

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-Alert 45

Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants

11 maart 2022

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

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

NBA Alert 45:	Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants
Van toepassing op:	Alle accountants
Onderwerp:	Impact van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving op werkzaamheden accountants
Datum:	11 maart 2022
Status:	Deze publicatie, die tot stand is gekomen onder verantwoordelijkheid van de NBA, beoogt accountants aanwijzingen te geven ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep. Verwacht wordt dat accountants 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.

Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants

Inhoudsopgave

1	Inleiding	5
2	Overzicht sanctiemaatregelen	5
3	Impact op dienstverlening accountants	6
4	Impact op organisaties	7
4.1	<i>Algemeen</i>	7
4.2	<i>Continuïteit</i>	8
4.2.1	<i>Verslaggevingskader</i>	8
4.2.2	<i>Verslagperioden tot en met ultimo 2021</i>	9
4.2.3	<i>Verslagperioden vanaf 2022</i>	10
4.3	<i>Organisatie en de interne beheersing</i>	11
5	Impact op opdrachttuitvoering door accountants	11
5.1	<i>Algemeen</i>	11
5.2	<i>Onderzoeken van continuïteitsrisico's bij samenstellen en controleren</i>	12
5.2.1	<i>Impact op het samenstellen</i>	12
5.2.2	<i>Impact op de controle</i>	13
5.3	<i>Gevolgen van werken op afstand op de opdrachttuitvoering van de accountant</i>	14
5.3.1	<i>Impact op fasen van het proces</i>	15
5.3.2	<i>Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen</i>	17
5.3.3	<i>Bevestiging bij de jaarrekening</i>	17
5.4	<i>Impact op de controleverklaring</i>	18

Legenda

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

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

1 Inleiding			
<p>De Russische inval in de Oekraïne heeft de wereld geschokt. Sinds 24 februari 2022 woedt er binnen Europa een oorlog, waarin de situatie van uur tot uur verandert. Een groot aantal landen hebben de invasie veroordeeld en sancties tegen Rusland (en Belarus¹) afgekondigd.</p> <p>De oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving kunnen grote gevolgen hebben voor organisaties en hun accountants. 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 ingegaan op de sanctiemaatregelen en de mogelijke gevolgen daarvan voor de dienstverlening van accountants.</p> <p>Vervolgens gaan we in op de impact die de oorlog en de sanctiewetgeving op de jaarverslaggeving van organisaties kan hebben. Dan gaat het met name om de interne beheersing rondom de naleving van sanctiemaatregelen, going concern issues, en andere gevolgen van de ontwrichting in de getroffen gebieden. Hierin is het onderscheid van belang op welke periode de jaarverslaggeving betrekking heeft. Is voor de jaarrekeningen met een boekjaar tot en met ultimo 2021 nog sprake van een gebeurtenis na balansdatum die geen impact had op de situatie per einde boekjaar, waarbij de onzekerheid veelal alleen moet worden toegelicht, voor jaarrekeningen/tussentijdse cijfers met perioden vanaf 2022 dienen de gevolgen van de oorlog, waar nodig, te worden verwerkt.</p> <p>Daarnaast geven we aan wat de impact op de opdrachtuitvoering is van accountants. Denk hierbij aan beperkingen die (groeps)accountants opnieuw ondervinden door reisbeperkingen naar de getroffen en verboden gebieden, waardoor het werk op afstand moet worden uitgevoerd. Hierin zijn parallellen met de coronapandemie in de afgelopen twee jaar.</p> <p>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 client en waar nodig verplichte meldingen verrichten in kader van de Wwft. Ook NV NOCLAR kan in bepaalde situaties acties van accountants vragen.</p>			
2 Overzicht sanctiemaatregelen			
De Europese Unie heeft verschillende sancties ingesteld tegen Rusland. Deze hebben gevolgen voor organisaties die zakendoen met dit land.			

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

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
<p>Een overzicht van de sancties is te vinden op Informatie over sancties Rusland RVO.nl Rijksdienst.</p> <p>Belangrijk is dat organisaties geen verboden zaken mogen doen met personen en organisaties die op de EU-sanctielijst staan. Samenvattend zijn de EU sancties gericht op</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 Bevriezing tegoeden invloedrijke personen 2 Financiële beperkingen tegen een aantal Russische banken, waaronder de afsluiting van SWIFT, de Russische overheid en grote Russische staatsbedrijven 3 Exportverboden o.a. in energiesector, transportsector, wapens, technologieën, technische bijstand 4 Importverbod wapens 5 Visa en reizen <p>De sancties zijn (hoofdzakelijk) een gevolg van Europese verordeningen met veelal een directe inwerkingtreding, dus zonder overgangperiode.</p> <p>Nieuwe sancties volgen elkaar snel op, organisaties moeten daar alert op zijn. Andere handige webpagina's zijn: https://www.rvo.nl/onderwerpen/internationaal-ondernemen/landenoverzicht/rusland/ondernemersloket-sancties-rusland (voor een overzicht van alle sancties en voor controle of producten of zakenpartners onder de sancties vallen) https://www.nvb.nl/nieuws/actuele-informatie-over-sancties/ https://www.verzekeraars.nl/verzekeringsthemas/schade/rampen-terreur/verzekeren-oekra%C3%AFne</p> <p>Daarnaast kunnen voor organisaties met groepsonderdelen buiten de EU vanzelfsprekend sancties van landen buiten de EU eveneens van toepassing zijn, bijvoorbeeld Amerikaanse en Britse sancties.</p>			
<p>3 Impact op dienstverlening accountants</p>			
<p>Cruciaal is dat accountants goede kennis nemen van de sanctiemaatregelen. Belangrijk is dat geen verboden zaken mogen worden gedaan met personen en organisaties die op de EU-sanctielijst staan. Hun tegoeden in de Europese Unie zijn bevroren. Op dit moment is het de NBA nog onvoldoende duidelijk welke diensten worden geraakt door deze sancties en wat het effect is op diensten aan de gesanctioneerde personen en organisaties. De NBA wint hierover juridisch advies in; in versie 2.0 van deze Alert wordt hierop verder ingegaan.</p> <p>Gelet de fundamentele beginselen van zorgvuldigheid en integriteit zijn accountants gehouden om niet betrokken te raken bij overtredingen van wet- en regelgeving. Gelet op het maatschappelijk belang geldt dit in het bijzonder voor overtreding van de recente sanctiemaatregelen. Gegeven de onduidelijkheid op dit moment betekent dit, dat accountants hun dienstverlening dienen op te schorten, zolang onvoldoende duidelijk is of de sanctiemaatregelen effect hebben op deze dienstverlening, hun cliëntrelatie of aan de cliënt verbonden personen.</p>			

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

<p>Het zal waarschijnlijk niet veel voorkomen dat Nederlandse accountants een 'directe' controleopdracht uitvoeren voor gesanctioneerde instellingen, dit betreffen voornamelijk Russische staatsbedrijven. Wel kunnen gesanctioneerde personen of organisaties een meerderheids- of controlerend minderheidsbelang hebben in Nederlandse rechtspersonen; dan wel zeggenschap of invloed hebben als bestuurder, toezichthouder of UBO. Over de interpretatie of een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle met een dergelijk 'indirect' belang van gesanctioneerde personen of organisaties onder de sanctiewetgeving valt, wordt op dit moment door de NBA ook juridisch advies ingewonnen; waarop in een volgende versie van de Alert uitgebreider wordt ingegaan.</p> <p>Omdat het voor een deel van de diensten, waaronder de wettelijke controle, mogelijk geen formele verbodsbepaling betreft zou men de vraag kunnen stellen of het bevriezen van de wettelijke controle in het publiek belang is. De accountant verricht de controle immers voor het maatschappelijk verkeer. Aan de andere kant kan worden betoogd dat de geest van de sanctiebepalingen prevaleren boven de wettelijke controle.</p> <p>In overige situaties, waarin bevriezing van diensten niet door sancties wordt afgedwongen, maar waarbij wel 'exposure' is ontstaan door betrokkenheid van Russische personen of organisaties, is het aan de kantoren zelf een afweging te maken of de dienstverlening al dan niet kan worden voortgezet. 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. Factoren die hierbij een rol kunnen spelen zijn morele afwegingen, risicobeleid, contractenrecht, etc. NBA adviseert om in ieder geval geen clientrelaties te onderhouden met personen en organisaties die op de sanctielijst staan.</p> <p>Ook in een aantal overige landen (buiten EU) zijn zware sancties uitgevaardigd. De accountant moet kennis nemen van deze sanctiemaatregelen voor zover deze de cliënt kan raken. Uiteraard is het primair de verantwoordelijkheid van de cliënt om een gegronde analyse te hebben van de effecten van alle sanctiemaatregelen. Bij onduidelijkheden bevelen we aan hiervan ook de consequenties te (laten) onderzoeken en extern juridisch advies in te winnen.</p>			
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			

	Fin fun IB	Sam. Acc.	Cont. Acc.
<p>het effect van de Russische sancties is hierbij van belang. De sancties raken ook 'westerse' organisaties die voor hun afzet en/of inkoop in belangrijke mate afhankelijk zijn van Rusland en hard getroffen kunnen zijn door exportverboden alsmede tegensancties van Rusland. Daarnaast kunnen organisaties ook indirecte gevolgen van de crisis ondervinden bijvoorbeeld significante wijzigingen in commodity prijzen, impact op de supply chain, impact van SWIFT beperkingen en indirecte gevolgen van sancties op de organisatie en haar omgeving (klanten/leveranciers/financiers), etc. Al deze gevolgen kunnen impact hebben op de continuïteit van organisaties.</p> <p>Hierin is het onderscheid van belang op welke periode de jaarverslaggeving betrekking heeft. Is voor de jaarrekeningen met een boekjaar tot en met ultimo 2021 nog sprake van een gebeurtenis na balansdatum die geen impact had op de situatie per einde boekjaar, waarbij de onzekerheid veelal alleen moet worden toegelicht, voor jaarrekeningen/tussentijdse cijfers met perioden vanaf 2022 dienen de gevolgen van de oorlog, waar nodig, te worden verwerkt.</p> <p>Organisaties zullen een analyse moeten maken van de gevolgen van de oorlog en de sanctiewetgeving voor de organisatie en maatregelen nemen om de daaruit volgende risico's te beheersen. Aandachtspunten daarbij zijn onder meer de gevolgen van exportverboden van producten, mogelijk betrokken gesanctioneerde personen bij de organisatie of verbonden partijen in diverse rollen als bestuurder, intern toezichthouder, UBO, aandeelhouder, etc. alsmede de impact op de continuïteit van de organisatie.</p> <p>Het is realistisch om te veronderstellen dat belanghebbenden verwachten een transparante toelichting op de impact van de oorlog en de sanctiewetgeving op de organisatie te krijgen. Belangrijke informatie daarbij is wat de liquiditeitspositie is, welke onzekerheden het management onderkent, wat de impact (inclusief de daarbij geldende risico's) op langere termijn is op het business model en de strategie en welke veronderstellingen en scenario's bij de continuïteitsanalyse zijn gehanteerd.</p>			
4.2 Continuïteit			
<i>4.2.1 Verslaggevingskader</i>			
<p>Jaarrekeningen worden opgesteld op basis van het continuïteitsbeginsel tenzij discontinuïteit onontkoombaar is, bijvoorbeeld in het geval dat een organisatie op een faillissement afstevent en er geen redding in zicht is. Dit scenario kan voor een kleine groep organisaties van toepassing zijn. Voor veel organisaties zal gelden dat de onzekerheden weliswaar zijn toegenomen maar dat de organisatie nog wel op eigen kracht, dan wel met medewerking van belanghebbenden (met name financiers en de overheid), de activiteiten kan voortzetten. Dit laatste onderscheid is voor de verslaggeving van groot belang. Indien de organisatie alleen met medewerking van derden kan blijven voortbestaan, en deze medewerking nog niet is verkregen bij het opmaken van de jaarrekening, maar dat er wel een reële kans bestaat dat het geheel van de werkzaamheden van de organisatie zal kunnen worden voortgezet, is sprake van gerede twijfel omtrent de continuïteit (ook wel</p>			

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

<p>onzekerheid van materieel belang genoemd)². Een voorbeeld hiervan is de afhankelijkheid van een bank die een opeisbare schuld niet opeist. Zowel IFRS als Titel 9/RJ schrijven voor dat bij gereede twijfel de (materiële) onzekerheden goed moeten worden toegelicht in de jaarrekening.</p> <p>Gevoeligheidsanalyses en de randvoorwaarden voor de organisatie om te overleven moeten hier inzicht in geven. Voor belanghebbenden zijn naast de beste inschatting van het management scenario's die de uitersten weergeven van enerzijds een langdurige terugval (hoe lang kan de organisatie dit volhouden) en anderzijds een snelle terugkeer naar het oude niveau relevant. In dit kader zijn ook relevant de verwachtingen die het management heeft bijvoorbeeld ten aanzien van het verkopen van Russische bedrijfsonderdelen, het terugtrekken uit bepaalde markten en regio's. Naast een kwantitatieve analyse is ook een kwalitatieve analyse belangrijk. Immers de kasstroomprognoses die aan de continuïteitsveronderstelling ten grondslag liggen, kunnen van dag tot dag veranderen. Daarom moet het management transparant inzicht geven in de uitgangspunten en veronderstellingen die het management bij de going-concern analyse heeft gehanteerd. De mate van diepgang is afhankelijk van de ernst van de problematiek.</p>			
<p>4.2.2 <i>Verslagperioden tot en met ultimo 2021</i></p>			
<p>Een groot aantal organisaties heeft het boekjaar per 31 december 2021 afgesloten en is bezig hun jaarrekening op te maken. De Russische invasie in Oekraïne is in februari op gang gekomen en in reactie daarop is wereldwijd een groot aantal sanctiemaatregelen met onmiddellijke werking van kracht geworden. De gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor deze organisaties betreffen daarom gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie verschaffen over de feitelijke situatie per balansdatum, maar over de omstandigheden die ontstaan zijn na de datum van de jaarrekening.</p> <p>Bij organisaties die zwaar geraakt zijn door de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving kan ernstige onzekerheid over de continuïteit bestaan of ontstaan. In een normale situatie waarin er bij een organisatie aanleiding is om te twijfelen over de continuïteit zal in de jaarrekening worden uitgelegd welke zaken leiden tot de twijfel aan de continuïteit en hoe de organisatie denkt deze problemen op te lossen.</p> <p>De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving verwachten van organisaties dat zij bij ernstige onzekerheid over de continuïteit een adequate uitleg hierover in de toelichting van de jaarrekening opnemen. Het ligt voor de hand dat organisaties, als er nog geen duidelijkheid is, de onzekerheid waarin ze zitten zo goed mogelijk beschrijven en een schets geven van de mogelijk te verwachten impact voor de organisatie, maar hierbij ook aangeven dat ze redelijkerwijs nog niet weten wat dit uiteindelijk voor hen gaat betekenen. Waar mogelijk zullen ze de reeds bekende gevolgen en genomen maatregelen uiteraard wel moeten beschrijven. Denk daarbij onder andere aan reeds gerealiseerde omzetzaling, gevolgen van al dan</p>			

² RJ 170.302: Wel kan sprake zijn van ernstige onzekerheid over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon, waarbij de rechtspersoon niet meer op eigen kracht aan de verplichtingen zal kunnen voldoen. Zolang onzekerheid bestaat of de aanvullende medewerking van belanghebbenden zal worden verkregen of voldoende zal zijn, maar er wel een reële kans bestaat dat het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon zal kunnen worden voortgezet, wordt de jaarrekening opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling.

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

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

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

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

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

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

5.2.2 Impact op de controle				
<p>In Standaard 570 zijn de vereisten voor de controle van de continuïteitsveronderstelling opgenomen. De accountant beoordeelt de onderbouwing van de inschatting van het management zoals beschreven in paragraaf 4.1.</p> <p>De gevolgen van de inschatting met betrekking tot de continuïteit voor de controleverklaring zijn opgenomen in onderstaande tabel.</p>				
<i>Gezondheidsgraad organisatie</i>	Geen bedreiging van de continuïteit	Gerede vragen over de continuïteit maar geen onzekerheid van materieel belang	Onzekerheid van materieel belang over de continuïteit	Discontinuïteit onontkoombaar
<i>Grondslag basis jaarrekening</i>	Jaarrekening obv continuïteitsveronderstelling			Liquidatiebasis
<i>Vereisten aan toelichting</i>	Geen toelichting op de continuïteit verplicht	Adequate toelichting op zaken die leiden tot gereede vragen voor zover vereist door stelsel financiële verslaggeving	Adequate toelichting op onzekerheid van materieel belang	
<i>Controleverklaring (mits goed toegelicht in de jaarrekening)</i>	Goedkeurend	Goedkeurend (met onverplichte paragraaf ter benadrukking of overige aangelegenheden)	Goedkeurend met verplichte sectie materiële onzekerheid	Goedkeurend (met onverplichte paragraaf ter benadrukking)
<p>De accountant dient alert te zijn in welk segment de organisatie zich bevindt. Deze inschatting moet op het moment van afgifte van de verklaring worden (her)overwogen op basis van alle beschikbare informatie voor ten minste een periode van 12 maanden vanaf balansdatum, waarbij het nodig kan zijn om ook een langere tijdshorizon in de beoordeling te betrekken³.</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 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. Het ligt voor de hand, gelet op de relevantie voor belanghebbenden van de impact van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving op de continuïteit, om ook wanneer</p>				

³ 'Good practice' is om als startdatum voor de minimale 12-maandsperiode de datum van opmaak jaarrekening te hanteren.

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

<p>van gerede twijfel weliswaar geen sprake is, maar waar wel gerede vragen over de continuïteit waren, een (onverplichte) paragraaf ter benadrukking op te nemen op basis van Standaard 706 of een kernpunt van de controle bij toepassing van Standaard 701. Ook hier wordt verwezen naar de informatie die door de onderneming wordt gegeven. Ook kan gebruik worden gemaakt van vervroegde toepassing van de wijziging inzake Standaard 700 om te rapporteren op welke wijze de accountant op continuïteitsrisico's tijdens de controle heeft ingespeeld.</p> <p>Wanneer de situatie dat rechtvaardigt zal bij toepassing van de uitgebreide controleverklaring continuïteit een kernpunt van de controle zijn.</p> <p>In het kader van een meer generieke beschrijving hoe de accountant heeft ingespeeld op de gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving kan de accountant een paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen.</p> <p>Bij de beoordeling van de toekomstparagraaf in het bestuursverslag moet de accountant in het kader van Standaard 720 alert zijn op materiële inconsistenties met de jaarrekening en andere kennis die de accountant tijdens de controle heeft verkregen.</p>			
<p>5.3 Gevolgen van werken op afstand op de opdrachttuitvoering van de accountant</p>			
<p>Uitgangspunt voor de controlerend accountant is het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude en fouten, het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, alsmede het vormen van een oordeel op basis van conclusies die uit de verkregen controle-informatie worden getrokken. Het is evident dat de oorlog daaraan in de weg kan staan, maar dan zal de accountant de impact daarvan en de gevolgtrekking voor zijn oordeel moeten bepalen.</p> <p>Door de oorlog en visa- en reisbeperkingen is het niet mogelijk naar Oekraïne en veelal ook Rusland en Belarus te reizen. Ook voor lokale accountants kunnen directe problemen als gevolg van ontwrichting zich voordoen bij de controle van buitenlandse groepsonderdelen. Dit kan ertoe leiden dat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Groeps- en mogelijk ook lokale accountants en hun teams geen face-to-face contact kunnen hebben met lokale medewerkers van de cliënt en inspectie en waarnemingen ter plaatse niet mogelijk zijn; • groepsaccountants reviews van buitenlandse groepsonderdelen niet ter plaatse kunnen uitvoeren; • het soms langer zal duren om relevante (controle)informatie aan te leveren bij de accountant en het moeilijker kan zijn om de toereikendheid van controle-informatie te beoordelen. <p>Van accountants wordt verwacht dat zij professioneel kritisch zijn. Accountantskantoren zullen moeten bewaken dat het team over voldoende expertise, capaciteit, middelen en senioriteit beschikt. In dit kader is ook de rol/verantwoordelijkheid van het kantoor in het kader van de beheerste en integere bedrijfsvoering relevant. Verhoogde dijkbewaking kan worden ingesteld door het uitvoeren van meer opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (zie 5.2.3) en aanvullende consultatieverplichtingen. Zoals in hoofdstuk 3 al aangegeven verdient ook de clientacceptatie en -continuatie verhoogde aandacht.</p>			

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

<p>In sommige gevallen zal het mogelijk zijn met gebruik van technologie, zoals mail of via internet het op elektronische wijze delen van het controledossier, de werkzaamheden die normaal bij de organisatie of in het buitenland worden uitgevoerd, vanuit Nederland uit te voeren. Er kunnen echter ook situaties zijn waar de in deze paragraaf genoemde werkzaamheden niet voldoende controle-informatie geven.</p> <p>In dat geval zijn aanvullende maatregelen nodig. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn om aanvullend bewijs te verkrijgen door een bevestiging van een andere functionaris of externe partij te vragen of door bepaalde stukken te laten opsturen of ter plaatse te inspecteren.</p> <p>Ook kan het wenselijk zijn om frequenter met de audit commissie / raad van commissarissen te overleggen over controle- en verslaggevingsissues of deze het beeld van de accountant op de organisatie herkennen.</p> <p>Met het bestuur en de raad van commissarissen zal de accountant bespreken dat sprake is van een uitzonderlijke situatie die vraagt om alternatieve oplossingen. Meer dan voorheen zal gebruik gemaakt worden van ervaringen uit het verleden, maar naarmate dergelijke ervaringen langer geleden zijn, draagt dit minder bij aan het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, zeker als er ook veranderingen in de organisatie zijn ontstaan.</p> <p>Daarbij komt dat ook het werk van component accountants beïnvloed kan worden door de oorlog en de sanctiewetgeving. Dit alles kan er toe leiden om, naast frequenter virtueel contact, aanvullende maatregelen te nemen.</p> <p>Het uitvoeren van aanvullende maatregelen zal er ook toe kunnen leiden dat accountants meer tijd moeten besteden aan de opdracht met gevolgen voor de planning van de uit te voeren werkzaamheden.</p> <p>De oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving - hoe uitzonderlijk ook - maken niet dat de vereisten om voldoende en geschikte (controle)informatie te verkrijgen ter onderbouwing van de controleverklaring, veranderen. Ditzelfde geldt ook voor de samenstellende accountant. Deze zal om aanvullende informatie blijven vragen wanneer de verkregen informatie niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.</p> <p>De principiële vraag of zonder fysiek contact en bezoek voldoende en geschikte informatie kan worden verkregen, is afhankelijk van de specifieke situatie. Bedenk ook dat de gewijzigde omstandigheden impact hebben op de mix van uit te voeren werkzaamheden door de accountant.</p> <p>Door alternatieve werkzaamheden, meer en frequenter virtueel contact met cliënt en lokale accountants kan dit mogelijk zijn, maar er zijn ook situaties denkbaar dat er sprake is van onvoldoende en/of ongeschikte controle-informatie.</p>			
<p>5.3.1 Impact op fasen van het proces</p>			
<p>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.</p>			

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

5.3.1.1 Controle				
Risico-analyse				
<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.		
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: <ul style="list-style-type: none"> • wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten, eventuele reorganisaties, fabriekssluitingen, etc; • resultaat versus omzet benchmark: Indien een wijziging in benchmark resulteert in een hogere materialiteit, overweeg dan of dat gepast is tijdens de crisis. 		
Onafhankelijkheid en vertrouwelijkheid				
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		Er kan niet meer worden uitgegaan van in voorgaande jaren gehanteerde uitgangspunten en veronderstellingen. De accountant zal vroegtijdig		

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

<p>noopt in het algemeen tot een robuuster proces en het opstellen van meerdere scenario's</p>	<p>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.</p>			
Documentatie				
<p>Belangrijke onzekerheden en constant wijzigende omstandigheden leiden tot complexere oordeelsvorming van het management. Dit vereist een goede documentatie</p>	<p>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.</p>			
<p>5.3.1.2 Samenstellen</p>				
<p>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.</p>				
<p>5.3.2 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen</p>				
<p>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.</p>				
<p>5.3.3 Bevestiging bij de jaarrekening</p>				
<p>Ook de schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening door het management (letter of representation) vraagt extra aandacht van de accountant. Heeft het bestuur de impact van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving op de organisatie, waaronder opzet en werking van beheersmaatregelen, volledig aan de accountant gemeld?</p>				

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

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

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



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