden met betrekking tot de in Rusland gevestigde organisaties uit te voeren.</p> <p>Het verbod is daarnaast 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 rechtsmiddel<sup>4</sup>. Een</p>			

<sup>2</sup> In Artikel 5 quindecies lid 1 van EU verordening 833/2014 wordt melding gemaakt van beëindiging/termination.

<sup>3</sup> Artikel 5 quindecies lid 10, onder h, van EU verordening 833/2014.

<sup>4</sup> Artikel 5 quindecies lid 5 van EU verordening 833/2014.

<p>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 procedure.<sup>5</sup></p> <p>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 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. Daarom moet ook 'gevestigd in Rusland' ruim worden uitgelegd. Wij bevelen daarom aan niet alleen naar de statutaire vestigingsplaats te kijken, maar ook de feitelijke vestigingsplaats te beoordelen. In de volgende paragrafen zijn voorbeelden van indirecte dienstverlening opgenomen en werken we het nieuwe verbod uit voor de volgende 4 scenario's:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 Nederlandse groep met Russische dochter;</li> <li>2 Russische groep met Nederlandse dochter;</li> <li>3 Nederlandse topholding of tussenholding met geen of beperkte eigen activiteiten;</li> <li>4 Zelfstandige Nederlandse organisatie met een Russische UBO.</li> </ol>			
<p><b>3.2.2 Nederlandse groep met Russische dochter</b></p>			
<p><u>Situatie tot 20 juni 2024.</u> Tot 20 juni 2024 kende de EU Verordening 833/2014 een uitzondering voor dienstverlening aan in Rusland gevestigde organisaties waarover binnen de EU gevestigde organisaties 'control' (door eigendom en/of zeggenschap) hebben<sup>6</sup>. Ten aanzien van de wettelijke controle ziet deze uitzondering naar onze mening zowel op de betrokkenheid van de Nederlandse (EU) groepsaccountant bij de controlewerkzaamheden voor groepsdoeleinden als op de controle van de statutaire jaarrekening van de in Rusland gevestigde dochter. Voor bijvoorbeeld een in Nederland gevestigde bank met een wereldwijd netwerk, heeft een bankkantoor in Rusland, dat onder control staat van de in Nederland gevestigde bank, derhalve tot 20 juni 2024 geen impact op de dienstverlening.</p> <p><u>Situatie vanaf 20 juni 2024</u> Bij dienstverlening aan een Nederlandse groep met Russische dochter, kunnen werkzaamheden die (ook) betrekking hebben op de Russische dochter (ook) directe of indirecte dienstverlening aan die Russische dochter inhouden. Op grond van ingewonnen juridisch advies moet 'aan' ruim worden uitgelegd en omvat het verbod alle vormen van accountancydienstverlening die betrekking hebben op de in Rusland gevestigde organisaties.</p> <p>Vanaf 20 juni 2024 is de uitzonderingsbepaling vervallen, en valt dienstverlening aan in Rusland gevestigde organisaties onder het verbod. De bevoegde autoriteiten kunnen, op aanvraag en binnen door deze autoriteiten als passend aangemerkte voorwaarden, toestemming verlenen voor de dienstverlening<sup>7</sup>. Dit heeft ook invloed op lopende controles, waarvoor het (in beginsel) per die datum niet meer mogelijk is om controlewerkzaamheden met betrekking tot de in Rusland gevestigde organisaties uit te voeren.</p> <p>Uit de risicoanalyse van de accountant<sup>8</sup> volgt of het nodig is voor de accountant om controlewerkzaamheden te verrichten en controle-informatie te verkrijgen over de Russische activiteiten. Het verrichten van accountancydienstverlening met</p>			

<sup>5</sup> 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 van EU verordening 833/2014 raadplegen en voor meer informatie kunt u contact opnemen met de NBA.

<sup>6</sup> Artikel 5 quindecies lid 7, zie Verordening 2022/879 van de Raad van 3 juni 2022.

<sup>7</sup> Artikel 5 quindecies lid 10 onder h Verordening 2014/833.

<sup>8</sup> Zie Standaarden 315 en 600.

<p>betrekking tot de in Rusland gevestigde organisatie, zowel direct als indirect, valt binnen de reikwijdte van het verbod. In de meeste gevallen zal de accountant informatie nodig hebben en werkzaamheden moeten verrichten die binnen de reikwijdte van het verbod op accountancydienstverlening vallen. De sanctiewetgeving verhindert dit, waardoor de accountant voor dit gedeelte wordt geconfronteerd met een objectieve verhindering.</p> <p>Bij het overwegen van het effect daarvan op de controleverklaring<sup>9</sup>, beoordeelt de accountant de impact van het niet kunnen verkrijgen van controle-informatie. Als de impact materieel, maar niet van diepgaande invloed is, leidt het tot een verklaring met beperking. Als het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie van diepgaande invloed is op de jaarrekening als geheel, zal de accountant een verklaring van oordeelonthouding afgeven.</p> <p>Er kunnen zich situaties voordoen waarin het voor de onderneming noodzakelijk is een goedkeurende verklaring te verkrijgen<sup>10</sup>. Als de onderneming die noodzaak toereikend kan onderbouwen, kan de accountant (tot wie het verbod is gericht) overwegen een aanvraag tot ontheffing in te dienen. In een dergelijke aanvraag lijkt het dan voor de hand te liggen om enerzijds de noodzaak vanuit het perspectief van de onderneming te beschrijven en anderzijds in te gaan op de noodzaak van de accountant om daarvoor controlewerkzaamheden met betrekking tot de Russische activiteiten te verrichten. De aanvraag kan per individueel geval gemotiveerd worden ingediend bij de Nederlandse bevoegde autoriteit voor het verlenen van de toestemming. Dat is de Centrale Dienst voor In- en Uitvoer van de Douane (<a href="mailto:CDIU@douane.nl">CDIU@douane.nl</a>).</p> <p>Met de aanscherping van de sancties is beoogd om de capaciteit van Rusland om een aanvalsoorlog tegen Oekraïne te voeren, verder te beperken en om omzeiling van de sancties verder te voorkomen. Daarbij is aangegeven dat de ontheffingsmogelijkheid restrictief moet worden geïnterpreteerd. De Europese Commissie publiceert regelmatig Q&amp;A's over de Rusland-sancties. Het verdient aanbeveling om deze te raadplegen; zie recent de FAQ van de EC van 2 april 2024<sup>11</sup>. Op dit moment is geen nadere guidance over de aanvraag en beoordelingscriteria voor de ontheffing bekend.</p> <p>Accountants zullen hierover tijdig moeten communiceren met het management en met degenen belast met governance van de Nederlandse groep. Indien het gaat om een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, moeten zij zich ook bewust zijn van de meldingsplicht op grond van artikel 12 van Verordening (EU) 537/2014. Deze bepaling vereist het onmiddellijk melden van alle informatie aan de toezichthouder indien de accountant naar verwachting een andere dan goedkeurende verklaring bij de jaarrekening van de oob gaat verstrekken (zie voor nadere informatie over deze meldingsplicht ook Handreiking 1138 <i>Europese Accountancyregelgeving</i>).</p>			
<p><b>3.2.3 Russische groep met Nederlandse dochter</b></p>			
<p>Dit scenario heeft ook grote impact. In beginsel is het toegestaan dat een Nederlandse accountant diensten verleent aan een Nederlandse dochter van een Russische groep. Echter is dergelijke dienstverlening aan een Nederlandse dochter niet toegestaan indien dit leidt tot indirecte dienstverlening aan de Russische groep<sup>12</sup>.</p>			

<sup>9</sup> Zie paragrafen 7 en 9 van Standaard 705.

<sup>10</sup> Er kunnen ook andere redenen zijn op grond waarvan de accountant zijn oordeel moet aanpassen, maar daar wordt in deze Alert van geabstraheerd. De accountant dient daarvoor de Standaarden toe te passen.

<sup>11</sup> Frequently asked questions on provision of services: [Frequently asked questions on provision of services concerning sanctions adopted following Russia's military aggression against Ukraine \(europa.eu\)](https://europa.eu/rapid/press-release-FAQ-2024-04-02-en.htm)

<sup>12</sup> FAQ 5 Provision of business services, zie [Frequently asked questions on provision of services concerning sanctions adopted following Russia's military aggression against Ukraine \(europa.eu\)](https://europa.eu/rapid/press-release-FAQ-2024-04-02-en.htm)



<p>De verplichting om de dienst te beëindigen doet zich bijvoorbeeld voor in de rol van de Nederlandse accountant als component auditor die rapporteert aan een Russische groepsaccountant of bij specifieke controle- of adviesdiensten bij de Nederlandse dochter ten behoeve van de aandeelhouder, bijvoorbeeld een opdracht tot controle of beoordeling van tussentijdse cijfers in verband met een voorgenomen verkooptransactie door de moedermaatschappij/aandeelhouder.</p> <p>Het ministerie van Buitenlandse Zaken heeft de NBA geïnformeerd dat de wettelijke controle van de jaarrekening en het opstellen van de aangifte vennootschapsbelasting in deze situatie zijn toegestaan. Toestemming is vereist voor andere vormen van dienstverlening door accountants waarop niet een van de in leden 9 bis en 10 van artikel 5 quindicies genoemde uitzonderingen van toepassing zijn.</p> <p>In complexe situaties bevelen we aan hiervan de consequenties te (laten) onderzoeken en extern juridisch advies in te winnen.</p>			
<p><b>3.2.4</b> <i>Nederlandse topholding of tussenholding met geen of beperkte eigen activiteiten</i></p>			
<p>In situaties zoals bijvoorbeeld</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• een Nederlandse topholding of tussenholding met Russische entiteiten, waarbij de activiteiten nagenoeg volledig in Rusland plaatsvinden;</li> <li>• een Nederlandse tussenholding die onder control staat van Russische (rechts)personen;</li> </ul> <p>én waarbij in de Nederlandse entiteit sprake is van geen of beperkte eigen activiteiten, zal de accountant de afweging maken of sprake is van indirecte dienstverlening en beoordelen waar de organisatie feitelijk gevestigd is.</p> <p>Indien bijvoorbeeld sprake is van een Nederlandse vennootschap met geen of beperkte eigen activiteiten, die formeel aan het hoofd van de groep staat maar feitelijk gevestigd is in Rusland, valt de dienstverlening onder het verbod van het zesde sanctiepakket.</p> <p>In complexe situaties bevelen we aan de consequenties voor de dienstverlening te (laten) onderzoeken en extern juridisch advies in te winnen.</p>			
<p><b>3.2.5</b> <i>Zelfstandige Nederlandse organisatie met een Russische UBO</i></p>			
<p>De sancties hebben 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).</p> <p>In situaties waarbij de activiteiten nagenoeg volledig op Rusland zijn gericht zal de accountant de afweging maken of sprake is van indirecte dienstverlening en beoordelen waar de organisatie feitelijk gevestigd is en waar nodig extern juridisch advies inwinnen.</p>			
<p><b>3.3</b> <b>Verbod om diensten te leveren aan gesanctioneerde (rechts)personen</b></p>			
<p><b>3.3.1</b> <i>Inleiding</i></p>			
<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,</p>			

<p>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 gesteld. 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. 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>Het ministerie van Buitenlandse Zaken heeft de NBA geïnformeerd dat dienstverlening door accountants die strikt noodzakelijk is voor de uitoefening van het recht van verdediging in gerechtelijke procedures en het recht op een effectief rechtsmiddel buiten de werking van het verbod valt. Deze dienstverlening is ook uitgezonderd van het algeheel verbod op accountancy diensten onder EU-verordening 833/2014 (zie 3.2.1).</p> <p>De bevroering 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. Bevroering 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.</p> <p>Indien de client de opdracht 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. De situatie van bevroering is daarmee beëindigd. Daar waar de opdracht voor de Nederlandse accountant onder de sanctiewetgeving valt, ontmoedigt de NBA accountants ten zeerste werkzaamheden te verrichten in het kader van de overdracht. Vanzelfsprekend mag een Nederlandse accountant de betreffende opdracht, in welke vorm dan ook, niet overnemen.</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>			
<p><b>3.3.2 Verbod reikt ook tot verbonden partijen</b></p>			
<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 269/2014<sup>13</sup>.</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</p>			

<sup>13</sup> 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.

<p>(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<sup>14</sup>.</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 werkingssfeer 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 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 (&gt;25%, &lt;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 entiteit<sup>15</sup>. Dit wordt ook wel ‘stapelen’ genoemd.</p>			
<p>3.3.3 <i>Mogelijkheid tot ontheffing van het verbod op grond van Vo 269/2014</i></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</p>			

<sup>14</sup> Zie Commission Opinion van 19 juni 2020 C(2020) 4117, p. 2 en 3.

<sup>15</sup> 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/eu_sanctions/question-and-answer-archive/html/2020062401).

<p>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 organisaties<sup>16</sup>. 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' <a href="https://www.belastingdienst.nl">Sanctiemaatregelen (belastingdienst.nl)</a>. Het ministerie van Buitenlandse Zaken heeft de NBA geïnformeerd dat aanvragen op grond van de in Verordening 269/2014 genoemde vrijstellingen 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 <a href="mailto:CDIU@douane.nl">CDIU@douane.nl</a>.</p> <p>Totdat de toestemming om de dienst te verrichten is ontvangen zal de accountant de dienstverlening moeten bevriezen.</p> <p>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 <a href="mailto:sancties@minfin.nl">sancties@minfin.nl</a>. Dergelijke ontheffingen worden door de betrokken ministeries op elkaar afgestemd.</p> <p>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. Bepalend hiervoor is de zorgplicht van de accountant. Dit zal afhangen van alle feiten en omstandigheden 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 tot discontinuïteit aanleiding zou kunnen geven. 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 ontheffing in beginsel niet nodig<sup>17</sup>. 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.</p>			
<p><b>3.4 Meldingsplichten van de accountant</b></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. Deze informatie kan worden verstrekt</p>			

<sup>16</sup> Zie Commission Opinion van 29 augustus 2019, C(2019) 6290, p. 3.

<sup>17</sup> 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.

via [sancties@minfin.nl](mailto:sancties@minfin.nl) (informatie van financiële aard) en via de Centrale Dienst voor In- en Uitvoer (CDIU), zie [Sanctiemaatregelen \(belastingdienst.nl\)](http://Sanctiemaatregelen.belastingdienst.nl). Het algehele verbod uit hoofde van het zesde sanctiepakket kent een dergelijke meldingsplicht niet.

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.

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 er toe 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 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 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:

- 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 bevroren 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.

<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<sup>18</sup>. 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>			
<p><b>3.5 Aansprakelijkheid van de accountant</b></p>			
<p>De accountant die in het vertrouwen te handelen op grond van sanctieregelgeving de opdracht bevriest 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 bevriezing/beëindiging van de opdracht heeft plaatsgevonden als gevolg van nalatigheid. Het is dan ook verstandig om goed te documenteren op grond waarvan een accountant(skantoor) van oordeel is dat de professionele dienst bevroren dan wel beëindigd moet worden.</p> <p>Overtredingen van sanctieverordeningen en nationale sanctieregelingen zijn een economisch delict en kunnen strafrechtelijk worden gehandhaafd.</p> <p>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 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 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 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>			

<sup>18</sup> 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.

<b>4 Impact op organisaties</b>		
<b>4.1 Algemeen</b>		
<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.</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 zijn gehanteerd.</p>		
<b>4.2 Waarderingsissues</b>		
<p>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.</p> <p>De meest in het oog springende waarderingsissues in dit kader zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• bijzondere waardeverminderingen van materiële en immateriële vaste activa (RJ 121/IAS 36);</li> <li>• bijzondere waardeverminderingen van financiële vaste activa, inclusief deelnemingen die volgens de vermogensmutatiemethode zijn gewaardeerd (waaronder netto vermogenswaarde en zichtbaar eigen vermogen)</li> <li>• waardering van actieve belastinglatenties (RJ 272/IAS 12);</li> <li>• waardering tegen reële waarde;</li> <li>• verwerking verwachte kredietverliezen (in overeenstemming met RJ290/IFRS 9);</li> <li>• waardering van voorzieningen voor verlieslatende contracten en reorganisatievoorzieningen;</li> <li>• waardering van voorraden, bijvoorbeeld snel bedervende voorraden (RJ 220/IAS 2); etc.</li> </ul>		

<b>4.3 Organisatie en de interne beheersing</b>			
<p>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, <a href="#">Digitale aanvallen oorlog Oekraïne   Wat doet het NCSC voor jou?   Nationaal Cyber Security Centrum.</a></p> <p>Bij organisaties kan dit impact hebben op de interne beheersingsomgeving 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>			
<b>5 Impact op opdrachtuitvoering door accountants</b>			
<b>5.1 Algemeen</b>			
<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. Belangrijke aandachtspunten daarbij zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Worden de van toepassing zijnde sancties door de organisatie nageleefd, zowel ten aanzien van producten als ten aanzien van gesanctioneerde personen en zakenpartners?</li> <li>• 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).</li> <li>• Worden de risico's transparant toegelicht in de jaarrekening?</li> <li>• Wordt de impact op de cashflows transparant weergegeven?</li> </ul> <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 melden bij het meldportaal van de <a href="#">FIU Nederland</a>. 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 is 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><b>5.2 Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen en controleren</b></p>			
<p><i>5.2.1 Impact op het samenstellen</i></p>			
<p>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>Het is noodzakelijk dat ondernemingen de onzekerheden uiteenzetten in de jaarrekening, en in de risicoparagraaf en de toekomstparagraaf van het bestuursverslag. Bij gereede 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.</p> <p>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.</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><b>5.3 Gevolgen voor de opdrachttuitvoering van de accountant</b></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>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.</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				
<b>Risico-analyse</b>				
<i>Uitdagingen</i>		<i>Overwegingen</i>		
Periodieke update (fraude) risico-analyse 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 moeilijker als gevolg van toegenomen onzekerheid		De beoordeling van de continuïteitsveronderstelling vergt een holistische aanpak en professioneel kritische instelling bij de door het management gehanteerde oordeelsvorming en veronderstellingen.		
<b>Materialiteit</b>				
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: <ul style="list-style-type: none"> <li>wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten, eventuele reorganisaties, fabriekssluitingen, etc;</li> <li>resultaat versus omzet benchmark: Indien een wijziging in benchmark resulteert in een hogere materialiteit, overweeg dan of dat gepast is tijdens de crisis.</li> </ul>		
<b>Onafhankelijkheid en vertrouwelijkheid</b>				
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.		
<b>Schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede de toelichtingen erop</b>				
Schattingen zijn complexer als gevolg van onzekere toekomstverwachtingen. Dit noopt in het algemeen tot		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		

een robuuster proces en het opstellen van meerdere scenario's		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.			
<b>Groepen met Russische groepsonderdelen</b>					
Verbod op accountancydienstverlening		Verwezen wordt naar paragraaf 3.2.2 van deze Alert. De accountant zal zich houden aan de toepasselijke bepalingen. Als controlewerkzaamheden mbt de Russische groepsonderdelen noodzakelijk zijn, leidt dit in beginsel tot een objectieve verhindering. In sommige gevallen kan een ontheffing mogelijk zijn.			
<b>Documentatie</b>					
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.			
<b>5.3.1.2 Samenstellen</b>					
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.					
<b>5.3.2 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen</b>					
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.					
<b>5.3.3 Bevestiging bij de jaarrekening</b>					
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,					

<p>waaronder opzet en werking van beheersmaatregelen, volledig aan de accountant gemeld?</p> <p>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.</p>			
<p><b>5.4 Impact op de controleverklaring</b></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 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

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

Mercuriusplein 3  
2132 HA Hoofddorp  
Postbus 242  
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301  
E [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)