

Herrn
Prof. Dr. Ulf Papenfuß
Wissenschaftlicher Vorsitzender der
Expertenkommission D-PCGM
Lehrstuhl für Public Management & Public Policy
Zeppelin Universität
Fallenbrunnen 3 (Raum 1.35)
88045 Friedrichshafen/ Bodensee
*ausschließlich per E-Mail an:
kontakt@pcg-musterkodex.de*

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49(0)211 / 45 61- 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49(0)211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 6. März 2020

523/617

Stellungnahme zum Entwurf eines Deutschen Public Corporate Governance-Musterkodex (D-PCGM)

Sehr geehrter Herr Professor Papenfuß,

im öffentlichen Sektor in Deutschland zeichnet sich verstärkt der Trend zu heterogenen Vorschriften ab. Das betrifft nicht nur die Bereiche Rechnungslegung und Prüfung, sondern auch die Corporate Governance. Jede Initiative, die darauf abzielt, unnötige Abweichungen der Vorgaben in den einzelnen Bundesländern abzubauen, ist zu begrüßen. Insofern würden wir uns freuen, wenn Ihr Projekt zu einer Harmonisierung der Public Corporate Governance Kodizes innerhalb Deutschlands beiträgt.

Zu ausgewählten Aspekten des vorgelegten Musterkodex nehmen wir wie folgt Stellung. Verbesserungsbedarf sehen wir vor allem bei den Regelungen zur Trennung von Prüfung und Beratung, zur externen Rotation sowie zu den Bezugsberichten.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/11 zum Schreiben vom 06.03.2020 an Prof. Dr. Ulf Papenfuß, Universität Friedrichshafen

Zu Rz. 148: Trennung von Prüfung und Beratung

Derzeitige Kodexregelung:

Der Musterkodex propagiert eine strenge Trennung von Prüfung und Beratung als Regelfall: Eine Wirtschaftsprüfungspraxis, die als Abschlussprüfer bestellt ist, soll von jedweden Beratungsaufträgen für dasselbe Unternehmen absehen.

Problematik: Abzuwägen sind eine (durch geltende Unabhängigkeitsregeln begehrte) Besorgnis der Befangenheit und ein (unerwünschter) negativer Einfluss auf die Prüfungsqualität

Besorgnis der Befangenheit und damit eine Unvereinbarkeit der Abschlussprüfung und einer sonstigen Tätigkeit beim selben Auftraggeber erwächst etwa aus dem Umstand, dass der Wirtschaftsprüfer einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst unmittelbar beteiligt und diese Beteiligung nicht von nur untergeordneter Bedeutung war (Selbstprüfung). Ein Wirtschaftsprüfer ist zweifelsohne von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn seine Unabhängigkeit dadurch beeinträchtigt wird, dass er im Rahmen von Beratungsaufträgen maßgebliche Sachverhalte mitgestaltet hat, die er bei seiner Prüfung später zu beurteilen hätte. Ein solches Selbstprüfungsverbot galt für den Berufsstand schon immer und wurde mit dem Bilanzrechtsreformgesetz durch die Aufzählung einzelner Leistungen, die Ausdruck des Selbstprüfungsverbots sind, neben anderen Ausschlussgründen in § 319 Abs. 3 Nr. 3 HGB konkretisiert. Ein weitergehendes Verbot bestimmter Tätigkeiten für den Abschlussprüfer hielt der Bundesgesetzgeber für den Bereich von Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind, nicht für notwendig.

Eine Selbstprüfung ist nicht gegeben, wenn der Wirtschaftsprüfer zwar bereits früher mit dem Sachverhalt befasst war, dabei aber, ohne an dessen Entstehung mitzuwirken, denselben Gegenstand zu prüfen oder sonst zu beurteilen hatte (§ 33 Berufssatzung WP/vBP). Die Gefahr einer Selbstprüfung besteht deshalb nicht generell, wenn der Wirtschaftsprüfer neben der Abschlussprüfung beim selben Auftraggeber tätig ist. Im Gegenteil kann der Abschlussprüfer aufgrund anderer Dienstleistungen ggf. wertvolle Informationen über die Geschäftstätigkeit der zu prüfenden Einheit erhalten und auf Basis der so erweiterten Kenntnisse die Abschlussprüfung problemorientierter und wirksamer durchführen. Insofern gibt es eine Reihe von Tätigkeiten, die mit der Abschlussprüfung vereinbar sind und – mehr noch – geeignet sind, die Prüfungsqualität zu erhöhen.

Seite 3/11 zum Schreiben vom 06.03.2020 an Prof. Dr. Ulf Papenfuß, Universität Friedrichshafen

Ein striktes Verbot von Beratungsleistungen ist auch nicht erforderlich, um eine zu große Abhängigkeit des Abschlussprüfers von einzelnen Mandanten zu vermeiden. Dafür sieht das Handelsrecht bereits Umsatzgrenzen in Bezug auf einen Mandanten vor (§ 319 Abs. 3 Nr. 5 HGB).

Im Übrigen geht die derzeitige Regelung des Musterkodex sogar über das hinaus, was die EU-Verordnung Nr. 537/2014 für Public Interest Entities (PIE), also Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.v. § 319a HGB, vorsieht.

IDW Empfehlung:

Für Unternehmen der öffentlichen Hand in Form mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften gelten die Unabhängigkeitsvorschriften des § 319 HGB unmittelbar. Für andere Handlungsformen der öffentlichen Hand – einschließlich öffentlich-rechtlicher Rechtsformen – empfehlen wir eine Orientierung an den handelsrechtlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften.

Falls die Expertenkommission aufgrund der Beteiligung mit öffentlichen Geldern jedoch mehr Regulierung für erforderlich erachtet, könnte sich eine Orientierung an den strengeren EU-Unabhängigkeitsvorschriften für kapitalmarktorientierte Unternehmen, Banken und Versicherungen – also Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.v. § 319a Abs. 1 HGB – anbieten. Einen Anlass für noch strengere Regelungen als für diese PIE sehen wir bei öffentlichen Unternehmen jedoch nicht. Ein Hinausgehen noch über die Regelungen der EU-Verordnung zur Abschlussprüfung ist aus unserer Sicht weder sachgerecht noch verhältnismäßig.

Zu Rz. 150: Prüferrotation

Derzeitige Kodexregelung:

Der Musterkodex sieht als Regelfall eine externe Rotation des Abschlussprüfers nach fünf Jahren vor. Nur in besonderen Ausnahmefällen soll stattdessen eine interne Rotation nach fünf Jahren zulässig sein.

Problematik: Vermeintliche Besorgnis der Befangenheit vs. Nachteile der externen Rotation

Eine verpflichtende externe Rotation erhöht die Marktkonzentration und belastet die Prüfungsqualität:

Seite 4/11 zum Schreiben vom 06.03.2020 an Prof. Dr. Ulf Papenfuß, Universität Friedrichshafen

- Die Pflichtrotation schwächt den Wettbewerb. Studien belegen, dass tendenziell mehr Prüfungsmandate zu großen Prüfungsgesellschaften wechseln als umgekehrt. Eine externe Rotation erhöht folglich die Konzentration im Prüfungsmarkt zu Lasten der mittelgroßen und kleineren Prüfungsgesellschaften. Dieser Effekt dürfte im Bereich der Nicht-PIE-Prüfungen – und speziell im öffentlichen Sektor – noch stärker zum Tragen kommen, weil es dort einen deutlich höheren Marktanteil bei mittelständischen Prüfungsgesellschaften gibt.
- Die verpflichtende externe Rotation belastet ceteris paribus die Prüfungsqualität. Das für eine verlässliche Abschlussprüfung notwendige Know-how – insbesondere die im erforderlichen Detaillierungsgrad vorhandenen Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit, das wirtschaftliche Umfeld, die Prozesse und Systeme des zu prüfenden Unternehmens – steht in aller Regel nicht ad hoc zur Verfügung, sondern kann nur in einem Erfahrungs- und Lernprozess kontinuierlich aufgebaut werden. Bei einem Wechsel des Abschlussprüfers kann das gesammelte mandantenspezifische Know-how – auch wegen der zunehmenden Bedeutung der Beurteilung der unternehmerischen Geschäftsmodelle – nicht kurzfristig auf den neu bestellten Abschlussprüfer transferiert werden. Dieser muss sich dieses Wissen im Laufe der Zeit neu aneignen. Selbst bei einer Ausweitung des Prüfungsaufwands in einer Erstprüfung verbleibt ein erhöhtes Risiko, dass Fehler durch den Abschlussprüfer nicht aufgedeckt werden. Empirische Studien, die wir bei Bedarf gerne zur Verfügung stellen, zeigen, dass die Zahl der auf Prüfungsfehler zurückzuführenden Haftungsfälle bei Erst- oder Zweitprüfungen signifikant höher lag als bei Wiederholungsprüfungen. Auch wurde festgestellt, dass Betrugsfälle vermehrt bei denjenigen Unternehmen zu verzeichnen waren, die erst kurz zuvor den Abschlussprüfer gewechselt hatten. Dies gilt umso mehr, wenn bei der Auswahl des Abschlussprüfers weniger die Prüfungsqualität als vielmehr die Reduzierung der Prüfungshonorare im Vordergrund steht.

Im Unterschied zu einem freiwilligen Wechsel des Abschlussprüfers kann bei einem fest vorgegebenen Rotationszeitraum der Prüferwechsel zur Unzeit greifen: z.B. nach einem Wechsel des Betriebsleiters, nach einer Umstrukturierung oder nach Änderungen von Geschäftsprozessen. Dem Aufsichtsorgan sollte ausreichend Ermessen verbleiben, um auf solche besonderen Umstände Rücksicht zu nehmen.

Wegen dieser grundlegenden Bedenken ist u.E. eine externe Rotationspflicht grundsätzlich abzulehnen. Zu demselben Ergebnis kommt übrigens auch das

Seite 5/11 zum Schreiben vom 06.03.2020 an Prof. Dr. Ulf Papenfuß, Universität Friedrichshafen

Positionspapier der Wirtschaftsprüferkammer „Keine externe Rotation des Abschlussprüfers bei Unternehmen der öffentlichen Hand“ vom 22.08.2016¹.

Einer externen Rotation bedarf es auch nicht, um dem Risiko der Vertrautheit zu begegnen und damit zu mehr Objektivität beizutragen. Der Gefahr von Betriebsblindheit der einzelnen handelnden Personen wird bereits durch die Regelungen zur internen Rotation ausreichend entgegengewirkt. Weitere Vorteile durch eine externe Rotationspflicht sind nicht erkennbar. Sicher ist hingegen der Nachteil eines höheren zeitlichen Aufwandes bei Erstprüfungen sowohl beim Abschlussprüfer als auch bei dem zu prüfenden Unternehmen.

Der EU-Gesetzgeber hat in Bezug auf handelsrechtliche Abschlussprüfungen die externe Rotation für kapitalmarktorientierte Unternehmen sowie für Banken und Versicherungen eingeführt. Für alle anderen Unternehmen (Nicht-PIE) wurde keine Notwendigkeit für eine externe Rotation gesehen.

Der Musterkodex sieht jedoch für Einheiten der öffentlichen Hand sogar noch strengere Regelungen als die Rotationsvorschriften der EU-VO für PIE vor.

Art. 17 Abs. 1-6 EU-VO Nr. 537/2014 regelt die externe Rotation von Abschlussprüfern bei PIE. Die Verordnung sieht eine Pflicht zur Rotation nach 10 Jahren vor und räumt ein Mitgliedstaatenwahlrecht zur Verlängerung dieses Zeitraums ein. Die langjährige Regulierungsdiskussion zur Abschlussprüferreform hat die Nachteile einer externen Rotation erneut aufgezeigt, was zur Regelung von Verlängerungsmöglichkeiten der Mandatslaufzeit für PIE auf bis zu 20 Jahre geführt hat. Der Bundesgesetzgeber hat in § 318 Abs. 1a HGB das ihm entsprechend eingeräumte Mitgliedstaatenwahlrecht zur Verlängerung des Prüfungsmandats auf 20 Jahre (nach Ablauf der Höchstlaufzeit von 10 Jahren) ausgeübt. Laut Regierungsbegründung zum AReG war dafür ausschlaggebend, dass „jede externe Rotation die Gefahr eines erheblichen Verlustes an Informationen über das geprüfte Unternehmen birgt, der sich negativ auf die Prüfungsqualität auswirken kann“².

Das Wahlrecht zur Verlängerung der zulässigen Mandatsdauer, um die nachteiligen Effekte der externen Rotation zu minimieren, folgt praktischem Bedarf: Erfahrungen zeigen, dass nach einem Prüferwechsel hoher Zusatzaufwand auf beiden Seiten – Prüfer und Mandant – entsteht, bis die für den risikoorientierten Prüfungsansatz erforderlichen Informationen im Zusammenwirken zwischen

¹ <https://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2014/sv/positionspapier-der-wpk-keine-externe-rotation-des-abschlusspruefers-bei-unternehmen-der-oeffentliche/>

² Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 18/7219 vom 11.01.2016, Seite 39.

Seite 6/11 zum Schreiben vom 06.03.2020 an Prof. Dr. Ulf Papenfuß, Universität Friedrichshafen

Unternehmen und Abschlussprüfer verarbeitet sind. Dieser Zeitraum kann – je nach Komplexität des Unternehmens – drei bis vier Jahre betragen. Diesem Umstand trägt die Ausübung der Optionsmöglichkeiten gemäß § 318 Abs. 1a HGB angemessenen Rechnung, weil sie den Zwang zu einem Prüferwechsel aufschiebt.

Eine Verkürzung der Höchstlaufzeit ist mit einer dauerhaft qualitativ hochwertigen Abschlussprüfung kaum zu vereinbaren und auch den zu prüfenden Unternehmen nicht zuzumuten.

IDW Empfehlung:

Aus den oben genannten Gründen plädieren wir dafür, von einer Vorgabe zur externen Rotation der Wirtschaftsprüferpraxen nach fünf Jahren ganz abzusehen oder sich zumindest hinsichtlich der Dauer an dem längeren Zeitraum des Art. 17 der EU-VO Nr. 537/2014 i.V.m. § 318 Abs. 1a HGB zu orientieren, den der Gesetzgeber selbst für die „bedeutsamsten“ Unternehmen in Deutschland bzw. europaweit für ausreichend hält (10 bzw. 20 Jahre).

Im Falle der Beibehaltung einer Regelung zur externen Rotation im Musterkodex sollte das Ausnahme-Regel-Verhältnis in der Rz. 150 vertauscht werden: Als Regelfall sollte die interne Rotation der Prüfungsleiter vorgesehen werden und darüber hinaus sollte das Aufsichtsorgan überlegen, ob und wann es eine externe Rotation für geboten hält.

Zu Rz. 156: Management Letter

Derzeitige Kodexregelung:

Der Musterkodex verlangt, dass in dem Fall, dass der Wirtschaftsprüfer einen Management Letter erstellt, dieser Management Letter dem Beteiligungsmanagement vor der Sitzung des Aufsichtsorgans zur Beschlussfassung über den Jahresabschluss zugeleitet werden soll.

Problematik: Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten

Für das Ergebnis der Abschlussprüfung sind im Handelsgesetzbuch zwei Berichtsinstrumente vorgesehen: die Kurzfassung im Bestätigungsvermerk, der für einen breiten Adressatenkreis bzw. die Öffentlichkeit konzipiert ist, sowie der

Seite 7/11 zum Schreiben vom 06.03.2020 an Prof. Dr. Ulf Papenfuß, Universität Friedrichshafen

Prüfungsbericht, der für das Aufsichtsorgan bestimmt ist und deshalb die Ergebnisse ausführlicher darstellt.

Darüber hinaus hat die Praxis ein weiteres Berichtsinstrument entwickelt: Ein Management Letter enthält ergänzende Informationen an das Unternehmensleitungsorgan bzw. die gesetzlichen Vertreter, mit denen der Abschlussprüfer getrennt vom Prüfungsbericht organisatorische oder sonstige Hinweise aus Anlass der Prüfung gibt. Angaben in einem Management Letter können und dürfen jedoch keinesfalls notwendige Angaben im Prüfungsbericht ersetzen einschließlich solcher Angaben, die zum Verständnis der Prüfungsergebnisse notwendig sind. Da ein Management Letter kein Teilbericht des Prüfungsberichts ist, besteht insoweit für diesen keine Hinweispflicht im Prüfungsbericht (vgl. *IDW PS 400 n.F.*, Tz. 17).

Wirtschaftsprüfer unterliegen berufsrechtlich der Pflicht zur Verschwiegenheit. Die Weitergabe anderer Informationen als die gesetzlich für einen bestimmten Adressatenkreis vorgesehenen Berichtsinstrumente ist deshalb nicht ohne Weiteres möglich. Im Einzelfall kann eine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht geboten sein, bevor eine Weitergabe an Dritte erfolgen darf.

IDW Empfehlung:

Soweit dies für die Überwachung der Geschäftsführung und des geprüften Unternehmens von Bedeutung ist – beispielsweise wenn Unregelmäßigkeiten auf bedeutsame Schwächen im rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem hindeuten – ist ohnehin eine Berichterstattung im Prüfungsbericht geboten (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 47). Ein ggf. erstellter Management Letter mit weiteren bzw. weniger bedeutsamen Feststellungen richtet sich an einen anderen Adressaten.

Sollte das Beteiligungsmanagement dennoch einen freiwillig vom Wirtschaftsprüfer erstellten Management Letter erhalten, bietet es sich an, die Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht bereits bei der Beauftragung zu vereinbaren.

Zu Rz. 157: Bezügeberichte

Derzeitige Kodexregelung:

Laut Musterkodex soll die Wirtschaftsprüfungspraxis „im Rahmen der Ordnungsmäßigkeitsprüfung auch einen Bericht über die Bezüge der Mitglieder des

Seite 8/11 zum Schreiben vom 06.03.2020 an Prof. Dr. Ulf Papenfuß, Universität Friedrichshafen

Geschäftsführungsorgans in Bezug auf die Einhaltung der Anstellungsverträge (Bezügebericht) erstellen“.

Problematik: Abgrenzung der Begriffe unklar

Der Musterkodex verwendet den unbestimmten Rechtsbegriff „Bezügebericht“. Der Berufsstand hatte diesen Begriff bislang so interpretiert, dass es sich um ein separates Berichtsinstrument handelt, in dem Einheiten der öffentlichen Hand, die nach den spezifischen Rechnungslegungsvorschriften nicht zu umfangreichen Angaben zu den Organbezügen im Jahresabschluss verpflichtet sind, solche Angaben gegenüber dem Aufsichtsorgan oder den Gesellschaftern machen. Dementsprechend ging das IDW davon aus, dass die Inhalte sich an den handelsrechtlichen Anforderungen orientieren.

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) werden die bislang von börsennotierten Aktiengesellschaften zusätzlich verlangten Anhangangaben zur individuellen Vorstands- und Aufsichtsratsvergütung im HGB gestrichen (§§ 285 Nr. 9 a) Satz 5 ff., 314 Abs. 1 Nr. 6 a) Satz 5 ff. HGB i.d.F. vor ARUG II). Die individualisierten Angaben zu den Bezügen sind im Jahres- bzw. Konzernabschluss letztmalig für das Geschäftsjahr 2020 zu machen. Stattdessen wird ein neuer, von der handelsrechtlichen Rechnungslegung losgelöster aktienrechtlicher Vergütungsbericht geschaffen: Nach § 162 AktG n.F. müssen Vorstand und Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft (§ 3 Abs. 2 AktG) künftig gemeinsam für jedes Geschäftsjahr einen klaren und verständlichen Bericht über die im letzten Geschäftsjahr jedem einzelnen gegenwärtigen oder früheren Mitglied des Vorstands und des Aufsichtsrats von der Gesellschaft und von Unternehmen desselben Konzerns gewährte und geschuldete Vergütung erstellen.

Der Musterkodex greift in Rz. 90 diese Vorschrift auf und fordert einen Vergütungsbericht analog § 162 AktG n.F. für sämtliche Einheiten der öffentlichen Hand ungeachtet ihrer Rechtsform, allerdings – anders als im Aktienrecht – nicht als separates Berichtsinstrument, sondern als Teil des Anhangs des Jahresabschlusses. Die beabsichtigte Transparenz ist zu begrüßen und liegt im Trend der bereits in mehreren Bundesländern geschaffenen Transparenzgesetze zur individualisierten Offenlegung der Organbezüge bei Einheiten der öffentlichen Hand.

Es liegt nahe, dass der in Rz. 90 genannte „Vergütungsbericht“ ein Synonym für den in Rz. 157 genannten „Bezügebericht“ darstellt. Unterschiedliche Bezeichnungen werfen jedoch Fragen auf, ob nicht auch inhaltliche Unterschiede

Seite 9/11 zum Schreiben vom 06.03.2020 an Prof. Dr. Ulf Papenfuß, Universität Friedrichshafen

gemeint sein könnten. Insbesondere erscheint inkonsistent, dass Rz. 90 die Angabe der Bezüge sowohl des Geschäftsführungsorgans als auch des Aufsichtsorgans verlangt, Rz. 157 aber lediglich die Bezüge des Geschäftsführungsorgans nennt.

Ferner spricht der Musterkodex in Rz. 157 davon, dass die Wirtschaftsprüfungspraxis im Rahmen der „Ordnungsmäßigkeitprüfung“ – gemeint ist wohl die um § 53 HGrG (d.h. die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung) erweiterte Abschlussprüfung – auch einen Bezügebericht „erstellen“ soll. Die richtige Formulierung zur Abgrenzung der Verantwortlichkeiten zwischen Prüfer und geprüfter Einheit wäre jedoch, dass der Abschlussprüfer den (von der bilanzierenden Einheit erstellten) Bezügebericht prüfen solle.

Separat vom Jahresabschluss und Lagebericht erstellte Berichte sind nicht ohne Weiteres Gegenstand der Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG. Der einschlägige Prüfungsstandard (*IDW PS 720*), den das IDW gemeinsam mit Vertretern des Bundesfinanzministeriums, des Bundesrechnungshofs und der Landesrechnungshöfe erarbeitet hat, enthält zu dem Aspekt der individualisierten Offenlegung der Organbezüge lediglich eine einzige Frage, die außerdem eine andere Zielrichtung verfolgt („Wird die Vergütung der Organmitglieder (Geschäftsleitung, Überwachungsorgan) individualisiert im Anhang des Jahresabschlusses/Konzernabschlusses aufgeteilt nach Fixum, erfolgsbezogenen Komponenten und Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung ausgewiesen? Falls nein, wie wird dies begründet?“).

Ohne Änderung des *IDW PS 720* sind Bezügeberichte somit nicht zwangsläufig zu prüfen. Ist gewünscht, dass sich der Abschlussprüfer darüber hinaus mit einem Bezügebericht befasst, ist dies im Einzelfall gesondert zu beauftragen. Insofern ist u.E. eine Regelung dazu im Musterkodex, die die Auftraggeber für das Thema sensibilisiert, durchaus zu begrüßen. Eine Klarstellung bei der Auftragserteilung bietet sich insbesondere an, um Missverständnisse zwischen Wirtschaftsprüfern, die sich an *IDW PS 720* orientieren, und Auftraggebern, die möglicherweise eine abweichende Erwartungshaltung haben könnten, zu vermeiden.

Hierbei stellt sich allerdings auch die Frage nach der Wechselwirkung zu Rz. 90.

§ 162 AktG n.F. sieht vor, dass der Vergütungsbericht börsennotierter Gesellschaften durch den Abschlussprüfer zu prüfen ist, allerdings nur daraufhin, ob die Angaben gemacht wurden. Es handelt sich also lediglich um eine formelle Prüfung, nicht um eine inhaltliche Prüfung, ob die Angaben richtig sind.

Seite 10/11 zum Schreiben vom 06.03.2020 an Prof. Dr. Ulf Papenfuß, Universität Friedrichshafen

Wenn bei einer bilanzierenden Einheit der öffentlichen Hand der Vergütungsbericht entsprechend Rz. 90 des Musterkodex jedoch im Anhang veröffentlicht wird, werden die Angaben Gegenstand der Abschlussprüfung. Folglich wäre in diesem Fall zu prüfen, ob die Angaben vollständig und richtig sind.

Der Musterkodex spricht in Rz. 157 jedoch von der „Einhaltung der Anstellungsverträge“. Hierbei ist nicht eindeutig, was im Hinblick auf den Prüfungsumfang gemeint sein soll.

Im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes wird sich der Abschlussprüfer für wesentliche Abschlussangaben ausreichende geeignete Prüfungsnachweise durch aussagebezogene Prüfungshandlungen einholen. Zu diesem Zweck wird er bspw. in Form von Stichproben Einsicht in Personalakten und Unterlagen der Lohn- und Gehaltsbuchhaltung vornehmen, um eine Abstimmung mit den Angaben im Abschluss vornehmen zu können. Dazu gehört auch, in Stichproben zu prüfen, ob die Angabe der Bezüge insofern korrekt ist, als sie den vereinbarten bzw. abgerechneten Bezügen entspricht. Die Auswahl der Stichproben liegt im Ermessen des Abschlussprüfers.

Falls der Auftraggeber einen speziellen Prüfungsumfang erwartet, hat er dies gesondert zu vereinbaren.

IDW Empfehlung:

Wir regen an, die Begrifflichkeiten (Vergütungsbericht/ Bezügebericht) zu vereinheitlichen, die Verantwortlichkeiten (erstellen/ prüfen) richtigzustellen und den erwarteten Prüfungsumfang zu konkretisieren.

Wir hoffen, dass unsere Anregungen in die Überarbeitung des Musterkodex einfließen.

Seite 11/11 zum Schreiben vom 06.03.2020 an Prof. Dr. Ulf Papenfuß, Universität Friedrichshafen

Für einen Gedankenaustausch stehen wir gerne zur Verfügung und verbleiben
mit freundlichen Grüßen

Melanie Sack

Dr. Viola Eulner, WP StB
Fachreferentin