

UNIVERZITET U SARAJEVU
EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

**OD OPŠTE POZNATOG DO DOKAZIVOG - ANALIZA ULOGE
FINANSIJSKE STRUKE I RAZLIČITIH INSTITUCIJA U
PROCESUIRANJU KRIVIČNIH DJELA PROTIV PRIVREDE I
PRIVREDNOG POSLOVANJA U BOSNI I HERCEGOVINI**

Sarajevo, oktobar 2024. godine

ALISA SPAHIĆ

U skladu sa članom 54. Pravila studiranja za I, II ciklus studija, integrisani, stručni i specijalistički studij na Univerzitetu u Sarajevu, daje se

IZJAVA O AUTENTIČNOSTI RADA

Ja, Alisa Spahić, studentica drugog (II) ciklusa studija, broj index-a 63344-5543 na Zajedničkom program u saradnji sa Ekonomskim fakultetom u Banja Luci „MA+1“, smjer Forenzičko računovodstvo, izjavljujem da sam završni rad na temu:

OD OPŠTE POZNATOG DO DOKAZIVOG - ANALIZA ULOGE FINANSIJSKE STRUKE I RAZLIČITIH INSTITUCIJA U PROCESUIRANJU KRIVIČNIH DJELA PROTIV PRIVREDE I PRIVREDNOG POSLOVANJA U BOSNI I HERCEGOVINI

pod mentorstvom prof.dr. Veljka Trivuna izradila samostalno i da se zasniva na rezultatima mog vlastitog istraživanja. Rad ne sadrži prethodno objavljene ili neobjavljene materijale drugih autora, osim onih koji su priznati navođenjem literature i drugih izvora informacija uključujući i alate umjetne inteligencije.

Ovom izjavom potvrđujem da sam za potrebe arhiviranja predao/predala elektronsku verziju rada koja je istovjetna štampanoj verziji završnog rada.

Dozvoljavam objavu ličnih podataka vezanih za završetak studija (ime, prezime, datum i mjesto rođenja, datum odbrane rada, naslov rada) na web stranici i u publikacijama Univerziteta u Sarajevu i Ekonomskog fakulteta.

U skladu sa članom 34. 45. i 46. Zakona o autorskom i srodnim pravima (Službeni glasnik BiH, 63/10) dozvoljavam da gore navedeni završni rad bude trajno pohranjen u Institucionalnom repozitoriju Univerziteta u Sarajevu i Ekonomskog fakulteta i da javno bude dostupan svima.

Sarajevo, 16.10.2024.

Potpis studenta/studentice:

SAŽETAK

Kriminal „bijelog okovratnika“ je postao daleko opasniji po društvo od drugih vrsta kriminala jer je u stanju ozbiljno potkopati finansijsku sigurnost države i širokim slojevima stanovništva učiniti daleko više štete nego pojedinačni akti nasilja i drugog "običnog" kriminala. Neprikosnovenu ulogu u aktivnoj borbi protiv sve rastućih vrsta privrednog kriminala u Bosni i Hercegovini su jake i stabilne institucije ove države, koje moraju biti nepolitične, nezavisne, finansijski i tehnički jake. Analizirajući rad institucija koje sudjeluju u prevenciji, otkrivanju i procesuiranju krivičnih djela, autor je došao do zaključka da su uloga i značaj enormni međutim, efekti i rezultati rada su još uvijek nezadovoljavajući. Mnogo počinitelja krivičnih djela protiv privrednog kriminala je još uvijek neprocesuirano, a oni koji su procesuirani su osuđeni na blage kazne zatvora ili novčane kazne. Skoro pa svaka od nabrojanih institucija se susreće sa nedostatkom kadrova, nedostatkom tehničke i materijalne opremljenosti te ukazuju na potrebu zapošljavanja specijaliziranog kadra poput forenzičkih/finansijskih istražitelja.

Vladavina prava mora biti imperativ u Bosni i Hercegovini, a to prije svega podrazumijeva hitnu izmjenu zakonodavne regulative i uvođenje zvanja forenzičkih računovođa, kontinuirane specijalističke edukacije tužilaca i sudija, te aktivna borba svih učesnika u prevenciji, otkrivanju i procesuiranju krivičnih djela protiv privrede.

ABSTRACT

"White-collar" crime has become far more dangerous to society than other types of crime because it is capable of seriously undermining the financial security of the state and causing far more damage to broad sections of the population than an individual. The strong and stable institutions of this country, which must be non-political, independent, financially, and technically strong, play an indisputable role in the active fight against the growing types of economic crime in Bosnia and Herzegovina. Analyzing the work of institutions that participate in prevention, detection, and prosecution, the author has concluded that the role and significance are enormous, however, the effects and results of the work are still unsatisfactory. Many perpetrators of economic crimes are still unprosecuted, and those who have been prosecuted have been sentenced to light prison terms or fines. Almost every one of the listed institutions is faced with a lack of personnel, a lack of technical, and material equipment, and they point to the need to hire specialized staff such as forensic/financial investigators.

The rule of law must be imperative in Bosnia and Herzegovina, and this first of all implies the urgent amendment of legislative regulations and the introduction of the title of a forensic accountant, continuous specialist education of prosecutors and judges, and the active struggle of all participants in the prevention, detection, and prosecution of criminal acts.

SADRŽAJ:

1. UVOD	1
1.1. Predmet i obrazloženje teme	1
1.2. Svrha istraživanja	7
1.3. Ciljevi istraživanja	7
1.4. Hipoteze istraživanja	7
1.5. Istraživačka pitanja	7
1.6. Metodološki pristup radu	8
2. KRIVIČNA DJELA	8
2.1. Pojam i definicija krivičnih djela	8
2.2. Vrste krivičnih djela protiv privrede i privrednog kriminala	9
2.3. Rasprostranjenost kriminalnih aktivnosti	12
2.4. Uzroci nastanka kriminalnih aktivnosti	13
2.5. Uticaj na društvo	14
2.6. Prevencija krivičnih djela protiv privrede	15
3. STANJE KRIMINALITETA U BIH	17
3.1. Rasprostranjenost kriminaliteta u BIH	17
3.2. Uticaj krivičnih djela protiv privrede na društvo u BiH	25
3.3. Prevencija krivičnih djela u BiH	26
3.3.1. Prevencija korupcije	26
3.3.2. Prevencija organizovanog kriminala	28
3.4. Borba protiv kriminalnih aktivnosti u BiH	29
4. ULOGA INSTITUCIJA U PROCESUIRANJU KRIVIČNIH DJELA	33
4.1. Uloga i značaj Ureda za reviziju na području BIH	33
4.1.1. Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine	36
4.1.2. Ured za reviziju institucija Federacije Bosne i Hercegovine	37
4.1.3. Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske.....	39
4.1.4. Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BIH	41
4.2. Uloga i značaj Finansijske policije FBiH	42
4.3. Uloga i značaj Porezne uprave	44
4.3.1. Porezna uprava FBiH	44
4.3.2. Poreska uprava RS-a.....	46
4.4. Uloga i značaj Državne agencije za istrage i zaštitu (SIPA)	46
4.5. Uloga i značaj drugih institucija	49

4.5.1. Uloga i značaj Uprave za indirektno oporezivanje BIH (UINO)	49
5. ULOGA FORENZIČKOG RAČUNOVOĐE U PROCESUIRANJU KRIVIČNIH DJELA	51
5.1. Regulatorni okvir	51
5.2. Problemi i izazovi razvoja struke	52
5.3. Uloga forenzičkog računovođe	53
5.4. Uloga vještaka ekonomske struke	56
6. IZVJEŠTAJI O RADU TUŽILAŠTAVA NA PODRUČJU BIH	58
6.1. Izvještaji o radu tužilaštava	58
6.1.1. Izvještaji o radu Tužilaštva BIH	58
6.1.2. Federalno tužilaštvo FBiH.....	60
6.1.3. Republičko javno tužilaštvo RS-a	61
6.1.4. Tužilaštvo BD BIH.....	61
6.2. Finansijske istrage	62
6.3. Analiza izvještaja	64
7. ISTRAŽIVANJE – ULOGA FINANSIJSKE STRUKE U PROCESUIRANJU KRIVIČNIH DJELA.....	66
7.1. Relevantne informacije o uzorku istraživanja	66
7.2. Uloga finansijske struke u procesuiranju krivičnih djela.....	67
8. ZAKLJUČAK.....	69
REFERENCE:	73

POPIS TABELA

Tabela 1. Prikaz krivičnih djela po krivičnim zakonima u BIH	10
Tabela 2. Prikaz broja prijavljenih krivičnih djela po tužilaštvima u BIH za period 2019. – 2023.	17
Tabela 3. Prikaz potvrđenih optužnica za prijavljena krivična djela u Tužilaštvu BD za period 2019. – 2023.	19
Tabela 4. Prikaz potvrđenih optužnica za prijavljena krivična djela u Tužilaštvu BH za period 2019. – 2023.	20
Tabela 5. Prikaz potvrđenih optužnica za prijavljena krivična djela u Tužilaštvu FBiH za period 2019. – 2023.	22
Tabela 6. Prikaz potvrđenih optužnica za prijavljena krivična djela u Tužilaštvu RS-a za period 2019. – 2023.	25
Tabela 7. Prikaz broja zaposlenih u odnosu na broj sistematizovanih radnih mjesta u VRI u BIH	36

Tabela 8. Prikaz dodatno utvrđenih obaveza inspektora Odsjeka za kontrolu velikih obveznika sa naknadnim umanjnjima po žalbama kontrolisanih obveznika za period 2019.-2022.....	50
Tabela 9. Prikaz dodatno utvrđenih obaveza inspektora Odsjeka za reviziju I kontrolu sa naknadnim umanjnjima po žalbama kontrolisanih obveznika za period 2019. -2022.....	50
Tabela 10. Prikaz izvještaja/informacija/ krivičnih i drugih prijava podnešenih od strane različitih institucija u BiH u 2022. godini prema Tužilaštvu BiH.	65

POPIS SLIKA

Slika 1. Prikaz krivičnih prijava po krivičnim djelima u Tužilaštvu BD za period 2019. – 2023.	18
Slika 2. Prikaz krivičnih prijava po krivičnim djelima u Tužilaštvu BH za period 2019. – 2023.	20
Slika 3. Prikaz krivičnih prijava po krivičnim djelima u Tužilaštvu FBiH za period 2019. – 2023.	22
Slika 4. Prikaz krivičnih prijava po krivičnim djelima u Tužilaštvu RS-a za period 2019. – 2023.	24
Slika 5. Index percepcije korupcije za BiH po godinama	27
Slika 6. Broj optuženih lica u predmetima organizovanog kriminala i korupcije u BiH za period juli 2021. – mart 2024.	31
Slika 7. Broj pravosnažnih presuda u visokoprofiliranim predmetima u BiH za period juli 2021. - mart 2024.	32
Slika 8. Kazne izrečene počiniocima u pravosnažno okončanim predmetima u BiH za period juli 2021. - mart 2024.	32
Slika 9. Dostavljeni negativni revizorski izvještaji i postupanja u Tužilaštvima RS-a za 2021., 2022. i 2023.godinu	41
Slika 10. Podaci o broju predmeta i lica za KD finansijski kriminal I korupcija, pranje novca i krivotvorenje novca za period 2020. - 2022.	47
Slika 11. Prikaz nelegalnog novca ubačenog u legalne tokove u BiH, materijalna šteta i stečena imovinska korist nastala činjenem KD Pranje novca za period 2020.-2022.	48

POPIS SKRAĆENICA

BiH – Bosna i Hercegovina

FBiH – Federacija Bosne i Hercegovine

RS – Republika Srpska

BD BiH – Brčko distrikt BiH

EU – Evropska unija

UINO – Uprava za indirektno/neizravno oporezivanje

SIPA – Državna agencija za istrage i zaštitu

FBI – Federal Bureau of Investigation

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

USAID - U.S. Agency for International Development

IPA - Instrument for Pre-Accession Assistance

VSTV – Visoko sudsko i tužilačko vijeće

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development

MMF – Međunarodni monetarni fond

PU FBiH – Porezna uprava Federacije Bosne i Hercegovine

PU RS – Porezna uprava Republike Srpske

PU BD – Porezna uprava Brčko Distrikta

VRI BiH – Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine

VRI FBiH - Ured za reviziju institucija Federacije Bosne i Hercegovine

GRSJS RS – Glavna revizorska služba javnog sektora Republike Srpske

VRI BD – Ured za reviziju institucija Brčko Distrikta

APIK - Agencija za prevenciju korupcije i koordinaciju borbe protiv korupcije

1. UVOD

1.1. Predmet i obrazloženje teme

Opšte poznata činjenica u Bosni i Hercegovini je da se poslovi dobijaju ukoliko date mito ili sudjelujete u korupciji; sve prisutne su porezne utaje pa tako mnoge velike firme imaju stotine radnika, pa i one sa VSS stručnom spremom, osigurane na minimalnoj plati a razlike plata se isplaćuju u „koverti“ u gotovini; mnoge firme lažiraju finansijske izvještaje, sudjeluju u pranju novca, zloupotrebi položaja te mnogim drugim krivičnim djelima. Veliki broj ovakvih počinitelja krivičnih djela nikada ne bude procesuirano. A ako i bude procesuirano, vrlo često se optužnice odbacuju zbog nedostatka dokaza, proceduralnih grešaka, nestručnosti vještaka, itd, počinioci „prolaze“ sa uslovnom kaznom ili se optužuju uz minimalne kazne zatvora.

Veliko pitanje se postavlja kako učiniti sistem funkcionalnijim? Kako od opće poznatih krivičnih djela doći do dokazivih djela tj. kako dovesti do procesuiranja i optuženja počinitelja krivičnih djela.

Bosna i Hercegovina, kao složena država, dva entiteta i Brčko distrikta, ima veoma kompleksan regulatorni okvir. Pa tako mi tu imamo zakone, pravilnike, podzakonske akte, uputstva, uredbe isl. na državnom nivou, pa onda isto tako na entitetskom nivou. U Federaciji BIH se onda dalje imamo iste ili slične zakone na kantonalnom koji vrlo često odstupaju od federalnih ili državnih propisa što počiniocima krivičnih djela omogućava traženje „rupa“ u propisima. Brojni propisi uveliko utiču na otežan rad institucija koje su nadležne za kontrolu, nadzor, sprečavanje i procesuiranje teških oblika krivičnih djela protiv privrede i privrednog kriminala. Pa tako na državnom nivou imamo sljedeće institucije: Tužilaštvo BIH koje nije nadležno za rad entitetskih Tužilaštava, nego mu je jedna od nadležnosti kreiranje izvještaja o radu ovih Tužilaštava. Državne institucije nadležne za nadzor i kontrolu su: Uprava za indirektno oporezivanje (UINO), Državna agencija za istrage i zaštitu (SIPA), Granična policija BIH, Ured za reviziju institucija BIH, itd. Na entitetskom odnosno kantonalnom nivou tako imamo: u Federaciji BIH (FBiH) imamo 10 kantonalnih Tužilaštava i Federalno Tužilaštvo, a u Republici Srpskoj (RS) imamo Republičko javno Tužilaštvo te 6 okružnih Tužilaštava i Javno Tužilaštvo Brčko distrikta (BD). Na entitetskom nivou institucije nadležne za nadzor i kontrolu su: Porezna uprava FBIH, Poreska uprava RS-a, Poreska uprava BD-a. Zatim, Uredi za reviziju institucija u FBIH, Glavna Služba za reviziju javnog sektora RS-u i BD-u, entitetska, kantonalna Ministarstva unutrašnjih poslova, Finansijska policija FBiH, itd.

Upravo složenost i nefunkcionalnost sistema, nedovoljnost stručnih i osposobljenih kadrova, blage kazne za počinitelje, pružaju mogućnost počiniocima krivičnih djela da i dalje čine krivična djela bez adekvatnog procesuiranja i kažnjavanja.

U knjizi Isaković - Kaplan (2016., str. 252) predstavljeno je istraživanje na temu: „U kojoj mjeri i sa kojim ciljem menadžeri društava u BIH se koriste tehnikama kreativnog računovodstva kao alatom za friziranje finansijskih izvještaja društva, odnosno prikazivanje poslovanja društva u svjetlu koje odgovara interesima menadžementa.“ Istraživanje je provedeno na 126. ispitanika a jedno od pitanja je bilo „koji razlozi doprinose slobodnoj upotrebi metoda i tehnika kreativnog računovodstva u društvima u BIH“. Od 168. ispitanika, 78. je odgovorilo da je razlog „neotkrivanje prevara i neadekvatno sankcionisanje počinioca prevara“, 68. ispitanika je odgovorilo da je razlog „nedovoljno uređena zakonska regulativa“. Za istraživanje autora, ovi podaci su jako značajni jer potvrđuju hipoteze i istraživačka pitanja da je neophodna hitna izmjena zakonske regulative, usklađivanje propisa, uvođenja zvanja forenzičke struke, pooštavanje kazni za počinioce krivičnih djela.

Sa razvojem savremenih alata i tehnologija te internacionalnim poslovanjima, počiniocima krivičnih djela otvoren je prostor za manipulacije a skrivanje dokaza o počinjenom krivičnom djelu je mnogo učinkovitije danas nego prije 30 godina. Mnogo zloupotreba je otkriveno pa su nam poznati svjetski slučajevi otkrivenih prevara kao npr. slučaj Charles Ponzi tzv. Ponzieva šema, Enron, Parmalat SPA, u Hrvatskoj slučaj Agrokor, Brodosplit, Podravka itd. Velike afere poznate javnosti u BIH poput afere „Respiratori“, „Bobar banka“ i sl. se još uvijek procesuiraju.

Savremeni svijet je davno prepoznao potrebu za angažovanjem specijalizovanog kadra koji će svojim posebnim istraživačkim vještinama, stručnim znanjima biti angažovani prilikom istraga a onda i tokom procesuiranja počinilaca krivičnih djela. Federal Bureau of Investigation (FBI) kao jedna od najvećih organizacija za istrage u SAD-u ima ukupno 6.300 zaposlenika, od čega 700 zaposlenika su forenzičke računovođe. Forenzičke računovođe zaposleni u FBI-a bile su uključeni u brojne velike slučajeve u posljednjih nekoliko godina, uključujući slučaj prevare u zdravstvu vrijedan 200 miliona dolara u koji su bile uključene dvije korporacije na Floridi, te najveću shemu insajderske trgovine hedž fondovima u historiji i prevaru od 200 miliona dolara od strane izvršnih direktora finansijske kompanije iz Indijane. (FBI, 2012.)

U FBI-u, forenzičke računovođe provode finansijske istrage složenih slučajeva u raznim programima Biroa – istražujući teroriste, špijune i kriminalce svih vrsta koji su umiješani u finansijske prevare. Odgovornosti FBI forenzičkih računovođa uključuju:

1. Sprovođenje detaljne forenzičko - finansijske analize poslovne i lične evidencije i izrada finansijskih profila pojedinaca ili grupa za koje je utvrđeno da učestvuju u sumnjivim ili nezakonitim aktivnostima;
2. Učešće u prikupljanju dokaza i pripremi naloga za pretres/priznanja u vezi sa finansijskom analizom;
3. Praćenje agenata na predmetima na razgovorima sa subjektima i ključnim svjedocima u sigurnim okruženjima bez sukoba;
4. Identifikacija i praćenje izvora finansiranja i međusobno povezanih transakcija;
5. Sastavljanje nalaza i zaključaka u izvještaje o finansijskim istraživanjima; (FBI, 2012.)

Bosna i Hercegovina je daleko od uspostavljanja sistema odgovornosti forenzičkih računovođa kao što se to radi u FBI, međutim može se slijediti primjer uspostave organizacije pogotovo u institucijama poput Tužilaštava, SIPE, Finansijske policije.

Prema American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) forenzičko računovodstvo se sastoji od dvije vrste usluga (Forensic and Litigation Services Committee and Fraud Tasks Force, 2004.), a to su:

1. Usluge povezane sa sudskim sporom u kojem forenzički računovođa sudjeluje kao ekspert ili savjetnik;
2. Usluge provođenja istrage koje mogu uključivati svjedočenje na sudu;

U knjizi Nedeljka Stankovića pod nazivom „Forenzika u krivičnom postupku“ (2020.) navode se koraci u istraživanju kriminalnih radnji odnosno četiri osnovne vrste dokaza koje forenzičari moraju prikupiti u dokazivanju prevare. Forenzičari svojim znanjem i iskustvom treba da otkriju upozoravajuće znakove koji upućuju na sumnjive stavke.

U BiH se u zadnjih 10-tak godina govori o forenzičkom računovodstvu, mnogo je radova objavljeno na temu forenzičkog računovodstva, provode se edukacije i polahko se uvode studiji na temu forenzičkog računovodstva. Međutim, zvanje forenzičkog računovođe u Federaciji BiH još uvijek nije prepoznato u zakonima. U Republici Srpskoj zvanje sertifikovani forenzični računovođa postoji od 2012. godine. Edukaciju, provjeru znanja i certifikaciju provodi Savez računovođa i revizora RS. Licenca za izdati certifikat se obnavlja svake dvije godine uz dokaz da je kandidat ostvario 40 časova edukacije, od čega je 50% kroz seminare iz forenzičnog računovodstva. Zvanje je utvrđeno Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske ("Sl. glasnik RS", br. 94/2015 i 78/2020).

Posebno je iznenađujuća činjenica da izmjenom Zakona o računovodstvu i reviziji FBiH 2021. godine, zvanje forenzičkog računovođe nije uvršteno u listu zvanja (čl.121. Sl.list FBiH 21/15, str. 35) iako su načinjeni ozbiljni koraci u uvođenje u zvanje. Jedna od takvih aktivnosti je i formiranje Centra za forenzičko računovodstvo pri Ekonomskom fakultetu u Sarajevu 2019. godine. Centar je formiran radi implementacije projekta „Jačanje kapaciteta forenzičkog računovodstva u BiH“ a finansiran je od strane Ambasade SAD-a u BiH. Glavna svrha formiranja Centra je „osmišljavanje, kreiranje i upravljanje svim aktivnostima u vezi sa, edukacijom, certifikacijom i cjeloživotnim obrazovanjem forenzičnih računovođa u BiH. Njegovim otvaranjem će biti obezbijeđena adekvatna podrška za uspostavljanje, profesionalno certificiranje i profesionalni razvoj forenzičnih računovođa u BiH“ (Univerzitet u Sarajevu, Ekonomski fakultet, 2019). Nadalje, u saradnji sa Ekonomskim fakultetom u Banja Luci pokrenut je master studij i to u formi jednogodišnjeg i dvogodišnjeg studija. Prva generacija polaznika studija, u kojem je sudjelovao i autor ovog rada, je krenula na studij 2021. godine.

Da je neophodno zapošljavanje ekonomista, prevažodno forenzičnih računovođa, u Tužilaštvima govori podatak iz *Informacije o radu Tužilaštva Bosne i Hercegovine za 2021.*

godinu gdje se navodi se da jedan od razloga koji opterećuje procesuiranje krivičnih djela porezne utaje ili prevare i samim tim utiče na broj podignutih optužnica jesu vještaci finansijske struke kojima je potrebno izvjesno vrijeme da izvrše analizu dokumentacije i sačine nalaz i mišljenje. U nekim predmetima proces finansijskog vještačenja može potrajati i više od godine dana. S druge strane, u svim predmetima koji su povezani s privrednim kriminalom provode se i finansijske istrage, što također traži dodatno vrijeme i utiče na broj podignutih optužnica. (Tužilaštvo BIH, 2022.).

Nekoherentnost u saradnji institucija u BIH, ukazuje i Informacija o radu Tužilaštava Bosne i Hercegovine za 2022. godinu gdje se osim postojećih problema sa nedostatkom vještaka i dugotrajnih vještačenja, ukazuje i na problem da policijske agencije dostavljaju nepotpune izvještaje/informacije, kao i dokaze u kopijama, nedostupni su svjedoci, čeka se dug period na realizaciju zamolnica za pružanje međunarodne pomoći. (Tužilaštvo BIH, 2023.).

U *Izveštaju o radu Tužilaštava Republike Srpske za 2021.godinu* navodi se i sljedeće: „Iz dostavljenih izvještaja okružnih javnih Tužilaštava vidljivo je da nema podignutih optužnica proizašlih iz negativnih revizorskih izvještaja. Iako dostavljanje revizorskih izvještaja sa negativnim mišljenjem ne podrazumijeva nužno i postojanje osnova za djelovanje Tužilaštva, odnosno osnova sumnje da je počinjeno krivično djelo, ne može se zanemariti činjenica da se revizorski izvještaji kreiraju u skladu sa međunarodnim standardima i principima za izradu revizorskih izvještaja i da tužiocima imaju poteškoća u smislu razumijevanja specifične terminologije koja se koristi u revizorskim izvještajima i njihovim značenjima, pa samim tim poteškoće u mogućoj identifikaciji elemenata krivičnog djela.“ (Republičko javno Tužilaštvo RS-a, 2022, str. 17). Iznenađuje činjenica da je u toku 2022. godine za 5. revizorskih izvještaja sa negativnim mišljenjem, donešena naredba o nesprovođenju istrage, a 6. negativnih revizorskih izvještaja je i dalje u radu. Za istraživanje autora, relevantan je i podatak da Republičko javno Tužilaštvo RS-a nije ostvarilo strateški cilj 1. Unapređenje efikasnosti i djelotvornosti rada Tužilaštava, a kao postavljeni cilj je bio smanjenje prosječne dužine trajanja predmeta. Cilj je bio 200. dana, međutim iz Informacije o radu Tužilaštva RS-a, taj cilj nije ostvaren i prosječno trajanje predmeta je 299. dana. (Republičko javno Tužilaštvo RS-a, 2023.).

USAID-ov Projekt za odgovornu vlast (GAI) na temu „Uporedna pravna analiza o ulozi finansijskog forenzičara u krivičnom postupku“ rezultirala je studijom o sprovedenoj uporednoj analizi pravnih sistema, sa posebnim osvrtom na region Balkana, u kojima državne institucije (policija, javno Tužilaštvo) zapošljavaju ili povremeno angažuju finansijske forenzičare. Studijom se konstatuje da je Srbija načinila inovativan korak i uključila finansijske forenzičare u svoj zakonodavni okvir umjesto da ih svrsta u široku kategoriju vještaka, kao što je slučaj u ostalim državama na Balkanu. Autori dolaze do zaključka da mjera do koje će kapaciteti forenzičkih računovođa biti iskorišteni u krivičnim predmetima finansijskog kriminala, će zavistiti od rješavanja problema položaja i uloge vještaka u pravnom sistemu Srbije i stvaranja okruženja koje omogućava finansijskim forenzičarima da rade zajedno sa drugim vještacima i stručnjacima iz srodnih i različitih oblasti. (USAID, 2020).

U Bosni i Hercegovini se provodio projekat pod nazivom „Izgradnja efikasnog pravosuđa u službi građana – IPA 2017“ u trajanju od septembra 2018. godine do januara 2022. godine. Implementator projekta je bio Sekretarijat Visoko sudskog i tužilačkog vijeća BiH finansiran od strane Europske unije. Cilj projekta je bio poticati nezavisno, kvalitetno i efikasno pravosuđe koje bi bilo u skladu sa evropskim standardima. Tim projektom je pružena značajna podrška Sudovima i Tužilaštvima sa ciljem povećavanja procesuiranja predmeta privrednog kriminala. Između ostalog, Tužilaštva su dobila podršku kroz angažovanje ekonomskih stručnjaka, koji su zajedno sa tužiocima radili na provođenju istrage u predmetima organizovanog kriminala i korupcije, privrednog kriminala sa posebnim naglaskom na finansijske istrage. Sudovi su također dobili pomoć ekonomskih stručnjaka kako bi identifikovali uska grla u procesuiranju sudskih predmeta. U brošuri se navodi da je pomoć ekonomskih stručnjaka bila ključna u najranijoj fazi krivičnog postupka jer su skraćivali vrijeme prikupljanja dokumentacije, priliv novih predmeta te su sudjelovali u rješavanju starih predmeta. Ekonomski stručnjaci su na kraju napravili „Priručnik za rad sa predmetima privrednog kriminala, korupcije i finansijskih istraga“ koji za cilj ima da pomogne tužiocima u procesuiranju krivičnih djela privrednog kriminala (VSTV BiH, 2022). Zanimljiva je činjenica da samo u Tužilaštvu Zeničko-dobojskog kantona ima zaposlen ekonomista koji radi direktno na istragama. Niti u jednom drugom Tužilaštvu nema zaposlen ekonomista na ovim poslovima. Ako je zaista pomoć ekonomista toliko značajna u radu Tužilaštava, Sudova, postavlja se pitanje zašto se agilnije ne radi na izmjeni zakona, pravilnika u radu, sistematizacija i uvođenju ekonomista, finansijskih stručnjaka, forenzičkih računovođa u rad ovih institucija? Da li ovakva situacija u zemlji odgovara korumiranim političarima, privrednicima, tužiocima, sudijama?

U radu autora Božo Vukoja (2021.) pod nazivom „Primjena domaćih i međunarodnih iskustava u forenzičkoj reviziji i razvoj ove struke u BiH“ (obrađeni su najznačajniji i najveći slučajevi prevara u svijetu i okruženju, analizirani su uzroci zašto dolazi do prevara u preduzećima, koji su motivi počinioca te kako otkriti i spriječiti prevare. Rad obrađuje i ulogu i značaj forenzičke revizije, razlike i sličnosti između rada eksternih revizora i forenzičkih revizora. Analizom sekundarnih podataka, autor je došao do zaključka da se suzbijanju lažiranja informacija u finansijskim izvještajima može jedino suprotstaviti razvoj forenzičke struke i razvoj finansijsko računovodstvenih forenzičara koji svojom stručnošću mogu odgovoriti na složene zahtjeve u otkrivanju prevara. Autor ukazuje također da je neophodno izgrađivati složene mehanizme zaštite od prevare od prevencije, preko istražnih mehanizama do sudskih procesa.

U preglednom naučnom radu „Stanje i perspektive forenzičkog računovodstva u Republici Srpskoj“ grupe autora Milanka Aleksić, Bogdana Vujnović-Gligorić i Amira Hasanović (2019.), postavljen je cilj da se spozna potreba i dostignuti stepen razvoja forenzičkog računovodstva u Republici Srpskoj, te da se na osnovu toga odrede njegove perspektive. Predmet istraživanja je bila validnost dokaza u oblasti finansijskog kriminala, te neophodnost razvijanja profesije forenzičkog računovođe. Autori konstatuju da, analizom sistema angažovanja vještaka u predmetima korupcije i organizovanog privrednog

kriminala, provedena od strane Pravosuđa BIH 2017. godine, upućuju na osnovne probleme sa kojima se susreće Tužilaštvo u slučajevima angažovanja vještaka, a to su nedostatak kvalifikovanih i iskusnih vještaka za složenije predmete privrednog kriminala, odbijanje predmeta od strane vještaka, nedostatak integriteta kod nekih vještaka, odugovlačenje izrade nalaza i mišljenja, te problemi sa nadzorom rada vještaka. Sve navedeno, upućuje autore da zaključie da u složenim predmetima vještačenja je neophodno angažovati eksperte poput forenzičkih računovođa a koji je ujedno i način da se ojačaju kapaciteti Tužilaštava vezanih za istrage i procesuiranje predmeta finansijskog kriminala.

Po istraživanju Vesne Bobanović (2011.) na temu „Istraživanje zlouporaba u gospodarstvu Republike Hrvatske: Forenzično računovodstveni pristup“, prepoznat je i istaknut forenzično računovodstveni pristup čija osnovna prednost je valjana identifikacija faktora rizika koja omogućava ispravno usmjerenje istrage prema skrivenim prevarama te time i efikasnije pronalaženje i izuzimanje dokaza o počinjenju kaznenog djela. Provedenim istraživanjem autor je došao do zaključka da klasični način istraživanja složenih zloupotreba u gospodarstvu ne omogućuje prikupljanje dokaza u mjeri koja omogućava izgledan kazneni progon. Autor smatra da Hrvatska istražna tijela koja primjenjuju usko, klasično usmjerenje ne omogućavaju prikupljanje dokaza koji osiguravaju čvrstu uspostavu odnosa stvarnog događaja i zakonske norme niti daje cjelovitu sliku događaja što je osnovni razlog izrazito niske uspješnosti u progonu složenih oblika gospodarskih kaznenih djela

U preglednom radu grupe autora iz Srbije Bojan Janković, Snežana Knežević i Stefan Milojević (2023.) pod nazivom „Uloga računovodstvenog forenzičara u krivičnom postupku“ autori dolaze do zaključka da računovodstveni forenzičar ima značajnu ulogu u krivičnim postupcima za krivična djela finansijskog kriminala a u nekim postupcima smatraju da je njegova uloga i odlučujuća u donošenju presuda. Autori ukazuju na različite uloge koji forenzički računovođa može imati u krivičnim postupcima od finansijskog forenzičara koji pomaže javnom tužiocu, vještaju koji daje svoj nalaz i mišljenje o nekom stručnom pitanju iz finansijske oblasti, svjedoka na glavnom pretresu i stručnog savjetnika koji pruža stručnu pomoć okrivljenom i oštećenom kao tužiocu. Autori konstatuju da kadra uveliko nedostaje, da je neophodno jačanje kapaciteta Tužilaštva za organizovani kriminal i posebnih odjela za suzbijanje korupcijae Viših javnih Tužilaštava u Srbiji. Kako je ova struka prepoznata u Srbiji, autor ukazuje da postoje upražnjena radna mjesta finansijskih forenzičara koja je potrebno čim prije popuniti edukacijom novih kadrova.

Studija „Finansijske istrage kao sredstvo u borbi protiv organizovanog kriminala, korupcije i pranja novca - Komparativna analiza stanja u Crnoj Gori, Srbiji i Bosni i Hercegovini“ je urađena u saradnji Centra za monitoring i istraživanje CeMI, Asocijacije za demokratske inicijative iz Sarajeva te Transparentnost Srbija iz Srbije. Studija sadrži analizu pravnog okvira svake zemlje, rezultate postignute na polju realizacije borbe protiv organizovanog kriminala i korupcije kroz sprovođenje finansijskih istraga. Autori ukazuju na značaj forenzičkog računovođe u procesu provođenja finansijskih istraga i kasnije u fazi dokazivanja krivičnih djela i dalje ostvarene imovinske koristi. (CeMI, 2018.).

1.2. Svrha istraživanja

Analizom stanja u Bosni i Hercegovini, te uporedbom sa stanjem u zemljama okruženja, autor želi provjeriti u kojoj mjeri se broj krivičnih djela iz godine u godinu povećava. Autor želi da provjeri da li se počinioci krivičnih djela procesuiraju i na koji način. Autor također želi da provjeri koja je uloga finansijske struke, vještaka ekonomske struke te kako institucije u BiH sudjeluju u procesuiranju krivičnih djela. Na kraju, obzirom da u BiH ne postoji niti jedno radno mjesto na kojem je zaposlen forenzički računovođa, finansijski forenzičar isl., autor će svoje istraživanje fokusirati na analizu stanja gdje autor želi da ukaže da je neophodno što hitnije uvođenje forenzičkih računovođa u sve institucije koje su nadležne za kontrolu, nadzor, istrage i procesuiranje krivičnih djela protiv privrede i privrednog poslovanja.

1.3. Ciljevi istraživanja

1. Analizom trenutog stanje u BIH po pitanju forenzičke struke te zakonske regulacije istih, autor želi ukazati na hitnost izmjena zakonske regulative i edukacije dodatnih kadrova uvođenjem studija, edukacija, seminara, itd;
2. Detaljnom analizom dosadašnjih izvještaja o radu institucija u BIH, autor želi da ukaže na neophodnost postizanja veće efikasnosti kreiranjem računovodstvenih forenzičkih odjela pri svakoj instituciji uključenoj u nadzor, istrage, procesuiranje krivičnih djela;
3. Analizom postojećeg stanja, autor želi da ukaže na hitnost borbe protiv krivičnih djela privrede i organizovanog kriminala putem prevencije istih;
4. Provedenim istraživanjem, autor želi ukazati na sve prednosti koje forenzičko računovodstvo donosi.

1.4. Hipoteze istraživanja

H1. Zakonskim rješenjima uvođenja forenzičkih računovođa u službena zvanja pozitivno bi uticalo na broj stručnih osoba koja bi svojim specifičnim znanjima pomagala u procesuiranju krivičnih djela privrednog i organizovanog kriminala;

H0: Zakonskim rješenjima uvođenja forenzičkih računovođa u službena zvanja ne bi uticalo na broj stručnih osoba koja bi svojim specifičnim znanjima pomagala u procesuiranju krivičnih djela privrednog i organizovanog kriminala.;

1.5. Istraživačka pitanja

1. Zašto je danas u svijetu jedna od najbrže rastućih računovodstvenih struka upravo forenzičko računovodstvo?
2. Koje su to faze kroz koje mora proći proces uvođenja računovodstveno-forenzičke struke kako bi se osposobili dodatni kadrovi?

3. Da li su postojeći kadrovi u institucijama poput SIPE, Finansijske policije, Porezne uprave, Kriminalistički odjeli MUP-a, Ureda za reviziju itd, dovoljni da se uhvate u koštac sa ozbiljnim i teškim oblicima krivičnih djela poput pranja novca, prouzrokovanja lažnog stečaja, itd
4. Da li vještaci ekonomske struke imaju dovoljno znanja da daju nalaze i mišljenja za procesuiranje krivičnih djela privrednog i organizovanog kriminala?
5. Da li se angažovanje forezničkih računovođa može pozitivno uticati na efikasnost institucija?
6. Da li se uvođenjem posebnih računovostveno-forezničkih odjela u Tužilaštvima može povećati broj procesuiranih a onda i osuđenih počinitelja krivičnih djela?
7. Da li onda nakon svega možemo razmišljati o prevenciji a ne samo o otkrivanju i procesuiranju krivičnih djela?

1.6. Metodološki pristup radu

Prilikom izrade završnog rada koristit će se dostupna literatura, izvještaji, publikacije, smjernice, zakoni, pravilnici, podzakonski akti i ostali izvori u skladu sa praksom naučno-istraživačkog rada. Podaci će se prikupljati iz dostupnih izvora (desk-research) te analizom i sintezom relevantnih podataka, provest će kvantitativna i kvalitativna analiza.

Za prezentaciju, formulaciju i prikaz rezultata analize koristit kombinovat će se i dodatne metode i to: metoda konkretizacije i apstrakcije, metoda generalizacije i specijalizacije, induktivna i deduktivna metoda, metode dokazivanja i opovrgavanja, metoda kompilacije, komparativni metod, normativno-dogmatski metod i istorijski metod.

2. KRIVIČNA DJELA

2.1. Pojam i definicija krivičnih djela

Nijedno društvo ne postoji niti može opstati bez normi i pravila ponašanja. Kako bi se obezbijedilo da svi slijede i poštuju norme i pravila ponašanja, isto je neophodno regulisati zakonima države. Za one članove društva koji ne poštuju zakone države, predviđene su sankcije u vidu kažnjavanja za kršenje istih.

Svaka država u svom zakonodavnom okviru definiše šta je to krivično djelo. U Krivičnom zakonu Bosne i Hercegovine, krivično djelo je definisano kao protivpravno djelo koje je zakonom propisano kao krivično djelo, čija su obilježja propisana zakonom i za koje je zakonom propisana krivičnopravna sankcija.

Teret dokazivanja počinjenja krivičnog djela je na onoj strani koja iznosi određenu spornu protivpravnu činjenicu odnosno počinjenje krivičnog djela.

Sud zasniva presudu samo na činjenicama i dokazima koji su izneseni na glavnom pretresu. Sud je dužan savjesno ocijeniti svaki dokaz pojedinačno i u vezi s ostalim dokazima i na osnovu takve ocjene izvesti zaključak je li neka činjenica dokazana (čl. 281. Zakona o krivičnom postupku Bosne i Hercegovine).

2.2. Vrste krivičnih djela protiv privrede i privrednog kriminala

Krivična djela protiv privrede i privrednog kriminala propisana su krivičnim zakonima koji se primjenjuju na nivou države Bosne i Hercegovine, na nivou entiteta i Brčko distrikta.

U dijelu Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine, pod glava XVIII, od člana 204. do člana 216, definisana su krivična djela pod nazivom “Krivična djela protiv privrede i jedinstva tržišta, te krivična djela iz oblasti carina“.

U dijelu Krivičnog zakona Federacije Bosne i Hercegovine, pod glava XXII, od člana 241. do člana 273, definisana su krivična djela pod nazivom “Krivična djela protiv privrede, poslovanja i sigurnosti platnog prometa”.

U dijelu Krivičnog zakonika Republike Srpske, pod glavom XXI, od člana 248. do člana 278. propisana su krivična djela protiv privrede pod nazivom „Krivična djela protiv privrede i platnog prometa”.

U dijelu Krivičnog zakona Brčko distrikta, u glavi XXII, od člana 235. do člana 266. definisana su krivična djela pod nazivom Krivična djela protiv privrede, poslovanja i sigurnosti platnog prometa.

Krivična djela po 4. krivična zakona koja važe u BIH, su prikazana u tabeli 1. Samo 3. krivična djela se nalaze u sva 4. krivična zakona i to: pranje novca, nedozvoljena proizvodnja i nedozvoljena trgovina. Pa tako imamo krivična djela koja su propisana KZ BIH, KZ FBIH i KZ BD a nisu KZ RS-s, poput povreda ravnopravnosti u vršenju privredne djelatnosti, falsifikovanje vrijednosnih papira, znakova za vrijednost, znakova za obilježavanje robe, mjera i utega, itd.

Također, određena krivična djela koja su propisana KZ FBiH i KZ BD, nisu propisana KZ RS, a to su: nesavjesno privredno poslovanje, izrada lažne bilance, nedozvoljena trgovina zlatnim novcem i zlatom, stvaranje monopolističkog položaja na tržištu, itd. Isto tako, imamo krivična djela koja su propisana KZ RS i KZ BD a nisu KZ FBIH, kao npr. zloupotreba u postupku javne nabavke, primanje i davanje mita/dara, zloupotreba položaja odgovornog lica, itd.

Također, imamo i krivična djela koja su propisana KZ RS-a, a nisu propisana u druga dva pomenuta zakona jesu: nezakonito postupanje ovlaštenog revizora, prevara u osiguranju, fiktivno učešće u privatizaciji, itd. U KZ RS tako je u glavi zakona o krivičnim djelima protiv

privrede navedeno i krivično djelo utaja poreza i doprinosa, koje je u Krivičnom zakonu FBiH i BD, uređeno posebnom glavom krivičnih zakona.

Tabela 1. Prikaz krivičnih djela po krivičnim zakonima u BiH

<i>Red. br.</i>	<i>Krivični zakon BiH</i>	<i>Krivični zakon FBiH</i>	<i>Krivični zakon BD</i>	<i>Krivični zakonik RS</i>
1	Povreda ravnopravnosti u vršenju privredne djelatnosti	Povreda ravnopravnosti u vršenju privredne djelatnosti	Povreda ravnopravnosti u obavljanju privredne djelatnosti	-
2	Pranje novca	Pranje novca	Pranje novca	Pranje novca
3	Nedopuštena proizvodnja	Nedozvoljena proizvodnja	Nedozvoljena proizvodnja	Nedozvoljena proizvodnja
4	Nedopuštena trgovina	Nedozvoljena trgovina	Nedozvoljena trgovina	Nedozvoljena trgovina
5	Falsifikovanje novca	-	-	-
6	Falsifikovanje hartija od vrijednosti	Krivtvođenje vrijednosnih papira	Krivtvođenje vrijednosnih papira	-
7	Falsifikovanje znakova za vrijednost	Krivtvođenje znakova za vrijednost	Krivtvođenje znakova za vrijednost	-
8	Falsifikovanje znakova za obilježavanje robe, mjera i tegova	Krivtvođenje znakova za obilježavanje robe, mjera i utega	Krivtvođenje znakova za obilježavanje robe, mjera i utega	-
9	Poreska utaja ili prevara	-	-	Utaja poreza i doprinosa
10	Nedozvoljen promet akciznih proizvoda	-	-	-
11	Nedozvoljeno skladištenje robe	-	-	-
12	Neplaćanje poreza	-	-	Neuplaćivanje poreza po odbitku
13	Krijumčarenje	-	-	-
14	Organizovanje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe	-	-	-
15	Carinska prevara	-	-	-
16	-	Prouzrokovanje stečaja	Prouzrokovanje stečaja	Prouzrokovanje stečaja
17	-	Lažni stečaj	Lažni stečaj	Zloupotreba lažnog stečaja
18	-	Zloupotreba u stečajnom postupku	Zloupotreba u stečajnom postupku	Zloupotreba u stečajnom postupku ili postupku restrukturiranja
19	-	Oštećenje povjeritelja	Oštećenje povjerilaca	Oštećenje povjerilaca
20	-	Sklapanje štetnog ugovora	Sklapanje štetnog ugovora	Zaključenje štetnog ugovora
21	-	Zloupotreba u postupku privatizacije	Zloupotreba u postupku privatizacije	Zloupotreba u postupku privatizacije
22	-	Zloupotreba procjene	Zloupotreba procjene	Zloupotreba procjene
23	-	Prijevara u privrednom poslovanju	Prevara u privrednom poslovanju	Prevara u privrednom poslovanju

24	-	Odavanje i neovlašćeno pribavljanje poslovne tajne	Odavanje i neovlašćeno pribavljanje poslovne tajne	Odavanje i neovlašćeno pribavljanje poslovne tajne
25	-	Neovlašćeno korišćenje tuđeg modela i uzorka	Neovlašćeno korišćenje tuđeg modela i uzorka	Neovlašćena upotreba tuđeg pronalaska
26	-	Neovlašćena upotreba tuđe tvrtke	Neovlašćena upotreba tuđe firme	Neovlašćena upotreba tuđeg poslovnog imena i druge posebne oznake robe ili usluga
27	-	Obmana kupaca	Obmana kupaca	Obmanjivanje potrošača
28	-	Zloupotreba čeka i kartice	Zloupotreba čeka i kartice	Izdavanje čeka i sredstava bezgotovinskog plaćanja bez pokrića
29	-	Obmana pri dobijanju kredita ili drugih pogodnosti	Obmana pri dobijanju kredita ili drugih pogodnosti	Obmana pri dobijanju kredita ili drugih pogodnosti
30	-	Nedozvoljeno bavljenje bankarskom djelatnošću	Nedozvoljeno bavljenje bankarskom djelatnošću	Nedozvoljeno bavljenje bankarskom, mikrokreditnom ili štednokreditnom djelatnošću
31	-	Krivotvorenje ili uništenje poslovnih ili trgovačkih knjiga ili isprava	Krivotvorenje ili uništenje poslovnih ili trgovačkih knjiga ili isprava	Povreda obaveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izvještaja i njihovo falsifikovanje ili uništavanje
32	-	Nesavjesno privredno poslovanje	Nesavjesno privredno poslovanje	-
33	-	Krivotvorenje kreditnih i ostalih kartica bezgotovinskog plaćanja	Krivotvorenje kreditnih i ostalih kartica bezgotovinskog plaćanja	-
34	-	Izrada, nabavka, posjed, prodaja i davanje na upotrebu sredstava za krivotvorenje	Izrada, nabavka, posjed, prodaja i davanje na upotrebu sredstava za krivotvorenje	-
35	-	Povreda pronalazačkog prava	Povreda pronalazačkog prava	-
36	-	Nedozvoljena trgovina zlatnim novcem i zlatom	Nedozvoljena trgovina zlatnim novcem i zlatom	-
37	-	Stvaranje monopolističkog položaja na tržištu	Stvaranje monopolističkog položaja na tržištu	-
38	-	Izrada lažne bilanse	Izrada lažne bilanse	-
39	-	Zloupotreba ovlasti u privrednom poslovanju	Zloupotreba ovlasti u privrednom poslovanju	-
40	-	Odavanje i korišćenje burzovnih tajnih podataka	Odavanje i korišćenje burzovnih tajnih podataka	-
41	-	-	Zloupotreba položaja odgovornog lica	Zloupotreba položaja odgovornog lica

42	-	-	Zloupotreba u postupku javne nabavke	Zloupotreba u postupku javne nabavke
43	-	-	Primanje dara ili druge koristi u obavljanju privredne ili druge djelatnosti	Primanje mita u obavljanju privredne djelatnosti
44	-	-	Davanje dara ili druge koristi u obavljanju privredne ili druge djelatnosti	Davanje mita u obavljanju privredne djelatnosti
45	-	-	Primanje i davanje mita u postupku stečaja	-
46	-	-	-	Nezakonito postupanje ovlaštenog revizora
47	-	-	-	Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica
48	-	-	-	Prevara u osiguranju
49	-	-	-	Fiktivno učešće u privatizaciji
50	-	-	-	Nezakonito postupanje u privrednom poslovanju
51	-	-	-	Izdavanje hartija od vrijednosti bez pokrića

Izvor: Istraživanje autora

2.3. Rasprostranjenost kriminalnih aktivnosti

Bosna i Hercegovina, kao država u tranziciji u sistem kapitalizma je ušla preko noći, državu razorenu ratom trebalo je obnoviti te uspostaviti novi način funkcionisanja društva. Tokom svih ovih godina, vidali smo sumnjive privatizacije, odvođenje firmi u stečaj pa rasprodaja imovine, ilegalan novac stečan ratnim profiterstvom se ubacivao u legalne tokove novca i mnoge druge primjere kriminalnih aktivnosti. Mnogi ovakvi slučajevi nikada nisu procesuirani.

Čak i nakon 30. godina od rata, u Bosni i Hercegovini sistem ne funkcioniše na pravi način. To se najbolje vidi u šarolikosti Krivičnih zakona koji važe u Bosni i Hercegovini, samog uređenja države, nefunkcionalnosti pravosudnih institucija. Osobe sklone kriminalnim aktivnostima, su u idealnoj poziciji da iskorištavaju sistem, enermno se bogate i da uz to prolaze nekažnjeno.

Prema Globalnom indeksu organizovanog kriminala za 2023. godinu koji je 26. septembra 2023. objavila Globalna inicijativa za borbu protiv transnacionalnog organizovanog kriminala (GI-TOC), Bosna i Hercegovina zauzima 8. mjesto u Evropi po zastupljenosti organizovanog kriminala. Izvještaj je prvi put kreiran 2021. godine, a podaci za 2023. godinu pokazuju rast organizovanog kriminala na globalnom nivou. Izvještaj se sastoji iz dva dijela i to stope kriminaliteta i stope otpora. Stopa kriminaliteta se dobija na osnovu podataka iz

15. različitih segmenata koju čine kriminalna tržišta (poput trgovine ljudima, trgovina drogom, trgovina oružjem, cyber kriminal, finansijski kriminal, itd.) te 5. segmenata profila kriminalnih lica (mafijaške grupe, kriminalne mreže, državni dužnosnici, privatna lica, lica iz inostranstva). Interesantno u navedenom izvještaju za BIH je da je stopa finansijskog kriminala 6., te je u rangu sa trgovinom oružjem, trgovinom drogom i krijumčarenjem ljudi. Što se tiče profila kriminalnih lica, najveću ocjenu 8 su zauzeli državni dužnosnici, zajedno sa inostranim licima.

Izvještaj u drugom dijelu prikazuje stopu otpora i odnosi se na segmente poput političkog liderstva i uprave, transparentnosti rada vlada, internacionalnih korporacija, državnih politika i zakona, uspješnosti rada pravosudnog sistema, sprovođenje zakona, teritorijalnog integriteta, podrške žrtvama i svjedocima, uređenosti ekonomije, prevencije itd. U dijelu izvještaja o radu pravosuđa u BIH, naglašava se da je pravosuđe u BIH slabo i da trpi politička uplitanja, a nedostatak političke volje da se provede reforma pravosuđa dovodi do lošeg funkcionisanja pravosudnog sistema, što dovodi do potkopavanja ljudskih prava i borbe protiv korupcije i organizovanog kriminala. Široko rasprostranjena korupcija u pravosuđu, kao i nemar aktera u pravosudnom sustavu ometaju pravosudni kapacitet zemlje u borbi protiv organiziranog kriminala.

Izvještaj također naglašava da zbog administrativne strukture Bosne i Hercegovine, u zemlji djeluje 16. sigurnosnih agencija na različitim administrativnim nivoima. Sposobnost učinkovitog razbijanja kriminalnih organizacija ozbiljno je ometena nedostatkom koordinacije između brojnih vlasti u zemlji. Istražni kapaciteti među tijelima za provođenje zakona općenito su slabi zbog nedostatka kapaciteta, specijalizacije i opreme, a u nekim je slučajevima utvrđeno da je policija vrlo korumpirana i da se bavi kriminalnim aktivnostima.

U odnosu na regiju, lošije su pozicionirane Srbija koja je zauzela 3. mjesto i Crna Gora na 5. mjestu po Globalnom indexu organizovanog kriminala. Albanija je zauzela 15. mjesto, Hrvatska 16. mjesto, Sjeverna Makedonija 18. mjesto, Slovenija 31. mjesto.

2.4. Uzroci nastanka kriminalnih aktivnosti

Iako kriminalne aktivnosti datiraju već stotinama godina, organizovani kriminal je odlika savremenog doba. Dominantni uzroci nastanka kriminalnih aktivnosti u BIH su složenost državnog uređenja, neuređenost zakonodavnog sistema, neprimjenjivanje i selektivno primjenjivanje propisa, korupcija, siromaštvo i visok stepen nezaposlenosti, struktura vlasništva i svojinska transformacija.

Globalno, kriminalne aktivnosti su rasprostranjene u svim segmentima društva, šire se velikom brzinom zahvaljujući savremenim kanalima komunikacije a razvoj tehnologija je omogućio da se upravljanje kriminalnim aktivnostima u jednoj državi može raditi sa drugog kontinenta.

Još 1995. godine, procjenama kriminologa i drugih eksperata za nezakonito poslovanje, najavljeno je da će 21. vijek biti vijek kriminala. „Klasična mafija danas postoji još samo u kriminalističkim filmovima, a kriminalna organizacija, po svojoj strategiji, prefinjenosti i bogatstvu, funkcioniše danas kao najveća transnacionalna korporacija, izjavio je američki senator Džon Keri, ugledni demokrata i član Potkomiteta za terorizam, narkotike i međunarodne operacije. Nažalost, teško je ne složiti se s njim.“ (Fakultet za kriminalistiku, kriminologiju i sigurnosne studije Univerziteta u Sarajevu, 2003, str. 196.)

2.5. Uticaj na društvo

Privredni kriminal je jedan od najvećih i najraširenijih problema našeg društva koji se negativno odražava na sve segmente života i predstavlja ozbiljnu kočnicu privrednog i ukupnog društvenog razvoja Bosna i Hercegovina. U odnosu na klasične oblike kriminala, privredni kriminal predstavlja najsloženiji oblik kriminala sa aspekta otkrivanja, dokazivanja i procesuiranja.

Povećani obim privrednog kriminala direktno utiče na pravnu i ekonomsku stabilnost države, preostale zdrave privredne tokove, povjerenje u rad organa gonjenja i pravosuđa, ukupan standard stanovništva i cjelokupan razvoj našeg društva.

Jedna od stvari koja je trebala pozitivno uticati na ekonomsku stabilnost i povjerenje u organe gonjenja i procesuiranja, je uvođenje Zakona o javnim nabavkama 2014. godine čiji su principi osiguranje transparentnog i ekonomičnog trošenja javnog novca, pravednu konkurenciju te jednak i nediskriminirajući tretman svakog učesnika. Međutim, dosadašnja istraživanja su pokazala baš suprotno.

Prema procjenama OECD-a, korupcija poskupljuje ugovore o nabavkama za prosječno 20% - 25%, a u nekim slučajevima gubici su i preko 50% ukupne vrijednosti ugovora. (OECD, 2014).

U publikaciji „Najznačajniji nalazi i preporuke iz oblasti javnih nabavki u izvještajima o finansijskoj reviziji za 2022. godinu“, koja je objavljena u decembru 2023. godine od strane Ureda za reviziju institucija u FBiH, od izvršene 102. finansijske revizije, skoro 50% tj. kod 55 subjekata su utvrđeni nedostaci prilikom provođenja postupaka javnih nabavki.

U navedenoj publikaciji su detaljno prikazani propusti i kršenja zakona a koje su javne institucije činile u javnim nabavkama i to:

- neprovođenje postupaka javnih nabavki za robe/usluge/radove koje su nabavljali – 18. revidiranih institucija;
- neprovođenje odgovarajućeg postupka javne nabavke tzv. „cjepkanje“ postupaka nabavke – 11. revidiranih subjekata;
- provođenje pregovaračkog postupka a nisu se stekli uslovi za provođenje istog – 4. revidirana subjekta;

- narušavanje jednakog principa i aktivne konkurencije (ograničavajuće odredbe u tenderskoj dokumentaciji) – 11. revidiranih institucija;
- prihvatanje ponuda koje prelaze vrijednosti raspisane javne nabake;
- nezaračunavanje penala za kršenja odredbi ugovora;
- nedonošenje plana nabavki ili donošenje plana koji nema zakonom propisane elemente;
- pokretanje postupaka nabavki iako nabavka nije predviđena planom nabavki niti je donesena posebna odluka;
- pokretanje postupaka nabavke za koji nisu osigurana sredstva;
- propuštanje traženja pojašnjenja u slučaju neprirodno niske cijene;
- zapisnici o ocjeni ponuda ne sadrže propisane elemente;
- zaključivanje ugovora suprotno uslovima iz tenderske dokumentacije;
- avansno plaćanje, iako ovo nije predviđeno tenderskom dokumentacijom ni ugovorom;
- realizaciju nabavke suprotno zaključenom ugovoru i uslovima tenderske dokumentacije

O svojim nalazima, a koji se smatraju indikatorima korupcije u ovoj oblasti te se daju preporuke za njihovo otklanjanje, Ured za reviziju institucija FBiH aktivno izvještava revidirane subjekte, Parlament FBiH, Vladu i Predsjednika FBiH, Agenciju za javne nabavke BiH a izvještaji o reviziji objavljeni su i na internet-stranici ureda ali i bez obzira na to, nepravilnosti u postupcima javnih nabavki su svepristune.

2.6. Prevencija krivičnih djela protiv privrede

U Bosni i Hercegovini još uvijek ne postoji razvijen sistem prevencije krivičnih djela protiv privrede. Prevencija krivičnih djela nije kažnjavanje za već učinjeno djelo, nego podizanje svijesti, aktivni postupci kontrola, sprečavanje činjenja kroz čvrst i jak zakonodavni okvir, kvalitetan obrazovni sistem, kroz uvezivanje svih organa poput Granične policije, Porezne uprave, UINO i svih drugih institucija, što čine pred-faze u borbi protiv kriminala. Pokušaji uvođenja određenih zakona poput Zakona o pranju novca i finansiranja terorističkih aktivnosti su tek pusto slovo na papiru.

Na nivou Evropske unije godinama unazad se uspostavljaju različiti modeli prevencije protiv kriminaliteta, pa je tako tu poznat Akcijski plan iz 1997. godine, slijedi Akcijski plan iz Beča 1998. godine, Ugovor iz Amsterdama iz maja 1999. godine, Zaključci Evropskog vijeća iz Tampere iz 1999. godine, itd. Do stupanja na snagu Ugovora iz Amsterdama u maju 1999. godine, fokus u smislu politike postupanja u prevenciji kriminaliteta na nivou EU uglavnom je bila ograničen na prevenciju organiziranog kriminaliteta a zatim je obuhvatao puno širi spekatar kriminalnih aktivnosti.

Nakon ovih događaja došlo je do stvaranja Evropskog foruma za prevenciju organiziranog kriminaliteta, uspostave Evropske mreže za prevenciju kriminaliteta te usvajanje Odluke Vijeća o stvaranju programa Hipokrat za sufinansiranje projekata saradnje između država članica.

Definicija prevencije kriminaliteta je data u Odluci Evropskog Vijeća od maja 2001. godine o uspostavi Evropske mreže za prevenciju kriminaliteta (EUCPN) "...prevencija kriminaliteta obuhvaća sve mjere kojima se smanjuje ili na drugi način pridonosi kvantitativnom i kvalitativnom smanjenju kriminaliteta i osjećaja nesigurnosti kod građana, bilo kroz izravno odvrćanje od kriminalnih aktivnosti ili kroz politiku i intervencije osmišljene u cilju smanjenja potencijala za kriminal i uzroke kriminaliteta. To uključuje rad Vlade, nadležnih vlasti, agencija za kazneno pravo, lokalnih vlasti, udruga stručnjaka, privatnoga i civilnog sektora, naučnika i javnosti, potpomognutih medijima" (EU Monitor, 2001.)

U skladu sa Zakonom o Agenciji za prevenciju korupcije i koordinacije borbe protiv korupcije (APIK), u BiH je uspostavljeno 13. antikorupcijskih timova, formiranih na nivou 2 entiteta, BD i 10. kantona a koji su zaduženi za sprečavanje korupcije, izradu i provođenje strategije za borbu protiv korupcije i akcionih planova.

Antikorupcijski tim Vlade FBiH u svom izvještaju za 2022. godinu navodi da je jedna od glavnih aktivnosti na kojima su radili u 2022. godini jeste saradnja sa APIK-om u smislu prevazilaženja problema usvajanja Strategije za borbu protiv korupcije te drugih strateških akata, uspostava antikoruptivne mreže i fokusnih tačaka u federalnim institucijama, obuke, radionice i okrugli stolovi u saradnji sa APIC-om, OESC-om, Transparency International-om, i dr. Jedna od antikoruptivnih aktivnosti ovog tima je i upoznavanje svih federalnih institucija o obavezi uspostave plana djelovanja protiv korupcije i izrade Plana integriteta a koji predstavlja „interni antikorupcijski dokument organa, institucije, uprave, agencije ili tijela koji treba da sadrži skup mjera kojima se identificiraju, sprječavaju i otklanjaju mogućnosti za nastanak i razvoj različitih oblika koruptivnog ponašanja, a koji može nastati kao rezultat procjene podložnosti određenih radnih mjesta za nastanak i razvoj korupcije i drugih oblika pristranog postupanja.“ (Antikorupcijski tim Vlade FBiH, 2023., str. 5.) U navedenom izvještaju se navodi da je 90. obveznika izradilo Planove integriteta.

Kako se strategija za borbu protiv korupcije i akcioni planovi na entitetskim, kantonalnim novoima i nivou BD-a, moraju uspostaviti u skladu sa državnom strategijom za borbu protiv korupcije, antikorupcijski tim Vlade FBiH u svom izvještaju naglašava „Kako neusvajanjem državne strategije nismo imali definisane opšte principe koji bi se ugradili u Strategiju za borbu protiv korupcije Federacije BiH nije bilo moguće pristupiti izradi nove strategije.“ (Antikorupcijski tim Vlade FBiH, 2023., str. 6.)

Iako se u ovom izvještaju naglašava da je antikorupcijski tim u 2022. godini imao veliki broj anonimnih prijava korupcije koje su prosljeđene nadležnim pravosudnim i drugim institucijama na postupanje, ne govori se decidno o kojem broju je riječ, da li se pratilo šta se dešavalo sa prijavama korupcije iz prethodnih godina, te kako su nadležne institucije po istima postupile.

3. STANJE KRIMINALITETA U BIH

3.1. Rasprostranjenost kriminaliteta u BIH

Rasprostranjenost kriminaliteta u jednoj državi je nemoguće izmjeriti ekzaktnim podacima upravo iz razloga što nema „fizičke žrtve“. Oštećena strana može i ne znati da je oštećena a kriminal „bijelog okovratnika“ je postao daleko opasniji po društvo od drugih vrsta kriminala jer je u stanju ozbiljno potkopati finansijsku sigurnost države i širokim slojevima stanovništva učiniti daleko više štete nego pojedinačni akti nasilja i drugog "običnog" kriminala.

Obilježja ove vrste kriminala su društveni status počinioca, zaštita od progona i kažnjavanja, kriminalne aktivnosti se vrše tiho, prikriveno i sofisticirano a štete koje nastaju su izuzetno velike ne samo za pojedince nego i za čitavo društvo. Zbog toga je pravna zaštita potrebna u svakom pogledu. (Trivun, 2019.)

Stanje kriminaliteta u Bosni i Hercegovini se jednim dijelom može pratiti kroz godišnje izvještaje raznih institucija na području Bosne i Hercegovine. Neke od takvih institucija su Agencije za statistiku BIH, Ministarstvo sigurnosti BIH, Federalno Ministarstvo unutrašnjih poslova, Ministarstvo unutrašnjih poslova BD-a, Ministarstvo unutrašnjih poslova RS-a, Izvještaji državnih i entitetskih Tužilaštava i druge institucije.

Autor je analizirao stanje kriminaliteta na osnovu zvaničnih godišnjih statističkih podataka objavljenih na web stranici Visokog sudskog i tužilačkog vijeća BIH (VSTV BIH), pod nazivom „Struktura kriminala“, za period 2019. godina – 2023. godina. Podaci su analizirani po glavama 4 krivična zakona koja važe na području BIH, a vezani su za krivična djela protiv privrede i privrednog poslovanja i to u dijelu prijave krivičnih djela i potvrđenih optužnica. Autoru je istraživanje u tačno ova dva segmenta bilo interesantno iz razloga prikaza koliko je to prijavljenih krivičnih djela i procesuirano. Raznolikosti u sva četiri važeća zakona su takva da nije moguće sublimirati podatke po vrstama krivičnih djela, nego ih je nužno analizirati po nadležnostima tužilaštva.

Kao što se može vidjeti iz tabele 2. ispod, broj krivičnih prijava je bio u blagom padu od 2020. do 2022. godine, kada je ponovo u 2023. godini broj prijavljenih krivičnih djela povećan sa 666. za 2022. godinu na 696. prijavljenih krivičnih djela.

Tabela 2. Prikaz broja prijavljenih krivičnih djela po tužilaštvima u BIH za period 2019. – 2023.

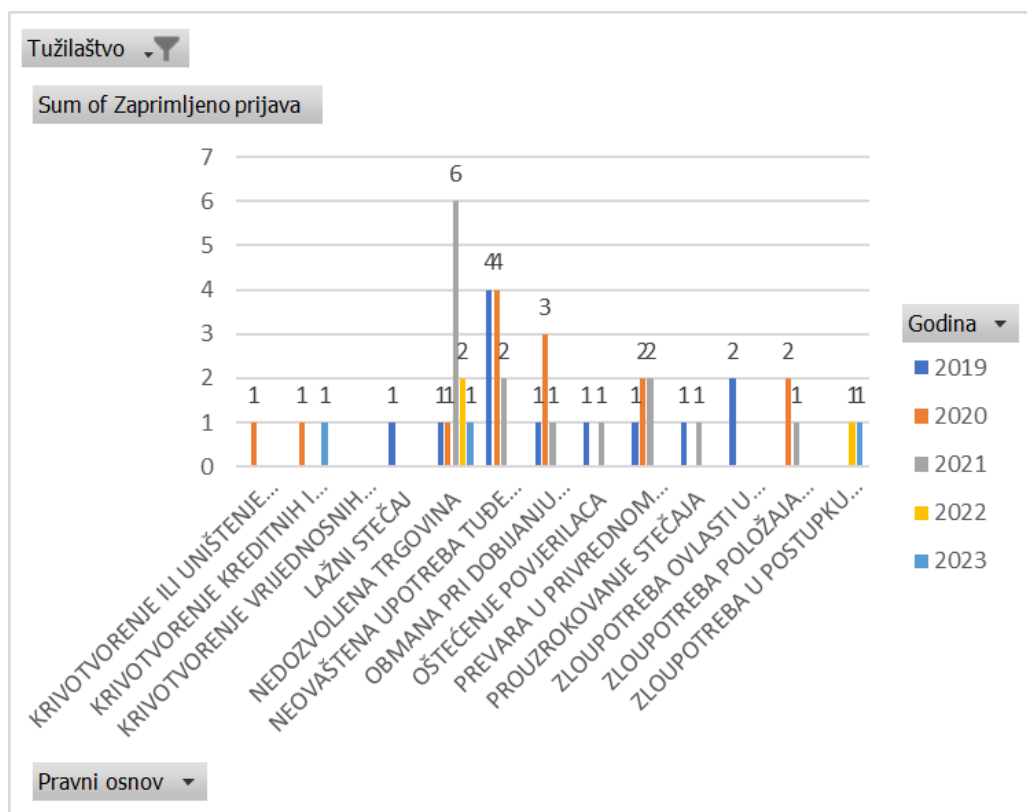
Zaprimljeno prijava		Godina					Ukupno
Tužilaštvo	Glava zakona	2019	2020	2021	2022	2023	
Tužilaštvo BD	KZ BD GLAVA XXII	12	14	14	3	3	46
Tužilaštvo BD Total		12	14	14	3	3	46
Tužilaštvo BIH	KZ BIH GLAVA XVIII	195	257	198	162	143	955
Tužilaštvo BIH Total		195	257	198	162	143	955

Tužilaštvo FBiH	KZ FBiH GLAVA XXII	214	211	240	206	213	1.084
Tužilaštvo FBiH Total		214	211	240	206	213	1.084
Tužilaštvo RS	KZ NRS GLAVA XXI	203	233	273	279	327	1.315
	KZ RS GLAVA XXIV	77	58	40	16	10	201
	KZ RS STARI KRIVIČNA DJELA PROTIV PRIVREDE I JEDINSTVA TRŽIŠTA	1	1				2
Tužilaštvo RS Total		281	292	313	295	337	1.518
Grand Total		702	774	765	666	696	3.603

Izvor: Istraživanje autora

Prema zvaničnim statističkim podacima, najviše prijava krivičnih djela u Tužilaštvo BD za posmatrani period se odnosi na krivično djelo Nedoželjena trgovina – 11. prijava za period 2019. - 2023. godine, slijedi neovlaštena upotreba tuđe firme sa 10. krivičnih prijava. Kod ostalih krivičnih djela, primjetno je sporadično prijavljivanje ili nikakvo prijavljivanje krivičnih djela. Na slici 1. dat je prikaz prijavljivanja krivičnih djela za period 2019.-2023. godine.

Slika 1. Prikaz krivičnih prijava po krivičnim djelima u Tužilaštvu BD za period 2019. – 2023.



Izvor: Istraživanje autora

Za posmatrani period, tužilaštvo BD je imalo najviše potvrđenih optužnica za krivična djela nedozvoljena trgovina i to 12. (broj prijavljenih krivičnih djela za ovaj period je bio 11., jedno krivična prijava je bila iz 2018., potvrđena optužnica 2019. godine). Prikaz potvrđenih optužnica dat u tabeli 3. i kao što možemo primijetiti od 46 prijavljenih krivičnih djela, potvrđene su optužnice u 28. predmeta krivičnih djela ili 60,86%.

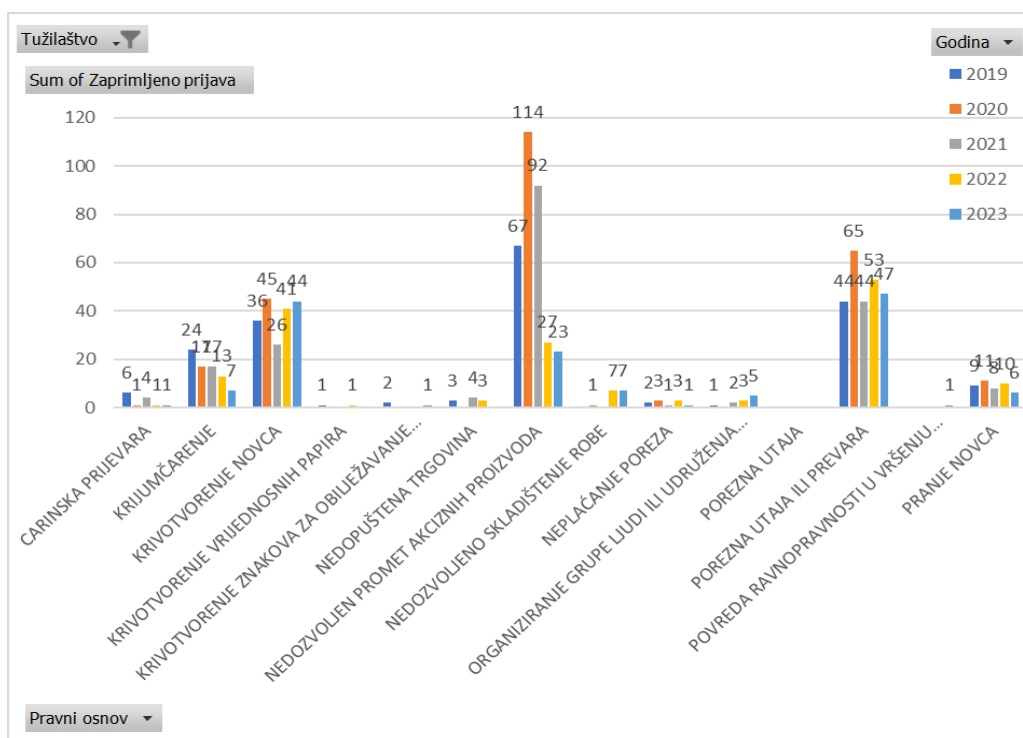
Tabela 3. Prikaz potvrđenih optužnica za prijavljena krivična djela u Tužilaštvu BD za period 2019. – 2023.

Tužilaštvo	Tužilaštvo BD					
Potvrđene optužnice Pravni osnov	Godina					Ukupno
	2019	2020	2021	2022	2023	
NEDOZVOLJENA TRGOVINA	3	3	5		1	12
NEOVAŠTENA UPOTREBA TUĐE FIRME	1	4	1	1		7
OBMANA PRI DOBIJANJU KREDITA ILI DRUGIH POGODNOSTI		2	2			4
PREVARA U PRIVREDNOM POSLOVANJU	1			1		2
ZLOUPOTREBA POLOŽAJA ODGOVORNOG LICA		1	1			2
ZLOUPOTREBA U POSTUPKU JAVNE NABAVKE					1	1
Grand Total	5	10	9	2	2	28

Izvor: Istraživanje autora

Što se tiče krivičnih prijava upućenih Tužilaštvu BIH, tu prednjače prijave krivičnog djela nedozvoljeni promet akciznih proizvoda, sa ukupno 323. prijave. „Pad prijava u 2022. i 2023. godini je evidentan, a iz razloga jer je na kolegiju Tužilaštva BIH donesen zaključak da se neće smatrati krivičnim djelom stavljanje u promet proizvoda koji nisu obilježeni kontrolnim i poreznim markicama, niti skladištenje akcizne robe u prostoriji koja nije registrovana za tu namjenu, ako se radi o količini do 100 kg duhana, odnosno 250 šteka cigareta ili zajedno (duhana i cigareta), čija ukupna vrijednost ne prelazi 10.000,00 KM, odnosno da je u tim slučajevima Uprava za indirektno oporezivanje dužna pokretati prekršajne postupke.“ (Izvještaj o radu Tužilaštva BIH za 2022. godinu., 2023. str.13.)

Slika 2. Prikaz krivičnih prijava po krivičnim djelima u Tužilaštvu BH za period 2019. – 2023.



Izvor: Istraživanje autora

Sljedeće po broju prijava su prijave za krivična djela porezna utaja ili prevara, sa ukupnim brojem prijava za period 2019.-2023. godine, 253. prijave. Ovaj broj varira od 44. do 65. prijava godišnje. Značajan je i broj prijava za krivotvorenje novca 192. prijave te prijave za krivično djelo pranje novca 44. prijave za posmatrani period. Kako možemo vidjeti sa slike 2. broj prijava za ostala krivična djela su značajno manja ili nepostojeća.

Za posmatrani period, Tužilaštvo BIH je imalo najviše potvrđenih optužnica za krivična djela nedozvoljen promet akciznih proizvoda, od ukupnog broja prijavljenih ovih krivičnih djela (253.) potvrđene su optužnice u 228. predmeta. Od ukupnog broja svih prijavljenih krivičnih djela iz KZ FBIH (955.), potvrđene su optužnice u 384. predmeta. Pregled dat u tabeli ispod.

Tabela 4. Prikaz potvrđenih optužnica za prijavljena krivična djela u Tužilaštvu BH za period 2019. – 2023.

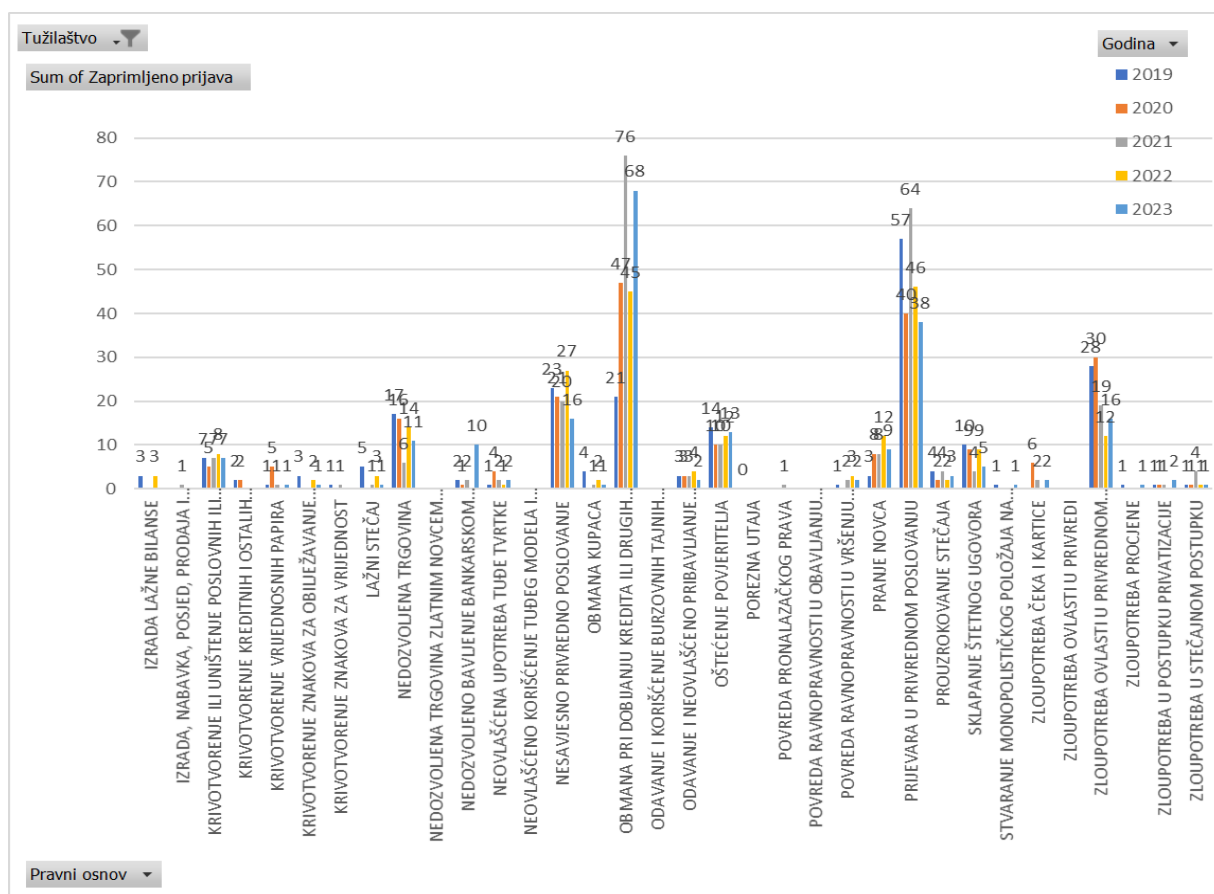
Potvrđene optužnice Pravni osnov	Godina					Ukupno
	2019	2020	2021	2022	2023	
CARINSKA PRIJEVARA		2				2
KRIJUMČARENJE	6	7	5	9	4	31
KRIVOTVORENJE NOVCA	12	4	4	9	10	39

KRIVOTVORENJE VRIJEDNOSNIH PAPIRA				1		1
NEDOPUŠTENA TRGOVINA	2	1	1	2	1	7
NEDOZVOLJEN PROMET AKCIZNIH PROIZVODA	48	53	81	33	13	228
NEDOZVOLJENO SKLADIŠTENJE ROBE	1			4	3	8
NEPLAĆANJE POREZA			1			1
ORGANIZIRANJE GRUPE LJUDI ILI UDRUŽENJA ZA KRIJUMČARENJE ILI RASTURANJE NEOCARINJENE ROBE					3	3
POREZNA UTAJA ILI PREVARA	10	16	8	14	10	58
PRANJE NOVCA	1	1	2	1	1	6
Grand Total	80	84	102	73	45	384

Izvor: Istraživanje autora

Što se tiče krivičnih prijava upućenih tužilaštvima u FBiH, tu prednjače prijave krivičnog djela obmana pri dobijanju kredita ili drugih pogodnosti sa ukupnim brojem prijava za priod 2019.-2023. godine iznosi 257 krivičnih prijava. Najveći broj prijava ovog krivičnog djela je bio 2021. godine sa 76. prijava. Slijede, prijave za krivična djela prevara u privrednom poslovanju sa ukupno 245. prijava, nesavjesno privredno poslovanje sa 107. krivičnih prijava, zatim zloupotreba ovlasti u privrednom poslovanju sa ukupno 105. krivičnih prijava, itd.

Slika 3. Prikaz krivičnih prijavi po krivičnim djelima u Tužilaštvu FBiH za period 2019. – 2023.



Izvor: Istraživanje autora

Od broja prijavljenih krivičnih djela obmana pri dobijanju kredita ili drugih pogodnosti (257), potvrđene su optužnice u 144. predmeta, što čini 56,03% procesuiranih predmeta. Zanimljiv je podatak da od ukupnog broja prijavi krivičnog djela prevara u privrednom poslovanju (245. prijava), potvrđene su optužnice za samo 33. predmeta, što čini 13,46% procesuiranih predmeta.

Tabela 5. Prikaz potvrđenih optužnica za prijavljena krivična djela u Tužilaštvu FBiH za period 2019. – 2023.

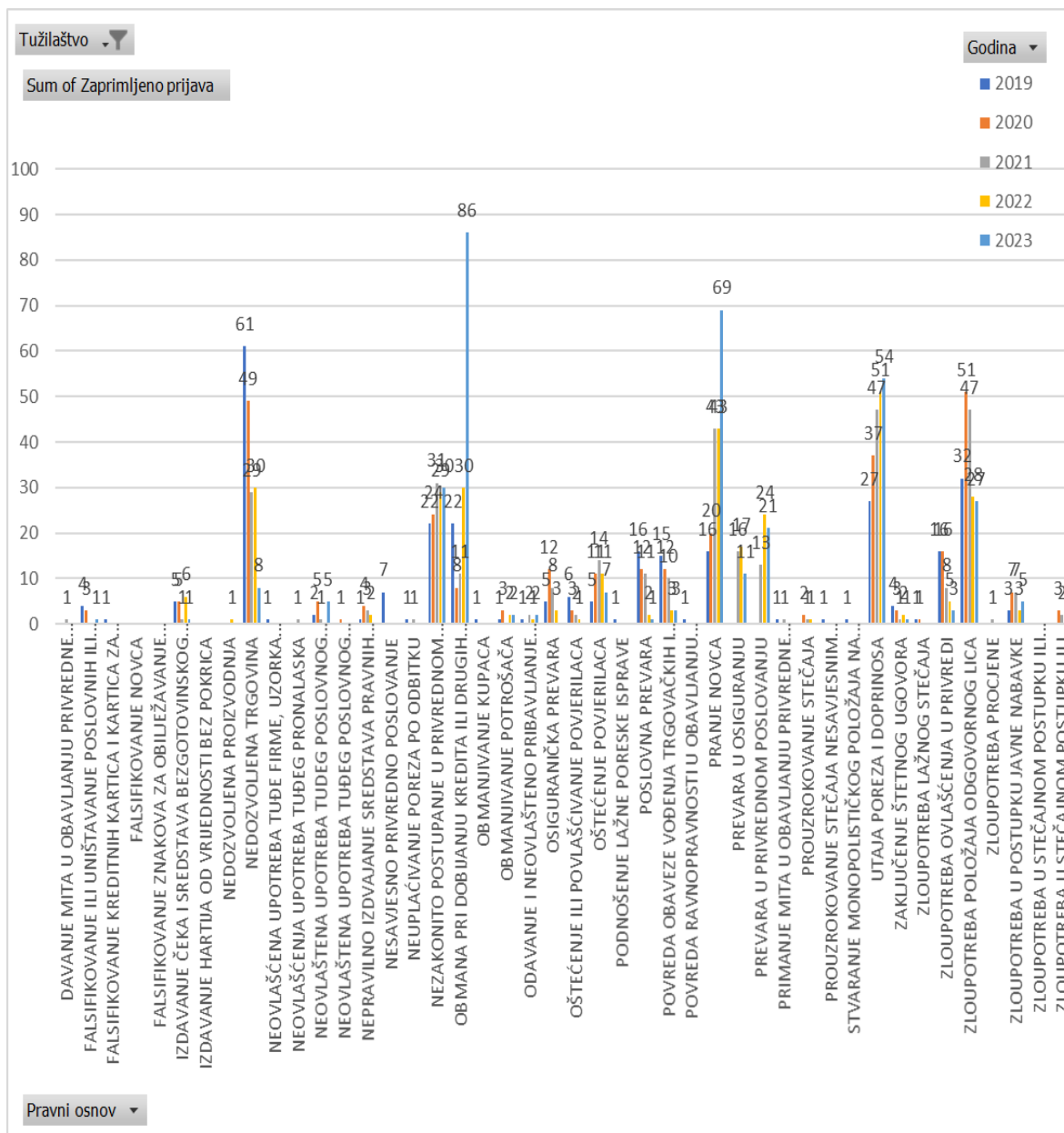
Tužilaštvo	Tužilaštva FBiH					Ukupno
	2019	2020	2021	2022	2023	
Potvrđene optužnice						
Pravni osnov						
KRIVOTVORENJE ILI UNIŠTENJE POSLOVNIH ILI TRGOVAČKIH KNJIGA ILI ISPRAVA	2	1	1		1	5
KRIVOTVORENJE KREDITNIH I OSTALIH KARTICA BEZGOTOVINSKOG PLAĆANJA			1			1
KRIVOTVORENJE VRIJEDNOSNIH PAPIRA		5		1		6

KRIVOTVORENJE ZNAKOVA ZA OBILJEŽAVANJE ROBE, MJERA I UTEGA	1					1
KRIVOTVORENJE ZNAKOVA ZA VRIJEDNOST		1				1
LAŽNI STEČAJ					1	1
NEDOZVOLJENA TRGOVINA	16	6	8	8	3	41
NEDOZVOLJENA TRGOVINA ZLATNIM NOVCEM I ZLATOM	1					1
NEDOZVOLJENO BAVLJENJE BANKARSKOM DJELATNOŠĆU					7	7
NEOVLAŠĆENA UPOTREBA TUĐE TVRTKE			2	1		3
NESAVJESNO PRIVREDNO POSLOVANJE	3	1	1			5
OBMANA KUPACA	2	2			1	5
OBMANA PRI DOBIJANJU KREDITA ILI DRUGIH POGODNOSTI	9	31	42	34	28	144
OŠTEĆENJE POVJERITELJA	4	2		1	1	8
POVREDA RAVNOPRAVNOSTI U VRŠENJU PRIVREDNE DJELATNOSTI			1			1
PRANJE NOVCA				1		1
PRIJEVARA U PRIVREDNOM POSLOVANJU	10	4	8	8	3	33
PROUZROKOVANJE STEČAJA	2		1			3
SKLAPANJE ŠTETNOG UGOVORA		2		1		3
ZLOUPOTREBA ČEKA I KARTICE		1		1	1	3
ZLOUPOTREBA OVLAŠTI U PRIVREDNOM POSLOVANJU	6	5	2	4	6	23
Grand Total	56	61	67	60	52	296

Izvor: Istraživanje autora

Što se tiče krivičnih prijava upućenih Tužilaštvima u RS-u, prijave krivičnih djela utaja poreza zauzimaju prvo mjesto, sa ukupnim brojem prijava za period 2019. – 2023.godine, 216. prijava, zatim prijave krivičnog djela pranja novca sa ukupnim brojem prijava za ovaj period 191. prijava, zatim zloupotreba položaja odgovornog lica, sa ukupnim brojem prijava za ovaj period 185. prijava. Svim ovim krivičnim djelima je zajedničko povećanje broja prijava iz godine u godinu. Prikaz svih prijavljenih krivičnih djela dat na slici ispod.

Slika 4. Prikaz krivičnih prijava po krivičnim djelima u Tužilaštvu RS-a za period 2019. – 2023.



Izvor: Istraživanje autora

Najveći broj potvrđenih optužnica se i odnosi na pranje novca i iznosi 234. (predmeti prenešeni iz prethodnih godina) što čini procenat od 122,51% procesuiranih krivičnih djela. Interesantan je podatak da od 216. krivičnih prijava za utaju poreza, potvrđene su optužnice samo u 28. predmeta, što čini samo 12,96% procesuiranih krivičnih djela. Slična je situacija i za zloupotrebu položaja odgovornog lica gdje je od 185. krivičnih prijava samo 26. potvrđenih optužnica, što čini 14,05% procesuiranih djela.

Tabela 6. Prikaz potvrđenih optužnica za prijavljena krivična djela u Tužilaštvu RS-a za period 2019. – 2023.

Tužilaštvo	Tužilaštva RS					
Sum of Potvrđene optužnice	Godina					
Pravni osnov	2019	2020	2021	2022	2023	Ukupno
FALSIFIKOVANJE ILI UNIŠTAVANJE POSLOVNIH ILI TRGOVAČKIH KNJIGA ILI ISPRAVA	2	2	1			5
IZDAVANJE ČEKA I SREDSTAVA BEZGOTOVINSKOG PLAĆANJA BEZ POKRIĆA		2			2	4
NEDOZVOLJENA TRGOVINA	28	26	35	11	9	109
NEOVLAŠTENA UPOTREBA TUDEG POSLOVNOG IMENA I DRUGE POSEBNE OZNAKE ROBE ILI USLUGA		1	1	1	2	5
NEPRAVILNO IZDVAJANJE SREDSTAVA PRAVNIH LICA	3	2	1	1		7
NEZAKONITO POSTUPANJE U PRIVREDNOM POSLOVANJU	4	3	5	3	8	23
OBMANA PRI DOBIJANJU KREDITA ILI DRUGIH POGODNOSTI	9	2	5	13	8	37
OBMANJIVANJE POTROŠAČA		1		1		2
ODAVANJE I NEOVLAŠTENO PRIBAVLJANJE POSLOVNE TAJNE					1	1
OSIGURANIČKA PREVARA	1	2	2	2	1	8
OŠTEĆENJE ILI POVLAŠĆIVANJE POVJERILACA	4		2	2		8
OŠTEĆENJE POVJERILACA	2	1	3	2	3	11
POVREDA OBAVEZE VOĐENJA TRGOVAČKIH I POSLOVNIH KNJIGA I SASTAVLJANJA FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA I NJIHOVO FALSIFIKOVANJE ILI UNIŠTAVANJE	5	6	1	3	1	16
PRANJE NOVCA	33	96	33	32	40	234
PREVARA U OSIGURANJU				1	3	4
PREVARA U PRIVREDNOM POSLOVANJU				3	2	5
PROUZROKOVANJE STEČAJA			1	1		2
UTAJA POREZA I DOPRINOSA	6	5	5	6	6	28
ZLOUPOTREBA OVLAŠĆENJA U PRIVREDI	6	2	8	1	3	20
ZLOUPOTREBA POLOŽAJA ODGOVORNOG LICA	2	3	5	10	6	26
ZLOUPOTREBA U POSTUPKU JAVNE NABAVKE	1		2		1	4
Grand Total	106	154	110	93	96	559

Izvor: Istraživanje autora

3.2. Uticaj krivičnih djela protiv privrede na društvo u BiH

Krivična djela protiv privrede utiču na više načina na društvo, prije svega utiču na poslovanje samog poslovnog subjekta kroz oštećenje: poslovnog subjekta, oštećenje povjerilaca,

oštećenje radnika, direktno utiče na državu gdje se oštećuje državni budžet, a u konačnici oštećuje i sve druge kategorije društva poput institucija/pojedinaca koje se finansiraju iz budžeta a osjete posljedice krivičnih djela (kultura, sport, socijalne kategorije, penzioneri, studenati, itd).

Osim što dovodi do oštećenja pojedinaca, kompanija, budžeta i drugih institucija, povećan nivo krivičnih djela, neprocesuiranje istih, dugo trajanje istraga, oslobađajuće presude, itd., izazivaju kod građana, investitora nepovjerenje u rad institucija. Bosna i Hercegovina, kao ionako kompleksna zemlja, sa presloženim državnim uređenjem, mora pod hitno raditi na uspostavi vladavine prava.

To je i jedna od 14. prioriteta koje je Evropska komisija navela u svom Mišljenju o napretku Bosne i Hercegovine na Evropskom putu. „Četiri godine nakon što je Evropska komisija usvojila Mišljenje o prijavi Bosne i Hercegovine za članstvo u EU, vlasti u BiH nisu napravile napredak u provođenju 14 ključnih prioriteta koji su postavljeni kao uslov za dalji napredak BiH u procesu EU integracija Na osnovu analize Transparency International u Bosni i Hercegovini, samo je jedan prioritet u potpunosti proveden i odnosi se na funkcionisanje Parlamentarnog odbora za stabilizaciju i pridruživanje, koji je uspostavljen ali se u prethodnom periodu nije sastajao, dok je u pet prioriteta realizacija započeta parcijalno“. (Transparency International, 2023.).

3.3. Prevencija krivičnih djela u BiH

U Bosni i Hercegovini se najviše priča o prevenciji korupcije kao najzastupljenijeg oblika iskorištavanja javnih resursa za vlastiti interes. Sljedeća stvar o kojoj se mnogo piše i priča je organizovani kriminal. Ni po jednoj ni po drugoj stvari, Bosna i Hercegovina nije na zavidnom nivou.

3.3.1. Prevencija korupcije

Prema Indexu percepcije korupcije (CPI), kojim se mjeri percepcija korupcije u javnom sektoru a na osnovu 13. nezavisnih studija i anketa stručnjaka i poslovnih subjekata, Bosna i Hercegovina za 2023. godinu ima CPI ocjenu 35., odnosno zauzimamo 108. mjesto od 180. zemalja u istraživanju. Indeks koristi skalu od 0. do 100., gdje 0. predstavlja najveći mogući stepen korupcije, dok 100. predstavlja potpuno odsustvo korupcije. U regionu, Bosna i Hercegovina ima najlošiju CPI ocjenu. Slijede je Srbija sa ocjenom 36., Albanija sa ocjenom 37., Kosovo sa ocjenom 41., Sjeverna Makedonija sa ocjenom 42., Crna Gora sa ocjenom 46., Hrvatska sa ocjenom 50., Slovenija sa ocjenom 56.

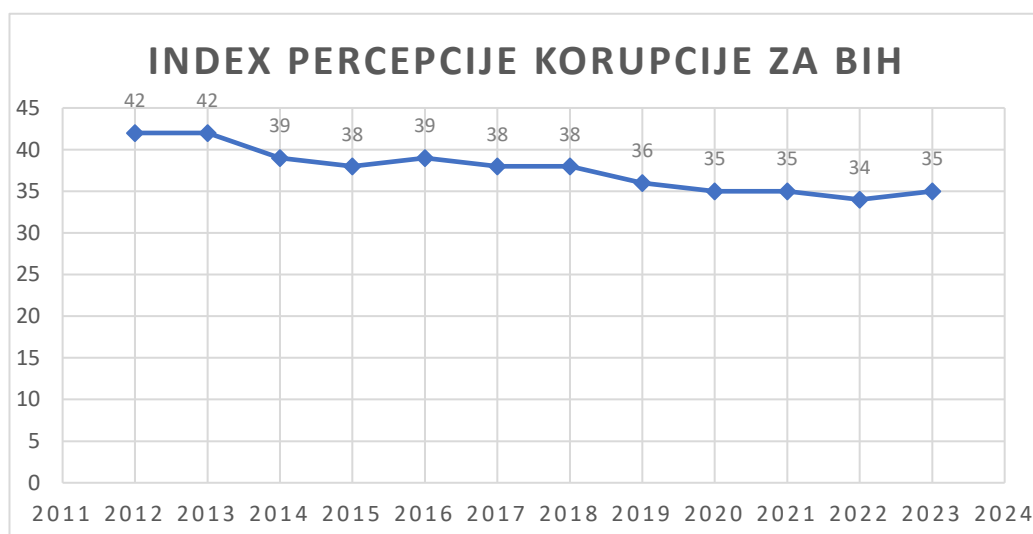
Preporuke date i ovim istraživanjem su sljedeće (Transparency International, 2023.):

- jačanje nezavisnost pravosudnog sistema;
- postizanje transparentnijeg pravosuđa;

- promocija integriteta i uvođenje mehanizama nadzora;
- promocija saradnje u pravosuđu;
- poboljšanje pristupa pravosuđu;
- proširenje nadležnosti u slučajevima visoke korupcije;

Na slici 5. daje se prikaz Indexa percepcije korupcije (CPI) za Bosnu i Hercegovinu za period 2012. godina do 2023. godina. Kao što se može vidjeti na slici 5., Bosna i Hercegovina je pala za 7 bodova, što nam govori da je stanje u BiH lošije danas nego prije 10. godina.

Slika 5. Index percepcije korupcije za BIH po godinama



Izvor: Transparency International BiH, (2023.)

U Bosni i Hercegovini, na državnom nivou, djeluje Agencija za prevenciju korupcije i koordinaciju borbe protiv korupcije (APIK), koja je nadležna za prevenciju korupcije i koordinaciju borbe protiv korupcije u institucijama javnog i privatnog sektora. Nažalost, institucije poput ove koje bi trebale biti stub odbrane protiv korupcije, tu ulogu ne ispunjavaju.

Najbolju ocjenu rada ove institucije je dao GRECO tim za evaluaciju u svom Izvještaju o napretku Bosne i Hercegovine, Peti krug, gdje se napominje da „APIK, koji bi trebao biti u središtu svih aktivnosti vezanih za prevenciju korupcije, nema kapacitet da pravilno obavlja svoje dužnosti i da je jedva operativan. Svi sagovornici su se složili da APIK ima samo ceremonijalnu ulogu i da nema jake resurse". (Vijeće Evrope, GRECO sekretarijat, 2023., str.19.)

APIK u svom izvještaju za period 01.08.2022. – 30.06.2023 ističe da u „drugom mandatu svog postojanja nije uspjela sačuvati poziciju relevantnog faktora u borbi protiv korupcije, iako je u mandatu nakon njenog osnivanja situacija bila puno optimističnija, te je uz to izgubila i povjerenja građana.“ (APIK, 2023. str. 3.)

U izvještajnom periodu od 01.08.2022. do 30.06.2023. godine APIK je zaprimio ukupno 91. podnesak sa indicijama koruptivnog ponašanja gdje je 37. prijava podneseno anonimno, a 54. prijave su podnesene sa poznatim identitetom. Najviše prijava ima za institucije sa javnim ovlaštenjima (46. prijava), pravosuđe (18. prijava), finansijski i privatni sektor (13. prijava), zdravstveni sektor (6. prijava), agencije za provedbu zakona (6.), obrazovne institucije (4.) a u vezi sa sljedećim krivičnim djelima i nepravilnostima u radu: primanje poklona i drugih oblika koristi, davanje poklona i drugih oblika koristi, zloupotreba položaja ili ovlaštenja, pronevjera u službi, prevara u službi, nesavjestan rad u službi, krivotorenje službene isprave, protuzakonita naplata i isplata, sukob interesa, nezakonito imenovanje te nepravilnosti u provođenju konkursne procedure. (APIK, 2023.)

Žalostan je podatak da od 91. prijave, izjašnjenje o istima su dostavile samo 34 različite institucije. Najviše odgovora je stiglo od tužilaštava, gdje je u 23. odgovora tužilaštava ocijenjeno kako u prijavama nisu navedene radnje na osnovu kojih bi nadležna tužilaštva mogla pokrenuti istragu.

Također, jedna od nadležnosti Agencije je i izrada Strategija za borbu protiv korupcije i Akcionih planova za prevenciju korupcije. Bosna i Hercegovina nije imala usvojenu Strategiju za borbu protiv korupcije 5. godina tj. od 2019. godine do 2024. godine, kada je istekla prethodna Strategija.

Vijeće Ministara Bosne i Hercegovine je na 52. sjednici, dana 18.06.2024. godine, usvojilo Strategiju i Akcioni plan za period 2024. – 2028. godina. Strategija za borbu protiv korupcije i Akcioni plan predviđaju koordinaciju i saradnju svih nivoa vlasti u vezi sa antikorupcijskim aktivnostima i politikama u BiH, te uključivanje svih aktera kako po horizontalnom tako i po vertikalnom principu u provođenju ovog antikorupcijskog dokumenta.

3.3.2. Prevencija organizovanog kriminala

O prevenciji organizovanog kriminala brinu različite institucije u Bosni i Hercegovini. Jedna od njih je Ministarstvo sigurnosti Bosne i Hercegovine koje je između ostalog nadležno za zaštitu i kontrolu graničnih prelaza i regulisanje prometa na istima, sprečavanje i otkrivanje učiniaca krivičnih djela terorizma, trgovine drogom, krivotvorenja domaće i strane valute, organizovanog kriminala, trgovine ljudima, itd.; Ministarstvo ostvaruje međunarodnu saradnju sa INTERPOL-om, SELEC-om, EUROPOL-om, MARRI a nedležno je i za organizaciju i usaglašavanje aktivnosti entitetskih ministarstava unutrašnjih poslova i BD BiH, forenzička ispitivanja i vještačenja.

U sastavu ovog ministarstva kao upravne organizacije su Direkcija za koordinaciju policijskih tijela Bosne i Hercegovine, Granična policija Bosne i Hercegovine, Državna agencija za istrage i zaštitu, Agencija za forenzička ispitivanja i vještačenja, Agencija za školovanje i stručno usavršavanje kadrova, Agencija za policijsku podršku i Služba za poslove sa strancima.

U izvještaju o izvršenju budžeta Ministarstva sigurnosti BiH za period 01.01.2023.-31.12.2023. se navodi da je sistematizacijom radnih mjesta predviđeno 249. radnih mjesta, a popunjen broj radnih mjesta je 175. što čini 70,28% popunjenost kapaciteta. (Ministarstvo sigurnosti, 2024.)

Ministarstvo sigurnosti BiH je u martu 2023. godine donijelo „Strategiju za borbu protiv organizovanog kriminala u BiH za period 2023. – 2026. godine“ kojom se „u skladu sa međunarodnim standardima i preporukama, u dužem vremenskom periodu predviđaju mogući trendovi i pravci razvoja organizovanog kriminala i definišu odgovarajući ključni ciljevi i mogućnosti institucija svih nivoa vlasti u Bosni i Hercegovini za njegovo predupređenje i smanjivanje na najmanju moguću mjeru. Takođe, Strategijom se definiše politika, pravac i metodologija državnih organa u borbi protiv organizovanog kriminala. Ključni ciljevi Strategije su:

1. Preveniranje organizovanog kriminala u svim njegovim oblicima;
 2. Otkrivanje i krivično gonjenje organiziranih kriminalnih grupa;
 3. Zaštita društva i ekonomije od organizovanog kriminala;
 4. Promocija saradnje i partnerstvo u oblasti borbe protiv organiziranog kriminala“.
- (Ministarstvo sigurnosti BiH, 2023., str. 9.)

3.4. Borba protiv kriminalnih aktivnosti u BiH

Jedna od nadležnost Državne agencije za istragu i zaštitu (SIPA) i Granične policije BiH, a koje djeluju pri Ministarstvu sigurnosti BiH, su i poslovi suzbijanja organizovanog kriminala na nivou BiH. Također, veliku ulogu u borbi protiv krivičnih djela igraju policijska tijela u okviru Ministarstava unutrašnjih poslova na entitetskom i kantonalnom nivou te Direkcija za koordinaciju policijskih tijela BiH u okviru kojeg postoji sektor za međunarodnu policijsku saradnju sa INTERPOL-om, EUROPOL-om i SELEC-om, kao i putem akreditovanih policijskih oficira za vezu u BiH.

Na poslovima suzbijanja privrednog kriminala, u okvirima svojih nadležnosti, uključeni su i Sud BiH i Tužilaštvo BiH, te Vrhovini sudovi FBIH i RS, apelacioni i osnovni sud BD, kantonalna/okružna javna tužilaštva, kantonalni/okružni/osnovni sudovi u FBIH i RS-u putem formiranih odjela u svom sastavu – Poseban odjel za organizovani kriminal, ekonomski kriminal i korupciju, uz napomenu da nema svako tužilaštvo ili sud uspostavljen ovaj odjel, primjer Vrhovni sud FBIH tek je u fazi uspostave ovakvog odjela.

U okviru nevladinog sektora i udruženja, na poslovima suzbijanja privrednog kriminala najaktivnije djeluje „Transparency International BiH“.

Podaci nadležnih agencija poput Porezne uprave, Finansijske policije, Državne agencije za sigurnost i zaštitu (SIPA), pokazuju godinama unazad povećanje broja kaznenih djela privrednog kriminala, organizovanog kriminala i korupcije.

Međutim, da bi se uspješno otkrila i dokazala krivična djela privrednog kriminala, neophodno je da u svim institucijama budu zaposlena lica koja su stručno osposobljena za te poslove (znanje, iskustvo, ambicija i dr.), što vrlo često nije slučaj. Postoji mali ili ograničeni broj kadrova koji su dovoljno ambiciozni, neustrašivi, željni dokazivanja da se energično suprotstave ovoj vrsti kriminala u bilo kojoj instituciji, a posebno u tužilaštvima jer upravo se takav kadar može kvalitetno i uspješno boriti protiv narastajućeg kriminala.

Nadalje, u tužilaštvima, iako su oformljeni posebni odjeli za borbu protiv organizovanog kriminala i korupcije, nije tako često prisutan slučaj da postoji dovoljan broj stručnog kadra koji može razumjeti privredni kriminal, pogotovo stručne računovodstvene izraze. Ekonomista u tužilaštvima a koji rade na istragama, kao stručni saradnici/savjetnici je jako malo (u Tužilaštvu ZDK zaposlen 1. ekonomista istražitelj), neka tužilaštva ih nemaju nikako. Iako tužioci prisustvuju mnogobrojnim edukacijama, rezultati rada tužilaštava, su vrlo često porazana, pa se susrećemo sa slučajevima nepodizanja optužnica, padanja podigutih optužnica, oslobađajućih presuda, uslovnih presuda, kazni zatvora do jedne godine koje se mogu otkupiti, itd.

OSCE (2024.) je predstavio „Izveštaj o praćenju sudskih postupaka na zapadnom Balkanu - S riječi na djela - Ocjena efikasnosti odgovora pravosuđa na krivična djela organizovanog kriminala i korupcije visokog nivoa“ za period praćenja sudskih postupaka od jula 2021. do marta 2024. godine a obuhvata zemlje zapadnog balkana i to Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Albanija, Kosovo i Sjeverna Makedonija.

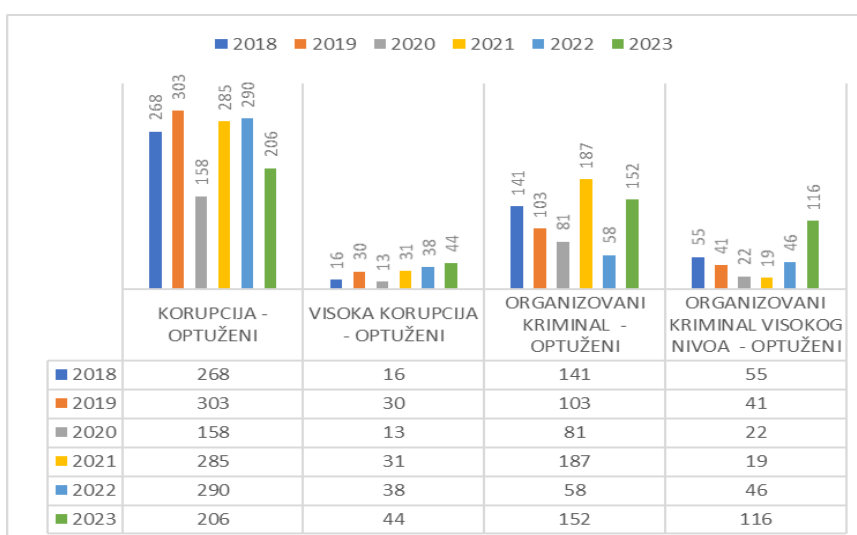
Izveštaj je obuhvatio predmete organizovanog kriminala i korupcije od potvrđivanja optužnice do pravosnažne presude i to po osnovu 3. kriterija: težina djela, status optuženog i da li predmet privlači medijsku pažnju. Projekat je „utvrdio systemske izazove prisutne u različitoj mjeri u svim jurisdikcijama koji ukazuju na niz pitanja, od individualne kompetentnosti do nedostataka na institucionalnom, zakonodavnom i strateškom nivou.“ (OSCE, 2024., str.14.)

Istraživanje je pokazalo da iako su napravljeni pomaci u BIH u smislu uspostavljanja posebnih odjela za borbu protiv organizovanog kriminala i korupcije u određenim tužilaštvima i sudovima, gdje su putem raznih projekata zaposlene i ekonomiste koje sudjeluju u istragama, međutim naglašava se da „uspostava specijaliziranih struktura sama po sebi ne predstavlja rješenje; potrebno je uskladiti niz drugih faktora, kao što je osiguranje dovoljnog broja kvalifikovanih sudija i tužilaca, specijalizovanih finansijskih stručnjaka i pravnih saradnika i savjetnika, te bliska saradnja sa specijalizovanim agencijama za provođenje zakona i drugim relevantnim organima.“ (OSCE, 2024., str. 54.) Također, u izvještaju se naglašava da u analiziranim predmetima su uočeni nedostaci i to.. „nejasni činjenični opisi; nedovođenje dokaza u vezu sa konkretnim optužbama; neslaganje činjeničnog opisa sa pravnom kvalifikacijom djela i nenavođenje informacija o finansijskoj koristi.,“ (OSCE, 2024., str. 56.)

U Izvještaju je analiziran broj optuženih lica u predmetima organizovanog kriminala, broj pravosnažnih presuda, te izrečene kazne za navedene predmete za period juli 2021. - mart 2024. godine.

Kao što se može vidjeti sa slike 6. ispod, optuženih za visoku korupciju u BiH je još uvijek mali broj. Podaci za period 2018. do 2023. godina pokazuju povećanje broja optuženih i ovaj broj se skoro utrostručio sa 16. osoba 2018. godine na 44. osobe 2023. godine. Što se tiče broja optuženih lica za organizovani kriminal i organizovani kriminal visokog nivoa, slika je šarolika. U posmatranom periodu 2018. – 2023. godina, najmanji broj optuženih lica je bio u 2022. godini, dok je u 2023. godini ovaj broj bio najveći i za jednu i za drugu grupu lica i to je broj optuženih lica skoro trostruko veći u 2023. godini u odnosu na 2022. godinu.

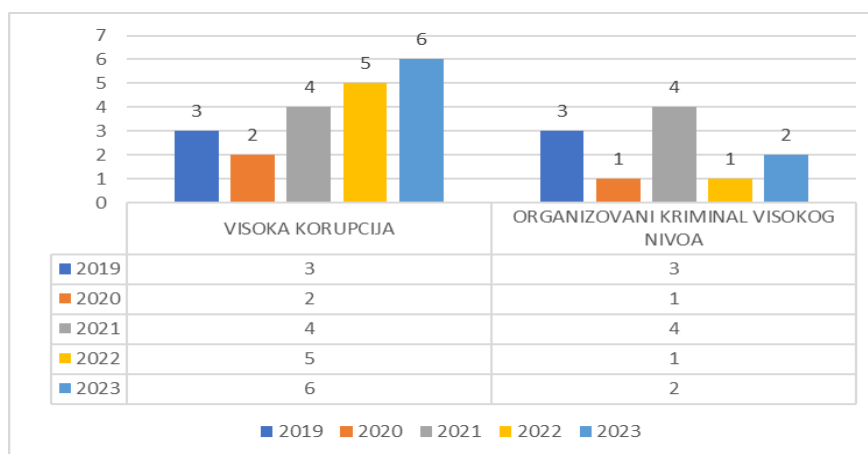
Slika 6. Broj optuženih lica u predmetima organizovanog kriminala i korupcije u BiH za period juli 2021. – mart 2024.



Izvor: OSCE, 2024.

U odnosu na broj optuženih lica, broj pravosnažnih presuda je poražavajući u predmetima visoke korupcije i organizovanog kriminala visokog nivoa. Jedini pozitivni pomak je da se broj pravosnažnih presuda u predmetima visoke korupcije uduplao, i to sa 3. pravosnažne presude u 2019. godini na 6. pravosnažnih presuda u 2023. godini.

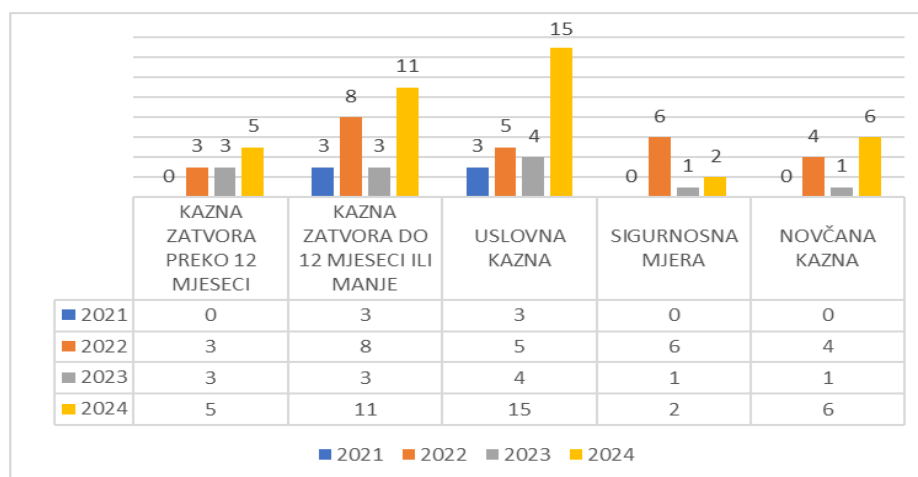
Slika 7. Broj pravosnažnih presuda u visokoprofiliranim predmetima u BIH za period juli 2021. - mart 2024.



Izvor: OSCE, 2024.

Preblaga kaznena politika prema počiniocima krivičnih djela samo ohrabruje iste da nastave raditi što su i radili. Podaci u tabeli ispod nam pokazuje da je, za praćeni period, najveći broj izrečenih kazni u pravosnažno okončanim predmetima u BIH je za uslovnu kaznu, i trend pokazuje povećanje broja kroz godine.

Slika 8. Kazne izrečene počiniocima u pravosnažno okončanim predmetima u BIH za period juli 2021. - mart 2024.



Izvor: OSCE, 2024.

Također, izraženo je i povećanje broja kazni zatvora do 12 mjeseci ili manje, i to sa 3. na 11. Iako je pohvalano povećanja broja izrečenih kazni, ipak izricanje uslovnih kazni ili kazni zatvora do 12. mjeseci, samo može pozitivno uticati na počionice da ponovo urade isto. Pa tako, od 25. osuđenih lica kojima je izrečena kazna zatvora u trajanju od 12. mjeseci ili kraće, 19. ih je tražilo da se kazna zatvora zamijeni novčanom, što je svakom od njih odobreno, uključujući i situacije kojima to nije bilo obavezno.

Situacija u ostalim analiziranim državama također nije bajna, pa tako u Albanije je praksa odugovlačenja suđenja jer se mjera pritvora uračunava u eventualnu kaznu zatvora, odsustva branilaca na zakazanim ročištima, netransparentnost u objavljivanju informacija na web stranicama, preopterećenost i nedovoljna znanja sudija itd. U Crnoj Gori npr. od 59. praćenih predmeta samo su 2. okončana za period juni 2021. – mart 2023. godine, pretjerano blaga kaznena politika, nemogućnost ulaženja u trag imovini stečenoj krivičnim djelom je jedna od najvažnijih zamjerki na rad pravosudnih organa u Crnoj Gori.

Navedeno istraživanje je samo još jedan u nizu izvještaja koji pokazuju slabost institucija u BiH u borbi protiv organizovanog kriminala i korupcije.

4. ULOGA INSTITUCIJA U PROCESUIRANJU KRIVIČNIH DJELA

U procesuiranju krivičnih djela značajnu ulogu imaju institucije poput Ureda za reviziju na državnom i entitetskim nivoima, Porezne uprave na entitetskim nivoima, SIPA i UINO koje djeluju na državnom nivou a čiji značaj će biti prezentovan u nastavku ovog poglavlja.

4.1. Uloga i značaj Ureda za reviziju na području BiH

Uredi za reviziju u našoj državi postoje na državnom nivou, na nivou entiteta i nivou Brčko distrikta, apolitične su institucije, na čiji rad ne mogu uticati političke stranke, vladajuće strukture i pojedinci, ne podliježu upravljanju i kontroli bilo koje institucije ili pojedinca. Zajednička uloga svake od ovih institucija je provođenje postupka provjere i ocjene rada institucija koje su osnovane s ciljem da služe građanima ove države.

Uredi za reviziju Bosne i Hercegovine, Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske osnovani su i počeli sa radom 2000. godine

1. Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine (VRI BiH);
2. Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (VRI FBiH);
3. Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (GSRJS RS);

U 2007. godini, osnovan je Ured/kancelarija za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH (VRI BD) a koji pokriva sve javne institucije u distriktu.

Na osnovu važećih zakona, VRI BiH, VRI FBiH i GSRJS RS ostvaruju saradnju putem Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju BiH. Zakonima nije predviđeno učešće Ureda za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH, ali isti učestvuje u aktivnostima Koordinacionog odbora u svojstvu posmatrača.

Putem finansijske revizije, revizije učinka ili drugih specifičnih revizija osiguraju se nezavisna mišljenja o izvršenju budžeta, finansijskim izvještajima, korištenju resursa i upravljanju državnom imovinom budžetskih i javnih institucija u državi. Svojim izvještajima

doprinosu pouzdanom obavještanju o korištenju budžetskih sredstava, transparentnom i kvalitetnom upravljanju javnim prihodima, upravljanje troškovima i imovinom u državi.

Uredi za reviziju na svim nivoima vlasti već godinama ukazuju putem svojih revizorskih izvještaja na neregularnosti u javnim institucijama. U zakonima o osnivanju ovih ureda, predviđeno je da za sve institucije, gdje su uočena kršenja zakona, o istome obavijeste nadležne institucije za sprovođenje zakona (Parlamente, vlade, tužilaštva, ministarstva finansija, itd).

Oni koji bi trebali reagovati, kao korektivni faktor na nezakonita postupanja, su prije svega Parlamenti, Vijeće ministara, entitetske vlade, nadležna ministarstva finansija jer su upravo oni ti koje postavljaju svoje ljude da upravljaju određenim institucijama u BiH. Kako je godinama unazad primjećeno da ove institucije ne reaguju, tj. ne koriguju rad ovih institucija, Uredi za reviziju za negativne revizorske izvještaje dostavljaju nadležnim tužilaštvima prijave kako bi isti mogli biti istraženi i procesuirani. Međutim, tužilaštvo na državnom nivou kao i tužilaštva na entitetskom/kantonalnom nivou, najčešće odbacuju prijave ureda.

Nezavisni tim stručnjaka SIGMA-e (Zajednička inicijativa Evropske unije i Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj - OECD) je 2005. godine proveo prvu profesionalnu ocjenu rada tri postojeće revizijske institucije u BiH. Druga profesionalna ocjena rada SIGMA-e je provedena u periodu 2011- 2012. godine i tada je uključen i VRI BD. U izvještaju o kolegijalnom pregledu date su brojne preporuke, koje su se uglavnom odnosile na (SIGMA, 2020.):

- pravni okvir, naročito jačanje neovisnosti ureda za reviziju;
- jačanje uloge Koordinacionog odbora, popunjavanje radnih mjesta i rukovođenje u uredima za reviziju;
- razvoj strateškog planiranja;
- jačanje procesa revizije, kroz pristup koji više strateški, poboljšani procesi revizije (uključujući osiguranje kvaliteta) i izvještavanje;
- revidiranje i prilagođavanje standarda revizije, priručnika i metodologija;
- izrada procjene potreba za obukom i profesionalnim usavršavanjem, planiranje i implementacija;
- jačanje uključivanja vanjskih aktera (stakeholdera).

Od profesionalne ocjene rada (kolegijalnog pregleda) provedene 2012., uredi za reviziju su nastavili razvijati i jačati eksternu reviziju u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini (BiH). Uredi za reviziju su osmislili prakse koje su jedne od najjačih u regiji. Međutim, još uvijek postoje neki važni izazovi i područja za poboljšanje.

Najvažniji zaključci iz izvještaja SIGMA - Profesionalna ocjena rada (Peer Review) vrhovnih revizijskih institucija (2020.) odnose se na :

1. Zaštita ureda za reviziju na Vrhovnom sudu od uplitanja u njihovu neovisnost nije regulirana niti u zakonima o VRI niti u bilo kojem drugom zakonu – pokušano je 2009. godine da se odredbe o revizorskoj instituciji integrišu u Ustav BIH međutim do danas to isto nije realizovano;
2. Finansijska neovisnost VRI – iako VRI imaju ovlaštenje da direktno dostave nacrt budžeta nadležnom parlamentarnom tijelu, što u principu omogućava pozitivno razmatranje zahtjeva, bez direktnog uplitanja izvršne vlasti, Ministarstvo finansija FBiH (FBiH MF) nije poštivalo zakon u dva navrata tokom zadnje tri godine te je za 2017. godinu smanjen budžet VRI FBIH, uz saglasnost Parlamenta te ponovo 2019. godine je smanjen budžet VRI FBIH za 771.741,00 KM (prvobitni zahtjev za smanjenje je bio na iznos 185.250,00 KM). GSRJS RS je u najboljem položaju obzirom da generalni revizor raspolaže sredstvima i vrši plaćanja, a ne Ministarstva finansija kako je to slučaj u drugim VRI. Također, VRI BIH se tretira kao bilo koja druga budžetska institucija u državnom budžetu, pa sve i one najsitnije izmjene u budžetskim linijama, trebaju odobrenje Ministarstva finansija i trezora BIH, što narušava njihovu neovisnost.
3. Ljudski resursi - U slučaju VRI FBiH i GSRJS RS, ljudski resursi predstavljaju značajan ograničavajući faktor. VRI FBiH i GSRJS RS imaju sistematizacije radnih mjesta koje broje 140. i 95. navedenim redoslijedom, ali stvarni broj uposlenih na radnom mjestu je oko 65. za oba ureda. Iako su oba ureda za reviziju dogovorila planove sa svojim parlamentom/skupštinom o povećanju broja uposlenih u naredne tri godine, ograničenja u pogledu ljudskih resursa predstavljaju prepreku djelotvornom ispunjavanju njihovih revizorskih mandata, a samim tim i njihovoj neovisnosti
4. Neobaveznost revizije – u slučaju VRI FBiH i GSRJS RS ne postoji obaveza godišnje revizije za lokalne uprave, kantone, vanbudžetske fondove i fondove, zavode, agencije i javna preduzeća koje finansira vlada, te uredi za reviziju sami odlučuju o odabiru ovih klijenata revizije u okviru svog godišnjeg procesa planiranja;

U SIGMINOJ ocjeni rada VRI (2020.), posebno je obrađena tema upravlja ljudskim resursima gdje se analizirala funkcija ljudskih resursa, politike i procedure upravljanja ljudskim resursima, planiranje ljudskih resursa te obuke i stručno osposobljavanje u VRI u BIH. Ono do čega je tim za profesionalnu ocjenu rada došao do zaključka jeste da u VRI ne postoji zvanična politika zadržavanja radnika, uredi za reviziju nemaju formalno ocjenjivanje zaposlenika niti sisteme ocjene učinka koji su operativni, zapošljavanje novih zaposlenika u VRI BIH i VRI FBIH je u par navrata bilo „opstruirano“, zahtjevi za zapošljavanje novih kadrova su od strane nadležnih institucija su znali bili ili odbijeni ili samo djelimično ispunjeni.

Iako sistematizacije radnih mjesta predviđaju značajno veći broj zaposlenih (poređenje sa sistematizacijom iz 2018. godine), podaci o broju zaposlenih na 31.12.2018. godine iz SIGMA izvještaja, te dopunjeni podaci autora iz 2023. godine pokazuju da još uvijek nedostaje kadrova u VRI. Interesantan je podatak da jedino GRSJS RS u svojim kadrovima ima zaposlene forenzičke računovođe. Prikaz u tabeli 7.

Tabela 7. Prikaz broja zaposlenih u odnosu na broj sistematizovanih radnih mjesta u VRI u BIH

Institucija	Sistematizacija 2018. godina	Zaposleni na dan 31.12.2018.	Zaposleni na dan 31.12.2023.
VRI BIH	92	59	67
VRI FBIH	144	66	81
GSRJS RS	94	69	85
VRI BD	15	13	12

Izvor: SIGMA - Profesionalna ocjena rada (Peer Review) vrhovnih revizijskih institucija (2020. str. 36.), dopunjeno istraživanjem autora za 2023. godinu.

SIGMA preporuke vezano za zapošljavanje novih kadrova su sljedeće:

- Uredi za reviziju trebaju preispitati djelotvornost i učinkovitost procesa zapošljavanja. Naprimjer, kvalitet procesa odabira mogao bi se poboljšati uključivanjem provjera vještina kandidata, a efikasnost procesa mogla bi biti unaprijeđena time što će se u proces odabira uključivati manje (revizorskog) osoblja.
- Uredi za reviziju trebaju razmotriti povećanje obuhvata koji imaju objave o upražnjenim radnim tako što će koristiti i druge kanale - osim dnevnih novina i web stranice za zapošljavanja - kao što su akademska zajednica, društveni mediji i strukovne/profesionalne organizacije. (SIGMA - Profesionalna ocjena rada (Peer Review) vrhovnih revizijskih institucija. 2020., str. 44.)

SIGMA preporuke vezano za profesionalni razvoj zaposlenih su sljedeće:

- Uredi za reviziju trebaju izraditi politiku profesionalnog razvoja sa fokusom na stručno usavršavanje pojedinačnih članova osoblja (revizorsko i nerevizorsko osoblje).
- Uredi za reviziju trebaju razviti kapacitete za ljudske resurse koji bi konkretno trebali biti odgovorni za izradu, organiziranje, monitoring i evaluaciju politika i programa profesionalnog razvoja
- Uredi za reviziju trebaju izraditi plan obuke i razvoja uposlenika na osnovu sveobuhvatnije procjene potreba onoga što institucija želi postići, kako to želi uraditi, koje kompetencije uposlenici imaju i trebaju, razvojne potrebe svakog uposlenika, uključujući razvoj rukovođenja/menadžmenta, IT, etiku, i meke vještine. (SIGMA - Profesionalna ocjena rada (Peer Review) vrhovnih revizijskih institucija. 2020., str. 45.)

4.1.1. Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine

Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine je osnovan 2000-te godine čija je nadležnost revidiranje institucija Bosne i Hercegovine poput Parlamenta BIH, Predsjedništva, Vijeće

ministara i budžetskih institucija, vanbudžetska sredstva koja mogu biti predviđena Zakonom; sredstva koja su kao zajam ili grant za BiH međunarodna tijela i organizacije osigurali nekoj instituciji ili projektu u BiH, sredstva osigurana iz Budžeta bilo kojoj drugoj instituciji, organizaciji ili tijelu, kompanije u kojoj država ima vlasnički udio od 50% plus jednu dionicu ili više, sve finansijske, administrativne i druge aktivnosti, programe i projekte kojima upravlja jedna ili više institucija i tijela BiH, uključujući procesuiranje i prihode od prodaje imovine, privatizacija i koncesija.

Ured, kroz provođenje revizija, osigurava nezavisna mišljenja o izvršenju budžeta i finansijskim izvještajima, korištenju resursa i upravljanju državnim svojinom unutar vlade i javnih institucija u BiH. Time Ured za reviziju doprinosi pouzdanom izvještavanju o izvršenju odgovarajućih budžeta i transparentnom i kvalitetnom upravljanju javnim prihodima, troškovima i vlasništvom u BiH. Ured za reviziju o svojim nalazima i preporukama informiše odgovorne institucije i javnost kroz blagovremeno i javno objavljivanje izvještaja o reviziji. (Ured za reviziju institucija BIH)

VRI BIH je u toku 2023. godine dostavio Parlamentarnoj skupštini BIH 74. izvještaja o izvršenoj finansijskoj reviziji u 2022. godini, od čega 11. izvještaja finansijske revizije je sa mišljenjem sa rezervom. Dom naroda je donio zaključak da se svih 11. izvještaja dostavi nadležnom tužiocu radi utvrđivanja eventualne krivične odgovornosti. (VRI BIH, 2024., str.19.)

Za razliku od 2023. godine, u izvještajima o radu VRI BIH za 2021. i 2022. iako je VRI BIH izdao 8. mišljenja sa rezervom uz skretanje pažnje za 2022. godinu i 5. mišljenja sa rezervom uz skretanje pažnje (od 74. obavljene finansijske revizije) i nijedan negativan izvještaj, u svom izvještaju ne navode da su iste dostavili nadležnom tužilaštvu.

Značajno je istaknuti da su predstavnici Ureda za reviziju institucija BIH u 2021. i 2022. godini, a okviru djelovanja Radne skupine za unapređenje rezultata procesa revizije u okviru projekta „Efikasnija javna revizija za smanjenje korupcije u Bosni i Hercegovini“ finansiranog od strane Švedske agencije za međunarodni razvoj i saradnju i Švedske ambasade u BIH, realizovali obuke za tužioce, sudije i istražitelje na nivou institucija BiH, čime je cilj jačanje kapaciteta za efikasnije korištenje revizorskih izvještaja kao izvora informacija u istražnim postupcima.

Koliko ova obuka nije ostvarila željeni efekat a posebno na tužioce, govore nam podaci u narednom poglavlju rada.

4.1.2. Ured za reviziju institucija Federacije Bosne i Hercegovine

Ured za reviziju institucija FBIH, sa sjedištem u Sarajevo, je vrhovna institucija za reviziju svih javnih institucija na području FBIH, poput Parlamenta FBIH, Predsjednika FBIH, Vladu FBIH i ministarstva vlade FBIH, javne fondove, zavode i agencije, skupštine i vlade kantona na području FBIH, Općine na teritoriju FBIH, sve budžetske institucije koje se

direktno finansiraju iz budžeta koji usvaja parlament, skupštine kantona i općinska vijeća, preduzeća u kojoj država ima vlasnički udjel od 50% plus jednu dionicu i sve druge finansijske, administrativne i druge aktivnosti, projekte, programe vezane za institucije navedene iznad.

Ured za reviziju FBIH svoje izvještaje o izvršenoj reviziji dosavlja revidiranoj strani, Parlamentu FBIH, Vladi FBIH i Predsjedniku FBIH, Ministarstvu finansija FBIH a kada postoje indicije o postojanju značajnog kršenja zakona, Ured je u obavezi obavijestiti nadležne institucije za provođenje zakona. (Ured za reviziju FBIH).

Kako su godinama revizorske institucije pod pritiscima političara zbog javnog objavljivanja svojih revizorskih izvještaja, te bile sankcionisane restrikcijama finansiranja, zapošljavanja, a uz to uredi nisu imali nikakvu podršku niti mehanizam da „natjeraju“ revidirane institucije na usvajanje i primjenjivanje preporuka, uredi su bili primorani skrenuti pažnju i javnim objavljivanjem publikacija.

Tako je Ured za reviziju institucija FBIH prvi put 2023. godine objavilo publikaciju na teme neprovođenja istraga od strane tužilaštava protiv odgovornih lica za kršenje zakona za period 2016. – 2022. godine, pa onda u decembru 2023. godine publikaciju na temu kršenja zakona o javnim nabavkama za period 2022. godina, i u martu 2024. godine drugi dio publikacije na teme neprovođenja istraga od strane tužilaštava za period mart 2023. – februar 2024. godina.

Prema Publikaciji Ureda za reviziju institucija FBIH pod nazivom „Izvještaji finansijske revizije za koje su tužilaštva donijela odluke o neprovođenju istrage 2016.–2022.“ a koja je izdata u martu 2023. godini, za ovaj period urađeno je više od 520 revizija sa više od 8.900 preporuka u cilju uklanjanja nepravilnosti i slabosti. Nadležnim tužilaštvima u FBIH dostavljeno je 115. negativnih revizorskih izvještaja ukazujući na značajne nepravilnosti i razloge kvalifikacija za data mišljenja revizora, a za koje su nadležna kantonalna tužilaštva donijela „odluku o neprovođenju istrage“.

U publikaciji „Izvještaji finansijske revizije za koje su tužilaštva donijela odluke o neprovođenju istrage 2016.–2022.“ se navodi „Najznačajniji nalazi koji su uticali na data mišljenja odnosili su se na: raspodjelu sredstava tekućih transfera bez jasno utvrđenih kriterija, nedostatak adekvatnog nadzora nad trošenjem tih sredstava, neprovođenje postupaka javnih nabavki u skladu sa Zakonom o javnim nabavkama, netransparentan prijem u radni odnos, neuplaćivanje poreza i doprinosa na isplaćene plaće, neprimjenjivanje odredbi Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja, što je imalo za posljedicu da nisu realno iskazana sredstva, obaveze, prihodi, rashodi, finansijski rezultat, a samim tim i kapital.“ (VRI FBIH, 2023., str. 13.)

U publikaciji se poimenično navodi 58. revidiranih javnih institucija, sa objašnjenjima za šta su tačno dobili negativno revizorsko mišljenje ili mišljenje sa rezervom, te odgovori

kantonalnih tužilaštava na ista. Ured za reviziju FBIH navodi da su razlozi objavljivanja ove publikacije upravo potreba za sinhronizovanim djelovanjem svih institucija u lancu odgovornosti kako bi se uspostavila vladavina zakona i demokratski sistem.

Publikacija „Revizorski izvještaji za koje su tužilaštva donijela odluke o neprovođenju istrage – II dio“, objavljena u martu 2024. godine. Ova publikacija je nastavak prve objavljene publikacije ovog tipa iz 2023. godine i prati status izvještaja finansijske revizije i revizije učinka koji su se u periodu od marta 2023. do februara 2024. godine nalazili u tužilaštvima na nadležnom postupanju. Radi se o 70. izvještaja finansijske revizije, od kojih su 54. bili dostavljeni tužilaštvima u ranijem periodu, odnosno do kraja 2022. godine, za koja nisu zaprimljeni odgovori o postupanju do objavljivanja prve publikacije, te dodatnih 16 izvještaja dostavljenih u toku 2023. godine.“ (VRI FBIH, 2024., str. 9.).

Tužilaštva su do momenta sačinjavanja ove publikacije, odgovorili na 47. od 70. revizorskih izvještaja, gdje su za 24. revizorska izvještaja donijeli „odluku o neprovođenju istrage“ odnosno „obustavi istrage sa izvodima tužilačkih oduka.“ Za ostale revizorske izvještaje, tužilaštva su odgovorili ili da su u fazi provjere iz prijave, u fazi otvoren, u fazi donošenja konačne odluke, u fazi istrage, itd.

Kako da se ne pitamo šta su razlozi neprovođenja postupaka, kada očito postoje kršenja brojnih zakona poput Zakona o računovodstvu i reviziji, Zakona o doprinosima, Zakona o porezu na dobit, Zakona o porezu na dohodak, Zakona o javnim nabavkama i mnogih drugih zakona. Kako po tužilaštvima ne postoje krivična djela utaje poreza, izrade lažne bilanse, zlobupotrebe položaja, zloupotreba ovlasti u privrednom poslovanju, itd.?

4.1.3. Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske

Glavna služba za reviziju javnog sektora RS-a, sa sjedištem u Banja Luci, je ovlaštena da, vrši reviziju Narodne skupštine RS-a, Kabineta predsjednika RS-a, Generalni sekretarijat Vlade RS-a, ministarstva i druge republički organi, Vijeće naroda RS-a, sve druge budžetske institucije koje se finansiraju iz budžeta, fondove i druge vanbudžetske institucije ustanovljene zakonom, budžete opština i gradova, sva sredstva dodijeljena bilo kojoj instituciji za implementaciju projekata od strane međunarodne organizacije, kao zajam ili donacija za RS, sredstva dodijeljena instituciji ili organizaciji iz budžeta. Glavna revizorska služba je također ovlaštena za reviziju javnih institucija, javnih i drugih preduzeća, sve finansijske, administrativne i druge poslove programe i projekte kojima upravlja jedna ili više institucija. Glavna revizorska služba je dužna da završni izvještaj dostaviti instituciji u kojoj je revizija obavljena, Narodnoj skupštini, Vladi, Predsjedniku RS, javnom tužiocu RS-a, Ministarstvu unutrašnjih poslova RS-a i drugim institucijama po potrebi.

GSRJS RS-a u svom „Godišnjem revizorskom izvještaju za 2021. godinu“ a koji se sačinjava za period 01.09.2020. – 31.08.2021. godine objavila da je obavila 74. finansijske revizije, sa izdata 2. negativna mišljenja i 35. mišljenja sa rezervom, te 74. revizije usklađenosti, sa izdim 1. negativnim mišljenjem i 43. mišljanja sa rezervom. (GSRJS RS, 2021.)

Prema Izvještaju o radu tužilaštva RS-a, u toku 2021. godini, od strane GSRJS RS-a je dostavljeno 2. negativna revizorska izvještaja (oba dostavljena okružnim tužilaštvima), za 5. negativnih revizorskih izvještaja je donešena naredba o nesprovođenju istrage, dok je 6. revizorskih izvještaja i dalje u radu. U toku 2021. ni jedna optužnica nije podignuta za negativne revizorske izvještaje. (Republičko javno tužilaštvo RS-a, 2022.)

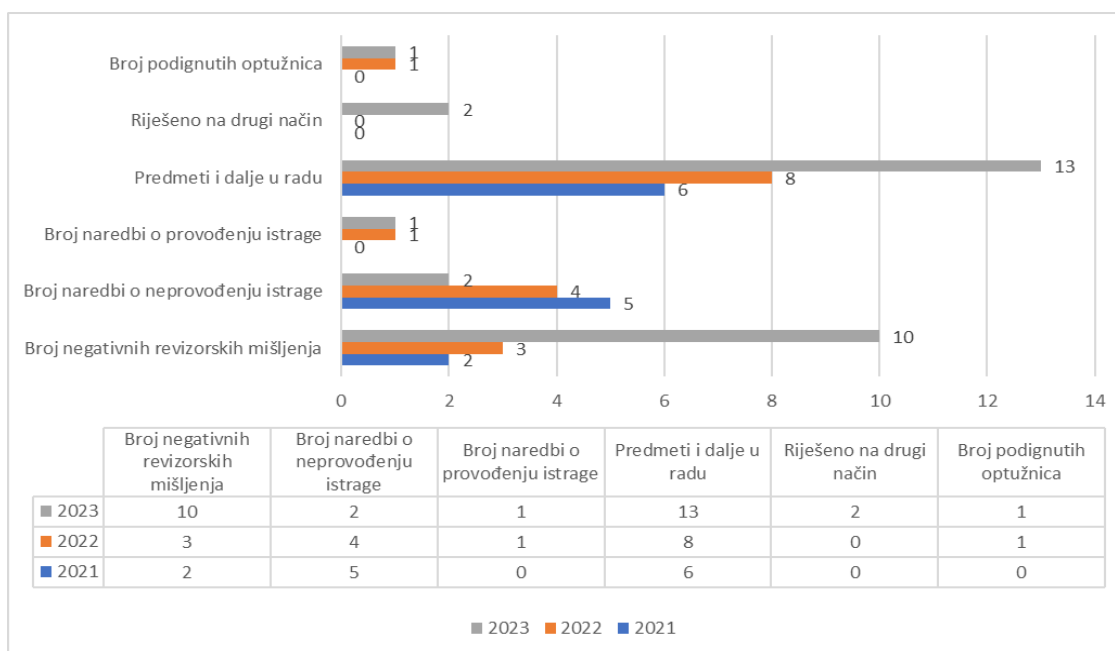
GSRJS RS-a u svom „Godišnjem revizorskom izvještaju za 2022. godinu“ a koji se sačinjava za period 01.09.2021. – 31.08.2022. godine objavila da je obavila 73 finansijske revizije, sa izdatim 1. negativnim mišljenjem i 37. mišljenja sa rezervom, te 73. revizije usklađenosti, sa izda 2. negativna mišljenja i 39. mišljanja sa rezervom. (GSRJS RS, 2022.)

Prema Izvještaju o radu tužilaštva RS-a, u toku 2022. godini, od strane GSRJS RS-a je dostavljeno 3. negativna revizorska izvještaja (dva dostavljena okružnim tužilaštvima, jedan dostavljen Posebnom odjeljenju za suzbijanje korupcije, organizovanog i najtežih oblika privrednog kriminala. Okružna tužilaštva su u toku 2022. godine po dostavljenim negativnim revizorskim izvještajima, za 4. izvještaja donijeli naredbu o nesprovođenju istrage, 1. naredbu o provođenju istrage, a 8. izvještaja je i dalje u radu. U 2022. godini je podignuta 1. optužnica po dostavljenim negativnim revizorskim izvještajima. (Republičko javno tužilaštvo RS-a, 2023.)

GSRJS RS-a u svom „Godišnjem revizorskom izvještaju za 2023. godinu“ a koji se sačinjava za period 01.09.2022. – 31.07.2023. godine objavila da je obavila 71 finansijsku reviziju, sa izdatih 6. negativnih mišljenja i 36. mišljenja sa rezervom, te 71. revizije usklađenosti, sa izda 4. negativna mišljenja i 46. mišljanja sa rezervom. Prema Izvještaju o radu tužilaštva RS-a, u toku 2023. godini, od strane GSRJS RS-a je dostavljeno 10. negativnih revizorskih izvještaja od kojih je 8. prenešeno iz prošle godine. (GSRJS RS, 2023.)

Okružna tužilaštva su u toku 2023. godine po dostavljenim negativnim revizorskim izvještajima, za 2. izvještaja donijeli naredbu o nesprovođenju istrage, 1. naredbu o provođenju istrage, 2. su riješena „na drugi način“, a 13. izvještaja je i dalje u radu. U 2023. godini je podignuta 1. optužnica po dostavljenim negativnim revizorskim izvještajima. (Republičko javno tužilaštvo RS-a, 2024.)

Slika 9. Dostavljeni negativni revizorski izvještaji i postupanja u Tužilaštvima RS-a za 2021., 2022. i 2023. godinu



Izvor: Istraživanje autora

Kao što se može vidjeti iz izvještaja tužilaštava u RS-u prateći po godinama, broj neriješenih predmeta se iz godine u godinu povećava, sa 6. u 2021. godini na 13. u 2023. godini. Zanimljivo je i to da u 2022. i 2023. godini ima podignuta samo po jedna optužnica od ukupno dostavljenih negativnih revizorskih izvještaja. Prikaz dat na slici ispod.

4.1.4. Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH

Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH je osnovan 2007. godine i obavlja reviziju javne uprave i institucija u BD BiH. Ured za reviziju svake godine vrši reviziju javne uprave, Skupštine Brčko distrikta BiH, pravosudnih institucija, javnih fondova, zavoda, drugih institucija koje se financiraju iz budžeta Brčko distrikta BiH, javnih preduzeća, preduzeća u kojima Distrikt ima vlasnički udio preko 50%, institucija ili aktivnosti koje dobijaju budžetka sredstva ili donirana sredstva drugih nivoa vlasti iz zemlje ili inostranstva bilo kao zajam ili nepovratna sredstva za Brčko distrikt BiH.

Ured za reviziju provodi revizije (finansijska revizija, revizija učinkovitosti i revizija usklađenosti) i putem pravovremenih i kvalitetnih izvješća o reviziji, permanentno izvještava Skupštinu Brčko distrikta BiH, informira Vladu Brčko distrikta BiH, druge nadležne institucije i tijela i javnost uopće, o načinu upravljanja javnim sredstvima, odnosno o tome da li se javnim sredstvima upravlja na zakonit, ekonomičan, efikasan i učinkovit način.

4.2. Uloga i značaj Finansijske policije FBiH

Finansijska policija je osnovana još 1992. godine usvajanjem Uredbe sa zakonskom snagom o Službi društvenog knjigovodstva kao posebna organizaciona jedinica Službe društvenog knjigovodstva Republike Bosne i Hercegovine. Usvajanjem Uredbe sa zakonskom snagom o Finansijskoj policiji u februaru 1995. godine, Finansijska policija se osniva kao organ državne uprave u sastavu Ministarstva finansija Republike Bosne i Hercegovine, da bi usvajanjem Zakona o Finansijskoj policiji iz februara 1995. godine, Finansijska policija bila osnovana kao tijelo državne uprave u sastavu Ministarstva finansija FBiH.

Finansijska policija FBiH vrši upravne i druge stručne poslove inspekcijskog nadzora kod pravnih i fizičkih osoba u skladu sa odredbama Zakona o Finansijskoj policiji, Zakona o deviznom poslovanju, Zakona o sprečavanju pranja novca i finansiranja terorističkih aktivnosti, Zakona o krivičnom postupku FBiH, Zakona o krivičnom postupku BiH gdje su od 2003. godine inspektori Finansijske policije FBiH pozicionirani kao ovlaštena službena lica, a Finansijska policija kao organ za provođenje Zakona u BiH te Zakona o oduzimanju nezakonito stečene imovine krivičnim djelom gdje je uvođenjem ovog zakona 2014. godine Finansijskoj policiji FBiH dato ovlaštenje da provodi finansijske istrage radi identificiranja, osiguranja i oduzimanja nezakonito stečene imovine odnosno imovine stečene krivičnim djelom.

Od tada su ovlaštena službena lica Finansijske policije FBiH nadležnim tužilaštvima različitih nivoa nadležnosti formirala i uputila veliki broj Izvještaja o postojanju osnova sumnje o počinjenju krivičnog djela, a neka od najpoznatijih je Aluminij d.d. Mostar,

Od 2000. do 2004. godine, u okviru Finansijske policije FBiH formiran je prvi Ured za sprečavanje pranja novca koji je po ocjeni domaćih i međunarodnih institucija uspješno funkcionisao do momenta kada je formirana Državna agencija za istrage i zaštitu (SIPA) na državnom nivou. Od 2006. godine glavne aktivnosti Finansijske policije FBiH su usmjerene na realizaciju strateških i programskih ciljeva i aktivnosti Vlade FBiH i Federalnog ministarstva finansija.

U članu 2. Zakona o Finansijskoj policiji FBiH (Sl.novine br. 2/95 od 11.02.1995. godine) definisano je da „Finansijska policija vrši upravne i druge stručne poslove inspekcijskog nadzora primjene propisa o obavljanju djelatnosti, nadzora izvršavanja propisanih poreskih, carinskih i drugih obveza od strane pravnih i fizičkih osoba, kao i utvrđivanja propusta koji imaju za cilj prikrivanje i izbjegavanje plaćanja propisanih obveza.“

Nadležnosti Finansijske policije FBiH su definisane članom 7. istog zakona i to:

- zakonitosti, ispravnosti i blagovremenosti obračuna i uplate državnih prihoda, javnih prihoda iz mjerodavnosti Federacije i prihoda posebnih fondova budžeta Federacije;

- ostvarivanja i iskazivanja knjigovodstva, odnosno poreskih prijave prometa roba i usluga, prihoda, plaća i drugih elemenata od značaja za utvrđivanje javnih prihoda Federacije;
- prijavljivanja imovine i nekretnina koji podliježu oporezivanju;
- tačnosti iskazivanja podataka o pravu na poreske olakšice i oslobađanja;
- utvrđivanje osnovice obračunavanja i plaćanja poreza na promet;
- pravilnosti primjene zakona glede načina plaćanja roba i usluga i dostavljanja podataka o tome;
- provedbe mjera prinudne naplate javnih prihoda;
- obračuna kamata za neblagovremeno plaćanje javnih prihoda Federacije;
- stanja računa javnih prihoda Federacije i usmjeravanja sredstava s istih računa;
- poreskih bilansi;
- rada radnika kod obavljanja poslova utvrđivanja i kontrole javnih prihoda Federacije;
- kupovine dionica ili udjela prilikom pretvorbe državnog vlasništva;
- uvoza i izvoza pojedinih roba i usluga vezanih za plaćanje i obračun poreza, carina i drugih federalnih dadžbina koje se plaćaju na uvezenu robu, odnosno stvari;
- zakonitosti, ispravnosti i blagovremenosti obračuna i uplate sredstava koja su prihod budžeta Federacije;
- deviznog i vanjskotrgovinskog poslovanja i kreditnih poslova sa inozemstvom i druge privredne djelatnosti u inostranstvu domaćih pravnih i fizičkih osoba;
- vrši i druge poslove u skladu sa zakonom, nalogom Vlade i Ministarstva finansija.

Zabrinjavajuće je da Zakon o finansijskoj policiji FBIH nije izmijenjen još od 1995. godine. Kao što možemo primijetiti u gore definisanim nadležnostima, tu se i dalje spominje porez na promet, koji je prestao postojati kao fiskalna obaveza, uvođenjem Zakona o PDV-u.

Također, zakon nije usklađen ni sa drugim aktuelnim zakonima poput Zakona o računovodstvu i reviziji FBIH („Službene novine FBIH“ broj 15/21), Zakona o finansijskom poslovanju („Službene novine FBIH“ broj 48/16), Zakona o unutrašnjem platnom prometu („Službene novine FBIH“ broj 48/15, 79/15 i 4/21), Uredbe o uslovima i plaćanju gotovim novcem („Službene novine FBIH“ broj 72/15 i 82/15), Zakona o sprečavanju pranja novca i finansiranju terorističkih aktivnosti („Službene novine FBIH“ broj 47/14). Također, evidentno je preklapanje u nadležnostima ove institucije sa drugim institucijama na području FBIH poput Porezne uprave FBIH, SIPE, Granične policije BIH.

U „Planu intergriteta Finansijske policije FBIH“ objavljenom u novembru 2023. godine, urađena je SWOT analiza rada ove institucije, gdje se u dijelu resursa kao slabosti u radu ove institucije navode:

- višegodišnje reduciranje nadležnosti i budžeta Finansijske policije FBIH;
- višegodišnji problem kadrovske nepopunjenosti i insistiranje na moratoriju na zapošljavanju a koji se stopostotno primjenjuje na Finansijsku policiju FBIH;
- loša materijalno tehnička i tehnološka opremljenost;

- nepovoljna starosna struktura ovlaštenih službenih lica na ključnim radnim mjestima; (Finansijska policija FBIH, 2023., str. 37.)

Finansijska policija RS-a je postojala do 01.01.2002. godine kada je spajanjem sa Republičkom upravom javnih prihoda RS-a nastala Porezna uprava RS-a u sastavu Ministarstva finansija RS-a.

4.3. Uloga i značaj Porezne uprave

Porezne uprave u BIH su uređene na entitetskom nivou pa tako imamo Poreznu upravu FBIH, Poreznu upravu RS-a koje djeluju o okviru entitetskih Ministarstva finansija, te Poreznu upravu BD-a koja djeluje pod Direkcijom za finansije Vlade BD-a.

4.3.1. Porezna uprava FBIH

Porezna uprava Federacije BiH (PU FBiH), u sastavu Federalnog ministarstva finansija, postoji od 2002. godine, kada je donesen Zakon o Poreznoj upravi Federacije BiH ("Službene novine FBiH", br. 33/2002, 28/2004, 57/2009, 40/2010, 29/2011 - odluka US, 27/2012, 7/2013, 71/2014, 91/2015 i 44/2022). PU FBiH je organizovana na dva nivoa, i to na nivou Središnjeg ureda sa sjedištem u Sarajevu i na nivou deset (10.) kantonalnih poreznih ureda sa pripadajućim poreznim ispostavama (73. ispostave).

PU FBiH kao izvršni organ nadležna je za primjenu Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH i drugih poreznih zakona i podzakonskih akata, prije svega Zakona o porezu na dobit, Zakona o porezu na dohodak, Zakona o doprinosima, Zakona o Jedinstvenom sistemu registracije, kontrole i naplate doprinosa, Zakona o igrama na sreću, Zakona o fiskalnim sistemima kao i pratećih pravilnika ali i kantonalnih zakona, drugih zakona i podzakonskih akata... „Porezna uprava nadležna je za provođenje i izvršavanje aktivnosti iz oblasti svih vrsta federalnih, kantonalnih, gradskih i općinskih poreza i doprinosa, taksi, posebnih naknada, članarina turističkih zajednica, članarina obrtničkih komora i novčanih kazni za porezne prekršaje.“ (web stranica PU FBiH/Nadležnosti).

O radu PU na području FBIH najbolje govore njihovi izvještaji o radu i u smislu naplate javnih prihoda, izrečenih kazni za prekršaje, iznosi naplaćenih dugovanja u postupcima prinudne naplate, iznosi dodatnih obaveza u inspekcijskom nadzoru. Prema Izvještaju o radu PU FBiH za 2023. godine, porezni obveznici su u 2023. godini, uplatili rekordnih 7.345.760.516 KM javnih prihoda iz nadležnosti PU FBiH. U odnosu na 2022. godinu, rast naplate veći je za 14,77%, a 93,49% (3.549.211.926 KM) veći u odnosu na 2014. godinu. U 2023. godini direktni porezi naplaćeni su u iznosu od 1.464.030.959 KM, što je više za 17.06%, odnosno 213.361.415 KM u odnosu na prethodnu godinu, dok je naplata doprinosa veća za 14,62% odnosno 643.616.347 KM te iznosi 5.044.976.055 KM. (PU FBiH, 2024., str.3.)

Problemi sa kojima se PU FBIH suočava naglašavaju se u Izvještaju o radu za 2023. godine (2024.), te se navode:

- značajna kadrovska nepopunjenost,
- niske plaće u odnosu na plaće zaposlenih u drugim institucijama,
- neadekvatni smještajni kapaciteti za rad, duge procedure prijema zaposlenika,
- neadekvatan zakonski/pravni okvir;
- sporo rješavanje žalbi i tužbi,
- zastarjela struktura organizacije i sistematizacije PUFBIH,
- nedostatak aplikativnih rješenja i zastarjelost informacionog sistema,
- elektronska neuvezanost sa registracionim organima, registrima imovine i bankama i dr.

O uslovima rada PU FBiH najbolje govori i konstatacija koja je navedena u izvještaju Međunarodnog monetarnog fonda (MMF) pod nazivom Porezna uprava FBIH – Program reforme iz januara 2023. godine u kojem se ističe da su „ključni problemi rada PUFBIH nedovoljan budžet, manjak osoblja, zastarjela IT oprema, nedostatak modernih alata za analizu podataka, nizak nivo integracije sa eksternim izvorima podataka i korištenje podataka u procesima upravljanja poreznom disciplinom.“ (MMF, 2023., str. 23.)

Višegodišnji nedostatak kadrova i nedovoljan broj izvršilaca u svim organizacionim jedinicima PU FBiH predstavlja značajan problem koji se naročito ističe posljednjih godina kada se Uprava suočava sa sve većim obimom i složenošću poslova. U PU FBiH, od ukupno sistematizovana 1.744 radna mjesta, na dan 31.12.2023. godine popunjeno je ukupno 1.253 (što procentualno iznosi 71,85% od ukupnog broja sistematizovanih radnih mjesta). Prosječna starost zaposlenih je cca 48 godina. (PU FBIH, 2024. str.43.)

U članu 5. Zakona o poreznoj upravi FBIH, definisano je da su porezni organi obavezni međusobno saradivati i razmjenjivati informacije sa UINO, nadležnim organima u RS-a i Brško distriktu te kada se utvrde činjenice i okolnosti da je izvršeno krivično djelo, za isto upute kriviču prijavu nadležnom tužilaštvu.

U posmatranom periodu, PU FBiH je podnijela 35. krivičnih izvještaja/obavijesti gdje je procijenjena utaja poreza u iznosu od 12.358.172,56 KM za šta su nadležna tužilaštva podignule 19. optužnica. Za druga krivična djela osim poreznih krivičnih djela, podnešeno je 18. krivičnih izvještaja u iznosu od 197.093,86 KM. Za 16. krivičnih izvještaja, vrijednosti 3.832.797,51 KM, nadležna tužilaštva su utvrdila da nema elemenata krivičnog djela. (PU FBiH, 2024. str.30.)

Također, Porezna uprava FBIH svake godine objavljuje pregled poreznih obveznika sa iznosom duga po osnovu poreza, doprinosa, taksu i drugih naknada preko 50.000,00 KM. Ukupan iznos nenaplaćenih obaveza Porezne uprave FBiH na 31.12.2023. godine iznosi preko 2,7 milijardi KM, tačnije 2.072.755.366 KM glavnice, 630.420.987 KM kamate, što čini ukupan iznos duga poreznih obveznika 2.703.486.282 KM. U odnosu na podatke iz 2018. godine, ukupan iznosi duga je povećan za 10%.

4.3.2. Poreska uprava RS-a

Poreska uprava RS-a (PU RS-a), kao organ Ministarstva finansija RS, osnovana je Zakonom o Poreskoj upravi Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ broj: 51/01), a koji je stupio na snagu 24. oktobra 2001. godine i kojim se uređuje osnov za sprovođenje i izvršavanje zakona iz oblasti poreza Republike Srpske i na zakonu zasnovanih podzakonskih propisa, te definišu prekršaji i krivična djela i sankcije iz oblasti poreza.

PU RS-a je organizovana u Sjedište u Banja Luci, 7. područnih centara, 48. područnih jedinica i 9. privremenih kancelarija.

Prema saopštenju PU RS-a, u 2023. godini, na račun javnih prihoda RS-a, prikupljeno je 3 milijarde i 610 miliona KM javnih prihoda. Nastavljen je trend rasta kroz činjenicu da je u 2023. godine naplaćeno 507 miliona KM, odnosno 16% više u odnosu na 2022. godinu, dok u odnosu na 2021. godinu taj rast iznosi čak 870 miliona KM, odnosno 32% (web stranica PU RS-a).

Nadležnim tužilaštvima, PU RS-a u toku 2023. godine, dostavila je 39. izvještaja o postojanju sumnje u izvršenje poreskih krivičnih djela sa ukupnom štetom po republički budžet od 3.713.660 KM, od čega 33. izvještaja za krivična djela utaja poreza i doprinosa sa štetom po budžet RS-a od 2.577.423 KM.

Prema Izvještaju o radu PU RS-a u toku 2022. godine, na račun javnih prihoda RS-a prikupljeno je 3 milijarde i 103 miliona KM a nadležnim tužilaštvima je u toku 2022. godine dostavljeno 37. prijava protiv poreskih obveznika sa ukupnom štetom po republički budžet od 4.500.000 KM. (Poreska uprava RS, 2023., str. 5.)

Prema Izvještaju o radu PU RS-a u toku 2021. godine, na račun javnih prihoda RS-a prikupljeno je 2 milijarde i 740 miliona KM (izvještaj, str. 4) a nadležnim tužilaštvima je u toku 2021. godine dostavljeno 31. prijava protiv poreskih obveznika. (PU RS, 2022., str. 15.)

Kao što se može vidjeti iz izvještaja o radu PU RS-a, očigledaj je rast uplata na račun javnih prihoda, ali isto tako iz godine u godinu se povećava i broj prijavi nadležnim tužilaštvima sa osnovama sumnje u počinjenje krivičnih djela poreska utaja, zloupotreba položaja, i dr.

4.4. Uloga i značaj Državne agencije za istrage i zaštitu (SIPA)

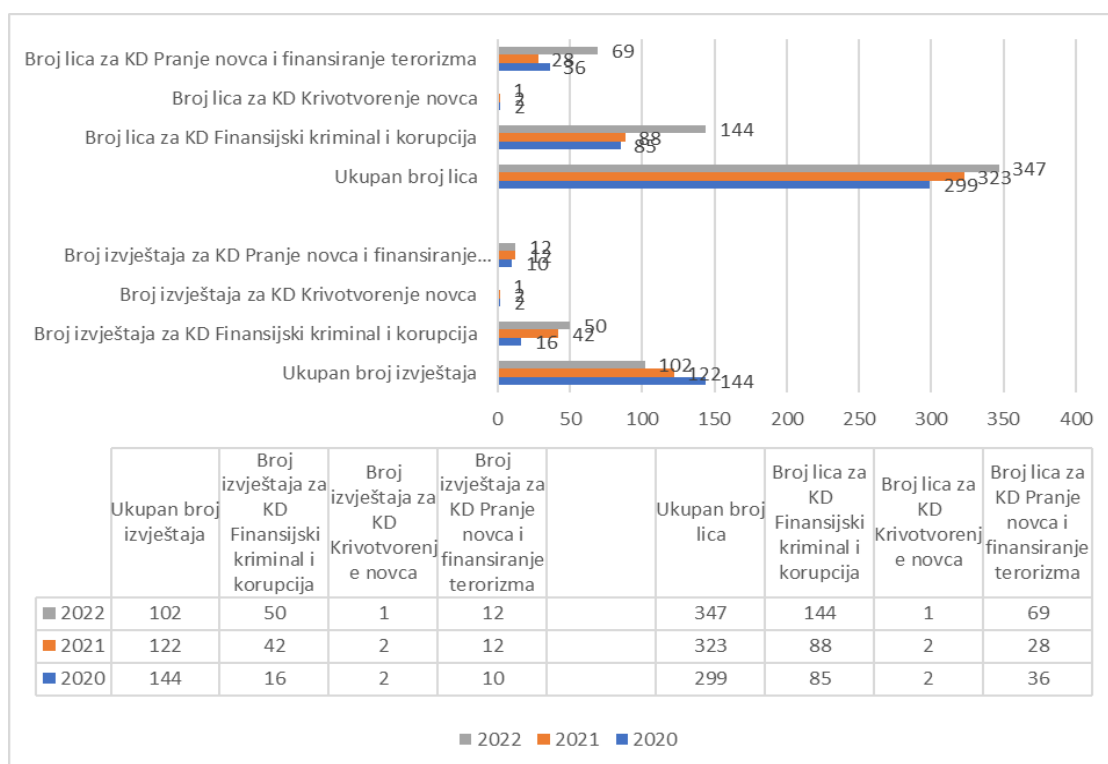
Državna agencija za istrage i zaštitu (SIPA) je osnovana 2002. godine a tek u junu 2004. godine, usvajanjem Zakona o Državnoj agenciji za istrage i zaštitu, je dobila policijska ovlaštenja i postala prva policijska agencija koja svoju nadležnost ostvaruje na cijeloj teritoriji BiH.

Djeluje u sastavu Ministarstva sigurnosti BiH, čije su nadležnosti sprečavanje, otkrivanje i istraga krivičnih djela iz nadležnosti Suda BiH, a posebno organiziranog kriminala,

terorizma, ratnih zločina, trgovine ljudima i drugih krivičnih djela protiv čovječnosti i vrijednosti zaštićenih međunarodnim pravom, te teškog finansijskog kriminala, zatim fizička i tehnička zaštita osoba i objekata, zaštita ugroženih svjedoka i svjedoka pod prijetnjom i drugi poslovi iz njenog djelokruga koji su određeni ovim zakonom. ("Sl. glasnik BiH", br. 27/2004, 63/2004, 35/2005, 49/2009 i 40/2012)

Analizirajući izvještaje o radu SIPE za period 2020. – 2022. godine, možemo vidjeti da je SIPA podnosila nadležnim tužilaštvima prijave i u predmetima finansijskog kriminala, pranja novca i krivotvorenja novca.

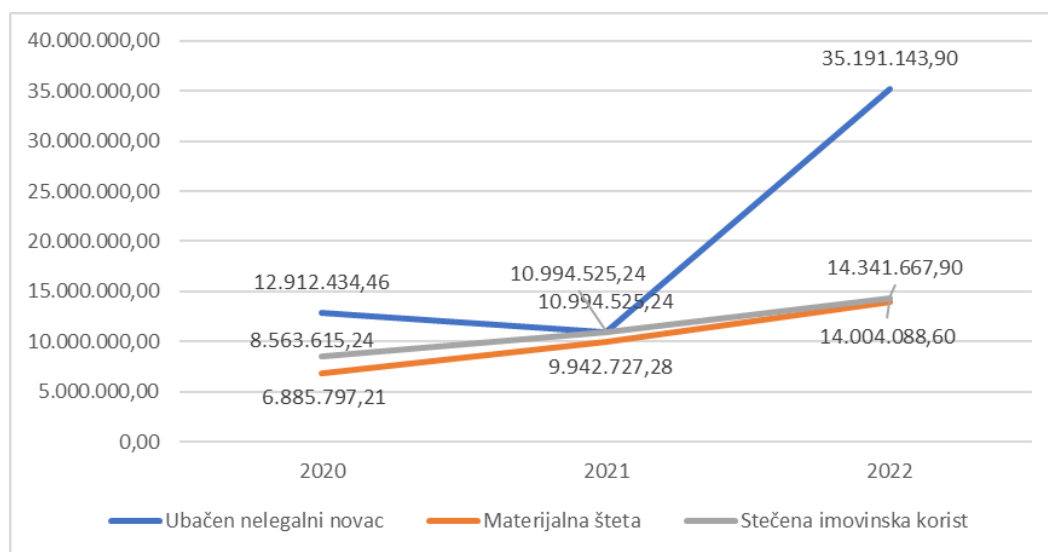
Slika 10. Podaci o broju predmeta i lica za KD finansijski kriminal I korupcija, pranje novca i krivotvorenje novca za period 2020. - 2022.



Izvor: Istraživanje autora

Kao što se može vidjeti sa slike iznad, ukupan broj izvještaja za sva krivična djela se iz godine u godinu smanjuje, za razliku od broja izvještaja za krivična djela finansijski kriminal i korupcija koji se iz godine u godinu povećava odnosno za period 2020. godine do 2022. godine broj predmeta za koji su podnešene krivične prijave se utrostručio. Broj lica protiv kojih su podnešene prijave od strane SIPE se također iz godine u godinu povećava. Na narednoj slici autor je dao prikaz, a prema izvještajima SIPE, iznose nelegalnog novca ubačenog u legalne tokove novca u BIH, nanešena materijalna šteta i stečena imovinska korist nastala činjenem krivičnog djela pranja novca za period 2020.-2022. godine. Kao što se može vidjeti sa slike ispod, iznos nelegalnog novca za tri godine se skoro utrostručio I to sa 12.912.434,46 KM na iznos od 35.191.143,90 KM; stečena imovinska korist se više nego udvostručila.

Slika 11. Prikaz nelegalnog novca ubačenog u legalne tokove u BIH, materijalna šteta i stečena imovinska korist nastala činjenem KD Pranje novca za period 2020.-2022.



Izvor: Istraživanje autora

Na osnovu prezentovanih podataka, možemo reći da SIPA proaktivnije radi na otkrivanju krivičnih djela finansijskog kriminala i pranja novca, što pokazuju brojke o otkrivenim krivičnim djelima finansijskog kriminala i pranja novca, međutim ne uspijeva spriječiti činjenje istog. Prezentovani iznosi ubačenog nelegalnog novca u legalne tokove u BIH, se značajno povećavaju što znači da se još aktivnije moraju uključiti sve nadležne institucije u sprečavanje i aktivno procesuiranje istih. S druge strane, prema izvještaju, Agencija na 31.12.2022.godine ima 744. zaposlena, što je 78% u odnosu na broj sistematiziranih radnih mjesta, pa se možemo zapitati da li nedovoljna popunjenost kadrova utiče na rad ove agencije.

Prema Radnom dokumentu Evropske komisije „Izvještaj o Bosni i Hercegovini za 2023. uz dokument Saopštenje Komisije Evropskom parlamentu, Vijeću, Evropskom ekonomskom i socijalnom odboru i Odboru regija Saopštenje o politici proširenja EU-a za 2023.“ iz novembra 2023. godine, a vezano za ispunjenje „14. ključnih prioriteta“ o pristupanju Bosne i Hercegovine Europskoj uniji, između ostalog, analizira se rad SIPE BIH.

U dokumentu se navodi da je u 2022. godini, Državna agencija za istrage i zaštitu (SIPA) pokrenula 100 istraga u predmetima korupcije (34. po službenoj dužnosti i 66. po naredbi nadležnog tužilaštva), od kojih su 52. okončane (u 2021. pokrenute su 193. istrage i okončano 20.). Nadležnim tužilaštvima je dostavljeno 35. izvještaja protiv 57. lica. Trend na državnom nivou ukazuje da je okončan samo manji broj istraga. Međutim, iako je pokrenuto 100. istraga, ni jedna se ne odnosi na korupciju na visokom nivou... „Veoma formalan način na koji SIPA provodi radnje u cilju pribavljanja dokaza, uključujući i slučajeve korupcije na visokom nivou, izaziva ozbiljnu zabrinutost. Sistemski nedostaci u operativnoj saradnji agencija za provođenje zakona i vrlo ograničena razmjena obavještajnih podataka i dalje predstavljaju izazov.“ (Ibid, str. 34.) Također, u Izvještaju se naglašava „Ne postoji

sveobuhvatna politika za provođenje pravovremenih i sistematskih finansijskih istraga. Državna agencija za istrage i zaštitu (SIPA) je u 2022. godini provela finansijske istrage u četiri predmeta i podnijela šest izvještaja Tužilaštvu Bosne i Hercegovine. Iako nema informacija o daljim aktivnostima tužilaštva, broj finansijskih istraga je i dalje veoma nizak.“ (Ibid, str. 50.)

4.5. Uloga i značaj drugih institucija

Značajnu ulogu u procesuiranju krivičnih djela protiv privrede obavljanju i Uprava za indirektno oporezivanje BIH, Granična policija BIH, Direkcija za koordinaciju policijskih tijela, entitetski/kantonalni uredi Ministarstva unutrašnjih poslova, itd.

4.5.1. Uloga i značaj Uprave za indirektno oporezivanje BIH (UINO)

Prema Izvještaju o radu UINO za 2022. godinu, u 2022. godini podnesene su 74. prijave nadležnom Tužilaštvu BiH sa prijavljenim iznosom štete od 57.174.892,42 KM, što u poređenju sa pokazateljima ostvarenim u 2021. godini (podneseno 101. prijava sa prijavljenim iznosom štete od 67.160.147,53 KM), pokazuje da je prijavljeni iznos štete manji za 10.113.719,51 KM.

Značajna je uloga posebno UINO BIH u otkrivanju prevarnog postupanja privrednih subjekata u BIH. Međutim ono što je značajno, kao i u slučaju Poreznih uprava u BIH, da zbog nedorečenosti i nejasnoće propisa, dolazi do različitog tumačenja propisa ne samo od strane privrednih subjekata u BIH, nego i od strane inspektora ove agencije, pa ne tako često nailazimo na slučajeve ukidanja tj. poništavanja vlastitih rješenja o dodatno utvrđenim obavezama koja je UINO izdala kroz prvostepene i drugostepene postupke.

U skladu sa članovima 136., 137. i 138. Zakona o postupku indirektnog oporezivanja ("Sl. glasnik BiH", br. 89/2005 i 100/2013), obveznik indirektnih poreza može izjaviti žalbu na prvostepeno rješenje izdato od strane ovlaštenih lica UINO (inspektora) i to u roku od 15 dana. Žalba se izjavljuje organu koji je donio rješenje. Protiv rješenja u prvostepenom postupku, obveznik može izjaviti žalbu u drugostepenom postupku a odluku o istom donosi Direktor UINO. Autor je uradio istraživanje dodatno utvrđenih obaveza i umanjenja obaveza kroz Izvještaje o radu Uprave za indirektno oporezivanje i to u dva segmenta: pokazatelji rada Odsjeka za kontrolu velikih obveznika te pokazatelje rada Odsjeka za reviziju i kontrolu za period 2019. godina do 2022. godina. Kao što se može vidjeti u tabeli 8. kod kontrole velikih poreskih obveznika da je značajan udio umanjenja dodatno utvrđenih obaveza pa je tako u 2019. godini umanjeno 16.033.621,00 KM obaveza odnosno 58% od prvobitno utvrđene obaveze. U narednim godina, taj procenat se smanjivao, dok je u 2022. godini ponovo primjetan rast umanjenja dodatno utvrđenih obaveza i to za iznos od 6.642.022,00 KM odnosno 45%.

Tabela 8. Prikaz dodatno utvrđenih obaveza inspektora Odsjeka za kontrolu velikih obveznika sa naknadnim umanjnjima po žalbama kontrolisanih obveznika za period 2019. -2022.

Red. br.	Pokazatelji rada Odsjeka za kontrolu velikih poreskih obveznika - efekti	2019	2020	2021	2022
1	Dodatno utvrđene obaveze	27.437.718,00	16.094.506,00	15.835.896,00	14.760.892,00
2	Umanjenja u prvostepenom postupku	-404.090,00	-99.306,00	-185.076,00	-1.514.042,00
3	Umanjenja u drugostepenom postupku	-15.622.243,00	-6.476.911,00	-2.899.342,00	-5.080.043,00
4	Korekcije efekata u obnovi postupka	-7.288,00	303.857,00	41.172,00	-47.937,00
5	UKUPNA UMANJENJA OBAVEZA (2+3+4)	-16.033.621,00	-6.272.360,00	-3.043.246,00	-6.642.022,00
6	Neto efekat (1-5)	11.404.097,00	9.822.146,00	12.792.650,00	8.118.870,00
7	Procenat umanjnja obaveza od ukupno utvrđenih obaveza (5/1*100)	-58%	-39%	-19%	-45%
8	Broj izjavljenih žalbi	87	64	81	47
9	Broj poništenih rješenja u prvostepenom postupku	8	1	1	7
10	Broj poništenih rješenja u drugostepenom postupku	37	23	26	31

Izvor: Istraživanje autora

U tabeli 9. prikazane su dodatno utvrđene obaveze po rješenjima inspektora u oblasti revizije i kontrola, te umanjena u postupcima UINO i umanjnja po odlukama Suda pa je tako vidljivo kako se iz godine u godinu procenat umanjnja ukupno utvrđenih obaveza povećava u procentualnom iznosu od 13% u 2019. godini do 22% u 2022. godini. Posmatrano u novčanim jedinicama, najmanje umanjnje je bilo u 2020. godini kada je iznosilo 7.337.1866,00 KM, dok je najveće umanjnje bilo 2022. godine kada je iznosilo 10.923.452,00 KM.

Tabela 9. Prikaz dodatno utvrđenih obaveza inspektora Odsjeka za reviziju i kontrolu sa naknadnim umanjnjima po žalbama kontrolisanih obveznika za period 2019. -2022.

Red. br.	Pokazatelji rada Odsjeka za reviziju i kontrolu – efekt	2019	2020	2021	2022
1	Dodatno utvrđene obaveze	65.868.221,00	46.607.286,00	48.392.650,00	49.742.047,00
2	Umanjenja u prvostepenom postupku	-4.732.995,00	-3.316.478,00	-5.620.376,00	-3.710.429,00

3	Umanjenja u drugostepenom postupku	-3.962.707,00	-4.013.459,00	-3.831.181,00	-6.119.547,00
4	Umanjenja po odluci Suda				-521.126,00
5	Ostala umanjjenja				-514.835,00
6	Korekcije efekata u obnovi postupka	-33.622,00	-7.249,00	-147.957,00	-57.515,00
7	UKUPNA UMANJENJA OBAVEZA	-8.729.324,00	-7.337.186,00	-9.599.514,00	-10.923.452,00
8	Neto efekat	57.138.897,00	39.270.100,00	38.793.136,00	38.818.595,00
9	Procenat umanjjenja obaveza od ukupno utvrđenih obaveza	-13%	-16%	-20%	-22%

Izvor: Istraživanje autora

Unija poslodavaca RS-a je provela istraživanje u 2022. godini među članovima svog udruženja, od 630. članova, 114. preduzeća je učestvovalo u istraživanju. Radi se o istraživanju javnog mnjenja u sklopu projekta smanjenje korupcije u radu inspektora UINO BIH. Istraživanje je pokazalo da se 44% kompanija susrelo sa slučajevima korupcije pri kontroli rada od strane inspektora UINO, dok je 67% ispitanih kompanija platilo inspektoru ili su im dali poklon. Ne možemo da ne povežemo istraživanje autora i rezultete ankete. Sasvim je moguće da ovako veliki broj umanjjenja obaveza se dešava upravo iz razloga neosnovanosti izricanja prvobitno dodatno utvrđene obaveze. Da li su inspektori UINO očekivali a nisu dobili mito, pa izrekli kaznu, ili je u pitanju neznanje i pogrešno postupanje?

5. ULOGA FORENZIČKOG RAČUNOVOĐE U PROCESUIRANJU KRIVIČNIH DJELA

5.1. Regulatorni okvir

Za razliku od razvijenih zemalja svijeta, gdje forenzično računovodstvo ozbiljno razvijeno, u Federaciji Bosni i Hercegovini ne postoji zvanje forenzični računovođa, tačnije u početnoj je fazi svog razvitka. U 2019. godini je, za potrebe implementacije projekta „Jačanje kapaciteta forenzičnog računovodstva u Bosni i Hercegovini“, osnovan Centar za forenzično računovodstvo finansiran od strane Ambasade SAD-a u Bosni i Hercegovini. Centar funkcioniše u sklopu Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Sarajevu, „a njegova svrha je osmišljavanje, kreiranje i upravljanje svim aktivnostima sa edukacijom, certifikacijom i cjeloživotnim obrazovanjem forenzičnih računovođa u Bosni i Hercegovini“ (www.efsa.unsa.ba). Od 2021. godine uveden je master smjer „Forenzično računovodstvo“ pri Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Sarajevu u saradnji sa Ekonomskim fakultetom Univerziteta u Banja Luci. Master studij je organizovan kao jednogodišnji i dvogodišnji program koji okuplja studente iz cijele Bosne i Hercegovine.

U Federaciji Bosne i Hercegovine u 2021. godini je vršena izmjena Zakona o računovodstvu i reviziji, ali u zakon nije uvršteno zvanje, te da isto ne postoji kao zvanje do dana današnjeg.

U Republici Srpskoj još 2012. godine je uvedeno profesionalno stručno zvanje *sertifikovani forenzički računovođa*. Edukaciju, provjeru znanja i certifikaciju provodi Savez računovođa i revizora RS. Licenca za izdati certifikat se obnavlja svake dvije godine uz dokaz da je kandidat ostvario 40 časova edukacije, od čega je 50% kroz seminare iz forenzičnog računovodstva. Zvanje je utvrđeno Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske ("Sl. glasnik RS", br. 94/2015 i 78/2020).

5.2. Problemi i izazovi razvoja struke

Forenzičko računovodstvo se može definisati kao.. primjena istražiteljskih i analitičkih vještina sa ciljem otkrivanja manipulacija u finansijskim izvještajima koji odstupaju od računovodstvenih standarda, poreznih zakona i ostalih zakonskih odredbi. (Belak, 2011.) Razvoj struke forenzičkog računovođe bi trebala biti ključna stvar za procesuiranje krivičnih djela protiv privrede i privrednog kriminala, poreznih utaja, djela korupcije i pranja novca.

Prvi korak bi bio da se u Bosni i Hercegovini zvanje „forenzični računovođa“ uvrsti u sve potrebne zakone kako bi se definisale njegove odgovornosti, ovlaštenja, prava i obaveze. Također, regulatornim okvirom je potrebno definisati uslove koje osoba treba zadovoljiti da bi dobila navedeno zvanje te potrebne obavezne edukacije, provjere znanja koje osoba mora proći i da bi stekao zvanje forenzični računovođa. Edukacije bi trebale biti kontinuirane i da su forenzične računovođe dužne stalno se usavršavati, budući da treba posjedovati širok spektar znanja i vještina.

Nakon toga je potrebno odrediti koje su to institucije gdje bi forenzične računovođe mogle raditi, osigurati sistematizovana radna mjesta kao i status osobe u datoj instituciji. U nekim institucijama forenzični računovođa može imati samo savjetodavnu ulogu, a u nekim je potrebno da ima i viši stepen odgovornosti i prava. Obzirom da posao forenzičkog računovođe podrazumijeva stručnjake sa razvijenim širokim spektrom znanja, vještina, sposobnosti, dalji razvoj ove struke treba stimulirati visokim primanjima, ali i sigurnim okruženjem i zaštitom jer u velikom broju slučajeva ovi profesionalci rade na slučajevima visoke korupcije, organizovanog kriminala i drugim rizičnim poslovima.

U javnim institucijama mogu doprinjeti i povećanju povjerenja javnosti budući da bi se brže procesuirali i završavali predmet što bi kod građana vratilo povjerenje u pravosuđe. Potrebno je i detaljnije ispitati koji bi to tačan broj forenzičnih računovođa bio potreban u odnosu na broj tužioca i broj prijava koje se podnose.

Dakle, prije svega, potrebno je da sama država i vlast prepozna potrebu za forenzičnim računovođom i odradi sve potrebne zakonske promjene, koje bi olakšale rad tužilaštvima i samim tim dovele do ubrzavanja i povećavanja efikasnosti pravosudnih procesa.

5.3. Uloga forenzičkog računovođe

Iako je forenzičko računovodstvo relativno mlada oblast, a ozbiljni pristupi proučavanja datiraju iz druge polovine dvadesetog vijeka, poznato je da su prvi oblici forenzičkog računovodstva postojali još u drevnom Egiptu. Isaković-Kaplan naglašava da od 1980-ih godina tematika forenzičnog računovodstva počinje više zaokupljati pažnju akademske javnosti, kada forenzično računovodstvo dobija obrise naučne discipline, tj. njegovo područje istraživanja se jasno definiše, ciljevi izučavanja potpunije određuju, specifične metode korištenja identificiraju. (Isaković-Kaplan, 2016.).

Prema Petkoviću (2011.) forenzičko računovodstvo u teoriji se može definisati kao primjena računovodstvenih, revizijskih i svih drugih finansijskih vještina i znanja u razrješavanju finansijskih odnosa, činjenica i transakcija koje mogu biti ili su već predmet sudskog spora.

Forenzični računovođa mora posjedovati širok spektar vještine i znanja iz računovodstva, revizije i prava i time napraviti sponu koja popunjava „prazninu među računovođama, revizorima, inspektorima i drugim predstavnicima državne i sudske vlasti kojima nedostaju posebna znanja i vještine za sprečavanje, otkrivanje i dokazivanje krivičnih i drugih nedozvoljenih radnji na području uspostavljanja djelovanja i gašenja preduzeća“ (Kolar, 2010., str. 89.)

„Forenzično računovodstvo predstavlja posebnu vrstu finansijskog znanja čiji je cilj otkriti i spriječiti prevaru, ali i druga kaznena djela“ (Koletnik i Kolar, 2008., str. 121). Prema AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) forenzičko računovodstvo se sastoji od dvije vrste usluga, a to su (Forensic and Litigation Services Committee and Fraud Tasks Force, 2004.):

- Usluge povezane sa sudskim sporom u kojem forenzički računovođa sudjeluje kao ekspert ili savjetnik;
- Usluge provođenja istrage koje mogu uključivati svjedočenje na sudu;

O veličini razmjera prevara u svijetu, najbolje prikazuju izvještaji Asocijacije ovlaštenih istraživača prevara - ACFE (The Association of Certified Fraud Examiners) koji svake dvije godine izrađuju Izvještaj nacijama (Report to the Nations), koji pokazuju poražavajuće gubitke država zbog počinjenih prevara. Prvi Izvještaj za nacije pokrenut je 1996. godine od strane osnivača ACFE-a, dr. Joseph T. Wells, CFE, CPA, jer je prepoznao potrebu za pružanjem ove vrste temeljnih informacije o profesionalnim prevarama.

Od prvog izvještaja do danas istraženo je preko 20.000 slučajeva prevara koje su prijavili certificirani istraživači prevara (Certified Fraud Examiner - CFE).

Prema Izvještaju nacijama iz 2022 godine – Profesionalne prevare (Occupational Fraud 2022: A Report to the nations), od istraženih 2.110 slučajeva prevara u 133 zemlje svijeta i 23 industrije, ukupni gubici po ovim prevarama iznose više od 3,6 milijardi dolara a sve

zahvaljujući uključenosti certificiranih istraživača prevara koji rasvjetljavaju načine i metode prevara.

Važnosti ovakvih istraživanja ukazuje na značaj i potrebu angažmana forenzičkih računovođa u otkrivanju i procesuiranju krivičnih djela privrednog kriminala, organizovanog kriminala i korupcije a koji se povećaju iz godine u godinu. O posebnosti uloge i značaja forenzičkih računovođa govori i podatak da je u FBI (Federal Bureau of Investigation) od njegovog osnivanja u ljeto 1908. godine, desetak bankarskih istražitelja bilo uključeno među prvobitnu snagu od 34 istražitelja. Danas se oko 15% agenata zaposlenih u FBI kvalificira kao specijalni agenti računovođe. Tokom 1980-ih i 1990-ih, sposobnost FBI-a da se bavi složenim, sofisticiranim finansijskim istragama dodatno je podignuta uz dodavanje finansijskih analitičara.

Kriminalni pejzaž se tokom godina uveliko promijenio s velikim korporativnim prijevarama i mnoštvom drugih složenih finansijskih šema. Jedan od ključnih elemenata bilo je stvaranje standardizovane, profesionalne pozicije za podršku istrazi 2009. godine poznate kao forenzički računovođa.

U FBI-u, forenzičke računovođe provode dio finansijske istrage složenih slučajeva u raznim programima Biroa – istražujući teroriste, špijune i kriminalce svih vrsta koji su umiješani u finansijske prevare. Odgovornosti FBI forenzičkih računovođa uključuju:

- Sprovođenje detaljne forenzičko - finansijske analize poslovne i lične evidencije i izrada finansijskih profila pojedinaca ili grupa za koje je utvrđeno da učestvuju u sumnjivim ili nezakonitim aktivnostima;
- Učešće u prikupljanju dokaza i pripremi naloga za pretres/priznanja u vezi sa finansijskom analizom;
- Praćenje agenata na predmetima na razgovorima sa subjektima i ključnim svjedocima u sigurnim okruženjima bez sukoba;
- Identifikacija i praćenje izvora finansiranja i međusobno povezanih transakcija;
- Sastavljanje nalaza i zaključaka u izvještaje o finansijskim istraživanjima;
- Sastanak sa advokatima tužilaštva radi razgovora o strategijama i drugim funkcijama podrške parnicama i svjedočenje kada je potrebno kao svjedoci činjenica ili vještaci u sudskim postupcima.

Forenzičke računovođe FBI-a su uključene u brojne velike slučajeve u posljednjih nekoliko godina, uključujući slučaj prevare u Medicare-u vrijedan 200 miliona dolara u koji su uključene dvije korporacije na Floridi, najveću shemu insajderske trgovine hedž fondovima u historiji i prevaru od 200 miliona dolara od strane rukovodilaca Finansijske kompanije Indijane. Kako se broj i kompleksnost prevara u svijetu povećava, javila se potreba za posebnim kadrom obrazovanih i stručnih lica koja su u mogućnosti svojim vještinama i znanjima pratiti tokove novca, te analizirati i locirati specifična područja prevara. Forenzičke računovođe svojim interdisciplinarnim znanjima su svoje mjesto u svijetu već pronašli u javnim institucijama kao što su pravosudne institucije, istražne institucije, isl. ali i u

privatnim kompanijama poput odvjetničkih i konsultantskih ureda. U pravosudnim institucijama posebno je prepoznata potreba za forenzičkim računovođama u pomaganju i usmjeravanju toka istrage, prikupljanja dokaza i saslušanja svjedoka ali i kao ekspert svjedoci kada dođe do procesuiranja počinioce prevara.

Forenzični računovođa u tužilaštvu bi bio potreban u cijelom procesu, a najpotrebniji u najranijim fazama, zaprimanje prijave i vođenje istrage. U tim fazama, forenzični računovođa bi pomogao tužiocima da brže ispituju istinitost navoda u zaprimljenim prijavama i da se ispita ima li osnova za provođenje istrage. Ukoliko se dokaže da ima osnova za provođenje istrage forenzični računovođa bi usmjeravao tužioce koje dokaze da pribavi i u kojem smjeru da ide istraga, što bi također dovelo do ubrzanja same istrage i smanjilo vrijeme do podizanja optužnice. Forenzični računovođa bi u fazi istrage mogao zamijeniti sudskog vještaka i skratiti vrijeme same faze istrage, budući da u toj fazi tužilaštvo ima problem zbog nedovoljno sudskih vještaka koji žele raditi kompleksnije predmete ili nemaju dovoljno znanja da mogu raditi vještačenje takvih predmeta. Da bi se to postiglo moraju se promijeniti i prateći zakonski propisi koji će dati forenzičnom računovođi odgovornost i ovlaštenje da se njegov rad i svjedočenje na sudu može smatrati dokazom. Sve bi to dovelo do ubrzanja samog procesa rada u tužilaštvu, a samim tim i do brže dicanja optužnica na sudu.

Prema INTERPOL-ovom istraživanju iz 2022. godine, od 195 ispitanika, 67% odgovora je bilo da je pranje novca najveća kriminalna prijetnja. Ovo istraživanje pokazuje da kriminalci koriste sve sofisticiranije metode i da iskorištavaju benefite digitalizacije. Kao rezultat toga, i forenzičko-računvodstvena struka se razvija kako se uvode nove tehnologije u istragama.

U Hrvatskoj, razvoj struke forenzičkih računovođa je krenuo još 2009. godine kada je na Sveučilištu u Splitu oformljen studijski program pod nazivom Forenzika a koji je uključivao Istraživanje mjesta događaja, Forenzična kemija i molekularna biologija, Forenzika i nacionalne sigurnosti te Financijsko-računvodstvena forenzika. Forenzično računvodstvo i Porezna forenzika se izučavaju i na postdiplomskom specijalističkom studiju „Računvodstvo, revizija i analiza“ na Ekonomskom fakultetu u Osijeku te pri Fakultetu ekonomije i turizma „Dr. Mijo Mirković“ u Puli.

Prema Bartulović i Filipović (2016.) ...zanimanje forenzičnog računovođe u Republici Hrvatskoj još uvijek nije u potpunosti prepoznato te se može reći kako se to cijelo područje još uvijek nalazi „u povojima“. Tek u 2021. godini u Hrvatskoj je donešen „Pravilnik o programu, uvjetima i postupku sticanja zvanja ovlaštenu računvodstveni forenzičar“.

Republika Srbija je još 2015. godine objavila „Strategiju istraga finansijskog kriminala za period 2015. – 2016. godine“ a kao jedna od slabosti u domaćem sistemu finansijskih istraga naveden je “nedostatak finansijskih forenzičara kao posebnog profila stručnjaka”, koji će imati znanje i sposobnosti i biti voljni da se bave forenzičkim računvodstvom u državnim organima. Iako su nakon ovoga sistematizovana radna mjesta za finansijske forenzičare u javnim tužilaštvima, postoji problem njihovog popunjavanja.

Stalno zaposlenog finansijskog forenzičara ima jedino Tužilaštvo za organizovani kriminal Republike Srbije. Iako je prepoznata potreba za finansijskim forenzičarima te isto regulisano I na papiru 2018. Godine, stalno zaposlenih nema u Višem javnom tužilaštvu u Beogradu, Novom Sadu, Kraljevu i Nišu. Kao razloge zbog upražnjena 2 radna mjesta finansijskog forenzičara iz Višeg javnog tužilaštva Novi Sad navode bolju zaradu u privatnom sektoru. (www.insajder.net)

Na Ekonomskom fakultetu u Beogradu se tek od 2023. godine razvija studijski program Forenzičko računvodstvo, u okviru projekta „Izgradnje forenzičko-računovodstvenih kapaciteta u Srbiji” finansiranog od strana Američke ambasade u Srbiji.

5.4. Uloga vještaka ekonomske struke

Dokazivanje krivičnih djela je veoma složen postupak u procesuiranju krivičnih djela. Potrebno je osigurati da se dokazi prikupljaju na zakonit način analiziraju tako da se utvrdi radnja izvršenja, visina imovinske koristi/štete i namjera učinioca da učini krivično djelo.

Iako mišljenje vještaka nije obavezujuće za sud, nalaz i mišljenje vještaka ekonomske struke je izuzetno važno u postupku utvrđivanja imovinske koristi/štete, ali i namjere, jer vještak treba opisati uobičajeno poslovanje i utvrditi da li radnje osumnjičenog odstupaju od redovne procedure u obavljanju određene finansijske radnje.

Prema USAID-ovom Vodiču kroz dobre prakse u procesuiranju koruptivnih krivičnih djela, krivičnih djela sa finansijskim elementom i krivičnih djela organizovanog kriminala (USAID, 2019.), vještak u svom nalazu i mišljenju i iskazu treba:

- precizno opisati i zaključiti u čemu se ogleda kršenje propisa;
- posebno obratiti pažnju ukoliko su se nezakonite radnje sistematski ponavljale;
- opisati uobičajene poslovne ili finansijske prakse;
- pokazati da ne postoji opravdan poslovni razlog za radnje koje je poduzeo optuženi;
- potvrditi da nijedno razumno poslovno lice ili subjekat ne bi uradilo ono što je urađeno;

Jako bitna činjenica je jasno i precizno definisana naredba za vještačenje kojom je potrebno utvrditi imovinsku korist pribavljenu činjenjem krivičnog djela odnosno šteta nastala za budžet, drugo pravno ili fizičko lice. Vještak ekonomske struke se ni pod kojim okolnostima ne upušta u tumačenja pravnih pitanja, niti svoje mišljenje može temeljiti na tumačenju pravnih propisa, već isključiva uloga je utvrđivanju činjeničnog stanja o okolnostima za koje je potrebno stručno znanje kojim sud ne raspolaže.

Prema USAID-ovom projektu pravosuđa u BIH urađeno je istraživanje pod nazivom „Analiza sistema angažovanja vještaka u predmetima korupcije i organizovanog i privrednog kriminala“ iz 2017. godine, čiji je osnovni cilj osiguranje boljeg razumijevanja sistema korištenja vještaka u složenim predmetima i identifikovanja problema u tom sistemu.

Istraživanje je identifikovalo jedan broj problema koji se često pojavljuju u slučajevima angažovanja vještaka. Ti problemi su redovno uticali na sposobnost tužilaštava da uspješno procesuiraju ove značajne predmete. Ovi problemi uključuju:

- Rapoloživost kvalifikovanih i iskusnih vještaka koji mogu izraditi kvalitetan nalaz i mišljenje u složenim predmetima privrednog kriminala i korupcije;
- Odbijanje vještaka da uzmu predmete u rad, i dugi periodi podnošenja nalaza i mišljenja;
- Nedostatak finansijskih resursa za sudove i tužilaštva za angažovanje vještaka i nepostojanje sistemskog pristupa utvrđivanju iznosa naknade i nagrade za rad vještaka;
- Nedostatak integriteta kod nekih vještaka koje često koriste sudovi i tužilaštva, i problemi sa nadzorom vještaka i njihovim radom.

Istraživanje je također skrenulo pažnju na različite propise za sticanje zvanja sudskog vještaka u FBiH, RS-u i BD, sa različitim uslovima koje je vještak dužan ispuniti kao npr. stručna sprema, iskustvo, edukacije, polaganje ispita. Ni jedan od postojećih Pravilnika koji regulišu imenovanje sudskih vještaka ne propisuje obavezu praćenja rada vještaka, uslovi i kriteriji postavljeni su vrlo uopšteno i da ne osiguravaju kvalitete koje treba da posjeduju lica koja mogu biti imenovana za vještaka.

Istraživanje je pokazalo da je zanimljiva i dobra praksa stručne obuke uspostavljena je u Hrvatskoj i Crnoj Gori, gdje je kandidat za vještaka u Hrvatskoj dužan, uz nadzor njemu određenog mentora, izraditi najmanje pet nalaza i mišljenja, na koji se način posebno vrši praktična obuka novoimenovanih vještaka, koji i ne mogu biti imenovani bez pohađanja ovakve praktične obuke. Obuka za vještake traje minimalno šest mjeseci. Također, u Hrvatskoj se stručna obuka obavlja prema programu što ga za svaku djelatnost odnosno struku utvrđuje odgovarajuća strukovna udruga.

U odnosu na Hrvatsku i Crnu Goru koje su obuhvaćene ovim istraživanjem, u BiH ne postoji sistem ocjene kvalitete rada vještaka, pa se tužiocima prilikom izbora vještaka najčešće oslanjaju na već korištene, provjerene vještake. Prema ovom istraživanju, za 38% anketiranih tužilaca osnovni kriterij za odabir određenog vještaka predstavlja prethodno iskustvo i povjerenje u rad tog vještaka. Međutim, istraživanje je pokazalo I da preko 50% tužilaca koji postupaju u predmetima privrednog kriminala i korupcije navodi da se dešava da nisu zadovoljni prezentacijom nalaza i mišljenja vještaka finansijsko-ekonomske struke na glavnom pretresu.

Preko 85% anketiranih tužilaca navodi da se u praksi iskazuje potreba za dodatnim obrazloženjem nalaza i mišljenja vještaka, dok 47% anketiranih tužilaca navodi da su se u praksi dešavali slučajevi da dostavljeni nalaz i mišljenje nisu ispunjavali upute iz naredbe za vještačenje, te je bilo neophodno narediti izradu novog nalaza i mišljenja vještaka.

Istraživanje se osvrnulo i na dužina trajanja vještačenja u pojedinim tužilaštvima koji značajno varira. Prosječan vremenski period trajanja vještačenja – broj dana od dana izdavanja naredbe do dana dostave mišljenja vještaka – varirao je od 207 dana u Okružnom

javnom tužilaštvu (OJT) u Trebinju do 41 dan u OJT Istočno Sarajevo. Slično je i sa troškovima vještačenja. Prosječni trošak po vještačenju je varirao između 1.801 KM u OJT Doboju i 354 KM u OJT Trebinje.

Učesnici u istraživanju su naveli da i pored činjenice da su vještaci finansijsko-ekonomske struke među najmnogobrojnijim profesionalnim grupama naspram vještaka drugih struka, broj vještaka koji imaju odgovarajuće iskustvo za vještačenje kompleksnih predmeta privrednog kriminala i korupcije je ograničen, posebno uzimajući u obzir neproporcionalnu dostupnost vještaka u svim dijelovima BiH, pa s tim u vezi nije ni čudno da se dešavaju odbijanja vještačenja zbog prethodno preuzetih vještačenja i sama dužina trajanja vještačenja. Također je naglašen nedostatak vještaka sa iskustvom u sljedećim oblastima: bankarsko-finansijsko poslovanje, hedge fondovi, pranje novca, korporativno upravljanje, berzansko poslovanje te oduzimanje imovine stečene krivičnim djelom u smislu dokazivanja obima nezakonito stečene imovine koja je u nesrazmjeri sa zakonitim prihodima. Posebno je ukazano na nedostatak forenzičkih vještaka finansijsko-ekonomske struke, odnosno nedostatak forenzičkog pristupa vještačenju u ovoj oblasti.

U istraživanju se navodi i da je potrebno uspostaviti sistem veće saradnje sa drugim institucijama poput Finansijske policije FBIH, a pojedina tužilaštva su naglasila da imaju uspostavljen sistem provjere predmeta sa drugim institucijama prije dodjeljivanja predmeta vještacima.

6. IZVJEŠTAJI O RADU TUŽILAŠTAVA NA PODRUČJU BIH

6.1. Izvještaji o radu tužilaštava

6.1.1. Izvještaji o radu Tužilaštva BiH

U skladu sa članom 13. Zakona o Tužilaštvu BiH („Službeni glasnik Bosne i Hercegovine”, broj: 24/02, 3/03, 37/03, 42/03, 9/04, 35/04, 61/04 i 97/09), Tužilaštvo BiH na godišnjem nivou sačinjava statističke preglede svojih aktivnosti i izvještava javnost i Parlamentarnu skupštinu Bosne i Hercegovine o stanju kriminaliteta u državi, te na osnovu iskustava u radu predlaže zakonske reforme.

Tužilaštvo BiH djeluje na državnom nivou od 2003. godine i nadležno je za krivična djela za koja je nadležan Sud BiH, te za gonjenje počilaca pred Sudom BiH. Između ostalog, nadležno je za krivična djela organizovanog kriminala i organizovanog privrednog kriminala na nivou BiH, te naročito za krivična djela međunarodnog prometa opojnim drogama, trgovine ljudima, koruptivna krivična djela gdje su izvršiocu predstavnici institucija BiH, kao i za krivična djela ekonomskog kriminala kojima se ugrožava ekonomski integritet i jedinstvo tržišta BiH. S ciljem efikasnijeg istraživanja i krivičnog procesuiranja navedenih krivičnih djela, u Tužilaštvu BiH formiran je Posebni odjel za organizovani kriminal, privredni kriminal i korupciju (Odjel II).

Informacije o radu sadrže podatke o radu ovog tužilaštva, kao i podatke o radu tužilaštava na entitetskom nivou i nivou BD sa podacima o stanju kriminaliteta i tendenciji njegovog kretanja.

Prema informaciji o radu Tužilaštva BIH za 2022. godinu, kadrovska popunjenost ovog tužilaštva je 56,12%. Tužilaštvo BIH je organizovano u 3. odjela i to:

- Odjel I – Posebni odjel za ratne zločine;
- Odjel II - Posebni odjel za organizirani kriminal, privredni kriminal i korupciju;
- Odjel III – Uprava;

U izvještaju Tužilaštva BIH za 2022. godinu konstatuje se da se pojavljuju i novi oblici privrednog kriminala poput trgovnja kriptovalutama, gdje se nelegalno stečen novac „pere“ putem konvertovanja u kriptovalute ili obrnuto, putem kriptovaluta se stavlja u legalne tokove, kako bi se prikrila stvarna priroda takvog novca.

Izmjenama Zakona o tržištu hartija od vrijednosti Republike Srpske od januara 2023. godine ("Sl. glasnik RS", br. 92/2006, 34/2009, 8/2012 - odluka US, 30/2012, 59/2013, 86/2013 - odluka US, 108/2013, 4/2017, 63/2021, 11/2022 i 63/2022), uveden je pojam „virtuelni novac“, te je definisan regulator. Također, tek je u februaru 2024. godine donešen novi Zakon o sprečavanju pranja novca i finansiranja terorističkih aktivnosti na nivou BIH ("Službeni glasnik Bosne i Hercegovine broj 13/2024 od 19.02.2024), čije su ključne novine pojam „virtuelni novac“, regulišu se obaveze pružaoca usluga virtuelnih valuta te nadzor nad njihovim radom; uvode se mehanizmi praćenja i provjere za sve transakcije u iznosu 30.000,00 KM i više; veći nadzor i kontrola nad politički eksponiranim osobama i njihovim „bliskim saradnicima“; Zakon ojačava samostalnost i ulogu Finansijsko-obavještajne jedinice (FOO) unutar SIPA-e u skladu sa FATF preporukama; preciznije su definisani trust-ovi te kontrola poslovanje sa istima. U Federaciji BIH do danas nisu izvršene izmijenje zakona o pranju novca i još uvijek nije regulisano trgovanje kriptovalutama.

U Izvještaju za 2022. godine, Tužilaštvo BIH navodi da je tokom 2022. godine formiran veći broj predmeta na osnovu informacija proizašlih dešifrovanjem aplikacija koje koriste kriminalne grupe. Navode se problemi u radu u smislu čekanja na informacije od međunarodnih organizacija, te Opći izbori u 2022. godini, što je uticalo na povećanje broja formiranih predmeta.

Tužilaštvo BIH također naglašava da kao i prethodnih godina, realizaciju postavljenih ciljeva su ograničavala finansijska i druga vještačenja, koja traju dug period kao i nedovoljan broj stručnih i adekvatnih vještaka, dugotrajno prikupljanje dokaza gdje policijske agencije nerijetko dostavljaju izvještaje o počinjenju krivičnog djela, dostavljaju nepotpune izvještaje/informacije, dokaze u kopijama, pojavljuju se problemi nedostupnosti svjedoka, veliki broj anonimnih prijava, itd. Također, u izvještaju se naglašava da će rad na predmetima organiziranog kriminala, korupcije, posebno korupcije visokog nivoa, biti prioritet i u narednom periodu.

6.1.2. Federalno tužilaštvo FBiH

U FBiH, Federalno tužilaštvo postupa pred Vrhovnim sudom FBiH, a kantonalna tužilaštva pred opštinskim i kantonalnim sudovima. U svakom tužilaštvu funkciju tužilaštva vrši glavni tužilac (glavni federalni tužilac i glavni kantonalni tužilac), njegov zamjenik i tužioci. Zakonom o suzbijanju korupcije i organizovanog kriminala u FBiH (Službene novine Federacije BiH broj 59/14 od 23.7.2014 godine) uređuje se Posebno odjeljenje za suzbijanje korupcije, organizovanog i međukantonalnog kriminaliteta kao posebno odjeljenje Federalnog tužilaštva koje je nadležno da provodi istražne radnje i vrši funkciju otkrivanja i krivičnog gonjenja za spomenute oblike kriminaliteta.

U Izvještaju za rad Federalnog tužilaštva FBiH za 2022. godinu se navodi da je isto osnovano je 01.04.2003. godine Odlukom VSTV-a BiH.

Zakon o Federalnom tužilaštvu FBiH prvobitno je propisivao prvostepenu nadležnost Federalnog tužilaštva, za sprovođenje istražnih radnji i gonjenje potencijalnih učinilaca krivičnih djela terorizma, međukantonalnog kriminala, nezakonite trgovine drogom ili organizovanog kriminala, a koje su u skladu sa Zakonom o Vrhovnom sudu F BiH u nadležnosti tog suda. Međutim, navedena prvostepena nadležnost Federalnog tužilaštva oduzeta je 2005. godine donošenjem Zakona o sudovima u F BiH. Naime, ovim Zakonom propisana stvarna nadležnost Vrhovnog suda F BiH ne utvrđuje prvostepenu nadležnost tog suda niti za jedno krivično djelo, već je samo ostavljena mogućnost utvrđivanja takve njegove nadležnosti federalnim zakonom. U skladu sa tako regulisanom stvarnom nadležnošću Vrhovnog suda F BiH, ostala je samo apelaciona nadležnost Federalnog tužilaštva u krivičnim postupcima po redovnim pravnim lijekovima protiv odluka kantonalnih sudova donesenih u prvostepenom krivičnom postupku i vanrednim pravnim lijekovima protiv pravosnažnih odluka svih sudova kada je to zakonom određeno. Kao mogući izuzetak od ovog pravila, Zakon o Federalnom tužilaštvu F BiH predviđa jedino slučajeve u kojima glavni federalni tužilac, kada dođe do saznanja da kantonalna tužilaštva nisu pravilno primijenila Krivični zakon F BiH ili da se gonjenje krivičnih djela ne može efikasno sprovesti u nadležnosti kantonalnog tužilaštva ili iz drugih objektivnih razloga, može da odluči da sam preuzme sprovođenje istrage u konkretnom krivičnom postupku pred kantonalnim i općinskim sudom, odnosno da te predmete povjeri federalnom tužiocu, drugom tužiocu u kantonalnom tužilaštvu ili drugom kantonalnom tužilaštvu. (Federalno tužilaštvo FBiH, 2023., str. 3.)

Glavni federalni tužilac rješava i sukob nadležnosti između kantonalnih tužilaštava, te odlučuje o prenošenju mjesne nadležnosti sa jednog na drugo kantonalno tužilaštvo i o privremenom upućivanju federalnih i/ili kantonalnih tužilaca na rad u drugo kantonalno tužilaštvo. U Federalnom tužilaštvu FBiH zaključno sa 2022. godinom bilo je zaposleno 29 zaposlenika, te se u Izvještaju ovog tužilaštva za 2022. godinu, naglašava potreba za povećanjem brojem dodatnih zaposlenika a zbog oformljavanja Posebnog odjela za suzbijanje korupcije, organizovanog i međukantonalnog kriminala (Odjel II).

6.1.3. Republičko javno tužilaštvo RS-a

U RS, Republičko javno tužilaštvo postupa pred Vrhovnim sudom RS, a okružno javno tužilaštvo pred osnovnim i okružnim sudom. U svakom tužilaštvu funkciju tužilaštva vrši glavni tužilac (glavni republički javni tužilac i glavni okružni javni tužilac), njegov zamjenik i tužioci. Zakonom o suzbijanju organizovanog i najtežih oblika privrednog kriminala osnovano je Posebno tužilaštvo za suzbijanje organizovanog i najtežih oblika privrednog kriminala (Specijalno tužilaštvo) u okviru Okružnog tužilaštva Banja Luka, da bi Zakonom o suzbijanju korupcije, organizovanog i najtežih oblika privrednog kriminala od 2016. godine postalo dijelom Republičkog tužilaštva (Posebno odjeljenje) ali je zadržalo svoju samostalnost. Radom Posebnog odjeljenja rukovodi glavni specijalni tužilac, a u radu tužilaštva, pored njega, učestvuje republički tužioci koji su raspoređeni u to odjeljenje. Posebno odjeljenje preduzima radnje i mjere na otkrivanju koruptivnih krivičnih djela, organizovanog kriminala i najtežih oblika privrednog kriminala.

Zakonom o javnim tužilaštvima propisana je i organizaciona struktura tužilaštava koju čine Republičko javno tužilaštvo, kao najviše javno tužilaštvo, čije je sjedište u Banjaluci, a kojem su podređena sva ostala javna tužilaštva, što doprinosi učvršćivanju hijerarhijske strukture, odgovornosti i efikasnosti u tužilačkoj organizaciji. Republičko javno tužilaštvo nadzire rad okružnih javnih tužilaštava, u kojem smislu glavni republički javni tužilac može donositi opća ili pojedinačna obavezna uputstva, odlučivati o prenošenju mjesne nadležnosti i rješavanju sukoba nadležnosti između okružnih javnih tužilaštava, a može obavljati i druge poslove utvrđene Zakonom o javnim tužilaštvima Republike Srpske i drugim zakonima.

Nadležnost Republičkog javnog tužilaštva je i krivično gonjenje učinilaca krivičnih djela iz člana 3. Zakona o izmjeni i dopuni Zakona o suzbijanju korupcije, organizovanog kriminala i najtežih oblika privrednog kriminala. U Izvještaju za 2022.godinu, se navodi da je u Republičkom javnom tužilaštvu i okružnim javnim tužilaštvima zaposleno 90. tužilaca, od 112. predviđenih radnih mjesta tužilaca što čini popunjenost od 80,35%. Popunjenost ostalog kadra (stručni saradnici, administrativni radnici itd.) je na nivou popunjenosti od 74,75%. (Republičko javno tužilaštvo RS-a, 2023.)

U izvještaju se naglašava nedovoljna popunjenost radnih mjesta, koje je prisutno već godinama u pojedinim tužilaštvima, a rezultat su nedostatka budžetskih sredstava. Navodi se da dugogodišnja praksa neodobravanja sredstava za administrativno osoblje negativno utiče i na realizaciju ciljeva koja su tužilaštva predvidjela u svojim strategijama, planovima i drugim aktima.

6.1.4. Tužilaštvo BD BIH

Tužilaštvo Brčko distrikta Bosne i Hercegovine osnovano je Zakonom o Javnom tužilaštvu Brčko distrikta Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik Brčko distrikta Bosne i Hercegovine“, broj 4/00).

Tužilaštvo BD BiH postupa pred Osnovnim sudom BD BiH i Apelacionim sudom BD BiH. Funkciju tog tužilašta vrše glavni tužilac, zamjenik glavnog tužioca i tužioci. S ciljem specijaliziranog pristupa u izvršavanju poslova u vezi sa srodnim krivičnim djelima i podizanju efikasnosti u radu, osnovan je, između ostalih, i odsjek za privredni, finansijski i organizovani kriminal.

Tužilaštvo BD BiH kao institucija u okviru pravosuđa Brčko distrikta BiH ima nadležnosti koje su mu Statutom i zakonima Brčko distrikta BiH određene, tj. otkrivanje i gonjenje izvršitelja kaznenih djela, rukovođenje, nadgledanje i po potrebi neposredno vođenje istraga, podizanje optužnih akata, zastupanje istih pred sudovima Brčko distrikta BiH i podnošenje pravnih lijekova na odluke sudova u Distriktu.

Tužilaštvo BD BiH ima zaposleno ukupno 26. zaposlenika i to 9 tužilaca, a ostalo osoblje čine administrativni radnici, stručni saradnici, itd.

6.2. Finansijske istrage

Niko ne može zadržati imovinsku korist pribavljenu krivičnim djelom, kaže nam Zakon o oduzimanju nezakonito stečene imovine krivičnim djelom FBiH. Da bi se imovinska korist dokazala i oduzela, neophodno je utvrditi vezu između stečene imovinske koristi i počinjenog krivičnog djela. Tu na snagu stupaju finansijske istrage čiji je cilj „prikupljanje svih dokaza koji ukazuju na obim, iznos, vrstu, stvarnu vrijednost i druge okolnosti u vezi sa zakonitim prihodima osumnjičenog ili optuženog, odnosno povezane osobe, njihovim troškovima života i stvarnim mogućnostima zakonitog sticanja imovine za koju postoje osnovi sumnje da je pribavljena krivičnim djelom“ (Zakon o oduzimanju nezakonito stečene imovine FBiH).

Sama činjenica da u gore pomenutom Zakonu u čl. 8. je definisano da „nadležni tužilac može izdati naredbu za provođenje finansijske istrage“ jasno nam govori da tužioci mogu i ne moraju pokretati finansijske istrage. Finansijske istrage bi se trebale provoditi istovremeno sa istragom u krivičnom postupku, međutim, da li se iste ne provode zbog nedostatka kadrova, nedovoljne stručnosti, nemogućnosti oslanjanja na druge institucije, zadovoljavanja norme, neizvjesnosti samog postupka,... Kao slabosti u sistemu finansijskih istraga, u svom radu Finansijske istrage (2018.), tužilac Kantonalnog tužilaštva Kantona Sarajevo, Sabina Sarajlić, navodi i da se finansijske istrage provode naknadno u odnosu na krivičnu istragu, postoji očit nedostatak finansijskih forenzičara, nedostaje proaktivan pristup u radu policije i tužilaštva, nepostojanje proširene istrage na članove porodice, prijatelje; postoji neznatan broj predmeta gdje je zaista i oduzeta imovinska korist i ta imovinska korist je većinom oduzeta prilikom pretresa, prilikom zaključenja o Sporazumno priznanju krivice, itd.

Značajnu pomoć u finansijskim istragama tužiocima, ali samo u jednom segmentu, bi mogla pružiti institucija poput SIPE, koja putem svog posebnog odjela Finansijsko obavještajni odjel (FOO), radi na sprečavanju, otkrivanju i istraživanju krivičnih djela pranja novca i

finansiranja terorističkih aktivnosti. FOO je u toku 2022. godine dostavila nadležnim tužilaštvima 15. izvještaja za 85. osoba o postojanju osnovane sumnje u počinjenje krivičnog djela. Uzimajući u obzir da je FOO u toku 2022. godini zaprimio 1.504. obavještenja o sumnjivim transakcijama (sve sumnjive transakcije za koje nadležni organ podnositelj procijeni da proističu iz nelegalnih aktivnosti pranja novca i finansiranja terorizma), te 493.007. obavještenja o gotovinskim i povezanim gotovinskim transakcijama (sve transakcije iznad 30.000 KM), možemo zaključiti da je izuzetno mali broj izvještaja podnešen nadležnim tužilaštvima.

Centar za monitoring i istraživanje CeMI je 2018. godine, u saradnji sa partnerima Asocijacijom za demokratske inicijative iz Sarajeva i Transparentnost Srbija iz Srbije, realizovao projekat pod nazivom "Jačanje kapaciteta istrage i krivičnog gonjenja u zemljama Zapadnog Balkana - finansijske istrage kao sredstvo za borbu protiv organizovanog kriminaliteta i korupcije". Studija je urađena analizirajući pravne okvire i rezultate postignute na polju borbe protiv organizovanog kriminala i korupcije sprovodeći finansijske istrage.

Ono što je zajedničko u svim preporukama je:

- jačanje kadrovskih kapaciteta sa naglaskom za BIH i Srbiju na finansijskim forenzičarima;
- uspostavljanje efikasne, djelotvorne i sinhronizovane saradnje svih državnih organa, sudova, tužilaštava, policije, organa uprave, itd.
- jačanje međunarodne saradnje u svrhe provođenja međunarodnih finansijskih istraga;
- stalne i kontinuirane edukacije u pogledu primjene i provođenja finansijskih istraga;

Specifičnosti vezani za Crnu Goru, a koji se naglašavaju kao preporuka, su: neophodnost proaktivnog i samoinicijativnog provođenja finansijskih istraga, neophodnost uporednog provođenja finansijskih i krivičnih istraga, nužnost pohađanje specijalizovanih obuka uposlenika Specijalnog državnog tužilaštva i Specijalnog policijskog odjeljenja, uspostavljanje informacionog sistema za elektronsku razmjenu podataka te uspostavljanja kvalitetnih baza podataka u realnom vremenu, aktivnije korištenje mehanizama oduzimanja nezakonito stečene imovinske koristi od strane tužioca, regulisati odgovornost lica za nepostupanje po dostavljenim dopisima, skraćivanje roka za blokadu računa sa 72h na 24h, uspostava centralnog registra svih bankovnih računa, zapošljavanje više analitičara, itd.

Specifičnosti za BiH, a koji se naglašavaju kao preporuka su: izmijeniti praksu ekskluzivnog pokretanja finansijskih istraga u slučaju određenih predmeta, izvršiti harmonizaciju propisa koji regulišu oduzimanje imovinske koristi u smislu trajanja i završetka finansijskih istraga, regulisati odgovornost i kažnjavanje službene ili odgovorne osobe banke ili druge institucije koja odbija ili sprečava ispunjene obaveze iz sudske naredbe, potrebno je precizno formulisati plan finansijske istrage sa jasnim uputama o toku i cilju istrage, unaprijediti propise vezano za pristup bazama podataka agencija za provođenje zakona i drugih državnih organa sa tužilaštvima i policijom, na nivou FBiH i BD BiH osnovati specijalizirane jedinice

u okviru kojih bi istražioci i stručnjaci različitih profila pomagali tužiocu u provođenju istraga, uspostava kriterija za vrednovanje sudija i tužilaca na predmetima finansijskih istraga, povećanje broja vještaka koji bi bili na raspolaganju tužiocima u složenim predmetima finansijskog vještačenja, itd.

Specifičnosti za Srbiju, a koji se naglašavaju kao preporuka su: izrada nove strategije finansijskih istraga sa pratećim akcionim planom, voditi i objavljivati precizne statističke podatke o gonjenju korupcije i drugih vidova kriminala sa podacima o vrijednosti imovine koja je privremeno ili trajno oduzeta, uvesti krivično djelo „nezakonito bogaćenje“, razmotriti uvođenje stimulativnih mjera za prijavljivanje djela koja vode otkrivanju nezakonito stečene imovine, itd.

6.3. Analiza izvještaja

Kompleksnost uređanja države, mnogobrojne institucije na kantonalnim, okružnim, entitetskim i državnim nadležnostima, izmiksane nadležnosti za rad, preklapanja rada institucija, nedorečenost u propisima, neadekvatna finansijska, materijalna, tehnička i kadrovska politika, dovelo je do toga da u Bosni i Hercegovini imamo pomalo kaotičnu situaciju. Oni koji bi trebali raspoznati i adekvatno procesuirati krivična djela su svakako sudovi i tužilaštva. Kako je teret istražnih radnji prebačen sa sudova na tužilaštva, malo koje tužilaštvo u BiH su uhvatilo u koštac sa teškim oblikima krivičnih djela protiv privrede poput pranja novca, organizovanog kriminala, finansijskog kriminala, itd. Opet s druge strane Tužilaštvo BiH u svom izvještaju o radu za 2022. godinu prebacuje odgovornost za uspješno provođenje finansijskih istraga zbog „zauzetosti zaposlenika SIPE“.

„Mnogi tužioci zahtijevaju od agencija za provođenje zakona da im *donesu dokaze*, zanemarujući pri tome ono što bi po zakonu bili obavezni raditi – usmjeravati, kontrolirati, nadzirati. Time su agencije za provođenje zakona razapete između onoga što zahtijeva zakon, i onoga što zahtijeva tužilac.“ (Transparency International, 2022., str.3.)

Kao što se može vidjeti iz tabele 10., od svih nabrojanih institucija najviše krivičnih prijava su podnijela fizička i pravna lica i to 82. krivične prijave. Zanimljiv je podatak da Agencija za prevenciju korupcije u 2023. godini podnijela samo 2. krivične prijave i 1. informaciju. Najviše izvještaja o počinjenju krivičnog djela je podnijela Granična policija BiH i to 48. izvještaja, pa UINO BiH 32. izvještaja, slijede MUP FBIH sa 25. izvještaja, MUP RS-a sa 18. izvještaja te SIPA sa samo 12. izvještaja o počinjenju krivičnog djela.

Tabela 10. Prikaz izvještaja/informacija/ krivičnih i drugih prijava podnešenih od strane različitih institucija u BIH u 2022. godini prema Tužilaštvu BIH.

Institucija inicijalnog akta	Izvještaj o izvršenom KD	Izvještaj o izvršenom KD za visoku korupciju	Izvještaj o preduzetim mjerama i radnjama	Krivične prijave	Infor.	Dost. na nadležno postupanje	DNA	Ukupno
SIPA	12	0	29	0	16	0	0	57
Granična policija	48	0	9	0	11	0	0	68
UIO BiH	32	0	11	0	17	0	0	60
Tužilaštvo BiH	0	0	0	0	0	0	59	59
Tužil. FBiH i RS	0	0	0	0	0	31	0	31
CIK	0	0	0	0	5	0	0	5
MUP FBiH	25	0	16	1	0	0	0	42
MUP RS	18	0	14	0	4	0	0	36
Fizička i pravna lica	0	0	0	82	8	0	0	90
Anonimne prijave	0	0	0	21	10	0	0	31
Ag. za prev. korupcije	0	0	0	2	1	0	0	3
Ostalo	0	0	0	26	5	0	0	31
UKUPNO	135	0	79	132	77	31	59	513

Izvor: Tužilaštvo BIH. Izvještaj o radu Tužilaštva BIH, 2023. str. 25.

Kako bi nadležna tužilaštva uspješno procesuirala počinjeno krivično djelo, neophodna je prije svega efikasna i djelotvorna saradnja svih povezanih institucija, državnih organa poput Poreznih uprava, Finansijske policije, nadležnih MUP-ova, SIPA-e, Granične policije BIH, UINO, Ureda za reviziju, Centralne banke, itd.

Bosna i Hercegovina ima poprilično uspostavljene sve institucije i državne organe koje bi trebalo da upravo zbog teritorijalno uske nadležnosti, svoj posao mogu obavljati dovoljno detaljno i kvalitetno. Međutim, ono što se do sada pokazalo kao najveći problem je upravo u nedovoljnoj saradnji ovih institucija. Pa se tako u velikom broju slučajeva dešava da se krivične prijave/izvještaji o počinjenju krivičnog djela dostavljaju nedovoljno precizno, sa nepotpunim izvještajima, podacima, dokazima koji nisu uzeti na zakonit način. Upravo zbog neuvezanosti sistema u BIH, nadležna tužilaštva imaju problem kod dostupnosti podataka tj. za dostavu određenih podataka čeka se popriličan period, što odugovlači sam postupak.

Također, zbog različitih nadležnosti tužilaštava, policijskih tijela, često se zna dešavati problem i sukobi nadležnosti, pogotovo kod predmeta organizovanog kriminala gdje su počinioci sa različitog entitetskog područja, pa jedna agencija ne želi da ustupa podatke do kojih je došla, radi provođenja istrage na državnom nivou.

Na nivou sljedećih institucija imaju uspostavljeni posebni odjeli za borbu protiv privrednog kriminala: Tužilaštvo BIH, Kantonalno tužilaštvo Kantona Sarajevo, Kantonalno tužilaštvo Unsko-sanskog kantona, Kantonalno tužilaštvo Hercegovačko-neretvanskog kantona,

Republičko javno tužilaštvo RS-a, Okružno javno tužilaštvo Banja Luka, Okružno javno tužilaštvo Doboj, Okružno javno tužilaštvo Bijeljina, Okružno javno tužilaštvo Istočno Sarajevo te Tužilaštvo Brčko Distrikta.

Federalno tužilaštvo FBiH te sljedeća kantonalna/okružna tužilaštva nemaju uspostavljene posebne odjele za borbu protiv privrednog kriminala - Kantonalno tužilaštvo Tuzlanskog kantona (spojeno sa ratnim zločinima), Kantonalno tužilaštvo Zeničko-dobojskog kantona (spojeno sa ratnim zločinima), Kantonalno tužilaštvo Srednjobosanskog kantona (spojeno sa maloljetničkim, saobračajnim i imovinskim deliktima), Kantonalno tužilaštvo kantona 10., Kantonalno tužilaštvo Posavskog kantona, Kantonalno tužilaštvo Bosansko-podrinjskog kantona, Kantonalno tužiteljstvo Zapadnohercegovačkog kantona Okružno javno tužilaštvo Trebinje, Okružno javno tužilaštvo Prijedor.

Neravnopravnost u resursima je vidljiva već iz same činjenice da u velikom broju tužilaštava nemaju posebni odjeli za borbu protiv privrednog kriminala, a uzimajući u obzir da u mnogim tužilaštvima ionako nedostaje kadrova, teško da će BiH napraviti bilo kakav iskorak u borbi protiv kriminala. Iako sudije i tužioci prolaze kontinuirane edukacije na teme finansijskog kriminala, često su te edukacije uopćene, nedovoljno specijalističke, što ne može pružiti dovoljno kvalitetnih znanja za provođenje kompleksnih slučajeva privrednog kriminala od strane tužilaca, niti dovoljno razumijevanje sudija, a posebno kada se govori o organizovanom kriminalu koji podrazumijeva internacionalno poslovanje. Također, u finansiranju institucija za provođenje zakona postoji prilično selektivan pristup, gdje vrlo često budžeti institucija nadležnih za sprovođenje zakona nisu adekvatni, nedostaje materijalno-tehničkih sredstava za rad, plata službenika nisu zadovoljavajuće za jak otpor kriminalu i korupciji.

Tužilaštvo BiH u svom izvještaju za 2022. godinu ističe da je „najveći izazov Tužilaštva BiH i dalje ostaje rad na predmetima organiziranog kriminala, korupcije, posebno korupcije visokog nivoa, koji će biti prioritet i u narednom periodu.“ (Tužilaštvo BiH, Izvještaj o radu za 2022. godinu, str. 53.)

7. ISTRAŽIVANJE – ULOGA FINANSIJSKE STRUKE U PROCESUIRANJU KRIVIČNIH DJELA

7.1. Relevantne informacije o uzorku istraživanja

Autor je u radu koristio kvantitativne i kvalitativne metode prikupljanja informacija kroz godine, a kako bi potvrdio ili osporio postavljene hipoteze, te postigao postavljene ciljeve analizirao relevantne stručne radove, izvještaje i članke. Na postavljena istraživačka pitanja, autor ovog rada je došao do odgovora i zaključaka.

Autor se u radu fokusirao na analizu trenutnog stanja u institucijama u BiH koje su nadležne za sprečavanje, kontrolu, nadzor i procesuiranje krivičnih djela protiv privrede i to kroz

dostupne izvještaje o radu po godinama kako bi provjerio na koji način iste sarađuju sa drugim institucijama posebno nadležnim tužilaštvima.

Dobar dio istraživanja autor je posvetio stručnim člancima objavljenim o stanju u pojedinim institucijama, a iz razloga pronalaženja ukazanih nedostataka u radi ovih institucija te davanju preporuka za poboljšanje stanja. Autor je koristio izvještaje organizacija poput USAID, OSCE, MMF, Evropska komisija, GRECO, itd.

7.2. Uloga finansijske struke u procesuiranju krivičnih djela

Da bi bilo koje tužilaštvo uspješno procesuiralo krivična djela protiv privrede i privrednog kriminala, nezamjenjivu ulogu igra finansijska struka u otkrivanju i pronalaženju dokaza o počinjenju krivičnog djela. Krivična djela protiv privrede iz godine u godinu se povećavaju, novi oblici krivičnih djela se pojavljuju a zakonska rješenja u BIH ne prate čak ni aktuelne probleme poput pranja novca, a kamo li nove oblike krivičnih djela na globalnom nivou. O tome nam najbolje govori podatak da smo tek u februaru 2024., uvođenjem novog Zakona o sprečavanju pranja novca i finansiranja terorističkih aktivnosti na nivou BIH ("Službeni glasnik Bosne i Hercegovine broj 13/2024 od 19.02.2024), dobili definiciju „virtuelne valute“, gdje se regulišu obaveze pružaoca usluga virtuelnih valuta te nadzor nad njihovim radom. Za razliku od uvedenog zakona na državnom nivou i postojećeg zakona u RS-u, na nivou FBiH ovaj zakon još nije uveden.

Analizirajući rad institucija poput Ureda za reviziju na državnom i entitetskom nivou, Poreznih uprava na entitetskom nivou, SIPE, UINO na državnom nivou, Finansijske policije FBiH te nadležnih tužilaštava, vidljivo je da je ključno pod hitno jačanje kadrovskih kapaciteta. Sve i jedna od analiziranih institucija ima manjak zaposlenih u odnosu na predviđeni sistematizovani broj. Posebno je izražena činjenica da, i uz vidljivo nesnalaženje tužilaštava u uspješnom procesuiranju krivičnih djela, ne radi se sistematski na zapošljavanju ekonomskih stručnjaka u vidu forenzičkih računovođa ili forenzičkih istražitelja, kako je to još prije 6. godina uvela Republika Srbija, a prije 12. godine Republika Hrvatska i Republika Srpska. Poražavajući je podatak da u Federaciji BIH još uvijek zvanje forenzičkog računovođe nije prepoznato ni uvedeno u Zakon o računovodstvu. Uvođenje zvanja je samo prvi korak za profesionalnu edukaciju i usavršavanje kadrova za borbu protiv privrednog kriminala, organizovanog kriminala, korupcije i drugih teških oblika krivičnih djela a za koji su potrebna specijalistička znanja ulaženju u trag novca i prikrivanju dokaza. Ovakvi kadrovi se stvaraju godinama, prolaze posebne obuke da bi radili na teškim oblicima krivičnih djela, usavršavaju se i stiču iskustvo u različitim segmentima poput realnog i javnog sektora, u oblasti poreza, revizije, istraga, itd.

Forenzičke računovođe svojim interdisciplinarnim znanjima su svoje mjesto u svijetu već pronašli u javnim institucijama kao što su pravosudne institucije, istražne institucije, isl. ali i u privatnim kompanijama poput odvjetničkih i konsultantskih ureda. U pravosudnim institucijama posebno je prepoznata potreba za forenzičkim računovođama u pomaganju i

usmjeravanju toka istrage, prikupljanja dokaza i saslušanja svjedoka ali i kao ekspert svjedoci kada dođe do procesuiranja počinioce prevara.

Forenzični računovođa u tužilaštvu bi bio potreban u cijelom procesu, a najpotrebniji u najranijim fazama, zaprimanje prijave i vođenje istrage. U tim fazama, forenzični računovođa bi pomogao tužiocima da brže ispituju istinitost navoda u zaprimljenim prijavama i da se ispita ima li osnova za provođenje istrage. Ukoliko se dokaže da ima osnova za provođenje istrage forenzični računovođa bi usmjeravao tužioce koje dokaze da pribavi i u kojem smijeru da ide istraga, što bi također dovelo do ubrzanja same istrage i smanjilo vrijeme do podizanja optužnice. Forenzični računovođa bi u fazi istrage mogao zamijeniti sudskog vještaka i skratiti vrijeme same faze istrage, budući da u toj fazi tužilaštvo ima problem zbog nedovoljno sudskih vještaka koji žele raditi kompleksnije predmete ili nemaju dovoljno znanja da mogu raditi vještačenje takvih predmeta. Da bi se to postiglo moraju se promijeniti i prateći zakonski propisi koji će dati forenzičnom računovođi odgovornost i ovlaštenje da se njegov rad i svjedočenje na sudu može smatrati dokazom. Sve bi to dovelo do ubrzanja samog procesa rada u tužilaštvu, a samim tim i do brže dizanja optužnica na sudu.

Sve i jedan izvještaj o radu tužilaštava naglašava da se susreću sa problemima procesuiranja krivičnih djela protiv privrede, iz prostog i jednostavnog razloga, jer im to nije primarna struka, tužiocima ne razumiju ova krivična djela jer nisu stekli temeljna znanja iz ekonomije, računovodstva, revizije a posebno specijalistička znanja forezničkog računovodstva i revizije. Samo podatak da u našim tužilaštvima nema sistematizovanih radnih mjesta, pa čak ni za ekonomiste kao stručne saradnike istražitelje, dovoljno govori o tome zašto se ne provode istrage, zašto tužiocima smatraju da nema elemenata krivičnog djela, zašto padaju optužnice ili i ako dođe do suđenja, da su to „lahko“ dokazive činjenice koje i opet prolaze sa blagim kaznama zatvora.

O ovom problemu najbolji su pokazatelji neprocesuirani negativni revizorski izvještaji dostavljeni nadležnim tužilaštvima u FBiH. Od 115. negativnih revizorskih izvještaja za period revidiranja 2016. – 2023. godina a koji ukazuju na značajne nepravilnosti i razloge kvalifikacija za data mišljenja revizora, nadležna kantonalna tužilaštva su donijela „odluku o neprovođenju istrage“. Kao obrazloženje, nadležna tužilaštva navode da nisu pronađeni elementi krivičnih djela.

Tužiocima se u radu najčešće oslanjaju na vještake ekonomske struke, međutim dosadašnji radovi su pokazali da, iako je sudskih vještaka ekonomske struke najviše u BiH, jako malo ima kvalitetnih i nepristrasnih vještaka, da jako mnogo vještaka odbija vještačenja iz razloga nedovoljne stručnosti, a opet s druge strane kvalitetni vještaci koji su spremni da se uhvate u koštac sa kompleksnim i obimnim predmetima procesuiranja krivičnih djela, su često prezauzeti zbog već uzetih predmeta u vještačenja, pa se nerijetko dešava, da čekanje na nalaz i mišljenje traje i do godinu dana. Problem u našoj državi sa imenovanjima vještaka što ni tu nisu sistemski i na jednoličan način riješena pitanja imenovanja vještaka, provjere rada vještaka, stalnog stručnog usavršavanja vještaka, ne postoji jedinstven tarifnik o

naknadama za rad vještaka, itd. Zato nije ni čudno što provedenim istraživanjem na temu zašto menadžeri u BiH koriste tehnike kreativnog računvodstva u svom poslovanju (Isaković-Kaplan, 2016.), od 168. ispitanika, 78. je odgovorilo da je razlog „neotkrivanje prevara i neadekvatno sankcionisanje počinioca prevara“, a 68. ispitanika je odgovorilo da je razlog „nedovoljno uređena zakonska regulativa“, 18. je odgovorilo zbog nedovoljne educiranosti računovođa i 4. odgovora su kao razlog stavili ostalo.

A zašto je to tako? Prije svega, krivični zakoni u BiH nisu izjednačeni, nedefinisana su krivična djela, te nisu prilagođeni sve novijim kriminalnim pojavama, potrebno je jasno i precizno razgraničiti nadležnosti i odgovornosti; strategijama i politikama je neophodno postaviti realne i objektivne uslove za procesuiranje krivičnih djela; neophodno je raditi na povećanju broja stručnih i kvalitetnih kadrova od tužilaca do stručnih saradnika poput forenzičkih računovođa/istražitelja, poboljšati materijalnu i tehničku opremljenost.

Institucijama poput SIPE, Granične policije BiH, entitetskih Poreznih uprava, državnog i entitetskih Ureda za reviziju, povećati budžet, omogućiti nestranačko i transparentno zapošljavanje barem radnih mjesta koja su predviđena sistematizacijama.

8. ZAKLJUČAK

Prema Globalnom indeksu organizovanog kriminala za 2023. godinu, Bosna i Hercegovina zauzima 8. mjesto u Evropi po stopi organizovanog kriminala. Nije ni čudo što se u izvještaju o stanju u BiH ulazuje da je pravosuđe u BiH slabo i da trpi politička uplitanja, da nema političke volje da se provede reforma pravosuđa, da je korupcija i nemarketa ometa uspješno procesuiranje krivičnih djela. Naglašava se da su istražni kapaciteti nedovoljni, nedostaje kadrova i opreme, policijska tijela su korumpirana a u nekim slučajevima se bave i kriminalnim aktivnostima.

Autor je analizirao stanje kriminaliteta u BiH za period 2019. – 2023. godine po pitanju prijavljivanja i potvrđenja optužnica za krivična djela protiv privrede u svim tužilaštvima u BiH. Iako je došlo do blagog pada prijavljenih krivičnih djela do 2022. godine, u 2023. godini broj prijave se povećao. Međutim, nije dovoljno da Tužilaštvo BiH od 44. krivične prijave za krivično djelo pranja novca, za period 5. godina (2019.-2023. godina), potvrdi optužnice u samo 6. predmeta. Nije dovoljno da Tužilaštvo FBIH za isti ovaj period ima 245. prijave krivičnog djela prevara u privrednom poslovanju i potvrdi optužnice u samo 33. predmeta. Također, nije dovoljno da Tužilaštvo RS-a, od 216. prijavljenih krivičnih djela za utaju poreza, potvrdi optužnice u samo 28. predmeta.

Da li nam je normalno da Agencija za prevenciju korupcije i koordinaciju borbe protiv korupcije BiH, 5. godina nije imala usvojenu strategiju za borbu protiv ovih krivičnih djela. Da li nam GRECO tim za evaluaciju stanja u BiH treba u svom izvještaju napisati da ova agencija „nema kapacitet za pravilno obavlja svoje dužnosti i da su jedva operativni“, da agencija ima „ceremonijalnu ulogu i da nema jake resurse“. Iako je Vijeće ministara u 2024.

godini usvojilo Strategiju i akcioni plan za borbu protiv korupcije, ova Agencija je izgubila kredibilitet i povjerenje građana.

Opet s druge strane, institucije koje rade svoj posao i koje nadležnim tužilaštvima dostavljaju krivične prijave su Uredi za revizije institucija na entitetskim nivoima. Kako su godinama revizorske institucije pod pritiscima političara zbog javnog objavljivanja svojih revizorskih izvještaja, te bile sankcionisane restrikcijama finansiranja, zapošljavanja, a uz to uredi nisu imali nikakvu podršku niti mehanizam da „natjeraju“ revidirane institucije na usvajanje i primjenjivanje preporuka, a nadležna tužilaštva uredno odbacuju prijave, Ured za reviziju FBIH je u 2023. i 2024. godini objavio dvije publikacije gdje se navodi da je za ukupno 115. negativnih revizorskih izvještaja za period 2016.-2022. godine, te za 24. revizorska izvještaja za period 2022. – 2023. godine (odgovorili na 47. od 70. podnesenih prijava), nadležna tužilaštva su donijela „odluke o neprovođenju istraga“. Kako da se ne zapitamo šta su razlozi neprovođenja postupaka, kada očito postoje kršenja brojnih zakona poput Zakona o računovodstvu i reviziji, Zakona o doprinosima, Zakona o porezu na dobit, Zakona o porezu na dohodak, Zakona o javnim nabavkama i mnogih drugih zakona. Kako po tužilaštvima ne postoje krivična djela utaje poreza, izrade lažne bilanse, zlobupotrebe položaja, zloupotreba ovlasti u privrednom poslovanju, itd.?

Ni u RS-u situacija nije ništa bolja, od 10. negativnih revizorskih mišljenja (ukupno 13. u radu) podnesenih od strane Glavne službe za reviziju javnog sektora u 2023. godini, okružna tužilaštva su samo je u 1. predmetu podignuli optužnicu, dok recimo u 2021. godini od 2. podnešena negativna revizorska izvještaja (6. predmeta u radu) nije podignuta ni jedna optužnica.

Još jedan takav primjer su i Porezne uprave na području FBIH i RS-a, koje dostavljaju izvještaje o postojanju osnovane sumnje za počinjenje krivičnog djela. Tako je PU FBIH u toku 2023. dostavila nadležnim tužilaštvima 35. krivičnih prijava za krivično djelo utaja poreza u iznosu od 12.358.172,56 KM, od tog broja samo su za 19. prijava podignute optužnice. PU RS-a je u toku 2023. dostavila nadležnim tužilaštvima 39. izvještaja o postojanju sumnje u izvršenje poreskih krivičnih djela sa ukupnom štetom po republički budžet od 3.713.660 KM, od čega 33. izvještaja za krivična djela utaja poreza i doprinosa sa štetom po budžet RS-a od 2.577.423 KM.

Međutim, problemi u radu sa kojima se susreće PU FBIH a koje je u svom izvještaju kontaktovao MMF su „nedovoljan budžet, manjak osoblja, zastarjela IT oprema, nedostatak modernih alata za analizu podataka,...“ Identičan problem ima i SIPA, Državna agencija za istrage i zaštitu koja aktivno radi na otkrivanju krivičnih djela finansijskog kriminala, pranja novca, organizovanog kriminala, i dr., međutim zvanični podaci o iznosima nelegalnog novca ubačenog u legalni sistem iznosi preko 35. miliona za 2023. godinu i u odnosu na 2022. godinu iznos se više nego utrostručio. Također, prema Izvještaju Evropske komisije, Saopštenje o politici proširenja EU za 2023. godinu iz novembra 2023. godine, SIPA je u toku 2022. godinu pokrenula preko 100. istraga u predmetima korupcije, 35. izvještaja protiv 57 lica je dostavljeno nadležnim tužilaštvima, međutim ni jedna se ne odnosi na korupciju

visokog nivoa. Evropska komisija navodi da „veoma formalan način na koji SIPA provodi radnje u cilju pribavljanja dokaza, uključujući i slučajeve korupcije na visokom nivou, izaziva ozbiljnu zabrinutost. Sistemski nedostaci u operativnoj saradnji agencija za provođenje zakona i vrlo ograničena razmjena obavještajnih podataka i dalje predstavljaju izazov.“

Značajnu uloga u otkrivanju prevarnog postupanja privrednih subjekata u BIH igra i UINO. Međutim, ono sa čime se bore poreski obveznici ali i sama UINO pa i nadležna tužilaštva su nedorečenost i nejasnoća propisa Zakona o PDV-u te pratećih propisa, gdje dolazi do različitog tumačenja propisa ne samo od strane privrednih subjekata u BIH, nego i od strane inspektora ove agencije, pa ne tako često nailazimo na slučajeve ukidanja tj. poništavanja vlastitih rješenja o dodatno utvrđenim obavezama koja je UINO izdala kroz prvostepene i drugostepene postupke. Istraživanje autora je pokazalo da postoje značajna umanjena utvrđenih obaveza poreskih inspektora u prvostepenom i drugostepenom postupku UINO kod kontrole velikih obveznika, pa je tako u 2019. godini umanjeno 16.033.621,00 KM obaveza odnosno 58% od prvobitno utvrđene obaveze. U narednim godina, taj procenat se smanjivao, dok je u 2022. godini ponovo primjetan rast umanjena dodatno utvrđenih obaveza i to za iznos od 6.642.022,00 KM odnosno 45%. U oblasti revizije i kontrola je tako vidljivo kako se iz godine u godinu procenat umanjena ukupno utvrđenih obaveza povećava u procentualnom iznosu od 13% u 2019. godini do 22% u 2022. godini.

Od 114. anketiranih preduzeća u RS-u, a koje je provela Unije poslodavaca RS-a, 67% je platilo inspektorima ili su im dali poklon. Ne možemo da ne povežemo istraživanje autora i rezultate ankete. Sasvim je moguće da ovako veliki broj umanjena obaveza se dešava upravo iz razloga neosnovanosti izricanja prvobitno dodatno utvrđene obaveze. Da li su inspektori UINO očekivali a nisu dobili mito, pa izrekli kaznu, ili je u pitanju neznanje i pogrešno postupanje?

S druge strane, tužilaštva u BIH kojih je ukupno 20. (Tužilaštvo BIH, Federalno tužilaštvo FBIH, 10. kantonalnih tužilaštava, 1. središnje tužilaštvo RS-a, 6. okružnih tužilaštava RS-a, 1. tužilaštvo BD), gdje nemaju sva tužilaštva formirane posebne odjele za borbu protiv privrednog kriminala i koja se sva redom susreću sa manjkom tužilaca i drugog osoblja, koja nemaju u svom radu pomoć ekonomskih stručnjaka, susreću se sa izazovom u procesuiranju teških oblika krivičnih djela poput organizovanog kriminala, korupcije, pranja novca, itd. Iako sudije i tužioci prolaze kroz kontinuirane edukacije na teme finansijskog kriminala, često su te edukacije uopšte, nedovoljno specijalističke pa nas ne trebaju ni čuditi podaci o donošenju odluka o nepokretanju istraga, nepodizanju optužnica, jako malom broju procesuiranih predmeta, malim kaznama zatvora, otkupljenim kaznama zatvora do 1. godinu, itd,

Neprikosnovenu ulogu u aktivnoj borbi protiv sve rastućih vrsta privrednog kriminala su jake i stabilne institucije ove države, koje moraju biti nepolitične, nezavisne, finansijski i tehnički jake a mnoge od njih nisu ni navedene u ovom radu. Kriminal „bijelog okovratnika“ je postao daleko opasniji po društvo od drugih vrsta kriminala jer je u stanju ozbiljno

potkopati finansijsku sigurnost države i širokim slojevima stanovništva učiniti daleko više štete nego pojedinačni akti nasilja i drugog "običnog" kriminala. Zbog toga, zajednička borba svih nabrojanih institucija je ključna u odlučnoj borbi i procesuiranju krivičnih djela privrednog kriminala.

Imperativ Bosne i Hercegovine mora biti jačanje vladavine prava. Istraživanje autora, kao i analize relevantnih institucija poput MMF-a, Europske unije, OECD-a, OSCE-a, USAID-a, nevladinih agencija poput Transparency Internationala, GI-TOC-a, i dr. već godinama unazad ukazuju da stanje u Bosni i Hercegovini blago rečeno nije dobro. Kriminal i korupcija su ušli u sve pore društva, te mnogi počinioci krivičnih djela ostaju neprocesuirani ili procesuirani sa minimalnim zatvorskim ili uslovnim kaznama. Mnoge institucije poput Ministarstva sigurnosti BiH, Poreznih uprava, Agencije za borbu protiv korupcije BiH, pa čak i tužilaštava na području BiH donose strategije kako se suprotstaviti ovim sve rastućim pojavama, međutim rezultati rada ovih institucija ne pokazuju zavidne rezultate.

Najviše se promovise jačanje tužilaštava u BiH, međutim da bi tužilaštva na uspješan način procesuirala krivična djela, neophodno je prije svega izmijeniti krivične zakone u BiH, zakone o krivičnim postupcima u BiH, uvođenje zvanja forenzičkih računovođa, jačanje kapaciteta svih institucija ekonomskim stručnjacima, te uvođenje zvanja forenzički/finansijski istražitelj kao saradnik u tužilaštvima. Zakonskim rješenjima uvođenja forenzičkih računovođa u zvanje bi definitivno pozitivno uticalo na broj stručnih osoba koja bi svojim specifičnim znanjima pomagala u procesuiranju krivičnih djela.

Međutim, nije dovoljno samo izmijeniti zakone i uvesti zvanje, potrebna je odlučna borba ne samo nadležnih tužilaštava i svih drugih institucija koje rade na provođenju zakona, nego je ključna odlučna politička podrška i opredjeljenje.

REFERENCE

1. Belak, V. (2011). *Poslovna forenzika i forenzično računovodstvo – borba protiv prijevare*; Belak Exsellens d.o.o., Zagreb.
2. Isaković-Kaplan, Š. (2016). *Forenzično računovodstvo*. Fojnica. Štamparija Fojnica.
3. Koletnik, F., & Kolar, I. (2008). *Forenzično računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenija
4. Stanković, N. (2020.) *Forenzika u krivičnom postupku*. Banja Luka. Evropski Univerzitet Kalos Tuzla. Banja Luka.
5. Trivun, V. (2019). *Odgovornost privrednih društava*. Sarajevo. Ekonomski fakultet u Sarajevu.
6. Savez računovođa i revizora Republike Srpske. *Sertifikovani forenzički računovođa*. Dostupno na: <http://www.srrrs.org/?strana=sfr&jezik=lat> (Pristupljeno:15.10.2023.)
7. Ekonomski fakultet Univerziteta u Sarajevu. *Centar za forenzičko računovodstvo*. Dostupno na: <http://www.efsa.unsa.ba/ef/bs/centar-za-forenzicno-racunovodstvo> (Pristupljeno: 16.10.2023.)
8. Tužilaštvo Bosne i Hercegovine. *Šema organizacije svih tužilaštava*. Dostupno na: <https://www.tuzilastvobih.gov.ba/?opcija=sadrzaj&kat=1&id=3&jezik=b> (Pristupljeno: 15.10.2023.)
9. Global Initiative against Transnational Organized Crime (GI-TOC). *Bosnia and Herzegovina*. Dostupno na: https://ocindex.net/assets/downloads/2023/english/ocindex_profile_bosnia_and_herzegovina_2023.pdf (Pristupljeno 18.06.2024.)
10. EU Monitor, *Decision 2001/427 - 2001/427/JHA: Council Decision of 28 May 2001 setting up a European crime prevention network*. Dostupno na: https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j4nvk6yhcbpeywk_j9vvik7m1c3gyxp/vitgbi8d0z2 (pristupljeno 18.06.2024.)
11. Agencija za prevenciju korupcije i koordinaciju borbe protiv korupcije, (2024.) *Podržan prijedlog Agencije za prevenciju korupcije: Nakon pet godina BiH dobila Strategiju za borbu protiv korupcije*. Dostupno na: <http://www.apik.ba/aktuelnosti/saopcenja-za-javnost/default.aspx?id=3027&langTag=bs-BA> (pristupljeno 19.06.2024.)
12. Ured za reviziju institucija BiH. *O Uredu*. Dostupno na: <https://www.revizija.gov.ba/Content/Read/o-uredu> (Pristupljeno 20.06.2024.)
13. Zakon o reviziji institucija u FBiH („Službene novine FBiH“ br. 22/06). Dostupno na <https://www.vrifbih.ba/zakon-o-reviziji/?lang=hr> (Pristupljeno 20.06.2024.)
14. Porezna uprava FBiH. *Nadležnosti Porezne uprave FBiH*. Dostupno na: <https://www.pufbih.ba/v1/stranica/13> (Pristupljeno 23.06.2024.)
15. Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske. („Službeni glasnik RS br: 98/05 i 20/14“) Dostupno na https://gsr-rs.org/wp-content/uploads/2022/10/zakon_o_reviziji_precisceni_tekst_cyr.pdf (Pristupljeno 20.06.2024.)

16. Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu. *Zakoni o reviziji BD-a*. Dostupno na <https://www.revizija-bd.ba/index.php/zakoni-o-reviziji-bd-hr> (Pristupljeno 20.06.2024.)
17. Ured za reviziju institucija BiH. *Izveštaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija BiH za 2023. godinu*. Dostupno na <https://www.revizija.gov.ba/Content/DownloadAttachment?Id=7c6cf3b7-18ba-4847-a59e-b53f038f0927&langTag=bs> (Pristupljeno 21.06.2024.)
18. Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske. *Organizacija*. Dostupno na <https://gsr-rs.org/srl/organizacija-srl/> (Pristupljeno 21.06.2024.)
19. Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu. *Plan revizije za 2024. godinu*. file:///C:/Users/Korisnik/Downloads/Plan_revizija_za_2024-hr.pdf (Pristupljeno 21.06.2024.)
20. CAPITAL.ba. *Poreska uprava podnijela 39. izvještaja o krivičnim djelima*. Dostupno na: <https://www.capital.ba/poreska-uprava-podnijela-39-izvjestaja-o-krivicnim-djelima/> (pristupljeno 23.06.2024.)
21. CAPITAL.ba. *Zašto privrednici u BiH ne žele pričati o korupciji?* Dostupno na: <https://www.capital.ba/zasto-privrednici-u-bih-ne-zele-pricati-o-korupciji/> (Pristupljeno 26.06.2024.)
22. RESEARCH.CO. *Forensic Accountant Careers: 2024 Guide to Career Paths, Options & Salary*. Dostupno na: <https://research.com/careers/forensic-accountant-careers> (Pristupljeno 26.06.2024.)
23. VSTV. *Struktura kriminala*. Dostupno na <https://vstv.pravosudje.ba/vstvfo/B/141/kategorije-vijesti/1198/1363/114475> (Pristupljeno 27.06.2024.)
24. Ministarstvo sigurnosti BiH. *O ministarstvu*. Dostupno na <http://www.msb.gov.ba/onama/default.aspx?id=3053&langTag=bs-BA> (Pristupljeno 29.06.2024.)
25. INSAJDER.rs. *Uprkos zakonskoj mogućnosti viša javna tužilaštva nemaju stalno zaposlene finansijske forenzičare*. Dostupno na: <https://insajder.net teme/uprkos-zakonskoj-mogucnosti-visa-javna-tuzilastva-nemaju-stalno-zaposlene-finansijske-forenzičare-video> (Pristupljeno 02.07.2024.)
26. Porezna uprava FBiH. *Pregled poreznih obveznika sa iznosom duga po osnovu poreza, doprinosa, taksi i drugih naknada preko 50.000,00 km na dan 31.12.2018. godine*. Dostupno na: https://pufbih.ba/v1/public/upload/files/DUG%20PREKO%205000000%20KM%20NA%20DAN%2031_12_2018_.pdf (Pristupljeno 19.07.2024.)
27. Porezna uprava FBiH. *Pregled poreznih obveznika sa iznosom duga po osnovu poreza, doprinosa, taksi i drugih naknada preko 50.000,00 km na dan 31.12.2023. godine*. Dostupno na: https://pufbih.ba/v1/public/upload/files/DUG%20PREKO%2050_000%20KM%20NA%20DAN%2031_12_2023.pdf (Pristupljeno 19.07.2024.)
28. SIPA. *Statistički podaci i otkrivene tipologije u 2022. godini*. Dostupno na: <http://www.sipa.gov.ba/bs/dokumenti/izvjestaji-foo> (Pristupljeno 20.07.2024.)

29. Sarajlić, S. (2018.) *Finansijske istrage*. Dostupno na: <http://rs.cest.gov.ba/index.php/seminari-2018/75-26-279javorina-forenziko-raunovodstvo/2306-prezentacija-s-sarajlija-1/file> Pristupljeno 20.07.2024.
30. Petković, A. (2011). Šta je zaista forenzičko računovodstvo? *Zbornik radova VI Kongresa računovođa i revizora Crne Gore*. Finansijsko izvještavanje u funkciji unapređenja poslovnog ambijenta u Crnoj Gori.
31. Kolar, I. (2010). Je li forenzičko računovodstvo pravi put za otklanjanje privrednog kriminala? *Acta economica*, godina 8, broj 12.
32. Aleksić, M.; Vujnović-Gligorić, B.; Hasanović, A.; (2019). Stanje i perspektive forenzičkog računovodstva u Republici Srpskoj. *Časopis za ekonomiju i tržišne komunikacije*. Dostupno na: <http://www.emc-review.com/sites/default/files/2019-2/Milanka%20Aleksic.pdf> (pristupljeno: 14.10.2023.)
33. Bobanović, V. (2011). Istraživanje zlouporaba u gospodarstvu Republike Hrvarske: Forenzično računovodstveni pristup. *Zbornik radova, svezak 1 - znanstveni radovi*. Dostupno na: <https://www.hrvatski-racunovodja.hr/pub/2011/rim-2011-zbornik-znanstvenih-radova.pdf> (pristupljeno: 14.10.2023.)
34. Vukoja, B. (2021). *Primjena domaćih i međunarodnih iskustava u forenzičkoj reviziji i razvoj ove struke u BIH*. Naučni rad. Dostupno na: https://iafaa.net/wp-content/uploads/2021/11/primjena_domac%CC%81ih_i_medjunarodnih_iskustava_u_forenzic%CC%8Ckoj_reviziji.pdf (pristupljeno 19.10.2023.)
35. USAID. (2020). *Projekat za odgovornu vlast uporedna pravna analiza o ulozi finansijskog forenzičara u krivičnom postupku*. Dostupno na: <https://www.pars.rs/images/biblioteka/krivicno-pravo/USAID-GAI-Uporedna-pravna-analiza-o-ulozi-finansijskog-forenzicara-u-krivicnom-postupku-avgust-2020.pdf> (Pristupljeno: 14.10.2023.)
36. Visoko sudsko i tužilačko vijeće Bosne i Hercegovine. (2021). *Izgradnja efikasnog pravosuđa u funkciji građana – Pregled ostvarenih rezultata*. Dostupno na: <https://portalfo1.pravosudje.ba/vstvfo-api/vijest/download/83780> (Pristupljeno: 15.10.2023.)
37. AICPA (2004). *Forensic Services, Audits, and Corporate Governance: Bridging the Gap*. Dostupno na: <https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C03%20-%20AICPA/C311%20-%20Estudios%20y%20Varios/Discussion%20Memo%20re%20Forensic%20services,%20audits%20and%20CG%20-%2015072004.pdf> (Pristupljeno:16.10.2023.)
38. ACFE. *Occupational Fraud 2022: A Report to the nations*. Dostupno na: <https://acfe-public.s3.us-west-2.amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf>, (Pristupljeno 15.10.2023.)
39. Tužilaštvo Bosne i Hercegovine. (2022). *Informacija o radu Tužilaštava Bosne i Hercegovine za 2021. godinu*. Dostupno na: <https://www.parlament.ba/act/DownloadDocument?actDocumentId=eabec3d1-0f1e-41bc-a38b-10e13869d54d&langTag=bs> (Pristupljeno:15.10.2023.)
40. Tužilaštvo Bosne i Hercegovine. (2023). *Informacija o radu Tužilaštava Bosne i Hercegovine za 2022. godinu*. Dostupno na:

- file:///C:/Users/Korisnik/Downloads/030422_Inf.%20o%20radu%20Tuzilastva%202022.%20-%20B.pdf (Pristupljeno: 16.10.2023.)
41. Republičko javno tužilaštvo Republike Srpske. (2022). *Izveštaj o radu Tužilaštava Republike Srpske za 2021. godinu*. Dostupno na: <https://portalfo1.pravosudje.ba/vstvfo-api/vijest/download/86665> (Pristupljeno: 16.10.2023.)
 42. Republičko javno tužilaštvo Republike Srpske. (2023). *Izveštaj o radu Tužilaštava Republike Srpske za 2022. godinu*. Dostupno na: <https://portalfo2.pravosudje.ba/vstvfo-api/vijest/download/100256> (Pristupljeno: 16.10.2023.)
 43. Visoko sudsko i tužilačko vijeće Bosne i Hercegovine. *Vremenski okvir za postupanje po predmetima u sudovima i tužilaštvima*. Dostupno na: <https://pravosudje.ba/vstvfo/B/141/article/53437> (Pristupljeno: 16.10.2023.)
 44. Council of Europe. *European judicial systems CEPEJ Evaluation Report 2020*. Dostupno na: <https://rm.coe.int/evaluation-report-part-1-english/16809fc058>, (Pristupljeno: 16.10.2023.)
 45. European Commission. (2019). *Commission staff working document Analytical Report*. Dostupno na: <https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/system/files/2019-05/20190529-bosnia-and-herzegovina-analytical-report.pdf>, (Pristupljeno: 16.10.2023.)
 46. OSCE. (2020). *Treći godišnji izvještaj o odgovoru pravosuđa na korupciju: Sindrom nekažnjivosti*, Dostupno na: <https://www.osce.org/bs/mission-to-bosnia-and-herzegovina/471006> (Pristupljeno: 16.10.2023.)
 47. Federalno Tužilaštvo FBiH. (2023). *Informacija o primjeni krivičnog zakona Federacije BiH i stanju kriminaliteta u FBiH u 2022. godini*. Dostupno na: <https://portalfo2.pravosudje.ba/vstvfo-api/vijest/download/113702> (Pristupljeno: 18.10.2023.)
 48. Transparency International BiH. (2023). *Izveštaj o monitoringu procesuiranja slučajeva korupcije u BiH 2022/2023* Dostupno na: <file:///C:/Users/Korisnik/Downloads/TI-BIH-Procesuiranje-slucajeva-korupcije-WEB-1.pdf> (Pristupljeno: 18.10.2023.)
 49. CeMI. (2018). *Studija Finansijske istrage kao sredstvo u borbi protiv organizovanog kriminala, korupcije i pranja novca - Komparativna analiza stanja u Crnoj Gori, Srbiji i Bosni i Hercegovini*. Dostupno na: <https://adi.org.ba/wp-content/uploads/2020/03/Studija-Finansijske-istrage-ka0-sredstvo-u-borbi-protiv-organizovanog-kriminala-korupcije-i-pranja-novca-BiHCG-SRB.pdf> (Pristupljeno: 18.10.2023.)
 50. VSTV BiH, (2021.) *Priručnik za rad na predmetima privrednog kriminala, korupcije i finansijskih istraga*, Dostupno na: <https://vstv.pravosudje.ba/vstvfo/B/141/article/102704> (Pristupljeno 18.10.2023.)
 51. Fakultet za kriminologiju Univerziteta u Sarajevu, *Kriminalističke teme br. 3-4 (2003): Organizovani kriminal u Bosni i Hercegovini - aktuelna situacija*. Dostupno na: <https://krimteme.fkn.unsa.ba/index.php/kt/search/authors/view?givenName=Mladen&familyName=Milosavljevi%20C4%87&affiliation=&country=BA&authorName=Milosavljevi%20C4%87%20Mladen> (Pristupljeno 18.06.2024.)

52. Ministarstvo unutarnjih poslova Republike Hrvatske (2005.) *Prevenција kriminalnih aktivnosti u Europskoj uniji*. Dostupno na: <https://mup.gov.hr/UserDocsImages/Prevenција-kriminaliteta.pdf> (pristupljeno 18.06.2024.)
53. Transparency International BIH, (2023.) *Proces integracije BIH u EU: 14 prioriteta iz mišljenja Evropske komisije 4 godine poslije*. Dostupno na: <https://ti-bih.org/wp-content/uploads/2023/07/ispunjavanje-prioriteta-2023-prelom-WQ-1.pdf> (pristupljeno 19.06.2024.)
54. Transparency International BIH, (2023.) *Index percepcije korupcije 2023*. Dostupno na <https://ti-bih.org/indeks-percepcije-korupcije-cpi-2023/> (pristupljeno 19.06.2024.)
55. Bosna i Hercegovina, Vijeće Ministara, Radna grupa za izradu Strategije za borbu protiv organizovanog kriminala u BIH za period 2023. – 2026. godine, (2023.), *Strategije za borbu protiv organizovanog kriminala u BIH za period 2023. – 2026. godine*. Dostupno na: <https://msb.gov.ba/PDF/300320232.pdf> (pristupljeno 19.06.2024.)
56. Ured za reviziju institucija FBIH (2023.) *Izveštaji finansijske revizije za koje su tužilaštva donijela odluke o neprovođenju istrage 2016.–2022 godine*. Dostupno na: https://www.vrifbih.ba/wp-content/uploads/2023/03/Publikacija_Izveštaji-FR-za-koje-su-tuzilastva-donijela-odluke-o-neprovodjenju-istrage-1.pdf (pristupljeno 20.06.2024.)
57. Ured za reviziju institucija FBIH (2023.) *Najznačajniji nalazi i preporuke iz oblasti javnih nabavki u izvještajima o finansijskoj reviziji za 2022. godinu*. Dostupno na: https://www.vrifbih.ba/wp-content/uploads/2024/01/Najznacajniji_nalazi_i_preporuke_iz_oblasti_javnih_nabavki_u-izvjestajima_finansijske_revizije_2022_2023.pdf (Pristupljeno 20.06.2024.)
58. Ured za reviziju institucija FBIH (2024.) *Revizorski izvještaji za koje su tužilaštva donijela odluke o neprovođenju istrage – II dio*. Dostupno na: <https://www.vrifbih.ba/wp-content/uploads/2024/03/Publikacija.pdf> (Pristupljeno 20.06.2024.)
59. Glavna služba za reviziju javnog sektora RS-a. *Godišnji revizorski izvještaj za 2021. godinu*. Dostupno na: https://gsr-rs.org/wp-content/uploads/2022/11/RG001-21_lat.pdf (Pristupljeno 20.06.2024.)
60. Glavna služba za reviziju javnog sektora RS-a. *Godišnji revizorski izvještaj za 2022. godinu*. Dostupno na: https://gsr-rs.org/wp-content/uploads/2023/03/RG001-22_Lat.pdf (Pristupljeno 20.06.2024.)
61. Glavna služba za reviziju javnog sektora RS-a. *Godišnji revizorski izvještaj za 2023. godinu*. Dostupno na: https://gsr-rs.org/wp-content/uploads/2023/10/RG001-23_Lat.pdf (Pristupljeno 20.06.2024.)
62. Republičko javno tužilaštvo RS-a. *Izveštaj o radu tužilaštava RS-a za 2023. godinu*. Dostupno na: <https://portalfo1.pravosudje.ba/vstvfo-api/vijest/download/127980> (Pristupljeno 20.06.2024.)
63. OECD (2020.) *SIGMA – Profesionalna ocjena rada (Peer Perview) vrhovnih revizorskih institucija*. Dostupno na: <https://www.vrifbih.ba/wp-content/uploads/2021/01/SIGMA-Profesionalna-ocjena-rada-Peer-Review-vrhovnih-revizorskih-institucija.pdf>

64. Finansijska policija FBIH (2023.) *Plan integriteta Finansijske policije FBIH*. Dostupno na: <https://finpol.gov.ba/wp-content/uploads/2023/12/Revidirani-plan-integriteta-Finansijske-policije-FBiH.pdf> (Pristupljeno 23.06.2024.)
65. Porezna uprava FBIH (2024.) *Izveštaj o radu za period 01.01.2023.-31.12.2023. godine*. Dostupno na: <https://pufbih.ba/v1/public/upload/files/KORIGOVANI%20IZVJE%C5%A0TAJ%20O%20RADU%20PUFBIH%20za%202023%20godinu.pdf> (Pristupljeno 23.06.2024.)
66. Državna agencija za istrage i zaštitu BIH – SIPA (2023.) *Izvešće o radu Državne agencije za istrage i zaštitu za 2022. godinu*. Dostupno na: <http://sipa.gov.ba/assets/files/izvjestaji/IZVJESCE2022HR.pdf> (Pristupljeno 23.06.2024.)
67. Evropska komisija. *Izveštaj o Bosni i Hercegovini za 2023. uz dokument Saopštenje Komisije Evropskom parlamentu, Vijeću, Evropskom ekonomskom i socijalnom odboru i Odboru regija Saopštenje o politici proširenja EU-a za 2023.* (2023.) Dostupno na: <https://www.eeas.europa.eu/sites/default/files/documents/2023/Izvj%C5%A1taj%20o%20Bosni%20i%20Hercegovini%20za%202023.%20%20-%20BHS%20prijevod%20%28002%29.pdf> (Pristupljeno 23.06.2024.)
68. USAID. *Vodič kroz dobre prakse u procesuiranju koruptivnih krivičnih djela, krivičnih djela sa finansijskim elementom i krivičnih djela organizovanog kriminala* (2019.) Dostupno na: <http://www.rs.cest.gov.ba/index.php/cest-usaid-file/prirunici/2649-vodic-u-procesuiranju-koruptivnih-kr-djela/file> (Pristupljeno 24.06.2024.)
69. UINO. *Izveštaj o radu Uprave za indirektno oporezivanje za 2022. godinu*. (2023.) Dostupno na: https://www.uino.gov.ba/portal/wp-content/uploads/3-O-NAMA/2-Plan-rada/1-Izvjestaj_o_radu/Izvjestaj-o-radu-UINO-2022.pdf (Pristupljeno 26.06.2024.)
70. UINO. *Izveštaj o radu Uprave za indirektno oporezivanje za 2021. godinu*. (2022.) Dostupno na: https://www.uino.gov.ba/portal/wp-content/uploads/3-O-NAMA/2-Plan-rada/1-Izvjestaj_o_radu/Izvjestaj-o-radu-UINO-2021.pdf (Pristupljeno 26.06.2024.)
71. UINO. *Izveštaj o radu Uprave za indirektno oporezivanje za 2020. godinu*. (2021.) Dostupno na: https://www.uino.gov.ba/portal/wp-content/uploads/3-O-NAMA/2-Plan-rada/1-Izvjestaj_o_radu/Izvjestaj-o-radu-UINO-2020.pdf (Pristupljeno 26.06.2024.)
72. UINO. *Izveštaj o radu Uprave za indirektno oporezivanje za 2019. godinu*. (2020.) Dostupno na: https://www.uino.gov.ba/portal/wp-content/uploads/3-O-NAMA/2-Plan-rada/1-Izvjestaj_o_radu/Izvjestaj-o-radu-UINO-2019.pdf (Pristupljeno 26.06.2024.)
73. USAID. *Analiza sistema angažovanja vještaka u predmetima korupcije i organizovanog i privrednog kriminala* (2017.) Dostupno na: <https://usaidjaca.ba/storage/publications/S6TY8Zy6eJA2k8qw3khkbCFxzEIyv1e9srRZAQRH.pdf> (Pristupljeno 27.06.2024.)
74. Vijeće Evrope GRECO sekretarijat. *Peti krug evaluacije - Evaluacijski izvještaj: Bosna i Hercegovina, 2023*. Dostupno na: <https://rm.coe.int/fifth-evaluation-round-preventing-corruption-and-promoting-integrity-i/1680aa76ba> (Pristupljeno 28.06.2024.)

75. Ministarstvo sigurnosti BIH. *Izveštaj o izvršenju budžeta za period 01.01.2023.-31.12.2023. godine*. Dostupno na: <http://msb.gov.ba/PDF/280520241.pdf> (Pristupljeno 29.06.2024.)
76. Agencija za prevenciju korupcije i koordinacije borbe protiv korupcije BIH. *Izveštaj o radu za period 01.08.2023. – 30.06.2024.godine* (avgust, 2024.) Dostupno na: <http://www.apik.ba/izvjestaji/izvjestaji-agencije/default.aspx?id=2941&langTag=bs-BA> (Pristupljeno 30.06.2024.)
77. OSCE. *Izveštaj o praćenju sudskih postupaka na zapadnom Balkanu, S riječi na djela, Ocjena efikasnosti odgovora pravosuđa na krivična djela organizovanog kriminala i korupcije visokog nivoa.* (2024.) Dostupno na: https://www.osce.org/files/f/documents/d/2/571050_0.pdf (Pristupljeno 01.07.2024.)
78. MMF. *Porezna uprava FBIH Program reforme.* (2023.) Dostupno na: [https://pufbih.ba/v1/public/upload/files/Bosnia%20and%20Herzegovina%20-%202022%20-%20R1%20-%20CD%20Report%20-%20Oct%2012-25%20-%20AKomso%20-%202023FA543%20\(BCS\)-7324559-v2-DMSDR1S.PDF](https://pufbih.ba/v1/public/upload/files/Bosnia%20and%20Herzegovina%20-%202022%20-%20R1%20-%20CD%20Report%20-%20Oct%2012-25%20-%20AKomso%20-%202023FA543%20(BCS)-7324559-v2-DMSDR1S.PDF) (Pristupljeno 01.07.2024.)
79. Poreska uprava RS-a. *Izveštaj o radu Poreske uprave Republike Srpske za 2022. godinu.* (2023.) Dostupno na: https://poreskaupravar.org/wp-content/uploads/2023/11/Izvjestaj-o-radu-PURS_2022.pdf (Pristupljeno 02.07.2024.)
80. SIPA. *Izveštaj o radu SIPE za 2020. godinu.* (2021.) Dostupno na: <http://sipa.gov.ba/assets/files/izvjestaji/Izvjestaj2020bs.pdf> (Pristupljeno 02.07.2024.)
81. SIPA. *Izveštaj o radu SIPE za 2021. godinu.* (2022.) Dostupno na: <http://sipa.gov.ba/assets/files/izvjestaji/IZVJESTAJ2021BS.pdf> (Pristupljeno 02.07.2024.)
82. SIPA. *Izveštaj o radu SIPE za 2022. godinu.* (2023.) Dostupno na: <http://sipa.gov.ba/assets/files/izvjestaji/IZVJESCE2022HR.pdf> (Pristupljeno 02.07.2024.)
83. Bartulović, M.; Filipović, I.; (2016.) Forenzični računovođa: Perspektive razvoja zanimanja. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300130> (Pristupljeno 02.07.2024.)
84. Vlada Republike Srbije. *Strategija istraga finansijskog kriminala za period od 2015.-2016.godine.* (2015.) Dostupno na: <https://www.mpravde.gov.rs/sr/vest/8960/strategija-istraga-finansijskog-kriminala-za-period-od-2015-do-2016-godine.php> (Pristupljeno 02.07.2024.)
85. Transparency International. *Saradnja institucija za provođenje zakona u Bosni i Hercegovini - analiza stanja.* (2022.) Dostupno na: <https://ti-bih.org/wp-content/uploads/2022/04/Saradnja-institucija-za-provodjenje-zakona-u-BiH-BHS.pdf> (Pristupljeno 02.07.2024.)
86. European Commission. *EU anti-corruption report.* (2014.) Dostupno na: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:058aecf0-d9b7-11e3-8cd4-01aa75ed71a1.0012.01/DOC_1&format=PDF (Pristupljeno 18.07.2024.)

87. Antikorupcijski tim Vlade FBiH. *Izveštaj o radu za 2022. godinu*. Dostupno na: https://fbihvlada.gov.ba/uploads/documents/izvjestaj-o-radu-antikorupcionog-tima_1679470485.pdf (Pristupljeno 19.07.2024.)
88. Zakon o računovodstvu i reviziji Federacije Bosne i Hercegovine. (*"Službene novine FBiH"* 15/2021) Dostupno na: <http://www.pufbih.ba/v1/public/upload/zakoni/8ff22-zak-o-racunovodstvu-i-reviziji-u-fbih-hrv..pdf> (Pristupljeno: 14.10.2023.)
89. Krivični zakon Bosne i Hercegovina (*"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, 47/23) dostupno na: https://advokat-prnjavorac.com/zakoni/Krivicni_zakon_BiH.pdf (pristupljeno 19.10.2023.)
90. Krivični zakonik Republike Srpske (*"Službeni glasnik RS"*, br. 64/2017, 104/2018 - odluka US, 15/2021, 89/2021, 73/2023 i *"Sl. glasnik BiH"*, br. 9/2024 - odluka US BiH) dostupno na: <https://www.paragraf.ba/propisi/republika-srpska/krivicni-zakon-republike-srpske.html> (pristupljeno 12.06.2024.)
91. Krivični zakon Federacije BiH (*"Službeni glasnik FBiH"*, br. 36/03, 21/04 - ispravka, 69/04, 18/05, 42/10, 42/11, 59/14, 76/14, 42/16, 75/17 i 31/23) dostupno na: <https://www.paragraf.ba/propisi/fbih/krivicni-zakon-federacije-bosne-i-hercegovine.html> (pristupljeno 19.10.2023.)
92. Krivični zakon Brčko distrikta BiH (*"Službeni glasnik BD"*, br. 06/05, 21/10, 9/13, 26/16, 13/17, 50/18) dostupno na: <https://skupstinabd.ba/3-zakon/ba/Krivic--ni%20zakon%20Brc--ko%20Distrikta%20BiH/05B19-20%20Krivic--ni%20zakon%20-precisceni%20tekst.pdf> (pristupljeno 19.10.2023.)
93. Zakon o poreznoj upravi FBIH (*"Službene novine FBiH"*, br. 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 29/11 - odluka US, 27/12, 7/13, 71/14, 91/15 i 44/22) dostupno na <https://advokat-prnjavorac.com/zakoni/Zakon-o-poreznoj-upravi-Federacije-BiH-preciscen-tekst.pdf> (pristupljeno 21.10.2023.)
94. Zakon o poreskom postupku RS (*"Službeni glasnik RS"*, br. 78/2020 i 37/2022) dostupno na <https://www.paragraf.ba/propisi/republika-srpska/zakon-o-poreskom-postupku-republike-srpske.html> (pristupljeno 21.10.2023.)
95. Zakon o poreznoj upravi BD (*"Službeni glasnik BD"* br. 11/20) dostupno na <https://www.paragraf.ba/propisi/brcko/zakon-o-poreznoj-upravi-brcko-distrikta-bosne-i-hercegovine.html> (pristupljeno 21.10.2023.)
96. Zakon o tržištu hartija od vrijednosti (*"Službeni glasnik RS"*, br. 92/2006, 34/2009, 8/2012 - odluka US, 30/2012, 59/2013, 86/2013 - odluka US, 108/2013, 4/2017, 63/2021, 11/2022 i 63/2022), dostupno na: <https://www.paragraf.ba/propisi/republika-srpska/zakon-o-trzistu-hartija-od-vrijednosti.html> (pristupljeno 18.06.2024.)
97. Zakon o sprečavanju pranja novca i finansiranja terorističkih aktivnosti BIH (*"Službeni glasnik BiH"* broj 13/2024 od 19.02.2024), dostupno na: <https://advokat-prnjavorac.com/zakoni/Zakon-o-sprecavanju-pranja-novca-i-finansiranja-teroristic-kih-aktivnosti-BiH-2024.pdf> (pristupljeno 19.06.2024.)
98. Zakon o finansijskoj policiji FBIH (*"Službene novine FBIH"* 2/1995 od 11.02.1995. godine.) Dostupno na:

- https://finpol.gov.ba/media/2021/09/Zakon_o_Finansijskoj_Financijskoj_policiji_SN_FBiH_2_95.pdf (pristupljeno 23.06.2024.)
99. Zakon o postupku indirektnog oporezivanja (*"Službeni glasnik BiH"*, br. 89/2005 i 100/2013) <https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-postupku-indirektnog-oporezivanja.html> (pristupljeno 26.06.2024.)
100. Zakon o poreznoj upravi FBiH (*"Službene novine FBiH"*, br. 33/2002, 28/2004, 57/2009, 40/2010, 29/2011 - odluka US, 27/2012, 7/2013, 71/2014, 91/2015 i 44/2022). Dostupno na: <https://advokat-prnjavorac.com/zakoni/Zakon-o-poreznoj-upravi-Federacije-BiH-preciscen-tekst.pdf> (Pristupljeno 01.07.2024.)
101. Zakon o državnoj agenciji za istrage i zaštitu (*"Službeni glasnik BiH"*, br. 27/2004, 63/2004, 35/2005, 49/2009 i 40/2012). Dostupno na: <https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-drzavnoj-agenciji-za-istrage-i-zastitu.html> (Pristupljeno 02.07.2024.)