

ZNAČAJ FINANSIJSKOG FORENZIČKOG VEŠTAČENJA U SPOROVIMA ZBOG PROBIJANJA PRAVNE LIČNOSTI

Jovana Pušac | Docent, Fakultet pravnih nauka, Panevropski univerzitet „Apeiron“, advokat, Banja Luka; jovana.pusac@jp-lawoffice.com; ORCID ID: 0009-0000-1856-7097

Sažetak: Predmet istraživanja je problem dokazivanja zloupotrebe privrednog društva od strane članova društva poznatog kao institut pod nazivom “probijanje pravne ličnosti”. Članovi društava kapitala (društva ograničene odgovornosti i akcionarskog društva), u skladu sa principom ograničene odgovornosti, snose rizik za poslovanje društva do visine svog uloga pa se za njih često kaže da su zaštićeni “velom” pravne ličnosti društva. No, ukoliko se u sudskom postupku dokaže da je član zloupotrebio privredno društvo tako što ga je zloupotrebio za nezakonite ili prevarne ciljeve ili je imovinom društva raspolagao kao sa sopstvenom imovinom na način kao da privredno društvo kao pravno lice ne postoji, “veo” se spušta i ulazi se na teren neograničene, solidarne odgovornosti člana društva. Tada član oštećenim poveriocima društva odgovara celokupnom svojom imovinom, a ne samo osnivačkim ulogom. Odlučujuće dokazno sredstvo u ovim sporovima je forenzičko veštačenje po sudskom veštaku ekonomske struke koji raspolaže teoretskim i praktičnim znanjem, ali i iskustvom u oblasti sprečavanja i otkrivanja finansijske patologije.

Ključne reči: princip ograničene odgovornosti, zloupotreba privrednog društva, probijanje pravne ličnosti, forenzičko računovodstvo, finansijsko forenzičko veštačenje.

JEL klasifikacija: K12, K13.

UVOD

POJAM PROBIJANJA PRAVNE LIČNOSTI

Pravni institut „probijanje pravne ličnosti“, kao najprepoznatljiviji pravni transplamt koji je iz anglo-američkog prava uvršten u naše kompanijsko pravo i zakonodavstvo, predstavlja odstupanje od principa ograničene odgovornosti članova za obaveze privrednog društva. Regulisan je odredbom člana 15. Zakona o privrednim društvima (“Službeni glasnik Republike Srpske, broj 127/08 do 17/23), pod nazivom *Zloupotreba pravnog lica*, i to na sledeći način: 1) Komanditori komanditnog društva, kao i

članovi društva sa ograničenom odgovornošću i akcionari akcionarskog društva mogu prema trećim licima lično odgovarati za obaveze društva ako zloupotrebe privredno društvo za nezakonite ili prevarne ciljeve ili ako sa imovinom privrednog društva raspolažu kao sa sopstvenom imovinom na način kao da privredno društvo kao pravno lice ne postoji. 2) Lica iz stava 1. ovog člana odgovorna su za obaveze društva solidarno. 3) Odgovornost iz st. 1. i 2. ovog člana utvrđuje nadležni sud, pri čemu uzima u obzir sve okolnosti u vezi sa zloupotrebom, a naročito da se opšti princip ograničene odgovornosti ne primenjuje na slučajeve iz stava 1. ovog člana.

Susedne jurisdikcije, koje na gotovo istovetan način uređuju ovaj institut, normiraju ga pod nazivom *odgovornost za obaveze* (FBIH), *probijanje pravne ličnosti* (Srbija), *zloupotreba svojstva pravnog lica* (Crna Gora), *odgovornost članova trgovačkog društva* (Hrvatska), *zanemarivanje pravnog subjektiviteta* (Slovenija), *posebna odgovornost članova društva sa ograničenom odgovornošću i akcionara* (Makedonija).

U teoriji je ova ustanova poznata i pod nazivom *proboj pravne ličnosti* ili *privid pravne ličnosti*, dok je uporednim doktrinama prepoznatljiva po imenu *lifting the veil, piercing the corporate veil* (Pušac, 2024).

Naime, u svim pravnim sistemima, bez izuzetka, važi pravilo da privredna društva organizovana kao društva kapitala (društva sa ograničenom odgovornošću i akcionarska društva) odgovaraju za obaveze prema trećim licima isključivo svojom imovinom, i to neograničeno, celokupnom imovinom kojom raspolažu (pri tome, privredno društvo ne može odgovarati imovinom na kojoj nema svojinska prava poput imovinskih sredstava drugih lica koja društvo koristi po nekom pravnom osnovu, npr. zakup, poslugu). Ovo je jedna od posledica *načela odvojenosti pravnog subjektiviteta* privrednog društva od njegovih članova (načelo odvojenosti njihovih imovina) usled čega se društvo posmatra kao „odvojeni entitet“ (Wormser, 1912) u odnosu na svoje članove (Vasiljević M. S., 2020). Osnivači, ali i docniji članovi društva kapitala ne odgovaraju za obaveze društva, već samo snose rizik za poslovanje društva do visine svog uloga (članovi privrednog društva su lica koja su društvo osnovala, kao i ona koja su mu naknadno pristupila, a u svakodnevnom govoru nazivaju se vlasnicima društva ili firme. U tom smislu, pojam „član društva“ upotrebljava se kao zajednički naziv za članove društava lica (od i kd) i društava kapitala (doo i ad). Dakle, članovi društva odgovaraju do visine ugovorenog uloga, a ukoliko ugovoreni ulog nije unet u imovinu društva, odgovaraju do iznosa neunesenog uloga. U praksi to znači da, u slučaju kada društvo posluje sa gubicima, član društva može izgubiti samo onoliko koliko je uložio u društvo prilikom osnivanja, kao i naknadni, dodatni ulog pri povećanju osnovnog kapitala i ništa više. Upravo zbog toga, ove forme su veoma popularne prilikom osnivanja privrednih društava, jer ograničavaju rizik osnivača u slučaju neuspelog poslovnog poduhvata, i to samo do visine uloženog, pa se za članove društva kapitala kaže da su zaštićeni „velom“ pravne ličnosti osnovanog društva. Otuda, sama pravna priroda društva kapitala otvara realnu mogućnost zloupotrebe koja se ogleda u tome da se koristi od poslovanja zadrže za člana društva, a rizik poslovanja prebaci na društvo.

Navedena pojava zloupotrebe privrednih društava prisutna je i u našem poretku pod raznim nazivima kao što su fantomska firma, fiktivna društva, društva za jednokratnu upotrebu, i sl. Veliki broj takvih, fiktivnih privrednih društava osnovanih samo jednim delom radi sticanja dobiti, a prvenstveno radi postizanja drugih ciljeva, društava koja tipično okončavaju privrednu egzistenciju bez imovine i blokadom

bankovnih računa, a njihovi poverioci bez nade da će svoja potraživanja prema tim društvima realizovati, upućuje na zaključak da postoji izvesna sistemska manjkavost koja *de facto* omogućava takvo, u najmanju ruku, nesavesno poslovanje u našoj privredi, bez sankcija. Usled toga, „sigurnost svojine i ugovora kod nas, što je kamen temeljac moderne tržišne privrede, dovedena je do ranga vlastitog privrednog samoubistva“ (Vasiljević M. , 2015).

Probijanje pravne ličnosti kao korektiv opšteg principa da članovi društva sa ograničenom odgovornošću ne odgovaraju za obaveze društva, ima za cilj da sankcionišu svako ponašanje članova privrednog društva koji zloupotrebe pravila o odvojenoj imovini privrednog društva i njihove lične imovine (ili na drugi način zloupotrebe društvo), pa stoga ukoliko članovi društva raspolazu imovinom društva kao svojom, solidarno odgovaraju za obaveze društva (Presuda Vrhovnog kasacionog suda Srbije, **Prev-250/2021**). U pravnom sistemu Republike Srpske, ovaj institut počiva na zloupotrebi prava koja se manifestuje: 1) u zloupotrebi privrednog društva za nezakonite ili prevarne ciljeve, ili 2) u raspolaganju sa imovinom privrednog društva kao sa sopstvenom imovinom, na način kao da privredno društvo kao pravno lice ne postoji. Zloupotreba može biti subjektivna i objektivna. *Subjektivna zloupotreba* postoji kada se društvo koristi za postizanje ciljeva koji su zabranjeni (nezakoniti ili prevarni) sa namerom da se naškodi poveriocima društva. *Objektivna zloupotreba* postoji u slučajevima kada se društvo koristi protivno ciljevima zbog kojih mu je priznat subjektivitet, bez namere da se drugima naškodi. U praksi se objektivna i subjektivna zloupotreba najčešće prepliću u istom slučaju, ali je dovoljno da se dokaže objektivna zloupotreba. *Za odgovornost akcionara ili članova privrednog društva zbog nezakonitog raspolaganja imovinom tog društva nije neophodno da postoji cilj, odnosno namjera da se izigravaju poverioci društva*, iz presude Vrhovnog suda Republike Srpske, 60 0 Ps 024805 19 Rev od 02.10.2019. godine (Paragraf Lex). To znači da je dovoljno da se imovina društva zloupotrebjava nauštrb interesa poverilaca, a sve pod ogradom pravila o ograničenoj odgovornosti za obaveze društva. Dakle, nije od značaja da li je kod člana društva postojala namera činjenja zloupotrebe, jer je obaveza člana društva da se u svakom momentu rukovodi interesima društva (Radović M. , 2022).

Prema tome, probijanje pravne ličnosti predstavlja ličnu, neograničenu odgovornost člana društva zbog zloupotrebe pravila o ograničenoj odgovornosti za obaveze privrednog društva. U slučaju uspeha u sporu povodom probijanja pravne ličnosti, poveriocima se omogućava da od člana društva, na njegovoj ličnoj imovini, naplate potraživanje koje je nastalo prema društvu.

INDICIJE O ZLOUPOTREBI PRIVREDNOG DRUŠTVA

Probijanje pravne ličnosti manifestuje se kroz različite pojavne oblike i radnje: 1) mešanje lične imovine i imovine društva (*Ako mešanjem imovine ili na drugi način osnivač od preduzeća stvara privid pravnog subjektiviteta, onda odgovara i za njegove obaveze*. Presuda Vrhovnog suda Srbije, Rev. 5159/2002 od 19.12.2002. godine. U drugom slučaju, sud je utvrdio da je tuženi vlasnik privatne štedionice od novca koji su štediše ulagale na štednju nabavio imovinu velike vrednosti: nekoliko kuća, luksuznih automobila, placeva i sl. Sud je zaključio da je tuženi mešao imovinu štedionice sa svojom ličnom imovinom, da je stvorio privid o postojanju identiteta sa štedionicom, pa je usvojio tužbeni zahtev i obavezao vlasnika štedionice na isplatu uloga tužiocu kao

štediši, iz presude Opštinskog suda u Vrnjačkoj Banji, P. 633/94 od 24.11.1994. godine), 2) kupovina dobara i usluga za lične potrebe vlasnika i njihovo plaćanje sa računa društva, 3) korišćenje imovine društva za lične svrhe (*Institut privida pravnog identiteta može se primeniti samo za preduzeće osnovano kao društvo kapitala kod koga je odgovornost osnivača za obaveze preduzeća utvrđena do visine osnivačkog uloga (ukoliko se pravna ličnost preduzeća koristi za zakonom nedozvoljene ciljeve - kao u konkretnom slučaju, očitim mešanjem primljenih sredstava na ime uplate za kupovinu sirovnoskog vlakna sa imovinom samog vlasnika preduzeća kod neisporuke plaćenog viskozog prediva)*), iz presude Vrhovnog suda Srbije, Prev. 750/98 od 17.02.1999. (1999) – Sudska praksa privrednih sudova – Bilten br. 4., 4) odobravanje zajmova bez namere da budu vraćeni, 5) prevarna korišćenja društva i njegove imovine i slične radnje praćene neistinitim prikazivanjem stanja u pogledu imovine u poslovnim knjigama i evidencijama, odnosno nepostojanjem takvih knjiga i evidencija, njihovom nepotpunošću i drugim manjkavostima (*Ponašanje direktora preduzeća koji su od klijenta primili narudžbinu i odgovarajući iznos na ime akontacije za koju su potpisali priznanicu, ali istu nisu evidentirali u knjigovodstvu preduzeća, niti su novac predali računovodstvu, niti klijentu isporučili plaćenu robu, ukazuje na njihovu nameru da se ošteti poverilac, pa je došlo do probijanja pravne ličnosti, što dovodi do odgovornosti navedenih lica shodno članu 54. Zakona o preduzećima*), iz presude Vrhovnog suda Srbije, Rev-219/08 od 17.09.2009. godine, Bilten Okružnog suda u Kraljevu, br. 4/1999). Najbolji pokazatelji da se radi o prividnom postojanju društva ogledaju se u nepostojanju poslovne aktivnosti, neurednoj poslovnoj dokumentaciji, kao i u izraženoj prezaduženosti društva (Cheng, 2011).

Indicije postoje i kada *društvo osniva novo društvo* s jedinim ciljem da ošteti svoje poverioce prebacivanjem imovine u drugo društvo ili osnuje novo društvo s znatnom imovinom pa poslovanje prebaci na novo društvo tako da prvobitno društvo posluje preko računa novog društva. Tada dužnik odgovara i za obaveze društva koje je radi toga osnovao. Sudska praksa poznaje i primere *namerne blokade sopstvenog računa* kako bi se onemogućilo namirenje poverilaca društva pri čemu se obaveze stvaraju jednom društvu, a korist ostvaruje za drugo društvo, tzv. *tuneliranje ili izvlačenje sredstava iz društva*. Ovaj primer je tipičan za društva unutar koncerna kada se sredstva jednog društva koriste za potrebe drugog društva (Barbić, 2009).

Među tipičnim društvima za probijanje pravne ličnosti ističu se jednopresonalna društva, društva bez zaposlenih, društva kod kojih postoji tesna, odnosno bliska veza sa članovima koji su najčešće porodično povezani (ovakva veza se u praksi ogleda u neformalnom pozajmljivanju novca društvu ili od društva), kao i društva kod kojih je matično 100% vlasnik zavisnog društva.

Pored iznetog, probijanje pravne ličnosti je društveno-politički opravdano naročito u slučajevima *potkapitalizacije* privrednog društva, odnosno postojanja „beznačajnog“ kapitala pri osnivanju društva u odnosu na dugove koji realno mogu nastati u obavljanju planirane delatnosti (Presser, 2011). U slučaju visoke potkapitalizacije društva koja kod nas nije retka, postoje osnovane pretpostavke da sud utvrdi da je do tog stanja došlo zloupotrebom pravila o ograničenoj odgovornosti. Ukoliko je, pak, potkapitalizacija društva nastala mimo krivice članova, kao splet poslovnih i finansijskih okolnosti, stanja na tržištu i u poslovnom sektoru ili grani kojoj društvo pripada, probijanje pravne ličnosti ne postoji (Radović M. L., 2017) (Radović M. , 2022).

Takođe, u slučaju *nepostojanja odvojenosti vlasničke strukture i profesionalne uprave*, često biva zanemarena efikasnost društva i tada je jedini cilj društva - briga o ličnim interesima vlasnika. Tada koncept ograničene odgovornosti gubi svoju svrhu pa je takođe opravdana primena instituta probijanja pravne ličnosti.

Osetniji pokušaji izigravanja koncepta ograničene odgovornosti primetni su u slučajevima kada *povezana privredna društva* samo formalno posluju kao odvojena, a u stvarnosti deluju kao jedinstven pravni entitet, tzv. „pomešano“ poslovanje zavisnog i matičnog društva. Da bi došlo do proboja pravne ličnosti, potrebno je da matično društvo zloupotrebi svoj položaj na način da raspolaže imovinom zavisnog društva protivno propisima, zbog čega se poverioci zavisnog društva nalaze u nepovoljnijem položaju (Filipović, 2011).

Najzad, da bi se određena radnja člana društva mogla okarakterisati kao zloupotreba, potrebno je analizirati *strukturu i položaj člana/akcionara u društvu*, te način na koji oni u društvu mogu ostvariti određeni uticaj. Iz definicije društava kapitala proizlazi da akcionar u a.d. učestvuje s ulozima u osnovnom kapitalu društva koji je podeljen na akcije, a član d.o.o. učestvuje u unaprijed dogovorenom osnovnom kapitalu koji se deli na udele. Članovi društva na osnovu vlasništva akcija/udela u društvu imaju određena prava i obaveze koja se tradicionalno dele na upravljačka i imovinska. Dakle, kada fizičko, odnosno pravno lice postane član društva, *upravljačka i imovinska prava* su jedini način na koji član može da ostvari uticaj na društvo. Putem upravljačkih prava, član učestvovuje u donošenju odluka društva i tako vrši uticaj na društvo. On može pokušati da utiče na donošenje određenih odluka koje su u njegovom ili interesu drugog lica, a na štetu društva. No, da bi mogao da ostvari određeni uticaj u društvu, mora imati glasačku snagu - određeni procenat akcija/udela s pravom glasa koje mu daju odlučujući, tj. većinski položaj u glasanju. U slučaju nedovoljnog broja akcija/udela, on može da obezbedi donošenje odluke koja je u njegovom interesu tako što će činiti sporazume o glasanju sa drugim akcionarima/članovima društva (pri čemu se stvara društvo unutar društva). Sledom rečenog, dolazi se do zaključka da uticaj člana društva koji mu omogućava uticaj na donošenje konačne odluke društva, *mora biti dominantan*, odnosno, njegov uticaj mora biti preovlađujući nad uticajima drugih članova, jer je to jedini način na koji može delotvorno da utiče na politiku društva. Otuda, iako se zakonskom odredbom o probijanju pravne ličnosti ne propisuje izričito da član društva mora imati preovlađujući uticaj u društvu, ovaj se zaključak nameće kao pravno logičan.

U situaciji kada društvo ima samo jednog člana, nesporno je da on ima preovlađujući uticaj u društvu, pa je tada i dokazivanje činjenice da su radnje i odluke člana društva identične sa radnjama i odlukama samog društva, znatno olakšano.

Teškoće s kojima se suočavaju poverioci zloupotrebljenog društva

Poverilac teško može doći do saznanja da su članovi društva zloupotrebili sopstveno društvo. Ovo je posledica činjenice da poverilac u postupku mora dokazati da postoje nedozvoljeni pravni poslovi i radnje u kojima nije učestvovao tzv. „đavolje dokazivanje“ (*probatio diabolica*). Obično su to poslovi koje društvo samostalno preduzima ili ih preduzima u dogovoru sa trećim licima o kojima oštećeni poverilac nije upoznat, niti može biti upoznat (ne samo što ne učestvuje u tim poslovima i radnjama, već se ove redovno sakrivaju od potencijalnog tužioca, odnosno poverioca zloupotre-

bljenog društva). *Odgovornost osnivača za obaveze privrednog društva može postojati samo ako osnivač svojim radnjama ili mešanjem svoje imovine i imovine društva stvori kod drugih lica privid identiteta sa društvom, da bi postigao cilj koji je zabranjen, raspolažući imovinom privrednog društva, kao da je u pitanju njegova lična imovina. U slučaju spora na tužiocu je teret dokazivanja da je osnivač privrednog društva primljeni iznos novca uplatio kao pozajmicu privrednom društvu, da je koristio novac kao svoju ličnu imovinu, odnosno tužilac je dužan da dokaže postojanje jednog od taksativno navedenih razloga iz Zakona o privrednim društvima, iz presude Privrednog apelacionog suda, Pž. 926/15 od 12.04.2017. godine (Paragraf Lex).*

Čak i ako postoje indicije da je do zloupotrebe došlo, postavlja se pitanje kako poverilac može doći do relevantnih dokaza koji će mu omogućiti uspeh u sporu. Eventualna primena odredbe člana 135. Zakona o parničnom postupku (“Službeni glasnik Republike Srpske”, broj 58/03 do 27/24, dalje: ZPP), na osnovu koje sud može, na zahtev tužioca, da naloži tuženom dostavljanje isprava (npr. knjigovodstvene dokumentacije) koje se nalaze u njegovom posedu, potpuno je beskorisna, jer ni tužilac, ni sud nisu kvalifikovani za analizu i tumačenje takvih isprava.

FINANSIJSKO FORENZIČKO VEŠTAČENJE

Dokazna građa protiv člana zloupotrebljenog društva

Izvođenje dokaza veštačenjem po veštaku ekonomske struke specijalizovanom za oblast finansijske forenzike, tzv. *sertifikovanom forenzičkom računovođi*, predstavlja metod uspešnog prikupljanja dokaza. Kako je ovaj dokaz moguće izvesti samo u toku sudskog postupka na predlog tužioca, a po nalogu suda (*Sud može, na predlog stranke, odrediti izvođenje dokaza veštačenjem kad je radi utvrđivanja ili razjašnjenja određene činjenice potrebno stručno znanje kojim sud ne raspolaže*, član 147. ZPP. *Stranka koja predlaže veštačenje dužna je u predlogu da naznači predmet i obim veštačenja, kao i da predloži lice koje će da izvrši veštačenje. Protivna stranka će se izjasniti o predloženom veštaku, kao i o predmetu i obimu veštačenja. Ako stranke ne postignu sporazum o licu koje treba biti određeno za veštaka i predmetu i obimu veštačenja, odluku o tome će doneti sud*, član 148. ZPP), jasno je da detaljno i brižljivo prikupljanje indicija o zloupotrebi društva predstavlja prethodni korak koji treba da opravda pokretanje sudskog postupka. No, važno je podsetiti da postoje mnogobrojne sudske odluke kojima je usvojen tužbeni zahtev zbog zloupotrebe pravnog lica na osnovu ostalih provedenih dokaza (čitanje materijalnih isprava, saslušanje svedoka i parničnih stranaka), ali ne i forenzičkog veštačenja, što potvrđuje da se činjenica zloupotrebe ne mora *a priori* u svakom slučaju dokazivati ovim dokaznim sredstvom, već zavisno od prirode i složenosti svakog pojedinog predmeta. U nekim slučajevima biće dovoljno i klasično finansijsko veštačenje.

Naime, Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, pored računovodstvenih i revizorskih, definisana su i druga zvanja u srodnim profesijama među kojima i zvanje *ovlašćeni forenzički računovođa* (v. član 58. stav 2. tačka 3. Zakona o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, “Službeni glasnik Republike Srpske”, broj 94/15 do 78/20). Savez računovođa i revizora Republike Srpske je još 2012. godine uveo profesionalno-stručno zvanje „Sertifikovani forenzički računovođa“ zbog povećane potrebe za forenzičkim računovodstvom na globalnom nivou, ali i ukazane po-

trebe za njegovu primenu na prostoru Republike Srpske. U tom smislu je 2013. godine usvojen *Pravilnik o uslovima sticanja profesionalnog zvanja i kontinuiranoj edukaciji za sertifikovane forenzičke računovođe* (dalje: Pravilnik), na osnovu kojeg je do danas 72 kandidata steklo ovo zvanje (v. registar sertifikovanih forenzičkih računovođa pri Savezu računovođa i revizora).

Takođe, zanimljivo je da fakulteti, kako u nas tako i u okruženju, već uveliko organizuju akademske studije drugog ciklusa posvećene sticanju ovog novog profesionalnog zvanja iz oblasti računovodstva i revizije, s ciljem da se u javnom i privatnom sektoru doprinese prevenciji, detekciji, istrazi i procesuiranju finansijskih prevara (pored toga što se nastavni predmet *Forenzičko računovodstvo* izučava na IV godini studija pri Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Banjaluci, kao izborni predmet, Ekonomski fakultet Univerziteta u Sarajevu, u okviru projekta „Izgradnja kapaciteta forenzičkog računovodstva u BiH“, organizuje studijski program II ciklusa „Forenzično računovodstvo“, a takođe je i Ekonomski fakultet u Beogradu, u akademskoj 2023/2024. godini, akreditovao master studijski program „Forenzičko računovodstvo“).

Sertifikovani forenzički računovođa (prema terminologiji iz Pravilnika) je osoba koja svoja znanja i veštine iz računovodstva, revizije i finansija primenjuje u razrešavanju finansijskih odnosa, činjenica i transakcija, ali i utvrđivanja grešaka, korupcije, krađa, nezakonitih poslova, krivotvorenja i sl. To je ekspert koji poseduje posebna teorijska, praktična i stručna znanja i iskustva iz multidisciplinarnih oblasti kao što su pravo, finansije, računovodstvo, revizija, bankarsko, berzansko i privredno poslovanje, informacione tehnologije, ali i psihologije ličnosti, kao i sertifikat i važeću licencu izdatu od strane profesionalnog udruženja.

Obrazovanje i praktična iskustva koja prethode sticanju licence treba da omoguću kandidatu da shvati i obavlja sledeće poslove: da identifikuje netačne iznose u finansijskim izveštajima, otkrije prevare u preduzeću, utaje poreza i tehnike pranja novca, otkrije lažiranje bankrota, lažne štete radi naplate osiguranja, proceni vrednost poslovnih transakcija, proceni štetu kod štetnih događaja, otkrije lažne dokumente, profesionalne nemare i greške, te krađe od strane zaposlenih, da pruži usluge u parničnom postupku u vezi sa različitim situacijama, otkrije nezakonitosti pri poslovima nabavki, i sl. (v. član 4. Pravilnika).

Forenzično računovodstvo (engl. *forensic accounting*), kao posebna grana računovodstva, bavi se isključivo ocenama zakonitog i stručnog evidentiranja i izveštavanja, a kroz ekonomsko-finansijsko veštačenje omogućava sudu rešavanje spornih pitanja koja se tiču ekonomije, finansija i računovodstva. Finansijski izveštaji (bilans stanja, bilans uspeha, bilans tokova gotovine, izveštaj o promenama na kapitalu, napomene uz finansijske izveštaje) i računovodstvena dokumentacija glavna su svedočanstva o imovinsko-finansijskom položaju, te o poslovnoj uspešnosti jednog privrednog subjekta.

Međutim, finansijsko izveštavanje podložno je manipulacijama što za posledicu može imati lažirane, tj. falsifikovane izveštaje, pa se otuda uz finansijsko izveštavanje često povezuju izrazi „kreativno računovodstvo“, „manipulativno računovodstvo“, „kozmetičko izveštavanje“, „friziranje finansijskih podataka“. Primeri lažnog finansijskog izveštavanja u praksi su mnogobrojni: ispostavljanje lažnih računa, prodaja „na crno“ sa terećenjem troškova na rashode ili na zalihe, fiktivne prodaje povezanim društvima, obračuni lažnih putnih naloga, skrivene isplate dobiti, trošenje sredstava

kompanije u privatne svrhe, i sl. Većina manipulacija u finansijskim izveštajima ostvaruje se manipulisanjem rashodima i prihodima u Bilansu uspeha i manipulisanjem obavezama i imovinom u Bilansu stanja (Cvetković & Bošković, 2018). Tako se manipulacijama u računovodstvenom evidentiranju, zapravo, na fiktivan i nepravilan način računovodstveno obrađuju podaci s namerom da se prikrije prava slika o stanju sredstava, izvoru sredstava ili poslovnom rezultatu (Lekić, Bjelajac, & Carić, 2018). Razlikujemo zakonite i nezakonite računovodstvene manipulacije. Zakonite su dopuštene i predstavljaju taktiziranje u računovodstvenim politikama u vezi sa prikazivanjem i izveštavanjem o imovinsko-finansijskom položaju i uspehu. Nezakonite manipulacije su predmet forenzične istrage i nisu dopuštene s pravne i/ili strukovne strane (Koletnik & Koletnik Korošec, 2011).

Upravo su lažno finansijsko izveštavanje i korporativni skandali uslovlili razvoj forenzičkog računovodstva i njegove primene u istrazi i otkrivanju različitih vidova prevara u privrednim društvima (Arežina, 2016). Dok je revizija fokusirana na otkrivanje nepravilnosti u sačinjavanju finansijskih izveštaja, fokus forenzike je na otkrivanju kriminalnih radnji i procesuiranju. Interne kontrole su, takođe, korisne, ali i nedovoljne za potpuno sprečavanje finansijskih prevara. Bez obzira što preduzeća imaju strateške planove borbe protiv prevara putem internih kontrola, one ne garantuju otkrivanje finansijske prevare u nastanku. Otuda ove nedostatke uspešno nadomešta forenzičko računovodstvo (Aleksić, Vujnović-Gligorić, & Uremović, Uloga i značaj forenzičkog računovodstva u otkrivanju finansijskih prevara, 2015). Indikatori prevara u preduzećima, a samim tim i u računovodstvu, koji se najčešće pojavljuju u bosansko-hercegovačkim preduzećima, na osnovu podataka dobijenih tokom istraživanja, jesu: veliki neočekivani gubici, opstruisanje (sprečavanje) normalnog rada internih revizora, neobjašnjeni manjkovi na zalihama, neobični otpisi potraživanja, neusklađenost priliva novca s prihodima i potraživanjima, neusklađenost odliva novca s obavezama, neobičajeno veliki računi za nedefinisane usluge (npr. istraživanje tržišta) koji se plaćaju drugim preduzećima, te fiktivni računi s povezanim preduzećima (Novalija, 2011).

Sledom navedenog, činjenice o tome da je član privrednog društva zloupotrebio društvo zarad ličnih interesa usled čega se imovina člana uvećala, a društvo postalo nelikvidno, mogu biti utvrđene nalazom i mišljenjem sudskog veštaka ekonomske struke koji je po specijalnosti finansijski forenzičar, odnosno sertifikovani forenzički računovođa. Preciznije rečeno, činjenice o tome da je član društva zloupotrebio privredno društvo za nezakonite ili prevarne ciljeve, odnosno činjenice da je sa imovinom privrednog društva raspolagao kao sa sopstvenom imovinom na način kao da privredno društvo ne postoji, mogu biti utvrđene putem finansijskog forenzičkog veštačenja. Uobičajeno ekonomsko veštačenje nije uvek odgovarajuće dokazno sredstvo u ovakvim sporovima s obzirom da sudski veštak ekonomske struke ne raspolaže znanjem koje može detektovati i objasniti osetljive zone finansijske patologije, dok je, s druge strane, sertifikovanom forenzičkom računovođi neophodna licenca stalnog sudskog veštaka iz ekonomske oblasti (sasvim je razumljivo da u sporovima zbog probijanja pravne ličnosti nijedna druga oblast nije prihvatljiva izuzev ekonomske što implicira da sertifikovani forenzički računovođa treba da bude diplomirani ekonomista).

Odredbama člana 149. ZPP, propisano je da veštačenje vrši jedan veštak. Sud može na predlog stranke da odredi više veštaka za različite vrste veštačenja. *Veštaci određuju prvenstveno iz reda imenovanih sudskih veštaka za određenu vrstu vešta-*

čenja (primedba Autora). Složenija veštačenja će se poveriti prvenstveno stručnim ustanovama kao što su: bolnice, hemijski laboratoriji, fakulteti i slično. Ako postoje ustanove za određene vrste veštačenja, kao što su: veštačenje lažnog novca, rukopisa, daktiloskopsko veštačenje i slično, takva veštačenja poveriće se u prvom redu tim ustanovama.

Kada su u pitanju uslovi za obavljanje poslova veštačenja, postupak imenovanja i razrešenja veštaka, postupak upisa i brisanja pravnih subjekata, kao i prava i obaveze lica koja obavljaju veštačenje, oni su uređeni Zakonom o veštacima Republike Srpske ("Službeni glasnik Republike Srpske", broj 74/17).

Sledom navedenog, proizilazi da simbioza licence sudskog veštaka ekonomske struke i licence forenzičkog računovođe u jednom licu, daju eksperta koji može biti nosilac krucijalnog dokaza u sporovima povodom probijanja pravne ličnosti.

ZAKLJUČAK

Institut probijanja pravne ličnosti predstavlja nužni korektiv principa ograničene odgovornosti koji se ogleda u sankciji prema članu društva za učinjenu zloupotrebu društva, i to u vidu neograničene solidarne odgovornosti za obaveze društva. Uprkos tome što su na našim prostorima dominantna jednočlana i porodična društva sa ograničenom odgovornošću, kao i kompanije sa kontrolnim članom (akcionarom) zbog koncentracije vlasništva u akcionarskim društvima, dakle, društva koja su najpodložnija zloupotrebama, nije primećen poseban interes za razvoj i primenu ovog instituta. Nasuprot tome, usled njegovog nedovoljnog poznavanja i razumevanja, nedovoljan je i broj tužbenih zahteva za probijanje pravne ličnosti, pa otuda sudovi i nisu u prilici da primenjuju ovaj mehanizam zaštite poverilaca ili ga nepravilno primenjuju. Osnovni problem ovakvih parnica je dokazivanje izvršene zloupotrebe društva. U praksi, oštećene poverioce obeshrabruje činjenica da neće uspeti da dokažu zloupotrebu društva od strane njegovog osnivača. Otuda smo mišljenja da je adekvatnim dokaznim sredstvom, finansijskim forenzičkim veštačenjem po sudskom veštaku ekonomske struke koji raspolaze teoretskim i praktičnim znanjem, ali i iskustvom u oblasti sprečavanja i otkrivanja finansijske patologije, moguće dokazati zloupotrebe člana društva prema društvu budući da se one uvek i jedino koncentrišu oko imovine društva. Istina, finansijska forenzika smatra se profesijom novog milenijuma, te će biti potrebno vreme za njeno institucionalno uobličavanje u našem pravnom sistemu uopšte, pa tako i u domenu dokazivanja zloupotrebe društva. No, rekli bismo - važno je početi, u duhu izreke *Acta non verba*.

LITERATURA

- Aleksić, M., Vujnović-Gligorić, B., & Uremović, N. (2015). Uloga i značaj forenzičkog računovodstva u otkrivanju finansijskih prevara. *Economy and Market Communication Review – Časopis za ekonomiju i tržišne komunikacije*, 5(2), 235. doi:10.7251/EMC1502229A
- Arežina, N. (2016). *Validnost dokaza u ekonomsko-finansijskoj forenzici*. Beograd, Republika Srbija: Univerzitet Singidunum.
- Barbić, J. (2009). Odgovornost članova za obveze društva kapitala. *Računovodstvo, revizija i financije*(9), 145-148.
- Cheng, T. K. (2011). The Corporate Veil Doctrine Revisited: A Comparative Study of the English and U.S. Corporate Veil Doctrines. *Boston College International and Comparative*

- Law Review*, 34(2), 381. Retrieved from <http://lawdigitalcommons.bc.edu/iclr/vol34/iss2/2>
- Cvetković, D., & Bošković, V. (2018). Pojavni oblici kreativnog računovodstva i najčešće manipulacije u finansijskim izveštajima. *Oditor, časopis za menadžment, finansije i pravo*, 78-89.
- Filipović, B. M. (2011). Odgovornost društva majke za obveze društva kćeri. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci*, 820.
- Koletnik, F., & Koletnik Korošec, M. (2011). Razumijevanje forenzičnog računovodstva – prvi dio. *Računovodstvo, revizija i financije*, 23.
- Lekić, Ž., Bjelajac, Ž., & Carić, M. (2018). *Forenzičko računovodstvo - revizija prevara*. Novi Sad, Republika Srbija: Pravni fakultet za privredu i pravosuđe Novi Sad.
- Novalija, S. (2011). Forenzičko računovodstvo i uticaj kreativnog računovodstva na finansijske izveštaje. *Zbornik radova sa II međunarodne konferencije "Ekonomija integracija"*, 583.
- Presser, S. B. (2011). *Piercing the Corporate Veil*. West.
- Pušac, J. (2024). Probijanje pravne ličnosti - aspekti doktrine, zakonodavstva i sudske prakse. *Godišnjak Fakulteta pravnih nauka*.
- Radović, M. (2022). Probijanje pravne ličnosti u kompanijskom pravu. *Zbornik radova: Radni odnosi, naknada štete i izvršenje*, 108-140.
- Radović, M. L. (2017). *Probijanje pravne ličnosti u stečajnom postupku*. Beograd, Republika Srbija: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- sud, V. (2019, maj 10.). <https://pravosudje.ba/vstvfo-api/vijest/download/80038>. (V. s. Srpske, Redaktor, & Vrhovni sud Republike Srpske) Hentet 2024 fra <https://pravosudje.ba/vstvfo-api/vijest/download/80038>
- Vasiljević, M. (2015). *Kompanijsko pravo: pravo privrednih društava*. Beograd, Republika Srbija: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- Vasiljević, M. S. (2020). *Probijanje pravne ličnosti u kompanijskom pravu - član kompanije vs. poverilac kompanije*. Beograd: Intermex.
- Wormser, M. (1912, Jun). Piercing the Veil of Corporate Entity. *Columbia Law Review*, 12(6), 496. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/1110931>

THE IMPORTANCE OF FINANCIAL FORENSIC EXPERTISE IN DISPUTES DUE TO THE PIERCING THE CORPORATE VEIL

Jovana Pušac

Attorney at Law; Assistant Professor, Faculty of Legal Sciences, Pan-European University "Apeiron", jovana.pusac@jp-lawoffice.com,
ORCID ID: 0009-0000-1856-7097

Summary: *The subject of this research is the problem of proving the abuse of a company by members of the company. We are talking about a kind of legal phenomenon called "piercing the corporate veil" or "lifting the corporate veil" or, as the legislator calls it, "abuse of legal entity" which, although it was prescribed by law three decades ago, is insufficiently processed in our legal theory, and only exceptionally applied in judicial practice, despite the fact that it is often the only means of protecting creditors against unscrupulous debtors. Namely, members of capital companies (limited liabil-*

ity companies and joint-stock companies), in accordance with the principle of limited liability, bear the risk for the company's operations up to the level of their stake, so they are often said to be protected by the "veil" of the company's legal personality. However, if it is proven in the court proceedings that the member abused the company by abusing it for illegal or fraudulent purposes or disposed of the company's property as if it were his own property in such a way as if the company as a legal entity did not exist, the "veil" comes down and we enter the field of unlimited, joint liability of the member of the company. Then the member is liable to the injured creditors of the company with all of his assets, not just the founding role. Hence, the institute "piercing the corporate veil" or "lifting the corporate veil" represents a necessary corrective to the concept of limited liability, which contributes to raising the awareness of the members of the company, but at the same time strengthens confidence in the legal order. It is reflected in the sanction against the company member for the committed abuse of the company, in the form of unlimited joint and several liability for the obligations of the company, as if it were the obligations of the company member himself. This abuse can only be proven in court proceedings and the decisive evidence tool in these disputes is a forensic expert opinion by a court expert in the economic profession who has theoretical and practical knowledge, but also experience in the field of prevention and detection of financial pathology. True, financial forensics is considered a profession of the new millennium, and it will take time for its institutional formation in our legal system in general, including in the domain of proving abuse of company.

Keywords: *The principle of limited liability, abuse of a company, piercing (lifting) the corporate veil, forensic accounting, financial forensic expertise*

JEL classification: *K12, K13*

