

UDK 657.422.1:334.726  
DOI: 10.7251/FIN1801031P  
Miroslav Prerad\*

PREGLEDNI RAD

# Krivična i građanska odgovornost revizora u vezi sa poslovanjem klijenta

## Criminal and civil liability of the auditor in relation to the client's business

### Rezime

Jedan od oblika regulacije u poslovanju privrednog subjekta je i uvođenje instituta revizije finansijskih izvještaja. Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske propisano je da se revizija finansijskih izvještaja vrši u skladu sa Međunarodnim standardima revizije. Revizorsko društvo može biti i saizvršilac sa klijentom revizije u krivičnom djelu, gdje njegov izvještaj proizvodi negativne efekte za ostale učesnike na tržištu. Uvođenje krivične odgovornosti pravnog lica u našem pravnom sistemu dovelo je do značajnog izjednačavanja sa pravima i obavezama fizičkog lica. Istovremeno se postiglo i izjednačavanje odgovornosti prema trećim licima. Ovo je pogotovo značajno za zaštitu učesnika u tržišnoj utakmici, jer sankcije u krivičnom postupku imaju smisao specijalne i generalne prevencije.

**Ključne riječi:** privredni subjekat, revizija finansijskih izvještaja, odgovorno lice, pravna odgovornost, krivičnopravna odgovornost, građanskopravna odgovornost.

### Abstract

One of the forms of regulation in the business of a corporate entity is introduction of a financial statements audit institute. The Law on Accounting and Auditing of Republika Srpska stipulates that auditing of financial statements is carried out in accordance with International Standards on Auditing. The auditing company may also be a co-perpetrator in the criminal offense with the client, where auditors report produces negative effects for other market participants. The introduction of criminal liability of a legal person in Republica Srpska legal system has led to a significant equalization of the rights and obligations of a natural person. At the same time, the equalization of the responsiveness towards third parties was also achieved. This is particularly important for the protection of participants in a market game, because sanctions in criminal proceedings have the meaning of special and general prevention.

**Keywords:** business entity, audit of financial reports, responsible person, legal responsibility, criminal liability, civil liability.

### UVOD

Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske propisuje se obaveza revizije finansijskih izvještaja za subjekte od javnog interesa te privredna društva svrstana u kategoriju velikih u skladu sa kriterijumima iz istog zakona (Zakon o računovodstvu i reviziji, „Službeni glasnik RS“ br. 94/15). Cilj revizije je da poveća stepen povjerenja koje potencijalni korisnici imaju u finansijske izvještaje. Ovo se postiže na taj način što revizor izražava mišljenje o tome

da li su finansijski izveštaji, po svim bitnim pitanjima, sastavljeni u skladu sa primjenljivim okvirom finansijskog izvještavanja. U slučaju većine okvira za opštu namjenu, izražava se mišljenje da li su finansijski izveštaji istinito i objektivno prezentovani, po svim materijalno značajnim aspektima, odnosno daju istinit i objektivan prikaz u skladu sa tim okvirom. Revizija koja se provodi u skladu sa Međunarodnim standardima revizije i relevantnim etičkim zahtjevima omogućava revizoru da formira takvo mišljenje (MSR 200, 2013). Sve oblike revizije u Republici Srpskoj vrše društva za

\* E-mail: [advokat.prerad@blic.net](mailto:advokat.prerad@blic.net)

reviziju i njihove poslovne jedinice koje imaju licencu uzdatu od strane Ministarstva finansija Republike Srpske (*Ibid.*).

Revizorsko društvo može se naći u situaciji da bude saizvršilac sa klijentom revizije u krivičnom djelu, gdje njegov izvještaj proizvodi negativne efekte za ostale učesnike na tržištu. Da bi tema bila jednostavnija za proučavanje i lakša za shvatanje, a zato što se prepliću građanskopravna i krivičnopravna odgovornost, treba krenuti od pojma pravnog lica. Pravno lice je društvena tvorevina kojoj je pravni poredak priznao pravnu sposobnost (Vedriš, 1977). Pri tome, svaka društvena tvorevina ne znači odmah da je i sama po sebi pravno lice. Da bi postala pravno lice, mora kumulativno ispuniti sljedeće pretpostavke: 1. mora imati čvrstu i stalnu organizaciju, mora predstavljati organizaciono jemstvo; 2. mora imati svoju zasebnu imovinu; 3. mora dobiti od države pravnu sposobnost (Zakon o privrednim društvima, „Službeni glasnik RS“ br. 128/08).

Ovo se čini najcjelovitijim prikazom sadržaja pravnog lica. Elemente pravnog lica treba u svakom slučaju imati na umu kada se na ovu temu raspravlja. Razlog tome je što revizor kao fizičko lice svoju profesionalnu djelatnost obavlja unutar revizorskog društva kao pravnog lica, koje ispunjava sve navedene elemente da bi imalo status pravnog lica. Argument više ovom shvatanju je što država u svakom slučaju utiče na ponašanje subjekata na bilo kojem tržištu unutar države, tako da je određeno da pojedine djelatnosti može obavljati samo pravno lice kome to država dopusti. Čak se ide tako daleko u limitiranju sloboda postupanja pravnih lica da im država određuje i konkretni oblik organizovanja ili visinu osnivačkog uloga, da bi se to pravno lice moglo baviti nekom konkretnom djelatnošću. Fokus se sužava na finansijsko tržište, posebno na tržište novca. Da bi efekat nadzora nad takvim društvima bio što sigurniji, zakonom je određeno da pojedine kategorije pravnih lica treba da se podvrgavaju reviziji finansijskih izvještaja. Društvo za reviziju finansijskih izvještaja osniva se u skladu sa Zakonom o privrednim društvima Republike Srpske (*Ibid.*). Pored toga, postoje dodatni zahtjevi za izdavanje dozvole i za rad revizorskog društva koje su propisane Zakonom o računovodstvu i reviziji RS:

- ovlašćeni revizor ima većinsko vlasništvo i većinsko prava glasa u revizorskom društvu;
- revizorsko društvo mora imati najmanje jedno zaposleno lice na neodređeno vrijeme sa punim radnim vremenom sa važećom licencom ovlašćenog revizora;
- ukoliko revizorsko društvo ima ugovore o reviziji sa više od 10 subjekata od javnog interesa čiji su ukupni prihodi za svako pravno lice veći od 10.000.000 KM, mora imati najmanje zaposlena dva ovlašćena revizora;
- ukoliko revizorsko društvo ima ugovore o reviziji sa više od 20 subjekata od javnog interesa čiji su ukupni prihodi za svako pravno lice veći od 10.000.000 KM, mora imati najmanje zaposlena tri ovlašćena revizora;
- ima zaključene polise za osiguranje od profesionalne odgovornosti u zavisnosti od toga koju vrstu subjekata revidira;
- Ministarstvu finansija dostavlja sve ugovore o zaključenim revizijama;
- reviziju jednog subjekta može vršiti maksimalno sedam godina zaredom;
- ne može vršiti reviziju u povezanim subjektima;
- Ministarstvu finansija dostavlja godišnje izvještaje o transparentnosti ukoliko vrši reviziju subjekata od javnog interesa i dr. (Zakon o računovodstvu i reviziji, „Službeni glasnik RS“ br. 94/15).

Nastupajući i poslujući na tržištu, pravno lice je podložno činjenju ili propuštanju kakvih radnji koje se smatraju deliktom i koje kao takve proizvode štetne posljedice po treća lica koja su bila u neposrednom ili posrednom odnosu sa konkretnim pravnim licem. Kada se gleda fizičko lice, onda je njegovo ponašanje u vremenu i prostoru u odnosu prema trećim licima ograničeno vremenskim faktorom koji je zakonom kao takav određen i isključiv. Radi se o tome da maloljetna lica sa 14 godina stiču deliktну sposobnost, a sa 18 godina poslovnu sposobnost. Kod pravnih lica, priznanjem poslovne sposobnosti stvorena je i polazna tačka za priznanje i njihove deliktne odgovornosti. Pravno lice nije realnost samo po sebi, a ni fikcija, već pravni pojam koji se čvrsto zasniva na realnosti, što je dovoljan osnov da bi se moglo raspravljati o krivičnoj odgovornosti pravnih lica. Kako se vidi, mogućnost izvršavanja delikta u svom nastupu na tržištu i uopšte u bilo kojem obliku poslovanja, otvorila je i pitanje odgovornosti za takva disponiranja.

Za ovaj rad je od značaja krivična i građanskopravna odgovornost fizičkih i pravnih lica, te njihova međusobna povezanost u postupcima koji dovode do delikta i njegovih štetnih posljedica. Prema opštim shvatanjima, delikt je protivpravna radnja ili propuštanje koja je samostalan osnov za odgovornost za štetu koja je drugome uzrokovana. Osnov krivične odgovornosti predstavlja izvršeno krivično djelo sa svim svojim obilježjima propisanim u zakonu (Krivični zakonik, „Službeni glasnik RS“ br. 64/2017). Niko ne može biti kažnjen, niti se prema njemu mogu izreći alternativne mjere, ako nije utvrđeno da je krivično odgovoran za učinjeno krivično djelo. U ovom opštem načelu iz Krivičnog zakonika Republike Srpske nalazi se mogućnost da krivično odgovara i pravno lice. Krivična odgovornost pravnog lica ima neka svoja obilježja koja je čine posebnom. Paralelno sa krivičnom odgovornošću društva, može se postaviti i pitanje krivične odgovornosti samog odgovornog lica u pravnom licu, što bi u nekim građanskopravnim odnosima moglo biti faktor solidarne odgovornosti prema trećem. U nekim slučajevima bi krivična odgovornost pravnog lica mogla biti u direktnoj vezi sa postupcima odgovornog lica, a u nekim bi opet krivična odgovornost odgovornog lica bila samo njegova odgovornost koja ne bi značila takvu odgovornost pravnog lica. Ove moguće incidentne situacije ćemo prikazati sa njihovim mogućim materijalnim posljedicama.

Kako će se vidjeti iz rada, revizorsko društvo može biti i saizvršilac sa klijentom revizije u krivičnom djelu, gdje su njegova revizija ili izvještaj izazvali negativne efekte za ostale učesnike na tržištu, jer ga je klijent iskoristio u odnosu sa njima kao svojim poslovnim partnerom. Ovaj rad se koncentriše na odnose privrednog subjekta kao klijenta revizije i revizorskog društva kao pravnog lica.

## 1. POLOŽAJ REVIZORA U KRIVIČNOM PRAVU – KRIVIČNOPRAVNA ODGOVORNOST

Polazište ovog rada je odredba iz člana 2. stav 1. tačka 11, a u vezi sa čl. 29. Zakona o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, gdje je određeno da je ovlašćeni revizor lice koje posjeduje licencu Ministarstva, koja se izdaje na osnovu sertifikata izdatog od profesionalnog udruženja (Zakon o računovodstvu i reviziji, „Službeni glasnik RS“ br. 94/2015). Nadalje, zakonodavac je odredio da takva djelatnost ima i svoju oznaku (Uredba o klasifikaciji djelatnosti, „Službeni glasnik RS“ br. 8/2014), a u cilju donošenja i praćenja mjera ekonomske i socijalne politike. Reviziju finansijskih izvještaja obavljaju lica koja imaju zvanje ovlašćeni revizor, koja posjeduju licencu za rad na poslovima revizije finansijskih izvještaja i koja su zaposlena ili angažovana od privrednog društva za reviziju (Zakon o računovodstvu i reviziji, „Službeni glasnik RS“ br. 94/15). Međutim,

institucija revizora se javlja u stvarnosti kao fizičko i pravno lice. Izvršenje kakvog delikta u obavljanju svakodnevnog posla u okviru pravnog lica, te postojanje njegove građanske ili krivične odgovornosti je relativno lako utvrditi, kao i obim i visinu štetnih posljedica.

Ako se promatra revizor sa pozicije pravnog lica kome je to djelatnost, onda se javlja jedna lepeza elemenata koji su u direktnoj ili indirektnoj međusobnoj povezanosti. Kao i svako pravno lice, privredno društvo koje se pojavljuje na tržištu, tj. njegova unutrašnja struktura zadovoljava minimum zakonskih pretpostavki da bi to lice bilo upisano u odgovarajući sudsko-administrativni registar i dobilo status pravnog lica.

Revizorsko privredno društvo na tržištu stupa u poslovne odnose na osnovu ugovora, gdje su Zakonom propisani njegovi obavezni elementi. U obje ugovorne strane, njihova ovlaštena lica ispoljavaju volju te dvije strane da bi stupile u kakav odnos. Ovlaštena lica disponiranjem u osnovi ispoljavaju volju pravnog lica koje predstavljaju u okviru svoje nadležnosti. Mogućnost isticanja nečeg drugog od onoga što je unutar pravnog lica predviđeno da se uradi, postoji kao relativna mogućnost. Ukoliko unutar privrednog društva postoji upravni odbor ili skupština, koji daju odluke o poslovanju i nastupu na tržištu, onda se mora sa oprezom gledati na odstupanje u poslu koje nastane suprotno odluci tog organa upravljanja i onoga što je poduzelo ovlašteno lice, uvodeći društvo u kakav poslovni odnos. Ovo je bitan element za trećeg, koji je suprotna poslovna strana. Detalji ovog značaja će biti prikazani u građanskopravnim posljedicama krivične odgovornosti pravnog lica.

Krivični zakonik Republike Srpske, Glava X, određuje odgovornost pravnih lica za počinjena krivična djela. Zakonodavac je odredio da ukoliko odredbama Glave X ovog zakonika nije drugačije propisano, primjenjuju se odredbe opšteg dijela ovog zakonika. Krivični postupak protiv pravnih lica vodi se po odredbama Zakona o krivičnom postupku Republike Srpske.

Naša pravna teorija je prihvatila shvatanje da je krivično djelo protivpravno djelo kojim se povređuju ili ugrožavaju zaštićene vrijednosti i koje je zbog svoje opasnosti ili štetnosti u zakonu određeno kao krivično djelo i za njega propisana krivična sankcija. Dakle, to je osnovni postulat koji se primjenjuje prema svima, kako fizičkim, tako i pravnim licima.

Prethodno je napomenuto da je akcenat na pravnom licu kao počiniocu, te da ono unutar sebe ima i fizičkih lica koja imaju svoj status i ovlašćenja u pravnom licu, te je stoga određeno da je za krivično djelo koje je učinilac učinio u ime, za račun ili u korist pravnog lica, odgovorno pravno lice:

- „1) kada obilježja učinjenog krivičnog djela proizlaze iz odluke, naloga ili odobrenja rukovodećih ili nadzornih organa pravnog lica; ili
- 2) kada su rukovodeći ili nadzorni organi pravnog lica uticali na učinioca ili mu omogućili da učini krivično djelo; ili
  - 3) kada pravno lice raspolaže protivpravno ostvarenom imovinskom koristi ili koristi predmeta nastalom krivičnim djelom; ili
  - 4) kada su rukovodeći ili nadzorni organi pravnog lica propustili dužni nadzor nad zakonitošću rada radnika” (Krivični zakonik, “Službeni glasnik RS” br. 64/17).

Iz zakonskih odredbi je vidljivo da odgovornost pravnog lica ne isključuje krivičnu odgovornost fizičkih, odnosno odgovornih lica za učinjeno krivično djelo. Ovo je opet u direktnoj vezi sa odgovornim licima. Moguće je da izvršenje krivičnog djela bude i iz nehata. Pravno lice može biti odgovorno pod unaprijed odedenim zakonskim uslovima i u postupanju drugog lica ili organa koji bi mogli

usmjeravati ili nadzirati počinioca. Pravno lice odgovara za učinjeno krivično djelo u granicama odgovornosti učinioca.

Da bi se izbjegla mogućnost krivične eksculpacije, zakonodavac je izričito odredio da pravno lice koje je u stečaju može biti odgovorno za krivično djelo bez obzira na to da li je krivično djelo učinjeno prije početka stečajnog postupka ili u međuvremenu, ali se pravnom licu u stečaju ne izriče kazna, nego mjera bezbjednosti oduzimanja predmeta ili se oduzima imovinska korist pribavljena krivičnim djelom. Istovremeno se određuje da, kada je do prestanka pravnog lica došlo prije pravnosnažnog okončanja krivičnog postupka, a u krivičnom postupku je utvrđena krivična odgovornost tog pravnog lica, kazne i ostale krivičnopravne sankcije izriču se pravnom licu koje je pravni sljednik lica kojem je utvrđena krivična odgovornost, ako su rukovodeći ili nadzorni organi prije prestanka pravnog lica znali za učinjeno krivično djelo. Dakle zakonodavac je predvidio da se odgovornost sa pravnim posljedicama prenosi na pravnog sljednika.

Iz ovog kratkog prikaza šta predviđa krivični zakonik kao osnov za krivičnu odgovornost (*nullum crimen sine lege scripta*) da se zaključiti da država ozbiljno štiti učesnike na tržištu.

U Glavi XXI, Krivična djela protiv privrede i platnog prometa, od posebnog je značaja djelo iz člana 258, gdje se direktno govori o krivičnoj odgovornosti revizora. Tu je izričito određeno sljedeće:

- „(1) Ovlašteni revizor koji je potpisao mišljenje o reviziji finansijskih izvještaja, na način da je isto u suprotnosti za međunarodnim standardima za finansijsko izvještavanje, međunarodnim standardima revizije i drugim propisima iz ove oblasti, sa namjerom da određeno lice na bilo koji način pretrpi štetu ili ostvari imovinsku korist, kazniće se novčanom kaznom ili kaznom zatvora do pet godina.
- (2) Ako je djelo učinjeno prema više lica, učinilac će se kazniti kaznom zatvora od jedne do pet godina i novčanom kaznom.
  - (3) Ako je usljed djela iz st. 1. i 2. ovog člana učinilac pribavio sebi ili drugom veću imovinsku korist ili drugome prouzrokovao veću imovinsku štetu, ili je oštećen veći broj lica, učinilac će se kazniti kaznom zatvora od jedne do deset godina.
  - (4) Sud će učiniocu izreći zabranu vršenja poziva, djelatnosti ili dužnosti pod uslovima propisanim članom 77. ovog zakonika.“

Iz bića ovog krivnog djela je vidljivo da je ono blanketnog karaktera jer sadrži blanketnu dispoziciju koja upućuje na primjenu drugih propisa. Ovdje su to suprotnosti sa međunarodnim standardima i drugim propisima.

Privredni subjekti su obavezni koristiti usluge revizora, odnosno privrednih društava koja vrše tu djelatnost. Njihov poslovni odnos počiva u dobroj vjeri (*bona fides*) i publikovanje obrađenih podataka od strane revizora u vezi sa komitentom smatra se istinitim. Na tržištu ti podaci mogu izazavati zainteresovanost javnosti i biti odlučujući faktor za stupanje trećih lica u poslovni odnos sa društvom čiji podaci se iznose kroz revizorski izvještaj. Isto tako, ako su za nekog poslovnog subjekta po njegovom shvatanju ti podaci slabi, neće ući u poslovanje sa tim društvom. Poseban uticaj revizorskih izvještaja je na stanje hartija od vrijednosti na berzama, jer se tu nalazi veliki broj učesnika u tržišnoj utakmici, a promet je u velikim iznosima.

Međutim, stvarnost je takva da se privredni subjekti odlučuju povremeno da iznose netačne podatke o svome poslovanju, da li u pretežnom dijelu ili cijelosti, odlučuju sami u datom trenutku. Pri tome koriste revizorske izvještaje koje je sačinio ovlašteni revizor. Vidjeli smo da je krivično djelo psihički (voljni) odnos učinioca prema njegovom postupku. Ovdje sada imamo dva lica (pravna) koja svojim postupcima vrše krivični delikt usljed koga neko može

pretpjeti gubitak kakvog prava ili pretpjeti kakvu štetu. Kada krivično djelo izvrše dva ili više lica, to je okarakterisano kao saučesništvo. U slučaju pravnih lica, ako dva ili više pravnih lica saučestvuje u izvršenju krivičnog djela, svako pravno lice je odgovorno. Pri saučesništvu pravnih lica, svako pravno lice odgovara kao da je jedino pravno lice krivo za krivično djelo ("Službeni glasnik RS" br. 64/17).

Najbolji primjeri za saučesništvo daju se vidjeti opet u krivičnim djelima iz člana 258. Krivičnog zakonika Republike Srpske, odnosno člana 248. istog zakonika, gdje izričito stoji:

„(1) Odgovorno lice u privrednom društvu ili drugom subjektu privrednog poslovanja koje u namjeri pribavljanja protivpravne imovinske koristi za svoje ili drugo pravno lice:

- 1) stvara ili drži nedozvoljene fondove u zemlji ili inostranstvu;
- 2) sastavljanjem isprava neistinitog sadržaja, lažnim bilansima, procjenama ili inventarisanjem ili drugim lažnim prikazivanjem ili prikrivanjem činjenica, neistinito prikazuje stanje i kretanje sredstava i rezultata poslovanja;
- 3) pravno lice stavi u povoljniji položaj prilikom dobijanja sredstava ili drugih pogodnosti koje se pravnom licu ne bi priznale prema postojećim propisima;
- 4) pri izvršavanju poreskih ili drugih zakonskih obaveza uskrati sredstva koja predstavljaju javni prihod;
- 5) namjenska sredstva kojima raspolaže koristi suprotno njihovoj namjeni;
- 6) na drugi način prekrši zakon ili pravila poslovanja u odnosu na raspolaganje, korištenje i upravljanje imovinom;

kazniće se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina i novčanom kaznom.

(2) Ako je djelom iz stava 1. ovog člana pribavljena znatna imovinska korist ili je nastupila znatna šteta, učinilac će se kazniti kaznom zatvora od jedne do deset godina i novčanom kaznom.“

Iz primjera se da vidjeti da se u konkretnom slučaju javlja pitanje krivične odgovornosti samog privrednog društva licenciranog za poslove revizije i odgovornog lica u njemu. Isto pitanje se javlja ako promatramo i klijenta revizije, dakle, privrednog društva za čije se potrebe radi revizija poslovanja i odgovornog lica u njemu. Ovo pitanje odgovornosti je u direktnoj vezi sa psihičkim odnosom izvršioca prema djelu koje je počinio, njegov subjektivni odnos. Taj odnos treba sagledati sa pozicije privrednog društva i sa pozicije odgovornog lica u njemu.

Pravno lice, ovdje privredno društvo, svoju volju ima na temelju stavova i mišljenja svojih osnivača. Konačna volja koja se izražava u javnosti i koja bi trebalo da proizvodi pravne učinke prema trećima, ili neposredno na nekom tržištu, iznosi se od strane ovlaštenog lica. Citiranjem volje pravnog lica, stvorene na legitiman način u okviru tog pravnog lica, ovlašteno lice ne bi povlačilo nikakvu odgovornost po sebe. U suprotnom, iznošenje krive volje pravnog lica povlačilo bi odgovornost ovlaštenog lica, a moguću ekskulpaciju pravnog lica od krivične i građanskopravne odgovornosti.

Poseban je slučaj ako dva pravna lica, privredno društvo klijent revizije i društvo za reviziju, svoju volju ispolje međusobno sa namjerom da se izvještaj sačini na bazi netačnih podataka, te kao takav predstavi javnosti. Ovlašćeni revizor će potpisati mišljenje o reviziji finansijskog izvještaja, sa izjavom da je to učinio u skladu sa Međunarodnim standardima revizije i drugim propisima, ali taj izvještaj neće biti zasnovan na istinitim podacima i relevantnim činjenicama. Upotreba takvog izvještaja od strane klijenta predstavlja namjeru da se trećem licu nanese kakva šteta ili pribavi

kakva protivpravna korist samom sebi ili nekom drugom. Kako je i sam revizor bio svjestan da je uradio nešto što je protivno Međunarodnim standardima revizije i drugim propisima, a što je zakonodavac u Krivičnom zakoniku okarakterisao kao krivično djelo, jasno je postojanje saizvršilaštva.

Ovlašćeni revizor bi se teško mogao ekskulpirati da nije znao da potpisano mišljenje o reviziji finansijskog izvještaja nije u skladu sa Međunarodnim standardima revizije i drugim propisima. Isto tako se ne bi mogao ograditi da nije znao da je posljedica takvog njegovog izvještaja moguća nečija imovinska dobit, odnosno nanošenje kakve štete.

Krivičnopравни položaj ovlaštenih lica u slučaju ovlaštenog revizorskog društva i nekog privrednog društva utemeljen je odredbom člana 248. Krivičnog zakonika Republike Srpske, koji je prethodno citiran u cijelosti. Svoju volju za takva deliktna disponiranja su ova lica ispoljila ugovaranjem takvog posla. Ugovoriti se može i usmeno, ad hoc, da bi se naknadno legalizovalo kroz organe pravnog lica nadležne za donošenje takvih odluka. No ako se to ne učini, ostaju kod djela koje je zakonodavac okarakterisao kao krivično djelo.

Sud u svakom slučaju cijeni težinu djela koje je počinjeno, odnosno dokazano, što je polazna tačka za izricanje zakonom predviđene sankcije, odnosno primjene načela nulla poena sine lege (Stojčević, Rimac, 1980).

## 2. ODNOS PRAVNOG LICA KAO IZVRŠIOCA PREMA KRIVIČNOM DJELU

Bitni element odgovornosti je subjektivni odnos počinioca prema djelu koje počinio. Ovdje se mora naglasiti da većina krivičnih djela koja je zakonodavac odredio prema revizoru kao izvršiocu, u osnovi predstavljaju blanketna djela. Pri tome, tužilac određuje i tačno precizira koje norme je izvršeno kršenje, od strane počinioca, a to ne čini sud. Posebno je od značaja ocjena da li je u svojim radnjama društvo za reviziju postupalo sa namjerom, odnosno da li je kod njega kao pravnog lica postojala svijest o kršenju zakona i drugih propisa. Sudovi drže da je umišljaj kod pravnog lica postojanje svijesti i volja da se nesavjesno postupa. Pri tome se treba posebno obratiti pažnja na ugovor između revizora i klijenta revizije revizorskog izvještaja koji kasnije klijent koristi u svome poslovanju. Ugovorne strane već samim potpisom izvještaja koji ne odgovara stvarnosti u poslovanju, ispoljavaju svijest da je počinjeno nešto što je protivno normi, a kada se to javno objavi, tada je nedvosmislen i umišljaj da se dođe do nekog poslovnog efekta na račun trećeg lica.

## 3. POSLJEDICA IZVRŠENJA KRIVIČNOG DJELA – ODGOVORNOST ZA POSLJEDICU

Svako činjenje ili propuštanje pravnog lica dovodi do nekog efekta na tržištu. Analogno tome, izvršenje krivičnog djela takođe može proizvesti na istom tržištu određene efekte. Posljedice izvršenja krivičnog djela uvijek postoje bez obzira na njegovog izvršioca. Iz nekoliko citiranih članova Krivičnog zakonika, jasno je vidljivo da je zakonodavac, u cilju zaštite pojedinca ili grupe, pravnog poretka, privrede i platnog prometa itd., odredio i vrstu sankcije za koju smatra da je srazmjerna težini djela i njegovoj posljedici. Posljedice mogu biti različite, ali kako je tema posvećena revizorskom društvu, rad će se fokusirati na to lice.

Zbog činjenja ili propusta u obavljanju djelatnosti, revizor se može teretiti na temelju odredaba Zakona o računovodstvu i reviziji Republike Srpske (*Ibid.*). Iz sadržaja kaznenih odredbi, vidljivo je da se radi o novčanim kaznama, koje se realizuju u prekršajnom postupku protiv pravnog lica, odnosno revizora.

Odredbama Krivičnog zakonika Republike Srpske zakonodavac je predvidio posljedice usljed izvršenja krivičnog djela, ali i odredio koje sankcije ima da snosi izvršilac djela (Krivični zakonik, "Službeni glasnik RS" br. 64/17). Zakonodavac je odredio kakve mogu biti sankcije u konkretnom slučaju, ali je konačna odluka o tome prepuštena sudiji, odnosno krivičnom vijeću. On odnosno ono odlučuje prema stanju dokazne građe u konkretnom slučaju, odnosno, ako je mišljenja da je nedvosmisleno dokazno izvršenje djela, od mogućih sankcija bira onu ili one za koje smatra da će postići najbolje efekte specijalne i generalne prevencije.

Tu se javlja i mogućnost primjene zaštitnog nadzora ili neke mjere bezbjednosti.

U ovom slučaju, akcenat je na posljedici izvršenja krivičnog djela, a to je imovinska korist ili šteta.

Imovina predstavlja skup subjektivnih prava koja pripadaju jednom licu, a koja se opet mogu iskazati i u novčanoj protivvrijednosti.

Imovinska korist iz krivičnog djela je određena kao lična po izvršiocu, odnosno izvršenjem tog krivičnog djela je omogućeno nekom drugom da stekne kakvu imovinsku korist. Obim te koristi je sadržan u imovinskom sticanju, odnosno gubitku. Najčešće je to novčana korist, ali ne treba zanemariti da može biti i u stvarima, pokretnim ili nepokretnim (*res mobilis, res immobilis*), kao i u pravima (npr. preuzimanje licence).

Gledano sa pozicije građanskog prava, kao posljedica izvršenja krivičnog djela javlja se nastanak štete ili gubitak kakve dobiti. Zakonodavac je ovaj odnos uredio u Zakonu o obligacionim odnosima, gdje je jasno odredio uzročnu vezu nastanka štete i izvršenja krivičnog djela, te odgovornost za tako nastale štete („Službeni list SFRJ” br. 29/78, 39/85, 45/89, 57/89. i “Službeni glasnik RS” br. 17/93, 3/96, 39/03, 74/04). Oštećenom je dopušteno da se namiri ne samo od izvršioca djela, već i od trećeg lica koje u konkretnom slučaju bilo saučesnik kod izvršenja krivičnog djela. Građansko pravo je tu odredilo mogućnost namirenja oštećenom od izvršilaca kao solidarnih dužnika. Istovremeno je data mogućnost oštećenom da se namiri od odgovornog lica na temelju objektivne odgovornosti. Ova lepeza zakonom datih mogućnosti za obeštećenje ili satisfakciju zbog izvršenja nekog krivičnog djela za posledicu je imala da krivični sud najčešće oštećenog (žrtvu izvršenja djela) upućuje na građansku parnicu da ta imovinska prava ostvari u tom postupku. Ovo se čini bez obzira na utvrđenu vrijednost kao posledicu djela (šteta, imovinska dobit ili gubitak, vrijednost predmeta djela), koja je odlučujuća u nekim slučajevima kvalifikacije samog djela koje je počinjeno od strane izvršioca.

Moguće posljedice i građanskopravne odgovornosti, gledano sa pozicije odgovornosti revizorskog društva kao pravnog lica, možemo pojednostavljeno prikazati na sljedeći način.

Revizorsko društvo i klijent međusobno uređuju odnose, pa i odgovornost. Ta međusobna relacija nije problematična, ali disponiranje tih ugovornih strana prema vani, prema tržištu na kome nastupa klijent revizije, pravno lice, može izazvati velike poremećaje. Riječ je o revizoru koji nezakonitim postupanjem, potpisivanjem mišljenja o reviziji finansijskog izvještaja koji je protivan međunarodnim prihvaćenim standardima na našem tržištu ili drugim propisima, dovodi do situacije da učesnici na tržištu mogu pretrpjeti štetu ili pak ostvariti kakvu imovinsku korist. Mala je vjerovatnoća da revizor takvo šta

čini samoinicijativno, već naprotiv, u dogovoru sa klijentom revizije. Samo pravno lice, klijent, ima interes da sa netačnim podacima na tržištu postigne efekte koji idu njemu u prilog, a revizor ne, jer time gubi na svojoj reputaciji. Sa potpisom netačnog mišljenja, revizor omogućava komitentu da dovede u zabludu ostale učesnike na tržištu, te na taj način stvara preduslove da se sa njime posluje u dobroj vjeri, i na taj način da ostvari ličnu imovinsku korist. Kada dođe vrijeme dospelosti obaveze prema učesniku na tržištu, to privredno društvo je zapravo insolventno i ne može izmiriti svoje dospjele obaveze prema trećima.

Isti finansijski efekat se postiže ako privredno društvo u dogovoru sa trećim dobije i koristi mišljenje o reviziji finansijskog izvještaja koji je u suprotnosti sa standardima i propisima, da bi to treće lice ostvarilo svoju dobit.

U krivičnom postupku oštećeni postavlja svoj odštetni zahtjev. Nasuprot njemu se javlja nalaz i mišljenje odgovarajućeg vještaka koji je obično jedan od krunskih svjedoka da je optuženi nezakonito postupao i na taj način nanio kome štetu ili omogućio sticanje nezakonite dobiti. Obračuni najčešće ne odgovaraju jedan drugome, slijedom čega krivični sud odlučuje u granicama svoje nadležnosti, a oštećenog upućuje na građansku parnicu, da u tom postupku dokaže koliko stvarno iznosi šteta koju je pretrpio. U svakom slučaju, za sud je bitno da nastala štetna posljedica ne može biti zasnovana na pretpostavkama. Ona mora biti jasno utvrđena, konkretizovana po vrsti i obimu, odnosno po iznosu te štete.

Tada u primjenu nastupa pomenuti Zakon o obligacionim odnosima. Prema njemu, traži se dokazana krivnja nekog da je pretrpio kakvu štetu usljed nečijeg činjenja ili nečinjenja. Riječ je o vanugovornoj odgovornosti. Krivična pravosnažna presuda je dovoljno jak dokaz u tom smjeru dokazivanja osnovanosti zahtjeva. Ovo važi za samog izvršioca krivičnog djela. U prethodnom dijelu rada smo nagovijestili moguće postojanje odgovornosti i odgovornih lica, saizvršilaštvo dva ili više pravnih lica na temelju saizvršilaštva odgovornih lica unutar njega.

Ovdje sada treba razdvojiti odgovornost prema samom pravnom licu koje je tražilo i učestvovalo u izvršenju krivičnog djela za revizorom, tako da je treće lice steklo imovinsku korist, odnosno odgovornost prema trećem licu koje je pretrpjelo štetu ulazeći u pravne poslove sa licem u čije ime i za čiji račun je revizija urađena. Zakonska odredba je sasvim jasna – za naknadu štete nekome odgovara lice koje je istu počinilo, odnosno koje je svojim radnjama ili propuštanjem uzrokovalo nastanak štete. Šteta je umanjenje nečije imovine (obična šteta) ili sprečavanje njenog povećanja (izmakla korist) (Zakon o obligacionim odnosima, "Službeni list SFRJ" br. 29/78, 39/85, 45/89, 57/89. i "Službeni glasnik RS" br. RS 17/93, 3/96, 39/03, 74/04).

Zakon o obligacionim odnosima nadalje jasno označava odgovornost pravnih lica – preduzeća prema trećem, koju izazovu zaposleni u pravnom licu, odnosno odgovornost drugih lica i odgovornost pravnog lica za štetu koju prouzrokuje njegov organ (*Ibid.*).

Veoma zanimljiva je zakonska odredba o odgovornosti više lica za nastalu štetu. Istraživanje ovog rada se sada može usmjeriti na odnose između privrednog subjekta, revizora i odgovornih lica unutar njih. Imamo krivičnu presudu protiv dva pravna lica, koja su izvršenjem krivičnog djela nanijela trećem kakvu štetu, odnosno sebi ili drugom omogućila sticanje imovinske koristi. Oštećeni je u mogućnosti da, koristeći pravosnažno utvrđenu krivičnu odgovornost, bira da traži namirenje od oba izvršioca ili samo od jednog. Na to nedvosmisleno ukazuje član 207. Zakona o obligacionim odnosima. Ako su i odgovorna lica u osuđenim pravnim licima, takođe, obuhvaćena istom krivičnom presudom, i ona mogu biti

u krugu lica odgovornih za namirenje nastale štete. Ovo proizlazi iz Krivičnog zakonika, gdje odgovorno lice u privrednom društvu u namjeri pribavljanja imovinske koristi svome ili drugom pravnom licu sačinjava isprave neistinitog sadržaja, lažni bilans ili procjene. Za njih važi građanskopravna odgovornost prema oštećenom, ako su i posebno osuđena, a djelo je u vezi sa štetom koja je nastala činjenjem ili propuštanjem pravnog lica u kome su bili zaposleni.

Građanskopravni odnos među ovako nastalim dužnicima nije predmet ispitivanja u ovom radu, iako su Zakonom o obligacionim odnosima jasno određena prava i obaveze u tom krugu dužnika.

Položaj oštećenog, sada kao vjerovnika prema dva pravna lica, omogućuje mu da sa izvjesnom sigurnošću namiri svoje potraživanje koje je u datom trenutku bilo predmet izvršenja krivičnog djela, odnosno da je deliktano ponašanje oba izvršioca uticalo na nastanak štete na njegovoj strani. Ova pozicija je u današnje vrijeme možda jedina pozicija iz koje bi se moglo namiriti potraživanje trećeg. Ovo tim više što Krivični zakonik ne ekskulpira pravno lice kao izvršioca krivičnog djela ako se pokrene stečajni ili likvidacioni postupak. Nema ekskulpacije ni u slučaju da sam izvršilac djela to pokrene, na šta je ovlašteno odgovorno lice da disponira u tom pravnom licu.

Zahtjev svih povjerilaca na temelju pravosnažne krivične presude tražio bi njihov dodatni angažman u cilju dokazivanja nastanka njihovog potraživanja sa vremenom trajanja izvršenja krivičnog djela, odnosno koje je vrijeme na tržištu protivzakonito mišljenje o reviziji finansijskog izvještaja koje je potpisao revizor, proizvodilo negativne učinke po učesnike na tržištu, a u poslovanju sa privrednim društvom koje je bilo klijent tog posla revizije. Pri tome, svi vjerovnici su u istoj ravni, jer moraju dokazati vrstu i obim štete koju su imali usljed krivičnog djela i pravosnažnom presudom utvrđene krivične odgovornosti privrednog subjekta i revizora u saizvršilaštvu.

Iz navedenih razloga, a u cilju brzine i ekonomičnosti, sud u krivičnom postupku najčešće se ne upušta u odlučivanje o naknadi štete prema oštećenom, već ga upućuje da u parnici ostvari svoja imovinska prava.

## ZAKLJUČAK

Zakonodavac u Republici Srpskoj postarao se da uredi odnose na tržištu, pogotovo među pravnim licima. Ovo je neizbježna posljedica prelaska na poslovanje na slobodnom tržištu, koje je prepušteno, u osnovi, privatnoj inicijativi. Kreativnost te inicijative subjekata na tržištu je na granici dobrih poslovnih običaja i dobre vjere među učesnicima. Smisao donošenja zakonskih odredbi kojima se uređuju ti odnosi bio je upravo zaštita tržišta od zloupotreba pojedinih učesnika. Zakonodavac je donio i specijalne zakone, *lex specialis*, koji su u direktnoj vezi sa ostalim zakonima. Tu povezanost vidimo u odnosu na Krivični zakonik, Zakon o obligacionim odnosima i Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske. Mogućnost otklanjanja i namirenja negativnih posljedica proizašlih takvim disponiranjima dva pravna lica, klijenta revizije i revizorskog društva, garantovana je u krivičnom i građanskom postupku. Ova odgovornost, pogotovo krivična, osnov je za namirenje štete ili uspostave kakvog ranijeg stanja kod trećih lica, koja sada čine oštećena lica. Omjer odgovornosti među izvršiocima krivičnog djela nije od značaja za oštećenu stranu. Postojanje njihove solidarne odgovornosti je garant da će se oštećeni u cijelosti namiriti. Izvršioци krivičnog djela koji su izmirili obavezu prema oštećenom kao solidarni dužnici, zadržavaju pravo da u posebnom postupku ostvare regres jedan prema drugom i u tom postupku mogu dokazivati koliki je pojedinačni doprinos u izvršenju krivičnog djela, odnosno njegove posljedice. Zakonodavac

je suzbio mogućnost da se pravno lice svoje odgovornosti ne može osloboditi ni otvaranjem stečajnog postupka, što je jasno naznačio u Krivičnom zakoniku.

Kada se pogleda stvarnost, veliki privredni giganti su godinama javno iznosili netačne podatke o sebi, a pri tome se pozivali na mišljenja revizorskih kuća. Pravdanje uticajem političkih i privrednih autoriteta na njihovo poslovanje ne smije ih osloboditi ni krivične ni građanskopravne odgovornosti.

Prema provedenom ispitivanju, za sada nema konkretnih presuda sudova u Republici Srpskoj o krivičnoj odgovornosti pravnih lica, a posebno revizorskih društava. Slijedom toga je teško zauzeti stav kako bi se sudovi postavili kod saznanja da je došlo do teških materijalnih gubitaka ili dobitaka zbog nevaljano urađenog izvještaja koji je predstavljen javnosti. Ovo time više jer se dolazi u poziciju subjektivnog pogleda na stvar, zavisno od pozicije da li ste dužnik ili vjerovnik, a sud bi trebalo da odluči za konkretan slučaj i da osnovni princip za postupanje u svim budućim slučajevima. Ostaje kao jedino moguće i pouzdano da će se namiriti šteta trećeg lica pokretanjem krivičnog postupka, a ne čekanjem da država nekim zakonskim ili podzakonskim aktom uređuje u takvim odnosima. Kad je u pitanju region, negativno iskustvo u tom smjeru zasad imamo u Republici Hrvatskoj. Uvođenje krivične odgovornosti pravnog lica u našem pravnom sistemu dovelo je do značajnog izjednačavanja sa pravima i obavezama fizičkog lica. Istovremeno se postiglo i izjednačavanje odgovornosti prema trećim licima. Ovo je pogotovo značajno za zaštitu učesnika u tržišnoj utakmici, jer sankcije u krivičnom postupku imaju smisao specijalne i generalne prevencije. Saizvršilaštvo u nezakonitim radnjama koje čine krivično djelo, a koje na taj način proizvode štetne posljedice na tržištu, daje mogućnost namirenja nastale štete učesnicima od šireg kruga lica koja su istovremeno sudionici tržišne utakmice.

## IZVORI

1. Vedriš, M., *Osnove imovinskog prava*, III izdanje, Informator, Zagreb, 1977.
2. Stojčević, D., i Romac, A., *Dicta et regulae iuris*, treće dopunjeno izdanje, Savremena administracija, Beograd, 1980.
3. Pravna enciklopedija, Savremena administracija, Beograd, 1975.
4. Vizner, B., *Komentar Zakona o obveznim (obligacionim) odnosima*, Riječka tiskara, 1978, knjiga 1. i 2.
5. Zakon o privrednim društvima, „Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 128/2008.
6. Uredba o klasifikaciji djelatnosti Republike Srpske, „Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 8/2014.
7. Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, „Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 94/2015.
8. Krivični zakonik Republike Srpske, „Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 64/2017.
9. Zakon o obligacionim odnosima, „Službeni list SFRJ“, br. 29/78, 39/85, 45/89, 57/89. i „Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 17/93, 3/96, 39/03, 74/04.