

UDK 657.6:005.5

DOI: 10.7251/FIN1703012S

Tamara Stojanović*

PRETHODNO SAOPŠTENJE

Efektivno kontrolno okruženje kao pretpostavka stabilnog sistema internih kontrola

Effective control environment as a presumption of a stable internal control system

Rezime

Cilj ovog rada je da objasni suštinu i značaj kontrolnog okruženja, odgovornosti pojedinih aktera, te probleme koji stoje na putu njegovog uspostavljanja i održavanja. U pripremi ovog rada korištene su metode deskripcije, analize i sinteze, indukcije i dedukcije, te apstrakcije i konkretizacije. Autor je tokom svog istraživanja zaključio da kontrolno okruženje predstavlja ne samo temelj sistema internih kontrola već i preduslov održivog i uspješnog poslovanja organizacija. Razlog tome je što neefektivno kontrolno okruženje može dovesti do kraha čitavog poslovnog sistema, ali sa druge strane, ukoliko je efektivno, može predstavljati značajnu konkurentsku prednost. S obzirom na to da se, u suštini, svodi na organizacionu kulturu, čine ga dvije dimenzije – formalne strukture i 'meki' bihevioralni aspekti. Stoga, za uspješno upravljanje kontrolnim okruženjem nužno je razumjeti dinamiku i značaj odnosa između ljudi i organizacije. Primarnu odgovornost za kontrolno okruženje, kao i čitav sistem internih kontrola, snosi rukovodstvo. Međutim, interna revizija može pružiti svoj doprinos i stvoriti dodanu vrijednost kroz podršku menadžmentu u identifikovanju rizika, ocjeni i unapređenju kontrolnog okruženja. Postoje mnoge prepreke i osjetljiva pitanja kada je u pitanju sprovođenje i ocjena politika i procesa kontrolnog okruženja, ali to nikada ne bi trebalo da bude izgovor da se ovoj važnoj oblasti ne posveti dužna pažnja.

Cljučne riječi: kontrolno okruženje, interna kontrola, organizaciona kultura, interna revizija.

Abstract

This paper strives to explain the essence and significance of the control environment, the related responsibilities, but also to indicate the problems concerning its establishment and enforcement. The scientific methods used include description, deduction and induction, abstraction and concretization, and comparison. As the author concludes, the internal control environment is not just the foundation of the internal control system, but also the prerequisite of sustainable and successful business. The reasons could be found in facts that the ineffective control environment can lead to the crash of a business system, but if effective it can represent a significant competitive advantage. In essence, it comes up to organizational culture that includes two dimensions – formal structures and 'soft' behavioral aspects. Therefore, in order to effectively manage the control environment, it is imperative to understand the dynamics of relationship between people and organization. The management carries the primary responsibility for control environment, as for the total internal control system. However, internal audit may provide its contribution and create added value through the support given to management in relation to the control environment risk identification, evaluation and improvement. Although there are numerous obstacles and delicate issues concerning the enforcement and evaluation of control environment's policies and procedures, it should never be an excuse not to pay a due attention to this significant matter.

Keywords: control environment, internal control system, organizational culture, internal auditing.

UVOD

Kontrolno okruženje je temelj na kome počiva i funkcioniše efektivan sistem internih kontrola u organizaciji koja teži da: (1) ostvari svoje strateške ciljeve, (2) obezbijedi pouzdano finansijsko izvještavanje internih i eksternih stajkholdera, (3) efikasno i efektivno upravlja

svojim poslovanjem, (4) primjenjuje sve obavezujuće zakone i propise i (5) sačuva svoju imovinu. Usmjerenost samo na ocjenu i izvještavanje o operativnim i kontrolama informacionog sistema, bez ocjene i izvještavanja o rizicima koji se odnose na nedostatke kontrolnog okruženja, mogu dovesti do neobuhvatanja fundamentalnih aspekata koji čine temelj date organizacije.

* Docent Poljoprivrednog fakulteta Univerziteta u Banjoj Luci, e-mail: s.tamara@teol.net.

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 (vidi: Norris and Henriques, 2000; Clayton, Scroggins and Westley, 2002; Culp and Hanke, Institute of Internal Auditors (IIA), 2011).

Premda je najpoznatija definicija interne kontrole, uključujući i kontrolnog okruženja, ona koju je dao COSO, i druga vodeća profesionalna udruženja u svijetu (Kanadski institut ovlaštenih računovođa, Institut ovlaštenih računovođa Engleske i Velsa, IIA), dala su svoje interpretacije ovog pojma. Zanimljivo je da neke jezičke razlike koje se tiču definisanja pojma kontrole, namjera i principi su slični i konzistentni.

Efektivno kontrolno okruženje funkcionira kao vezivni element bez koga, uz sav najbolji materijal i vještinu gradnje, sistem ne bi mogao opstati. Za uspostavljanje, održavanje i ocjenu kontrolnog okruženja je svakako odgovorno rukovodstvo. Međutim, revizija kontrolnog okruženja i ocjena njegove efektivnosti predstavljaju važan dio odgovornosti internih revizora kada je riječ o uslugama uvjeravanja, a njihova podrška menadžmentu koja se odnosi na jačanje kontrolnog okruženja važan je aspekt usluga savjetovanja, čime se dodaje vrijednost čitavoj organizaciji.

1. POJAM KONTROLNOG OKRUŽENJA

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) je 1992. godine objavio publikaciju pod nazivom Interna kontrola – Integralni okvir (eng. Internal Control–Integrated Framework). U rezimeu ove publikacije se navodi da: “Kontrolno okruženje uspostavlja ton čitave organizacije, tako što utiče na svijest ljudi o kontroli. Ono predstavlja temelj svih ostalih komponenti interne kontrole, obezbjeđujući disciplinu i strukturu. Faktori kontrolnog okruženja obuhvataju: integritet i etičke vrijednosti; stručnost zaposlenih; filozofiju i stil rada rukovodstva; način na koji rukovodstvo dodjeljuje ovlaštenja i odgovornosti, organizuje i razvija svoje zaposlene; kao i pažnju i usmjerenje koje pruža odbor direktora” (COSO, 1992, str. 4).

Smjernica o kontroli br. 1 CoCo Odbora¹ koristi četiri kriterijuma kao osnovu za razumijevanje i ocjenu efektivnosti strukture interne kontrole neke organizacije, a to su: svrha, posvećenost, sposobnost, nadzor i učenje. Kriterijum posvećenosti obuhvata: zajedničke etičke vrijednosti, integritet, politike i procedure upravljanja ljudskim resursima, ovlaštenja, odgovornosti i atmosferu uzajamnog povjerenja (vidi: Boisclair & Jackson, 1996).

Slično ovome, originalni Turnbull Vodič, Interna kontrola: Vodič za direktore u vezi sa Kombinovanim kodeksom, koji je izdao Institut ovlaštenih računovođa Engleske i Velsa 1999. godine, navodi da: “Sistem interne kontrole kompanije reflektuje njeno kontrolno okruženje koje prožima njenu organizacionu strukturu. Ovaj sistem se sastoji od: kontrolnih aktivnosti, procesa informisanja i komunikacije, kao i procesa nadzora nad kontinuiranom efektivnošću sistema interne kontrole” (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 1999, str. 7).

Međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije definišu kontrolno okruženje kao “stav i aktivnosti odbora i rukovodstva u pogledu značaja kontrola u organizaciji” (IIA, 2016, str. 29). Kontrolno okruženje osigurava disciplinu i strukturu neophodnu za postizanje primarnih ciljeva sistema interne kontrole, a čine ga:

- integritet i etičke vrijednosti,
- filozofija i stil rukovodenja,
- struktura organizacije,
- raspodjela ovlaštenja i odgovornosti,
- politike i prakse upravljanja ljudskim resursima,
- stručnost osoblja.

U suštini, izraz kontrolno okruženje odnosi se na „korporativnu kulturu“ neke organizacije, koja pokazuje koliko njeni lideri vrednuju etičko ponašanje i internu kontrolu. Kao takvo, kontrolno okruženje se sastoji od dvije dimenzije: formalne strukture i „mekih“ bihevioralnih aspekata. Ljudi i organizacije trebaju jedni druge, a način na koji se odnose jedni prema drugima je ključan za uspjeh organizacije (European Commission, 2015). Stoga, kada govorimo o kontrolnom okruženju neizbježno je razumjeti dinamiku i značaj odnosa između ljudi i organizacije.

2. ZNAČAJ KONTROLNOG OKRUŽENJA

Efektivno kontrolno okruženje se direktno odražava na kvalitet korporativnog upravljanja, a brojni su slučajevi iz prakse (vidi: Browne and Caylor, 2004 i Lipman and Lipman, 2006) koji dokazuju da dobro korporativno upravljanje rezultira direktnim ekonomskim koristima za organizacije. Tako, ono pruža okvir za dobar način poslovanja jer pomaže da se spriječe korporativni skandali, prevare, te potencijalna građanska i kriminalna odgovornost organizacije (Stojanović, 2015).

Protoklih godina, reputacija poslovnih organizacija je značajno narušena nizom finansijskih skandala. Slučaj Enrona se dogodio u skoro svim zemljama gdje su zabilježeni slučajevi krivotvorenih finansijskih izvještaja, manipulisanja informacijama, upitnih javnih ponuda, ličnog bogaćenja najvišeg rukovodstva i slično (Fassin, 2005). Mnogi od tih slučajeva su doveli do bankrotstva, otpuštanja zaposlenih i finansijskih gubitaka za investitore. Zajednička karakteristika svih ovih slučajeva leži u neetičkom ponašanju najviših nivoa upravljanja i preduzetnika, ali isto tako i stručnjaka – računovođa, pravnika, bankara (Hamilton, 2002), a upravo integritet i etičke vrijednosti čine prvi element kontrolnog okruženja.

Rezultati studije, koju je 2014. godine sproveo Udruženje ovlaštenih forenzičkih revizora, pokazali su da, prema procjeni ispitanika, tipična organizacija svake godine zbog pronevjere izgubi 5% svojih prihoda. Primijenjeno na svjetski BDP za 2013. godinu, to znači da potencijalni gubitak od pronevjera na svjetskom nivou iznosi skoro 3,7 biliona USD (ACFE, 2014). Nažalost, mnoge pronevjere prođu nezapaženo, između ostalog, i zbog slabog kontrolnog okruženja, koje utiče na ostvarivanje strateških ciljeva i vizije organizacije. Istraživanja su pokazala da, i pored prisustva snažnih kontrola, zaposleni još uvijek mogu da izvrše pronevjeru tako što će taj čin racionalizovati činjenicom da je integritet izvršnog rukovodstva na niskom nivou i/ili rukovodstvo bez srama zaobilazi uspostavljene kontrole. Zato bi trebalo naglasiti da su sve ostale komponente sistema interne kontrole potrebne, ali ne i dovoljne bez snažnog kontrolnog okruženja (Oke, 2015). Stil rada rukovodstva je sljedeći element kontrolnog okruženja i bez odgovarajućeg „tona na vrhu“, nema ni efektivnog kontrolnog okruženja. Yafang Tsai (2011) je svojim istraživanjem pokazao da postoji snažna pozitivna korelacija između stila rukovodstva i zadovoljstva zaposlenih, a da na oboje pozitivno utiče organizaciona kultura, tj. kontrolno okruženje, dok

¹ Kriterijumi kontrole Kanadskog instituta ovlaštenih računovođa

je Sackmann (2011) identifikovao čak 55 naučnih radova koji proučavaju odnos između organizacione kulture i uspješnosti i ukazuju na njihovu direktnu povezanost.

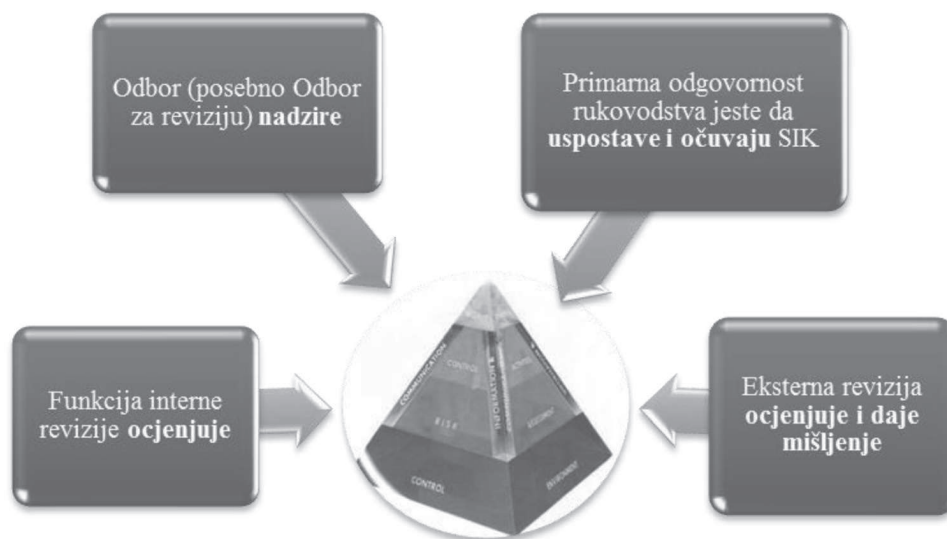
Polazna tačka u kreiranju kontrolnog okruženja je svakako donošenje formalnog (pisanog) okvira sa jasno definisanim strukturama upravljanja koje počivaju na nedvosmislenim i jasno saopštenim vrijednostima i procedurama. Ali, postojanje pisanih uputstava, procedura i priručnika nije dovoljno jer njih 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 (European Commission, 2015). Prema Hittu i saradnicima (2012), 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 (Tharp, 2009). I mnogi drugi istraživači, kao što su Peters i Waterman (1982); Deal i Kennedy (1982); i Thompson, Strickland

i Gamble (2016) tvrde da je snažna organizaciona kultura primarna determinanta u stvaranju bolje organizacione uspješnosti i održive konkurentne prednosti.

Prema tome, kada govorimo o značaju kontrolnog okruženja, moramo imati na umu da ono ne predstavlja samo formu, odnosno okvir čitavog sistema interne kontrole, već svojevrsni potencijal moći koji hrani i daje život organizaciji, te da bez snažnog i efektivnog kontrolnog okruženja, nema ni efektivnog sistema interne kontrole, kao ni dugoročne i održive uspješnosti organizacije.

3. ULOGE I ODGOVORNOSTI U POGLEDU KONTROLNOG OKRUŽENJA

Postoje četiri ključna aktera koji snose dio odgovornosti za sistem internih kontrola (SIK), uključujući i kontrolno okruženje: odbori, rukovodstvo, interna revizija i eksterna revizija (prikaz 1). Ipak, dva ključna aktera koji se internom kontrolom bave na svakodnevnoj osnovi su svakako rukovodstvo i funkcija interne revizije.



Prikaz 1. Odgovornosti za sistem internih kontrola/ kontrolno okruženje

Upravljanje kontrolnim okruženjem ne bi trebalo da bude nasumično i samo reakcija na ono što se već desilo, već treba da bude dio planiranja, obavljanja svakodnevnog posla, kao i procesa evaluacije i nadzora. Odgovornost rukovodstva bi trebalo da bude da:

1. Osmisli i uspostavi stabilno kontrolno okruženje – Ovo podrazumijeva: a) usvajanje i primjenu jasnih i dosljednih vrijednosti, procesa i procedura širom organizacije, tj. postojanje kodeksa etike kojim se definišu vrijednosti i misija organizacije, te se jasno i nedvosmisleno stavlja do znanja svom osoblju šta se od njega očekuje u pogledu etičkog ponašanja; i b) uspostavljanje strukture odgovornosti, što znači da mora postojati ravnoteža između odgovornosti prema drugima (stejholderima), odgovornosti za preuzete obaveze i ovlaštenja (tzv. „trougao odgovornosti“);
2. Uključi sve organizacione nivoe – Da bi formalne strukture živjele, ljude treba stimulirati i motivirati tako da se oni identifikuju sa ključnim vrijednostima organizacije, što podrazumijeva podsticanje i vrednovanje učešća zaposlenih u kreiranju vizije i ostvarivanju ciljeva organizacije;
3. Stimuliše ljude vlastitim primjerom („ton na vrhu“) – Individualno ponašanje zaposlenih, kada se suoče sa nekim teškim situacijama i odlukama, će u velikoj mjeri zavisiti od njihovog viđenja etike rukovodstva. Međutim, ostvariti da rukovodstvo bude svjesno svojih odgovornosti u ovoj delikatnoj oblasti je prilično osjetljiva tema. Na sreću, postoje neke korisne tehnike koje omogućuju menadžerima da se kritički osvrnu na svoj način rada (vidi: European Commission, 2015);
4. Upravlja kontrolnim okruženjem – To znači da osigura da etičke vrijednosti organizacije, kao i procesi i procedure na kojima one počivaju, budu saopšteni, održani i primijenjeni širom organizacije. Rukovodstvo treba da motiviše ljude, stavlajući fokus na znanja i vještine, ohrabrujući kreativnost i podržavajući nove ideje. To se može postići finansijskom nagradom ali je veoma često i samo priznanje jednako djelotvorno kao i novac, a u mnogim slučajevima i djelotvornije na duži rok (vidi: Meyer-Doyle&Meyer, 2010);
5. Stavlja na snagu kontrolno okruženje – Rukovodstvo mora da ocjenjuje, nadgleda i, u slučaju nepoželjnog ponašanja, reaguje i stavi do znanja da je reagovalo. Da bi se kontrolno okruženje

razvijalo, potrebno je mjeriti njegov status i napredak. Mjerenje rezultata kontrolnog okruženja predstavlja dio problema mjerenja uspješnosti čitave organizacije, a s obzirom na izazov koji to predstavlja za rukovodstvo, usluge interne revizije ovdje posebno dolaze do izražaja.

Kada je riječ o ulozi i odgovornostima interne revizije koje se odnose na kontrolno okruženje, Međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije impliciraju ove odgovornosti u okviru:

- Standarda 2130 – Kontrola: „Aktivnost interne revizije mora da pomaže organizaciji u održavanju efektivnosti kontrola tako što ocjenjuje njihovu efektivnost i efikasnost i promovise njihovo stalno unapređivanje“ (IIA, 2016, str. 19).
- Standarda 2110 – Korporativno upravljanje: „Aktivnost interne revizije mora da ocjenjuje i daje odgovarajuće preporuke za poboljšanje procesa korporativnog upravljanja organizacije za:
 - Nadzor nad upravljanjem rizikom i kontrolama;
 - Promovisanje odgovarajuće etike i vrednosti u organizaciji;
 - Saopštavanje informacija o rizicima i kontroli odgovarajućim dijelovima organizacije.“ (IIA, 2016, str. 17).

Koliko je ocjena efektivnosti kontrolnog okruženja bitna za ocjenu čitavog sistema interne kontrole, kao i unapređenja procesa korporativnog upravljanja, govori činjenica da je Institut internih revizora donio dva vodiča koja pružaju smjernice internim revizorima u njihovom radu:

- Vodič za reviziju kontrolnog okruženja (eng. IPPF – Practice Guide: Auditing the Control Environment, April 2011),
- Vodič za ocjenu etike – srodni programi i aktivnosti (eng. IPPF – Practice Guide: Evaluating Ethics – related Programs and Activities, June 2012).

Da bi mogli ocijeniti ukupan sistem internih kontrola, interni revizori moraju imati ocjenu kontrolnog okruženja. Prema smjernicama Instituta internih revizora (2011), uloga i odgovornosti interne revizije u vezi sa ocjenom kontrolnog okruženja podrazumijevaju sljedeće:

1. Ocjena rizika koji proizlaze iz nedostataka pojedinih elemenata kontrolnog okruženja i njihove međusobne povezanosti;
2. Planiranje i organizovanje interne revizije kontrolnog okruženja;
3. Razmatranje pretpostavki specifičnih za planiranje i izvođenje interne revizije kontrolnog okruženja;
4. Odlučivanje o alatima i tehnikama koje će se koristiti prilikom izvođenja interne revizije kontrolnog okruženja;
5. Ocjena nedostataka kontrolnog okruženja;
6. Izveštavanje o rezultatima interne revizije kontrolnog okruženja.

Nema sumnje da interna revizija kontrolnog okruženja ili nekog od njegovih elemenata, bilo samostalno ili kao dio drugih projekata revizije, ne samo da je u skladu sa ciljem različitih standarda unutar Međunarodnog okvira profesionalne prakse (IPPF) već takođe obezbjeđuje i dodanu vrijednost datoj organizaciji.

4. PROBLEMI I RJEŠENJA U USPOSTAVLJANJU I ODRŽAVANJU EFEKTIVNOG KONTROLNOG OKRUŽENJA

Svaki element kontrolnog okruženja zavisi ne samo od toga kako su uspostavljeni procesi i procedure, već i od toga kako ih ljudi

sprovode. S obzirom na to da je pravi izazov obezbijediti da ove formalne strukture i uputstva budu ispoštovani u svakodnevnom poslovnim aktivnostima, ključno pitanje koje se nameće jeste kako stimulirati i motivirati ljude da se identifikuju sa ključnim vrijednostima svoje organizacije. Prof. Muel Kaptein (2012) je, u svom istraživanju, identifikovao nekoliko faktora koji utiču na ponašanje ljudi, a samim tim i na kontrolno okruženje. Ovi faktori obuhvataju: jasno shvatanje onoga što čini poželjno i nepoželjno ponašanje; moć primjera koji pružaju rukovodioci ili neposredni nadzornici; dostižnost ciljeva, zadataka i odgovornosti; posvećenost zaposlenih na svim nivoima; transparentnost u ponašanju; otvorenost za razgovor o različitim gledištima, osjećanjima, dilemama i prestupima, te odgovarajuće reagovanje na ponašanje (poželjno ili nepoželjno).

Vrijednosti navedene u kodeksu etike svakako treba da budu nedvosmislene i da odražavaju kako poslovne tako i individualne ciljeve. Međutim, rukovodstvo i zaposleni neće uvijek biti u stanju da rastumače šta ovi apstraktni principi znače za njihovo ponašanje u datoj situaciji. Tipični primjer za to je pojam i shvatanje integriteta. Kao što su Fuller i Jensen (2002) primijetili, integritet je pojam koji ukazuje na cjelovitost, kompletnost i savršeno stanje neke stvari. Ono se ne tiče toga da li je nešto dobro ili loše, šta bi trebalo ili ne bi trebalo da bude. Ovako definisan pojam integriteta je veoma teško uspostaviti kao element kontrolnog okruženja, a da ne pominjemo probleme njegovog mjerenja i ocjenjivanja. Međutim, ukoliko bismo prihvatili značenje integriteta kao što su ga predložili ovi autori – pri čemu integritet znači da neko (pojedinaac ili organizacija) ili drži svoju riječ (čini ono što je rekao onda kada je rekao da će to učiniti), ili čim sazna ta do neće učiniti, to i saopšti onima koji računaju na njegovu riječ i preduzme sve što treba da se otklone problemi prouzrokovani ovim nedržanjem riječi – onda je prilično jasno šta integritet znači, kako se on ispoljava u svakodnevnom aktivnostima i kako se može ocjenjivati.

Na ponašanje pojedinaca može značajno da utiče i njihovo viđenje etičnosti rukovodstva, posebno kada se suoče sa teškim situacijama i odlukama. Međutim, učiniti da top menadžment bude svjestan svojih odgovornosti u ovoj delikatnoj oblasti je posebno osjetljiva tema. Zadatak internog revizora da ocijeni i izvijesti generalnog direktora ili odbor o tome da neke stvari možda ne „obezbjeđuju pravi ton“ može se vidjeti i kao razlog za otkaz. Ipak, kao što Lynn Fountain (2012) primjećuje, potrebno je otići dalje od jednostavnog popunjavanja upitnika sa pitanjima da li postoje pravilnici, kodeksi ponašanja, konflikti interesa, politike dodjele ovlaštenja, evaluacije zaposlenih itd. Oni jesu bitni, ali da bi obezbijedili kvalitet, a ne da ispune formu. Rukovodstvo mora shvatiti i prihvatiti koncept da „ton na vrhu“ znači da ono u potpunosti podržava procedure i evaluacije, a date preporuke odmah uzima u obzir i sagledava na koji način utiču na procese kontrolnog okruženja.

Osim toga, način na koji rukovodstvo gleda i tretira zaposlene ima ključan uticaj na kontrolno okruženje. Kada ljudi osjećaju da ih rukovodstvo cijeni i poštuje, oni će težiti da ispune očekivanja i postignu zadate rezultate. Upravljanje ljudskim faktorom, koje bi trebalo da stvara vrijednost na dugi rok, ne bi smjelo da se oslanja na proces upravljanja koji će manipulirati ljudima, bilo kroz kontrole ili kroz podsticaje (Stojanović, Đokić i Đokić, 2013). Zato je veoma važno da rukovodstvo kroz svoj stil upravljanja podstiče: posvećenost ciljevima organizacije – prije svega kroz svoj primjer, ali i uključivanje zaposlenih u definisanje ciljeva i zadataka; transparentnost u ponašanju – što su ljudi svjesniji vlastitog i tuđeg ponašanja, kao i njihovih posljedica, biće više u stanju da kontrolišu i prilagode svoje ponašanje očekivanjima drugih, i otvorenu diskusiju o problemima – što se više govori o nekim osjetljivim pitanjima, to će oni biti manje tabu tema, a više predmet konstruktivnog sagledavanja i rješavanja. Transparentnost i otvorenost kreiraju atmosferu

povjerenja i poštenja. Osim toga, kada postoji transparentnost i jasnost, ljudi nemaju tendenciju da izbjegavaju svoje odgovornosti ili pogrešno procjenjuju vlastito ponašanje.

Kao i bilo koju drugu komponentu sistema interne kontrole, kontrolno okruženje treba redovno nadgledati i ocjenjivati. Ipak, nije tako lako objektivno mjeriti faktore koji utiču na nečiju etičnost, stil upravljanja i ostale aspekte kontrolnog okruženja. Još je teže detektovati i identifikovati etičke probleme prije nego što se odraze na uspješnost poslovanja. Ali, to ne bi trebalo da bude izgovor da se ništa ne čini i da se ignoriše potreba aktuelnog bavljenja kontrolnim okruženjem (European Commission, 2015).

Interna revizija može ponuditi značajnu podršku rukovodstvu, posebno kada se radi o ocjeni kontrolnog okruženja, ali primarnu odgovornost za zdravlje sistema interne kontrole ima rukovodstvo. Prilikom ocjene sistema interne kontrole, interna revizija mora da obrati posebnu pažnju na kontrolno okruženje. Ocjena rizika kontrolnog okruženja mora da bude uključena u planove revizija, kao i pojedinačne revizorske angažmane (vidi: IIA, 2011). S obzirom na osjetljivost pitanja kojih se dotiču ove revizije, interni revizori imaju čitav niz smjernica koje se odnose kako na ocjenu rizika, tako i na planiranje, organizovanje i izvođenje revizija kontrolnog okruženja. Veoma često će biti potrebno obezbijediti podršku tzv. pokrovitelja (eng. sponsor) koji će omogućiti internim revizorima pristup svim potrebnim izvorima informacija za kompletiranje revizije. Čak i samo izvještavanje o revizorskim nalazima koji se tiču nedostataka kontrolnog okruženja može biti problematično. Zato interni revizori još u fazi planiranja ovih revizija treba da u konsultacijama sa odgovarajućim članovima višeg rukovodstva dogovore način tretiranja informacija osjetljive prirode, te da odluče da li će identifikovanje problema zahtijevati preispitivanje rezultata prethodnih revizorskih angažmana. Preporuke date u revizorskom izvještaju treba da imaju poseban ton, da budu praktične, date sa pozitivnom namjerom i da ukazuju na korjen problema/rizika identifikovanih unutar kontrolnog okruženja. Takođe, ponekad će biti neophodno da praćenje primjene preporuka ne vrši interna revizija, već neka druga lica u organizaciji kao što je to odbor za reviziju i/ili odbor direktora.

Na kraju, da bi se kreiralo jedno optimalno kontrolno okruženje, potrebno je iskoristiti prilike, dok na rizike i odstupanja (od očekivanog i definisanog) treba reagovati na odgovarajući način. Viđenje zaposlenih kako se reaguje na propuste i pronevjere ima očigledan uticaj na kontrolno okruženje. Razlozi za neefikasnosti, bilo u poslovnim operacijama, ili u kontrolama, ili u identifikovanju šansi i opasnosti, reaganju na njih, odlučivanju itd., leži u ljudima (Stojanović, 2014). Međutim, primjena politika koje se tiču kontrolnog okruženja ne svodi se samo na to u kojoj mjeri su ljudi kažnjeni za nepoželjno ponašanje, već isto tako i na to u kojoj mjeri se ljudi unutar organizacije cijene i nagrađuju za poželjno ponašanje. Optimalno kontrolno okruženje treba da obuhvati oba aspekta. Treba imati na umu da ljudi jednako kreativno odgovaraju kako na šanse koje im okruženje pruža, tako i na ograničenja koja ih sprečavaju da rade ono što žele (Jensen i Meckling, 1994). Finansijska motivacija i/ili kazna nisu ni jedini, a ni najbolji načini za motivisanje ljudi da se ponašaju na poželjan način. Izazov pred kojim se organizacije nalaze jeste da stvore kontrolno okruženje koje bi podstaklo i usmjerilo ljudsku energiju na način koji će uvećati, a ne smanjiti, efektivnu upotrebu ljudskog faktora i tako doprinijeti dugoročnoj održivosti i uspješnosti poslovanja.

ZAKLJUČAK

Kontrolno okruženje je temelj na kome počiva i funkcionise efektivan sistem internih kontrola. Ali, ono predstavlja i svojevrsni vezivni

element bez koga, uz sav najbolji materijal i vještinu gradnje, sistem ne bi mogao opstati. O tome koliko je značajna ova komponenta sistema internih kontrola govore brojna istraživanja koja pokazuju da su krahovi poslovnih organizacija, kao i gubici zbog pronevjera, direktna i/ili indirektna posljedica slabog kontrolnog okruženja.

Imajući u vidu da je kontrolno okruženje dvodimenzionalno, postojanje pisanih uputstava, procedura i priručnika je potreban, ali ne i dovoljan, uslov za postojanje jednog efektivnog kontrolnog okruženja. Da bi kontrolno okruženje bilo živo i produktivno, svo osoblje organizacije, polazeći od rukovodstva, mora da razumije, prihvati i pridržava se ovog zadatog okvira. Stoga je nužno uzeti u obzir i više neformalne, bihevioralne aspekte koji se tiču vrijednosti, uvjerenja, stavova i ponašanja ljudi. Upravo ovi „meki“, nematerijalni faktori, koji čine snažnu organizacionu kulturu, obezbjeđuju konkurentske prednosti jer predstavljaju unutrašnji potencijal moći date organizacije. Prema tome, bez snažnog i efektivnog kontrolnog okruženja, nema ni efektivnog sistema interne kontrole, kao ni dugoročne i održive uspješnosti organizacije.

Iako odgovornost za kontrolno okruženje, kao i čitav SIK, imaju svi zaposleni unutar organizacije, primarnu odgovornost ima rukovodstvo, dok je funkcija interne revizije tu da pruži podršku u ocjenjivanju i unapređenju kontrolnog okruženja, kao i identifikovanju rizika koji proizlaze iz njegovih slabosti.

Na kraju, glavni zadatak sa kojim se susreću rukovodioci kada je riječ o održavanju i jačanju efektivnog kontrolnog okruženja jeste da formalne strukture i uputstva budu ispoštovani u svakodnevnom poslovnim aktivnostima. Stoga je osnovno pitanje koje se nameće: kako stimulirati i motivirati ljude da se identifikuju sa ključnim vrijednostima svoje organizacije. Izazov pred kojim se organizacije nalaze, prema tome, predstavlja kreiranje kontrolnog okruženja koje bi podstaklo i usmjerilo ljudsku energiju na način koji će uvećati, a ne smanjiti, efektivnu upotrebu ljudskog faktora i tako doprinijeti dugoročnoj održivosti i uspješnosti poslovanja.

IZVORI

1. Association of Certified Fraud Examiners. (2014). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse – 2014 Global Fraud Study*. ACFE. Preuzeto u avgustu 2017. sa <https://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>
2. Boisclair, J. and Jackson, P.D. (1996). *Two Sides of the Same Coin: CICA's Guidance on Control and CCAF's Effectiveness Reporting Framework*. Preuzeto u avgustu 2017. sa <http://portal.publicpolicy.utoronto.ca/en/ContentMap/budgetingandfinancialmanagement/AdvisoryTopicsBudgeting/OversightRiskControlCCAF/General%20CCAF%20Publications/Two%20Sides%20of%20the%20Same%20Coin%20-%20CICA's%20Coco%20and%20CCAF's%20Effectiveness%20in%20Reporting.pdf>.
3. Clayton, R. J., Scroggins, W. and Westley, C. (2002). Enron: Market Exploitation and Correction. *Financial Decisions*. Preuzeto aprila 2015. sa <http://www.financialdecisionsonline.org/current/clayton.pdf>
4. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control – Integrated Framework*, Preuzeto u aprilu 2015. sa http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf.
5. Culp, C.L. and Hanke, S.H. (b.g.). *Empire of the Sun: A Neo-Austrian Economic Interpretation of Enron's Energy Business*. In

- C. L. Culp & W.A. Niskanen (Eds.): *Corporate Aftershock: The Public Policy Lessons from the Collapse of Enron and Other Major Corporations*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. 3–28.
6. Deal, T. & Kennedy, A. A. (1982). *Corporate culture: Rites and rituals of organizational life*. Reading, MA: Addison-Wesley.
 7. European Commission. (2015). *Public Internal Control Systems in the European Union – Towards the Optimal Internal Control Environment*. Preuzeto u avgustu 2017. sa http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD_06_OptimisingICforManagementOfEUfunds.pdf.
 8. Fassin, Y. (2005). The Reasons behind Non-ethical Behavior in Business and Entrepreneurship. *Journal of Business Ethics* No. 60. 265–279. Springer. DOI 10.1007/s10551-005-0134-3.
 9. Fountain, L. (2012). *The Control Environment*. Preuzeto u septembru 2017 sa https://www.kscpa.org/writable/files/Self-Study/FGE/updated_the_control_environment_article.pdf.
 10. Hamilton, A. M. (2002). *A Season of Scandal*. Stanford Business, November 2002. 14–18. Preuzeto u avgustu 2017. sa <https://www.gsb.stanford.edu/sites/gsb/files/2002November.pdf>.
 11. Hitt, M. A., Haynes K. T. i Serpa, R. (2012). Strategic leadership for the 21st century. *A Research Paper No. 2012-23*. Mays Business School Texas A&M University. Preuzeto u septembru 2017 sa <http://ssrn.com/abstract=1995786>. doi:10.1016/j.bushor.2010.05.004
 12. Jensen, M. C. & Fuller, J. (2002). What's a Director to do?. Harvard NOM Research Paper No. 02-38. *Negotiation, Organization and Markets Research Papers*. Preuzeto u maju 2017 sa https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=357722.
 13. Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1994). Nature of Man. *Journal of Applied Corporate Finance*, V. 7, No 2. 4–19. Preuzeto u martu 2013 sa https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=5471.
 14. Norris, F. and Henriques, D. B. (2000). Admit Guilt in Falsifying CUC's Books. *New York Times*. June 15, 2000. Preuzeto u aprilu 2015. sa <http://partners.nytimes.com/library/financial/061500cendant-fraud.html>.
 15. Oke, O. (2017). *Fraud Risk Management: The Role of Control Environment*. Preuzeto u avgustu 2017. sa <https://www.linkedin.com/pulse/fraudriskmanagementrolecontrolenvironmentolusola>.
 16. Peters, T. J. & Waterman, R. H. (1982). *In Search of Excellence: Lessons from Americas Best Run Companies*. New York, NY: Harper & Row.
 17. Sackmann, S.A. (2011). *Culture and performance*. Quoted in: Haan, J. & David D.J. (2011). Corporate Culture and Behavior: a Survey. DNB Working Paper No. 334 / November 2011. https://www.dnb.nl/en/binaries/Working%20Paper%20334_tcm47-265304.pdf.
 18. Stojanović T., Đokić S. i Đokić A. (2013). Organizational Behavior – Creative Tool for Creating Value. *International Review*, No. 1–2. 74–88.
 19. Stojanović, T. (2014). Bihevioralna dimenzija upravljanja i interna revizija. *Financing* br. 3/14. 30–34. Banja Luka: Finrar d.o.o. i Brčko: Financing d.o.o. DOI:10.7251/FIN1403030S
 20. Stojanović, T. (2015). Interna revizija kao podrška dobrom korporativnom upravljanju. *Financing*, Vol. 2, No. VI. 14–19. Banja Luka: Finrar d.o.o. i Brčko: Financing d.o.o. DOI:10.7251/FIN1403030S
 21. Tharp, B. M. (2009). *Four Organizational Culture Types: Organizational Culture White Paper*. Preuzeto u maju 2017. sa http://urmiladasi.com/wp-content/uploads/2015/12/Four_Organizational_Culture_Types.pdf.
 22. The Institute of Chartered Accountants in England & Wales. (1999). *Internal Control - Guidance for Directors on the Combined Code*. Preuzeto u avgustu 2017. sa <http://www.ecgi.org/codes/documents/turnbul.pdf>.
 23. The Institute of Internal Auditors. (2011). *IPPF – Practice Guide: Auditing the Control Environment*. Preuzeto juna 2017. sa www.theiia.org/guidance.
 24. The Institute of Internal Auditors. (2016). *International Professional Practices Framework*. Preuzeto u januaru 2017. sa <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>.
 25. Thompson, A. A., Strickland, A. J., Gamble, J. E. (2016). *Crafting and executing strategy: The quest for competitive advantage: Concepts and cases* (20th ed.). McGraw-Hill, Irwin.
 26. Tsai, Y (2011). Relationship between Organizational Culture, Leadership Behavior and Job Satisfaction. *BMC Health Services Research* 2011. 11–98. Preuzeto u avgustu 2017. sa <https://bmchealthservres.biomedcentral.com/articles/10.1186/1472-6963-11-98>.