

Mr. sc. Adis Jahić

Doktorant na Pravnom fakultetu Univerziteta „Džemal Bijedić“ u Mostaru

SAVREMENI KRIVIČNI POSTUPAK: VJEŠTAČENJE POSLOVNIH KNJIGA I RAČUNOVODSTVENA FORENZIKA

Sažetak: Veliki broj privrednih krivičnih djela se vrši putem različite poslovne - računovodstvene ili knjigovodstvene dokumentacije, bilo u klasičnom ili u elektronskom, odnosno kompjuterskom obliku. Zato je u suprotstavljanju ovim oblicima kriminaliteta do punog izražaja došlo vještačenje poslovnih knjiga kao posebna specifična vrsta vještačenja. Ako naučno, tehničko ili druga stručna znanja mogu pomoći sudu da ocijeni dokaze ili razjasni sporne činjenice, vještak kao posebna vrsta svjedoka može svjedočiti davanjem nalaza i mišljenja o činjenicama.

Postojeća ekonomska, finansijska i poslovna praksa je pokazala da interna ili eksterna revizija, koja se sprovodi shodno pozitivnim odredbama o računovodstvu i reviziji ne pruža dovoljno efikasnu osnovu za zaštitu od privrednih, finansijskih, stečajnih, fiskalnih i sličnih oblika ispoljavanja privrednih krivičnih djela. Zato se javlja potreba za novim, specifičnim i pouzdanim vidom finansijske kontrole. Takav vid kontrole se u teoriji, ali i praksi danas naziva forenzično računovodstvo, računovodstveno vještačenje ili računovodstvena forenzika. Cilj ovog rada je da razmotri ulogu vještačenja poslovnih knjiga i računovodstvene forenzike koju imaju u krivičnom postupku.

Ključne riječi: prevara, krivični postupak, vještačenje poslovnih knjiga, revizija, forenzično računovodstvo.

1. Uvod

Privredna delinkvencija u različitim oblicima i vidovima ispoljavanja, bilo kao privredna krivična djela, bilo kao privredni prekršaji fizičkih ili pravnih osoba, predstavlja danas aktuelan društveni, pravni, politički, bezbjednosni problem, kako u Bosni i Hercegovini, tako i u široj ili užoj međunarodnoj zajednici. Ona predstavlja sveukupnost protupravnih, zabranjenih, kažnjivih ponašanja fizičkih i pravnih osoba kojima se krše zakoni, drugi propisi i opći akti u oblasti privrednog poslovanja. Njome se prouzrokuje šteta (najčešće imovinskog, materijalnog karaktera) drugim fizičkim i pravnim osobama, pa i cijeloj državi, odnosno međunarodnoj zajednici u cjelini.

Vršenjem ovih delikata krše se različiti propisi u oblasti privrednog poslovanja čime se u većoj ili manjoj mjeri prouzrokuju povrede ili ugrožavanje

privrede u cjelini ili pojedinih vidova, segmenata privrednog poslovanja (carinski sistem, fiskalni – poreski sistem, finansijski sistem, trgovina, proizvodnja, unutarnji robni promet, spoljnotrgovinsko poslovanje, bankarstvo, javne nabavke, osiguranje itd).

Krivično zakonodavstvo u Bosni i Hercegovini predviđa širok sistem privrednih krivičnih djela, u osnovnom i kvalifikovanom obliku, kao i mjere u vidu krivičnih sankcija za njihove učinioce.

U cilju otkrivanja, rasvjetljavanja i razjašnjenja privrednih krivičnih djela, te otkrivanja njihovih učinilaca domaće krivično procesno zakonodavstvo poznaje širok spektar različitih mogućnosti. Naime, rasvjetljavanje i razrješenje krivičnih djela protiv privrede u okviru privrednog kriminaliteta, odnosno krivice njihovih učinilaca vrši se u odgovarajućem krivičnom postupku pred nadležnim sudovima. Cilj je ovog postupka da svaki učinilac krivičnih djela dobije zasluženu kaznu, a da niko nevin ne bude osuđen.

Naime, veliki broj privrednih krivičnih djela se vrši putem različite poslovne - računovodstvene ili knjigovodstvene dokumentacije, bilo u klasičnom ili u elektronskom, kompjuterskom obliku. Zato je u suprotstavljanju ovim oblicima kriminaliteta do punog izražaja došlo vještačenje poslovnih knjiga kao posebna specifična vrsta vještačenja. Ovu vrstu vještačenja poznaju, pod istim ili sličnim nazivom, i brojna savremena krivična zakonodavstva. Ono se određuje kada za utvrđivanje ili ocjenu neke važne činjenice treba pribaviti nalaz i mišljenje osoba koje raspolažu potrebnim stručnim znanjem. Ako naučno, tehničko ili druga stručna znanja mogu pomoći sudu da ocijeni dokaze ili razjasni sporne činjenice, vještak kao posebna vrsta svjedoka može svjedočiti davanjem nalaza o činjenicama i mišljenja koje sadrži ocjenu o činjenicama.

Ovo se vještačenje, nerijetko u ekonomskoj, ali i pravnoj literaturi naziva i forenzično ili računarsko vještačenje. Njega preduzimaju osobe, koje u ovom slučaju shodno Zakonu o vještacima Federacije Bosne i Hercegovine¹, odnosno Zakonu o vještacima Republike Srpske², ispunjavaju zakonom propisane uslove, i to primjenom ekonomsko-finansijskog znanja, računovodstva, knjigovodstva, privrednog poslovanja i sl. Ova specijalna znanja su od velike pomoći sudu da u zakonom propisanom krivičnom postupku donese pravilnu i zakonitu odluku o krivičnom djelu i krivici njegovog učinioca zasnovanu na materijalnoj istini. Ovo se vještačenje provodi, istina po propisima i pravilima krivičnog postupka, ali sadržinski posmatrano u njihovoj se osnovi nalaze brojna i raznovrsna znanja iz oblasti računovodstva, knjigovodstva, revizije, informatičkog poslovanja, poreza i sl. To ukazuje na blisku povezanost vještačenja poslovnih knjiga sa računovodstvenom profesijom koja je posljednjih godina u Bosni i Hercegovini pretrpjela raznovrsne, brojne i česte promjene.

Naime, postojeća ekonomska, finansijska i poslovna praksa je pokazala da interna ili eksterna revizija, koja se sprovodi shodno pozitivnim odredbama

1 Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine, broj 49/2005 i 38/2008.

2 Službeni glasnik Republike Srpske, broj 74/2017.

o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine, odnosno Federacije BiH, ne pruža dovoljno efikasnu osnovu za zaštitu od privrednih, finansijskih, stečajnih, fiskalnih i sličnih oblika ispoljavanja privrednih krivičnih dela. Zato se u cilju utvrđivanja, praćenja i kontrole zakonitosti, urednosti, kvaliteta, ali i stručnosti u evidentiranju poslovnih događaja sve više u posljednje vrijeme javlja potreba za novim, specifičnim i pouzdanim vidom finansijske kontrole. To bi trebalo da predstavlja efikasan sistem koji je podoban i dovoljan da spriječi, otkrije, dokaže i suzbije različite oblike i vidove ispoljavanja različitih privrednih krivičnih djela kojima se krše zakonski ili podzakonski propisi u oblasti privrede ili privrednog poslovanja uopšte ili pojedinih njegovih segmenata.

U teoriji i praksi forenzično računovodstvo se najčešće definiše kao primjena istražiteljskih i analitičkih vještina sa ciljem otkrivanja nezakonitosti u finansijskim izvještajima koji odstupaju od računovodstvenih standarda, zakona i drugih podzakonskih propisa. Ova vrsta vještačenja primjenjuje različita računovodstvena, knjigovodstvena, revizorska i druga finansijska znanja i vještine. Te vještine, uz kriminalistička pravila postupanja u zakonom predviđenim slučajevima, mogu da doprinesu da se pravilno, potpuno i zakonito utvrde, provjere, rasvijetle i razriješe sve ili bar najveći dio spornih finansijskih činjenica, okolnosti ili odnosa koji su predmet zakonom propisanog postupka pred nadležnim sudom. Ova vrsta vještačenja, polazi i od zakonskih propisa i utvrđenog činjeničnog stanja u sferi privrednog (finansijskog) poslovanja, uključuje primjenu računovodstvenih, knjigovodstvenih i revizijskih znanja i vještina čime krivično procesno pravo dobija solidan osnov za otkrivanje, sprječavanje, dokazivanje i suzbijanje privrednih (finansijskih, poreznih, stečajnih, privatizacionih i dr.) krivičnih djela, kao i procesuiranje i kažnjavanje njihovih počinilaca.

2. Privredna delinkvencija

Od najstarijih vremena historija bilježi različite slučajeve pojavnog ispoljavanja kažnjivih, protivpravnih i zabranjenih ponašanja pojedinaca i grupa u raznim sferama društvenog života, a posebno u oblasti privređivanja, poslovanja, proizvodnje i prometa dobara i vršenja usluga, fiskalnom, deviznom, finansijskom i spoljnotrgovinskom poslovanju.³ Ukupnost takvih nedozvoljenih, zabranjenih i kažnjivih ponašanja u oblasti društvenih odnosa uopšte, naziva se zbirnim imenom – javnopravni delikti (kazneni delikti ili delinkvencija).⁴

Poseban segment takve delinkvencije predstavlja privredna delinkvencija. Ona u savremenim društvenim odnosima na početku 21. stoljeća dobija sve

3 Orlović, A., *Gospodarski kriminal u Republici Hrvatskoj*, Split, 2013, str. 28-51.

4 Pihler, S., *Osnovni činioci privrednog kriminaliteta i nova kriminalna politika*, Pravna misao, Sarajevo, broj 3-4/1990, str. 79-87.

više na značaju. Ekonomska ili privredna delinkvencija podrazumijeva različite oblike kriminalnih aktivnosti koje su usmjerene protiv ekonomskog sistema i njegovog funkcionisanja, bez obzira da li su preduzete u sklopu ekonomskog poslovanja ili izvan njega.⁵ No, u teoriji ima i takvih shvatanja koja smatraju da je pojam ekonomske delinkvencije uže sadržine od pojma privredne delinkvencije. Prema ovom shvatanju ekonomsku delinkvenciju čine nedozvoljene aktivnosti usmjerene isključivo protiv ekonomskih odnosa, dok privredna delinkvencija, pored ovako shvaćene ekonomske delinkvencije, obuhvata i delikte protiv službene dužnosti u privredi, pa čak i imovinsku delinkvenciju.

Privrednu delinkvenciju čine različite vrste delikata zavisno od vrste objekta zaštite, obima i intenziteta prouzrokovane posljedice, radnje izvršenja, svojstva učinioa, oblika krivnje, načina i sredstva izvršenja djela i dr.⁶

Napadajući privredna dobra, vrijednosti ili interese kršenjem, povredom propisa iz oblasti privrednog poslovanja, istovremeno se povrjeđuje ili ugrožava i imovina, odnosno imovinska prava i interesi drugih fizičkih ili pravnih osoba ili čak države u cjelini čime se prouzrokuje imovinska šteta u većem ili manjem iznosu. Sva ta različita ponašanja koja se odvijaju u oblasti povrede, narušavanja ili kršenja pravila privrednog poslovanja, odnosno njegovog zakonitog, efikasnog, kvalitetnog i blagovremenog funkcioniranja predstavljaju različite vrste delikata (kaznenih djela).⁷

Kao što smo predhodno naveli, naše krivično zakonodavstvo predviđa širok sistem privrednih krivičnih djela, u osnovnom i kvalifikovanom obliku, kao i krivične sankcije za njihove učinioce.

Tako Krivični zakon Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu KZ BiH) ova krivična djela predviđa u glavi XVIII pod naslovom "Krivična djela protiv privrede, te krivična djela iz oblasti carina."⁸ Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu KZ FBiH) privredna krivična djela sistematizuje u dvije glave i to u: a) glavi XXII pod naslovom "Krivična djela protiv privrede, poslovanja i sigurnosti platnog prometa" i b) glavi XXIII pod naslovom "Krivična djela iz oblasti poreza".⁹

Krivični zakon Brčko distrikta Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu KZ BDBiH), takođe, privredna krivična djela sistematizuje u dvije glave.¹⁰ To su: a) glava XXII pod naslovom "Krivična djela protiv privrede, poslovanja i sigurnosti platnog prometa" i b) glava XXIII pod naslovom "Krivična djela iz oblasti poreza".

5 Novoselec, P., *Gospodarska kaznena djela*, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 5/2001, str. 71-86.

6 Sućeska, M., *Sprečavanje privrednog kriminala u BiH*, Pravo i pravda, Sarajevo, broj 1/2012, str. 351-379.

7 Petrović, B., Jovašević, D., Ferhatović, A., *Krivično pravo I*, Sarajevo, 2015, str. 101-104.

8 Službeni glasnik Bosne i Hercegovine, broj 3/2003, 32/2003, 37/2003, 54/2004, 61/2004, 30/2005, 53/2006, 55/2006, 32/2007, 8/2010, 47/2014, 22/2015, 40/2015, 35/2018, 46/2021, 31/23 i 47/23.

9 Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine, broj 3/2003, 37/2003, 21/2004, 69/2004, 18/2005, 42/2010, 42/2011, 59/2014, 76/2014 i 75/2017.

10 Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine, broj 19/2020 (prečišćeni tekst).

Konačno, Krivični zakonik Republike Srpske (KZ RS) u glavi dvadesetprvoj u grupi “Krivičnih djela protiv privrede i platnog prometa” propisuje obilježja pojedinih privrednih krivičnih djela.¹¹

3. Vještačenje poslovnih knjiga

Među radnjama dokazivanja koje imaju posebnu ulogu, mjesto i značaj u postupku otkrivanja, razjašnjenja, rasvetljavanja i dokazivanja počinjenih privrednih krivičnih djela, odnosno krivnje njihovih počinilaca, izdvaja se vještačenje. Vještačenje je radnja dokazivanja u krivičnom postupku koja se sastoji u utvrđivanju činjenica važnih za krivičnu stvar, njeno zakonito, pravilno i potpuno rasvjetljenje i razrješenje i u davanju mišljenja o zapaženim činjenicama na osnovu stručnog znanja ili vještine osoba koje su nezainteresirane u postupku i to u onim slučajevima kada opće znanje sudije i njegova stručna pravna sprema nisu dovoljni.

Dakle, ova vrsta dokaznog sredstva u krivičnom postupku se sastoji u: a) utvrđivanju činjenica važnih za krivičnu stvar, njeno zakonito, pravilno i potpuno rasvjetljenje i razrješenje i b) davanju mišljenja o zapaženim činjenicama. Ova se dokazna radnja poduzima na osnovu stručnog znanja ili vještine od strane osoba koje su nezainteresirane u postupku. Njena primjena dolazi do izražaja u onim slučajevima kada opće znanje sudije i njegova stručna pravna sprema nisu dovoljni za zakonito, potpuno i pravno razrješenje i rasvetljavanje krivične stvari (krivičnog djela i krivnje njegovog počinioaca). Do određivanja vještačenja dolazi u slučaju, kada za utvrđivanje ili ocjenu neke važne činjenice treba pribaviti nalaz i mišljenje posebne stručne osobe.

Vještačenje je djelatnost vještaka na prikupljanju nalaza i mišljenja.¹² U nalazu vještak daje ono što je opazio i ispitivanjem utvrdio, a značajno je za razjašnjenje relevantnih činjenica. Mišljenje koje u cjelini mora biti osnovano i obrazloženo predstavlja vještakovo rješenje postavljenog zadatka i odgovor na istaknuta pitanja za rasvetljavanje važnih činjenica u konkretnoj krivičnoj stvari. Zaključno treba ponoviti da se pri rješavanju određenih pitanja moraju dobiti odgovori kako bi se potpuno i zakonito raspravilo konkretno krivično djelo. Zato vještak kao nezainteresovana osoba koja raspolaže posebnim stručnim znanjem i koju je tužilac, odnosno sud, pozvao da mu pomogne prilikom utvrđivanja važnih činjenica u krivičnom postupku, opaža činjenice i o učinjenom opažanju daju stručno mišljenje.¹³

Prema procesnim zakonima, vještačenje se određuje kada za utvrđivanje ili ocjenu neke važne činjenice treba pribaviti nalaz i mišljenje osobe koja raspolaže

11 Službeni glasnik Republike Srpske, broj 64/2017, 104/2018 i 15/2021.

12 Simović, M., Simović, V., Krivično procesno pravo, Uvod i opšti dio, Bihać, 2019, str. 498-499.

13 Sijerčić-Čolić, H., Krivično procesno pravo, Knjiga prva, Sarajevo, 2019, str. 447-448.; Neradin, E. Vještačenje kao radnja dokazivanja u praksi Vrhovnog suda Federacije Bosne i Hercegovine. Pravo i pravda, br. 1., 2022, str. 62. i sl.

potrebnim stručnim znanjem. Ako naučno, tehničko ili druga stručna znanja mogu pomoći sudu da ocijeni dokaze ili razjasni sporne činjenice, vještak kao posebna vrsta svjedoka može svjedočiti davanjem nalaza o činjenicama i mišljenja koje sadrži ocjenu o činjenicama (čl. 95. ZKP BiH i čl. 109. ZKP FBiH).¹⁴ Pismenu naredbu za vještačenje izdaje tužilac ili sud. U naredbi će se navesti činjenice o kojima se vrši vještačenje (čl. 96. st. 1. ZKP BiH i čl. 110. st. 1. ZKP FBiH). Vezano za predmet vještačenja, organi koji naređuje vještačenje mora voditi računa da određivanje zadatka vještaku mora biti u okviru struke vještaka. Opasnost od ove vrste greške posebno je izražena kod vještačenja dokumentacije o poslovanju.¹⁵ Na glavnom pretresu, pored tužioca i suda, vještaka mogu angažovati optuženi i njegov branilac (čl. 269. st. 1. ZKP BiH i čl. 284. st. 1. ZKP FBiH). Prema stavovima sudske prakse ako odbrana u vlastitoj režiji angažuje vještaka koji je izradio pismeni nalaz i mišljenje, iako od strane suda nije dobio naredbu za vještačenje (a koju je morao imati u smislu citiranih procesnih odredbi da bi mogao uraditi pismeni nalaz i mišljenje; ta naredba se mogla donijeti na pretresu pod uslovom da je bio uvažen prijedlog branioca optuženog za izvođenje novog vještačenja), tada se radi o pismenom nalazu i mišljenju vještaka koji je urađen po nalogu odbrane i van krivičnog postupka. Također se zaključuje da se vještačenje koje je izvršeno izvan krivičnog postupka ne može koristiti ni onda kada je ono izvršeno i od priznatih stručnjaka, organa ili institucija.¹⁶

Postupak vještačenja prolazi kroz određene faze, o kojima govori procesno zakonodavstvo. Shodno pozitivnom pravu, prije početka vještačenja, vještak se poziva da predmet vještačenja pažljivo razmotri, da tačno navede sve što zapazi i utvrdi i da svoje mišljenje iznese nepristrasno i u skladu s pravilima nauke i vještine. Posebno će se upozoriti da je lažno vještačenje krivično djelo (čl. 99. st. 1. ZKP BiH i čl. 113. st. 1. ZKP FBiH). S obzirom da vještačenjem rukovodi organ koji je naredio vještačenje, njegova dužnost je da na početku vještačenja označi predmet vještačenja i postavi pitanja na koja se traže odgovori. Nakon pripremnih radnji nastupa operativna faza, tj. faza u kojoj se obavlja vještačenje. Tokom te faze vještak pregleda predmete vještačenja, oslanja se na dokaze na koje su mu ukazale ovlaštene službene osobe, tužilac ili sud, predlaže da se izvedu dokazi ili pribave predmeti i podaci koji su od važnosti za davanje njegovog nalaza i mišljenja, ukazuje na potrebu razjašnjavanja pojedinih okolnosti ili postavljanja pitanja dok prisustvuje uviđaju, rekonstrukciji događaja, saslušanju osoba ili

14 Zakon o krivičnom postupku BiH (u daljem tekstu ZKP BiH; "Službeni glasnik BiH", br. 3/03, 32/03, 26/04, 63/04, 13/05, 48/05, 46/06, 29/07, 32/07, 8/08, 12/09, 16/09, 93/09, 72/13, 65/18) ili Zakon o krivičnom postupku Federacije BiH (u daljem tekstu ZKP FBiH; "Službene novine Federacije BiH", br. 35/03, 37/03, 56/03, 78/04, 28/05, 55/06, 27/07, 53/07, 9/09, 16/09, 12/10, 8/13, 59/14, 74/20). Prema odluci Vrhovnog suda FBiH (03 0 K 007886 12 Kž od 20. 9. 2012) vještačenje je relevantno samo ako je izvršeno od strane vještaka koji je po svom stručnom znanju i profesiji pozvan da o određenim činjenicama da svoj nalaz i mišljenje.

15 Presuda Vrhovnog suda FBiH broj 06 0 K 007855 16 Kž od 05. 03. 2018. Navedeno prema Neradin, E., op. cit. str. 66.

16 Odluka o dopustivosti i meritumu Ustavnog suda BiH, AP 3175/06 od 17. 9. 2008. i presuda Vrhovnog suda FBiH, 04 0 K 001648 11 Kžk od 16. 1. 2012.

drugoj istražnoj radnji, te razmatra spise (čl. 99. st. 2 i 3. ZKP BiH i čl. 113. st. 2. i 3. ZKP FBiH). Nakon obavljenog vještačenja dostavlja se nalaz i mišljenje (čl. 97. i 101. ZKP BiH i čl. 111. i 115. ZKP FBiH). Važno je naglasiti da se dostavljeni pisani pisani nalaz i mišljenje vještaka može prihvatiti kao dokazni materijal samo ako je vještak svjedočio na glavnom pretresu (čl. 270. ZKP BiH i čl. 285. ZKP FBiH).¹⁷

Vezano za prethodna izlaganja, a uzimajući u obzir temu o kojoj se raspravlja, treba naglasiti da u cilju otkrivanja, dokazivanja, rasvetljavanja i razjašnjenja privrednih krivičnih djela od posebnog značaja je vještačenje poslovnih knjiga.¹⁸ Vještačenje poslovnih knjiga preduzima se “kad je potrebno”. Organ pred kojim se vodi postupak dužan je vještacima naznačiti u kojem pravcu i u kojem opsegu treba vršiti vještačenje i koje činjenice i okolnosti treba utvrditi. Također, organ krivičnog postupka može donijeti naredbu o sređivanju knjigovodstva, na osnovu obrazloženog pisanog izvještaja vještaka kojem je naređeno vještačenje poslovnih knjiga. Troškovi sređivanja knjigovodstva padaju na teret onoga čije je knjigovodstvo (čl. 111. ZKP BiH i čl. 125. ZKP FBiH).

4. Interna i eksterna revizija

U posljednje vrijeme je poseban značaj u oblasti privrednog poslovanja, ali i u sferi donošenja političkih odluka organa vlasti dobila funkcija revizije. Naime, kontrolom vođenja poslovnih knjiga utvrđuje se tačnost knjiženja knjigovodstvenih promjena, ažurnost u vođenju knjigovodstvene evidencije, kao i međusobna usklađenost pojedinih evidencija (dnevnika i glavne knjige, sintetičke, analitičke i subanalitičke evidencije i drugih pomoćnih knjiga). Kontrolom računovodstvenih, odnosno finansijskih izvještaja, utvrđuje se zasnovanost izvještaja na evidencijama, tačnost prezentiranja pojedinih pozicija (računa), kao i način pripreme istih u smislu usklađenosti sa zakonskom, profesionalnom i internom regulativom. Radi osiguranja kvaliteta računovodstvenih podataka informacija pored implementiranih internih kontrola, koje obavljaju osobe neposredno angažirane na računovodstvenim poslovima u samom privrednom subjektu, kao specifičan vid nadzora javlja se i naknadna – spoljna provjera pouzdanosti računovodstvenog procesa tj. revizija.¹⁹

Osnovni je zadatak revizije da utvrdi da li su finansijski izvještaji poduzeća

¹⁷ Prema ZKP RS, izuzetno uz saglasnost stranaka i branioca, sud može odlučiti da se pisani nalaz i mišljenje samo pročita, ako se zbog prirode vještačenja ne može očekivati potpuni objašnjenje pisanog nalaza i mišljenja, ili ako iz važnih razloga saslušanje vještaka nije moguće ili nije cjelishodno (st. 6. čl. 285).

¹⁸ Simeunović, N., Forenzičko knjigovodstvo kao način suprotstavljanja ugrožavanju bezbjednosti korporacija, Zbornik radova, Društvena reakcija na savremene oblike ugrožavanja bezbjednosti, Banja Luka, 2012, str. 455 – 465.

¹⁹ Lazović, G., Harmonizacija revizorske prakse u kontekstu zahtjeva savremenog poslovnog okruženja, Sarajevo, 2011, str. 78-91.

i drugih privrednih subjekata sačinjeni u skladu sa međunarodnim standardima, zakonskim i podzakonskim propisima.²⁰ Na taj način se, s jedne strane, osigurava zakonito, ažurno i kvalitetno privredno poslovanje, odnosno odvijanje poslovnih aktivnosti u zemlji ili inostranstvu. No, sa druge strane, na taj način se onemogućava, ometa, otežava, pa u određenoj mjeri i sprječava vršenje privrednih, finansijskih, poreskih i drugih delikata (krivičnih djela i privrednih prekršaja). No, ipak se nerijetko u finansijskoj literaturi ističe da revizija nije svemoćna, te da ona ne pruža dovoljno kvalitetnu, blagovremenu i efikasnu zaštitu finansijskog i drugog privrednog poslovanja.

Revizija se javlja u dva oblika. To su: a) interna i b) eksterna revizija.²¹ Internu reviziju obavljaju sami zaposleni radnici u poduzeću ili drugom privrednom subjektu, a najčešće po zahtjevu i za potrebe uprave (menadžmenta). Ova vrsta revizije ocjenjuje adekvatnost i nivo implementacije sistema internih kontrola, efikasnost korištenja postojećih resursa poduzeća, kao i zakonitost u radu u poduzeću uopće. Interni revizori su zato najčešće i direktno odgovorni najvišim organima rukovođenja u poduzeću čime se osigurava njihova objektivnost, nezavisnost i integritet. Kvalitet rada internih revizora definiran je brojnim međunarodnim standardima interne revizorske prakse, kao i domaćim zakonodavstvom.

Eksternu reviziju, kao što sam naziv kaže, obavljaju osobe van poduzeća tj ovlaštene javne računovođe koje djeluju u okviru revizorskih kuća.²² Eksterne revizore angažira najčešće samo poduzeće kako bi povećalo povjerenje drugih (države, organa lokalne samouprave, poslovni partnera), u sopstvene finansijske izvještaje. Eksterna revizija ispituje organizaciju i funkcioniranje internih kontrola i sastavljanje računovodstvenih obračuna i predračuna, kao i sam način pripreme i prezentacije finansijskih izvještaja. Ona, dakle, ocjenjuje da li su finansijski izvještaji pojedinih privrednih subjekata pripremljeni u skladu sa međunarodnim standardima i zakonskim, odnosno podzakonskim finansijskim i uopće privrednim propisima, te da li finansijski izvještaji na zakonit, ažuran, pregledan, objektiv i pošten način prezentiraju cjelokupno poslovanje poduzeća.

U svakom slučaju, kod obe vrste revizije jednoobraznost metodoloških postupaka u njihovom obavljanju, kao i sastavljanje izvještaja, odnosno mišljenja revizora (unutrašnjih ili eksternih) uređuje se brojnim međunarodnim standardima računovodstva i revizije.²³

20 Hodžić, N., Gregović, N., Lazović, G., Interna kontrola i interna revizija u poslovnom organizovanju, Sarajevo, 2011, str. 119-128.

21 Dimtričević, D., Forenzičko računovodstvo, Kragujevac, 2013, str. 104-126.

22 Škrobić, Z. i dr., Revizija kriminalne radnje i forenzičko računovodstvo, Beograd, 2010, str. 189-201.

23 Muminović, S., Forenzičko računovodstvo – potreba ili pomodarstvo, Revizor, Beograd, broj 54/2011., str. 9-25.

5. Računovodstvena forenzika

Poslovna praksa je pokazala da postojeća (interna i/ili eksterna) revizija ne pruža dovoljnu i efikasnu zaštitu od privrednih, finansijskih, stečajnih, fiskalnih i sličnih oblika privrednog kriminaliteta. Zato se u cilju ocjene zakonitosti i stručnosti u evidentiranju poslovnih događaja, javila potreba za novim, specifičnim i visoko sofisticiranim vidom kontrole koji bi bio u stanju da sprječi, preduprjedi, otkrije, dokaže i suzbije različite oblike privrednog kriminaliteta na štetu samog privrednog subjekta, odnosno drugih fizičkih ili pravnih osoba, pa i čitave društvene zajednice. Takav vid kontrole se u posljednje vrijeme, dakle, naziva forenzično računovodstvo, računovodstveno vještačenje, računovodstvena forenzika. Ovu vrstu vještačenja inače domaće krivično procesno pravo naziva "vještačenje poslovnih knjiga" (čl. 111. ZKP BiH i čl. 125. ZKP FBiH), kao što to čine i druga posmatrana savremena krivična zakonodavstva iz regiona.²⁴

Vještak je dužan da utvrdi da li je potrebno sređivanje knjigovodstva i u kojem obimu i da o tome podnese pismeni izvještaj organu koji vodi postupak. Ocjenom izvještaja organ koji vodi postupak ukoliko isti prihvati donosi naredbu kojom se određuje sređivanje knjigovodstva u tačno naznačenom obimu i utvrđuje iznos predjuma, koji se ima položiti. Obzirom da je protiv naprijed pomenute naredbe isključena žalba, to je ista pravosnažna i izvršna samim donošenjem. Nerijetko je samo sređivanje teži i obimniji posao od samog vještačenja, pa je potpuno opravdano da se samo sređivanje knjigovodstvene dokumentacije vrši o trošku pravnog lica čije se knjigovodstvo sređuje.

U ekonomskoj i računovodstvenoj teoriji i praksi forenzično računovodstvo se određuje kao primjena istražiteljskih i analitičkih vještina sa ciljem otkrivanja nezakonitosti u finansijskim izvještajima koji odstupaju od računovodstvenih standarda, zakona i drugih podzakonskih propisa.²⁵

U svom radu, ono primjenjuje brojna i raznovrsna računovodstvena, knjigovodstvena, revizorska i druga finansijska znanja i vještine kako bi se, uz kriminalistička pravila postupanja, pravilno, potpuno i zakonito utvrdile i razriješile finansijske činjenice, transakcije i odnosi koji su predmet sudskog ili drugog zakonom propisanog postupka pred nadležnim državnim organima. Ono uključuje primjenu računovodstvenih, knjigovodstvenih i revizijskih znanja i vještina u različitim oblastima prava, pa tako i u krivičnom pravu gdje predstavlja osnov za otkrivanje, sprječavanje, dokazivanje i suzbijanje privrednih (finansijskih, poreznih, stečajnih, privatizacionih i dr.) krivičnih djela, kao i procesuiranje i kažnjavanje njihovih počinitelja.²⁶

Takođe i Udruženje ovlaštenih istražitelja prevara (ACFE) definira forenzično računovodstvo kao korištenje računovodstvenih vještina u

24 Dimitrijević, D., Forenzičko računovodstvo – instrument otkrivanja i sprečavanja prevara, Kragujevac 2018, str. 189-201.

25 Belak, V., Poslovna forenzika i forenzično računovodstvo - borba protiv prijevare, Zagreb, 2011., str. 52-57.

26 Hopwood, W., Leiner, J., Young G., Forenzičko računovodstvo, Beograd, 2014, str. 189-201.

potencijalnim ili stvarnim sudskim (građanskim ili krivičnim) postupcima, uključujući općeprihvaćene računovodstvene i revizorske principe, uz utvrđivanje gubitaka, profita, prihoda, imovine ili štete, procjene internih kontrola i sve drugo što zahtjeva uključivanje računovodstvenih ekspertiza u pravnoj oblasti. Ono se najčešće primjenjuje u sljedećim oblastima: a) nepoštovanje zakonskih propisa s ciljem prikazivanja željenih poslovnih i finansijskih rezultata, b) falsificiranje (krivotvorenje) podataka i knjigovodstvenih dokumenata, c) prikazivanje fiktivnih događaja, d) namjerno prepravljanje, iskrivljavanje poslovnih događaja i e) prikrivanje privrednih krivičnih djela.²⁷

Forenzično računovodstvo se dijeli na: a) istražno računovodstvo – pomoću koga se otkrivaju privredna i finansijska krivična djela (odnosno privredni prekršaji), odnosno prevare, kada postoji sumnja da je počinjeno neko kažnjivo djelo (krivično djelo ili prekršaj) u finansijskim izvještajima ili kada se ovi izvještaji koriste za prikrivanje već počinjenih kažnjivih djela, odnosno kada se poslovanje stranke (klijenta) preventivno provjerava i b) sudska podrška – koja predstavlja pružanje profesionalnih usluga fizičkim i pravnim osobama koje su učesnici sudskih ili drugih zakonom propisanih postupaka pred nadležnim državnim organima. Poslove forenzičnog računovodstva obavljaju osobe koje posjeduju računovodstvene, knjigovodstvene i revizorske vještine i druga znanja koja doprinose rješavanju sudskih predmeta, poput finansijskog vještačenja, pružanja konsultantskih i drugih usluga.²⁸

Forenzično računovodstvo se svrstava u dio računovodstva koji se bavi računovodstvenim ocjenjivanjem. Predmet istrage forenzičara su, dakle, različiti dokumenti (isprave – javne, poslovne, službene, privatne), poslovne knjige i izvještaji. Cilj forenzičnog računovodstva je da unaprijedi proces finansijskog izvještavanja u dijelu objektivnosti i pouzdanosti. Ono treba da ukloni sve nedostatke dosadašnjih vidova nadzora koji nisu dali puni doprinos u otkrivanju prevara, pronevjera i ostalih kriminalnih radnji, kao i u sudskom procesuiranju počinilaca ovih krivičnih djela. Forenzično računovodstvo bi trebalo, ne samo otkriti kriminalnu radnju, već i procijeniti nivo štete za poduzeće po tom osnovu.²⁹

Forenzično računovodstvo karakteriziraju sljedeći elementi: a) ono je dio računovodstva koji se bavi računovodstvenim ocjenjivanjem, b) njegov predmet rada čine isprave, dokumenta, poslovne knjige i izvještaji i c) njegov je cilj da unaprijedi proces finansijskog izvještavanja u dijelu zakonitosti, efikasnosti, kvaliteta, ažurnosti, objektivnosti i pouzdanosti.³⁰ Ono takođe treba da ukloni

27 Mitrić, M., Stanković, A., Lakićević, A., Forenzičko računovodstvo, Menadžment, Beograd, broj 65/2012, str. 41-50.

28 Aleksić, M., Vujnović Gligorić, B., Uremović, N., Uloga i značaj forenzičkog računovodstva u otkrivanju finansijskih prevara, Economy and Market Communication Review, Banja Luka, broj 2/2015, str. 229-236.

29 Andelinović, Š., Bašić, Ž., Kružić, I., Znanstvena metodologija i statistika u forenzici, Split, 2018, str. 156-173.

30 Žager, L., Analiza finansijskih izveštaja, Zagreb, 2008, str. 25-31.

sve nedostatke dosadašnjih vidova nadzora koji nisu dali svoj doprinos u dijelu sprječavanja ili otkrivanja privrednih krivičnih djela u sudskom postupku.

Forenzično računovodstvo je uvjetovalo novu profesiju forenzičnog računovođe. Dakle, forenzičkim računovodstvom se bave forenzičke računovođe koji posjeduju adekvatna znanja i vještine za sprječavanje, otkrivanje i dokazivanje finansijskih, privrednih i drugih sličnih delikata, a koja nisu izražena kod uobičajenih računovođa, revizora, inspektora i predstavnika državne (poreske ili carinske) i sudske vlasti.³¹ Forenzičke računovođe mogu djelovati preventivno i naknadno, kako na internom, tako i na eksternom polju. Pored širokog poslovnog i pravnog znanja kao i iskustva, forenzički računovođa treba svoj rad temeljiti na važećim računovodstvenim, revizijskim, kriminalističkim i drugim srodnim disciplinama podržanim teorijskim okvirima i najboljom praksom, te općeprihvaćenim profesionalnim etičkim normama.

Uloga forenzičnog računovodstva je, dakle, da, na temelju vjerodostojnih dokaza (finansijskih, poslovnih, računovodstvenih, knjigovodstvenih, revizijskih i sl. isprava) daje nezavisno nepristrasno mišljenje o uzrocima nastalih privrednih krivičnih djela i sličnih delikata, da analizira uzroke, načine, sredstva, mjesta i vremena, kao i posljedice ovakvih krivičnih i sličnih djela i njihov uticaj, učinak na finansijsko izvještavanje, da otkrije i analizira neistinito i nepošteno finansijsko izvještavanje, kao i da preporučuje poboljšanje sistema, načina, metoda i postupaka za sprječavanje počinjenja, odnosno otkrivanja već počinjenih privrednih krivičnih (finansijskih i sl.) djela, kao i drugih vrsta delikata, te svih oblika nepravilnosti i nezakonitosti u postupanju. Stoga, forenzično računovodstvo predstavlja najviši stepen osiguranja u otkrivanju finansijskog kriminaliteta.³²

Zato je i logično što forenzički računovođa treba da posjeduje posebna stručna znanja i vještine za sprječavanje, otkrivanje i dokazivanje finansijskih i drugih privrednih krivičnih i drugih kažnjivih djela, nepravilnosti i nezakonitosti koja nedostaju računovođama, revizorima, inspektorima i drugim predstavnicima državne i sudske vlasti. Uloga forenzičnog računovođe je da se na profesionalan način, znanjem i iskustvom, bori protiv finansijske i privredne delinkvencije uopće. Od njega se zahtjeva visok nivo stručne osposobljenosti i intuicije.

Obzirom da se najveći dio poslova forenzičnog računovođe odnosi na istraživanje računovodstvenih podataka i finansijskih izvještaja, onda su prioriteta znanja iz oblasti računovodstva.³³ Forenzički računovođa mora dobro poznavati strukturu finansijskih izvještaja, računovodstvene i revizorske standarde, poreske zakone i sve druge propise koji tretiraju poslovnu aktivnost poduzeća. Na taj način on će lakše spoznati, ali dokazati privredna, finansijska i slična krivična djela, odnosno druge oblike nezakonitog postupanja odgovorne

31 Kolar, I., Je li računovodstvo pravi put za otklanjanje privrednog kriminala, *Acta comunicata*, Banja Luka, broj 12/2010, str. 81-101.

32 Budimir, N., *Forenzičko računovodstvo*, *Analiza poslovne ekonomije*, Banja Luka, broj 8/2013, str. 1-6.

33 Belak, V., *Lažiranje finansijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika*, Zagreb, 2017, str. 186-199.

osobe, računovođe, knjigovođe, revizora i dr. Za razliku od revizije koja provjerava formalnu primjenu propisa, forenzički računovođa ima zadatak da utvrdi pravo stanje s aspekta interesa naručitelja, odnosno korisnika forenzičnog računovodstva.³⁴ U tu svrhu on primjenjuje standardna rješenja u oblastima koja su vezana za forenzično računovodstvo (računovodstvo, revizija, kriminalistika i sl.).

6. Zaključak

Vršenjem privrednih delikata se krše različiti propisi u oblasti privrednog i (ili finansijskog) poslovanja čime se u većoj ili manjoj mjeri prouzrokuju povrede ili ugrožavanje privrede u cjelini ili pojedinih vidova, segmenata privrednog poslovanja (carinski sistem, fiskalni – poreski sistem, finansijski sistem, trgovina, proizvodnja, unutarnji robni promet, spoljnotrgovinsko poslovanje, bankarstvo, javne nabavke, osiguranje itd).

Najznačajnije dokazno sredstvo u otkrivanju, razjašnjenju, rasvjetljavanju i dokazivanju počinjenih krivičnih djela u okviru privrednog kriminaliteta, odnosno krivnje njihovih počinilaca, pored uviđaja, rekonstrukcije i pretresanja, predstavlja vještačenje. To je logično i razumljivo jer se radi o kriminalitetu koji se sastoji u kršenju privrednih i drugih propisa o zakonitom poslovanju poduzeća i drugih privrednih subjekata. Najčešće su počinioци ovih djela upravo posebno obučene osobe – odgovorne i službene osobe, sa posebnim stručnim nivoom znanja iz oblasti privrede, poslovanja, bankarstva, finansija, poreza, računovodstva, revizije, knjigovodstva i sl. U počinjenju krivičnih djela, ove osobe koriste upravo ta znanja. Ili se pak ova znanja koriste u cilju prikriivanja već počinjenih privrednih krivičnih djela, odnosno u cilju onemogućavanja njihovog otkrivanja i dokazivanja. Zato je sudu u cilju rasvjetljavanja i razrješenja ovih krivičnih djela potrebno i posebno znanje iz oblasti privrede uopće ili pojedinih segmenata privrednog poslovanja. Takođe, ova znanja mogu da pruže samo posebno osposobljene osobe – stručne osobe ili vještaci.

U cilju ocjene zakonitosti i stručnosti u evidentiranju poslovnih događaja, javila potreba za sofisticiranijim vidom kontrole koji bi bio u stanju otkriti zloupotrebe, nezakonitost, nesavjesnost i prevare u privrednom i finansijskom poslovanju poduzeća i drugih privrednih subjekata. Takav vid kontrole se u posljednje vrijeme naziva forenzično računovodstvo. To je poseban i specifičan oblik računovodstvenog nadzora. Ono bi trebalo da predstavlja efikasnu branu različitim oblicima i vidovima kršenja privrednih i finansijskih propisa poduzeća i drugih subjekata privrednog poslovanja kroz privredni kriminalitet.

34 Pajić, M., Korišćenje forenzičkim računalnim programima za prikupljanje dokaza u kaznenom postupku, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 1/2009, str. 281-317.

Iz prethodnih razmatranja može se izvesti zaključak da u procesnim krivičnim zakonima predviđeno vještačenje poslovnih knjiga, kao značajno dokazno sredstvo u otkrivanju, rasvjetljavanju i suzbijanju privrednog kriminaliteta, u svakodnevnoj praksi prerasta u forenzično računovodstvo. Njega danas, u savremenim uvjetima, karakteriziraju sljedeći elementi: a) ono je dio računovodstva koji se bavi računovodstvenim ocjenjivanjem, b) njegov predmet rada čine isprave, dokumenta, poslovne knjige i izvještaji i c) njegov je cilj da unaprijedi proces finansijskog izvještavanja u dijelu zakonitosti, efikasnosti, kvaliteta, objektivnosti i pouzdanosti. Ono treba da otkloni sve nedostatke dosadašnjih vidova nadzora koji nisu dali svoj doprinos u dijelu sprječavanja ili otkrivanja privrednih krivičnih djela u sudskom postupku.

Literatura

a) Knjige i članci

1. **Aleksić, M., Vujnović Gligorić, B., Uremović, N.**, Uloga i značaj forenzičkog računovodstva u otkrivanju finansijskih prevara, *Economy and Market Communication Review*, Banja Luka, broj 2/2015.
2. **Anđelinović, Š., Bašić, Ž., Kružić, I.**, *Znanstvena metodologija i statistika u forenzici*, Split, 2018.
3. **Belak, V.**, *Lažiranje finansijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika*, Zagreb, 2017.
4. **Belak, V.**, *Poslovna forenzika i forenzično računovodstvo - borba protiv prijevare*, Zagreb, 2011.
5. **Budimir, N.**, Forenzičko računovodstvo, *Anali poslovne ekonomije*, Banja Luka, broj 8/2013.
6. **Dimitrijević, D.**, *Forenzičko računovodstvo – instrument otkrivanja i sprečavanja prevara*, Kragujevac, 2018.
7. **Dimtrijević, D.**, *Forenzičko računovodstvo*, Kragujevac, 2013.
8. **Hodžić, N., Gregović, N., Lazović, G.**, *Interna kontrola i interna revizija u poslovnom organizovanju*, Sarajevo, 2011.
9. **Hopwood, W., Leiner, J., Young G.**, *Forenzičko računovodstvo*, Beograd, 2014.
10. **Kokolj, M.**, Vještačenje u krivičnom postupku, *Advokatura*, Sarajevo, broj 8/1976.
11. **Kolar, I.**, Je li računovodstvo pravi put za otklanjanje privrednog kriminala, *Acta comunica*, Banja Luka, broj 12/2010.
12. **Lazović, G.**, *Harmonizacija revizorske prakse u kontekstu zahtjeva savremenog poslovnog okruženja*, Sarajevo, 2011.
13. **Lekić, Ž., Bjelajac, Ž., Carić, M.**, *Forenzičko računovodstvo – revizija prevara*, Novi Sad, 2018.
14. **Mitrić, M., Stanković, A., Lakićević, A.**, *Forenzičko računovodstvo*,

Menadžment, Beograd, broj 65/2012.

15. **Muminović, S.**, Forenzičko računovodstvo – potreba ili pomodarstvo, *Revizor*, Beograd, broj 54/2011.
16. **Neradin, E.**, Vještačenje kao radnja dokazivanja u praksi Vrhovnog suda Federacije Bosne i Hercegovine. *Pravo i pravda*, br. 1., 2022., str. 59-75.
17. **Novoselec, P.**, Gospodarska kaznena djela, *Hrvatska pravna revija*, Zagreb, broj 5/2001.
18. **Orlović, A.**, *Gospodarski kriminal u Republici Hrvatskoj*, Split, 2013.
19. **Pajčić, M.**, Korišćenje forenzičkim računalnim programima za prikupljanje dokaza u kaznenom postupku, *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu*, Zagreb, broj 1/2009.
20. **Petrović, B., Jovašević, D., Ferhatović, A.**, *Krivično pravo I*, Sarajevo, 2015.
21. **Pihler, S.**, Osnovni činioci privrednog kriminaliteta i nova kriminalna politika, *Pravna misao*, Sarajevo, broj 3-4/1990.
22. **Selinšek, Lj.**, *Gospodarsko kazensko pravo*, Ljubljana, 2006.
23. **Sijerčić-Čolić, H.**, *Krivično procesno pravo, Knjiga prva, Krivičnoprocesni subjekti i krivičnoprocesne radnje, Peto izmijenjeno i dopunjeno izdanje*, Sarajevo: Pravni fakultet Univerziteta u Sarajevu, 2019.
24. **Simeunović, N.**, Forenzičko knjigovodstvo kao način suprotstavljanja ugrožavanju bezbjednosti korporacija, *Zbornik radova, Društvena reakcija na savremene oblike ugrožavanja bezbjednosti*, Banja Luka, 2012.
25. **Simović, M., Simović, V.**, *Krivično procesno pravo, Uvod i opšti dio*, Bihać, 2019.
26. **Škrobić, Z. i dr.**, *Revizija kriminalne radnje i forenzičko računovodstvo*, Beograd, 2010.
27. **Stajić, A.**, Kaznenopravna zaštita društvene imovine, *Pravna misao*, Sarajevo, broj 9-10/1981.
28. **Sućeska, M.**, Sprečavanje privrednog kriminala u BIH, *Pravo i pravda*, Sarajevo, broj 1/2012.
29. **Žager, L.**, *Analiza finansijskih izveštaja*, Zagreb, 2008.

b) Pravni propisi

1. **Krivični zakon Bosne i Hercegovine** ("Službeni glasnik BiH", br. 3/03, 32/03, 37/03, 54/04, 61/04, 30/05, 53/06, 55/06, 32/07, 8/10, 47/14, 22/15, 40/15, 35/18, 46/21, 31/23 i 47/23)
2. **Krivični zakon Brčko distrikta Bosne i Hercegovine** ("Službeni glasnik Brčko distrikta BiH" br. 19/20 – prečišćeni tekst)
3. **Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine** ("Službene novine Federacije BiH", br. 36/03, 21/04, 69/04, 18/05, 42/10, 42/11, 59/14, 76/14, 46/16, 75/17 i 31/23).

4. **Krivični zakonik Republike Srpske** (“Službeni glasnik Republike Srpske” br. 64/17, 104/18, 15/21, 89/21 i 73/23)
5. **Zakon o krivičnom postupku BiH** (“Službeni glasnik BiH”, br. 3/03, 32/03, 26/04, 63/04, 13/05, 48/05, 46/06, 76/06, 29/07, 32/07, 8/08, 12/09, 16/09, 93/09, 72/13, 65/18)
6. **Zakon o krivičnom postupku Federacije BiH** (“Službene novine Federacije BiH”, br. 35/03, 37/03, 56/03, 78/04, 28/05, 55/06, 27/07, 53/07, 9/09, 16/09, 12/10, 8/13, 59/14, 74/20).
7. **Zakon o vještacima Federacije BiH** (“Službene novine Federacije BiH”, br. 49/05 i 38/08)
8. **Zakon o vještacima Republike Srpske** (“Službeni glasnik RS”, br. 74/17)

Adis Jahic, Ph.M.

PhD candidate at the Faculty of Law, Dzemal Bijedic University of Mostar

**MODERN CRIMINAL PROCEDURE:
EXPERT WITNESSING IN BOOKKEEPING AND ACCOUNTING
FORENSICS**

Summary: A large number of economic crimes are committed through various business accounting or bookkeeping documentation, either in classic or electronic, that is digital form. That is why in opposing these forms of criminality, the expert witnessing of bookkeeping came to full expression as a special and specific type of expert witnessing. If scientific, technical, or other professional knowledge can help the court evaluate the evidence or clarify disputed facts, an expert as a special type of witness can testify by giving findings and opinions on the facts.

The existing economic, financial and business practice has shown that internal or external audit, which is carried out in accordance with the positive provisions of accounting and auditing, does not provide a sufficiently effective basis for protection against economic, financial, bankruptcy, fiscal and similar forms of manifestation of economic crimes. That is why there is a need for a new, specific, and reliable type of financial control. In theory, but also practice, this type of control is today called forensic accounting, accounting expertise or accounting forensics. This paper aims to consider the role of expert witnesses in bookkeeping, financial audits and accounting forensics in criminal proceedings.

Key words: fraud, criminal procedure, expert witnessing of bookkeeping, audit, forensic accounting.