

Časopis za poslovnu teoriju i praksu
Rad primljen: 22.04.2020.
Rad odobren: 17.06.2020.

UDK 005.25:657.635(497.6)
DOI 10.7251/POS2024143S
Prethodna saopštenja

Stojanović Tamara, Univerzitet u Banjoj Luci, Bosna i Hercegovina,
tamara.stojanovic@agro.unibl.org

STANJE KONTROLNOG OKRUŽENJA U BOSNI I HERCEGOVINI – EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE

Rezime: *Predmet ovog istraživanja je stanje kontrolnog okruženja u organizacijama Bosne i Hercegovine, posmatrano iz ugla internih revizora, a s ciljem da se identifikuju najbolje, ali i najslabije prakse sa kojima se organizacije i interni revizori susreću u domaćem okruženju, i time ukaže na buduće pravce u unapređenju ovog segmenta internih kontrola. Istraživanje je organizovano u formi upitnika za samostalnu ocjenu, pri čemu je za ocjenjivanje korišćena Likertova skala od 11 tačaka. Iz datih ocjena se može zaključiti da se najveći akcenat stavlja na formalne strukture, dok su oni meki elementi daleko manje zastupljeni. Većina ispitanika je potvrdila da najslabiju kariku u upravljanju kontrolnim okruženjem predstavljaju najviši organi upravljanja (odbori). Poredeći odgovore ispitanika iz različitih sektora, zapažamo da upravljanje kontrolnim okruženjem, uključujući i njegovu reviziju, ostaje pod snažnim uticajem zakonske regulative i obaveza koje organizacije i interni revizori imaju u tom pogledu. Iako je istraživanje pokazalo da postoje slučajevi primjene najboljih praksi, dubinska analiza rezultata istraživanja, kao i neformalni razgovori sa internim revizorima, ostavljaju utisak da nivoi znanja, iskustva, interesovanja i svijesti u BiH nisu na nivou koji je potreban da bi se shvatio značaj korporativne kulture i da bi joj se pridala dužna pažnja kako od strane rukovodstva, tako i od strane većine onih koji se bave njenom ocjenom i unapređivanjem.*

Ključne riječi: *kontrolno okruženje, najbolje prakse, interni revizori, samostalna ocjena*

JEL klasifikacija: *K23, M14, M49*

UVOD

Kontrolno okruženje, takođe poznato i kao korporativna kultura, predstavlja temelj COSO-ovog modela *internih kontrola* (COSO 2013, 4), kao i COSO-ovog modela *upravljanja rizicima preduzeća* (COSO 2004, 3). Koliko je kontrolno okruženje bitno govori i činjenica da se brojni autori i stručnjaci slažu da se dio krivice za finansijsku krizu iz 2008. godine, kao i druge poznate korporativne promašaje u 21. vijeku, sasvim sigurno može pripisati nedostacima kontrolnog okruženja (Clayton i Scroggins i Westley 2002, 15-16; Ho 2009, 177-189; Sabri 2013, 141-146; Oke 2015).

Polazna tačka u kreiranju kontrolnog okruženja je, svakako, donošenje formalnog (pisanog) okvira sa jasno definisanim strukturama upravljanja koje počivaju na nedvosmislenim i jasno saopštenim vrijednostima i procedurama. Ali, postojanje pisanih uputstava, procedura i priručnika nije dovoljno, jer njih treba primijeniti. Svi organizacioni nivoi, kako rukovodstvo, tako i osoblje, moraju da razumiju, prihvate i pridržavaju se ovog zadatog okvira. Stoga je nužno uzeti u obzir i više neformalne, bihevioralne aspekte koji se tiču vrijednosti, uvjerenja, stavova i ponašanja ljudi, a koji predstavljaju meke kontrole ugrađene u kontrolno okruženje. Prema nekim istraživačima (Hitt i Haynes i Serpa 2012, 439), jedan od prioriteta strateških lidera u 21. vijeku će biti razvoj i održavanje zdrave organizacione kulture koja stavlja naglasak

na ključne vrijednosti kao što su inovacija, učenje te vrednovanje ljudskog kapitala i timskog djelovanja. Za razliku od prethodnih, današnji istraživači vjeruju da se organizaciona kultura može iskoristiti za postizanje konkurentne prednosti, efektivnog rada i produktivnosti zaposlenih (Rashid i Sambasivan i Johari 2003, 708-728; Tharp 2009, 2). Mnogi drugi istraživači tvrde da je snažna organizaciona kultura primarna determinanta u stvaranju bolje organizacione uspješnosti i održive konkurentne prednosti (de Waal 2010, 5-33; Shahzad i saradnici 2012, 975; Xiaoming i Junchen 2012, 31-32; Owoyemi i Ekwoaba 2014, 168). Prema tome, bez snažnog i efektivnog kontrolnog okruženja nema ni efektivnog sistema interne kontrole, kao ni dugoročne i održive uspješnosti organizacije (Stojanović 2015, 16).

Cilj ovog istraživanja je, između ostalog, bio da se: (1) *stekne uvid u stanje kontrolnog okruženja u domaćim organizacijama*; (2) *identifikuju najbolje i najslabije prakse*; te da se (3) *ponude preporuke za jačanje kontrolnog okruženja u Bosni i Hercegovini (BiH)*. Istraživač je na početku svog istraživanja pretpostavio da: (a) većina organizacija u BiH *nema jasno definisane i kreirane elemente kontrolnog okruženja*; te da (b) *postoji razlika između organizacija javnog i privatnog sektora*, koja proizlazi iz različitog zakonskog regulisanja i zahtjeva koje regulatori postavljaju.

Istraživanje je pokazalo da postoje svijetli primjeri koji primjenjuju najbolje prakse i koji se ozbiljno bave upravljanjem i ocjenom kontrolnog okruženja. Međutim, postoje i značajne razlike u ocjenama među organizacijama različitih sektora (javnog, finansijskog i sektora privrede), koje su posljedica različitog zakonskog regulisanja, ali i među organizacijama istog sektora, a koje proizlaze iz različitog nivoa znanja, iskustva, interesovanja i svijesti kako rukovodilaca, tako i internih revizora o značaju korporativne kulture i kontrolnog okruženja.

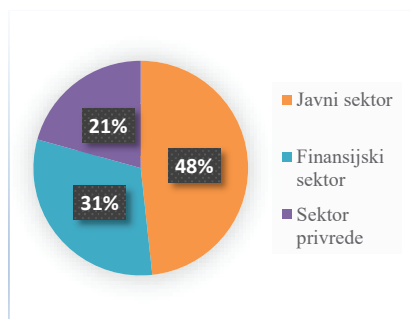
1. METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

1.1 Populacija i uzorak

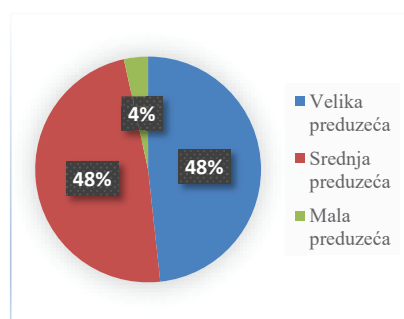
S obzirom na to da ukupan broj organizacija u BiH nije moguće precizno utvrditi te da se taj broj stalno mijenja, ukupna populacija predstavlja otvoreni ili beskonačni skup. Stoga, populaciju čini podskup osnovnog skupa, tj. organizacije koje imaju uspostavljene funkcije interne revizije čiji je zadatak, između ostalog, i da ocjenjuju stanje kontrolnog okruženja u svojim organizacijama. Ispitanici su većinom bili članovi Udruženja internih revizora u BiH, koji su zaposleni u organizacijama na čitavom prostoru Bosne i Hercegovine, u sva tri sektora obuhvaćena istraživanjem (javni, finansijski i sektor privrede).

Upitnici su distribuirani na 260 adresa, od čega je svega 30 internih revizora (11,5%) odgovorilo na poziv i uzelo učešće u istraživanju. Ovako dobijeni uzorak se zove *prigodni uzorak* (sačinjavaju ga raspoložive jedinice skupa). Problem sa ovakvim uzorkom je, između ostalog, u: njegovoj reprezentativnosti; većina članova „ciljanog“ osnovnog skupa (sve organizacije u BiH) nema nikakve izgleda da bude uključena u uzorak (jer nisu ni bili obuhvaćeni istraživanjem); ostaju nepoznati smjer i veličina razlika između vrijednosti, koja je nađena ispitivanjem uzorka i vrijednosti koja važi za cjelokupni osnovni skup te nema mogućnosti da se izračuna greška uzorka. Međutim, dobijeni uzorak ima i neke karakteristike *prostog slučajnog uzorka*, jer je svaki član podskupa imao jednaku priliku da bude uključen u uzorak, a to je zavisilo od njihove vlastite spremnosti da pošalju popunjen upitnik. S obzirom na malu veličinu uzorka i problem reprezentativnosti, rezultati istraživanja su prezentovani fokus grupi i prodiskutovani sa pojedinim internim revizorima, čime su dobijeni rezultati dodatno provjereni i potvrđeni.

Istraživanje je bilo organizovano kao anonimno, ali je od ispitanika traženo da navedu kom sektoru pripadaju njihove organizacije (javni, finansijski i sektor privrede) i koje su veličine organizacije (velike, srednje, male). Naredna dva grafikona prikazuju strukturu uzorka po sektorima i veličini organizacija, čiji su interni revizori učestvovali u istraživanju.



Grafikon 1. Učešće pojedinih sektora u istraživanju (Autor)



Grafikon 2. Učešće organizacija različitih veličina u istraživanju (Autor)

1.2 Skala za ocjenjivanje

Istraživanje je organizovano putem upitnika za samostalnu ocjenu kontrolnog okruženja, pri čemu je ocjenjivano njegovih pet segmenata. Svaki od segmenata se ocjenjivao kroz niz pitanja od kojih svako pitanje predstavlja neku od najboljih praksi, a ispitanici dodjeljuju ocjene od 10 do 0 koje označavaju stepen usklađenosti sa datom praksom.

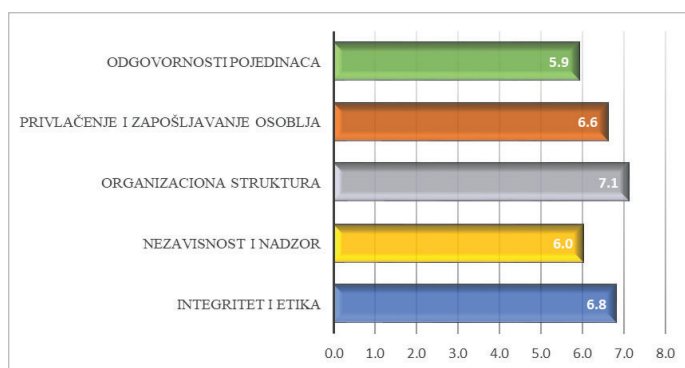
Ocjenjivanje se zasniva na Likertovoj skali od 11 tačaka, pri čemu se ocjena 10 daje za potpunu usklađenost (slaganje), a 0 za potpunu neusklađenost (neslaganje). Istraživanja su pokazala (Shing-On 2011, 412) da više tačaka na skali omogućava da se smanji iskrivljenost u nalazima, tj. njihova asimetričnost, jer rangiranje od 0 do 10 ima najmanji kurtosis, obezbjeđuje veću osjetljivost i najbliže je normalnoj distribuciji. Takođe, upotreba ove skale se preporučuje prilikom izvještavanja o samostalnim ocjenama što je slučaj u ovom istraživanju.

2. REZULTATI ISTRAŽIVANJA I OCJENA KONTROLNOG OKRUŽENJA

Kontrolno okruženje u BiH je ocjenjivano kroz pet elemenata:

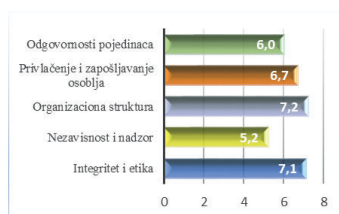
- Integritet i etika;
- Nezavisnost i nadzor;
- Organizaciona struktura;
- Privlačenje i zapošljavanje osoblja;
- Odgovornost pojedinaca.

Prosječne ocjene za svaki od elemenata su prikazane na Grafikonu 3. Kao što se može odmah zapaziti, najviše ocijenjen element je „Organizaciona struktura“, dok su najniže ocijenjeni „Odgovornost pojedinaca“ i „Nezavisnost i nadzor“.

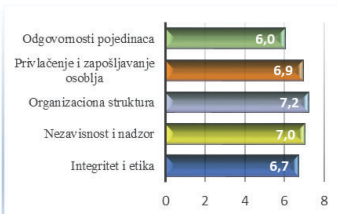


Grafikon 3. Prosječne ocjene elemenata kontrolnog okruženja (Autor)

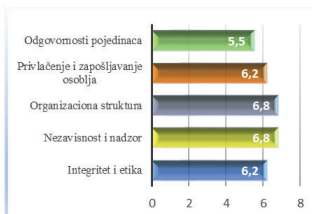
S obzirom na to da se u ovom istraživanju krenulo od pretpostavke da postoje razlike u statusu kontrolnog okruženja među organizacijama iz različitih sektora, takođe je izvršena i uporedna analiza ovih elemenata po sektorima (javni, finansijski i sektor privrede). Grafikon 3 prikazuje kako su organizacije iz različitih sektora ocjenjivale pojedine elemente kontrolnog okruženja.



Grafikon 4. Prosječne ocjene javnog sektora (Autor)



Grafikon 5. Prosječne ocjene finansijskog sektora (Autor)



Grafikon 6. Prosječne ocjene sektora privrede (Autor)

2.1 Ocjena elementa „Integritet i etika“

Prosječna ocjena za ovaj element kontrolnog okruženja, za ukupan uzorak, iznosi 6,8. Poredeći ovu ocjenu među sektorima, može se zaključiti da je ovaj element najviše ocijenjen od strane javnog sektora (7,1), nešto niže od strane finansijskog sektora (6,7) i najniže od strane sektora privrede (6,2). Ove razlike u ocjenama imaju smisla, jer se od organizacija koje pružaju javne usluge građanima i očekuje viši nivo etičnosti i integriteta. Osim toga, one su i pod nadzorom vrhovne revizorske institucije (VRI) koja ima važnu ulogu u sistemu odgovornosti, kako interno, tako i eksterno – prema građanima i korisnicima javnih usluga (Čajić Kužet i Babić 2019, 144).

Poredeći ove ocjene među organizacijama različite veličine, utvrđeno je da ispitanici, koji su zaposleni u organizacijama srednje veličine, nešto veću ocjenu dodjeljuju etici i integritetu (7,3), nego što je to slučaj sa velikim organizacijama (6,3). Ovo se može objasniti činjenicom da je u manjim organizacijama ponašanje pojedinaca vidljivije, nego u velikim organizacijama te se zbog toga veći značaj daje etici i integritetu.

Imajući u vidu varijabilnost u datim ocjenama, možemo zapaziti da većina ispitanika ocjenjuje etiku i integritet u svojim organizacijama ocjenama od 4,9 do 8,7, što znači da ispitanici daju dosta visoke ocjene ovom elementu kontrolnog okruženja. Istraživač je najviše skeptičan u pogledu ocjene elementa „Integritet i etika“ iz dva razloga: (1) druga istraživanja su pokazala

da ljudi, prilikom samostalnih ocjena, nisu potpuno objektivni kada je riječ o etici i integritetu (Grieser i drugi 2017, 2), a iz neformalnih razgovora sa internim revizorima se može izvući utisak da je ovaj element kontrolnog okruženja daleko lošiji nego što to rezultati istraživanja pokazuju.

Bez obzira na prethodno navedeno, istraživanje je pokazalo da se najveći stepen usklađenosti (na nivou ocjene 8) javlja u sljedećim oblastima:

- ✓ *Postojanje kodeksa ponašanja i/ili etičkih politika koje su adekvatno saopštene;*
- ✓ *Kodeksi etike definišu šta je ispravno, a šta pogrešno, uvažavajući lokalne zakone i propise;*
- ✓ *Članovi najvišeg rukovodstva (upravni/nadzorni odbor), novozaposleni, kao i poslovni partneri upoznati su sa značajem etike i kontrola.*

S druge strane, najmanji stepen usklađenosti se ispoljava u sljedećim praksama:

- *Prihvatljiv stepen odstupanja od usvojenih standarda ponašanja je definisan (standardi su saopšteni širom organizacije i pravovremeno se ocjenjuje odstupanje od ovih standarda);*
- *Problemi se periodično analiziraju kako bi se uočili njihovi trendovi i uzroci i, ukoliko je to potrebno, izmijenile postojeće politike, dala nova saopštenja, organizovale obuke ili uvele nove kontrole;*
- *Postoji adekvatan proces za evaluaciju učinka pojedinaca i timova u pogledu standarda ponašanja.*

2.2 Nezavisnost i nadzor

Prosječna ocjena za ovaj element kontrolnog okruženja, za ukupan uzorak, iznosi 6,0. Poredeći ovu ocjenu među sektorima, može se zaključiti da je ovaj element najviše ocijenjen od strane finansijskog sektora (7,0), nešto niže od strane sektora privrede (6,8) a najniže od strane javnog sektora (5,2). Ove ocjene su logične, jer privatni kapital ima snažnije motive da nadzire mehanizme upravljanja.

Kada je riječ o poređenju prosječnih ocjena među organizacijama različite veličine, istraživanje je pokazalo da ispitanici, koji su zaposleni u organizacijama srednje veličine, dodjeljuju nižu ocjenu elementu nezavisnosti i nadzora (5,4), nego što je to slučaj sa velikim organizacijama (6,8). Ovo bi se moglo objasniti time što je kod velikih organizacija širi jaz između funkcija upravljanja i vlasništva, ali su velike organizacije obično i pod većom lupom javnosti, a samim tim i strožijom regulacijom od strane države.

Imajući u vidu varijabilnost u datim ocjenama, možemo zaključiti da većina ispitanika ocjenjuje nezavisnost i nadzor u svojim organizacijama ocjenama od 3,8 do 8,2, što je značajna varijabilnost u ocjenama.

Ispitanici su pokazali da se najveći stepen usklađenosti (na nivou ocjene 7) javlja u sljedećim oblastima:

- ✓ *Sastav odbora (upravnog/nadzornog odbora), uključujući broj njegovih članova, njihove reference i stručnost, odgovarajući je za datu organizaciju;*
- ✓ *Odbor za reviziju ima svoj pravilnik (povelju) kojim se definišu njegove dužnosti i odgovornosti;*
- ✓ *Odbor za reviziju ima adekvatne resurse i ovlašćenja za ispunjenje svojih odgovornosti.*

S druge strane, najmanji stepen usklađenosti (na nivou ocjene 5), javlja kod sljedećih praksi:

- *Sastav i vještine članova odbora se periodično ocjenjuju kako bi se obezbijedilo da njegovi članovi budu dovoljno stručni da postavljaju kritička pitanja rukovodstvu i preduzmaju odgovarajuće mjere;*
- *Članovi odbora učestvuju u odgovarajućim obukama kako bi njihove vještine i stručnost ostali aktuelni i relevantni.*

2.3 Organizaciona struktura

Prosječna ocjena za ovaj element kontrolnog okruženja, za ukupan uzorak, iznosi 7,1. Poredeći ovu ocjenu među sektorima, može se zapaziti da je ovaj element nešto više ocijenjen od strane javnog i finansijskog sektora (7,2), a nešto niže od strane sektora privrede (6,8). To se, vjerovatno, može objasniti činjenicom da su finansijski i javni sektor strožije zakonski regulisani i više podložni eksternim vidovima nadzora.

Kada je riječ o poređenju prosječnih ocjena među organizacijama različite veličine, istraživanje je pokazalo da tu nema značajnih odstupanja u ocjenama sa aspekta organizacija različite veličine. Ocjene ovog elementa su pokazale najniži stepen varijabilnosti, a većina ispitanika ocjenjuje organizacionu strukturu ocjenama od 5,5 do 8,7.

Istraživanje je pokazalo da se najveći stepen usklađenosti (na nivou ocjene 8) odnosi na:

- ✓ *Postojanje odgovarajućeg razdvajanja nekompatibilnih aktivnosti i u fizičkom smislu i kroz pristup IT sistemima.*

S druge strane, najmanji stepen usklađenosti (na nivou ocjene 6) javlja se u sljedećim oblastima:

- *Postoje odgovarajuće politike vezane za pitanja: ulaska u nove poslove, konflikata interesa i praksi zaštite (osiguranja) te adekvatno saopštavanje ovih politika širom organizacije.*
- *Periodično se preispituju linije izvještavanja kako bi se ocijenilo da li one omogućuju ispunjavanje ovlaštenja i odgovornosti, kao i tok informacija za potrebe upravljanja poslovanjem.*

2.4 Privlačenje i zapošljavanje osoblja

Prosječna ocjena za ovaj element kontrolnog okruženja, za ukupan uzorak, iznosi 6,6. Poredeći ovu ocjenu među sektorima, može se zapaziti da je ovaj element najviše ocijenjen od strane finansijskog sektora (6,9), nešto niže od strane javnog sektora (6,7), a najniže od strane sektora privrede (6,2). I ove ocjene imaju smisla, imajući u vidu činjenicu da su finansijski i javni sektor strožije zakonski regulisani i više podložni eksternim vidovima nadzora, ali je i njihova odgovornost veća jer imaju veći broj stejkholdera i korisnika njihovih usluga. Upravo ova veća odgovornost može da ima i veći uticaj na potrebu da se privuče i zadrži stručniji i kvalitetniji kadar.

Kada je riječ o poređenju prosječnih ocjena među organizacijama različite veličine, istraživanje je pokazalo da ispitanici, koji su zaposleni u organizacijama srednje veličine, dodjeljuju višu ocjenu ovom elementu (6,9), nego što je to slučaj sa velikim organizacijama (6,5). To se može objasniti činjenicom da su stručnost i kvalifikacije zaposlenih vidljivije u organizacijama manje veličine.

Imajući u vidu stepen varijabilnosti u datim ocjenama, većina ispitanika ocjenjuje privlačenje i zapošljavanje osoblja u svojim organizacijama ocjenama od 5,0 do 8,2.

Ispitanici su pokazali da se najveći stepen usklađenosti (na nivou ocjene 9) odnosi na:

- ✓ *Postojanju pisanih opisa poslova, pravilnika (uputstva) ili nekih drugih vidova komunikacije putem kojih se zaposleni informišu o svojim dužnostima.*

S druge strane, najmanji stepen usklađenosti (na nivou ocjene 5-6), javlja u sljedećim oblastima:

- *Organizacione politike obuhvataju i planove za zamjenu viših rukovodilaca na njihovim funkcijama, kao i planove za nepredviđene slučajeve kada je potrebno dodijeliti odgovornosti od značaja za internu kontrolu;*
- *Periodično se preispituju potrebe pojedinih odjela za osobljem (posebno u pogledu znanja i iskustva rukovodilaca i supervizora u oblastima računovodstva, finansijskog izvještavanja i IT sistema).*

2.5 Odgovornost pojedinaca

Prosječna ocjena za ovaj element kontrolnog okruženja, za ukupan uzorak, iznosi 5,9 i ovaj element kontrolnog okruženja je najniže ocijenjen zajedno sa elementom „Nezavisnost i nadzor“ (6,0). Poredeći ovu ocjenu među sektorima, može se zapaziti da je ovaj element nešto više ocijenjen od strane javnog i finansijskog sektora (6,0), a najniže od strane sektora privrede (5,5). I ove ocjene se mogu objasniti činjenicom da su finansijski i javni sektor strožije zakonski regulisani, više podliježu eksternim vidovima nadzora i imaju veću odgovornost s obzirom na veći broj stejkholdera (korisnika njihovih usluga).

Kada je riječ o poređenju prosječnih ocjena među organizacijama različite veličine, istraživanje je pokazalo da ispitanici, koji su zaposleni u organizacijama srednje veličine, dodjeljuju višu ocjenu ovom elementu (6,1), nego što je to slučaj sa velikim organizacijama (5,7). To se, možda opet može objasniti činjenicom da su pojedinci vidljiviji, pa tako i odgovorniji, u organizacijama manje veličine.

Imajući u vidu stepen varijabilnosti u datim ocjenama, možemo zaključiti da većina ispitanika ocjenjuje odgovornost pojedinaca u svojim organizacijama ocjenama od 4,3 do 7,5.

Ispitanici su pokazali da je najveći stepen usklađenosti (na nivou ocjene 6,7) kada je riječ o tome da:

- ✓ *Organizacije postavljaju realistične (tj. ne neopravdano agresivne) finansijske ciljeve i očekivanja od osoblja.*

S druge strane, najmanji stepen usklađenosti (na nivou ocjene 5,0), javlja u sljedećim oblastima:

- *Postojanje pokazatelja, podsticaja i ostalih nagrada koje su u skladu sa etičkim vrijednostima i učinkom vezanim za internu kontrolu, uključujući finansijske i nefinansijske mjere;*
- *Ocjenjivanje od strane rukovodstva i upravnog/nadzornog odbora učinka odgovornosti za interne kontrole, uključujući pridržavanje standarda ponašanja i nivoa stručnosti, iz čega proizlaze odgovarajuće nagrade ili disciplinske mjere;*
- *Postojanje procesa i kontrola za evaluaciju i obezbjeđenje odgovornosti vanjskih pružaoca usluga (i drugih poslovnih partnera) za njihove obaveze koje se tiču internih kontrola.*

ZAKLJUČAK

Činjenica da istraživanjem nisu obuhvaćene sve organizacije u Bosni i Hercegovini, već samo one koje imaju uspostavljene funkcije interne revizije i one čiji su interni revizori bili raspoloženi da uzmu učešća u istraživanju, govori o tome da se nikako ne radi o reprezentativnom uzorku. Samim tim, ni nalazi do kojih se došlo u ovom istraživanju nisu objektivna slika stanja kontrolnog okruženja u svim organizacijama u BiH. Zapravo, moglo bi se reći da je ovo samo pogled na kontrolno okruženje posmatran iz ugla onih koji se zaista i bave njime.

Mali odaziv internih revizora ukazuje na dvije bitne stvari. Prije svega, može se zaključiti da upitnik nije adekvatno sredstvo za istraživanje ovako osjetljivih tema, kao što su elementi kontrolnog okruženja. Imajući u vidu da se iz razgovora sa pojedinim internim revizorima dobija drugačiji utisak o stanju kontrolnog okruženja, nego što su to pokazali rezultati istraživanja putem upitnika, postavlja se pitanje objektivnosti datih ocjena. Kao što su to pokazala i druga istraživanja, i ovo istraživanje ukazuje da upitnici nisu najbolje rješenje kada se radi o samostalnim ocjenama, jer ispitanici imaju tendenciju da dodjeljuju više ocjene od onih koje bi se objektivno trebale dodijeliti. Vjerovatno bi radionice, fokus grupe i intervjui, koji obuhvataju osoblje na svim organizacionim nivoima, bili mnogo prikladniji, jer bi to pomoglo ispitanicima da bolje razumiju šta se od njih traži i, samim tim, pruže objektivnije odgovore na pitanja. Drugi bitan zaključak koji se može izvući iz ovako skromnog odaziva jeste to da za većinu internih revizora ovo očigledno i nije toliko bitna tema ili nisu upoznati sa njom

u dovoljnoj mjeri da odgovore na pitanja iz upitnika. Tako da i mali odaziv predstavlja bitan pokazatelj o svjesnosti značaja kontrolnog okruženja u BiH i spremnosti internih revizora da se uhvate u koštac sa ovim izazovom.

I pored svega navedenog, odgovori ispitanika, ipak, ukazuju na trenutno stanje kontrolnog okruženja u organizacijama BiH, što su potvrdili i naknadni, neformalni razgovori sa pojedinim internim revizorima. Iz datih ocjena se može zaključiti da se najveći akcenat stavlja na formalne strukture, dok su oni meki elementi daleko manje zastupljeni. To se vidi i iz generalne ocjene pojedinih elemenata kontrolnog okruženja (gdje je „Organizaciona struktura“ najbolje ocijenjena, a „Odgovornosti pojedinaca“ i „Nezavisnost i nadzor“ najlošije). Ono što još bolje oslikava ovo stanje jesu pojedinačne ocjene usklađenosti, tj. neusklađenosti sa najboljim praksama za svaki od elemenata. Očigledno je da čvrste kontrole (pisane politike, procedure, pravilnici i sl.) postoje, ali kada je riječ o njihovoj primjeni, tj. aktivnom upravljanju elementima kontrolnog okruženja, onda stvari stoje drugačije. Većina najlošije ocijenjenih praksi ukazuje na to da najslabija karika čitavog kontrolnog okruženja, a samim tim i ukupnih internih kontrola, upravljanja rizicima i korporativnog upravljanja uopšte, predstavljaju najviši nivoi upravljanja – upravni/nadzorni i odbori za reviziju. Većina ispitanika se složila u tome da se njihove kompetencije najmanje dovode u pitanje, ne učestvuju na obukama i drugim vidovima usavršavanja, a nisu ni u dovoljnoj mjeri uključeni u aktivno upravljanje elementima kontrolnog okruženja (npr. *odstupanja od usvojenih standarda ponašanja nisu jasno definisana i ne vrše se redovne ocjene odstupanja od ovih standarda; ne postoji praksa analize problema kako bi se uočili njihovi trendovi i uzroci...; ne postoji adekvatan proces za evaluaciju učinka pojedinaca i timova u pogledu standarda ponašanja, njihovo nagrađivanje ili sankcionisanje u vezi sa tim...*).

Istraživanje je, sve u svemu, pokazalo da upravljanje kontrolnim okruženjem, uključujući i njegovu reviziju, ostaje pod snažnim uticajem zakonske regulative i obaveza koje organizacije i interni revizori imaju u tom pogledu. To se jasno vidi iz razlika u ocjenama između pojedinih sektora.

Oni koji su učestvovali u istraživanju su jasno pokazali da postoje svijetli primjeri koji primjenjuju najbolje prakse i koji zaista razumiju problematiku kontrolnog okruženja. Međutim, dubinska analiza rezultata istraživanja, kao i neformalni razgovori sa internim revizorima, ostavljaju utisak da nivoi znanja, iskustva, interesovanja i svijesti u BiH nisu na nivou koji je potreban da bi se shvatio značaj korporativne kulture i da bi joj se pridala dužna pažnja kako od strane rukovodstva, tako i od strane većine onih koji se bave njenom ocjenom i unapređivanjem.

Imajući u vidu sve prethodno navedeno, možemo zaključiti da jačanje kontrolnog okruženja u organizacijama BiH mora početi od podizanja svijesti i znanja onih koji snose krajnju odgovornost za kompletno upravljanje. Ton koji oni uspostavljaju je presudan za ambijent u kom ostali ljudi rade i obavljaju svoje dužnosti i oni su primjer koji se slijedi – bilo da je pozitivan ili negativan. Ovo bi se moglo postići najmanje na dva načina:

- (1) Morala bi postojati zakonska obaveza da i profesionalni upravljači (članovi odbora, generalni direktori i izvršni rukovodioci) prolaze obuke i kontinuirano unapređuju svoja znanja i vještine te da učinak njihovog rada bude predmet periodičnih evaluacija;
- (2) Interni revizori bi mogli da doprinesu jačanju svijesti o kontrolnom okruženju tako što bi u svojim izvještajima permanento ukazivali na slabosti kontrolnog okruženja i rizike koji iz njih proizlaze, ali bi se još veći efekat mogao postići organizovanjem radionica i fokus grupa na kojima bi se sa ključnim osobama razgovaralo o problemima kontrolnog okruženja i idejama za njihovo prevazilaženje.

Naravno, sticanje novih znanja i upoznavanje sa novim pristupima i tehnikama će biti od velike pomoći na ovom putu.

LITERATURA

1. Clayton, Ronnie J. and Scroggins, William and Westley, Christopher. 2002. "Enron: Market Exploitation and Correction". *Financial Decisions*. 1:1-16. Accessed April 12, 2020. <http://www.financialdecisionsonline.org/current/clayton.pdf>.
2. COSO. 2004. *Enterprise Risk Management Framework, Executive Summary*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>
3. COSO. 2013. *Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>.
4. Čajić Kužet, Renata i Babić, Zoran. 2019. "The importance of efficient communications of the audit institution and parliament in the accountability of the executive authorities' system". *Business studies*. 11(21-22): 143-158. Accessed March 7, 2020. doi: 10.7251/POS1922142C.
5. De Waal, Andre. 2007. "The characteristics of a High Performance Organisation". *Business Strategy Series*. 8(3):179-185. Accessed March 16, 2020. doi: 10.1108/17515630710684178.
6. Grieser, William and Kapadia, Nishad and Qingqiu, Li and Simonov, Andrei. 2017. *Integrity, Creativity, and Corporate Culture*. 1:1-53. Accessed June 13, 2018. https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=CICF2017&paper_id=615.
7. Hitt, Michael A. and Takacs Haynes, Katalin. 2010. "Strategic leadership for the 21st century". *Business Horizons*. 53:437-444. Accessed September 23, 2017. doi:10.1016/j.bushor.2010.05.004.
8. Ho, Karen. 2009. "Disciplining Investment Bankers, Disciplining the Economy: Wall Street's Institutional Culture of Crisis and the Downsizing of "Corporate America". *American anthropologist*. 111(2):177-189. Accessed March 15, 2020. doi: 10.1111/j.1548-1433.2009.01111.x.
9. Owoyemi, Oluwakemi and Ekwoaba, Joy Onyinyechi. 2014. "Organisational Culture: A Tool for Management to Control, Motivate and Enhance Employees' Performance". *American Journal of Business and Management*. 3(3):168-177. Accessed March 15, 2020. doi: 10.11634/216796061403514.
10. Rashid, Zabid Abdul, Sambasivan, Murali and Johari, Juliana. 2003. "The influence of corporate culture and organisational commitment on performance". *Journal of Management Development*. 22(8):708 – 728. Accessed March 18, 2020. doi: 10.1108/02621710310487873.
11. Sabri, Hala Abdulqader. 2013. „The Role of Corporate Culture in Maintaining Organizational Operations during the Global Financial Crisis“. *Journal of Social and Development Sciences*. 4(3):141-146. Accessed March 15, 2020. doi: 10.22610/jsds.v4i3.744
12. Shahzad, Fakhar and Luqman, Adeel and Khan, Ayesha Rashid and Shabbir, Lalarukh. 2012. "Impact of Organizational Culture on Organizational Performance: An Overview". *Interdisciplinary journal of contemporary research in business*. 3(9):975-985. Accessed March 16, 2020. https://www.researchgate.net/publication/328027871_impact_of_Organizational_Culture_on_Organizational_Performance_An_Overview.
13. Shing-On, Leung. 2011. "A Comparison of Psychometric Properties and Normality in 4-, 5-, 6-, and 11-Point Likert Scales". *Journal of Social Service Research*. 37:4(412-421). Accessed September 21, 2019. doi: 10.1080/01488376.2011.580697.
14. Stojanović, Tamara. 2015. "Interna revizija kao podrška dobrom korporativnom upravljanju". *Financing*. 2(4):14-19. doi:10.7251/FIN1403030S.

15. Tharp, Bruce M. 2009. *Four Organizational Culture Types: Organizational Culture White Paper*. Accessed May 28, 2017. http://urmiladasi.com/wp-content/uploads/2015/12/Four_Organizational_Culture_Types.pdf.
16. Xiaoming, Cui and Junchen, Hu. 2012. "A Literature Review on Organization Culture and Corporate Performance". *International Journal of Business Administration* 3(2):28-37. Accessed January 17, 2020. doi:10.5430/ijba.v3n2p28.