

Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG (IDW EPS 870)

Stand: 07.01.2021¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG (IDW EPS 870) verabschiedet.

Der Standardentwurf beinhaltet eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Im Einklang mit IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201) (Stand: 05.03.2015) kann der Entwurf im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Abschlussprüfers berücksichtigt werden, soweit er geltenden IDW Prüfungsstandards nicht entgegensteht. Der HFA hat die Möglichkeit, eine Empfehlung zur Anwendung des IDW EPS 870 auszusprechen: Der HFA hat eine solche Empfehlung ausgesprochen, um dem Berufsstand für diejenigen Prüfungen des Vergütungsberichts, die bereits vor der Veröffentlichung eines finalen IDW PS 870 abgeschlossen werden, Hilfestellung zu geben.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 30.06.2021 erbeten. Die Änderungen- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Prüfungsstandard im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Einleitung	2
1.1.	Anwendungsbereich.....	2
1.2.	Gesetzliche Grundlagen.....	3
1.3.	Anwendungszeitpunkt	4
2.	Zielsetzung.....	4
3.	Definitionen	4
4.	Auftragsannahme.....	5
5.	Berufspflichten	6
6.	Planung und Durchführung der Prüfung	6
6.1.	Prüfungsplanung.....	6
6.2.	Durchführung der Prüfung.....	7

¹ Vorbereitet vom Arbeitskreis „Vermerke“, verabschiedet als Entwurf durch den Hauptfachausschuss (HFA) am 07.01.2021.

6.3. Umgang mit im Rahmen der Prüfung festgestellten fehlenden Angaben.....	7
7. Umgang mit tatsächlichen und vermuteten irreführenden Darstellungen.....	7
8. Dokumentation	9
9. Schriftliche Erklärungen	9
10. Bildung des Prüfungsurteils und Erteilung des Vermerks	10
Anlage: Beispiel für den Vermerk über die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG	13

1. Einleitung

1.1. Anwendungsbereich

- 1 Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) legt in diesem *IDW Prüfungsstandard* die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit die Prüfung von Vergütungsberichten nach § 162 Abs. 3 AktG durchführen. Der *IDW Prüfungsstandard* enthält ein Ziel (Abschn. 2), Definitionen (Abschn. 3) und Anforderungen (Abschn. 4–10) sowie Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen (A-Textziffern innerhalb der Abschnitte und Anlage).²
 - 2 Dieser *IDW Prüfungsstandard* regelt die Anforderungen, die der Abschlussprüfer (im Folgenden auch „Prüfer des Vergütungsberichts“ oder „Prüfer“) bei der Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG zu beachten hat. Die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG ist eine gesonderte Prüfung nach AktG und kein Bestandteil der Abschlussprüfung. Wenn der Vergütungsbericht eine sonstige Information i.S. des ISA [DE] 720 (Revised)³ darstellt, ist ISA [DE] 720 (Revised) insoweit im Rahmen der Abschlussprüfung zu beachten.
- A2 *Wird der Abschlussprüfer beauftragt, eine freiwillige inhaltliche Prüfung des Vergütungsberichts vorzunehmen, gelten die vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA), da es sich beim Vergütungsbericht um nach § 162 AktG geforderte vergangenheitsorientierte Finanzinformationen, einschließlich dazugehöriger Angaben, handelt.*
- Eine inhaltliche Prüfung des Vergütungsberichts in Übereinstimmung mit den vom IDW festgestellten deutschen GoA umfasst die formelle Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG und erfüllt somit die Pflicht zur Durchführung einer solchen formellen Prüfung.*
- 3 Wirtschaftszweigspezifische (z.B. bei der Prüfung von Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen) und sonstige Besonderheiten, die im Einzelfall zusätzlich zu berücksichtigen sind, bleiben in diesem *IDW Prüfungsstandard* außer Betracht.

² Die Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen (einschließlich Anlage) enthalten weiterführende Hinweise zu den Anforderungen dieses Standards sowie zu deren Umsetzung. Insbesondere können sie
a) genauer erläutern, was eine Anforderung bedeuten oder abdecken soll,
b) Beispiele für Prüfungshandlungen enthalten, die unter den gegebenen Umständen geeignet sein können. Obwohl solche erläuternden Hinweise keine Anforderung darstellen, sind sie für die richtige Anwendung der Anforderungen dieses *IDW Prüfungsstandards* relevant.

³ Vgl. ISA [DE] 720 (Revised) „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“.

1.2. Gesetzliche Grundlagen

- 4 Vorstand und Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft (Aktiengesellschaft, Societas Europaea oder Kommanditgesellschaft auf Aktien) sind nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AktG verpflichtet, jährlich einen klaren und verständlichen Bericht über die im letzten Geschäftsjahr jedem einzelnen gegenwärtigen oder früheren Mitglied des Vorstands und des Aufsichtsrats von der Gesellschaft oder von Unternehmen desselben Konzerns (§ 290 HGB) gewährten und geschuldeten Vergütung zu erstellen. Der Vergütungsbericht enthält unter Namensnennung dieser Personen die in § 162 Abs. 1 Satz 2 AktG genannten Angaben, soweit sie inhaltlich tatsächlich vorliegen. Der Vergütungsbericht enthält ferner die Angaben nach § 162 Abs. 2 AktG.
- 5 Da der Vergütungsbericht nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AktG jährlich für das letzte Geschäftsjahr zu erstellen ist, sind Vorstand und Aufsichtsrat verpflichtet, den Vergütungsbericht in dem Geschäftsjahr zu erstellen, das auf das Geschäftsjahr folgt, für das der Vergütungsbericht aufzustellen ist.⁴
- 6 Gemäß § 162 Abs. 3 Satz 1 AktG ist der Abschlussprüfer verpflichtet, den Vergütungsbericht zu prüfen. Dabei prüft der Abschlussprüfer, ob die Angaben nach § 162 Abs. 1 und 2 AktG gemacht wurden (§ 162 Abs. 3 Satz 2 AktG). Die Vorgaben der zweiten Aktionärsrechterichtlinie gehen von einer Pflicht des Abschlussprüfers zur Durchführung einer formellen Prüfung aus, d.h. dass er lediglich zu prüfen hat, ob die nach den gesetzlichen Vorgaben im Vergütungsbericht zur Verfügung zu stellenden Informationen tatsächlich zur Verfügung gestellt wurden (formelle Vollständigkeit). Demzufolge ist der Abschlussprüfer in Einklang mit § 162 Abs. 3 AktG nicht verpflichtet, den Vergütungsbericht inhaltlich zu prüfen; die inhaltliche Richtigkeit der Angaben, die inhaltliche Vollständigkeit der einzelnen Angaben (materielle Vollständigkeit) oder die angemessene Darstellung des Vergütungsberichts sind somit nicht Gegenstand der Prüfung.⁵
- 7 Der Abschlussprüfer ist verpflichtet, einen Vermerk über die Prüfung des Vergütungsberichts zu erstellen (§ 162 Abs. 3 Satz 3 AktG). Er ist verpflichtet, als Inhalt des Vermerks lediglich festzustellen, ob die formellen Anforderungen eingehalten wurden und, falls nicht, gegen welche formellen Anforderungen verstoßen wurde.⁶
- 8 Nach § 162 Abs. 3 Satz 4 HGB ist der Vermerk des Abschlussprüfers über die Prüfung des Vergütungsberichts dem Vergütungsbericht beizufügen.
- 9 Die Hauptversammlung der börsennotierten Gesellschaft ist gemäß § 120a Abs. 4 Satz 1 AktG verpflichtet, über die Billigung des nach § 162 AktG erstellten und geprüften Vergütungsberichts für das vorausgegangene Geschäftsjahr zu beschließen. Bei börsennotierten kleinen und mittelgroßen Gesellschaften i.S. des § 267 Abs. 1 und 2 HGB bedarf es gemäß § 120a Abs. 5 AktG keiner solchen Beschlussfassung, wenn der Vergütungsbericht für das letzte Geschäftsjahr als eigener Tagesordnungspunkt in der Hauptversammlung zur Erörterung vorgelegt wird.

⁴ Vgl. Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II), BT-Drs. 19/9739, S. 118.

⁵ Vgl. Gesetzesbegründung zum ARUG II, a.a.O., S. 113.

⁶ Vgl. Gesetzesbegründung zum ARUG II, a.a.O., S. 113.

- 10 Nach dem Beschluss der Hauptversammlung (§ 120a Abs. 4 Satz 1 AktG) oder der Vorlage des Vergütungsberichts an die Hauptversammlung (§ 120a Abs. 5 AktG) ist die Gesellschaft gemäß § 162 Abs. 4 AktG verpflichtet, den Vergütungsbericht und den Vermerk über dessen Prüfung zehn Jahre lang auf ihrer Internetseite kostenfrei öffentlich zugänglich zu machen.
- 11 Börsennotierte Aktiengesellschaften sowie bestimmte andere Aktiengesellschaften sind gemäß § 289f Abs. 2 Nr. 1a HGB verpflichtet, eine Bezugnahme auf die Internetseite der Gesellschaft, auf der u.a. der Vergütungsbericht über das letzte Geschäftsjahr und der dazugehörige Vermerk des Abschlussprüfers öffentlich zugänglich gemacht werden, in die Erklärung zur Unternehmensführung aufzunehmen.⁷ Aufgrund der unterschiedlichen Fristläufe der aktien- und handelsrechtlichen Publizitätsinstrumente ist eine Bezugnahme auf die Internetseite auch dann ausreichend, wenn auf dieser erst später im Laufe des Geschäftsjahres der Vergütungsbericht veröffentlicht wird.⁸

1.3. Anwendungszeitpunkt

- 12 Dieser *IDW Prüfungsstandard* gilt für die Prüfung von Vergütungsberichten für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig, sofern für das betreffende Geschäftsjahr bereits ein Vergütungsbericht erstellt wurde.⁹

2. Zielsetzung

- 13 Die Zielsetzung des Prüfers des Vergütungsberichts ist, ein Prüfungsurteil darüber zu bilden, ob im Vergütungsbericht in allen wesentlichen Belangen die Angaben nach § 162 Abs. 1 und 2 AktG gemacht worden sind, und einen Vermerk über die Prüfung zu erteilen.

3. Definitionen

- 14 Die folgenden Begriffe haben für Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* die nachstehende Bedeutung:
- a. *Angemessene Darstellung des Vergütungsberichts:* Die Angaben nach § 162 AktG sind an der richtigen Stelle des Vergütungsberichts angegeben, auf angemessene Weise aggregiert bzw. disaggregiert sowie relevant, klar und verständlich.
 - b. *Einwendung:* Schlussfolgerung des Prüfers des Vergütungsberichts, dass die Angaben nach § 162 Abs. 1 und 2 AktG nicht bzw. nur mit Ausnahmen in allen wesentlichen Belangen im Vergütungsbericht gemacht worden sind. In diesem *IDW Prüfungsstandard* werden die Begriffe „fehlende Angaben“ und „nicht gemachte Angaben“ synonym verwendet.
 - c. *Formelle Vollständigkeit des Vergütungsberichts:* Der Vergütungsbericht enthält die in § 162 Abs. 1 Satz 1 und 2 (einschließlich der in Nr. 1 bis Nr. 7) AktG sowie die in § 162

⁷ Entsprechendes gilt nach § 289f Abs. 3 HGB für die börsennotierte Kommanditgesellschaft auf Aktien und nach Artikel 9 Abs. 1 Buchst. c ii SE-Verordnung für die Societas Europaea.

⁸ Vgl. Gesetzesbegründung zum ARUG II, a.a.O., S. 120.

⁹ Vgl. auch Artikel 83 Abs. 1 Satz 3 EGHGB.

Abs. 2 (einschließlich der in Nr. 1 bis Nr. 4) AktG geforderten Angaben, soweit nicht zulässigerweise von der Möglichkeit nach § 162 Abs. 6 Satz 1 AktG Gebrauch gemacht wird.

- d. *Materielle Vollständigkeit einer Angabe im Vergütungsbericht:* Die nach § 162 Abs. 1 oder 2 AktG geforderte und gemachte Einzelangabe erfasst sämtliche Bestandteile des der Einzelangabe zugrunde liegenden Sachverhalts.
- e. *Modifiziertes Prüfungsurteil:* Ein eingeschränktes Prüfungsurteil, ein versagtes Prüfungsurteil oder eine Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils über die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG.
- f. *Prüfungshemmnis:* Schlussfolgerung des Prüfers des Vergütungsberichts, dass er nicht in der Lage ist, ausreichende Informationen zu erlangen, um festzustellen, ob eine Einwendung zu erheben ist.
- g. *Umfassend:* Ein Begriff, der im Zusammenhang mit Angaben i.S. von Buchst. c, die im Vergütungsbericht nicht gemacht wurden, verwendet wird. Dieser Begriff dient der Beschreibung der Auswirkung oder der möglichen Auswirkung auf die formelle Vollständigkeit des Vergütungsberichts.

Umfassende Auswirkungen auf die formelle Vollständigkeit des Vergütungsberichts sind solche, die nach der Beurteilung des Prüfers

- i. nicht auf bestimmte Teilbereiche des Vergütungsberichts abgrenzbar sind,
 - ii. auch wenn sie abgrenzbar sind, einen erheblichen Teil des Vergütungsberichts betreffen oder betreffen könnten oder
 - iii. in Bezug auf Angaben i.S. von Buchst. c grundlegend für das Verständnis des Vergütungsberichts durch die Adressaten sind,
- so dass eine Einschränkung des Prüfungsurteils nicht ausreichend ist.
- h. *Vergütungsbericht:* Eine strukturierte Darstellung vergangenheitsorientierter Finanzinformationen, einschließlich dazugehöriger Angaben, über die gewährten und geschuldeten Vergütungen gegenwärtiger oder früherer Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats für einen bestimmten Zeitraum, die zur Erfüllung der Pflicht nach § 162 AktG aufgestellt wurde.

4. Auftragsannahme

- 15 Als Prüfer des Vergütungsberichts nach §162 Abs. 3 AktG darf nur der Abschlussprüfer beauftragt werden, der den korrespondierenden Jahresabschluss der Gesellschaft prüft, d.h. den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr, auf das sich der Vergütungsbericht bezieht. Der Prüfer des Vergütungsberichts hat mit dem Auftraggeber die Auftragsbedingungen schriftlich zu vereinbaren.
- A15.1 *Die Wahl des Abschlussprüfers schließt die Wahl des Prüfers des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG mit ein, ohne dass dies im Wahlbeschluss explizit genannt sein muss. Die Prüfung des Vergütungsberichts ist allerdings nicht Bestandteil der Abschlussprüfung.*
- A15.2 *Sofern der Aufsichtsrat den Abschlussprüfer beauftragt, ist er auch zuständig für die Beauftragung des Prüfers des Vergütungsberichts. Die Regelungen zum Prüfungsauftrag zur Prüfung*

des Vergütungsberichts können zusammen mit dem Auftragsbestätigungsschreiben zur Abschlussprüfung erfolgen, sie können aber auch in ein gesondertes Schreiben aufgenommen werden.

A15.3 *In dem Auftragsbestätigungsschreiben werden regelmäßig folgende Punkte angesprochen:*

- *Die Zielsetzung der Prüfung*
- *die Verantwortung des Vorstands und des Aufsichtsrats*
 - *für die Aufstellung des Vergütungsberichts,*
 - *für die internen Kontrollen, die sie als notwendig erachten, um die Aufstellung eines Vergütungsberichts zu ermöglichen, der frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist,*
 - *zur Vorlage des Vergütungsberichts an den Prüfer und*
 - *dem Prüfer alle für die Prüfung des Vergütungsberichts erforderlichen Auskünfte zu erteilen und Informationen zur Verfügung zu stellen.*
- *die Verantwortung des Prüfers, die Prüfung nach § 162 Abs. 3 AktG und diesem IDW Prüfungsstandard durchzuführen, einschließlich der Berichterstattung in einem Vermerk*
- *der Umgang mit tatsächlichen und vermuteten irreführenden Darstellungen: etwaige wirksame Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht in Bezug auf die Berichterstattung im Vermerk*
- *die Nutzung der Kenntnisse aus der Abschlussprüfung*
- *die Grundlagen der Honorarabrechnung und der Auslagenersatz*
- *Haftungsbeschränkungen sowie*
- *die Verpflichtung des betroffenen Unternehmens bzw. des Vorstands und des Aufsichtsrats, eine Vollständigkeitserklärung abzugeben.*

A15.4 *Es kann sinnvoll sein, dem Auftrag berufsübliche Allgemeine Auftragsbedingungen zugrunde zu legen.*

5. Berufspflichten

- 16 Bei der gesetzlichen Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG handelt es sich um eine betriebswirtschaftliche Prüfung, bei der neben den allgemeinen Berufspflichten der Unabhängigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit und Gewissenhaftigkeit (§§ 17 Abs. 1, 43 Abs. 1 Satz 1, 49 WPO, §§ 1 – 11 BS WP/vBP) auch die besonderen Berufspflichten nach §§ 20 – 27a BS WP/vBP zu beachten sind.

6. Planung und Durchführung der Prüfung

6.1. Prüfungsplanung

- 17 Der Prüfer hat die Prüfung des Vergütungsberichts so zu planen, dass sie wirksam durchgeführt wird. Bei der Prüfungsplanung und Prüfung des Vergütungsberichts hat der Prüfer Kenntnisse aus der Abschlussprüfung, einschließlich etwaiger Kenntnisse aus der Anwendung des ISA [DE] 720 (Revised), zu nutzen.

6.2. Durchführung der Prüfung

- 18 Bei der Durchführung der Prüfung hat der Prüfer den Vergütungsbericht unter Berücksichtigung der Kenntnisse aus der Abschlussprüfung zu lesen und die Angaben im Vergütungsbericht mit den Angaben i.S. von Tz. 14 Buchst. c zu vergleichen, um festzustellen, ob alle geforderten Angaben im Vergütungsbericht gemacht wurden. Dabei hat er nicht zu prüfen, ob diese Angaben inhaltlich richtig sind, die einzelnen Angaben inhaltlich vollständig sind oder ob der Vergütungsbericht angemessen dargestellt wurde.
- 19 Der Prüfer hat nicht zu prüfen, ob der Vergütungsbericht personenbezogene Daten nach § 162 Abs. 5 AktG enthält.

6.3. Umgang mit im Rahmen der Prüfung festgestellten fehlenden Angaben

- 20 Sofern der Prüfer bei der Prüfung des Vergütungsberichts zu dem Schluss gelangt, dass eine oder mehrere Angabe(n) nicht im Vergütungsbericht enthalten ist bzw. sind, hat er mittels Befragung des Vorstands und des Aufsichtsrats zu klären, ob die Angabe(n) fehlt bzw. fehlen. Dabei hat er zu würdigen, ob die Gesellschaft zulässigerweise von der Möglichkeit nach § 162 Abs. 6 Satz 1 AktG Gebrauch gemacht hat. Stellt der Prüfer nach dieser Befragung bzw. Würdigung fest, dass eine oder mehrere Angabe(n) fehlt bzw. fehlen, hat er den Vorstand und den Aufsichtsrat aufzufordern, den Vergütungsbericht um die fehlende(n) Angabe(n) zu ergänzen.
- 21 Verweigern der Vorstand und der Aufsichtsrat eine entsprechende Ergänzung des Vergütungsberichts, hat der Prüfer zu würdigen, ob die fehlende(n) Angabe(n) wesentlich ist bzw. sind.
- 22 Da die Angaben im Vergütungsbericht anderen Einblickszielen dienen als der Gewährung eines Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft, hat der Prüfer des Vergütungsberichts Angaben i.S. von Tz. 14 Buchst. c, die fehlen, i.d.R. als wesentlich zu würdigen, sofern es sich nicht um Angaben handelt, die zweifelsfrei unbeachtlich sind.
- A22 *Fehlende Angaben, die zweifelsfrei unbeachtlich sind, werden von einer ganz anderen (kleineren) Größenordnung oder von einer ganz anderen Art sein als diejenigen, die ansonsten im Rahmen einer Abschlussprüfung als wesentlich festgestellt würden. Zweifelsfrei unbeachtliche fehlende Angaben sind zweifelsfrei unbedeutend, unabhängig davon, ob sie einzeln oder in der Summe betrachtet und nach welchem Kriterium von Größe, Art oder Umständen beurteilt werden. Besteht irgendeine Unsicherheit darüber, ob eine oder mehrere fehlende Angabe(n) zweifelsfrei unbeachtlich ist bzw. sind, wird die fehlende Angabe als nicht zweifelsfrei unbeachtlich anzusehen und vom Abschlussprüfer als wesentlich zu würdigen sein. Der Bezug „in allen wesentlichen Belangen“ im Prüfungsurteil bezieht sich auf diese Wesentlichkeitsgrenze „zweifelsfrei unbeachtlich“.*

7. Umgang mit tatsächlichen und vermuteten irreführenden Darstellungen

- 23 Beim Lesen des Vergütungsberichts hat der Prüfer für Anzeichen aufmerksam zu bleiben, ob der Vergütungsbericht irreführende Darstellungen in Bezug auf die inhaltliche Richtigkeit der Angaben, die inhaltliche Vollständigkeit der einzelnen Angaben (materielle Vollständigkeit) und die angemessene Darstellung des Vergütungsberichts enthält.

- 24 Sofern der Prüfer aufgrund seiner Kenntnisse aus der Abschlussprüfung vermutet, dass eine oder mehrere irreführende Darstellung(en) in Bezug auf die inhaltliche Richtigkeit der Angaben, die inhaltliche Vollständigkeit der einzelnen Angaben (materielle Vollständigkeit) oder die angemessene Darstellung des Vergütungsberichts vorliegt, hat er den Sachverhalt mit dem Vorstand und dem Aufsichtsrat zu diskutieren und, falls notwendig, andere Handlungen durchzuführen, um den Schluss zu ziehen, ob eine oder mehrere tatsächliche irreführende Darstellung(en) vorliegt bzw. vorliegen.
- 25 Sofern der Prüfer aufgrund seiner Kenntnisse aus der Abschlussprüfung oder in Anwendung der Tz. 24 zu dem Schluss gelangt, dass eine oder mehrere irreführende Darstellung(en) in Bezug auf die inhaltliche Richtigkeit der Angaben, die inhaltliche Vollständigkeit der einzelnen Angaben (materielle Vollständigkeit) oder die angemessene Darstellung des Vergütungsberichts vorliegt bzw. vorliegen, hat er den Vorstand und den Aufsichtsrat aufzufordern, den Vergütungsbericht zu korrigieren.
- 26 Verweigern der Vorstand und der Aufsichtsrat eine entsprechende Korrektur des Vergütungsberichts, hat der Prüfer geeignete Maßnahmen zu ergreifen.
- A26 *Die vom Prüfer ergriffenen Maßnahmen, falls der Vergütungsbericht nach der Kommunikation mit dem Vorstand und dem Aufsichtsrat nicht korrigiert wird, liegen in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Der Prüfer wird im Regelfall berücksichtigen, ob die von Vorstand und Aufsichtsrat genannte Begründung für die Nichtvornahme der Korrektur Zweifel an der Integrität oder Ehrlichkeit des Vorstands und des Aufsichtsrats aufkommen lässt, z.B. wenn der Prüfer eine absichtliche Irreführung vermutet. Der Prüfer kann auch die Einholung rechtlichen Rats für angemessen erachten.*
- 27 Der Prüfer hat zu würdigen, ob die nicht korrigierte(n) irreführende(n) Darstellung(en) einen schwerwiegenden Verstoß des Vorstands und des Aufsichtsrats gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lässt bzw. erkennen lassen. Wenn der Prüfer zu dem Schluss gelangt, dass ein solcher schwerwiegender Verstoß vorliegt, oder er Tatsachen festgestellt hat, die einen solchen Verstoß erkennen lassen, hat er im Rahmen seiner Treuepflicht hierüber schriftlich gegenüber dem Auftraggeber zu berichten.
- A27.1 *Für den Fall, dass der (Abschluss-)Prüfer im Rahmen seiner Abschlussprüfung zu dem Schluss gelangt, dass ein schwerwiegender Verstoß i.S. der Tz. 27 vorliegt, oder er Tatsachen festgestellt hat, die einen solchen Verstoß erkennen lassen, hat er gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht über diesen Verstoß zu berichten¹⁰, sofern einschlägig im Prüfungsbericht des Folgejahres.*

¹⁰ Vgl. IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F.) (Stand: 15.09.2017), Tz. 48–50.

A27.2 *Bei der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB kann dem Abschlussprüfer bspw. durch Artikel 7 Abs. 2 der EU-Abschlussprüferverordnung¹¹ zusätzlich eine Informationspflicht gegenüber der zuständigen Behörde obliegen. Zur Bestimmung der zuständigen Behörde empfiehlt es sich, im Einzelfall rechtlichen Rat einzuholen.¹²*

8. Dokumentation

- 28 Der Prüfer des Vergütungsberichts hat die durchgeführten Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse in den Arbeitspapieren zu dokumentieren.
- 29 Form und Inhalt der Dokumentation stehen im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers. Die Arbeitspapiere sind so anzulegen, dass sich ein in der Prüfung von Vergütungsberichten erfahrener Prüfer, der nicht mit der Prüfung befasst war, in angemessener Zeit ein Bild über die Durchführung der Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse verschaffen kann.

9. Schriftliche Erklärungen

- 30 Der Prüfer hat vom Vorstand und vom Aufsichtsrat eine schriftliche Erklärung (Vollständigkeitserklärung) zu den Angaben im Vergütungsbericht anzufordern. Darin haben der Vorstand und der Aufsichtsrat zu erklären, dass sie
- a. die Verantwortung übernehmen für
 - i. die Aufstellung des Vergütungsberichts, der den Anforderungen des § 162 AktG entspricht, und
 - ii. für die internen Kontrollen, die sie als notwendig erachten, um die Aufstellung eines Vergütungsberichts zu ermöglichen, der frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist,
- sowie
- b. dem Prüfer alle für die Prüfung des Vergütungsberichts notwendigen Informationen gegeben haben.
- 31 Die nach Tz. 30 erforderliche schriftliche Erklärung vom Vorstand und vom Aufsichtsrat ist
- a. von Mitgliedern des Vorstands, welche die entsprechende Verantwortung für den Vergütungsbericht und die Kenntnisse der Vergütungssachverhalte haben, in vertretungsberechtigter Anzahl und
 - b. vom Aufsichtsratsvorsitzenden und – sofern vorhanden – vom Vorsitzenden des Ausschusses für den Bereich Vergütung
- abzugeben.

¹¹ Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl. EU Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 77; Nr. L 170 vom 11.06.2014, S. 66.

¹² Vgl. IDW PS 450 n.F., Tz. P117/3.

- 32 Das Datum der Vollständigkeitserklärung hat so nahe wie praktisch durchführbar am Datum des Vermerks des Prüfers über die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG zu liegen, darf jedoch nicht nach diesem Datum liegen.
- 33 Geben der Vorstand und der Aufsichtsrat die angeforderte Vollständigkeitserklärung nicht ab, hat der Prüfer
- den Sachverhalt mit dem Vorstand und dem Aufsichtsrat zu diskutieren,
 - die Integrität des Vorstands und des Aufsichtsrats zu beurteilen und abzuwägen, welche Auswirkungen dies auf die Verlässlichkeit der erlangten Informationen im Allgemeinen haben kann, und
 - angemessene Maßnahmen zu ergreifen, einschließlich der Feststellung der Auswirkungen auf das Prüfungsurteil im Vermerk des Prüfers über die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG (vgl. Tz. 40 Buchst. b).

10. Bildung des Prüfungsurteils und Erteilung des Vermerks

- 34 Der Prüfer muss sich ein Prüfungsurteil darüber bilden, ob im Vergütungsbericht in allen wesentlichen Belangen die Angaben nach § 162 Abs. 1 und 2 AktG gemacht worden sind.
- 35 Der Prüfer muss ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil abgeben, wenn er zu dem Schluss gelangt, dass im Vergütungsbericht in allen wesentlichen Belangen die Angaben nach § 162 Abs. 1 und 2 AktG gemacht worden sind.
- 36 Der Prüfer hat ein Prüfungsurteil im Vermerk über die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG zu modifizieren, wenn
- eine Einwendung zu erheben ist oder
 - ein Prüfungshemmnis vorliegt.
- A36 *Prüfungshemmnisse können sich bspw. ergeben, wenn der Vorstand und der Aufsichtsrat dem Prüfer in der Befragung nach Tz. 20, ob eine oder mehrere Angabe(n) im Vergütungsbericht fehlt bzw. fehlen, die Auskunft verweigern.*
- 37 Der Prüfer hat ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben, wenn
- er zu dem Schluss gelangt, dass Einwendungen i.S. von Tz. 36 Buchst. a wesentlich, aber nicht umfassend sind,
- oder
- er im Fall von Prüfungshemmnissen zu dem Schluss gelangt, dass deren mögliche Auswirkungen wesentlich, aber nicht umfassend sind.
- A37 *Ein eingeschränktes Prüfungsurteil kann z.B. dann geboten sein, wenn eine oder mehrere wesentliche Angabe(n) im Vergütungsbericht fehlt bzw. fehlen.*
- 38 Der Prüfer hat ein versagtes Prüfungsurteil abzugeben, wenn er zu dem Schluss gelangt, dass Einwendungen nicht nur wesentlich, sondern auch umfassend sind.
- A38 *Ein versagtes Prüfungsurteil kann z.B. dann geboten sein, wenn*
- eine Vielzahl der Angaben i.S. der Tz. 14 Buchst. c im Vergütungsbericht fehlt oder*

- die Angaben zu den festen und variablen Vergütungsbestandteilen der Vorstandsmitglieder nach § 162 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AktG fehlen, da diese Angaben grundlegend für das Verständnis des Vergütungsberichts durch die Adressaten sind.
- 39 Der Prüfer hat die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären, wenn er zu dem Schluss gelangt, dass die möglichen Auswirkungen von Prüfungshemmnissen nicht nur wesentlich, sondern auch umfassend sein können.
- 40 Ferner hat der Prüfer die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären, wenn
- a. der Prüfer zu dem Schluss gelangt, dass ausreichend Zweifel an der Integrität des Vorstands und des Aufsichtsrats bestehen, so dass die nach Tz. 30 erforderliche schriftliche Erklärung nicht verlässlich ist,
 - b. der Vorstand und der Aufsichtsrat die nach Tz. 30 erforderliche schriftliche Erklärung nicht abgeben, oder
 - c. dem Prüfer kein Vergütungsbericht vorgelegt wird.
- 41 Wenn der Prüfer das Prüfungsurteil modifiziert, hat er in den Vermerk eine Beschreibung des Sachverhalts aufzunehmen, der Anlass zu der Modifizierung gegeben hat. Angaben i.S. der Tz. 14 Buchst. c, die im Vergütungsbericht fehlen, darf der Prüfer nicht in den Vermerk aufnehmen, es sei denn, er ist von seiner Verschwiegenheitspflicht wirksam entbunden (vgl. Tz. 44).
- 42 Auch wenn der Prüfer das Prüfungsurteil über die formelle Prüfung des Vergütungsberichts versagt oder dessen Nichtabgabe erklärt hat, hat er sämtliche anderen ihm bekannt gewordenen Sachverhalte, die andernfalls eine Modifizierung des Prüfungsurteils erfordert hätten, zu beschreiben.
- 43 Der Vermerk über die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG hat als Mindestinhalt folgende Bestandteile zu enthalten:
- Überschrift des Vermerks
 - Empfänger
 - Beschreibung des Prüfungsgegenstands und Angabe des Prüfungsurteils – einschließlich Klarstellung, dass der Vergütungsbericht in Einklang mit § 162 Abs. 3 AktG nicht inhaltlich geprüft wurde
 - Grundlage für das Prüfungsurteil
 - Aussage, dass die Prüfung in Übereinstimmung mit § 162 Abs. 3 AktG unter Beachtung dieses *IDW Prüfungsstandards* durchgeführt wurde
 - Aussage, dass die Anforderungen des *IDW QS 1*¹³ angewendet wurden und
 - Aussage zur Einhaltung der Berufspflichten gemäß der WPO und der Berufssatzung WP/vBP einschließlich der Anforderungen an die Unabhängigkeit
 - Verantwortung des betroffenen Unternehmens bzw. des Vorstands und des Aufsichtsrats
 - Verantwortung des Wirtschaftsprüfers

¹³ Vgl. *IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)* (Stand: 09.06.2017).

- bei Entbindung des Prüfers von der Verschwiegenheitspflicht: Beschreibung der Verantwortung des Prüfers nach Tz. 44 Buchst. a und Erklärung nach Tz. 44 Buchst. b
- Datum des Vermerks: Der Vermerk ist auf den Tag der Beendigung der Prüfung zu datieren
- Name, Ort und Unterschrift des Wirtschaftsprüfers.

A43.1 *Die Anlage zu diesem IDW Prüfungsstandard enthält ein Formulierungsbeispiel für einen Vermerk, welcher die in der Tz. 43 dargelegten Bestandteile umfasst.*

A43.2 *Ändern Vorstand und Aufsichtsrat den Vergütungsbericht nach Erteilung des Vermerks über die gesetzliche Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG, bietet es sich an, dass der Prüfer die Anforderungen der GoA an die Nachtragsprüfung analog anwendet.¹⁴*

44 Wenn der Prüfer von seiner Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 WPO, § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB) wirksam entbunden ist, hat der Vermerk zu enthalten:

- a. eine Beschreibung der nach Tz. 23 ff. bestehenden Verantwortung des Prüfers im Zusammenhang mit dem Lesen des Vergütungsberichts in Bezug auf irreführende Darstellungen sowie der Berichterstattung hierüber im Vermerk, und
- b. eine Erklärung, dass der Prüfer nichts zu berichten hat, oder falls der Prüfer den Schluss gezogen hat, dass eine oder mehrere irreführende Darstellung(en) des Vergütungsberichts vorliegt bzw. vorliegen, eine die nicht korrigierte(n) irreführende(n) Darstellung(en) beschreibende Erklärung.

45 Bei der Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG hat der Prüfer nach § 48 Abs. 1 Satz 2 WPO das Siegel zu führen.

46 Der geprüfte Vergütungsbericht ist mit dem beigelegten Vermerk des Prüfers dem Unternehmen vorzulegen.

¹⁴ Vgl. IDW Prüfungsstandard: *Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.)* (Stand: 30.11.2017), Tz. 87–90.

Anlage: Beispiel für den Vermerk über die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG

Für Zwecke dieses beispielhaften Vermerks werden folgende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde in seiner Eigenschaft als Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts der Gesellschaft mit der Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG beauftragt.
- Der Vergütungsbericht wurde vom Vorstand und vom Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft aufgestellt.
- Der Prüfer ist zu dem Schluss gekommen, dass ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil angemessen ist.
- Der Prüfer hat keine irreführende Darstellung des Vergütungsberichts identifiziert.

Vermerk des unabhängigen Wirtschaftsprüfers über die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG

An die ... [Gesellschaft]

Prüfungsurteil

Wir haben den Vergütungsbericht der ... [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] daraufhin formell geprüft, ob die Angaben nach § 162 Abs. 1 und 2 AktG im Vergütungsbericht gemacht wurden. In Einklang mit § 162 Abs. 3 AktG haben wir den Vergütungsbericht nicht inhaltlich geprüft.

Nach unserer Beurteilung sind im beigefügten Vergütungsbericht in allen wesentlichen Belangen die Angaben nach § 162 Abs. 1 und 2 AktG gemacht worden. Unser Prüfungsurteil erstreckt sich nicht auf den Inhalt des Vergütungsberichts.

Grundlage für das Prüfungsurteil

Wir haben unsere Prüfung des Vergütungsberichts in Übereinstimmung mit § 162 Abs. 3 AktG unter Beachtung des *Entwurfs eines IDW Prüfungsstandards: Die Prüfung des Vergütungsberichts nach § 162 Abs. 3 AktG (IDW EPS 870)* durchgeführt. Unsere Verantwortung nach dieser Vorschrift und diesem Standard ist im Abschnitt „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers“ unseres Vermerks weitergehend beschrieben. Wir haben als Wirtschaftsprüferpraxis die Anforderungen des *IDW Qualitätssicherungsstandards: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)* angewendet. Die Berufspflichten gemäß der Wirtschaftsprüferordnung und der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer / vereidigte Buchprüfer einschließlich der Anforderungen an die Unabhängigkeit haben wir eingehalten.

Verantwortung des Vorstands und des Aufsichtsrats

Der Vorstand und der Aufsichtsrat sind verantwortlich für die Aufstellung des Vergütungsberichts, einschließlich der dazugehörigen Angaben, der den Anforderungen des § 162 AktG

entspricht. Ferner sind sie verantwortlich für die internen Kontrollen, die sie als notwendig erachten, um die Aufstellung eines Vergütungsberichts, einschließlich der dazugehörigen Angaben, zu ermöglichen, der frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist.

Verantwortung des Wirtschaftsprüfers

Unsere Zielsetzung ist, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob im Vergütungsbericht in allen wesentlichen Belangen die Angaben nach § 162 Abs. 1 und 2 AktG gemacht worden sind, und hierüber ein Prüfungsurteil in einem Vermerk abzugeben.

Wir haben unsere Prüfung so geplant und durchgeführt, dass wir durch einen Vergleich der im Vergütungsbericht gemachten Angaben mit den in § 162 Abs. 1 und 2 AktG geforderten Angaben die formelle Vollständigkeit des Vergütungsberichts feststellen können. In Einklang mit § 162 Abs. 3 AktG haben wir die inhaltliche Richtigkeit der Angaben, die inhaltliche Vollständigkeit der einzelnen Angaben oder die angemessene Darstellung des Vergütungsberichts nicht geprüft.

{Der nachfolgende Abschnitt des Vermerks ist nur einschlägig, wenn der Wirtschaftsprüfer von der Verschwiegenheitspflicht entbunden worden ist:}

Umgang mit etwaigen irreführenden Darstellungen

Im Zusammenhang mit unserer Prüfung haben wir die Verantwortung, den Vergütungsbericht unter Berücksichtigung der Kenntnisse aus der Abschlussprüfung zu lesen und dabei für Anzeichen aufmerksam zu bleiben, ob der Vergütungsbericht irreführende Darstellungen in Bezug auf die inhaltliche Richtigkeit der Angaben, die inhaltliche Vollständigkeit der einzelnen Angaben oder die angemessene Darstellung des Vergütungsberichts enthält.

Falls wir auf Grundlage der von uns durchgeführten Arbeiten zu dem Schluss gelangen, dass eine solche irreführende Darstellung vorliegt, sind wir verpflichtet, über diese Tatsache zu berichten. Wir haben in diesem Zusammenhang nichts zu berichten.

[Ort der Niederlassung]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer