

ФОРЕНЗИЧКО РАЧУНОВОДСТВО У ФУНКЦИЈИ ЕКОНОМСКО ФИНАНСИЈСКОГ ВЕШТАЧЕЊА¹

Прегледни научни рад

DOI 10.5937/zurbezkrim1902041C	COBISS.RS-ID 8629016	УДК 343.983:657.632
--------------------------------	----------------------	---------------------

Александар Чудан²

Криминалистичко-полицијски универзитет, Београд

Драган Цветковић

Полицијска управа за град Београд, Управа криминалистичке полиције

Апстракт: У процесу утврђивања чињеница везано за судске предмете, учествују и вештачи економско-финансијске струке. Потреба за вештачењем у судском поступку, јавља се у ситуацијама у којима суд не поседује потребна стручна знања неопходна за утврђивање свих релевантних чињеница и доношење коначне одлуке, због чега укључује вештака да применом стручних знања и вештина са којима располаже, утврди потребне чињенице. Предмет овог рада је форензичко рачуноводство са посебним акцентом на његов значај и улогу у финансијском вештачењу.

Циљ рада јесте да укаже на важност форензичког рачуноводства, у функцији економско - финансијског вештачења као и да се укаже на неопходност његовог даљег усавршавања и развоја. Практични циљ научног рада усмерен је на покушај аутора да финансијску форензику промовише као професију новог миленијума. С обзиром на турбулентну прошлост и очекивану будућност Република Србија несумњиво има потребе за овом врстом кадрова.

Кључне речи: форензичко рачуноводство, вештак, судски поступак, превара, форензика.

УВОД

Форензика као примена знања и технологија из широког спектра наука, пружа одговоре валидне за суд, било да се ради о кривичном или парничном поступку, подразумевајући истовремено примену науке у спровођењу закона. У развијеним земљама, односно у државама Европске уније, у протеклој деценији, број истрага форензичких испитивања повећао се неколико пута, а за пример може се навести Холандски форензички институт (*The Netherlands Forensic Institute*) као један од најразвијених у Европи, где се

¹ Рад је резултат истраживања на пројекту: „Криминалитет у Србији и инструменти државне реакције“, који финансира и реализује Криминалистичко полицијска академија у Београду, циклус научних истраживања 2015-2019. година

² Аутор за кореспонденцију: др Александар Чудан, ванредни професор на Криминалистичко-полицијском универзитету у Београду. E-mail: aleksandar.cudan@kpu.edu.rs

од почетка новог миленијума, број запослених увећао чак три пута (Tjark, 2013:3).

Форензичка наука у последње време развила се у многим смеровима па тако и у смеру форензичког рачуноводства. То је узроковало велике штете у привреди које настају због превара и лажних финансијских извештаја (Чудан, 2014). Форензичко рачуноводство, као посебна грана рачуноводства бави се коришћењем рачуноводствене експертизе у циљу спречавања и испитивања различитих видова криминалних радњи унутар привредног друштва, али и прикупљања доказа који ће бити валидни за судски поступак. Многобројни примери финансијских скандала у протеклој периоду, указали су на недостатке и ограничења ревизије у поступку откривања криминалних радњи, а самим тим и неопходности примене форензичког рачуноводства и уношења његове експертизе у процес испитивања и откривања различитих видова криминалних радњи.

Докази форензичке анализе се прикупљају на начин да буду прихватљиви за суд који процесуира извршиоце. Како ће суд реаговати није у домену форензичког рачуноводства. Због тога форензичари и њихова специјалистичка знања постају карика која употпуњује и чини још ефикаснију борбу против економског криминалитета.

У савременим условима, готово не може се замислити окончање нити једног кривичног поступка из области економских деликата у којем се као извор доказа није појавио вештак форензичар, односно лице које располаже стручним знањем и вештинама које су потребне за утврђивање или оцену неке важне чињенице. Постизање поштовања стручних правила и спровођење њихове стварне употребе је могуће користећи иновативне гране књиговодствено-рачуноводствене делатности: форензичког рачуноводства. С обзиром на то, да форензички рачуновођа, осим ревизије, рачуноводства и финансијског извештавања познају и друге области, укључујући познавање правних прописа и закона, актуарства, статистике, софтверских алатки, али и психологије личности, добијају на значају не само у откривању превара већ и у области вештачења економско-финансијске природе, било у кривичном или парничном, поступку у циљу прикупљању доказа који ће бити валидни за судски поступак, а самим тим и разрешењу случаја. Уважавајући претходно изнето чињеница је да је економско-финансијско вештачење, нашло есенцијално место у широком спектру форензичких наука.

У раду је дефинисан појам форензичког рачуноводства, представљени су делокруг и задаци форензичког рачуноводства, правни и институционални оквир форензичког рачуноводства и финансијског вештачења, као и значај и улога економско - финансијског вештачења у судским поступцима.

ФОРЕНЗИЧКО РАЧУНОВОДСТВО: ПОЈАМ, ДЕЛОКРУГ И ЗАДАЦИ

У савременом коришћењу, термин *форензика* се често користи уместо термина *форензичка наука*. С обзиром да термин *форензички* представља синоним за *правни* или *који се односи на суд* ова замена термина се не може сматрати довољно прецизном. Ипак, термин се у толикој мери усталио у

савременом језику да многи речници садрже значење које изједначава речи *форензика* и *форензичка наука*.

Форензика у најширем смислу подразумева примену знања и технологија из различитих форензичких наука у решавању правних питања. Форензика у практичној примени експлоатише сопствене искуствене методе, као и методе осталих наука и дисциплина које у пракси прилагођава сопственим потребама, при чему оне, прилагођене и осавремењене, нужно добијају практични инструктиван значај. Управо услед коришћења различитих форензичких анализа, ова врста доказа не ретко има пресудну улогу хоће ли пријављени, односно оптужени бити проглашен кривим или не. Дакле, форензика подразумева примену научних метода код откривања и тумачења (вештачења) материјалних трагова, због чега се и стручњаци који обављају ове послове називају форензичари (Ивановић и Ивановић, 2013).

Од мноштва дефиниција које егзистирају у стручној литератури која се бави форензичким рачуноводством најприхватљивијом и најпотпунијом се сматра она коју је озваничило Удружење овлашћених истражитеља превара (ACFE)³ по којој форензичко рачуноводство представља коришћење рачуноводствених вештина у потенцијалним или стварним цивилним или кривичним споровима, укључујући општеприхваћене рачуноводствене и ревизорске принципе, у циљу утврђивања изгубљених профита, прихода, имовине или штете, процене ефикасности интерних контрола, откривања превара или реализације других активности које захтевају укључивање рачуноводствених експертиза у правни систем (Цветковић и Ђурић, 2017).

И поред обављања широког спектра послова, форензичко рачуноводство може се одвијати на два примарна подручја:

1. Истражно рачуноводство, пресвега има за циљ детектовање и разоткривање преваре када постоји сумња да је учињена деструктивна инкриминисана радња у финансијским извештајима, односно када се пословање клијента превентивно проверава. Истражно рачуноводство подразумева свеобухватно истраживање криминалних радњи. Такође поменута дисциплина уважава и интегриса знања из рачуноводства, ревизије и истражних техника а може се јавити у два облика:

- а) Финансијско-криминалистичка испитивања – ово је посебна дисциплина форензичког рачуноводства која истражује преваре у финансијским извештајима. Ова врста испитивања подразумева проактивни и реактивни приступ методологији усмерен на уочавање и препознавање превара у финансијским извештајима. Овај вид форензичког рачуноводства карактеристичан је за истражитељи који обично потичу из државних контролних и истражних/детективских агенција, ревизорских кућа и криминалистичких служби.

³ Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) је независна, научна и професионална мултидисциплинарна организација која покрива велики број форензичких дисциплина или сличних области укључујући и форензичко рачуноводство. Сврха ACFE је да својим члановима обезбеди континуирано усавршавање из области форензичког рачуноводства и саветовања на многим професионалним пољима. ACFE је кроз едукацију и обуку подигао стандарде на виши ниво. Један од сертификата који издаје ACFE је Овлашћени форензички рачуновођа (Cf. FA). ACFE је и лидер у стручној обуци и тренингу за борбу против превара, чиме стиче велики углед и поверење јавности у струку као инструмент борбе против превара. Основни циљ ове организације јесте да смањи учесталост превара и помогне свом чланству у откривању превара

Ради се о тиму страчњака са различитим знањима, вештинама и искуствима које користе у откривању и документовању криминалних радњи.

- b) Форензичка ревизија финансијских извештаја је нова специјализована услуга у оквиру процеса ревизије финансијских извештаја. Форензичка ревизија подразумева уговарање посебног ангажовања са ревизорским кућама и захтева рад ревизора са посебном обуком и искуством у спречавању и откривању превара.⁴

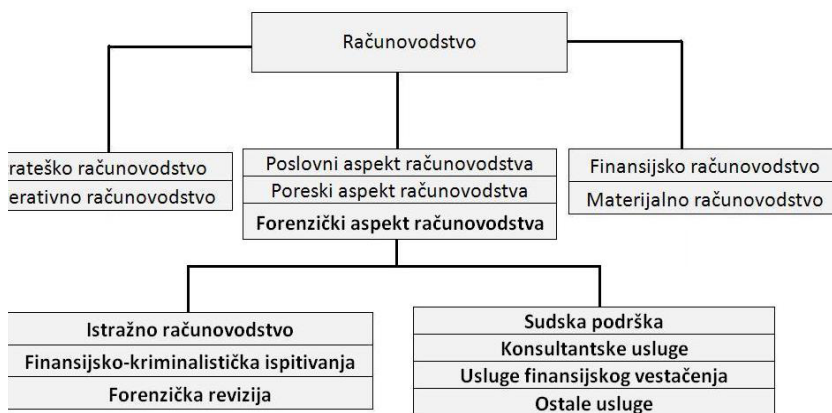
2) **Судска подршка**, која има за циљ пружање професионалних услуга када су одређене радње већ идентификоване и ушле у судски процес. Односи се на пружање професионалних услуга лицима која су укључена у судске поступке. Професионалне услуге врше лица која поседују рачуноводствене и ревизорске вештине и друга знања која доприносе решавању спорова, попут економско - финансијског вештачења, консултантских и других услуга (Алексић, Вујновић-Глигорић, и Уремовић, 2015). Амерички институт овлашћених јавних рачуновођа (АICPA) дефинише услуге судске подршке као било коју професионалну подршку која се пружа адвокатима у судским процесима од стране особа које по професији нису адвокати. Услуге судске подршке могу се класификовати у три области и то:

- a) Консултантске услуге – путем ових услуга форензичке рачуновође пружају савете у вези са рачуноводствено-финансијским питањима која су важна за судски поступак. Консултант се не појављује, нити сведочи као судски вештак у поступку већ, користећи своја рачуноводствена и ревизорска знања и вештине, на разне начине помаже адвокатима и/или једној од страна у поступку пред судом. Форензички рачуновођа може мерити економске штете, или губитке услед рецимо кршења или раскида уговора, затим управљати, сортирати, индексирати и сажимати велики број рачуноводствених података, како би исти били разумљиви и употребљиви у судском предмету.
- b) Услуге економско - финансијског вештачења – форензичке рачуновође се могу, на основу њихових искуства, знања и експертиза, ангажовати на суду у улози судског вештака. У својству ангажованог судског вештака форензички рачуновођа може доставити свој извештај и мишљење у вези поверених судских предмета. У већ отпочетим судским поступцима, у оквиру радњи доказивања, суд може затражити и спровођење радњи вештачења „када је за утврђивање или оцену неке важне чињенице потребно прибавити налаз и мишљење од лица које располаже потребним стручним знањем.“ Вештачење обавља судски вештак, у суштини „сведок суда који може пружити мишљења у вези одређеног питања, заснованог на јединственом искуству, образовању или обуци.“ Судски вештак „мора сведочити са позиције неутралности, јер његова улога није да на суд утиче путем емоција већ чињеница.“ Искусан форензички рачуновођа, који располаже задовољавајућим степеном знања и вештина из рачуноводства, ревизије и других области

⁴ *Forensic Audit vs. Financial Statement Audits, Currents Accounts*, (2008), преузето са сајта:<http://www.iagforensics.com/wp-content/uploads/2009/12/GSCPA-Thomas Buckhoff-ct08.pdf>

финансија, може се у складу са прописима домицилног законодавства регистровати као судски вештак финансијске струке, и као такав самостално или у оквиру одређене стручне установе на захтев суда, по одређеном судском предмету доставити свој налаз и мишљење (Петковић, 2010:161).

- с) Остале услуге – у опсегу свог деловања форензичке рачуновође се изузетно могу у оквиру судских процеса јавити у посебној улози медијатора неке од страна у самом судском поступку, од суда именован експерт за сведочење и слично.



Слика 1: Шематски приказ места форензичког рачуноводства у рачуноводственој делатности и његов делокруг (Чудан, Николоска, 2018: 261)

Задаци форензичких рачуновођа јесу да анализирају, интерпретирају, сумирају и презентирају међусобно повезане пословно-финансијске позиције, тако да буду разумљиве и на одговарајући начин поткрепљене. Форензичке рачуновође учествују у следећим активностима:

- истраживању и анализирању доказа о учињеној превари;
- развијању компјутеризованих апликација које ће послужити у анализама и презентацијама о финансијским доказима;
- презентацијама резултата истраживања у виду извештаја и комплетирања документације;
- асистирању у правним поступцима, укључујући сведочења на суду у улози сведока-стручњака, те припремању визуелних средстава која ће служити као доказ на суђењу (Димитријевић, Даниловић, 2017: 311).

Може се рећи, да ова професија служи откривању истине у споровима, па се форензичари често јављају у улози сведока, експерата, вештака, аналитичара и слично. Форензичко рачуноводство све више добија на зна-

чају са порастом броја превара, привредног криминала као и лажног приказивања стања имовине и успеха привредних субјеката.

ПРАВНИ И ИНСТИТУЦИОНАЛНИ ОКВИР ФОРЕНЗИЧКОГ РАЧУНОВОДСТВА И ЕКОНОМСКО - ФИНАНСИЈСКОГ ВЕШТАЧЕЊА

Како је форензичко рачуноводство интердисциплинарно подручје, форензички рачуновођа поред познавања рачуноводства и његове регулативе треба да буде упознат и са правним прописима државе у којој реализује своје активности. За рад форензичких рачуновођа, односно судских вештака у економско-финансијској области, посебно је значајно, поред осталих грана, познавање кривичног, грађанског, привредног и радног права домицилне државе. Вештачење се спомиње у практично свим законима. Разлог за одређивање вештачења није само у недостатку специјализованих стручних знања органа који воде поступак већ и у томе што сам орган поступка најчешће суд ни онда када располаже одговарајућим стручним знањем не може самостално ценити оне чињенице за чије је утврђивање и оцењивање потребна одређена стручна спрема, оспособљеност или квалификација (Чудан, 2014).

Како би се спровео поступак вештачења, у судском процесу, морају постојати материјални и формални услови у зависности од експертизе, струке и вештина вештака, односно форензичког рачуновође који врши ову улогу. Материјални услови се односе на то да вештаци морају прикупити све релевантне податке од установа, организација, институција или лица која се налазе у судском спору и морају бити квалификовани за обављање ове врсте посла. Формални услови се односе на то да вештаци морају имати писмену наредбу од од органа који воде судски спор.

Процесним законом одређени су материјални и формални услови за спровођење вештачења, а сам поступак вештачења, зависно од врсте експертизе спроводи се по правилима конкретне струке и вештине. Материјални услов за одређивање вештачења произилази из потребе да је за оцену, односно утврђивање неке важне чињенице потребно прибавити налаз или мишљење од лица или установе који располажу потребним стручним знањем, а формални услов да спровођење вештачења писменом наредбом одреди орган који води поступак.

Према одредбама Закона о судским вештацима⁵ послови вештачења представљају стручне активности чијим се обављањем, уз коришћење научних, техничких и других достигнућа, пружају суду или другом органу који води поступак потребна стручна знања која се користе приликом утврђивања, оцене или разјашњења правно релевантних чињеница. Вештачење обављају физичка и правна лица која испуњавају услове предвиђене овим законом, државни органи у оквиру којих се може обавити вештачење, као и научне и стручне установе.

⁵ Закон о судским вештацима, *Службени гласник Републике Србије*, бр.44 од 30.06.2010. године

Законик о кривичном поступку Републике Србије⁶ одредбом чланом 113 предвиђа да се вештачење одређује у свим случајевима када за оцену или утврђивање неке важне чињенице неопходно прибавити налаз и мишљење од лица која располаже неопходним стручним знањем. Законодавац је вештачења у кривичном поступку поделио на она која су у закону експлицитно нормирана и сва остала које су регулисана општим одредбама о вештачењу. Према предмету вештачења, односно према врсти чињеница које се утврђују вештачење се дели на:

- вештачење у вези лишења живота;
- вештачење телесних повреда;
- вештачење душевног стања;
- вештачење пословних књига;
- вештачење фотографија и звучних и видео снимака.

Економско-финансијско вештачење је истовремено врло сложено и деликатно за судију који мора са критичког становишта да анализира, оцени налаз и мишљење о материји коју не познаје довољно, јер се иначе извођење доказа вештачењем може односити на различите гране струке и науке, за које је потребно стручно знање којим суд не располаже, у овом случају из области економије и књиговодства. Овом врстом вештачења могу да се баве правна и физичка лица. Правна лица која могу давата налаза и мишљења у својству вештака су пре свега посебне организације које су основане да се баве вештачењем, и којима је то претежна делатност. Таква установа је Завод за вештачење у Београду. Вештачењем могу да се баве и државни органи за вештачење чињенице из области за које су основане. Посебну значајну улогу у процесу вештачења имају и друге организације посебно оне из области науке, факултети, институције и удружења књиговођа и ревизора.

Економско-финансијским вештачењем код наших органа се могу бавити само лица која су држављани Србије, а у поступцима пред судовима само она лица која су уписана у регистар судских вештака. Наравно вештаци морају имати пословну способност али испуњавати и друге услове које их чини достојним за обављање тог посла.

У пракси српског правосуђа постоји формулација по којој се утврђује да је неко компетентан за судска вештачења у економско-финансијској области. Појам „економско-финансијска област“ је у савременом свету веома широк па се на економским студијама данас појављује више од десет специјалности. С тога овај појам мора да буде строго дефинисан како се не би догађале грешке и пропусти које сусрећемо у многим спорним ситуацијама у пракси. Из чињенице да је неко проглашен компетентним за вештачење у економско-финансијској области, у пракси се догађају ситуације да се вештаци олако опредељују да вештаче предмете у области за које нису професионално оспособљени. (Ђорђевић, 2011)

Вештак је лице које располаже посебним експертским знањем и вештинама за утврђивање односно оцену неке есенцијалне чињенице у поступку. Конкретни услови које физичка и правна лица морају да испуњавају

⁶ Закон о кривичном поступку *Службени гласник Републике Србије*, бр. 35/2019 од 01.12.2019. године.

за обављање послова вештачења, прописани су одредбама Закона о судским вештацима.⁷

Најважнија активност суда када је у питању економско-финансијско вештачење је оцена налаза и мишљења вештака, односно његовог исказа. Суштина ове оцене јесте да се у сваком конкретном случају утврди да ли је вештачењем потврђено или негирано постојање неке спорне чињенице. У кривичном поступку сваки доказ се цени појединачно и у вези са другим доказима, с тим што је оцена налаза и мишљења финансијског вештака нешто сложеније.⁸

Табела 1. Просечно трајање судског поступка и вештачења у данима за 2015-2018. годину.⁹

Време трајања	Основни судови	Привредни судови	Р. Србија просек
Просечно трајање судског поступка	865	519	726
Просечно трајање вештачења	65	49	54

Извор: Светска банка, 2018. година

Уколико се трајање вештачења упореди са укупним трајање судског поступка, уочљиво је да вештачење у просеку траје 7,5% укупног трајања судског поступка.

Табела 2. Трајање вештачења као % трајања судског поступка.

Време трајања у %	Основни судови	Привредни судови	Р. Србија просек
Трајање вештачења као % трајања судског поступка	7,5%	8,3%	7,5%

Извор: Светска банка, 2018. година

⁷ Службени гласник Републике Србије, бр.44 од 30.06.2010. године

⁸ У пракси се дешава да странке, најчешће окривљен и његов бранилац самостално прибаве налаз и мишљење вештака који је по правилу у супротности са налазом и мишљењем вештака којег је одредио орган поступка. Такав налаз и мишљење нема процесну ваљаност, због чега га судови у првостепену поступку третирају само као одређени вид приговора и примедби на основни налаз и мишљење.

⁹ Према статистичким подацима трајање вештачења није разлог за одуговлачење судских поступака. Вештачења су у току протекле три године у просеку трајала по 54 дана и то нешто више, 64 дана пред основним судовима, а 43 дана пред привредним судовима.

Развојем економије, финансија, књиговодства, шире се могућности примене њихових достигнућа путем вештачења на утврђивање спорног чињеничног стања у кривичном поступку када су у питању деликти из области економског криминалитета, као што су неодговарајући критеријуми за процену стручности вештака, неадекватан начин прикупљања и обезбеђења материјала, пропусти у практичном руковођењу вештачењем, некритички однос према резултатима вештачења и друго.

ЗНАЧАЈ И УЛОГА ЕКОНОМСКО ФИНАНСИЈСКОГ ВЕШТАЧЕЊА КАО ЈЕДНЕ ОД ОБЛАСТИ ФОРЕНЗИЧКОГ РАЧУНОВОДСТВА

Одговор на дилему колики значај има економско-финансијска вештачења тешко је децидирано дати с обзиром да се о овом питању воде расправе о ставовима који су прилично удаљени (Соепен, 2008: 124). Они се крећу од тога да је вештачење само један од доказних средстава, и то не најважнијих, преко става да вештаци пружају непосредну помоћ судији или органу који води поступак у утврђивању чињеница, до тога да постоји мишљење да се вештачењем директно утиче на само доношење одлуке. У великој мери значај вештака и вештачења из области економских наука зависи од квалитета његовог налаза али и од става судије који води поступак и од његове оцене о значају вештачења (Илић, 2010: 313).

Форензичке рачуновође могу пружати подршку у оквиру поступка кроз различите видове експертизе у смислу пословних процена, бракоразводних парница, брачних спорова, потраживања имовине, провере пословних партнера, доказивања привредних превара, телесних повреда и потраживања код тешких несрећа, послова проценитеља код осигурања, захтевних налога за одузимање имовине, грађанских и казних поступака у вези преваре и финансијских неправилности и слично. Стога су, поред материјалних прописа, за форензичког рачуновођу од посебне важности и прописи који уређују процес пред судским и другим државним органима – у којима се по важности издвајају парнични и кривични поступци.

Сведок вештак рачуновођа је независтан и он може доносити закључке из чињеница и интерпретирати их, тако да је ангажовани адвокат у праву и да је супротна страна донела погрешне закључке. Ако сведок вештак рачуновођа докаже да је он у праву, онда је он један веома јак сведок вештак. Адвокати морају помоћи вештаку сведоку рачуновођи да донесе свој закључак како би адвокати, судија и порота могли да га разумеју. Форензичке рачуновође нису једнаке, ако гледамо њихово искуство и колико година су провели у овој професији. Неки су можда ИТ вештаци, неки од њих су лимитирани у послу, неки су можда вештаци у пореском систему, неки можда вештаци у ревизији, и тако даље. Постоје и форензичке рачуновође вештаци у индустрији забаве, одеће, намештаја, банака и других индустрија (Telpner & Mostek, 2002: 2).

Као што је већ напоменуто форензички рачуновођа игра улогу и стручног сведока. Када тужилаштво позове рачуновође и ревизоре, они углавном сведоче о налазима до којих су дошли током истраге, а када их позове одбрана, они износе чињенице о квалитету налаза или мишљења које је изнео рачуноводствени вештак тужилаштву, како би чланови пороте

испитали кредибилитет и тежину сведочења стручњака тужилаштва. Рачуновође и ревизорају морају имати кредибилитет, морају бити едуковани у својим областима, морају имати довољно знања и вештина, морају бити признати чланови своје професије или бити специјализовани за одређени аспект праксе који је значајан за дати предмет. Имајући ове информације у виду, постоји неколико широких подручја у којима се од сведока вештака очекује да поседује образовање и квалификације које их разликују од обичних лаика, што укључује (Микеревић и сар., 2013:113):

- Професионалну лиценцу, сертификат и чланство код признатог професионалног тела,
- Основни, дипломски и постдипломски степен за одређену област експертизе,
- Специјалистичку обуку и континуирану професионалну едукацију која п ревазилазиоквире академских титула,
- Релевантне наставе, предавања и консталтинг који указује на висок ниво професионалности у датој области,
- Чланство у професионалним удружењима,
- Директно, релевантно, претходно искуство које је стечено кроз претходна ангажовања, у својству техничког саветника или стручног сведока у датој области,
- Приступ информацијама које су карактеристичне за дати случај, што појединца класификује као стручњака.

Смернице за стручног сведока које треба да се упамте и код припреме и код давања доказа на суду се односе на то да сведоци припреме целокупни материјал, да детаљно проуче тај материјал, унапред испланирају своје сведочење, пажљиво слушају и буду на опрезу, пажљиво размотре сваки одговор и направе паузу пре него што дају одговоре, буду искрени и непристрасни, користе једноставне речи и очувају професионално држање и интегритет. Када се ревизор нађе на клупи за сведоке, протокол у вези са успешним сведочењем превазилази само говорење истине или поседовање добрих форензичких доказа. Ревизори морају да убеду судију или поротнике и да при томе оставе добар утисак (Микеревић и сар., 2013:314).

Задатак вештака је да својим експертским налазом или мишљењем из области за коју је стручан (економија, финансије, машинство, медицина, грађевинска и друге области људских активности) помогне суду да се утврди истина, односно да утврди одређену конкретност чињеница након чега се отвара или закључује расправа. Од квалитета и свеобухватности налаза и мишљења судског вештака зависи ток и исход судског или вансудског поступка.

Према Закону о судским вештацима, вештак је експерт, односно особа која је обучена за обављање одређене делатности. У смислу Закона о судским вештацима, Закона о кривичном поступку и Закона о парничном поступку, вештак треба да поседује и прописана овлашћења у области стручног деловања.

У судским поступцима, кривичном и парничном, извешће се доказ вештачењем ради утврђивања или разјашњења неке чињенице кад је потребно стручно знање којим суд не располаже у складу са законима. У српском

књижевном и народном језику речју *вештак* означава се искусан, вешт, поздан или опробан човек, али истовремено и добар познавалац нечега - зналац тј. стручњак (Милошевић, 2004).

Адвокати, судије и форензичке рачуновође често имају другачији поглед на вештаке и сведоке. Адвокати желе да вештаци донесу одлуку која ће бити позитивна за њихове клијенте. Судије углавном желе да вештаци донесу одлуку када судија није у стању да донесе одлуку без помоћи вештака. Постоји ситуација када се доноси и више од једном мишљења од стране форензичке доступне вештаку, али судија жели чињенице од вештака и његову логику без доношења закључака. Ово дозвољава судији да донесе свој закључак. Форензички рађуновођа је онај који има знања из рачуноводства и који је способан да асистира адвокатима у суду да разумеју и примењују рачуноводство у праву и да расправљају о томе. Вештак форензичког рачуноводства има велико искуство у истрагама које су везане за рачуноводство и ревизији, могу да пишу извешаје о истрази, и да се појаве на суду као вештаци сведоци. Они се могу појединачно ангажовати као консултанти на суду. Вештак као сведок треба да донесе сопствени закључак на суду и клијент који га је ангажовао такође може доћи до истог закључка као и сведок вештак (Telrner & Mostek, 2002:1).

Судски вештак је усмерен искључиво на форензику већ настале преваре и то на темељу предмета и материјала које добије од суда. Он поседује вештине експертног сведочења, али не прибавља доказе него их само вештачи. Судски вештак не делује на превенцији преваре и откривању превара као што то раде форензичари рачуновође нити се бави проценом финансијске имовине или положаја пословних партнера као ни многим другим пословима којима се форензички рачуновођа бави. Ако форензичари рачуновође хоће и желе да буду и судски вештаци онда морају да прођу кроз законски поступак именовања сталним вештаком.

Форензичке рачуновође не морају бити судски вештаци. Узимајући у обзир делокруг, знање и вештине које поседују, форензичке рачуновође могу бити полицијски инспектори, порески инспектори, тржишни инспектори, комерцијални форензичари за процену пословних партнера, интерни форензичари, и тако даље. Ако неко жели да постане стални судски вештак, сертификат за овлашћеног форензичког рачуновођу је одвојен од решења о именовању за сталног судског вештака. У сваком случају, ако неко жели да постане стални судски вештак, сертификат за овлашћеног форензичког рачуновођу ће сигурно значити доказ његовог знања из форензичког рачуноводства и тиме допринети да председник суда који доноси решење донесе потврдну одлику. У Републици Србији форензичко рачуноводство није толико развијено, међутим на одређеним универзитетима се појављује форензичко рачуноводство као предмет.¹⁰

Дакле, из свега изнетог произилази да је улога форензичког рачуновође у поступку вештачења, коришћење знања и вештине у судском спору. Небитно да ли се ангажују како би открили криминалне радње, или у судском спору у својству вештака, стручног сарадника тужиоца, сведока, кон-

¹⁰ Наставни предмет финансијска форензика на Криминалистичко-полицијском универзитету изучава се на основу акредитованог студијског програма на студијама другог степена.

султанта, форензичке рачуновође користе иста знања и вештине из рачуноводства, ревизије, статистике, економије, и тако даље.

ЗАКЉУЧАК

Закључујемо да ће увођење професије финансијског форензичара у Републици Србији, створити квалитетно образоване професионалце који ће искористити међународна сазнања и искуства из ове области, те их применити у нашим условима. Финансијско вештачење у кривичним поступцима спроводи се у околностима када је потребно утврдити чињенице из домена економске, финансијске и рачуноводствене струке на бази пословне документације и рачуноводствених исправа. Управо форензичари имају неопходне алате и знања који су убојитијег дејства од оних који су дати у руке путем међународних стандарда ревизије да одговоре на ова очекивања. Форензичке рачуновође се могу, на основу њихових експертиза, знања и искуства, ангажовати на суду у улози судског вештака. Као ангажовани судски вештак форензички рачуновођа може доставити свој извештај и мишљење у вези одређених судских предмета.

Улога форензичког рачуноводства није да исправља друштвене аномалије, већ да истражује, у овом случају све видове економских деструкција и да идентификује одговорна лица. То никако не значи да не постоји и друштвена улога форензичког рачуноводства. Форензички рад доноси конкретан резултат, а то спречава нове починитеље. Експонент активности форензичког рачуноводства је форензички рачуновођа, кога можемо дефинисати као лице са извесним експертским пословно-економским и економско-правним знањима, који има све карактеристике: компетентност, образованост, поузданост, кооперативност, истинољубивост и друге врлине. Улога вештака у кривичном поступку је незаменљива и даје значајан понекад и пресудан допринос у утврђивању истине.

Кључна порука овог рада јесте да се скрене пажња стручној јавности на потребу примене економско-финансијског вештачења као облика форензичког рачуноводства, што представља незаобилазно доказно средство и механизам у поступку прибављања доказа у кривичним и парничним поступцима.

ЛИТЕРАТУРА

Алексић, М., Вујновић-Глигорић, Б., и Уремовић, Н. (2015). Улога и значај форензичког рачуноводства у откривању финансијских превара. *Часопис за економију и тржишне комуникације*, 5(2), 229-236.

Association of Certified Fraud Examiners. Преузето: <http://www.acfe.com>.

Ђорђевић, Д., Вукасовић, Б. (2011). Економско-финансијско вештачење у судским споровима - Теорија и пракса. *Економика*, 57(1), 80-96.

Coenen, T., (2008). *Essentials of Corporate Fraud*. New York: John Wiley & Sons.

Цветковић, Д., Ђурић, О. (2017). Истражно рачуноводство - инструмент откривања криминалних радњи. *Зборник радова Међународног научног скупа ИОР-*

- ЕДА 2017. (стр. 695-709). Приштина: Економски факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици.
- Димитријевић, Д. и Даниловић, М., (2017). Откривање превара у компанијама у Републици Србији применом Бенеисх-овог модела. *Анали Економског факултета у Суботици*, 37, стр. 311-325.
- Чудан А., (2014). Економско финансијско вештачење кроз призму новог закона о судским вештацима као изазов и услов процесу интеграција. У: *Зборнику радова са међународне научне конференције*. Европска унија и Западни Балкан. (345-357). Београд: Институт за међународну политику и привреду.
- Чудан А., Николоска С. (2018). *Економски криминал*. Београд: Криминалистичко-полицијска академија.
- Ивановић А. Б., Ивановић А. Р. (2013). Правци развоја форензике у државама Европе. *Правне теме*, 2(1), стр. 170-184.
- Илић Ј., (2010). *Утврђивање одлучних чињеница у управном поступку и у управном спору – вештачењу*. Београд.
- Микеревић Д., Кондић, Н., Шкарић Јовановић, К., Крсмановић, Б., Шњегота, Д., Пољашевић, Ј., Радивојац, Г., Џакула, М., Пуцаревић, М., Шкобић, З., Радоњић, С., Видовић, З., Пајић, П., Панић, Н., Ракић, Д., Тешановић, С. (2013). *Форензика пословања*. Бања Лука: ФИНРАР.
- Милошевић М. (2004). Стање, могућности и перспективе вештачења у области информативних технологија. *Научно стручно саветовање, ZITEH*, стр. 1-12. преузето са: http://www.itvestak.org.rs/ziteh_04/radovi/ziteh-16.pdf
- Петковић, А. (2010). *Форензичка ревизија*. Бечеј: Пролетер.
- Telpner Z., Mostek M., (2002). *Expert witnessing in forensic accounting*. A handbook for lawyers and accountants. Boca Raton, FL: CRC Press, Taylor & Francis Group.
- Tjark Tjin-A-Tsoi (2013). *Trends, Challenges and Strategy in the Forensic Science Sector*. The Netherlands Forensic Institute, Ministry of Security and Justice. преузето са: file:///C:/Users/Korisnik/Downloads/trends-challenges-and-strategy-in-the-forensic-science-sector-march-2013-_tcm120-494231.pdf
- Thomas Buckhoff (2008). *Forensic Audit vs. Financial Statement Audits, Currents Accounts*. преузето са : <http://www.iagforensics.com/wp-content/uploads/2009/12/GSCPA-Thomas-Buckhoff-ct08.pdf>
- Закон о кривичном поступку - ЗКП, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 35/19.
- Закон о судским вештацима - ЗСВ, *Службени гласник Републике Србије*, бр.44/10.