

др Милан Шкулић
професор Правног факултета
Универзитета у Београду

Форензичко рачуноводство у кривичном поступку и у поступцима чији су предмет привредни преступи¹

Резиме

У раду се објашњавају основни аспекти примене форензичког рачуноводства и деловања форензичког рачуновође у кривичном поступку, као и у поступку чији су предмет привредни преступи.

У тексту се објашњавају основне карактеристике привредног криминалитета, чије форме, као и када се ради о другим облицима тешког финансијског криминалитета те кривичним делима корупције, али и када је у питању организовани криминалитет, представљају типична кривична дела у погледу којих је ради њиховог откривања, разјашњавања и доказивања, потребно и целисходно рационално применити концепте, технике и вештине из домена форензичког рачуноводства.

У раду се закључује да је у савременим условима сузбијања привредног и организованог криминалитета, али и кривичних дела коруптивног карактера, често неопходно ради ефикасног остваривања циљева кривичног поступку, применити концепте из домена форензичког рачуноводства. У раду се посебно објашњавају актуелна законска решења, како она која се тичу финансијске форензике, тако и она која су садржана у Законику о кривичном поступку, при чему се истиче да је примена техника, вештина и концепата финансијске форензике, али и форензичког рачуноводства, које је шири појам, могућа и у поступцима чији су предмет привредни преступи. Након овог *de lege lata* приступа, аутор се о примени форензичког рачуноводства изјашњава и у *de lege ferenda* смислу.

Кључне речи: форензичко рачуноводство, форензички рачуновођа, финансијска форензика, финансијски форензичар, кривични поступак, кривична дела, привредни преступи.

1. Уводна разматрања

За кривична дела против привреде увек је карактеристично произвођење одговарајућег економског ефекта, било у виду стицања противправне имовинске користи, било у облику проузроковања штете конкретном привредном субјекту, а некада и држави, као на пример, када се ради о утаји пореза, а наравно, могући су и комбиновани ефекти, што је у пракси и најчешће да учинилац конкретног привредног кривично дела истовремено себи или другом прибавља противправну имовинску корист, а истовремено својом радњом извршења кривичног проузрокује и имовинску штету. То је коначно и разлог да се у теоријском смислу, некада привредни криминалитет, означава и као економски криминалитет, мада то схватање није идеално, јер коначно, било које кривично дело против имовине, попут „класичних“ крађа, производи економске ефекте, који су противправног карактера.

¹ Чланак објављен као реферат на саветовању Привредног апелационог суда, Зборник - радни материјал II, Златибор, септембар 2022, Београд 2022, стр. 22-66.

Било да се ради о противправно прибављеној имовинској користи или насталој имовинској штети, или о наступелом комбинованом ефекту конкретног привредног кривичног дела, приликом утврђивања како износа конкретне користи, тако и настале штете, најчешће је од кључне важности примена одговарајућих рачуноводствених техника. Те технике, методи и поступци су један од аспеката деловања форензичког рачуноводства, које при том, има огроман значај и са становишта анализе начина извршења конкретног привредног кривичног дела, те узрочно-последичне везе између радње извршења учиниоца конкретног кривичног дела из сфере привредног криминалитета и последице конкретног привредног кривичног дела.

Приликом објашњења основних аспеката форензичког рачуноводства и његове улоге у процесу откривања, разјашњавања и доказивања кривичних дела која спадају у привредни криминалитет, потребно је прво анализирати основни *ratio legis* кривичноправне заштите привреде, уз фокусирање на значај привредног кривичног права у општем систему кривичног права

Потом је неопходно рационално изложити објашњење основних феноменолошких специфичности типичних форми привредног криминалитета, да би се након тога, скренула пажња на појам и суштину форензичког рачуноводства, његове основне функције и везу са финансијском форензиком, уз посебно указивање на важност форензичког рачуноводства у конкретним случајевима откривања, разјашњавања и доказивања привредних кривичних дела, као и у поступцима чији су предмет привредни преступи.

2. Основни *ratio legis* кривичноправне заштите привреде и значај привредног кривичног права у општем кривичноправном систему

За привреду и привредни систем уопште, а посебно неке њене аспекте, попут деловања битних сегмената компанијског права веома је типично извесно сусретање, како правничке, тако и економске „оптике“, па се стога, у теорији аргументовано закључује да релевантне „расправе трају како међу правницима, тако и међу економистима“, а при том је „у фокусу пажње сврсисходност укључивања суда у бројним питањима компанијско-правног живота.“² Наравно, када се говори о суду у овом контексту, уобичајено се по логици ствари, мисли на „привредно правосуђе“, али када је реч о привреди, привредним активностима и привредном пословању уопште, некада долази у обзир и примена кривичног права, што се темељи на неопходности одговарајуће кривичноправне заштите привреде, која је, као и свако „добро“ од велике друштвене важности, између осталог предмет и кривичноправне заштите, што је између осталог, иманентно и правним системима држава које се одликују владавином права, те се могу сматрати *правним државама*.

Веома је једноставно објаснити колико је важна привреда за свако савремено друштво. Привреда представља својеврсни *економски крвоток* савремених држава. Важност привреде се примарно темељи на томе што од њеног функционисања непосредно или посредно зависе многе друге сфере друштвеног живота, па у том смислу привреда представља материјалну основу сваког друштва, а сама привреда подразумева производњу и расподелу производа, односно све делатности које су са тим у вези, где спадају и разне услуге које омогућавају задовољавање потреба.³ Из тих разлога је свака

² Мирко Васиљевић, *Привредна друштва и привредно судство*, „Право и привреда – часопис за привредноправну теорију и праксу“, број 2/2020., Београд, 2020.8 – 9.

³ Зоран Стојановић и Обрад Перић, *Кривично право – посебни део*, XIV издање, „Правна књига“, Београд, 2011. 165.

држава увек веома заинтересована за привреду, како у смислу стварања основних нормативних услова за регуларно функционисање привреде, тако и у погледу заштите привреде од недозвољених активности, а део те заштите се остварује и кривичним правом, које и овде, као и иначе, представља *ultima ratio*. што с једне стране значи да се само друштвено најзначајнија добра штите кривичним правом, док из тог правила с друге стране произлази да кривично право у функцији заштите најважнијих друштвених добара, представља својеврсно „последње средство“ начелне правне заштите.⁴ У кривичноправној теорији се истиче да се „због тешкоћа у дефинисању привредног кривичног дела, често набрајају кривична дела која се могу сматрати кривичним делима против привреде.“⁵

Привредни криминалитет, а нарочито у неким својим тежим формама, не само што нарушава привредни систем једне земље, већ штети виталним интересима саме државе, а тиме посредно и њеним грађанима. То је био и разлог да су у не тако давној прошлости чињени покушаји дефинисања «привредног кривичног дела», односно у ширем смислу, привредног кривичног права, што је било праћено и настојањем да оно добије извесну аутономију у односу на друге гране права, што је било нарочито изражено у Немачкој, по завршетку Првог светског рата, јер се суочавање са овим проблемом углавном поклапа са наступањем првих економских криза.⁶ Проблематици привредних кривичних дела и «привредном кривичном праву» су били посвећене и неке међународне конференције, попут VI међународног конгреса за кривично право који је био одржану Риму 1953. године, те V међународног конгреса за упоредно право у Бриселу 1958. године. Сматра се да највећи број привредних кривичних дела проузрокује штете које на први поглед, нису превелике, те у просеку износе на пример, у САД 190.000 долара, али у самим САД, али и широм света, при том, постоје и бројни драстични случајеви привредног криминалитета, нарочито када се ради о систематским берзанским/пословним преварама, када су штете енормне.⁷

Када је реч о некадашњем југословенском кривичном праву (из којег су потекла кривична законодавства свих република која су била у саставу СФРЈ), кривична дела против привреде су први пут систематизована у посебну групу кривичних дела у Кривичном законнику из 1951. године. Када се ради о својству извршиоца кривичног дела, у многим ситуацијама се одређена кривична дела, односно њихови облици у Кривичном законнику дефинишу као *delicta propria*,⁸ тиме што се одређује да извршилац може бити **одговорно лице** у одређеном субјекту привредног пословања, а у погледу неких кривичних дела извршилац може бити и предузетник. Овде треба имати у виду и да нека кривична дела против привреде може извршити и правно лице, што је у Србији могуће од 2008. године, тј. од ступања на снагу Закона о одговорности правних лица за кривична дела, мада се у пракси решења садржана у том закону, веома ретко примењују, иако он иначе представља део једног релативно новијег тренда. Овде треба имати у виду и да казненоправни систем Србије, традиционално познаје и привредне преступе, као специфичан деликт правних лица и у њима одговорних лица, па се стога, када се при

⁴ Више о томе: Милан Шкулић, *Привредни криминалитет*, Факултет за пословни менаџмент у Бару, Бар 2013., 17 – 18.

⁵ Зоран Стојановић, *Коментар Кривичног законика*, девето измењено и допуњено издање, „Службени гласник“, Београд, 2019. 736.

⁶ З.Стојановић и О.Перић, *op.cit.*, 2009.166.

⁷ John D.Wright, *Dem Täter auf der Spur*, „Paragon“, London, Köln, 2009. 154 – 155.

⁸ Зоран Стојановић, *Кривично право – општи део*, двадесетседмо. измењено и допуњено издање, Правни факултет Универзитета у Београду и „Правна књига“, Београд, 2020.127.

том, има у виду постојање и прекршаја за које могу одговорати и правна лица, објективног може говорити и о својеврсној „инфлацији деликата“ у нашем казненорправном систему.⁹ Наиме, привредни преступи као „категорија деликата, представљала је особености југословенског права, која је и поред увођења кривичне одговорности правних лица и даље задржана у нашем правном систему.“¹⁰ Када је реч о одговорности правних лица за кривична дела, треба свакако узети у обзир да је и иначе, „данас све присутније мишљење које насупрот правилу да правно лице не може вршити кривично дело (*societas delinquere non potest*), полази од тога да и правно лице може бити субјект кривичног дела, односно да је оправдано увођење кривичнорправне одговорности и правних лица.“¹¹

У погледу облика кривице код кривичних дела против привреде, ради се по правилу о умишљајним кривичним делима, а у највећем броју случајева по логици ствари, мора бити у питању директни умишљај (*dolus directus*), док је само изузетно, одређена кривична дела, односно одређене облике неких кривичних дела, а што је оправдано њиховом природом, могуће учинити и из нехата. Као што је то и иначе, типично и за класична имовинска кривична дела, код већине привредних кривичних дела захтева се постојање и специфичне намере учиниоца, што се своди на додатно појачавање/прецизирање директног умишљаја као облика кривице, који мора постојати код тих кривичних дела.¹² Тако се на пример, кривично дело преваре у осигурању врши у намери преварне наплате осигуране суме, проневера у обављању привредне делатности постоји када се одређена радња извршења предузима у намери прибављања себи или другом противправне имовинске користи, а исто је и у погледу кривичног дела злоупотребе поверења у обављању привредне делатности, као и када се ради о кривично делу преваре у обављању привредне делатности итд.

3. Појам и основне особености привредног криминалитета

⁹ Милан Шкулић, *Привредни преступи, прекршаји и кривична дела у светлу начела ne bis in idem*, 26. Саветовање судија привредних судова Републике Србије, Привредни апелациони суд, Златибор, септембар, 2018., 65.

¹⁰ Игор Вуковић, *Кривично право – општи део*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2021., стр. 5.

¹¹ З. Стојановић, *op.cit.* 128 – 129.

¹² *Намера* у српском кривичном праву подразумева једно посебно *циљно усмеравање у субјективном смислу*, тако што се њоме „појачава“ и додатно прецизира директан умишљај, који свакако мора постојати када се ради о кривичним делима чије је битно обележје и такав посебан субјективан елемент. У неким кривичним правима она представља посебан облик кривице, који се најчешће поистовећује са умишљајем, као што је на пример, од недавно (чини се непоравдано), учињено у КЗ-у Хрватске. Супротно овоме, у већини других европских кривичних права се, као и нашем кривичном праву, разликују *умишљај* и *намера*. Тако се на пример у немачком кривичном праву, разликују као посебни, мада наравно, уско повезани кривичнорправни појмови – умишљај (*Vorsatz*) и намера (*Absicht*).

Иначе, намера се у немачком кривичном праву теоријски претежно означава као *посебна врста умишљаја*, односно *најтежа форма умишљаја*, или «умишљај првог степена». Неки аутори при том, разликују и намеру која је облик умишљаја (*Absicht*) и „специјалну“ намеру коју означавају као посебну намеру (*besondere Absicht*), а која је иманентна појединим кривичним делима (елемент њиховог „субјективног бића“), попут намере да се одузета ствар противправно присвоји, када је реч о крађи или намери потпуног или делимичног избегавања одређених фискалних обавеза у Више о томеу плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Више о томе: Johannes Wessels und Werner Beulke, *Strafrecht – Allgemeiner Teil – Die Straftat und Ihr Aufbau*, „C.F.Müller Verlag“, Heidelberg, 2003. 77–78.

Привредни криминалитет обухвата све облике криминалних активности којима се проузрокују кривичноправно релевантне последице како у односу на целокупан привредни систем, тако и у погледу појединих његових битних елемената, односно врше кривична дела у вези привредне делатности, или је чак сама привредна активност у потпуности или делимично криминалног карактера, без обзира на врсту права својине и других права која се извршењем кривичних дела повређују или угрожавају. Када кривично дело из сфере привредног криминалитета чини одговорно лице у предузећу или другом привредном субјекту, тиме може у имовинском смислу настати како *штета*, тако и *корист* за то правно лице. Сматра се да се „прописивањем кривичних дела у области привредног пословања заштита пружа колективном/наиндивидуалном правном добру, односно, уз њега, и неком другом узгредном правном добру.“¹³

Већина кривичних дела из области привредног криминалитета има наглашено *користољубив карактер*, мада се код неких кривичних дела корист не прибавља за себе, већ за предузеће у којем се ради или неког другог субјекта. Некада се привредни криминалитет првенствено дефинисао као облик криминалног деловања у односу на друштвену својину, али је такво схватање сасвим превазиђено, како због чињенице да је друштвена својина изгубила ранији значај, а у процесу приватизације она кроз трансформацију у друге својинске облике практично нестаје, тако и у формалном смислу, услед уставноправним нормама загарантоване равноправности свих облика својине.¹⁴

Понекад се привредни криминалитет дефинише као *економски криминалитет*,¹⁵ што има своје оправдање у смислу усмерености тих кривичних дела на економски систем и облике његовог функционисања, али је тај назив ипак неодређен с обзиром да и читав низ других кривичних дела (пре свега деликти против имовине, али и многа друга кривична дела), имају изражене економске аспекте, односно њиховим извршењем нелегално наступају одређени економски ефекти, а ипак се не могу сматрати облицима привредног криминалитета, нити су директно циљно усмерени против економског система или његових битних елемената. *Економски ефекти* као фактичка последица привредног криминалитета постоје у три облика: 1) штета, 2) корист и 3) комбиновани ефекти – када у одређеној сразмери иста криминална активност проузрокује како штету, тако и корист.¹⁶

Неки облици привредног криминалитета имају обележја организоване криминалне активности, а то је посебно карактеристично за тзв. прање новца. Тада се кривична дела те врсте по правилу чврсто преплићу са низом других кривичних дела карактеристичних за *организовани криминалитет*,¹⁷ али се такође комбинују и са

¹³ Наталија Лукић, *Појам и одређене карактеристике привредног кривичног права*, Казнена реакција у Србији, 4. део (ур. Ђорђе Игњатовић), Београд 2014. 268.

¹⁴ Више о томе: Милан Шкулић, *Основна обележја привредног криминалитета уз посебан осврт на кривичноправне и криминалистичке аспекте прања новца*, зборник Привредног апелационог суда, 21. саветовање судија привредних судова Републике Србије, Златибор, септембар, 2013. 33 – 58.

¹⁵ Као што ће се то детаљније објаснити у даљем тексту, овакав теоријски термиолошки приступ је заступљен и у неким законодавствима и кривичноправној пракси одређеним држава, па се тако на пример, у кривичноправном систему САД, кривична дела ове врсте сматрају *економским кривичним делима*, односно облицима манифестовања *економског криминалитета*.

¹⁶ Више о томе: Живојин Алексић и Милан Шкулић, *Криминалистика*, Правни факултет Унверзитета у Београду, десето измењено и допуњено издање, Београд, 2020. 347 – 348.

¹⁷ Више о томе: Walter Gropp und Barbara Huber (Hrsg.), *Rechtliche Initiativen gegen organisierte Kriminalität*, Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Strafrecht, Freiburg, 2001. 85–86.

одређеним легалним или паралегалним начинима стицања профита од стране криминалних корпорација. По правилу се веома тешко може детаљно доказати целокупна криминална активност таквих организација, па се у доказном смислу тада тражи нека „слаба тачка“ у ланцу организоване криминалне активности. Тако је на пример, чувени мафијашки „бос“ Ал Капоне био осуђен само због утаје пореза, јер се једино то могло доказати, мада је било општепозната његова умешаност у читав низ најтежих кривичних дела.¹⁸ У развијеним државама се и иначе сматра да између привредног и организованог криминалитета постоје бројне паралеле, што упућује и на сличност стратегије у борби против тих криминалних активности.¹⁹

Када се испољава у облику привредног криминалитета, организована криминална активност је претежно испољена у следећим областима: деликти у вези конкурса на којима учествују привредни субјекти, финансијске преваре (пре свега у односу на улагање капитала), преваре у области субвенција, изнуде повезане са пословањем привредних субјеката, електронска пиратерија односно масовно кршење ауторских права, фалсификовање докумената и хартија од вредности, као и нелегално запошљавање странаца (повезано и са кријумчарењем људи), односно организовање забрањене производње.²⁰

Као важна особеност привредног криминалитета истиче се његова велика *тамна бројка*. Мада се то из разумљивих разлога, не може егзактно потврдити, скоро да је несумњиво да та бројка по својој величини нема премца у односу на све остале облике криминалног деловања. Званични статистички подаци по свему судећи, ни приближно не приказују праву слику обима привредног криминалитета, већ више указују на степен (не)ефикасности у супротстављању том облику криминалне активности. Разлика у броју званично евидентираних и заиста извршених кривичних дела која спадају у привредни криминалитет је посебно велика у бурним временима значајнијих друштвено-економских промена, односно уопште у тзв. турбулентним друштвеним епохама. То је посебно карактеристично за земље које се налазе у периоду тзв. транзиције, тј. у процесу институционалне замене до тада важећег друштвено-економског система.

Период суровог неолибералног капитализма и нове хаотичне првобитне акумулације капитала је идеалан друштвени амбијент за вршење најтежих кривичних дела из сфере привредног криминалитета. У нашој је земљи време економских и политичких санкција, рата и свих недаћа које он проузрокује (попут насилних великих миграција становништва, развоја „сиве економије“, организованог кријумчарења, озбиљне деструкције правног система, изразитог осиромашења широких друштвених слојева уз интензивно социјално раслојавање и тсл.), такође био значајан подстицајан фактор како за повећање опште стопе криминалитета, тако и посебно за развој привредног криминалитета, а истовремено је представљао и важан деструктиван фактор у погледу његовог откривања и доказивања. Таква погубна друштвена клима снажно утиче и на опште „лабављење моралних кочница“, што има своје изражене консеквенце и у правцу интензивног генерисања тзв. криминалитета белих крагни, где спада и привредни криминалитет.

У истакнуто обележје привредног криминалитета свакако спада његова *континуираност*. Наиме, кривична дела која спадају у привредни криминалитет се по

¹⁸ Више о томе: Howard Abadinsky, *Organized Crime*, third Edition, “Nelson-Hall”, Chicago, 1990, стр. 389.

¹⁹ Edwin Kube, Hans Störzer und Klaus Timm (Hrsg), *Kriminalistik – Handbuch für Praxis und Wissenschaft*, Band II, (J. Kubica, Wirtschaftskriminalität), “Richard Boorberg Verlag”, Stuttgart, München. 1994. 447.

²⁰ Ibid., (W. Sielaff, *Organisierte Kriminalität*). 505–506.

правилу врше у дужем временском периоду, а често дужина тог периода не зависи толико од ефикасности органа откривања и кривичног гоњења, колико од степена (не)опрезности и опуштања учинилаца тих кривичних дела. У пракси могућност откривања неког кривичног дела из сфере привредног криминалитета често зависи од позиције коју учинилац заузима у одређеном привредном субјекту (у оквиру система хијерархије, координације и субординације), тако да се по правилу, тек након смењивања одговорног лица или његовог преласка на другу функцију, омогућава ефикасније откривање и доказивање криминалне активности. Вршење користољубивих кривичних дела из области привредног криминалитета у дужем временском периоду често представља и последицу похлепе учинилаца, који након првобитног опуштања у предузимање криминалних активности и стицања користи на такав начин, више не могу „да одоле изазову“. У кривичноправном смислу се из континуираног вршења неких привредних кривичних дела, произлази да се она у пракси, а нарочито она која представљају одговарајуће злоупотребе, са елементима корупције, попут злоупотребе положаја одговорног лица, чине као продужена кривична дела. Према одредби члана 61. став 1. Кривичног законика продужено кривично дело чини више истих или истоврсних кривичних дела учињених у временској повезаности од стране истог учиниоца која представљају целину због постојања најмање две од следећих околности: истоврсности оштећеног, истоврсности предмета дела, коришћења исте ситуације или истог трајног односа, јединства места или простора извршења дела или јединственог умишљаја учиниоца. Из овога произлази да продужено кривично дело постоји када су кумулативно испуњена четири услова: 1) ради се о истим или истоврсним кривичним делима; 2) та кривична дела су учињена у временској повезаности; 3) кривична дела је учинио исти учинилац, те 4) та кривична дела представљају *целину*, што произлази из постојања најмање две од следећих опционо прописаних околности: а) истоврсност оштећеног, б) истоврсност предмета дела, в) коришћења исте ситуације или истог трајног односа, г) постојање јединства места или простора извршења дела или д) постојање јединственог умишљаја учиниоца. Поред овога, ако продужено кривично дело обухвата кривична дела чије је битно обележје одређени новчани износ, сматраће се да је продуженим кривичним делом остварен збир износа остварених појединачним делима уколико је то обухваћено јединственим умишљајем учиниоца (члан 61. став 5 КЗ).²¹

Привредни криминалитет представља изузетно флексибилан вид криминалног понашања, а његови појавни облици су не само веома разноврсни, већ су склони и брзим променама, зависно од конкретних околности. Његово битно својство је и *феноменолошка разноврсност*.²² Начини извршења се брзо и ефикасно адаптирају свим променама како у нормативној сфери, тако и у односу на фактичке прилике. *Променљивост форми испољавања* привредног криминалитета и његова склоност модификацијама утиче и на теже откривање и доказивање тих деликата. За привредни криминалитет је стога карактеристично и комбиновање са другим облицима криминалног понашања, нарочито са компјутерским криминалитетом, електронском пиратеријом, фалсификовањем докумената, различитим формама корупције, али и са многим класичним кривичним делима, што је посебно типично у случајевима када привредни криминалитет добије форму организованог криминалитета. Такве *комбинације* могу саме по себи да буду облик извршења одређеног кривичног дела из

²¹ Више о томе: Милан Шкулић, *Кривично дело у погледу којег је кривично гоњење апсолутно застарело - као део конструкције продуженог кривичног дела*, „Бранич“, број 1-2/2018, Београд, 2019. 41 – 88.

²² Више о томе: Милан Шкулић, *Привредни криминалитет као вид криминалитета «белих крагни» и облик злоупотребе моћи*, тринаести тематски међународни научни скуп: «Злоупотреба моћи», зборник Удружења за међународно кривично право, Тара, јун 2014. 130 – 147.

области привредног криминалитета, или феноменолошки сегмент његовог *modusa operandi-a*, а могу садржински представљати и модалитете прикривања основног кривичног дела.

Када је реч о кривичном законодавству Србије, оно по узору на некадашње југословенско кривично законодавство (КЗ СФРЈ),²³ традиционално садржи целу главу у оквиру Кривичног законика, која је посвећена привредним кривичним делима, а као и иначе, наше законодавство и у овој области изражава један наглашени динамизам, те су прилично честе новеле и у погледу кривичних дела против привреде, што свакако није идеално са становишта интереса правне сигурности, али и начелне идеје о неопходности да кривично право буде стабилно. Коначно, „изменама и допунама Кривичног законика бр. 94/2016 извршене су значајније модификације кривичноправних одредаба у групи инкриминација против привреде“ тако што је „тим изменама и допунама уведено седам нових кривичних дела, док је истовремено извршена декриминализација три кривична дела која су раније постојала, а „такође, законодавац је прецизирао један број инкриминација“, те увећао број кривичних дела у тој групи са ранијих двадесет пет на укупно двадесет девет.²⁴

4. Основна улога форензичког рачуноводства и његова веза са финансијском форензиком

Када је реч о форензичком рачуноводству, упадљиво је да се с једне стране, ради о појму који је под тим називом, већ деценијама присутан у развијеним државама, када се ради о истрагама финансијских и приредних кривичних дела, док он с друге стране, као такав не егзистира у нашем позитивном кривичном праву, које тек од релативно недавно, познаје појам финансијске форензике. У питању је одређена не само терминолошка, већ и суштинска конфузија, која би се донекле могла решити и према принципу – *ко може више, може и мање*.

Наиме, форензичко рачуноводство и форензички рачуновођа су значајно шири појмови од појмова финансијске форензике и финансијског форензичара, па сходно експерт који има стручни профил форензичког рачуновође без проблема може да се сматра и финансијским форензичарем у духу нашег позитивноправног решења, које за сада „препознаје“, односно познаје у законском смислу финансијског форензичара (додуше само на још увек прилично рудиментарном нивоу), али још увек не и форензичког рачуновођу.

4.1. Основни елементи финансијске форензике у позитивном праву Србије

²³ Тада су привредна кривична дела била садржана у Глави XVIII Кривичног закона СФРЈ, чији је наслов гласио: *Кривична дела против привреде и јединства југословенског тржишта*, а у тадашњој владајућој кривичноправној теорији се закључивало да је суштина тих инкриминација у тадашњем југословенском кривичном законодавству, изражена у увек постојећој тенденцији државе да „друштвене односе у сфери привредног живота регулише на начин који одговара потребама и интересима владајуће класе, а сагласно постојећим друштвеним, економским и политичким условима“, што је наравно било резоновање које је између осталог, поред класичних кривичноправних резона, узимало у обзир и тада формално владајућу марксистичку идеологију. Више о томе. Група аутора (ред. Никола Срзентић), *Коментар Кривичног закона СФРЈ*, „Савремена администрација“, Београд, 1986. 529.

²⁴ Наталија Лукић и Јелена Лепетић, *Злоупотреба поверења у обављању привредне делатности – (не)успели покушај осавремењивања кривичног права*, „Анали Правног факултета Универзитета у Београду“, број 2/2018, Београд, 2018. 107.

Према позитивно-правном нормативном решењу које у последњих неколико година фигурира у Србији, одређени елементи финансијске форензике постали су законски термини, односно финансијска форензика је добила своје нормативно утемељење законског карактера, али искључиво на нивоу јавно-тужилачке организације и ипак, не на довољно системски/систематски начин.

Наравно, треба свакако имати у виду и да одређени елементи финансијске форензике (која је сада већ законски термин), али и *форензичког рачуноводства* (које још увек није законски термин, али је широко прихваћен појам како у науци, тако и у судској пракси развијених држава), фигурирају и кроз примену низа општих правила Законика о кривичном поступку, која се тичу вештачења као доказне радње, те улоге вештака и стручних саветника у кривичном поступку.

Према правилима Закона о организацији и надлежности државних органа у сузбијању организованог криминалитета и других посебно тешких кривичних дела (члан 19),²⁵ омогућено је формирање једне потпуно нове службе, која никада раније није постојала под тим називом, иако су наравно, одређене експертске делатности које су по логици ствари, веома карактеристичне за ту службу и раније деценијама спровођене у пракси, најчешће у форми ангажовања вештака одговарајуће струке, те давања налаза и мишљења вештака у кривичном поступку и уопште, његове појаве/улоге у кривичном поступку.²⁶

Новим Законом формирана је *Служба финансијске форензике*. Иначе, у Закону о организацији и надлежности државних органа у сузбијању организованог криминала, тероризма и корупције,²⁷ се на нешто другачији начин уређују организација и надлежност државних органа у односу на *две групе кривичних дела* која су предмет овог закона: 1) организовани криминал и 2) одређени облици корупције. И организовани криминал, као и тероризам су законски термини, што није случај са «корупцијом», па је донекле необично што се законодавац, први пут после „несрећног покушаја“ са посебном Главом у Кривичном законнику, посвећеног „кривичним делима корупције“,²⁸ сада поново такав термин уноси у неки закон.

²⁵ „Службени гласник РС“, бр. 42/02, 27/03, 39/03, 67/03, 29/04, 58/04 – др. закон, 45/05, 61/05, 72/09, 72/11 – др. закон, 101/11 – др. закон и 32/13.

²⁶ Даном почетка примене новог Закона о организацији и надлежности државних органа у сузбијању организованог криминала, тероризма и корупције (члан 32.), престао је да важи Закон о организацији и надлежности државних органа у сузбијању организованог криминала, корупције и других посебно тешких кривичних дела („Службени гласник РС“, бр. 42/02, 27/03, 39/03, 67/03, 29/04, 58/04 – др. закон, 45/05, 61/05, 72/09, 72/11 – др. закон, 101/11 – др. закон и 32/13).

²⁷ У даљем тексту ће се користити скраћеница „ЗОНДОСОКТК“.

²⁸ Ова кривична дела су сада значајна само у „историјском смислу“, те као пример једне у суштини велике грешке у нашем тадашњем кривичном законодавству, јер је с једне стране, било бесмислено уносити посебну главу у КЗ, која се тиче „коруптивних кривичних дела“, дефинисаних на изразито казуистички начин и уз веома бројне правно-техничке омашкости и мањкавости, а да се с друге стране, при том, уопште и не примети да се садржај свих тих тада нових инкриминација, непосредно подударао са генерално формулисаним коруптивним кривичним делима, попут примања/давања мита и злоупотребе службеног положаја, која не само да су деценијама постојала у нашем кривичном законодавству, већ су „остала“ у КЗ-у и онда када је уз њих паралелно постојао низ посебно дефинисаних кривичних дела корупције, чак у посебној глави, што је било прилично бесмислено како у правно-техничком, тако и у суштинском смислу. Стога се овај пример недопустиве алкавости и лаичког приступа у креирању једног броја инкриминација у нашем Кривичном законнику, брзо и окончао потпуним брисањем те главе Кривичног законика.

Као и иначе, када се ради о користољубивим кривичним делима која се врше систематски или организовано, а нарочито уколико се ради о корупцији, а посебно оној која у криминолошком смислу (како и етиолошком, тако и у феноменолошком погледу), представља облик „криминалитета белих оковратника“ или и иначе (посебно с обзиром на одређено својство активног актера неког коруптивног кривичног дела, као када се ради о државном функционеру), спада у тзв. високу или „посебно озбиљну“ корупцију, веома је важно *пратити пут (траг) новца*. За тако нешто је неопходно применити и одређене механизма финансијске „истраге“, односно *финансијске форензике*, што у пракси подразумева и примену одређених посебних експертских ванправних знања, а пре свега, у домену економско-финансијских механизма.

Коруптивна кривична дела, а нарочито уколико се ради о тзв. високој корупцији, су у пракси често повезана и са прањем новца и у том су погледу од посебног значаја захтеви тзв. финансијске истраге, која је и иначе, од великог значаја када се ради и о другим ситуацијама, а пре свега, кривичноправним и кривичнопроцесним механизмима који се односе на одузимање имовине проистекле из кривичног дела, нарочито када је у питању тзв. проширено одузимање имовинске користи проистекле из криминалних активности.

У Тужилаштву за организовани криминал и посебним одељењима виших јавних тужилаштава која су надлежна за сузбијање корупције, може се образовати служба финансијске форензике (члан 19. ЗОНДОСОКТК). Послове службе финансијске форензике обављају финансијски форензичари. Финансијски форензичар помаже јавном тужиоцу у анализи токова новца и финансијских трансакција у циљу кривичног гоњења, а његову функцију врши државни службеник који испуњава два кумулативно прописана услова:²⁹

1) *фактички услов поседовања одговарајућих знања* - поседује посебна стручна знања из области финансија, рачуноводства, ревизије, банкарског, берзанског и привредног пословања, те

2) *услов формалне специјализованости* - завршио је и специјализовану обуку у Правосудној академији из области кривичног права.

Како је форензичко рачуноводство шири појам од финансијске форензике, чији су основни аспекти већ садржани у оквирима форензичког рачуноводства, експерт форензичког рачуноводства би се свакако морао сматрати и финансијским форензичарем у смислу важећег законског решења, које се односи на фактички услов поседовања потребних стручних знања из релевантних области - финансија, рачуноводства, ревизије, банкарског, берзанског и привредног пословања. Када се ради о услову формалне специјализованости, свакако би у пракси Правосудна академија требала да развије и посебан начин обучавања сгучњака из форензичког рачуноводства, а пре свега у односу на кривично право, како материјално, тако и процесно, с обзиром да су експерти из домена форензичког рачуноводства најчешће економисти, а не правници, а и када би се радило о лицима која поседују и одговарајућа правна знања, најчешће не би имали довољно знања из кривичног права.

4.2. Основни облици криминалитета који у процесу откривања, разјашњавања и доказивања захтевају примену концепата и техника форензичког рачуноводства

²⁹ М.Шкулић, *Организовани криминалитет – појам, појавни облици, кривична дела и кривични поступак*, друго измењено и допуњено издање, „Службени гласник“, Београд, 2018.368-369.

Примена концепата и техника форензичког рачуноводства је од значаја, некада и есенцијалног, за откривање, разјашњавање и доказивање већине привредних кривичних дела, а без форензичког рачуноводства се нека кривична дела из сфере привредног криминалитета, попут превара у привредном пословању, али и пореских кривичних дела, тешко и могу замислити.

Поред тога, форензичко рачуноводство је од великог значаја и у поступку откривања, разјашњавања и доказивања коруптивних кривичних дела, нарочито када су она феноменолошки повезана са привредним криминалитетом, а посебно у ситуацијама када како коруптивна кривична дела, тако облици привредног криминалитета испољавају обележја организованог криминалитета.

У привредна кривична дела у погледу којих би ради њиховог откривања, разјашњавања и доказивања, у пракси најчешће било неопходно или бар целисходно ангажовање форензичког рачуновође спада велики број кривичних дела садржаних у Глави XXII Кривичног законика, а најчешће у пракси не би било неопходна примена посебних знања из домена форензичког рачуноводства, када се ради о неколико привредних кривичних дела, тј. кривичних дела из Главе XXII Кривичног законика, мада је то питање ипак у основи релативног карактера. Ту спадају следећа кривична дела: 1) два коруптивно-привредна кривична дела која се свде на подмићивање у активном и пасивном облику - примање и давање мита у обављању привредне делатности, осим када је потребно проценити неке финансијске аспекте датог/примљеног мита или када је то кривично дело у вези са финансијским пословањем, берзанским пословима и сл.; 2) два привредна кривична дела која се тичу нелегалних производно-пословних активности: а) недозвољена производња и б) недозвољена трговина; 3) кријумчарење; 4) онемогућавање вршења контроле; 5) неовлашћена употреба туђег пословног имена и друге посебне ознаке робе или услуга; 6) нарушавање пословног угледа и кредитне способности, осим када је за процену кредитне способности неопходна форензичко-рачуноводствена анализа, тј. вештачење из домена форензичког рачуноводства; 7) одавање пословне тајне; 9) привредна кривична дела која представљају различите облике фалсификата: а) фалсификовање новца; б) фалсификовање и злоупотреба платних картица; в) фалсификовање знакова за вредност; г) фалсификовање знакова, односно државни жигова за обележававање робе, мерила и предмета од драгоцених метала; као и д) кривично дело којим се инкриминише као радња извршења, активност која суштински има карактер помагања или припремања у односу на фалсификовање које се односи на претходно набројана кривична дела тог карактера – прављење, набављање и давање другом средстава за фалсификовање.

Сва остала кривична дела из Главе XXII Кривичног законика, као и нека пореска кривична дела која су прописана у једном споредном извору нашег кривичног права, најчешће подразумевају примену форензичко-рачуноводствених знања, концепата и анализа ради њиховог откривања, разјашњавања и доказивања, а то посебно важи за следећа кривична дела: 1) превара у обављању привредне делатности; 2) превара у осигурању; 3) проневера у обављању привредне делатности; 4) злоупотреба поверења у обављању привредне делатности; 5) пореска кривична дела, где спадају два кривична дела прописана одредбама Кривичног законика, а то су пореска утаја, као и неуплаћивање пореза по одбитку, као и једно кривично дела прописана у Закону о пореском поступку и администрацији, а то је пореска превара у вези са порезом на додату вредност, док када се ради о кривичним делима садржаним у том посебном „пореском“ закону, у обзир би дошло донекле и кривично дело недозвољеног промета акцизних производа, уколико је ради откривања, разјашњавања и доказивања тог

кривичног дела потребно, између осталог, обавити и форензичко-рачуноводствену анализа; 6) злоупотреба положаја одговорног лица; 7) злоупотреба у вези са јавном набавком, уколико је поступку откривања, разјашњавања и доказивања тог кривичног дела неопходна и форензичко-рачуноводствена анализа; 8) злоупотреба у поступку приватизације; 9) закључење рестриктивног споразума, ако је ради откривања, разјашњавања и доказивања тог кривичног дела, потребна и форензичко-рачуноводствена анализа; 10) два стечајна кривична дела: а) проузроковање стечаја и б) проузроковање лажног стечаја;³⁰ као и 11) оштећење поверилаца, као и 12) прање новца.

Примена форензичко-рачуноводствених анализа и концепата, као и вештачења из домена форензичког рачуноводства ће често бити неопходна и када се ради о једном броју коруптивних кривичних дела, попут злоупотребе службеног положаја, проневере, подмићивања које захтева испитивање релевантних финансијски аспеката и сл., а често се у пракси и дешава испољавање спреге између кривичних дела корупције и кривичних дела против привреде. Поред тога, ова кривична дела, како она која су коруптивног карактера, нарочито када се ради о неким специфичним облицима корупције, тако и привредна кривична дела, могу бити и део миљеа организованог криминалитета, што онда с једне стране, значајно усложњава активности које се тичу укупног откривања, разјашњавања и доказивања таквих кривичних дела, док то с друге стране, такође подразумева и примену форензичко-рачуноводствених техника, концепата и експертиза у циљу разјашњавања и доказивања конкретних опште финансијских и конкретних рачуноводствених аспеката те врсте криминалитета.

4.3. Основни аспекти примене форензичког рачуноводства ради откривања, разјашњавања и доказивања превара и злоупотреба поверења у обављању привредне делатности

Као што је већ објашњено у претходном тексту, концепти, технике и вештине из домена форензичког рачуноводства налазе своју примену у односу на читав низ кривичних дела, пре свега оних која спадају у кривична дела против привреде (Глава XXII КЗ), али се то тиче и низа других кривичних дела.

Када се ради о привредним кривичним делима са становишта примене форензичко-рачуноводствених знања у поступку њиховог откривања, разјашњавања и доказивања, посебну пажњу, не толико због учесталости тих кривичних дела, већ више због њихове вероватно велике тамне бројке, али пре свега и због битних феноменолошких обележја тих деликата, заслужују два кривична дела: 1) превара у обављању привредне делатности и 2) злоупотреба поверења у обављању привредне делатности.

Превара у обављању привредне делатности је кривично дело против привреде која има један основни облик и два тежа облика (члан 223. КЗ).

Основни облик у обављању привредне делатности постоји када учинилац о обављању привредне делатности у намери да себи или другом прибави противправну

³⁰ Овде треба имати у виду да казнене одредбе Закону о стечају, између осталог, прописују и следећа кривична дела: 1) пријављивање лажног потраживања, 2) необавештавање о намирењу потраживања, 3) располагање имовином стечајног дужника после отварања стечајног поступка, те 4) лажно приказивање и прикривање чињеница у унапред припремљеном плану реорганизације. У неким ситуацијама би дошло у обзир да се и када је неко од тих кривичних дела предмет кривичног поступка, премене одговарајућа форензичко-рачуноводствена знања, концепти и вештине.

имовинску корист, доведе кога лажним приказивањем или прикривањем чињеница у заблуду или га одржава у заблуди и тиме га наведе да нешто учини или не учини на штету имовине субјекта привредног пословања за које или у којем ради или другог правног лица.

Радња извршења кривичног дела преваре у обављању привредне делатности је прописана алтернативно као: 1) довођење другог лица у заблуду или 2) одржавање другог лица у заблуди.

Довођење другог лица у заблуду значи да се радњом учиниоца код другог лица ствара погрешна представа о одређеним релевантним чињеницама или се утиче да он уопште нема представу и знање у односу на одређена чињенице које су релевантне. Такво довођење другог лица у заблуду је могуће алтернативно: 1) тако што се другом лицу чињенице лажно приказују или 2) тако што се у односу на друго лице чињенице прикривају.

Одржавање другог лица у заблуди своди се на то да учинилац који је лице одређеном радњом већ довео у заблуду, наставља да га у заблуди одржава или пак искоришћава већ постојеће стање лица које је доспело у заблуду невезано за радње учиниоца, тако што такву већ насталу заблуду одржава и даље, што у основи чини на исте начине на које се лице може и довести у заблуду. Ако је учинилац лице својим радњама довео у заблуду, па га онда још и даље у заблуди одржава, постојаће само једна радња извршења, а то је довођење у заблуду, а неће бити релевантно и потоње одржавање лица које је већ у заблуди, да и остане у заблуди.

Само довођење лица у заблуду или одржавање у заблуди није довољно, већ је потребно да лице услед тога буде и наведено да нешто учини или не учини на штету имовине алтернативно прописаних субјеката: 1) субјекта привредног пословања за које или у којем ради лице које је доведен у заблуду или је у заблуди одржавано, или 2) другог правног лица.

Када је реч о субјективном аспекту кривичног дела преваре у обављању привредне делатности, мора постојати намера да учинилац себи или другом прибави противправну имовинску корист. Како намера по дефиницији представља додатно *појачавање* и *циљно усмеравање* директног умишљаја, због чега се у делу кривичноправне доктрине намера сматра и највишим степеном умишљаја, јасно је да се превара у обављању привредне делатности, када је реч о облику кривице, може извршити само са директним умишљајем.

Ова тежа облика кривичног дела преваре у обављању привредне делатности квалификована су алтернативно: 1) висином прибављене имовинске користи или 2) висином нанете штете. Први тежи облик овог кривичног дела постоји ако је основним обликом тог дела прибављена имовинска корист или је нанета штета која прелази износ од четрестопедесет хиљада динара, а други тежи облик овог кривичног дела, који је и његов најтежи облик постоји када је извршењем основног облика тог кривичног дела прибављена имовинска корист или је нанета штета која прелази износ од милион и петсто хиљада динара.

За све облике кривичног дела преваре у обављању привредне делатности прописано је кумулативно кажњавање, како казном затвора, тако и новчаном казном. За основни облик кривичног дела преваре у обављању привредне делатности прописана је казна

затвора од шест месеци до пет година и новчаном казном. Тежи облик кривичног дела преваре у обављању привредне делатности запрећен је казном затвора од једне до осам година и новчаном казном, док је за други тежи облик овог кривичног дела, који представља његов најтежи облик, прописана казна затвора од две до десет година и новчана казна.

Кривично дело злоупотребе поверења у обављању привредне делатности је *на први поглед*, ново кривично дело против привреде,³¹ јер је оно у наш кривичноправни систем уведено 2016. године недавним новелама Кривичног законика Србије (члан 224а КЗ).³²

Основна интенција приликом израде новела Кривичног законика је формално и била темељна измена његовог посебног дела у сегменту који се односи на кривична дела против привреде,³³ али се чини да се у томе није „отишло до краја“, те да нас врло скоро очекује и потреба низа нових и немалих модификација тог дела Кривичног законика.

Ипак се не ради суштински о новом кривичном делу, јер одавно постоји кривично дело злоупотребе поверења као врста кривичног дела против имовине, с тим да оно у пракси није баш „заживело“, па се сматрало да би било корисно предвидети у смислу механизма *lex specialis* и једно посебно кривично дело те врсте, које би се односило на злоупотребу поверења у обављању привредне делатности, тј. било врста кривичног дела против привреде. Узор за ово је било слично кривично дело које иначе има велики значај у немачком кривичном законодавству (*Untreue*), а које иначе (јер Немачка уопште и нема формално прописана кривична дела против привреде), у самом немачком Кривичном законнику (*StGB*), представља једно од кривичних дела против имовине.

Кривично дело злоупотребе поверења у обављању привредне делатности може учинити само лице које има одређени *статус*. То значи да ово кривично дело не може учинити било које друго лице. Мора се радити о учиниоцу који алтернативно: 1) заступа имовинске интересе субјекта привредног пословања или 2) стара се о имовини субјекта привредног пословања.

Кривично дело злоупотребе поверења у обављању привредне делатности има један основни облик и два тежа облика.

Основни облик кривичног дела злоупотребе поверења у обављању привредне делатности чини лице које у намери да себи или другом прибави противправну имовинску корист, проузрокује имовинску штету субјекту привредног пословања чије имовинске интересе заступа или о чијој имовини се стара.

Радња извршења је проузроковање имовинске штете субјекту привредног пословања. До тога, иако то није стриктно формулисано у самој норми, али се види већ из наслова

³¹ Нове одредбе Кривичног законика Србије којима је прописано ово кривично дело (члан 224а КЗ) важе од 1. марта 2018. године.

³² Ј.Лазаревић и М.Шкулић, *Основне планиране новеле Кривичног законика Србије*, Билтен Врховног касационог суда, број 2/2015, Врховни касациони суд и „Intermex“ Београд, 2015., стр. 32.

³³ Више о томе: М.Шкулић, *Кривична дела против привреде – актуелно стање и планиране новеле*, Привредни апелациони суд – 23. саветовање судија привредних судова Републике Србије, радни материјал II, Београд, 2015., стр. 83 – 113.

кривичног дела, долази услед одговарајуће злоупотребе поверења код учиниоца,³⁴ који уместо да се савесно стара о имовини субјекта привредног пословања, односно да савесно заступа његове имовинске интересе, том субјекту проузрокује имовинску штету, а то чини уз постојање одговарајуће користољубиве намере.

Као облик кривице код кривичног дела злоупотребе поверења у обављању привредне делатности, мора постојати искључиво умишљај и то директни умишљај, који још мора бити посебно усмерен постојањем и специфичне користољубиве намере. Учиниоца мора поступати у намери да себи или другом прибави противправну имовинску корист.

За основни облик кривичног дела злоупотребе поверења у обављању привредне делатности, прописана је казна затвора до три године.

Оба тежа облика кривичног дела злоупотребе поверења у обављању привредне делатности квалификована су алтернативно одређеним новчаним износом: 1) висином прибављене имовинске користи или 2) висином проузроковане штете.

Ако је извршењем основног облика кривичног дела злоупотребе поверења у обављању привредне делатности прибављена имовинска корист или проузрокована штета у износу који прелази четрестопедесет хиљада динара, учинилац ће се казнити затвором од једне до осам година, а уколико се ради о износу (било прибављене имовинске користи, било причињене штете), који прелази милион и петсто хиљада динара, прописана је казна затвора од две до десет година.

Односу преваре у обављању привредне делатности и злоупотребе поверења у обављању привредне делатности у нашој кривичноправној доктрини углавном није поклањана већа пажња, па је интересантно осврнути се на уобичајен поглед на однос између сличних кривичних дела у немачком кривичном законодавству и теоријском коментару односа између тих деликата, од којих се једно у теорији означава као „посебно кривично дело“, са становишта пре свега, статуса његовог учиниоца.

Наиме, израз „посебна кривична дела“ је веома уобичајен у немачкој кривичноправној теорији, где се често као једна од битних разлика између кривичног дела преваре (*Betrug*) и злоупотребе поверења (*Untreue*), наводи да превару може извршити било које лице, док злоупотребу поверења (на немачком је то буквално „неверство“, или „изневеравање“), само одређена категорија лица, а то су она лица која имају одговарајућу дужност старања.³⁵

Код овог кривичног дела, који се на српски најадекватније може превести као „злоупотреба поверења“, буквални превод са немачког би био „неверство“, или „изневеравање“, основна специфичност је „садржај његове противправности“, који се

³⁴ Код одавно постојећег кривичног дела против имовине (члан 216 КЗ Србије) – **злоупотреба поверења**, радња извршења је дефинисана нешто другачије и чини се, ипак логичније, него код овог «новог» привредног кривичног дела.

Наиме, основни облик кривичног дела злоупотребе поверења (члан 216 став 1 КЗ Србије), чини лице које заступајући имовинске интересе неког лица или старајући се о његовој имовини, *злоупотреби дата му овлашћења* у намери да тиме себи или другом прибави имовинску корист или да оштети лице чије имовинске интересе заступа или о чијој се имовини стара.

³⁵ R.Schmidt und K.Priebe, *Strafrecht – Besonderer Teil II – Straftaten gegen das Vermögen*, 5. Auflage, Rolf Schmidt Verlag, Bremen, 2006, стр. 297.

овде (§ 266 *StGB*), састоји у „оштећењу туђе имовине услед искоришћавања положаја који подразумева одређено поверење (*Sonderdelikt*): Учиниолац може да буде једино лице које има такав положај, тј. онај учинилац који има дужност да буде „веран“ (*treupflichtig*)“.³⁶ Та неопходна карактеристика учиниоца који у овом случају може бити једино лице које има одређени „положај“, односно представља особу која има „дужност верности“ у односу на имовину која јој је „поверена“, тј. у погледу које има обавезу старања, представља у догматско-нормативном кривичноправном смислу „посебно лично обележје“ (*besondere persönliche Merkmale*) такве врсте кривичних дела и то обележје које је „битно“ односно које представља део скупа обележја која представљају „биће кривичног дела“.³⁷ Ова кривична дела подразумевају посебан положај из којег произлази дужност која је у највећој могућој мери везана за личност (*besondere Pflichtenstellung höchstpersönlicher Art*).³⁸

4.4. Основни циљеви форензичког рачуноводства

Основни циљеви форензичког рачуноводства своде се на примену специјалних рачуноводствених знања, концепата, техника и вештина ради ефикасног откривања, разјашњавања и доказивања кривичних дела их сфере пре свега привредног криминалитета, те других кривичних дела чије извршење подразумева произвођење сложених финансијских ефеката, али и неких коруптивних кривичних дела, као и неких кривичних дела организованог криминалитета, онда када се она испољавају као привредна и коруптивна кривична дела или када истовремено представљају и коруптивна и привредна кривична дела, а поред тога, примена форензичког рачуноводства је значајна и у поступку одузимања имовине стечене кривичним делом, посебно када се ради о механизму тзв. проширеног одузимања имовинске користи.

Коначно, форензичко рачуноводство је од значаја и у поступку откривања, разјашњавања и доказивања специфичних деликата чији учиниоци могу бити правна лица и одређени круг одговорних лица у правном лицу, а то су привредни преступи.

Да би форензички рачуновођа могао да оствари циљеве свог ангажовања ради откривања, разјашњавања и доказивања одређене врсте кривичних дела, он мора поседовати одговарајући ниво специфичних знања и вештина, које га начелно чине способним да ефикасно допринесе откривању, разјашњавању и доказивању кривичних дела одређене врсте, а пре свега оних из домена привредног и финансијског криминалитета, што се пре свега своди на његову способност да:

- Темељно објасни основне рачуноводствене аспекте одређених битних елемената кривичног дела претежно из сфере финансијског и привредног криминала криминалитета, што чини у свим фазама кривичног поступка, почев од предистражног поступка;

³⁶ Ibidem.

³⁷ Више о томе: K.Kühl, *Strafrecht – Allgemeiner Teil*, 4. Auflage, „Verlag Franz Vahlen“, Münche, 2002, стр.838.

³⁸ Више о томе: R.Schmidt, *Strafrecht – Allgemeiner Teil – Grundlagen der Strafbarkeit Methodik der Fallbearbeitung*, 6. Auflage, „Rolf Schmidt Verlag“, Bremen, 2007, стр. 452.

- Идентификује и ваљано анализира и објасни основне категорије привредних кривичних дела и других кривичних дела финансијск природе у рачуноводственом смислу;
- Утиче на ефикасно планирање тока кривичног поступка чији су предмет финансијска и привредна кривична дела чије откривање, разјашњавање и доказивање захтева примену специфичних знања из домена форензичког рачуноводства.
- Примени кључне форензичко-рачуноводствене принципе који се односе на прикупљање и систематизовање доказа који су форензичко-рачуноводственог карактера.
- Повеже технике истраге одређених кривичних дела са постојањема и висином тзв. „скривених економских користи“, прибављених извршењем кривичних дела, као и корелативно, лажно приказаних трошкова;
- Пружи стручну помоћ форензичко-рачуноводствене природе јавном тужиоцу током истраге која се тиче кривичних дела из сфере привредног и организованог криминалитета;
- Ваљано образложи форензичко-рачуноводствене анализе, закључке, налазе и мишљења током истраге и у другим стадијумима кривичног поступка и за потребе кривичног поступка.
- Анализира све релевантне информације форензичко-рачуноводствене природе, које су у кривичнопроцесном смислу доказног и индицијалног значаја.
- Примени основна кривичноправна знања приликом усменог излагања у кривичном поступку и за потребе кривичног поступка, чији су предмет кривична дела привредно-финансијског и организованог криминалитета.
- Употреби основна кривичноправна знања приликом утврђивања износа противправно прибављене имовинске користи извршењем кривичних дела привредно-финансијског карактера;
- Примени основна кривичноправних знања у циљу реализације форензичко-рачуноводствених концепата, метода и техника усмерених на одузимање имовине стечене кривичним делима, као и
- Предузме све друге потребне активности форензичко-рачуноводственог карактера у циљу ефикасног откривања, разјашњавања и доказивања кривичних дела одређене врсте, попут одређених привредних кривичних дела, кривичних дела корупције, кривичних дела која спадају у организовани криминалитет итд.

4.5. Примена концепата и технике форензичког рачуноводства у поступку одузимања имовине стечене кривичним делом и концепт „проширеног“ одузимања имовинске користи

Одузимање имовинске користи за коју је извесно да потиче из учињеног кривичног дела представља меру прописану у посебној глави Кривичног законика (Глава седма). Ради се о мери која није кривична санкција, већ има *sui generis* карактер, с обзиром на то да се њоме не одузима или ограничава неко добро учиниоца кривичног дела, већ се она односи на оно што учиниоцу ни у ком случају не припада, тако да је реч о

специфичној кривичноправној мери која је истовремено и имовинскоправног карактера и која има за циљ успостављање пређашњег стања, оног које је постојало пре него што је кривично дело учињено, а из законске одредбе (члан 91. став 1. КЗ), по којој нико не може задржати имовинску корист прибављену кривичним делом, произлази *обавезност* одузимања такве имовинске користи.³⁹ Обавезност примене ове мере не искључује њену супсидијарност у неким ситуацијама, када је њен циљ постигнут на одређени други начин, као када на пример учинилац сам врати имовинску корист прибављену кривичним делом или уколико је оштећени поставио и остварио имовинскоправни захтев који одговара висини стечене имовинске користи.⁴⁰

Међутим, онда када није могуће доказати да конкретна имовинска корист потиче из кривичног дела, није могуће ни применити меру одузимања имовинске користи прописану у Кривичном законнику. С обзиром на то да у одређеним случајевима ипак постоји, тј. (пре)остане сумња да је одређено лице стекло корист вршењем кривичних дела (што је посебно карактеристично за организовани криминалитет), која нису обухваћена конкретном правноснажном осудом, јер на пример нису могла бити доказана у потпуности или је суд остао у сумњи, па се руководио начелом *in dubio pro reo*, почело се са увођењем одређених правних механизма где би одговарајући степен сумње био услов да се спроведе посебан поступак у коме би се од учиниоца кривичног дела одређене врсте (у погледу којег је он правноснажно осуђен) могла одузимати и она имовинска корист за коју није доказано да је потекла из кривичног дела за које је осуђен, али за коју је доказана незаконитост њеног порекла, при чему се ту по правилу уводи и одговарајући „обрнути терет доказивања“, где би сам осуђени доказивао да је одређену „спорну“ имовину стекао у складу са законом, тј. својим приходима који нису криминалног или противправног карактера.

Реч је о веома осетљивом и потенцијално опасном, на изванредан начин прилично „клизавом“ правном механизму, за који је сасвим извесно да ли доминантно припада сфери кривичног материјалног или кривичног процесног права, при чему је та дилема од огромног практичног значаја, с обзиром на начелну забрану ретроактивног дејства норми кривичног материјалног права. Самим тим што није спорно да ни класична кривичноправна мера одузимања имовинске користи (код нас предвиђена у Глави седмој КЗ) није кривична санкција, то ни одузимање имовинске користи, које је могуће у складу са Законом о одузимању имовине проистекле из кривичних дела, не представља кривичну санкцију, али такође, не може бити спорно да су одредбе тог закона одговарајућа мешавина одредаба кривичног материјалног и кривичног процесног права, при чему само трајно одузимање имовинске користи до којег долази под одређеним условима, по свему судећи, има карактер мере која је материјалног кривичноправног карактера, без обзира на то што формално није регулисана одредбама Кривичног законика који је наш основни извор кривичног материјалног права.

У развоју политике одузимања имовине стечене кривичним делима десила се својеврсна револуција од времена када је, у данашњој форми, та политика почела да се примењује у Италији, према чувеном Пио ла Торе закону, названом по социјалистичком политичару Пију ла Тореу (*Pio la Tore*), који је био жртва мафије због свог залагања за борбу против организованог криминала. После убиства Пија ла Тореа, донет је закон који се данас цитира као „Пио ла Торе закон“, којим се омогућава одузимање имовине

³⁹ З. Стојановић (*Коментар*), *op.cit.* стр. 280–281.

⁴⁰ *Ibid*, стр. 281.

актера организованог криминала. Тај закон је, како објашњавају неки аутори, имао за циљ не да конфискује што већу количину криминалне имовине, него да принуди актере организованог криминала да се „пензионишу“ и да интегришу криминално стечену имовину у легалну економију тада неразвијених области Сицилије и јужне Италије, и то кроз такозване пасивне инвестиције, то јест неконтролне, мањинске пакете акција у предузећима.⁴¹ Основна карактеристика „италијанског система“ своди се на омогућавање јавном тужилаштву и полицији да предузимају, односно захтевају одређене „превентивне мере“ са циљем онемогућавања осумњиченог да користи имовину која није законито стечена,⁴² па се тако, одређена имовинска добра већ пре поступка или у оквиру кривичног поступка могу привремено, али и трајно одузети, када постоји сасвим „лака сумња“ да је реч о прању новца, а притом овде принципијелно важи обрнути терет доказивања, при чему је, да би се оваква „мера безбедности“ предузела, довољно да конкретна имовина осумњиченог стоји у несразмери са његовим приходима.⁴³ Осумњичени се обавезује да пред судом објасни упадљиву дискрепанцу између имовине коју поседује и својих личних прихода.

У Европи многе државе познају одређене могућности за „проширено“ одузимање имовине, али се свуда као најспорнија питања постављају: 1) терет доказивања да је реч о нелегално стеченој имовини, и 2) питање ретроактивног важења одговарајућих законских прописа.⁴⁴ У Аустрији је на пример, могућа и ретроактивна примена тих законских могућности, али само од тренутка када је извршено кривично дело које спада у одређену категорију (пре свега, дело организованог криминала), а не и у периоду пре извршења доказаног кривичног дела, док у Немачкој уопште није могућа ретроактивна примена тих законских могућности. С друге стране, када је реч о терету доказивања, у Немачкој се од власника „спорне“ имовине не захтева да *докаже* њену легалност, већ да у ствари само *учини вероватним* да је посредни законито стечена имовина, што је, наравно, далеко нижи доказни стандард.⁴⁵ Иначе, својевремени Нацрт закона о сузбијању организованог криминала у Немачкој који је израдила тадашња Влада СДП-а наишао је на оштру критику у стручној јавности, јер је сувише проширивао могућност одузимања имовине, по узору на нека решења из САД (*Criminal forfeiture, civil forfeiture*).⁴⁶

Међу релевантне међународноправне изворе који се односе на одузимање имовине криминалног порекла, а које је наша држава ратификовала, спадају: Конвенција о прању, тражењу, заплени и конфискацији прихода стечених криминалом од 8. новембра 1990,⁴⁷

⁴¹ Више о томе: Т. Newburn, *Criminology*, Willan Publishing, London, 2007, стр. 408–409.

⁴² Одлуку у сваком оваквом случају доноси суд.

⁴³ W. Gropp und B. Huber (Hrsg.), *Rechtliche Initiativen gegen organisierte Kriminalität, Landesbericht Italien* (R. Orlandi), Max-Planck-Institute für ausländisches und internationales Strafrecht, Freiburg, 2001, стр. 455.

⁴⁴ Више о томе: М. Шкулић, *Коментар Законика о кривичном поступку*, Министарство правде Црне Горе, Мисија ОЕБС-а у Црној Гори, Подгорица, 2009, стр. 1227–1228.

⁴⁵ Више о томе: W. Gropp und B. Huber (Hrsg.), *Rechtliche Initiativen gegen organisierte Kriminalität, Landesbericht Deutschland* (W. Gropp), Max-Planck-Institute für ausländisches und internationales Strafrecht, Freiburg, 2001, стр. 96–98.

⁴⁶ *Ibid.*, стр. 98.

⁴⁷ Закон о потврђивању Конвенције о прању, тражењу, заплени и конфискацији прихода стечених криминалом („Службени лист СРЈ – Међународни уговори“, број 7/02 и „Службени лист СЦГ – Међународни уговори“, број 18/05).

Кривичноправна конвенција о сузбијању корупције од 27. јануара 1999,⁴⁸ Међународна конвенција о сузбијању финансирања тероризма од 9. децембра 1999,⁴⁹ Конвенција Уједињених нација против транснационалног организованог криминала и додатни протоколе усвојени у Палерму од 12. до 15. децембра 2000.⁵⁰ и Конвенцијс Уједињених нација против корупције од 31. октобра 2003. године.⁵¹

Многи међународни правни акти, а пре свега Конвенција о сузбијању транснационалног организованог криминалитета, инсистирају на „конфискацији“ имовине стечене вршењем кривичних дела, али је посебан проблем то што су ти акти веома уопштеног карактера. С друге стране, термин „конфискација“ или уопште, израз „одузимање“, се пре свега схвата као кривична санкција, односно може се разумети у класичном кривичноправном смислу, тако да са становишта нашег позитивног кривичног права (то важи како за све државе настале на територији некадашње СФРЈ, тако и за већину континенталноевропских држава), ту може бити речи: 1) или о *посебној врсти казне*, као што је некада постојала конфискација у КЗ СФРЈ,⁵² 2) или о *мери безбедности* одузимања имовинске користи, а која је, иначе, и раније постојала, а и сада постоји у свим кривичним закон(ци)ма држава насталих на територији некадашње СФРЈ, као и у другим европским државама.

Ако би се радило о кривичној санкцији, то би било веома проблематично, јер се још у време СФРЈ принципијелно одустало од такве кривичне санкције,⁵³ тако да би било веома репресивно и начелно контроверзно сада уводити такву могућност, тим пре што су у том погледу увек могуће и одређене злоупотребе, а чини се да би и наша судска пракса веома нерадо гледала на такву „нову“ кривичну санкцију, односно законску могућност тог додатног „санкционисања“. Уколико би била посреди мера безбедности, онда ту нема ничег спорног у кривичноправном смислу, јер таква мера безбедности традиционално постоји и примењује се без већих тешкоћа, али је практичан проблем у томе што се њоме може одузети само имовинска корист за коју је доказано да потиче из конкретног кривичног дела, а утисак је како у општој, тако и у стручној јавности (а то је и захвална политичка тема), да се у већини случаја „крупног“, а пре свега организованог криминалитета, доказују само кривична дела која представљају својеврсни „врх леденог брега“. То је био основни *ratio legis* да неке државе створе одређене нормативне

⁴⁸Закон о потврђивању Кривичноправне конвенције о корупцији („Службени лист СРЈ – Међународни уговори“, број 2/02 и „Службени лист СЦГ – Међународни уговори“, број 18/05).

⁴⁹ Закон о потврђивању Међународне конвенције о сузбијању финансирања тероризма („Службени лист СРЈ – Међународни уговори“, број 7/02).

⁵⁰Закон о потврђивању Конвенције Уједињених нација против транснационалног организованог криминала и допунских протокола („Службени лист СРЈ – Међународни уговори“, број 6/01).

⁵¹ Закон о ратификацији Конвенције Уједињених нација против корупције („Службени лист СЦГ – Међународни уговори“, број 12/05).

⁵² За ову кривичну санкцију се истиче: „Степен репресивности је највиши код казне. Казна највише задира у права и добра учиниоца кривичног дјела. Казна у свом бићу нужно садржи одређено зло. Негирање чињенице да казна увијек садржи одређено зло значило би истовремено негирање и самог појма казне.“ Више о томе: З. Стојановић, *Кривично право*, ЦИД, Подгорица, 2008, стр. 268.

⁵³ Ни класично одузимање имовинске користи (које је некада формално сматрано кривичном санкцијом, тј. посебном мером безбедности), од ступања на снагу КЗ СФРЈ 1977, више се не третира као мера безбедности, тако да формално нема карактер кривичне санкције.

могућности које се односе на тзв. проширено одузимање криминалне имовине.

Такво проширено одузимање „криминалне“, односно незаконито стечене имовине је *проширено* због тога што се не односи само на имовинску корист за коју је доказано да потиче из конкретног кривичног дела, односно кривичних дела, већ је реч о имовинској користи за коју се основано претпоставља да је стечена низом других кривичних дела, односно да је продукт својеврсне „криминалне каријере“ конкретног учиниоца, тј. правноснажно осуђеног лица. Ту у ствари, формално посматрано, уопште није посредни „криминална“ имовина, јер је криминалан само онај део имовине за који је правноснажно доказано да је потекао из конкретног кривичног дела. Овде је у питању имовина лица осуђеног за одређено кривично дело, а за коју тај осуђени није успео да докаже да ју је стекао на легалан начин. Практично објашњено и једноставније речено, у питању је својеврсно *испитивање порекла имовине*, осуђених за одређена кривична дела. Из практичних разлога се то испитивање порекла, односно (не)законитости такве имовине, по правилу везује за одређене рокове,⁵⁴ а то је важно и због заштите начела правне сигурности.

Одређене законске могућности за тзв. проширено одузимање незаконито стечене имовине су по свом карактеру прилично радикалне и по дефиницији веома репресивне, те прилично нетипичне за класично кривичноправно резонување. Оне представљају неку врсту „крајње нужде“ у односу на сузбијање одређених најтежих облика криминалитета, што се пре свега односи на организовани криминалитет, чија моћ у највећој мери почива на економској снази његових експонената, па се стога рационално претпоставља да се „нападом на имовину“ учинилаца тих кривичних дела могу постићи најбољи ефекти. У примени тих нових законских могућности треба у пракси бити веома опрезан, јер је реч о законским механизмима који су врло озбиљни и где су све потенцијалне грешке изузетно опасне.

Такве нове законске могућности које омогућавају „проширено“ одузимање имовине су још један израз нормативног настојања да се одређени доказни проблеми присутни у пракси реше на плану промена како кривично-процесног, тако и кривично-материјалног права. Наиме, из чињенице да се у пракси често не могу доказати сва или већи број кривичних дела за која је у високом степену вероватно да их је одређени окривљени учинио, а да је притом реч о лицу које се бави криминалом, односно које је експонент организованог криминала или друге врсте професионалног криминала, проистекла је рационална идеја (прихваћена и у неким законодавствима) да се под одређеним условима, у посебном поступку или у сегменту кривичног поступка, „под лупу“ може ставити и остала имовина тог лица, те да се ако нема доказа о њеном законитом пореклу (при чему многа законодавства обрћу терет доказивања, те га пребацују на власника имовине), она може трајно одузети, без обзира на то што није са пуном извесношћу утврђено да имовина потиче из кривичног дела.

Овакве нове законске могућности морају се врло опрезно користити не само због тога што су оне по логици ствари веома репресивне, те због претходно објашњене могућности прављења грешака у пракси, већ и стога што сви такви изузеци у односу на

⁵⁴ То није случај у Србији, која има веома екстензивно решење, чиме се омогућава одузимање имовинске користи, односно имовине чије законито порекло није доказано, невезано за било какву *релевантну временску везу* између кривичног дела одређене врсте у погледу којег постоји правноснажна осуда (мада поступак одузимања имовине може започети већ са ступањем оптужнице на правну снагу) и времена стицања одређене имовине. Такво широко решење је веома ретко у упоредном праву, а нешто слично постоји, на пример, у Ирској.

одређена општа и устаљена правила (слично као што то важи и за специјалне доказне технике) морају бити крајње селективно примењивани и коришћени само у несумњиво оправданим случајевима. Неселективна примена је с једне стране веома скупа и нерационална, док је она, с друге стране, потенцијални највећи узрочник неефикасности таквих мера. И овде је посреди старо практично правило да се „врапци не гађају топом“, тако да овакве законске могућности морају бити резервисане само за својеврсне „ајкуле“, односно најкрупније „рибе“.

У Србији се тзв. проширено одузимање имовинске користи омогућава у складу са одредбама Закона о одузимању имовине проистекле из кривичног дела. Тај закон је већ последњих неколико година у примени, а недавно је донесен потпуно нови Закон о одузимању имовине проистекле из кривичног дела.⁵⁵ Примена механизма тог Закона је посебно важна у погледу коруптивних кривичних дела, али и одређених облика привредног и организованог криминалитета, где је од великог значаја примена и одговарајућих концепата, знања и вештина из домена форензичког рачуноводства, увек када су таква кривична дела предмет кривичних поступака, а уз постојање могућности за одузимање имовине проистекле из кривичног дела у смислу тзв. проширеног одузимања имовинске користи.

5. Могућа улога форензичког рачуновође у поступцима чији су предмет привредни преступи

Закон о привредним преступима представља својеврсну „заоставштину“ некадашњег југословенског права, која још увек „живи“, упркос од релативно недавно усвојеног концепта одговорности не само физичких, већ и правних лица за кривична дела.

Већ се у члану 1. Закона о привредним преступима,⁵⁶ утврђује његов основни *ratio legis*, који се своди на заштитну функцију у односу на *привредно и финансијско пословање*. Законом о привредним преступима се ради заштите законитости у области привредног и финансијског пословања, уређују општи услови и начела за изрицање санкција за привредне преступе, систем санкција, као и поступак у коме се утврђује одговорност и изричу санкције учиниоцима привредних преступа.

Циљ или основни *ratio legis* Закона о привредним преступима, повезан је директно и са начинима којима се тај циљ реално може остварити. Стога, већ из самог циља Закона о привредним преступима који је непосредно формулисан као *заштита законитости у области привредног и финансијског пословања*, произлази како могућност, тако и потреба да се у поступцима чији су предмет привредни преступи користе одговарајући концепти форензичког рачуноводства, иако наравно, сам појам форензичко рачуноводство (које ни иначе, још увек није законски термин), као ни појам финансијска форензика (који је тек од недавно законског карактера), не фигурирају формално у одредбама Закона о привредним преступима.

⁵⁵ „Службени гласник РС“, број 32/2013.

⁵⁶ "Службени лист СФРЈ", бр. 4 од 14. јануара 1977, 36 од 15. јула 1977 - исправка, 14 од 22. марта 1985, 10 од 7. марта 1986, 74 од 14. новембра 1987, 57 од 29. септембра 1989, 3 од 19. јануара 1990, "Службени лист СРЈ", бр. 27 од 14. августа 1992, 16 од 7. априла 1993 - др. закон, 31 од 18. јуна 1993 - др. закон, 41 од 23. јула 1993 - др. закон, 50 од 26. августа 1993 - др. закон, 24 од 18. марта 1994, 28 од 21. јуна 1996, 64 од 23. новембра 2001, "Службени гласник РС", број 101 од 21. новембра 2005 - др. Закон.

Према члану 2. став 1. Закона о привредним преступима, привредни преступ се дефинише као друштвено штетна повреда прописа о привредном или финансијском пословању која је проузроковала или је могла проузроковати теже последице и која је прописом надлежног органа одређена као привредни преступ.

Да би постојао привредни преступ, морају кумулативно бити испуњени следећи услови: 1) одређеном радњом у виду чињења или пропуштања дужног чињења повређен је одговарајући пропис о привредном или финансијском пословању; 2) радња мора бити друштвено штетна, 3) мора наступити одређене последица која је алтернативно дефинисана као: а) наступање теже последице или б) могућност наступања теже последице, као и 4) радња мора прописом надлежног органа да буде одређена као привредни преступ.

У члану 2. став 2. Закона о привредним преступима дефинише се посебан основ непостојања привредног преступа упркос испуњености свих услова за његово постојање дефинисаних у члану 2. став 1. тог Закона. Ради се о основу који се своди на непостојање одговарајућег материјалног услова, слично некадашњој незнатној друштвеној опасности у некадашњем КЗ-у СФРЈ или слично сада постојећем институту дела малог значаја у важећем КЗ-у Србије. Није привредни преступ она повреда прописа о привредном или финансијском пословању која, иако садржи обележја привредног преступа одређена прописом, представља незнатну друштвену штетност због малог значаја и због незнатности или одсутности штетних последица. Дакле, кумулативно се захтева како мали значај конкретног преступа, тако и незнатност или одсутност штетних последица.

Учинилац привредног преступа, што се у самом Закону о привредним преступима дефинише као „могућност одговорности за привредни преступ“, дефинисан је алтернативно, тако да може бити како правно лице, тако и одговорно лице у правном лицу.

За привредни преступ прописана је одговарајућа лепеза санкција у виду казни, које су искључиво новчане, условне осуде, а постоје и одговарајуће заштитне мере, као и могућност наступања одређених правних последица осуде. Прописано је и обавезно одузимање имовинске користи прибављене извршењем привредног преступа.

Поступак за привредне преступе пред надлежним судом покреће јавни тужилац, уз могућност супсидијарног вођења поступка, па тако ако јавни тужилац не покрене поступак, односно у току поступка одустане од гоњења, оштећени може покренути, односно наставити поступак за привредни преступ, уколико је поднео предлог за остваривање имовинско-правног захтева.

За привредни преступ правног лица и одговорног лица покреће се и спроводи јединствени поступак, а а покретање и спровођење поступка само против правног лица или само против одговорног лица могуће је ако постоје законски разлози за гоњење само једног од њих, или ако се против одговорног лица води поступак за кривично дело које има обележја привредног преступа. За правно лице у поступку учествује његов представник, а правно лице и одговорно лице могу у поступку имати сваки свог браниоца или заједничког браниоца.

Све релевантне одредбе процесног карактера које се тичу привредних преступа уређене су слично правилима Законика о кривичном поступку, као основног деликтно-процесног извора права, а при том је примена одредби ЗКП-а прописана и као сходна у односу на низ процесних ситуација.

Сходна примена правила Законика о кривичном поступку, али и иначе, деликтна природа привредног преступа као предмета поступка, стварају могућност да се у одређеним ситуацијама, што произлази и из финансијско-економске природе неких привредних преступа и у том поступку, као и за његове потребе, а у ширем смислу, у циљу откривања, разјашњавања и доказивања привредних преступа, ангажују форензичке рачуновође, односно да се примене технике, концепти и вештине из домена форензичког рачуноводства.

6. Осврт на актуелни (*de lege lata*), могући и пожељни (*de lege ferenda*) положај форензичког рачуновође/финансијског форензичара у кривичном поступку, уз могућност сходне примене у поступку чији је предмет привредни преступ

Као што је већ објашњено у претходном тексту појмови *форензичко рачуноводство* и *форензички рачуновођа* нису законског карактера, за разлику од израза *финансијски форензичар* и *финансијска форензика*, који се од недавно користе у једном закону који се тиче једног аспекта јавно-тужилачке организације у домену посебне фокусираности на сузбијање кривичних дела која спадају у организовани криминалитет, тероризам, али и посебно тешке облике корупције.

Међутим, како су појмови *форензичко рачуноводство* и *форензички рачуновођа* суштински знатно шири од израза *финансијски форензичари* *финансијска форензика*, јасно је да *форензичке рачуновође* могу наступати и у законском смислу као *финансијски форензичари*, већ на садашњем нормативном нивоу, мада би било добро да се неким будућим законским новелама то питање стриктно и прецизније уреди.

Када је реч о садашњем (*de lege lata*) нормативном положају финансијског форензичара у кривичном поступку, јасно је да се он у законском смислу уређује крајње рудиментарно, а да у пракси лица која имају потребна финансијско-форензичка знања, што свакако обухвата и стучњаке из домена форензичког рачуноводства, могу имати статус како вештака, тако и стручног саветника у кривичном поступку.

Дакле, сва правила садржана у Законикау о кривичном поступку која се односе на доказну радњу вештачења, те положај вештака у кривичном поступку, као и ангажовање стручног саветника у кривичном поступку и његов кривичнопроцесни положај, примењују се целовито и онда када процесни статус вештака или стручног саветника имају форензичке рачуновође.

Могућ је и један шири поглед на могућу и пожељну будућу улогу форензичког рачуноводства у кривичном поступку, а самим тим и у другим врстама деликтних поступака, попут поступака чији су предмет привредни преступи. Реч је о једном рационалном *de lege ferenda* приступу.

Ово се своди на потребу да се прецизније дефинише како могућност да се у специјализованим јавним тужилаштвима ангажују форензичке рачуновође, тако и што је посебно важно, то се тиче могућности да финансијске рачуновође буду не само ангажовани као вештаци или стручни саветници, већ и да у свим фазама кривичног поступка, а посебно у централној процесној фази – на главном претресу, буду на располагању јавном тужиоцу као облик посебне врсте стручне подршке онда када су предмет кривичног поступка кривична дела чије откривање, разјашњавање и доказивање захтева примену форензичко-рачуноводствених знања, вештина и концепата. Таква би могућност имала своју сходну примену и у поступцима чији су предмет привредни преступи.

7. Закључак

Ефикасно сузбијање привредног криминалитета, који је у пракси често повезан и са неким облицима организованог криминалитета и кривичним делима корупције, је због огромних штета које друштву причињавају ти облици криминалитета, свакако од огромне важности. Неспорно је тако, јер од степена успешности привреде у општем смислу, што значи од тога колико успешно, квалитетно и ефикасно, те у складу са правилима слободне тржишне конкуренције, на тржишту делују разноразни привредни субјекти, зависи укупно друштвено богатство, стандард грађана, квалитет живота у конкретној држави итд.

Неспорно је да се специфични видови криминалитета, попут тешког привредног и финансијског криминалитета, организованог криминалитета, те кривичних дела коруптивног карактера, пре свега када се ради о тзв. „високој“ корупцији, традиционално одликују и великом „тамном бројком“, што значи да је увек значајно већи број кривичних дела те врсте, која су реално извршења, него што је број таквих кривичних дела о којима се решава у кривичним поступцима. Тако је и када се ради о привредним преступима, чије је сузбијање, иако се наравно, не ради ни приближно о тако озбиљним деликтима, као што су то кривична дела, има такође велику важност за ефикасно деловање привреде уопште.

Ефикасно откривање, разјашњавање и доказивање озбиљних привредних кривичних дела, као и кривичних дела из миљеа организованог криминалитета, те коруптивних кривичних дела на нивоу тзв. високе/тешке корупције, која су често есенцијално и веома чврсто повезана са привредним и организованим криминалитетом, није замисливо без коришћења разноврсних експертских знања и вештина. То се наравно, односи и на неке облике привредних преступа, нарочито када се они чине у контексту извршења и других тежих деликата, као и функционално повезано са таквим кривичним делима, као што су то привредна кривична дела, попут превара и злоупотреба поверења у обављању привредних делатности, злоупотребе положаја одговорног лица, прања новца, утаје пореза и других пореских кривичних дела итд.

Једна од свакако најважнијих експертских области од огромног значаја у поступку откривања, разјашњавања и доказивања привредног криминалитета, организованог криминалитета и корупције, као и уопште кривичних дела која проузрокују значајне финансијске ефекте, па самим тим и огромне укупне штете не само по саме привредне субјекте, већ и по друштво у целини, јесте форензичко рачуноводство, чије технике, концепти и методе омогућавају да се рачуноводствено анализирају разне врсте докумената, који у кривичнопроцесном смислу имају карактер доказа, те да се на темељу такве анализе прво омогући започињање конкретних кривичних поступака, а да се потом на основу налаза и мишљења вештака форензичко-рачуноводствене струке, те повезано и са другим расположивим доказима, применом свих релевантних правила Законика о кривичном поступку, докаже конкретно кривично дело које је предмет кривичног поступка.

У смислу позитивног законског решења, сада је као извесна „стручна помоћ“ јавним тужиоцима који поступају у оквиру облика концентрације јавно-тужилачке надлежности у погледу организованог криминалитета, тероризма и корупције, могуће ангажовање финансијских форензичара. Добро је што постоји и таква могућност, али је штета што законодавац није уочио да су појмови форензичко рачуноводство и форензички рачуновођа, ширег карактера од израза финансијска форензика и финансијски форензичар. То ипак не представља неку „фаталну“ аномалију садашњег законског решења, јер како је форензички рачуновођа шири појам од појма финансијски

форензичар и на темељу садашњег законског амбијента, могуће је ангажовање форензичких рачуновођа, те примена концепата, техника и вештина из домена форензичког рачуноводства. Важније би било да се неким будућим новелама релевантних закона омогући да форензички рачуновођа/финансијски форензичар добије адекватнији положај у кривичном поступку, те да у свим кривичнопроцесним стадијумима, а посебно у централној кривичнопроцесној фази - на главном претресу, као суђењу у ужем смислу, активно пружи помоћ јавном тужиоцу који кривично гони у погледу кривичних дела чије откривање, разјашњавање и доказивање захтева примену знања из домена форензичког рачуноводства. Наравно, и на нивоу садашњег законског решења општег карактера, форензичке рачуновође могу имати својство како вештака, тако и стручног саветника у кривичном поступку.

Рационална примена концепата и техника форензичког рачуноводства може често имати велики, па и есенцијални значај, како у кривичним поступцима против правних лица за одређена кривична дела финансијске природе (мада се у пракси још увек веома ретко, чак и на нивоу „статистичке грешке“ кривично гоне правна лица), као и у поступцима чији су предмет привредни преступи, који представљају специфичну врсту деликата за које могу да одговарају, што значи које могу да их изврше како правна лица, тако и одређене категорије одговорних лица у правним лицима, а која иако представљају неку врсту „реликта“ још из времена традиционалног југословенског кривичног права, још увек живе у правосудној пракси, тако да концепт одговорности за привредне преступе још увек доживљава далеко чешћу примену него релативно новоуведена могућност одговорности правних лица за кривична дела.

Dr. Milan Škulić
Professor at the Faculty of Law
University of Belgrade

Forensic Accounting in Criminal Procedure and in Procedures of Economical Trespasses

Summary

In the article are explained the basic aspects of the application of forensic accounting and the actions of a forensic accountant in criminal proceedings, as well as in proceedings involving economic crimes.

In the article are explained the basic characteristics of economic crime, the forms of which, as well as when dealing with other forms of serious financial crime and crimes of corruption, but also when it comes to organized crime, represent typical criminal offences in respect of which, the purpose of their detection and clarification is and evidence, it is necessary and expedient to rationally apply concepts, techniques and skills from the domain of forensic accounting.

The author concludes that in modern conditions of combating economic and organized crime, as well as criminal offences of a corrupt nature, it is often necessary to apply concepts from the domain of forensic accounting in order to effectively achieve the goals of criminal proceedings.

In the article is specifically explained the actual legal solutions, both those related to financial forensics and those contained in the Code of Criminal Procedure, emphasizing that the application of techniques, skills and concepts of financial forensics, as well as forensic accounting, which is a broader concept, also possible in proceedings whose subject is economic crimes. After this *de lege lata* approach, the author declares about the application of forensic accounting in the sense of *de lege ferenda*.

Keywords: Forensic Accounting, Forensic Accountant, Financial Forensics, Criminal Procedure, Criminal Offence, Economic Crimes.

Литература

Abadinsky, H., *Organized Crime*, third Edition, "Nelson-Hall", Chicago, 1990.

Алексић, Ж. и Шкулић, М., *Криминалистика*, Правни факултет Унверзитета у Београду, десето измењено и допуњено издање, Београд, 2020.

Васиљевић, М., *Привредна друштва и привредно судство*, „Право и привреда – часопис за привредноправну теорију и праксу“, број 2/2020., Београд, 2020.

Вуковић, И., *Кривично право – општи део*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2021.

Gropp, W. und Huber, B. (Hrsg.), *Rechtliche Initiativen gegen organisierte Kriminalität, Landesbericht Italien* (R. Orlandi), Max-Planck-Institute für ausländisches und internationales Strafrecht, Freiburg, 2001.

Gropp, W. und Huber, B. (Hrsg.), *Rechtliche Initiativen gegen organisierte Kriminalität, Landesbericht Deutschland* Max-Planck-Institute für ausländisches und internationales Strafrecht, Freiburg, 2001,

Gropp, W. und Huber, (Hrsg.), *Rechtliche Initiativen gegen organisierte Kriminalität*, Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Strafrecht, Freiburg, 2001.

Група аутора (ред. Никола Срзентић), *Коментар Кривичног закона СФРЈ*, „Савремена администрација“, Београд, 1986.

Wessels, J. und Beulke, W., *Strafrecht – Allgemeiner Teil – Die Straftat und Ihr Aufbau*, „C.F.Müller Verlag“, Heidelberg, 2003.

Wright, J.D., *Dem Täter auf der Spur*, „Paragon“, London, Köln, 2009.

Kube, E., Störzer, H und Timm, K (Hrsg), *Kriminalistik – Handbuch für Praxis und Wissenschaft*, Band II, "Richard Boorberg Verlag", Stuttgart, München. 1994.

Kühl, K., *Strafrecht – Allgemeiner Teil*, 4. Auflage, „Verlag Franz Vahlen“, Münche, 2002-

Лазаревић, Ј. и Шкулић, М., *Основне планиране новеле Кривичног законика Србије*, Билтен Врховног касационог суда, број 2/2015, Врховни касациони суд и „Intermex“ Београд, 2015.

Лукић, Н., *Појам и одређене карактеристике привредног кривичног права*, Казнена реакција у Србији, 4. део (ур. Ђорђе Игњатовић), Београд 2014.

Лукић, Н. и Лепетић, Ј., *Злоупотреба поверења у обављању привредне делатности – (не)успели покушај осавремењивања кривичног права*, „Анали Правног факултета Универзитета у Београду“, број 2/2018, Београд, 2018.

Newburn, T, *Criminology*, Willan Publishing, London, 2007.

Стојановић, З. и Перић, О. *Кривично право – посебни део*, XIV издање, „Правна књига“, Београд, 2011.

Стојановић, З., *Кривично право*, ЦИД, Подгорица, 2008.

Стојановић, З., *Коментар Кривичног законика*, девето измењено и допуњено издање, „Службени гласник“, Београд, 2019.

Стојановић, З., *Кривично право – општи део*, двадесетседмо. измењено и допуњено издање, Правни факултет Универзитета у Београду и „Правна књига“, Београд, 2020.

Schmidt, und Priebe, K., *Strafrecht – Besonderer Teil II – Straftaten gegen das Vermögen*, 5. Auflage, „Rolf Schmidt Verlag“, Bremen, 2006.

Schmidt, R., *Strafrecht – Allgemeiner Teil – Grundlagen der Strafbarkeit Methodik der Fallbearbeitung*, 6. Auflage, „Rolf Schmidt Verlag“, Bremen, 2007.

Шкулић, М., *Коментар Законика о кривичном поступку*, Министарство правде Црне Горе, Мисија ОЕБС-а у Црној Гори, Подгорица, 2009.

Шкулић, М., *Привредни криминалитет*, Факултет за пословни менаџмент у Бару, Бар 2013.

Шкулић, М., *Основна обележја привредног криминалитета уз посебан осврт на кривичноправне и криминалистичке аспекте прања новца*, зборник Привредног апелационог суда, 21. саветовање судија привредних судова Републике Србије, Златибор, септембар, 2013.

Шкулић, М., *Привредни криминалитет као вид криминалитета «белих крагни» и облик злоупотребе моћи*, тринаести тематски међународни научни скуп: «Злоупотреба моћи», зборник Удружења за међународно кривично право, Тара, јун 2014.

Шкулић, М., *Кривична дела против привреде – актуелно стање и планиране новеле*, Привредни апелациони суд – 23. саветовање судија привредних судова Републике Србије, радни материјал II, Београд, 2015.

Шкулић, М., *Привредни преступи, прекршаји и кривична дела у светлу начела ne bis in idem*, 26. Саветовање судија привредних судова Републике Србије, Привредни апелациони суд, Златибор, септембар, 2018.

Шкулић, М., *Организовани криминалитет – појам, појавни облици, кривична дела и кривични поступак*, друго измењено и допуњено издање, „Службени гласник“, Београд, 2018.

Шкулић, М., *Кривично дело у погледу којег је кривично гоњење апсолутно застарело - као део конструкције продуженог кривичног дела*, „Бранич“, број 1-2/2018, Београд, 2019.