

Dejan Gligović*

<https://orcid.org/0000-0003-2698-7387>

Aleksandra Brakus**

<https://orcid.org/0000-0003-3259-8505>

Vladan Jović***

<https://orcid.org/0009-0004-1676-6518>

UDK 343.53:657.632(497.11)

005.332.8:005.5

DOI: 10.5937/MegRev2401079G

Originalni naučni rad

Primljen 17.12.2023.

Odobren 28.02.2024.

ZNAČAJ FORENZIČKOG RAČUNOVODSTVA ZA PROCES UPRAVALJANJA U SREDNJIM PREDUZEĆIMA, PRIMER REPUBLIKE SRBIJE

Sažetak: *Upravljanje od strane nosioca odlučivanja u srednjim preduzećima u savremenim društveno-ekonomskim uslovima može da se uspešno poboljša korišćenjem forenzičkog računovodstva i forenzičke revizije u procesima redovnog poslovanja. Osnova za takvo posmatranje upravljačke uloge top menadžmenta predstavlja primena realnog izveštavanja u svim delovima u preduzeću i to o svim bitnim događajima koji su nastali u određenom periodu posmatranja odnosno za koji se izveštavanje odnosi. Forenzičko računovodstvo u osnovi se uvodi sa ciljem realnog smanjenja negativnosti u poslovanju poput: privrednih afera unutar pravnih lica, špekulativnih radnji u nastajanju unutar preduzeća ili u odnosu na lažno, netačno i neistinito izveštavanje prema bankama, državnim organima i dr., sprečavanju koruptivnih radnji, malverzacija u javnim nabavkama, odnosno jednom rečju u sprečavanju kriminalnih aktivnosti. Forenzička revizija u suštini na osnovu dobijenih dokumenata vrši poverene poslove i u izveštajima o urađenim poslovima obaveštava top menadžment u vidu preporuka kako da u budućnosti spreči i otkloni nezakonito poslovanje, odnosno da ga dovede na podnošljiv nivo u redovnom poslovanju heterogenih pravnih lica.*

Ključne reči: *finansijsko izveštavanje, forenzičko računovodstvo i revizija, menadžment.*

* Visoka škola modernog biznisa, Terazije 27, 11000 Beograd, Srbija.
E-mail: gligovicdejan@gmail.com

** Visoka škola modernog biznisa, Terazije 27, 11000 Beograd, Srbija.
E-mail: brakus011@gmail.com

*** Uprava carina, Beograd.
E-mail: vladan.cmec@gmail.com

1. UVOD

Forenzičko računovodstvo u osnovi se uvodi sa ciljem realnog smanjenja negativnosti u poslovanju. Forenzička revizija u suštini na osnovu dobijenih dokumenata vrši poverene poslove i u izveštajima o urađenim poslovima obaveštava top menadžment u vidu preporuka kako da u budućnosti spreči i otkloni nezakonito poslovanje.

Cilj uvođenja forenzičkog računovodstva je da se na transparentan način uvede u poslovanje velikog broja pravnih lica i to veoma različitih po veličini, pretežnoj delatnosti u kojoj egzistiraju i dr. parametrima a sve sa ciljem realnog smanjenja negativnosti u redovnom poslovanju.^{1, 2, 3, 4, 5}

Forenzičko računovodstvo suštinski treba da omogući sprečavanje nastanka privrednih afera unutar pravnih lica, treba da smanji mogućnost nastajanja spekulativnih radnji u preduzeću, kao i da smanji broj lažnog izveštavanja, netačnog i neistinitog izveštavanja prema bankama, državnim organima i dr., subjektima kao i da omogući sprečavanje koruptivnih radnji, malverzacija u javnim nabavkama, odnosno jednom rečju u sprečavanju kriminalnih aktivnosti u poslovanju preduzeća.^{6, 7, 8, 9}

Takvo posmatranje forenzičkog računovodstva i forenzičke revizije podrazumeva sveobuhvatnost pre svega celovitog i pre svega realnog izveštavanja o

¹ Alshurafat, H., Beattie, C., Jones, G. & John Sands, J. (2020): *Perceptions of the usefulness of various teaching methods in forensic accounting education*, Accounting Education, 29:2, 177-204.

² Akkeren, J. & Tarr, J. (2022): *The application of experiential learning for forensic accounting students: the Mock trial*, Accounting Education, 31:1, 39-66.

³ Al-Nimer, M. & Mustafa, F. (2022): *Accounting students' demographics and competencies: the mediating role of student engagement*, Accounting Education, 31:2, 213-241.

⁴ Vysotskaya, A., Kolvakh, O. & Stoner, G. (2016): *Mutual calculations in creating accounting models: a demonstration of the power of matrix mathematics in accounting education*, Accounting Education, 25:4, 396-413.

⁵ Branicki, L., Brammer, S., Linnenluecke, M. & Houghton, D. (2023): *Accounting for resilience: the role of the accounting professions in promoting resilience*, Accounting and Business Research, 53:5, 508-536.

⁶ Alshurafat, H., Alaqrabawi, M. & Shbail, M. (2023): *Developing learning objectives for forensic accounting using bloom's taxonomy*, Accounting Education.

⁷ Bebbington, J., Laine, M., Larrinaga, C. & Michelon, G. (2023): *Environmental Accounting in the European Accounting Review: A Reflection*, European Accounting Review, 32:5, 1107-1128.

⁸ Hammour, H. (2018): *Influence of the attitudes of Emirati students on their choice of accounting as a profession*, Accounting Education, 27:4, 433-451.

⁹ Akinbowale, O., Mashigo, P. & Zerihun, M. (2023): *The integration of forensic accounting and big data technology frameworks for internal fraud mitigation in the banking industry*, Cogent Business & Management, 10:1.

nastalim poslovnim bitnim događajima uz uslov da se spreče neželjena delovanja kako radnika tako i menadžmenta prema imovini pravnih lica.^{10, 11, 12, 13, 14, 15}

Tako posmatrano delovanje forenzike uopšteno gledano znači podizanje opšteg nivoa sigurnosti i bezbednosti poslovanja u heterogenim pravnim licima, odnosno na takav način posmatrano donošenje upravljačkih odluka podrazumeva formiranje poslovnog upravljanja uz postojanje realnog finansijskog izveštavanja ali za razliku od klasičnog izveštavanja ono u sebi sadrži komponentu otklanjanja špekulativnih radnji u poslovanju, odnosno na realno prihvatljiv nivo.

2. POSTOJANJE UTICAJA OKOLINE NA REALNO POSLOVANJE PREDUZEĆA U REPUBLICI SRBIJI

Uticaji realnog okruženja na preduzeća i njihovo poslovanje ogleda se u mogućem permanentnom uticaju kriminalnih aktivnosti i radnji kako unutar preduzeća tako i mogućih uticaja iz okruženja na realno poslovanje i efekte takvog poslovanja.

Postojanje korupcije na svim nivoima utiče na veliki broj pravnih lica, na predstavnike vlasti i javnih institucija, čije se usluge permanentno i masovno koriste (sudstvo, javne službe, zdravstvo, prosveta i dr.).

Prema tome uticaji korupcije mogu se posmatrati kao stalni uticaji a što je još tragičnije takvi uticaji sve manji broj pravnih lica i pojedinačnih ljudi već manje interesuju u smislu pokretanja aktivnosti prema počiniteljima nedozvoljenih aktivnosti.

S druge strane, nesposobnost i neblagovremeni odgovori države i njenih nadležnih institucija, pokazuju odlučnost a u praksi nemoć državnih organa da spreče kriminalne aktivnosti, što pogubno deluje kako na građanstvo tako i na heterogene pravne subjekte unutar države.

¹⁰ Paisey, C. & Paisey, N. (2017): *The decline of the professionally-qualified accounting academic: Recruitment into the accounting academic community*, Accounting Forum, 41:2, 57-76.

¹¹ Karatzimas, S. (2023): *Government accounting literacy as an attribute of smart citizenship*, Public Money & Management, 43:4, 293-301.

¹² Sahdan, M., Cowton, C. & Drake, J. (2020): *Forensic accounting services in English local government and the counter-fraud agenda*, Public Money & Management, 40:5, 380-389-

¹³ Leveson, Ms, L. (2004): *Encouraging better learning through better teaching: a study of approaches to teaching in accounting*, Accounting Education, 13:4, 529-548.

¹⁴ Utama, A. & Basuki, B. (2022): *Exploration of themes based twitter data in fraud-forensic accounting studies*, Cogent Business & Management, 9:1.

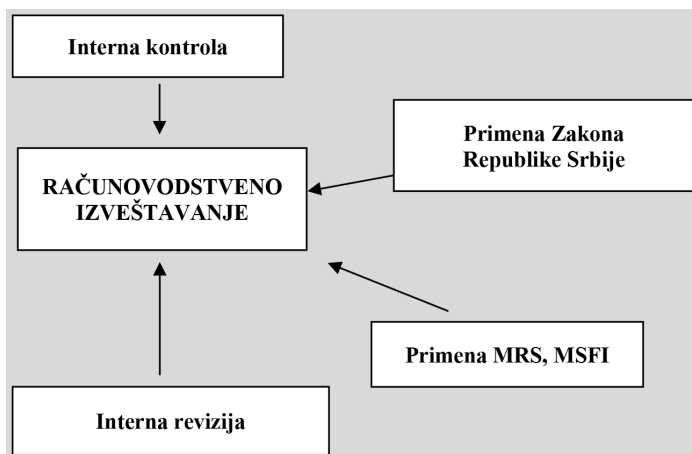
¹⁵ Sopt, J. (2023): *An American Political Ideological Conflict and Its Revelations About Accounting and the Accounting Profession*, Social and Environmental Accountability Journal, 43:2, 151-179.

Da bi se ti problemi otklonili potrebno je pronaći mehanizme odvrćanja od pomenutih uticaja na poslovanje pre svega pravnih lica. U tom kontekstu potrebno je pronaći nove načine delovanja, a jedan od novih načina uticaja u smislu otklanjanja špekulativnih formi ponašanja je uvođenje forenzičkog računovodstva i forenzičke revizije, sa ciljem smanjenja negativnih uticaja na poslovanje.

Osnova za takvo delovanje leži u:

- Postojanju pozitivne Zakonske regulative iz oblasti računovodstva,
- Pozitivnih zakona iz oblasti revizije,
- Volja upravljačkog tima za smanjenjem uticaja špekulacija unutar preduzeća,
- Smanjenja uticaja donošenja loših poslovnih odluka od strane organa upravljanja a koji imaju pozadinu u otuđenju imovine ili dela imovine preduzeća od strane menadžmenta,
- Donošenja upravljačkih odluka iz oblasti računovodstva i revizije, sa ciljem smanjenja špekulativnih radnji u preduzeću i
- Primena Zakonskih regulativa, koja su usvojena od strane forenzičkog računovodstva a koja suštinski usmeravaju svoje aktivnosti u cilju otklanjanja štetnih radnji po poslovanje heterogenih pravnih lica, koja smanjuju malverzacije kako zaposlenih u pomenutim pravnim licima tako i one koje mogu nastati iz okruženja pravnog lica.

Prikaz mogućeg toka donošenja validnih poslovnih odluka a koje su nastale nakon obavljenog posla u delu računovodstva koje posluje po principima forenzičkog računovodstva, autori su prikazali u slikama od 1 do 2.



Slika broj 1: Prikaz donošenja poslovnih odluka koja nastaje nakon rada forenzičkog računovodstva i revizije u izveštavanju preduzeća u Republici Srbiji

Izvor: Autori, 2023.



Slika broj 2: *Prikaz mogućeg toka uticaja forenzike na donošenje poslovnih odluka i efektiranje poslovanja u preduzećima.*

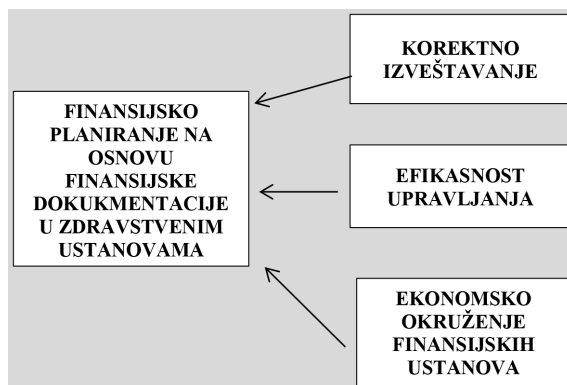
Izvor: Autori, 2004.

3. FORMIRANJE PRIHVATLJIVOG MODELA KOJI SE ZASNIVA NA RADU FORENZIČKOG RAČUNOVODSTVA U HETEROGENIM PRAVNIM LICIMA U REPUBLICI SRBIJI

Formiranje prihvatljivog modela poslovnog odlučivanja u heterogenim pravnim licima a koja primenjuju u svom radu forenzičko računovodstvo i forenzičku reviziju, a što se vezuje za poslovanje brojnih pravnih lica u Republici Srbiji treba da uvaži sledeće korake i to:

- Donošenje odluke o uvođenju forenzičkog računovodstva u redovne procese upravljanja,
- Donošenje odluke o uvođenju forenzičke revizije u redovne procese upravljanja,
- Sticanje i raspolaganje sredstvima preduzeća sa što manje štetnih uticaja na optimalno poslovanje preduzeća,
- Saradnja sa bankarskim organizacijama,
- Redovno i vanredno popisivanje imovine u cilju otklanjanja posledica krađe i lošeg upravljanja u preduzeću,
- Saradnja sa državnim organima,
- Druga pitanja iz domena forenzike i standarda koje treba preduzeće da implementira u redovne procese upravljanja.

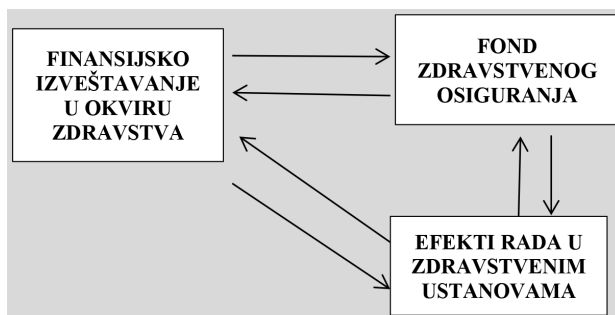
Prikaz uticaja mogućeg modela forenzike koji se uvodi u redovno poslovanje preduzeća u Republici Srbiji dat je u prikazu na slici 3.



Slika broj 3: Prikaz uticaja na forenzike na poslovanje preduzeća u Republici Srbiji

Izvor: Autori, 2024.

Prikaz generalnog toka uticaja forenzike na poslovanje preduzeća kretanja, dato je u prikazu slike 4.



Slika broj 4: Prikaz toka delovanja forenzike na poslovanje u preduzećima u Republici Srbiji.

Izvor: Autori, 2024.

4. DOKUMENTACIJA U RADU FORENZIČKOG RAČUNOVODSTVA I FORENZIČKE REVIZIJE

Osnova za nesmetan rad forenzičkog računovodstva i revizije su dokumenta koja nastaju u radu preduzeća. Tu se pre svega misli na analizu finansijskih izveštaja u okviru redovnog finansijskog izveštavanja svih delova preduzeća prema top menadžmentu a koje su imali da vide ovlašćeni u radu forenzike u preduzeću.

Cilj takvog delovanja je ostvarivanje optimalizacije poslovanja pre svega u cilju smanjenja špekulativnih radnji u preduzećima i dovođenja takvih radnji i prihvatljiv nivo delovanja.

Forenzika preduzeća u svom radu koristi:

- Pokazatelje uspešnosti poslovanja;
- Pokazatelje koji realno ocrtavaju bilansne pozicije, pogotovo koje se odnose na prikaz uspešnosti poslovanja;
- Pokazatelje koji daju realnu sliku o prikazu kretanja novčanih tokova u radu pravnih lica u određenom vremenskom periodu posmatranja;
- Pokazatelje koji prikazuju realne promene na kapitalu pravnog lica u određenom vremenskom periodu posmatranja za koji se sastavlja izveštaj;
- Pokazatelje koji oslikavaju na realan način stvarne rezultate poslovanja pravnog lica;
- Prikazivanje objašnjenja u vidu kratkih zapisa koji pojašnjavaju na koji način je nastalo samo finansijsko izveštavanje u pravnom licu;
- Kontrola procesa u preduzećima;
- Donošenje raznovrsnih odluka kojima se smanjuje štetno delovanje po poslovanje preduzeća;
- Uspostavljanje kontrolnih aktivnosti u preduzećima na osnovu nalaza forenzičke revizije;
- Prikaz odluka organa upravljanja;
- Donošenja poslovno-finansijskih odluka i
- Donošenje mera unapređenja budućeg poslovanja.

Tabela 1: Način prezentacije i prikaz prednosti i nedostataka u poslovanju preduzeća.

Izabrani metod korišćenje	Prednosti	Nedostaci	Napomene
Prezentacija	Lakoća primene, Fleksibilnost, Rešava nedostatke izveštavanja, Olakšava izvršenje poslova, Fokus na bitne događaje	Ne prikazuje sve dokaze, Otežan prikaz složenih događaja, Zahteva dugotrajnu pripremu, Snažan uticaj pojedinih osoba u preduzeću, Korisnik može zahtevati ponovljeno izveštavanje i drugo.	Snažan uticaj na rad preduzeća. Mogući nivo uticaja iznad 7 u intervalu 1-10.
Standardni metod	Dobro za složena izveštavanja, Daje opšte informacije, Odmah daje prikaz dokaza top menadžmentu i dr.	Zahtevaju više vremena, Može dovesti do zapostavljanja drugih izveštaja, Poteškoća u prihvatanju pojedinih izveštaja, Mogu biti ne blagovremeni.	Srednji nivo uticaja na poslovanje preduzeća. Mogući nivo uticaja do 7 u intervalu 1-10.

Izvor: Autori, 2024.

5. ZAKLJUČAK

Autori studije su u fokusu ovog rada imali za cilj da daju prikaz forenzičkog računovodstva i forenzičke revizije u kontekstu narastajućih potreba za smanjivanjem uticaja špekulativnih radnji i kriminalnih aktivnosti. Posmatranje je bilo usmereno kako na poslovanje u preduzećima tako i na prelivanje takvih uticaja na izveštavanje prema državnim organima. Sve to je urađeno kako bi se prikazao realni značaj pristupa koji je blizak nekom optimalnom nivou izveštavanja u preduzeću, odnosno modeliranja koje će uvažiti osnovne postulate forenzike (Slika 1-4). Kao drugi zaključak koji proizilazi iz ovog rada mogao bi se navesti da postoji neophodnost posmatranja dokumentacije u realnom radu forenzičkog računovodstva i forenzičke revizije, što su autori i prikazali u Tabeli 1. Kao treći zaključak bi se mogao izvesti da postoji neophodnost prikaza bitnih aktivnosti poslovanja u preduzećima ali uz permanentno uvažavanje brojnih kontrolnih aktivnosti u kompanijama, jer iste moraju na što realniji način prikazati poslovanje preduzeća kako bi se na osnovu realnih prikaza uticalo na smanjenje štetnog poslovanja po samo preduzeće prvenstveno od strane zaposlenih u samim preduzećima. Na kraju treba istaći da u savremenim uslovima, je od izuzetnog značaja uspostavljanje realnog sistema funkcija kontrole poslovnih procesa u preduzećima, ali i u državnim organima, bankama i drugim subjektima koji zahtevaju realno izveštavanje o poslovanju u preduzećima.

LITERATURA

- Alshurafat, H., Beattie, C., Jones, G. & John Sands, J. (2020): *Perceptions of the usefulness of various teaching methods in forensic accounting education*, Accounting Education, 29:2, 177-204, DOI: 10.1080/09639284.2020.1719425
- Alshurafat, H., Alaqrabawi, M. & Shbail, M. (2023): *Developing learning objectives for forensic accounting using bloom's taxonomy*, Accounting Education, DOI: 10.1080/09639284.2023.2222271
- Akinbowale, O., Mashigo, P. & Zerihun, M. (2023): *The integration of forensic accounting and big data technology frameworks for internal fraud mitigation in the banking industry*, Cogent Business & Management, 10:1, DOI: 10.1080/23311975.2022.2163560
- Akkeren, J. & Tarr, J. (2022): *The application of experiential learning for forensic accounting students: the Mock trial*, Accounting Education, 31:1, 39-66, DOI: 10.1080/09639284.2021.1960573
- Al-Nimer, M. & Mustafa, F. (2022): *Accounting students' demographics and competencies: the mediating role of student engagement*, Accounting Education, 31:2, 213-241, DOI: 10.1080/09639284.2021.1999278

- Bebbington, J., Laine, M., Larrinaga, C. & Michelon, G. (2023): *Environmental Accounting in the European Accounting Review: A Reflection*, European Accounting Review, 32:5, 1107-1128, DOI: 10.1080/09638180.2023.2254351
- Branicki, L., Brammer, S., Linnenluecke, M. & Houghton, D. (2023): *Accounting for resilience: the role of the accounting professions in promoting resilience*, Accounting and Business Research, 53:5, 508-536, DOI: 10.1080/00014788.2023.2219148
- Hammour, H. (2018): *Influence of the attitudes of Emirati students on their choice of accounting as a profession*, Accounting Education, 27:4, 433-451, DOI: 10.1080/09639284.2018.1490913
- Karatzimas, S. (2023): *Government accounting literacy as an attribute of smart citizenship*, Public Money & Management, 43:4, 293-301, DOI: 10.1080/09540962.2021.1965311
- Leveson, Ms, L. (2004): *Encouraging better learning through better teaching: a study of approaches to teaching in accounting*, Accounting Education, 13:4, 529-548, DOI: 10.1080/0963928042000306819
- Paisey, C. & Paisey, N. (2017): *The decline of the professionally-qualified accounting academic: Recruitment into the accounting academic community*, Accounting Forum, 41:2, 57-76, DOI: 10.1016/j.accfor.2017.02.001
- Sahdan, M., Cowton, C. & Drake, J. (2020): *Forensic accounting services in English local government and the counter-fraud agenda*, Public Money & Management, 40:5, 380-389, DOI: 10.1080/09540962.2020.1714208
- Sopt, J. (2023): *An American Political Ideological Conflict and Its Revelations About Accounting and the Accounting Profession*, Social and Environmental Accountability Journal, 43:2, 151-179, DOI: 10.1080/0969160X.2023.2176334
- Utama, A. & Basuki, B. (2022): *Exploration of themes based twitter data in fraud-forensic accounting studies*, Cogent Business & Management, 9:1, DOI: 10.1080/23311975.2022.2135207
- Vysotskaya, A., Kolvakh, O. & Stoner, G. (2016): *Mutual calculations in creating accounting models: a demonstration of the power of matrix mathematics in accounting education*, Accounting Education, 25:4, 396-413, DOI: 10.1080/09639284.2016.1191273

Dejan Gligović
<https://orcid.org/0000-0003-2698-7387>

Aleksandra Brakus
<https://orcid.org/0000-0003-3259-8505>

Vladan Jović
<https://orcid.org/0009-0004-1676-6518>

UDC 343.53:657.632(497.11)
005.332.8:005.5

DOI: 10.5937/MegRev2401079G

Original scientific paper

Received 17.12.2023.

Approved 28.02.2024.

THE IMPORTANCE OF FORENSIC ACCOUNTING FOR THE MANAGEMENT PROCESS IN MEDIUM-SIZED ENTERPRISES, THE EXAMPLE OF THE REPUBLIC OF SERBIA

Summary: *Management by decision-makers in medium-sized enterprises in modern socio-economic conditions can be successfully improved by using forensic accounting and forensic audit in regular business processes. The basis for such observation of the managerial role of top management is the application of real reporting in all parts of the company, and that of all important events that occurred in a certain period of observation, i.e. for which the reporting refers. Forensic accounting is basically introduced with the aim of realistically reducing negativity in business, such as: economic affairs within legal entities, speculative actions emerging within companies or in relation to false, inaccurate and untrue reporting to banks, state authorities, etc., preventing corrupt actions, fraud in public procurement, that is, in a word, in the prevention of criminal activities. Forensic audit essentially performs entrusted tasks on the basis of the obtained documents and informs the top management in the reports on the performed tasks in the form of recommendations on how to prevent and remove illegal business in the future, that is, to bring it to a tolerable level in the regular business of heterogeneous legal entities.*

Keywords: *financial reporting, forensic accounting and auditing, management.*