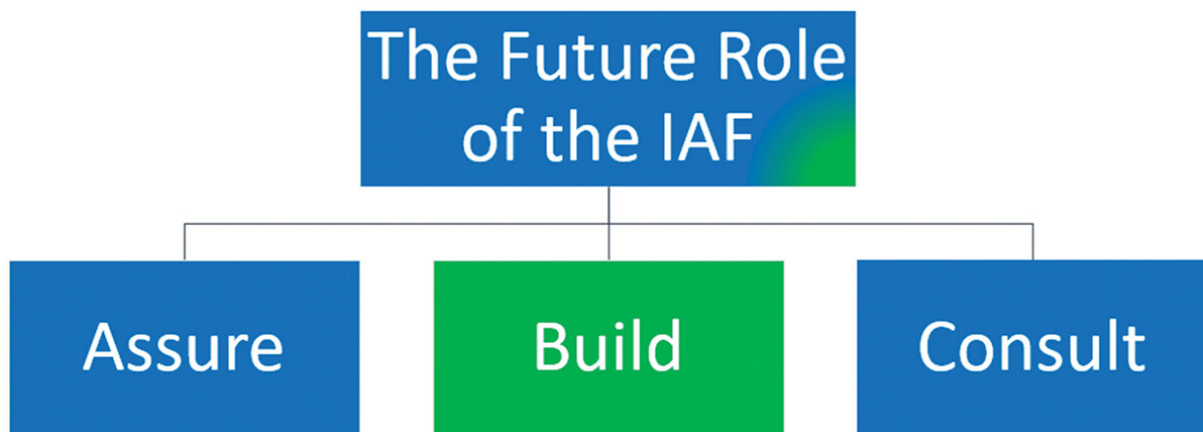


# Die zukünftige Rolle der Internen Revision:

## ASSURE . BUILD . CONSULT



© ABC-Model, Lenz-Hoos 2023

Dieser Artikel ist zuerst auf Englisch erschienen:

Rainer Lenz & Florian Hoos: THE FUTURE ROLE OF THE INTERNAL AUDIT FUNCTION: ASSURE. BUILD. CONSULT; EDPACS Volume67, 2023, Ausgabe 3 <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/07366981.2023.2165361>

The original English version of this paper is freely available via OPEN ACCESS.

Übersetzung: Dr. Urban Becker | Thomas Striebel | Thomas Schwalb

## Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	2
<b>Zusammenfassung.....</b>	<b>3</b>
<b>Einführung.....</b>	<b>3</b>
<b>Warum spielt die Interne Revision keine größere Rolle in der ESG-Arena? .....</b>	<b>5</b>
<b>Der Status Quo der IRF in Bezug auf ESG-Angelegenheiten .....</b>	<b>6</b>
<b>Verschwende niemals eine gute Krise: PIONEERING statt MANAGEMENT .....</b>	<b>7</b>
<b>Beseitigung von Hindernissen für den Beitrag der IRF in der ESG-Arena .....</b>	<b>12</b>
<b>Unser ABC-Modell © - Die zukünftige Rolle der Internen Revisions-Funktion .....</b>	<b>13</b>
<b>Schlussfolgerung .....</b>	<b>15</b>
<b>Anmerkungen .....</b>	<b>16</b>
<b>Danksagungen .....</b>	<b>18</b>
<b>Erklärung über die Offenlegung .....</b>	<b>18</b>
<b>Berichtigung Erklärung.....</b>	<b>18</b>
<b>Referenzen .....</b>	<b>18</b>

---

## Zusammenfassung

Chambers (2022) hat kürzlich eine "rote Fahne" gehisst, indem er darauf hinwies, dass interne Prüfer:innen Umwelt-, Sozial- und Governance-Risiken (ESG) zu Unrecht auf die lange Bank geschoben haben. Interne Revisor:innen spielen derzeit keine bedeutende Rolle bei der Prüfung von ESG-Risiken und erbringen auch kaum potenzielle Beratungsleistungen zu ESG-Risiken - auf beiden Seiten des Atlantiks. Wir diagnostizieren ein "ESG-Hilflosigkeitssyndrom". Wie in der Tierwelt befindet sich die Interne Revision auch bei ESG-Themen in einem Zustand des Stillstands. Die ESG-Herausforderung ist so groß und die Bedrohungen für die Rolle der Internen Revisions-Funktion (IRF) sind so real, dass der Berufsstand wie Tiere angesichts einer Bedrohung reagiert: Sie erstarren. Wir erörtern und hinterfragen die berufsständischen Forderungen nach "Objektivität" und "Unabhängigkeit" im ESG-Kontext, da sie ein Hindernis für die IRF darstellen könnten, eine bedeutende Rolle in der ESG-Agenda zu spielen. Wir schlagen vor, dass Praktiker eine Erweiterung des Repertoires der Internen Revision in Betracht ziehen. Wir schlagen ein ABC-Modell © der Internen Revision vor, bei dem „Build“ ("Aufbau") als neue dritte Säule der Wertschöpfung der Internen Revision hinzukommt, die die traditionellen Prüfungs- und Beratungsleistungen ergänzt. Wir ermutigen interne Prüfer:innen, bei der Bewältigung der ESG-Herausforderungen in ihren jeweiligen Organisationen zu "Bauherren" zu werden. Metaphorisch gesprochen lehnen wir uns Yvon Chouinard, den Gründer von Patagonia an, das oft als ESG-Vorbildunternehmen herangezogen wird, wenn wir vorschlagen "Let Internal Auditors Go Surfing" / „Lass Interne Revisor:innen surfen“ als unseren Aufruf zum Handeln.

---

\*

Beide Autoren haben gleichermaßen zu diesem Papier beigetragen.

© 2023 Der/die Autor(en). Veröffentlicht mit Lizenz von Taylor & Francis Group, LLC.

Dies ist ein Open-Access-Artikel, der unter den Bedingungen der Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives License (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>) verbreitet wird, die die nicht-kommerzielle Wiederverwendung, Verbreitung und Vervielfältigung in jedem Medium erlaubt, vorausgesetzt, das Originalwerk wird ordnungsgemäß zitiert und nicht verändert, umgewandelt oder in irgendeiner Weise darauf aufgebaut.

## Einführung

Die Definition der Internen Revision (IR) besagt, dass *die Interne Revision unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen erbringt, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft* (IPPF, 2017)". Die internationalen Grundsätze für die berufliche Praxis der Interne Revision<sup>1</sup> verweisen 24-mal auf den Begriff "Governance" und 18-mal auf "Risiko", während Begriffe im Zusammenhang mit Umweltaspekten nur selten und soziale Aspekte gar nicht erwähnt werden.

Im Jahr 2021 betonte das Global Institute of Internal Auditors (IIA) in einem Weißbuch, dass *"die Interne Revision eine wichtige Rolle bei der ESG-Reise einer Organisation spielen kann und sollte"* (IIA, 2021). Der Begriff ESG für - Umwelt, Soziales und Governance - wurde 2004 geprägt, abgeleitet von dem Bericht "Who Cares Wins"<sup>2</sup> Bericht der Vereinten Nationen (Pollman, 2022, S. 11-13). Der Bericht unterstreicht die herausragende Bedeutung von G

(Governance) bei der Definition von ESG mit den Worten: "Solide Unternehmensführung und Risikomanagement sind entscheidende Voraussetzungen für die erfolgreiche Umsetzung von Strategien und Maßnahmen zur Bewältigung ökologischer und sozialer Herausforderungen." Auf der Grundlage des Wertversprechens der Internen Revisionsfunktion und des jüngsten Aufrufs zum Handeln gibt es gute Gründe für die Annahme, dass die Interne Revisionsfunktion (IRF) gut positioniert ist, um eine Schlüsselrolle bei der Unterstützung des Managements und des Vorstands beim Risikomanagement und der Entwicklung interner Kontrollen im Zusammenhang mit Umwelt-, Sozial- und Governance-Themen (ESG) zu spielen.

Dennoch scheinen die ESG-Themen weit davon entfernt zu sein, gut in die Arbeit der Internen Revision integriert zu sein. Unter Bezugnahme auf das Weltwirtschaftsforum und anderen Organisationen kommt Chambers (2022) zu dem Schluss, dass *"ESG insgesamt eines der am schnellsten wachsenden Risiken in diesem Jahr ist (...)"*; *"ein Top-Risiko für 2023"* (Chambers, 2022, S. 6). Gleichzeitig ergab seine Umfrage unter 188 CAEs<sup>3</sup> und Leitern der Internen Revision in Unternehmen, die hauptsächlich in Nordamerika ansässig sind, dass ESG-Risiken auf ihrer Prioritätenliste für Prüfungen im Jahr 2023 ganz unten stehen, mit einer deutlich geringeren Priorität als beispielsweise Cyber- und Datensicherheit, Gewinnung und Bindung von Talenten, makroökonomische Bedingungen, regulatorische Änderungen, Fragen der Lieferkette usw. (Chambers, 2022, S. 7).

Interne Prüfer:innen sind weit davon entfernt, ESG-Aspekte ausreichend in ihre Risikobewertungen zu integrieren. Chambers (2022, S. 8) zieht eine *"rote Fahne"* hoch und warnt die internen Prüfer:innen davor, *"nicht an die Perspektiven des letzten Jahres gebunden zu sein"*. Er schlägt vor, dass *"Sie Ihre Risikobewertung überdenken sollten, wenn es eine deutliche Diskrepanz zwischen dem gibt, was Sie als hohes Risiko für Ihr Unternehmen ansehen, und dem Risikofokus anderer Prüfungsexperten und Organisationen."* Es besteht also eine erhebliche Diskrepanz: Einerseits ist es schwer, jemanden in einer Organisation zu finden - insbesondere unter Vorstandsmitgliedern und Führungskräften, die die Hauptkunden der Internen Revisionsfunktion sind - der behaupten würde, dass ESG-Risiken unwichtig sind. Andererseits werden ESG-Risiken in der eigentlichen Arbeit der Internen Revisoren nach wie vor vernachlässigt.

Schlimmer noch: Interne Prüfer:innen schenken ESG-bezogenen Prüfungsleistungen nicht nur wenig Aufmerksamkeit, sondern spielen auch keine nennenswerte Rolle bei der Unterstützung der Geschäftsleitung und des Vorstands mit den Beratungsleistungen, die die Interne Revisionsfunktion erbringen könnte. In Anlehnung an die Ergebnisse der Chambers-Umfrage (Eulerich et al., 2022) für die USA zeigen Eulerich et al. (2022, S. 78) auf der Grundlage einer Umfrage unter 107 Innenrevisor:innen, dass *"das Nichteinbeziehen der Internen Revisionsfunktion in ESG"* (Eulerich et al., 2022, S. 78) auch in Europa ein Problem darstellt. Die Studie kommt zu dem Schluss, dass die Internen Revisor:innen *"die Beratungskomponente weitgehend unberücksichtigt lassen"* (Eulerich et al., 2022, S. 79).

Der Status quo der Internen Revisions-Funktion im Bereich ESG-Risikomanagement und -Beratung ist überraschend, denn starke Anzeichen für die wachsende Bedeutung von ESG-bezogenen Risiken und die daraus resultierenden erweiterten Berichterstattungsaktivitäten sind seit langem zu beobachten: Es begann 1997, als die Global Reporting Initiative (GRI) gegründet wurde und Standards für die Berichterstattung über die nichtfinanziellen Auswirkungen eines Unternehmens auf die Gesellschaft und den Planeten entwickelte. Im Jahr 2010 folgte die Gründung des International Integrated Reporting Council (IIRC) mit dem Ziel, die ESG-Dimensionen in einen Jahresbericht zu integrieren, um die finanzielle Wertschöpfung zu begleiten und zu erläutern. Die Bemühungen der Europäischen Union (EU) um die nichtfinanzielle Berichterstattung werden durch Richtlinien wie die Non-Financial Reporting Directive (NFRD)<sup>4</sup> und die in Kürze zu verabschiedende Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (CSRD), die von der EU-Taxonomie begleitet wird,<sup>5</sup> stellen weitere Meilensteine dar, an dem eine ganze Region mit der Entwicklung neuer Standards für die nichtfinanzielle Berichterstattung beschäftigt ist. Hinzu kommen die Entwicklungen seit der COP 26 in Glasgow im Jahr 2021, als die IFRS Foundation die Gründung des International Sustainability Standards Board (ISSB) bekannt gab. Letzteres hat viele der bis dahin zersplitterten Standardsetzer und Initiativen wie die Task Force on Climate-Related Financial Disclosure (TCFD), das Sustainability Accounting Standards Board (SASB) und das IIRC unter der Leitung von Ex-Danone-CEO Emmanuel Faber zusammengeführt und die zur wichtigsten Triebkraft für die obligatorische Nachhaltigkeitsberichterstattung weltweit geworden sind.

Diese Veränderungen und sich abzeichnenden Trends in der Landschaft der Standardsetzung sind in dem Bereich, in dem Interne Revisor:innen normalerweise tätig sind, seit langem sichtbar. Sie wurden von zahlreichen Aufrufen begleitet, die die IRF ermutigten, eine größere Rolle im ESG-Bereich zu spielen. Es ist daher äußerst schwer zu verstehen, warum der Berufsstand der Innenrevisor:innen so wenig Antworten auf die drängendsten Fragen unserer Zeit für fast alle Organisationen da draußen hat. Chambers (2022, S. 21) fordert uns zu Recht auf, *"ESG-Risikobereiche jetzt zu priorisieren"*.

### **Warum spielt die Interne Revision keine größere Rolle in der ESG-Arena?**

Wir erklären die bisherige Passivität der Internen Revision auf der Grundlage unserer Gespräche mit Innenrevisor:innen und zahlreicher Interaktionen mit Vorstandsmitgliedern und Topmanagern wie folgt: Wir sind auf den Begriff des ESG-Hilflosigkeitssyndroms der IRF gestoßen, der unserer Meinung nach gut erklärt, warum nichts passiert. Wie in der Welt der Tiere befindet sich die Interne Revision bei ESG-Themen in einem Zustand des Stillstands und ergreift nur langsam (unzureichende) Maßnahmen. Die ESG-Herausforderung ist so groß und die Bedrohungen für die Rolle der Internen Revision sind so real, dass der Berufsstand wie viele Tiere angesichts einer Bedrohung reagiert: Sie erstarren.

Als Lösung schlagen wir vor, dass interne Prüfer:innen jetzt einen Beitrag leisten und mehr Wert schaffen. Wir schlagen vor, das Repertoire der Internen Revision zu erweitern, was von einigen in der Fachwelt möglicherweise als radikaler Ansatz zur Neugestaltung der Internen Revisions-Funktion angesehen wird, aber der Internen Revisions-Funktion dabei helfen sollte, dem Syndrom der ESG-Hilflosigkeit zu entkommen und ein Akteur im Herzen einer effektiven Unternehmensführung zu werden. Ein rechtzeitiges Eingreifen in ESG-Themen ist für viele Unternehmen in vielen Branchen im kommenden Jahrzehnt überlebenswichtig oder wird es werden.

Die Metapher, die unser Denken leitet, um eine mögliche zukünftige Richtung für die Interne Revisions-Funktion zu illustrieren, ist die eines Schwimmers<sup>6</sup> der es vorzieht, in einem Pool mit klar definierten Grenzen zu schwimmen (d.h. der Status quo der meisten Internen Revisions-Funktionen), der aber zu einem wertorientierten Surfer werden sollte, der sich in den wilden Ozean hinauswagt - wenn es wichtig und notwendig ist - und der den organisatorischen Lernpfad mitgestalten und aktiv dazu beitragen sollte, indem er auf den Wellen reitet, die sich im wilden Ozean aufbauen (d.h. dem aktuellen Kontext, in dem Organisationen arbeiten). Metaphorisch gesprochen schlagen wir vor, dass Organisationen die Internen Revisor:innen "surfen lassen". Bevor wir ein Modell für die Interne Revisions-Funktion vorschlagen, dass ihr ermöglicht, eine größere Rolle in der ESG-Arena zu spielen, wollen wir als Nächstes den Status quo erörtern, um besser zu verstehen, warum sich die Interne Revisions-Funktion noch nicht zufriedenstellend in ESG engagiert hat.

## **Der Status Quo der IRF in Bezug auf ESG-Angelegenheiten**

Im Jahr 1997 wurde die Global Reporting Initiative (GRI)<sup>7</sup> gegründet: *"25 Jahre Unterstützung für nachhaltige Entscheidungen"*. Im Jahr 2022, 25 Jahre später, zeigt Chambers (2022) "eine rote Fahne" für interne Prüfer:innen hoch, die ESG-Risiken zu Unrecht auf die lange Bank geschoben haben. In Bezug auf ESG spielen Interne Prüfer:innen keine Rolle, wenn es darum geht, Sicherheit zu erlangen, und sie liefern auch keine potenziellen Beratungsleistungen hierzu - auf beiden Seiten des Atlantiks (Chambers, 2022; Eulerich et al., 2022).

Lenz und Jeppesen (2022, S. 6) stellen fest, dass *"ESG zu einer Frage von "Do or Die" für die Gesellschaft, für Unternehmen und für interne Prüfer:innen wird"*. Viele führende Persönlichkeiten im Bereich der Interne Revision schließen sich dieser Aussage an, und dennoch wird die Interne Revision im Nachhaltigkeitsbericht von Deloitte (2022) mit keinem Wort erwähnt.

Zwar berücksichtigen einige Interne Revisions-Funktionen börsennotierter Unternehmen in stark regulierten Umfeldern bereits ESG-Themen, doch die meisten Unternehmen, die über eine Interne Revisions-Funktion verfügen, sehen ESG-bezogene Risiko- und Governance-Themen noch in den Kinderschuhen, obwohl die rechtzeitige Erreichung der Ziele für

nachhaltige Entwicklung (Sustainable Development Goals (SDGs)) mit erheblichen Herausforderungen verbunden ist.<sup>8</sup>

Braasch und Velte (2022, S. 1) untersuchten die Qualität der Klimaberichterstattung deutscher DAX30-Unternehmen und kamen zu dem Schluss, dass *"die Unternehmen im Bereich der Corporate Governance schlechte Berichtsquoten aufwiesen, was darauf hindeutet, dass sie die Klimaberichterstattung symbolisch nutzen, um sich in einem günstigen Licht darzustellen und Legitimität in der Gesellschaft zu erlangen"*.

Eulerich et al. (2022) liefern empirische Belege für die mangelnde Beteiligung von Innenrevisor:innen an ESG-Themen und verweisen auf das fehlende Bewusstsein der Stakeholder (laut den 107 Innenrevisor:innen aus Europa (hauptsächlich Deutschland), die an ihrer Umfrage teilnahmen). Demnach wissen viele Stakeholder immer noch nicht, was die Interne Revision im ESG-Bereich tun kann und sollte. Obwohl die Bereitschaft besteht, sich in der ESG-Arena zu engagieren, fehlt es den Innenrevisor:innen an unterstützenden Leitlinien und einem klaren Rahmen, der alle Möglichkeiten zur Mitwirkung abdeckt.

Lenz und Jeppesen (2022) weisen darauf hin, dass das Wertversprechen der Internen Revision unklar ist und ein klares Alleinstellungsmerkmal (USP) fehlt. In diesem Sinne zeigen drei Finger zurück auf den Berufsstand der Interne Revision. Derzeit arbeitet das Institute of Internal Auditors, das Global-IIA, an der Überarbeitung des IPPF, des International Professional Practices Framework,<sup>9</sup> was eine fantastische Gelegenheit bietet, die USP und die Rolle der Innenrevisor:innen im ESG-Kontext zu klären.

Es gibt ein ungenutztes Potenzial - als Anbieter von Sicherheit und als Berater. *"Es muss geklärt werden, wie sich Interne Revisor:innen im Bereich ESG engagieren können, ohne ihre Unabhängigkeit zu verlieren"*, fassen Eulerich et al. (2022, S. 81) zusammen. Eine klarere Positionierung der Internen Revisor:innen als Förderer des Lernens und des Wandels in der ESG-Arena kann daher ein Weg zur Überwindung von Hindernissen sein, von denen einige, einschließlich der professionellen Forderung nach Unabhängigkeit und Objektivität, selbstverschuldet sind. Bevor wir auf diese Begriffe eingehen, die im Mittelpunkt der Internen Revision stehen, argumentieren wir, dass sich der Kontext der Arbeit der Internen Revisionsfunktion dramatisch verändert hat, was wiederum die fortwährende Verwendung von Unabhängigkeit der Funktion und Objektivität der Internen Revisor:innen als Leitprinzipien in Frage stellt.

## **Verschwende niemals eine gute Krise: PIONEERING statt MANAGEMENT**

Seit dem Ausbruch von COVID-19 mussten alle Innenrevisor:innen zu Pionier:innen werden. Interne Audits vor Ort waren beispielsweise keine Option mehr, und die meisten internen Prüfer:innen mussten damit beginnen, Audits aus der Ferne durchzuführen. Folglich war der Ausbruch von COVID-19 ein entscheidender Moment für den Berufsstand der

Innenrevisor:innen. Keine Veränderung, keine Innovation der Praktiken, „business as usual“ – dies waren keine Optionen für die wertschöpfenden internen Prüfer:innen.

Das soziale Kapital der Innenrevisor:innen bei der Geschäftsführung und dem Vorstand ist in Krisenzeiten entscheidend. In Anbetracht ihrer einzigartigen Positionierung und Perspektive haben Innenrevisor:innen eine Menge zu bieten. Fairness in Beziehungen ist der Schlüssel und die Voraussetzung dafür, dass die Interne Revision Teil der Lösung (und nicht des Problems) sein kann. Gemeinsame Ziele, gemeinsames Wissen und effektive Kommunikation (häufig, zeitnah und problemlösungsorientiert) sind die wichtigsten Bestandteile einer erfolgreichen, wertschöpfenden Internen Revision.<sup>10</sup> Nicht nur angesichts der COVID-Krise, sondern auch angesichts zahlreicher ESG-bezogener Krisen wie Klimawandel, Verlust der Artenvielfalt und erzwungene Migration besteht die Chance darin, die Rolle der Internen Revisions-Funktion zu überdenken. Dazu ist es wichtig, den sich verändernden Kontext anzuerkennen, in dem Interne Revisor:innen tätig sind.

Interne Prüfer:innen sind traditionell gut darin, mit Kompliziertheit umzugehen, indem sie sich mit der WAS IST-Frage befassen. Nuijten et al. (2015) schlagen vor, dass die Interne Revision ihr Repertoire erweitert, um besser auf die Bedürfnisse und Anforderungen der VUCA-Welt<sup>11</sup> und BANI gerecht zu werden.<sup>12</sup> Der traditionelle Ansatz, sich mit "Kompliziertheit" zu befassen, reicht nicht mehr aus. Die neue Welt wird besser durch interaktive Komplexität beschrieben (Nuijten et al., 2015, S. 195): "Interaktive Komplexität ist ein dynamischer Prozess, bei dem sich das System und die Agenten in ihren gegenseitigen Interaktionen gemeinsam entwickeln."<sup>13</sup>

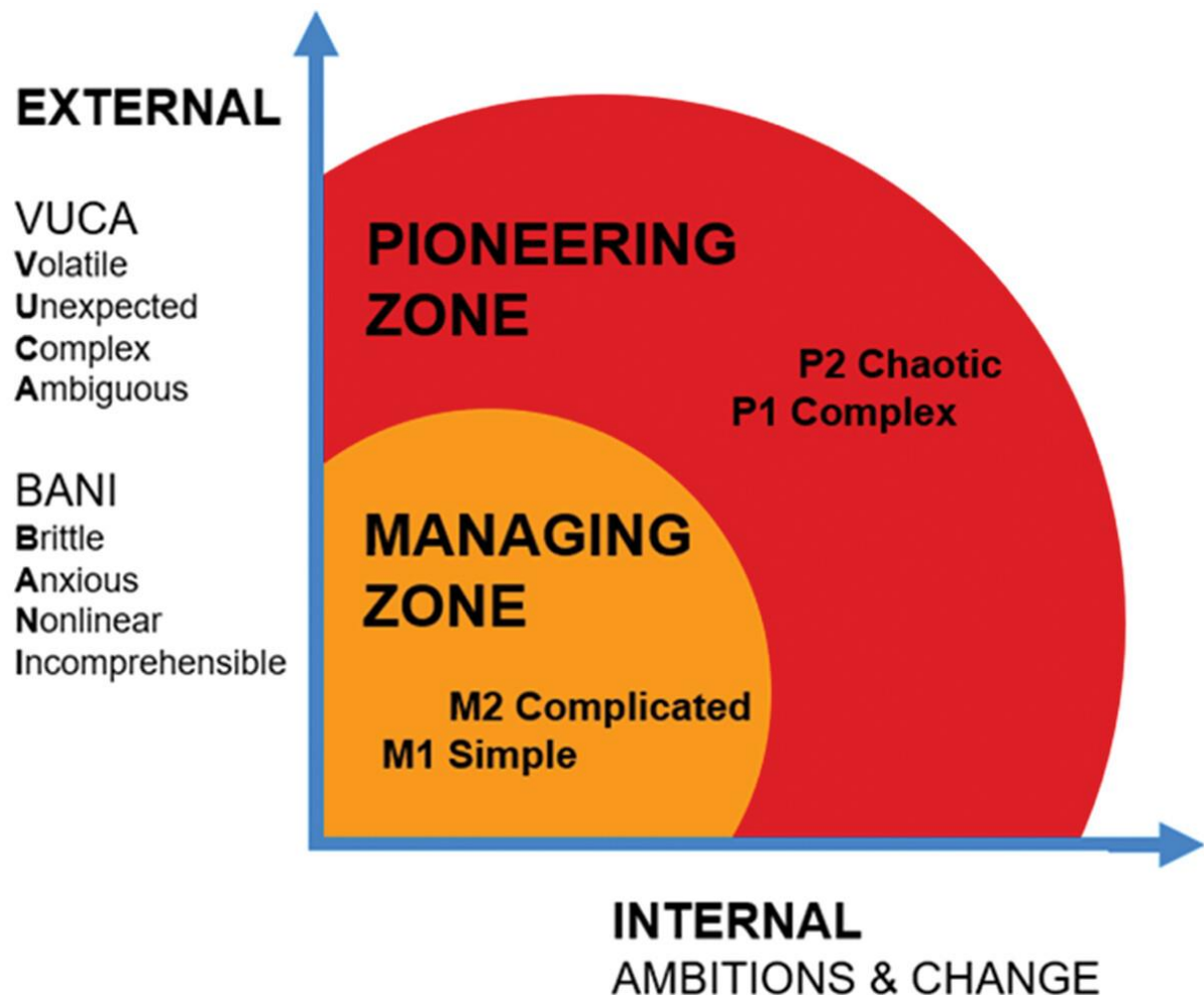
Snowden und Boone (2007) liefern einen Rahmen (den "*Cynefin-Rahmen*"), der nicht nur die sich verändernden Kontexte veranschaulicht, sondern auch verschiedene Arten von Antworten vorschlägt. Die Autoren teilen die Probleme, mit denen Führungskräfte konfrontiert sind, in vier Kategorien ein:

1. Einfache Kontexte: Der Bereich der besten Praktiken
2. Komplizierte Kontexte: Die Domäne der Experten
3. Komplexe Kontexte: Der Bereich der Emergenz
4. Chaotische Kontexte: Der Bereich der schnellen Reaktion

Interne Prüfer:innen müssen ihr Repertoire erweitern, um mit dem sich wandelnden Kontext von kompliziert bis komplex umgehen zu können. Um relevant zu bleiben, müssen interne Prüfer:innen vertrauter werden mit dem WENN-Fragen-Typ und mit dem Szenario-Denken, wie von Nuijten et al. (2015) vorgeschlagen.



Wir wenden das Modell von Snowden und Boone (2007) an, um die potenziellen Rollen zu veranschaulichen, die Innenrevisor:innen spielen können, und um zu zeigen, wie sie sich je nach den verschiedenen Kontexten verändern. Wir führen (siehe [Abbildung 1](#)) die Begriffe MANAGEMENT-ZONE und PIONIER-ZONE ein<sup>14</sup>



**Abbildung 1. Die Management-Zone und die Pionier-Zone**

Nach unserer Definition besteht die MANAGEMENT-ZONE aus EINFACHEN (M1) und KOMPLIZIERTEN (M2) Zusammenhängen. Hier gibt es in der Regel eine richtige Antwort oder ein enges Spektrum an richtigen Antworten. In diesen Zusammenhängen können interne Prüfer:innen den Anspruch erheben, objektiv zu sein. Wir bezweifeln, dass in diesen Kontexten in Zukunft eine wertschöpfende interne Revision stattfinden wird. Nach Snowden und Boone (2007) sind "einfache Zusammenhänge durch Stabilität und klare, für jeden leicht erkennbare Ursache-Wirkungs-Beziehungen gekennzeichnet". Sie fahren fort: "Komplizierte Zusammenhänge können im Gegensatz zu einfachen Zusammenhängen mehrere richtige Antworten enthalten, und obwohl es eine klare Beziehung zwischen Ursache und Wirkung gibt, kann sie nicht jeder sehen. (...) In einem komplizierten Zusammenhang gibt es mindestens eine richtige Antwort."

Nach unserer Definition besteht die PIONIER-ZONE aus komplexen (P1) und chaotischen (P2) Kontexten. Nach Snowden und Boone (2007) sind *"die meisten Situationen und Entscheidungen in Organisationen komplex, weil eine größere Veränderung - ein schlechtes Quartal, ein Wechsel im Management, eine Fusion oder Übernahme - Unvorhersehbarkeit und Wandel mit sich bringt. In diesem Bereich können wir nur im Nachhinein verstehen, warum etwas passiert"*. Außerdem *"wäre es in einem chaotischen Kontext sinnlos, nach richtigen Antworten zu suchen: Die Beziehungen zwischen Ursache und Wirkung sind unmöglich zu bestimmen, weil sie sich ständig verschieben und es keine überschaubaren Muster gibt, sondern nur Turbulenzen."*

Auf der Grundlage der Definitionen von Snowden und Boone (2007) ist die Objektivität interner Prüfer:innen eine Illusion in der PIONIER-ZONE, in KOMPLEXEN (P1) und CHAOTISCHEN (P2) Zusammenhängen. In komplexen Kontexten können wir nur im Nachhinein verstehen, was passiert. Dies ist der Bereich des "Unbekannten". Snowden und Boone (2007) verweisen auf den Regenwald als Beispiel, der sich in ständigem Wandel befindet und eine experimentellere Art des Managements erfordert. *"In einem chaotischen Kontext wäre es sinnlos, nach richtigen Antworten zu suchen"*. *Die Ereignisse des 11. September 2001 fallen zum Beispiel in diese Kategorie"*. Auch in komplexen und chaotischen Kontexten, wie sie hier definiert werden, kann es keine Sicherheit geben.

Wir betrachten das ESG-Management als Teil eines Pionierweges. In dieser Kategorie gibt es nicht die eine richtige Antwort, sondern viele mögliche Wege, die verfolgt werden können. In Zukunft brauchen wir eine wirksame Interne Revision in der Pionierzone, in komplexen und chaotischen Kontexten. Dies ist die Arena, in der wir den zukünftigen Raum der wertschöpfenden Interne Revision finden können. Aufbauend auf unserer Eingangs vorgestellten Metapher, schlagen wir daher vor, dass interne Prüfer:innen keine Angst davor haben sollten, die PIONIER-ZONE zu betreten und zu Surfern im wilden Ozean zu werden.

Die folgende **Abbildung 2** veranschaulicht die Verwendung unserer Metapher für die Interne Revision:



**Abbildung 2 Drei Typen von Innenrevisor:innen.**

Unsere Mini-Typologie unterscheidet drei Typen von Innenrevisor:innen: den Steher, den Schwimmer und den Surfer. Typ 1 steht am Rande, er/sie ist nicht sonderlich an dem beteiligt, was in der Organisation vor sich geht. Typ 2 macht das Übliche, schwimmt sozusagen in einem ruhigen Becken. Typ 3 ist das, was Eulerich und Lenz (2020) als "Value Driver" bezeichnen, der auf dem wilden Ozean surft.<sup>15</sup> Während die Rolle der internen Prüfer:innen im Laufe der Zeit und je nach Aufgabe variieren kann, bedeutet ein Beitrag zur ESG-Agenda, unbekanntes Terrain zu betreten, was wiederum interne Prüfer:innen vom Typ 3 erfordert, die bereit sind, auf dem wilden Ozean zu surfen und damit die PIONIER-ZONE zu betreten.

Das ist leichter gesagt als getan. Die folgenden zwei rhetorischen Fragen zeigen das Dilemma vieler interner Prüfer:innen: (1) Wie prüft man etwas, das man noch nie geprüft hat? Das kann man angehen. (2) Welchen Sinn hat es, etwas zu prüfen, das es gar nicht gibt? Das

klings nach einer unmöglichen Aufgabe - oder nach einem wirklich kurzen Auftrag, der wenig oder gar keinen Wert hat.

## **Beseitigung von Hindernissen für den Beitrag der IRF in der ESG-Arena**

Können Innenrevisor:innen mehr tun? Wir sind der Ansicht, dass interne Prüfer:innen in der Pionierphase ihr Portfolio um eine Kompetenz erweitern können: Sie werden zu Bauherren und Mitgestaltern. Wir plädieren dafür, dass die ESG-Reise eine jener komplexen Gelegenheiten sein kann, bei denen interne Prüfer:innen und der Berufsstand der internen Revision aus ihrer Komfortzone heraustreten und traditionelle Grenzen durchbrechen sollten, um wirklich wertschöpfende Beiträge zu einem wichtigen Thema zu leisten.

Bei dem Bestreben, traditionelle Barrieren zu durchbrechen, betrachten wir die professionelle Forderung nach "Objektivität" und "Unabhängigkeit" als zwei Hindernisse, die es in diesem Zusammenhang zu überwinden gilt. Diese beiden Hürden stehen dem Beitrag der Internen Revision in der ESG-Arena im Weg, und wir argumentieren, dass diese nur schwer aufrechtzuerhalten sind, während die Rolle der Internen Revisions-Funktion in ESG erweitert wird.

Zuallererst betreten wir auf der ESG-Reise unbekanntes Terrain, wir betreten die PIONIER-ZONE, in der es, wie oben beschrieben, keine Objektivität geben kann. Daher sollte die angestrebte Forderung nach Objektivität für interne Prüfer:innen in der PIONIER-ZONE, die mit komplexen und chaotischen Kontexten zu tun haben, nicht von Belang sein.

Zweitens kann das gelegentlich missbrauchte oder falsch interpretierte Konzept der Unabhängigkeit internen Prüfer:innen manchmal als Vorwand für Untätigkeit dienen. Dieses Argument funktioniert im ESG-Kontext nicht. Und warum? In erster Linie und ganz einfach deshalb, weil es höchst unwahrscheinlich ist, dass interne Prüfer:innen mit ESG-bezogenen Prüfungsaufgaben betraut werden. Wie DeSimone et al. (2021, S. 563) argumentieren: *"Organisationen bevorzugen wahrscheinlich eher eine externe als eine interne Assurance, da externe Stakeholder die interne Assurance als weniger unabhängig und eher als Augenwischerei wahrnehmen könnten als eine externe Assurance."* Darüber hinaus hat der Europäische Rat am 28. November 2022 endgültig grünes Licht für die Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (CSRD) gegeben,<sup>16</sup> mit der ersten Verpflichtung zur Berichterstattung im Jahr 2025 für das Geschäftsjahr 2024. Die Richtlinie<sup>17</sup> beinhaltet eine Verpflichtung zur **externen**<sup>18</sup> Überprüfung der Nachhaltigkeitsinformationen, zunächst mit begrenzter Sicherheit. Wie die Deloitte-Umfrage (2022, S. 3) feststellt, beginnen die Unternehmen, *"von der Verpflichtung zum Handeln"* überzugehen, und *"fast alle Befragten (96 %) planen, für den nächsten Berichtszyklus eine externe"*<sup>19</sup> *Bestätigung für den nächsten Berichtszyklus einzuholen"*. Die Prüfung wird also größtenteils von externen Wirtschaftsprüfern durchgeführt, die möglicherweise auch viel besser ausgestattet sind (in

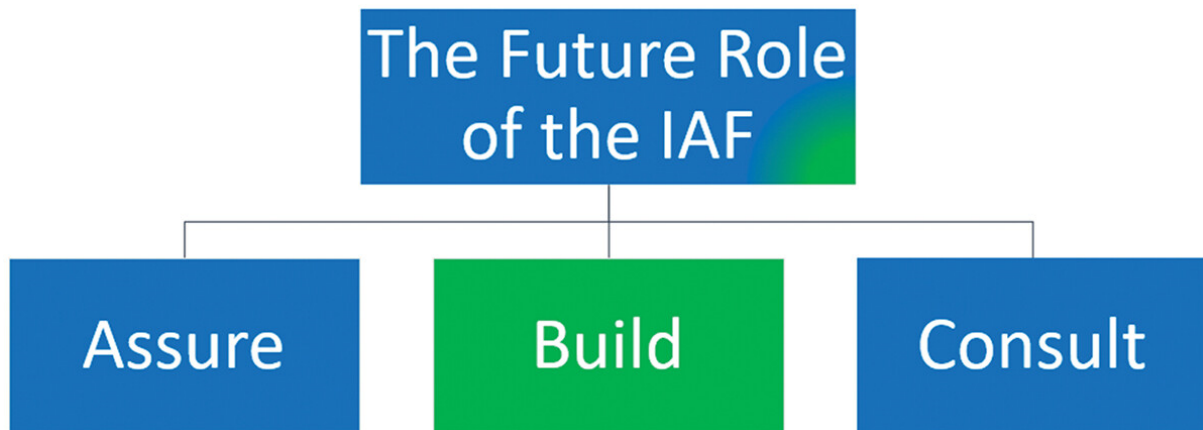
Bezug auf die Anzahl der Mitarbeiter und das Fachwissen), um die Herausforderung der ESG-Prüfung zu bewältigen.

Infolgedessen könnte das Gebiet der ESG-Assurance für die Interne Revisions-Funktion verschwinden, da sich ihre wichtigsten Stakeholder für diese Dienstleistung an externe Prüfer wenden. Gegenwärtig ist die einzige verbleibende Säule der internen Audittdienste in Bezug auf ESG: Interne Auditoren können mehr beratende Tätigkeiten ausüben.

Beratungsleistungen sind jedoch bisher *"weitgehend unberücksichtigt"* geblieben (Eulerich et al., 2022), wie in der umfangreichen Literatur zur Interne Revision dargelegt wurde. Feeney und Aiken (2022) von AuditBoard geben beispielsweise eine hilfreiche Anleitung zum Thema *"How do you audit never-before-audited business areas"*. Der Leitfaden für die interne Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten des Institute of Internal Auditors Singapore (Eulerich et al., 2022) und das Weißbuch 2021 des Institute of Internal Auditors in den USA (Global-IIA) über die Rolle der internen Revision bei der ESG-Berichterstattung sind ebenfalls sehr lesenswert. Gleiches gilt für Schor et al. (2022) von AuditBoard und Deloitte sowie McClure und Stone (2022) von Crowe. Auch wenn die Wirtschaftsprüfung nicht im Mittelpunkt der Rolle von internen Prüfer:innen in der ESG-Arena steht, sind Beratungsleistungen eine Möglichkeit. Wir schlagen daher vor, das Repertoire der Internen Revision auf der Grundlage des so genannten ABC-Modells zu erweitern, damit die IRF relevant bleiben kann.

### **Unser ABC-Modell © - Die zukünftige Rolle der Internen Revisions-Funktion**

Zusätzlich zu "prüfen" und "beraten" führen wir eine neue dritte Säule der Tätigkeit der Interne Revision ein, die dazu dient, das Wertversprechen der Internen Revisions-Funktion zu erweitern: "aufbauen". [Abbildung 3](#) unten veranschaulicht unser ABC-Modell. Wir ermutigen den Berufsstand der Internen Revision und die Mitarbeiter:innen der Internen Revision, zusätzlich zu den traditionellen Prüfungs- und Beratungsleistungen auch das "Tun", "Mitgestalten" oder "Aufbauen" als eine Kernaktivität zu betrachten. Wir fügen dem derzeitigen A- (Assurance) und C- (Consulting) Modell ein B (Building) hinzu, um es zu einem ABC-Modell © zu machen. Die neue Komponente ist unten in einer anderen Farbe dargestellt.



© ABC-Modell, Lenz-Hoos 2023

**Abbildung 3 Die zukünftige Rolle der IRF.**

Unser vorgeschlagenes ABC-Modell © für die künftige Rolle der IRF beinhaltet die neue Option des AUFBAUENS, eine Möglichkeit für interne Prüfer:innen, einen Mehrwert zu schaffen. Dies könnte von vielen als eine Überschreitung der derzeitigen Standards (IPPF, 2017) und als eine Ausweitung der im Drei-Linien-Modell skizzierten Rolle der Internen Revisions-Funktion wahrgenommen werden.<sup>20</sup> Es wäre sicherlich eine bemerkenswerte Veränderung gegenüber der derzeitigen Positionierung und dem Selbstverständnis vieler Internen Revisions-Funktionen, ein Ansatz, der möglicherweise nicht auf alle Umstände anwendbar ist.<sup>21</sup> Wir sehen jedoch, dass diese Erweiterung des Anwendungsbereichs mit dem aktuellen IPPF 1112 - Rollen des Leiters der Internen Revision über die Interne Revision hinaus (IPPF, 2017, S. 43) vereinbar sein kann, der besagt: *"Wenn der Leiter der Internen Revision Rollen und/oder Verantwortlichkeiten außerhalb der Internen Revision wahrnimmt oder dieses von ihm erwartet wird, müssen Vorkehrungen zur Begrenzung von Beeinträchtigungen der Unabhängigkeit und der Objektivität getroffen werden."*

Wir ermutigen CAEs und Führungskräfte, den potenziellen Beitrag der Internen Revision zu überdenken. Es gibt noch mehr. Interne Prüfer:innen können mehr tun. Wenn Innenrevisor:innen Pionierarbeit leisten, können sie zu Erbauern und Mitgestaltern eines leistungsfähigen ESG-Umfelds innerhalb des Unternehmens werden, das Risiken vorbeugt und dabei hilft, mehrere Szenarien für den zukünftigen Weg der Organisation in Abhängigkeit von sich verändernden Kontexten zu entwickeln. Wir plädieren dafür, dass die Beschäftigung mit ESG eine Gelegenheit für interne Prüfer:innen und den Berufsstand der Internen Revision sein kann, über ihre Kernaufgabe der Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen hinauszugehen und beim Aufbau eines ESG-Programms zu helfen - bevor es (von externen Prüfern, was wahrscheinlich ist) geprüft werden kann.

Auf dem Weg zu ESG können interne Prüfer:innen als Mitgestalter, als Konstrukteure, als Mitglieder des ESG-Teams am wertvollsten sein. Interne Prüfer:innen sind eine wertvolle,

leicht verfügbare Ressource, die jedoch - zum Teil aus selbstverschuldeten Gründen - leider oft vernachlässigt wird. Interne Prüfer:innen dienen internen Zwecken, sie sind in der Regel gut ausgebildet, lernen ständig dazu und können Lernen und Veränderungen fördern. Interne Prüfer:innen sind in der Regel gut positioniert (Typ 2 und 3, also eher als Typ 1, wie oben beschrieben), um eine Organisation bei ihrer kritischen ESG-Mission zu unterstützen, die das Schicksal vieler zukünftiger Geschäftsmodelle bestimmt.

Interne Prüfer:innen sollten in der Lage sein, den Wissensstand zu erweitern, indem sie Fragen stellen und strategisch zuhören.<sup>22</sup> Wir sehen Potenzial darin, interne Prüfer:innen deutlicher als Förderer von Lernen und Wandel zu positionieren.<sup>23</sup> Wir sehen einen vielversprechenden Weg in der Überwindung von Hürden, einschließlich jener, die durch die beruflichen Anforderungen an Unabhängigkeit und Objektivität gesetzt werden. Ein:e effektivere:r interne:r Prüfer:in kann *"ein Scharnier, ein Verbindungsglied, ein Vermittler von Beziehungen"* sein (Lenz, 2013, S. 205). Dies steht im Einklang mit McClure und Stone (2022), die interne Prüfer:innen als Dolmetscher auf dem Weg zu einer erfolgreichen ESG-Berichterstattung und -Verwaltung betrachten und sagen, dass interne Prüfer:innen *"die Position der Geschäftsleitung und des Vorstands sowie die regulatorischen Erwartungen verstehen. Mit ihrer Fähigkeit, Prozesse, Strategien und Risikomanagement miteinander zu verknüpfen, kann die interne Revision eine wichtige Rolle als Übersetzer spielen, wenn Unternehmen Teams aus dem gesamten Unternehmen zusammenbringen, um vorgeschlagene regulatorische Anforderungen zu erfüllen. Die Interne Revision kann auch eine zentrale Rolle bei der Einrichtung von Prozessen und IT-Kontrollen spielen (...)"*.

Es gibt viele Gründe, warum die Geschäftsleitung und der Vorstand in Erwägung ziehen könnten, durch die Anwendung eines ABC-Modells beim Aufbau ihres ESG-Programms mehr Nutzen aus ihren internen Auditkapazitäten zu ziehen. Die Interne Revision ist potenziell gut gerüstet, um ESG auf einen guten Weg zu bringen. Die Zeit ist reif, um diese Aufgabe zu bewältigen. Unser Aufruf zum Handeln: Lasst die Interne Revision surfen!

## Schlussfolgerung

Eine klarere Positionierung der internen Prüfer:innen als Förderer von Lernen und Wandel<sup>24</sup> ist ein vielversprechender Weg zur Überwindung von Hürden, einschließlich der beruflichen Anforderungen an Unabhängigkeit und Objektivität.

Wir empfehlen den CAEs, mit der Geschäftsleitung und dem Vorstand zu diskutieren: "Wie kann die Interne Revision die Organisation am besten dabei unterstützen, ESG und die damit verbundenen Risiken erfolgreich zu managen?" Eine solche Diskussion kann neue Möglichkeiten für Innenrevisor:innen aufzeigen, den Wert ihrer Dienstleistungen zu steigern. ESG ist ein heißes Thema, und das wird es für alle kommenden Generationen sein. Bislang hat die Interne Revision jedoch zu wenig dazu beigetragen.

Angesichts der Komplexität der ESG-Herausforderungen befinden wir uns alle in der Pionierphase, und es gibt kein Allheilmittel, keinen Experten, der sie erfolgreich für uns lösen kann. Der "Garten" der ESG, um die Metapher von Lenz und Jeppesen (2022) zu verwenden, ist nie fertig. Unser Plädoyer für den Einsatz externer Berater im Zusammenhang mit ESG lautet daher, sie sehr selektiv und klug einzusetzen.

Wir fordern auch den globalen Standardsetzer, das IIA, auf, das Repertoire der Innenrevisor:innen zu erweitern. Unser einfaches ABC-Modell © schlägt vor, den internen Prüfer:innen zu erlauben, "Dinge zu tun". Wir schlagen vor, den Aufgabenbereich der Internen Revisor:innen gegebenenfalls um den Bereich „Bauen“ zu erweitern, um die bestehenden Prüfungs- und Beratungsleistungen zu ergänzen.

Wir argumentieren, dass die Geschichte des angeketteten Elefanten<sup>25</sup> einigen IRFs ähnelt, die an vergangene Erfahrungen gebunden sind. Der Elefant wird nicht durch ein mickriges Seil, sondern durch seine Glaubenssätze zurückgehalten. Die Interne Revision kann noch mehr tun.

Wir gehen davon aus, dass die Aufnahme des Begriffs „Bauen“ in das Repertoire der Innenrevisor:innen sich als wertvoll erweisen wird, insbesondere für kleinere Interne Revisionsabteilungen, und ihre Realität besser widerspiegelt. Dies ist besonders wichtig, da die meisten internen Revisionsabteilungen klein sind: *„Weltweit gaben 51% (48% in Nordamerika) der Befragten an, dass ihre interne Revisionsfunktion aus fünf oder weniger Mitarbeitern besteht. Allgemeiner ausgedrückt: 71 % (73 % in Nordamerika) gaben an, dass ihr Team aus 10 oder weniger Mitarbeitern besteht.“*<sup>26</sup>

Kurz gesagt lautet unser Credo für den Beitrag der Internen Revisions-Funktion zur ESG-Agenda: „Lasst die Internen Revisor:innen surfen gehen!“

## Anmerkungen

1. IPPF (2017), online abgerufen am 16. Dezember 2022, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), <https://www.iiainigeria.org/wp-content/uploads/2022/02/IPPF-Standards-2017.pdf>.
2. Pollman (2022, S. 11) verweist auf: THE GLOBAL COMPACT, WHO CARES WINS: CONNECTING FINANCIAL MARKETS TO A CHANGING WORLD (2004).
3. CAE steht für Chief Audit Executive.
4. Die Richtlinie 2014/95/EU, die auch als Richtlinie über die nichtfinanzielle Berichterstattung (NFRD) bezeichnet wird, war die erste EU-Richtlinie, die die Offenlegung von nichtfinanziellen und Diversitätsinformationen für bestimmte große Unternehmen verbindlich vorschreibt.
5. EU-Taxonomie für nachhaltige Aktivitäten, online abgerufen am 16. Dezember 2022, [https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities\\_en](https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities_en).
6. Lenz (2013) verweist auf das "Schwimmen in der Organisation" als Metapher für einen wirksamen internen Prüfer, der eine wirksame IRF darstellt. Wir bauen darauf auf.



7. Online abgerufen am 19. Dezember 2022, <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>.
8. Der Bericht über die Ziele für nachhaltige Entwicklung (Sustainable Development Goals, SDGs) gibt jährlich einen Überblick über die Fortschritte bei der Umsetzung der Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung. Dem Bericht zufolge ist *"die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung in großer Gefahr"*. Mit Blick auf die ESG-Komponenten der 17 SDGs und unter Verweis auf SDG 13, Klimaschutz, *"schließt sich unser Zeitfenster zur Vermeidung einer Klimakatastrophe rapide"* (Vereinte Nationen, 2022, S. 20).
9. IPPF Evolution: The Standards Are Changing, online abgerufen am 15. Dezember 2022, <https://www.theiia.org/en/standards/ippf-evolution/>.
10. Lenz (2013).
11. Volatilität, Unsicherheit, Komplexität und Mehrdeutigkeit, Wikipedia, online abgerufen am 15. Dezember 2022, [https://en.wikipedia.org/wiki/Volatility,\\_uncertainty,\\_complexity\\_and\\_ambiguity#:~:text=%20Volatilität%2C%20Ungewissheit%2C%20Komplexität%20und%20Mehrdeutigkeit%20aus%20Wikipedia%2C,Komplexität%20und%20Mehrdeutigkeit%20von%20allgemeinen%20Bedingungen%20und%20Situationen](https://en.wikipedia.org/wiki/Volatility,_uncertainty,_complexity_and_ambiguity#:~:text=%20Volatilität%2C%20Ungewissheit%2C%20Komplexität%20und%20Mehrdeutigkeit%20aus%20Wikipedia%2C,Komplexität%20und%20Mehrdeutigkeit%20von%20allgemeinen%20Bedingungen%20und%20Situationen).
12. BANI - Wie kann man sich in einer chaotischen Welt zurechtfinden? Das Akronym BANI steht für Brittle, Anxious, Non-linear, and Incomprehensible. Think insights, online abgerufen am 15. Dezember 2022, <https://thinkinsights.net/leadership/bani/#:~:text=Das%20Akronym%20BANI%20steht%20für%20Brittle%2C%20Anxious%2C%20Non-linear%20und%20Incomprehensible>.
13. Nuijten et al. (2015, S. 199): "Der Gegensatz zwischen interaktiver Komplexität und Kompliziertheit ist für den Bereich der Interne Revision wichtig, weil er impliziert, dass es nicht möglich ist, *Sicherheit* über die Qualität, den Output oder die Managementkontrolle eines interaktiv komplexen Systems zu erlangen."
14. Der Mitautor Rainer Lenz erwähnte dieses Modell erstmals 2017 als Referent auf der Europäischen Konferenz des Institute of Internal Auditors (ECIIA) in Basel (Schweiz), als er über "SUCCESS - Simple, Unexpected, Concrete, Credible, Emotional, and Stories" sprach, [https://drrainerlenz.files.wordpress.com/2017/09/eciia-2017\\_dr-rainer-lenz\\_21-09-2017.pdf](https://drrainerlenz.files.wordpress.com/2017/09/eciia-2017_dr-rainer-lenz_21-09-2017.pdf), Seite 13.
15. Lenz und Jeppesen's (2022).
16. Pressemitteilung des Europäischen Rates vom 28. November 2022, online abgerufen am 15. Dezember 2022, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/11/28/council-gives-final-green-light-to-corporate-sustainability-reporting-directive/>.
17. RICHTLINIE DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, der Richtlinie 2004/109/EG, der Richtlinie 2006/43/EG und der Richtlinie 2013/34/EU in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/PE-35-2022-INIT/en/pdf>.
18. Info: Die Hervorhebungen in **Fettdruck** wurden von den Autoren dieses Artikels hinzugefügt.
19. Info: Die Hervorhebungen in **Fettdruck** wurden von den Autoren dieses Artikels hinzugefügt.
20. Three Lines Model, online abgerufen am 16. Dezember 2022, <https://www.theiia.org/en/content/position-papers/2020/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense/>.
21. Wir regen an, die vorgeschlagene Komponente B ("Build") weiter zu erforschen, um das Verständnis für die angewandten Praktiken zu verbessern und die Zusammenarbeit zwischen

der Interne Revision und den Kollegen in der jeweiligen Organisation, d. h. der ersten und zweiten Linie, zu bereichern.

22. Lenz (2013): "Das lateinische Wort "audire" bedeutet im Englischen "hören". Wie Ridley (2008, S. 293) feststellt, "werden die richtigen Fragen immer der Schlüssel zu einer wirksamen Interne Revision sein. Genauso wie das richtige Zuhören!" Eine tiefere Bedeutung liegt in der Tatsache, dass der Mensch zwei Ohren und einen Mund hat (so dass wir doppelt so viel zuhören können wie wir sprechen). Das kann ein besonders guter Rat für interne Prüfer:innen sein."
23. Bitte beachten Sie die Seiten 7-8 bei der Präsentation "SUCCEsS - Simple, Unexpected, Concrete, Credible, Emotional, and Stories" auf der European Conference of the Institute of Internal Auditors (ECIIA) 2017 in Basel (Schweiz):  
[https://drrainerlenz.files.wordpress.com/2017/09/eciia-2017\\_dr-rainer-lenz\\_21-09-2017.pdf](https://drrainerlenz.files.wordpress.com/2017/09/eciia-2017_dr-rainer-lenz_21-09-2017.pdf).
24. Aufbauend auf Scharmer (2009, S. 126-128), ref. Rainer Lenz' Vortrag "SUCCEsS - Simple, Unexpected, Concrete, Credible, Emotional, and Stories" auf der European Conference of the Institute of Internal Auditors (ECIIA) 2017 in Basel (Schweiz), Seiten 7-8:  
[https://drrainerlenz.files.wordpress.com/2017/09/eciia-2017\\_dr-rainer-lenz\\_21-09-2017.pdf](https://drrainerlenz.files.wordpress.com/2017/09/eciia-2017_dr-rainer-lenz_21-09-2017.pdf).
25. Online abgerufen am 30. Dezember 2022, <https://www.brentwebb.com/post/the-beautiful-story-of-the-chained-elephant>.
26. Richard Chambers, Blog vom 01. August 2022, An Inconvenient Truth: Most Internal Audit Departments Are Small, online abgerufen am 19. Dezember 2022, <https://www.richardchambers.com/an-inconvenient-truth-most-internal-audit-departments-are-small/>.

## Danksagungen

Rainer und Florian danken David Jackson für das Korrekturlesen unseres Manuskripts.

Wir bedanken uns bei den Gutachtern unseres Artikels und bei Dan Swanson, dem Chefredakteur von EDPACS, für diese Gelegenheit.

Die Autoren danken David Hill, CEO von SWAP Internal Audit Services, für die Finanzierung von OPEN ACCESS.

## Erklärung über die Offenlegung

Der/die Autor(en) haben keinen potenziellen Interessenkonflikt angegeben.

## Berichtigung Erklärung

Dieser Artikel wurde mit geringfügigen Änderungen neu veröffentlicht. Diese Änderungen haben keinen Einfluss auf den wissenschaftlichen Inhalt des Artikels.

## Referenzen

- Braasch, A., & Velte, P. (2022). Climate reporting quality following the recommendations of the task force on climate-related financial disclosures: A focus on the German capital market. *Sustainable Development*, 1–15. ISI.
- Chambers, R. (2022). *2023 focus on the future report, internal audit must accelerate its response in addressing key risks*. AuditBoard.

- Chouinard, Y. (2016). *Let my people go surfing: The education of a reluctant businessman—Including 10 more years of business unusual, 15<sup>th</sup> printing*. Penguin Books.
- Deloitte. (2022, December). *Sustainability action report: Survey findings on ESG disclosure and preparedness*.
- DeSimone, S., D’Onza, G., & Sarens, G. (2021). Correlates of internal audit function involvement in sustainability audits. *Journal of Management & Governance*, 25(2), 561–591. [Crossref](#). [ISI](#).
- Eulerich, M., Bonrath, A., & Lopez-Kasper, V. (2022, November). Internal auditor’s role in ESG disclosure and assurance: An analysis of practical insights. *Corporate Ownership & Control*, 20(1), 2022. [Crossref](#).
- Eulerich, M., & Lenz, R. (2020). *Defining, measuring and communicating the value of internal audit*. Internal Audit Foundation.
- Feeney, C., & Aiken, J. (2022). *Step-by-step guide to building your ESG Program: Resources, best practices, and key considerations*. AuditBoard Inc.
- IIA 2021, The Institute of Internal Auditors, US. (2021). *Internal audit’s role in ESG reporting, independent assurance is critical to effective sustainability reporting. White Paper*. The Institute of Internal Auditors Inc.
- IIA 2022, The Institute of Internal Auditors, Singapore. (2022). *Guide to internal review of sustainability report*.
- IPPF. (2017). *International professional practices framework*. The Institute of Internal Auditors Inc. <https://www.iianigeria.org/wp-content/uploads/2022/02/IPPF-Standards-2017.pdf>
- Lenz, R. (2013). *Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study* [Doctoral Thesis 01|2013, Université catholique de Louvain - Louvain School of Management Research Institute]. <https://drrainerlenz.files.wordpress.com/2013/03/lenz-r.-2013-diss.pdf>
- Lenz, R., & Jeppesen, K. K. (2022). The future of internal auditing: Gardener of governance. *EDPACS*, 66(5), 1–21. [Crossref](#).
- McClure, C., & Stone, A. (2022, November 1). *Internal audit’s new role: ESG sustainability reporting, blog*.
- Nuijten, A., Van Twist, M., & van der Steen, M. (2015, November). Auditing interactive complexity: Challenges for the internal audit profession. *International Journal of Auditing*, 19(3), 195–205. Available at SSRN: [Crossref](#).
- Pollman, E. (2022). *The making and meaning of ESG. U of Penn, Inst for Law & Econ Research Paper No. 22-23, European Corporate Governance Institute - Law Working Paper No. 659/2022*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4219857>
- Ridley, J. (2008). *Cutting edge internal auditing*. John Wiley & Sons, Ltd.
- Scharmer, C. O. (2009). *Theory U: Leading from the future as it emerges*. Berret-Koehler Publishers.
- Schor, M., Robinson, C., & Wheeler, J. (2022). *How to audit ESG risk and reporting, key considerations for developing your environmental, social, and governance audit strategy, auditboard | Deloitte*.
- Snowden, D. J., & Boone, M. E. (2007). A leader’s framework for decision making. *Harvard Business Review*, 85(11), 68–76, 149. [PubMed](#). [ISI](#).
- United Nations. (2022). *The sustainable development goals report, publication issued by the department of economic and social affairs (DESA)*. <https://unstats.un.org/sdgs/report/2022/>