

Zaznave o forenzičnem računovodstvu v povezavi s preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj

Iztok Kolar¹, Daniel Zdolšek²

V Sloveniji je mogoče zaznati težave, povezane s preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj, ko je računovodstvo samo predmet takšnih dejanj ali kadar je mesto dokaza za gospodarsko kaznivo dejanje. V teoriji zasledimo naslednje probleme: osebe, zaposlene v policiji in na državnem tožilstvu, imajo malo znanja o računovodstvu in zlorabi računovodstva ter njegovi uporabi pri dokazovanju gospodarskih kaznivih dejanj; (zunanji) revizorji nimajo obveznosti odkrivati in preiskovati gospodarskih kaznivih dejanj; (sodni) izvedenci s področij, ki so povezana z računovodstvom, večkrat pripravljajo neponovljiva izvedenska poročila (mnenja); in ne nazadnje zaradi navedenih (možnih) težav posamezen postopek preiskovanja in nato možno sojenje traja (pre)dolgo. Zaradi navedenega v več državah (na primer Združenih državah Amerike in Veliki Britaniji) pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj pomaga forenzično računovodstvo. V raziskavi, kjer je uporabljena metoda nestandardiziranega intervjuja, so bila v začetku leta 2013 pridobljena in proučena stališča oseb, zaposlenih v policiji in na državnem tožilstvu, v povezavi s preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj in forenzičnim računovodstvom. Izidi raziskave kažejo, da intervjuvane osebe menijo, da nimajo dovolj ustreznega znanja o računovodstvu, da bi lahko samostojno preiskovale gospodarska kazniva dejanja, ki so povezana z računovodstvom in/ali računovodskim poročanjem. Zaznati je tudi, da se osebe, zaposlene v policiji, pri zbiranju dokazov ali/in analiziranju dokazov (povezanih z računovodstvom in/ali računovodskim poročanjem) neuradno obračajo po potrebno pomoč (nasvet in/ali mnenje) k znanecem z znanjem računovodstva. Osebe, zaposlene v policiji in na državnem tožilstvu, so seznanjene s forenzičnim računovodstvom in menijo, da bi imela pomoč forenzičnega računovodstva pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj ugoden učinek na izvajanje nalog v predkazenskem postopku. Glede na izide raziskave predlagamo v razmislek možnost, da bi se forenzično računovodstvo lahko uporabljalo pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj, vključno s predkazenskim postopkom.

Ključne besede: intervju, zaznave, preiskovanje, gospodarska kriminaliteta, računovodstvo, forenzično računovodstvo, policija, (državno) tožilstvo

UDK: 343.37:657

1 Uvod

Poslovanje podjetij poteka hitro, prepleteno in razno; enako velja za razvoj gospodarske kriminalitete.³

¹ Dr. Iztok Kolar, docent za predmetno področje računovodstva in revizije, Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta (Razlagova ulica 14, Maribor). E-pošta: iztok.kolar@uni-mb.si.

² Mag. Daniel Zdolšek, asistent za predmetno področje računovodstva in revizije, Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta (Razlagova ulica 14, Maribor). E-pošta: daniel.zdolsek@uni-mb.si.

³ Gospodarska kriminaliteta je celota v določenem času in na določenem območju izvršenih kaznivih dejanj znotraj širše sfere gospodarstva, za katera so lahko odgovorne fizične in/ali pravne osebe, usmerjena pa so lahko zoper: gospodarski sistem kot celoto, gospodarske subjekte in subjekte, ki so uporabniki blaga ali storitev iz gospodarskih dejavnosti ali ki so kako drugače povezani z gospodarstvom (Selinšek, 2006). Gospodarska kriminaliteta je tista, pri kateri storilci kaznivih dejanj, storjenih pri poslovanju, ogrožajo premoženje ali druge dobrine v lasti gospodarskih subjektov in/

Gospodarska kriminaliteta škoduje širši družbeni skupnosti (Pečar, 1996). Ena izmed zaznanih lastnosti gospodarske kriminalitete je težavnost njenega preiskovanja zaradi nje kompleksnosti, prikritosti in nevidnosti (Pečar, 1996). Računovodstvo⁴ je tisto, ki omogoča urejanje in razkrivanje

ali širše skupnosti (Lamberger, 2009). Vrste gospodarskih kaznivih dejanj po Kazenskem zakoniku (KZ-1-UPB2, 2012; v nadaljevanju KZ-1) podrobneje opredeljuje Ferme in Kebe (2012).

⁴ Računovodstvo je oddelek, služba ali drugače poimenovan oddelek v neki organizaciji, kjer se izvaja računovodenje. Računovodenje predstavljajo aktivnosti sistematičnega beleženja in proučevanja poslovanja v posebni obliki standardiziranih evidenc – poslovnih knjig, in na tej osnovi standardizirane priprave in sporočanja informacij o zbranih in urejenih podatkih denarnovrednostnih stanj, njihovih spremembah ter njihovih posledicah za subjekt računovodenja. Ta del se imenuje računovodsko sporočanje. Računovodsko sporočanje o finančno-premoženjskem položaju, poslovni ter denarni uspešnosti se kaže v pripravi in posredovanju računovodskih izkazov (na primer izkazov, kot so: izkaz stanja oziroma izkaz finančnega položaja, izkaz poslovnega

informacij o poslovanju podjetij⁵. Računovodenje in pravila, povezana z računovodstvom, morajo slediti nenehnemu napredku pri delovanju podjetij, zato je dandanes težje pravilno in pošteno uporabljati ter razumeti informacije iz računovodstva. Tempu razvoja (zlo)rabe pravil, povezanih z računovodstvom, se skušajo prilagajati tudi subjekti, ki morajo preiskovati gospodarsko kriminaliteto. V Sloveniji je bilo v preteklosti mogoče zaznati stališče več oseb, da ima Slovenija pri preigananju gospodarskih kaznivih dejanj⁶ različne težave (Lamberger, 2006; Selinšek, 2011). Težave so tudi pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj, kadar je računovodstvo samo predmet teh dejanj ali kadar imajo gospodarska kazniva dejanja dokaze v računovodstvu. Slapničarjeva (2011) meni, da so v Sloveniji najsubtilnejša gospodarska kazniva dejanja, ki so tudi najtežje dokazljiva, tista dejanja, ki so povezana s prirejanjem računovodskih informacij. Računovodstvo ima ali lahko ima pomembno vlogo pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj, kajti ima vlogo beleženja in hranjenja listin in raznovrstnih poslovnih dogodkih. Te pa so dokazi ali so lahko dokazi o posameznih gospodarskih kaznivih dejanjih. Kazenski postopek je namenjen zbiranju podatkov, na katere bo sodišče oprlo svojo odločbo (Šugman Stubbs in Gorkič, 2011). Šugman Stubbs in Gorkič (2011) navajata, da je dejanja predkazenskega postopka in sodne preiskave mogoče opredeliti kot dejanja zagotavljanja dokaznih sredstev. Gradivo, na podlagi katerega lahko nastane ovadba ali/in obtožnica, nastane z dejanji, kot so zbiranje obvestil, hišna in osebna preiskava ter med drugim tudi pridobitev strokovnega mnenja. Veljavni Zakon o kazenskem postopku (ZKP-UPB8, 2012; v nadaljevanju ZKP) organe postopka obvezuje, da morajo biti pri postopanju in odločanju prepričani, da so storili vse, da se ugotovi resnica o dejanju, ki je predmet preiskave (Šugman Stubbs in Gorkič, 2011). Pri tem se lahko v pomembni vlogi vira dokaznih sredstev pojavljajo raznovrstna računovodska poročila, ki se oblikujejo v računovodstvu. Državni tožilec in sodnik se zaradi načela iskanja resnice ne smeta odreči (na načelni ravni) nobenemu od virov dokaznih sredstev (Šugman Stubbs in Gorkič, 2011), vključno z dokazi, povezanimi z ra-

čunovodstvom. Toda kljub temu je v javnosti zaznati mnenje, da se pri nas malo gospodarskih kaznivih dejanj konča s »hitro« in obsodilno sodbo. Obstaja namreč mnenje (Slapničar, 2011: 156), da »[s]odni sistem Slovenije ni zmožen razločiti prevar od dopustnega uravnavanja dobička, fleksibilne uporabe računovodskih standardov in razumeti dokazil o gospodarski škodi in nameri«. In dalje, da je »[...] znanje sodnikov in tožilcev glede ekonomije, financ, računovodstva kritično, zato sodstvo težko presoja ekonomske odločitve«. Obstaja torej računovodenje, ki je razvito za evidentiranje gospodarske resnice, in hkrati velikokrat obstaja (zlo)raba računovodenja za prirejanje, manipuliranje ali prikrivanje informacij o gospodarski resnici poslovanja in resničnih dogodkih določenega podjetja. In nadalje, obstajajo organi pregona gospodarskih kaznivih dejanj, ki morajo v računovodstvu najti dokaze o škodi, storilcih in vrstah gospodarskih kaznivih dejanj. Tako je v Sloveniji, v ZDA pa organom pregona gospodarska kazniva dejanja pomaga preiskovati forenzično računovodstvo (angl. forensic accounting). To omogoča pridobitev in uporabo dokazov o gospodarskih kaznivih dejanjih, ki se skrivajo v računovodstvu (Kolar, 2011). Namen in naloga forenzičnega računovodstva je zbrati in analizirati vse dokazno gradivo ter druge podlage, da pripravi poročilo, ki predstavlja zadostno, ustrezno in verodostojno podlago, da je moč sume o storilcu in o gospodarskem kaznivem dejanju ovreči ali potrditi v vseh fazah (možnih) pravosodnih postopkov.⁷

Ni znano, kako se zaposleni v policiji in na tožilstvu spopadajo z izzivom preiskovanja gospodarskih kaznivih dejanj, povezanih z računovodstvom – torej kaznivih dejanj v računovodenju in računovodskem sporočanju. Trenutno še ni raziskave, ki bi kazala težave, povezane s preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj v računovodstvu in tistih, ki imajo dokaze v računovodstvu, še posebej ne v predkazenskem postopku. Stališča oseb, ki preiskujejo gospodarska kazniva dejanja v računovodenju ali iščejo v računovodstvu dokaze

izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala in tako naprej) javnosti (Korošec et al., 2009).

⁵ V prispevku je uporabljen pojem podjetje, čeprav se računovodstvo in tudi gospodarska kriminaliteta pojavljata v raznovrstnih oblikah organizacij (na primer gospodarskih družbah, zavodih, agencijah, društvih in tako naprej), ki z vpisom v ustrezen register ali drugo ustrezno evidenco (razvid) oziroma z veljavnostjo zakona pridobijo ustrezen status pravne osebe.

⁶ Gospodarsko kaznivo dejanje je protipravno dejanje, ki ga zakon zaradi njegove posredne ali neposredne nevarnosti za pravne vrednote in dobrine s širšega področja gospodarstva določa kot kaznivo dejanje ter hkrati določa njegove znake in kazen zanj. Gre za kazniva dejanja, ki so vsebovana v 24. poglavju KZ-1 in v 377. členu KZ-1 (Selinšek, 2006).

⁷ Izsledki dejavnosti forenzičnega računovodstva se razlikujejo od izsledkov, doseženih pri revidiranju računovodskih izkazov podjetja (angl. financial statements auditing). Namen in cilji pri revidiranju računovodskih izkazov podjetja so drugačni. Zunanji revizor s poročilom revizorja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov podjetja poda razumno zagotovilo, da v računovodskih izkazih podjetja ni pomembno napačnih navedb zaradi obstoja napak ali prevar. Zunanji revizor lahko izvaja tudi storitve (če jih naročnik storitve naroči; gre za tako imenovane posebne dogovorjene postopke), pri katerih pripravi posebno poročilo o dejanskih ugotovitvah, povezanih z izvedeno storitvijo. Pri izvajanju teh slednjih storitev zunanji revizor (praviloma) ne poda nikakršnega zagotovila o računovodskih izkazih podjetja. Poročilo zunanjega revizorja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov podjetja ter poročilo zunanjega revizorja, izdelano v posebnih dogovorjenih postopkih, nista uporabna za sodno odločanje o gospodarskih kaznivih dejanjih (Golden, Skalak, Clayton in Pill, 2006).

o gospodarskih kaznivih dejanjih, trenutno niso znana in zapisana. Forenzično računovodstvo se v Sloveniji pojavlja v zadnjih nekaj letih,⁸ pri čemer pa ni znano, ali je forenzično računovodstvo tista dejavnost, ki bi lahko bila uporabna pri (raz)reševanju zaznanih težav na področju preiskovanja gospodarske kriminalitete. Namen raziskave je tako ugotoviti, prvič, ali je v Sloveniji stanje preiskovanja gospodarskih kaznivih dejanj v predkazenskem postopku takšno, da bi predlagali pomoč dejavnosti forenzičnega računovodstva v tem postopku. In drugič, ali predstavniki policije in predstavniki tožilstva⁹ v predkazenskem postopku zaznavajo korist (uporabnost) dejavnosti forenzičnega računovodstva v povezavi s preiskovanjem gospodarske kriminalitete. Zbrana so stališča (mnenja) posameznih oseb, predstavnikov policije in državnega tožilstva, ki se ukvarjajo s preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj v računovodenju oziroma preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj, pri katerih je dokaz o gospodarskem kaznivem dejanju v računovodstvu.

Namen raziskave je tudi zaznati težave, povezane s preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj v predkazenskem postopku, ter spodbuditi vse zainteresirane k razmišljanju o možnostih reševanja teh problemov s pomočjo forenzičnega računovodstva. Osredotočamo se na raziskovanje mnenj predstavnikov policije in tožilstva o stanju preiskovanja gospodarskih kaznivih dejanj v povezavi z računovodstvom. Prispevek sestavljajo predstavitev v teoriji izpostavljenih problemov in možnih rešitev pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj v računovodenju ter preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj, za katere so dokazi v računovodstvu. To so podlage za hipoteze, ki jim sledi predstavitev metode izvedbe raziskave. Raziskava ima dva dela. V prvem delu predstavljamo ugotovitve in sklepe o zavrnitvi oziroma sprejetju hipotez, ki so povezane z zaznavanjem težav predstavnikov policije in državnega tožilstva v povezavi z gospodarskimi kaznivimi dejanji, računovodstvom in forenzičnim računovodstvom. V drugem delu raziskave je predstavljena primerjava storitev in znanj, ki jih ponujajo izvajalci forenzičnega računovodstva z namenom potrditi ali ovreči

možnost, da forenzično računovodstvo lahko pomaga pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj v predkazenskem postopku. Prispevek končujemo z razpravo in nekaterimi predlogi, povezanimi s preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj.

2 Forenzično računovodstvo in gospodarska kazniva dejanja

Z uporabo računovodstva se v podjetjih na dokumentiran in standardiziran način spremljajo in presojajo vsa poslovna dogajanja in stanja ter izkazujejo gospodarska stanja in poslovni ter denarni uspehi ali neuspehi. Kadar posameznik – mislimo predvsem na aktivne soudeležence v delovanju podjetij – ni več računovodstva, ga ne obvlada, ne razume in/ali ga ne uporablja ali ga manipulativno uporablja, je lahko zaradi tega kazensko in/ali materialno odgovoren (na primer za obstoj gospodarskih prevar, utajo davkov oziroma davščin, nameren stečaj, preslepitev, oškodovanje upnikov in za druga nedovoljena dejanja v poslovnem življenju). Nikjer, vključno z računovodstvom, se ni mogoče v popolnosti izogniti pretečim nevarnostim gospodarskih kaznivih dejanj. Tudi Pečar (1992) meni, da gre pri gospodarski kriminaliteti za vsako nedovoljeno deviantnost pri delovanju podjetij. V vsakem posameznem podjetju deluje (oziroma bi moralo delovati) tudi računovodstvo. Gospodarska kazniva dejanja v računovodstvu se lahko pojavljajo pri posameznikih in/ali skupinah posameznikov, kadar bodisi ti svoj delovni položaj in računovodstvo uporabijo za gospodarska kazniva dejanja bodisi se zaradi storjenih gospodarskih kaznivih dejanj računovodstvo pojavi v primežu teh dejanj in nehote postane »sostorilec«¹⁰ gospodarskega kaznivega dejanja.

Odgovorne osebe za računovodenje in računovodstvo v podjetju so tako lahko vpletene v gospodarska kazniva dejanja, ki so posledica naklepa ali zavestne malomarnosti.¹¹ Težava pri

⁸ V Sloveniji se forenzično računovodstvo pojavlja s časovnim zaostankom za ZDA. V Sloveniji izobraževanje s področja forenzičnega računovodstva poteka od leta 2012 dalje pri Sekciji forenzičnih računovodij pri Zvezi računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, in sicer v obliki posebnega strokovnega izobraževalnega programa za pridobitev naziva preizkušeni forenzični računovodja (PFR). Več o forenzičnem računovodstvu v Sloveniji in izobraževanju (preizkušenih) forenzičnih računovodij v Sloveniji lahko preberete na spletni strani Sekcije forenzičnih računovodij (<http://www.sfr.si>).

⁹ V prispevku besedna zveza 'predstavniki policije' predstavlja osebo, ki je zaposlena v slovenski policiji in deluje na področju preiskovanja gospodarske kriminalitete. V prispevku besedna zveza 'predstavniki tožilstva' predstavlja osebo, ki je zaposlena na slovenskem državnem tožilstvu in deluje na področju, povezanem z gospodarsko kriminaliteto.

¹⁰ Sostorilec je opredeljen v 20. členu KZ-1 (2012), po katerem velja: »Storilec kaznivega dejanja je vsak, ki ga stori osebno ali z izrabljanjem in vodenjem ravnanj drugega (posredni storilec)«. In: »Storilec kaznivega dejanja je tudi vsak, ki skupaj z drugim stori kaznivo dejanje, tako da zavestno sodeluje pri storitvi ali kako drugače odločilno prispeva k storitvi«. V takšnem položaju je sostorilec pogosto lahko tudi računovodja. Več in podrobneje o tem piše Selinšek (2010).

¹¹ V slovenskem kazenskem pravu poznamo dve vrsti krivde, ki imata vsaka dve uzakonjeni obliki, in sicer: naklep (ločimo direktni in eventualni naklep, ki sta opredeljena v 25. členu KZ-1, 2012) in malomarnost (ločimo zavestno in nezavestno malomarnost, ki sta opredeljeni v 26. členu KZ-1, 2012). Pri tem je zelo pomembno, da pride malomarnost kot oblika krivde v kazenskem pravu v poštev le, če zakon v opisu kaznivega dejanja posebej določi, da je dejanje kaznivo tudi, če je izvršeno iz malomarnosti. Enako pomembno je tudi dejstvo, da je krivda podana le, če v konkretnem primeru ni razlogov, ki bi jo izključili (Selinšek, 2012).

odkrivanju in preiskovanju gospodarske kriminalitete je tudi ta, da se ta oblika kriminalitete skriva za legalno dejavnostjo (Dvoršek, 2008). Vprašanje je, ali imajo nosilci nalog preiskovanja in pregona gospodarske kriminalitete dovolj znanja, sposobnosti in izkušenj, potrebnih za učinkovito, varčno in uspešno preiskovanje in ocenjevanje vzrokov in posledic poslovnih dejanj, ki se kažejo v računovodenju in/ali računovodskem poročanju. Ta problem se še poveča, kadar imamo opravka z izvedbo nesprejemljivih strokovnih ravnanj nosilcev računovodstva. V tem primeru govorimo o manipulativnem računovodstvu (Akers, Don Giacomino in Bellovary, 2007). Manipulativno računovodstvo je resnična in zavajajoča predstavitev rezultatov podjetja s pomočjo zlorabe računovodenja (Securities and Exchange Commission 1999). Pogosto gre za poročanje o poslovnem uspehu ali neuspehu, ki se bodisi dejansko ni uresničil bodisi se je uresničil, vendar ni zabeležen v poslovne knjige podjetja, in tako ni razkrit v računovodskih poročilih (na primer računovodskih izkazih), zaradi česar so uporabniki računovodskih poročil zavedeni in preslepljeni.¹² Revizorji imajo možnost opozoriti na te vrste zlorab računovodstva. Toda odmevne »računovodske« prevare (na primer: Enron, World Com, Tyco, MCI Communications Corp, Parmalat, Waste Management, Qwest Communications, Health South Corporation, AIG, Bernard L. Madoff Investment Scandal, Satyam Computer Services, Bank of Credit and Commerce International, Kanebo in drugi) kažejo, da zunanji revizorji niso vedno kos inteligentnim računovodskim manipulacijam.

Kdo je torej tisti, ki bo preiskoval gospodarska kazniva dejanja v računovodstvu? Zakaj manipulativnega računovodstva in drugih gospodarskih kaznivih dejanj, ki se kažejo v računovodstvu, ne preiskuje zunanji revizor?¹³ Revidiranje¹⁴ glede

na zakonsko opredelitev revidiranja po (veljavnem) Zakonu o revidiranju (ZRev-2, 2008) ni osredotočeno na odkrivanje prevar. Naloga zunanjega revizorja, ki takšno revidiranje izvaja, je le opredeliti in podati oceno tveganja pomembno napačnih navedb zaradi prevar¹⁵ v računovodskih izkazih in zagotavljanje zadostne revizijske dokumentacije, ki se nanaša na oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevar v računovodskih izkazih (Šuster, 2008; Lutar Skerbinjek, 2012). Imamo torej situacijo, kjer zunanjim revizorjem strokovna pravila ne nalagajo odkrivanja in preiskovanja gospodarskih kaznivih dejanj. Niti ni znano, da bi zunanji revizorji bili ustrezno usposobljeni za takšno ravnanje. Prav tako niti ni znano, da bi bili organi odkrivanja in preganjanja gospodarskih kaznivih dejanj ustrezno usposobljeni za takšno ravnanje. Vsi omenjeni se spopadajo s podobno težavo – to je pomanjkanjem posebnih védenj, znanj in veščin. Zunanjim revizorjem primanjkuje znanj s področja metodike forenzične preiskave, kriminalističnega preiskovanja in prava, zaposlenim v (kriminalistični) policiji in na državnem tožilstvu pa znanj in izkušenj s področja uporabe in zlorabe računovodstva (Association of Certified Examiners [ACFE], 2013b; Golden et al., 2006; Singleton, Singleton, Bologna in Lindquist, 2006; Wells, 2007). Za popolnitev vrzeli v znanju prej omenjenih skupin v svetu obstaja forenzično računovodstvo (Singleton et al., 2006; Wells, 2007). Število oseb, ki se ukvarjajo s forenzičnim računovodstvom (torej forenzičnih računovodij), je v zadnjih letih v praksi poraslo (Ramaswamy, 2007). Forenzično računovodstvo je dejavnost, ki je namenjena preiskovanju gospodarskega poslovanja, računovodenja in računovodskih dokumentov ter poročil za sodne in druge potrebe (Koletnik in Kolar, 2008). Nerutiniranost, inovativnost, interdisciplinarnost, visoka raven strokovnosti in druge posebnosti v preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj so torej vplivale na razvoj (oblikovanje) dejavnosti forenzičnega računovodstva. Je dejavnost, ki povezuje znanja poslovne ekonomije in prava, računovodstva in revizije, kriminalistike in informacijske tehnologije, da lahko preiskuje in ocenjuje (ne) zakonita poslovna dogajanja in stanja v podjetjih, ki se odražajo v računovodstvu. Težišče tega preiskovanja je na presojanju resničnega in poštenega obravnavanja gospodarskih kategorij v listinah, razvidih (poslovnih knjigah) in računovodskih poročilih za sodne in druge potrebe (Kolar, 2011). Naloga forenzičnega računovodje je, da s preiskavo, ki zajema vse dokumentirane podrobnosti v računovodstvu, vse oblike poslovne dokumentacije in dosegljive izjave vseh vpletenih, zagotovi so-

¹² Preslepitev pri pridobitvi in uporabi posojila je po 230. členu KZ-1 (2012) kaznivo dejanje, toda tovrstnih pregonov v naši sodni praksi ni zaslediti – glejte poročilo policije (Ministrstvo za notranje zadeve, Policija, 2011). Večkrat je zaslediti pregon zatajitve finančne (davčne) obveznosti (KZ-1, 2012: 249. člen), ki je posledica enakega dejanja, le da je »smer izvedbe« druga.

¹³ Zunanji revizor (external auditor, certified auditor) je oseba, ki po naročilu vodstva podjetja preizkuša in ocenjuje (torej revidira) resničnost in poštenost poročil, postopkov in stanj v podjetjih. Običajno gre za revidiranje računovodskih izkazov (Koletnik, 2008). Po 2. točki 3. člena veljavnega Zakona o revidiranju (ZRev-2, 2008) je revidiranje računovodskih izkazov »[...] preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, ter na podlagi teh dejanj dajanje neodvisnega strokovnega mnenja zunanjega revizorja o tem, ali računovodski izkazi podjetja v vseh pomembnih pogledih kažejo resničen in pošten prikaz finančnega položaja in poslovne uspešnosti podjetja v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja« (torej računovodskimi standardi).

¹⁴ Po 1. točki 3. člena veljavnega Zakona o revidiranju (ZRev-2, 2008) revidiranje »[...] pomeni revidiranje računovodskih izkazov, druge

posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike«.

¹⁵ Na področju zunanjega revidiranja se skladno s pravili revidiranja, kamor se umeščajo tudi Mednarodni standardi revidiranja (International Standards on Auditing), uporablja izraz prevara za vsa (možna) nedovoljena dejanja, vključno s kaznivimi dejanji po nacionalnih pravnih pravilih.

dno vzdržne dokaze in odgovore v obliki poročil na vprašanja: kdo, kaj, kdaj, kje, kako in zakaj je storil gospodarsko kaznivo dejanje (Golden et al., 2006). Forenzični računovodja je v ZDA primeren večak v sodnih zadevah (ACFE, 2013b), kjer lahko njegov neodvisen in nepristranski izvid ter mnenje odločujoče vplivata na razsodbo kazenskopravnega ali civilnopravnega primera. V Veliki Britaniji je v zakonodaji v sodnih procesih s področja gospodarske kriminalitete predvideno obvezno sodelovanje forenzičnih računovodij (Proceeds of crime act 2002, 2002). Mnenje forenzičnega strokovnjaka je nepogrešljivo za uspešno policijsko preiskavo in za pošten sodni proces (Maver et al., 2004). Forenzični računovodja kot forenzični strokovnjak ponuja storitve (Kolar, 2011):

– poizvedovanja (preiskovanje in ocenjevanje): (a) oporečnih poslovnih dogodkov, procesov in stanj; (b) namernega ali nenamernega prikrivanja resnične slike o poslovnih dogodkih, procesih ali stanjih; (c) neresničnega in nepoštenega računovodskega (s)poročanja; in

– neodvisnega in nepristranskega pisnega in/ali ustnega izražanja izvedenskih mnenj o dejanjih znotraj gospodarskega položaja in poslovnega ter denarnega uspeha podjetij, za katera obstaja domnevni sum za njihovo nelegalnost.

Forenzični računovodja lahko organom v predkazenskem postopku in po njem pomaga razviti sum ali utemeljeni sum ter pridobiti zadostne in ustrezne dokaze o gospodarskih kaznivih dejanjih, ter s tem prispeva k bolj učinkovitemu, uspešnemu in varčnemu pregonu gospodarskih kaznivih dejanj. Tudi predhodno navedena stališča o problemih preiskovanja in sodnega preganjanja kaznive uporabe računovodstva izpostavljajo probleme prepoznavanja manipulativnega računovodskega sporočanja in preiskovanja gospodarske resnice poslovanja in resničnih dogodkov podjetja. Do zdaj raziskava o stališčih predstavnikov policije ali/in državnega tožilstva o možni pomoči forenzičnega računovodstva predstavnikom predkazenskega postopka pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj še ni bila opravljena. Na podlagi predstavljenih vsebin v prispevku preverjamo več hipotez, povezanih z osebami, zaposlenimi v policiji, in osebami, zaposlenimi na državnem tožilstvu. Hipoteze za osebe, zaposlene v policiji (torej predstavnike policije), so:

– H_{p1} : »Predstavniki policije samostojno opravljajo preiskovanje sumov možnih kaznivih dejanj, ki so povezana z računovodskimi izkazi in/ali poslovnimi knjigami.«

– H_{p2} : »Predstavniki policije imajo ustrezna znanja in izkušnje za preiskovanje sumov možnih kaznivih dejanj, ki so povezana z računovodskimi izkazi in/ali poslovnimi knjigami.«

– H_{p3} : »Predstavniki policije so seznanjeni z aktivnostmi, ki predstavljajo dejavnost forenzičnega računovodstva.«

– H_{p4} : »Predstavniki policije menijo, da je dejavnost forenzičnega računovodstva tista dejavnost, ki bi imela ugoden uč-

nek, povezan s preiskovanjem sumov možnih kaznivih dejanj, povezanih z računovodskimi izkazi in/ali poslovnimi knjigami.«

Hipoteze za osebe, zaposlene na državnem tožilstvu (torej predstavnike tožilstva), so:

– H_{t1} : »Predstavniki tožilstva samostojno proučujejo zadeve in vodijo postopke, povezane s preiskovanjem možnih sumov kaznivih dejanj, ki so povezana z računovodskimi izkazi in/ali poslovnimi knjigami.«

– H_{t2} : »Predstavniki tožilstva imajo ustrezna znanja in izkušnje za proučitev zadev in vodenje postopkov preiskovanja sumov možnih kaznivih dejanj, ki so povezana z računovodskimi izkazi in/ali poslovnimi knjigami.«

– H_{t3} : »Predstavniki tožilstva so seznanjeni z aktivnostmi, ki predstavljajo dejavnost forenzičnega računovodstva.«

– H_{t4} : »Predstavniki tožilstva menijo, da je dejavnost forenzičnega računovodstva tista dejavnost, ki bi imela ugoden učinek, povezan s preiskovanjem sumov možnih kaznivih dejanj, povezanih z računovodskimi izkazi in/ali poslovnimi knjigami.«

3 Metoda

Raziskava je bila izvedena v začetku leta 2013. Opravljenih je bilo 9 posamičnih razgovorov (intervjujev) s predstavniki organov predkazenskega postopka, od tega s petimi predstavniki policije in štirimi predstavniki tožilstva. Razgovori so trajali najmanj 30 minut in največ 1 uro. Vsi sodelujoči v razgovorih imajo večletne izkušnje s preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj. Demografskih podatkov o starosti in spolu zaradi zagotovitve anonimnosti sodelujočih v razgovoru ne razkrivamo.

Podatke smo zbrali z metodo polstrukturiranega intervjuja.¹⁶ Intervjuji so opravljeni v skladu z napotki, ki jih v svojem delu predstavlja Sagadin (1995). Izbor takega načina zbiranja podatkov je povezan z željo po seznanitvi s stališči intervjuvane osebe. Več vprašanj intervjuja je bilo pripravljenih vnaprej. Del vprašanj je bil zaprtega, del pa odprtega tipa. Poleg vnaprej pripravljenih vprašanj smo za potrebe zbiranja podatkov del vprašanj oblikovali med intervjujem. Berg (2001) meni, da tak način izvedbe intervjuja lahko zelo uspešno pripelje do podatkov za oblikovanje dodatnih argumentov, ki jih raziskovalec potrebuje za preverbo hipotez in oblikovanje sklepov, ki jih pred začetkom izvedbe raziskave ni predvidel. Pri intervjuju je bila uporabljena tudi t. i. strategija lijaka (Sagadin, 1995), pri kateri se od splošnih odprtih vprašanj na koncu razgovora preide na ožja vsebinska področja.

¹⁶ Uporaba intervjuja je v kvalitativnem raziskovanju najpogostejše uporabljena metoda za pridobitev podatkov (Gubrium in Holstein, 2002; Myers, 2009).

Vzorec podobnih raziskav običajno ni predeterminiran in raste, dokler se odgovori in ugotovitve ne začnejo ponavljati. V svoji raziskavi smo prenehali izvajati dodatne intervjuje, takoj ko so se odgovori intervjuvancev začeli ponavljati. To je tudi razlog, zakaj smo zaključili zbiranje podatkov in večanje vzorca. Namreč, dobljeni odgovori intervjuvancev so bili že od prvih dveh intervjujev dalje zelo skladni. Ocenjujemo, da velikost vzorca določa našo raziskavo kot pilotno raziskavo.

Raziskava je omejena na ozko področje gospodarskih kaznivih dejanj v računovodstvu, omejena pa je tudi z opustitvijo raziskovanja pravnih vidikov vključevanja pomoči dejavnosti forenzičnega računovodstva v predkazenski postopek.

4 Rezultati

Rezultati opravljenih razgovorov so predstavljeni v strnjeni obliki tabel, ki so priloga k prispevku. Raziskava je razdeljena na dva dela. Prvi del (Tabeli 1 in 2) so rezultati raziskave o stanju in ocenah problemov pri preiskovanju gospodarske kriminalitete v predkazenskem postopku s strani predstavnikov policije ter predstavnikov tožilstva. V prvi del (Tabela 2) spadajo še rezultati raziskave o zaznavah intervjuvancev na temo forenzičnega računovodstva. Rezultati raziskave se nanašajo na računovodstvo, ki je samo predmet gospodarskih kaznivih dejanj ali mesto, kjer so dokazi o gospodarskem kaznivem dejanju.

Tabela 1: Prikaz zaznanega položaja in zaznanih težav pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj v povezavi z računovodstvom

Zastavljena vprašanja med intervjujem	Osebe, zaposlene v policiji	Osebe, zaposlene na tožilstvu	Sklepi
	Izvelek odgovorov oseb A, B, C, D in E	Izvelek odgovorov oseb F, G, H in I	
1) Katere naloge v predkazenskem postopku opravljate v zvezi z računovodskimi izkazi, knjigovodskimi evidencami in knjigovodskimi listinami?	Osebe A, C in E so odgovorile, da opravljajo le zaseg poslovnih knjig in dokumentacije. Osebi B in D pa poleg zasega občasno opravljata še pregled knjižb in listin.	Zaseg poslovnih knjig in dokumentacije. Oseba G občasno opravlja analize računovodskih izkazov za potrebe ugotavljanja insolventnosti družbe.	Intervjuvanci izvajajo zaseg knjigovodskih evidenc (poslovnih knjig), letnih računovodskih izkazov ter analizirajo računovodske izkaze za potrebe ugotavljanja insolventnosti družbe.
2) Kaj za vas pomeni zapis v knjigovodskih razvidih v okviru predkazenskega postopka?	Vse osebe so odgovorile: dokazno gradivo.	Vse osebe so odgovorile: dokazno gradivo.	Zapisi v poslovnih knjigah so dokazno gradivo.
3) Ali imate izkušnje s preiskovanjem račun. sporočanja, npr. računovodskih izkazov in knjigovodskih evidenc?	Vse osebe so odgovorile: da.	Vse osebe so odgovorile: da.	Intervjuvanci imajo izkušnje s preiskovanjem računovodskih izkazov in poslovnih knjig.
4) Ali bi znali to nalogo opraviti samostojno? Kdo vam pri tem pomaga? Kaj pa v primeru »kreativne« uporabe računovodskega jezika?	Vse osebe so odgovorile, da te naloge ne zmorejo opraviti samostojno. Pri tem se oseba A posvetuje s »prijateljsko« navezo na DURS-u, B v računovodstvu, C v računovodskem servisu ali revizijski družbi in E v računovodskem servisu. Nobena od intervjuvanih oseb ne preiskuje »kreativnih« vpisov v poslovne knjige.	Vse osebe so odgovorile, da te naloge ne zmorejo opraviti samostojno.	Zaposleni v policiji preiskovanja poslovnih knjig običajno ne izvajajo samostojno, pač pa ob neformalni pomoči »prijateljev«. Gre za preiskovanje knjigovodskih evidenc in s tem povezane dokumentacije, intervjuvani predstavniki državnega tožilstva tega ne počnejo. Oboji ocenjujejo, da teh nalog ne zmorejo opraviti samostojno.
5) Ali opravljate finančno analizo poslovanja družbe, za katero je »moč utemeljeno sklepati« (ZKP, 2012: 156. člen) ali je podan »razlog za sum«?	Osebe A, C, D in E so odgovorile z ne. Oseba B je odgovorila z da, če ima ob tem pomoč.	Osebe F, H, in I so odgovorile z ne. Oseba G je odgovorila z da, a le izjemoma, če gre za presojo insolventnosti.	Intervjuvanci ne izvajajo finančne analize poslovanja družb.
6) Ali preiskujete odstotne zapise v knjigovodskih razvidih, poslovnih listinah? Kdaj in zakaj?	Vse osebe so odgovorile: ne.	Vse osebe so odgovorile: ne.	Intervjuvanci ne preiskujejo odstotnih zapisov v poslovnih knjigah.
7) Ali bi znali oceniti, da kak zapis v knjigovodskih razvidih manjka ali je »kreativno« ustvarjen?	Vse osebe so odgovorile: ne.	Vse osebe so odgovorile: ne.	Intervjuvanci ocenjujejo, da ne znajo oceniti, kdaj je zapis v knjigovodskih evidencah »kreativno« oziroma manipulativno« ustvarjen.

8) kateri problemi se pojavljajo pri vašem delu v povezavi s »predhodnimi vprašanji« oziroma knjigovodskimi zapisi, evidencami, listinami itd. in preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj?	Osebe A, B in C so izpovedale, da imajo premalo znanja za tovrstne naloge. Osebi D in E sta povedali, da je njuno znanje in znanje tožilcev preskromno, da je premalo medsebojnega sodelovanja ter razumevanja tožilstva ter sodne preiskave za tovrstne preiskave. Oseba B je mnenja, da je zakonodaja na tem področju neprimerna. Oseba C je mnenja, da pogosto ni razpoložljivih poslovnih evidenc, knjig in listin ter da za ta dejanja ni ustreznih sankcij.	Vse osebe so odgovorile, da imajo za take preiskave premalo znanja o računovodenju.	Skupina točka intervjuvancev pri preiskovanju izdelkov računovodstva je šibko računovodsko, revizijsko in drugo znanje, povezano z računovodstvom.
9) Ali kdaj pričate kot strokovnjak računovodskega sporočanja za potrebe zagotavljanja dokaznih sredstev?	Osebe A, C, D in E so odgovorile z da. Oseba B je odgovorila z ne.	Osebe F, G, H, in I so odgovorile z ne.	Zaposleni v policiji se pojavljajo v vlogi prič in razlagalca predloženih dokazov, pridobljenih v računovodstvu.
10) Drugi problemi preiskovanja gospodarskih kaznivih dejanj v očeh intervjuvancev	Neustrezna finančna podpora za iskanje pomoči pri reševanju »računovodskih« problemov v preiskavi; ni motiva za večjo angažiranost. Različna mnenja izvedencev v isti zadevi, počasni postopki sodišča, ni proaktivnega delovanja državnih organov. Ni zadostnega sodelovanja med tožilstvom in policijo ter sodstvom. Tožilci nimajo zadosti ekonomskega znanja; manjkajoča poslovna dokumentacija, neustrezna zakonodaja za gospodarska kazniva dejanja.	Osebe F, G in H so odgovorile, da je velik problem različnost mnenja izvedencev v isti zadevi. Oseba F si želi hitrejšega odločanja sodnikov.	Glavni dodatni problem so neustrezna mnenja sodnih izvedencev, premalo računovodskega in drugega ekonomskega znanja organov pregona gospodarskih kaznivih dejanj.

Rezultati prvega dela raziskave (glejte Tabelo 1) kažejo, da predstavniki policije med nalogami v predkazenskem postopku v zvezi z računovodskimi izkazi, knjigovodskimi evidencami in knjigovodskimi listinami navajajo zaseg poslovne dokumentacije, v manjšem obsegu pa preiskovanje računovodskih izkazov, poslovnih knjig in listin. Preiskovanja manjkajočih zapisov v poslovnih knjigah ali preiskovanja računovodskih manipulacij predstavniki policije in tožilstva v predkazenskem postopku ne izvajajo. To so izhodiščni rezultati in ugotovitve za sklepe o hipotezah. Povzetek ugotovitev in sklepov o hipotezah podajamo v nadaljevanju.

— Preiskovanje gospodarskih kaznivih dejanj, dokazi za katera (praviloma) temeljijo na pridobljenih (razpoložljivih) poslovnih knjigah in/ali računovodskih izkazih subjektov, povezanih s predmetom preiskovanja, je (vsaj v teoriji) težavno in zahtevno. Glede na izide raziskave (Tabela 1) ni mogoče zaznati, da bi osebe, zaposlene v policiji, preiskovanje možnih sumov kaznivih dejanj, povezanih z računovodskimi izkazi in/ali poslovnimi knjigami, opravljale samostojno. Vse osebe so navedle, da se pri preiskovanju takšnih sumov možnih kaznivih dejanj opirajo na pomoč oseb, ki niso zaposlene v policiji. Hipoteza H_{p1} se zavrne.

— Osebe, zaposlene v policiji, navajajo, da imajo izkušnje s preiskovanjem sumov možnih kaznivih dejanj, tako ali drugače povezanih s poslovnimi knjigami in/ali računovodskimi iz-

kazi. Izpovedo pa, da takšne preiskave ne izvajajo samostojno, torej brez stika oziroma komunikacije z osebo, ki ni zaposlena v policiji. V izpovedih oseb, zaposlenih v policiji, je zaznati subjektivno oceno, da za preiskovanje sumov možnih kaznivih dejanj, tako ali drugače povezanih s poslovnimi knjigami in/ali računovodskimi izkazi, nimajo ustreznega (strokovnega) znanja s področja računovodstva. Vendar iz izpovedi oseb, zaposlenih v policiji, ni mogoče zaznati, da bi te v preiskavo na uradno (torej formalno) ustrezen način vključile strokovnjaka s področja računovodstva. Tako osebe, zaposlene v policiji, izpovedo, da se med izvedbo preiskave »poslužujejo« (neformalne) pomoči osebnih znancev z znanjem računovodstva. Osebe, zaposlene v policiji, navajajo, da si pridobijo pomoč, povezano z računovodstvom, od oseb, zaposlenih v računovodskih servisih (oseba A, B, C in E); od oseb, zaposlenih v računovodstvih raznovrstnih organizacij (oseba A); od oseb, ki opravljajo poklic pooblaščenega revizorja (oseba C); ali od oseb, zaposlenih na Davčni upravi RS (oseba A).¹⁷ Hipoteza H_{p2} se zavrne.

— V opravljenih razgovorih nismo zaznali, da bi predstavniki tožilstva opravljali samostojno proučevanje možnih

¹⁷ Zanimivo pri takšnem poizvedovanju oseb, zaposlenih v policiji, je vprašanje, koliko je s tem kršeno načelo zaupnosti, povezano s posamezno preiskovano zadevo. Navedena problematika v tem prispevku ni obravnavana.

sumov kaznivih dejanj, povezanih z računovodskimi izkazi in/ali poslovnimi knjigami. Vsi intervjuvani predstavniki tožilstva so navedli, da tega ne počnejo. Hipoteza H_{11} se zavrne.

— Vsi predstavniki tožilstva so navedli, da ne morejo samostojno opraviti preiskave izidov računovodskega sporočanja in knjigovodskih evidenc. Prav tako so vsi predstavniki tožilstva izjavili, da ne morejo oceniti, kdaj je zapis v poslovne knjige ustvarjen »manipulativno«. Iste osebe tudi izpovedo, da ne preiskujejo odsotnih sledi v poslovnih knjigah. Hipoteza H_{12} se zavrne.

Nadalje rezultati raziskave kažejo, da se predstavniki policije večkrat znajdejo v vlogi »pojasnjevalca« ali »priče«

o resničnem (zakonitem) računovodskem sporočanju. To je težava, kajti te osebe ne zmorejo samostojno izvesti preiskave računovodske dejavnosti (glejte Tabelo 1). Pokazalo se je tudi, da dela nalog preiskave sploh ne izvajajo (na primer preiskovanje odsotnih in/ali kreativnih zapisov v poslovne knjige; glejte Tabelo 1). Predstavniki policije in tožilstva ocenjujejo, da so dokazi v obliki izvedenskih mnenj o gospodarskih kaznivih dejanjih večkrat problematični, saj se mnenja izvedencev in njihovi izvidi o istih vprašanih med seboj pogosto razlikujejo in so (pre)večkrat predmet strokovnega dvoma. Tako so po njihovem mnenju izvedenska mnenja pri pregonu gospodarskih kaznivih dejanj (pre)pogosto neuporabna.

Tabela 2: Zaznave predstavnikov policije in tožilstva o forenzičnem računovodstvu v povezavi s preiskovanjem gospodarskih kaznivih dejanj

Zastavljena vprašanja med intervjujem	Osebe, zaposlene v policiji	Osebe, zaposlene na tožilstvu	Sklepi
	Izveleček odgovorov oseb A, B, C, D in E	Izveleček odgovorov oseb F, G, H in I	
1) Ali ste že slišali za izraz forenzično računovodstvo in veste, za kaj gre?	Osebe A, B, C in D so izpovedale, da so že slišale za forenzično računovodstvo in znajo pojasniti, kaj je. Oseba E še ni slišala za forenzično računovodstvo.	Vse osebe so odgovorile, da poznajo in razumejo delovanje forenzičnega računovodstva.	Intervjuvanci poznajo dejavnost forenzičnega računovodstva; seznanjeni so z možnostjo, da dejavnost lahko opravlja preiskovalne in druge naloge v računovodstvu ter da so izidi te dejavnosti uporabni za sodne potrebe; s podrobnostmi (metodiko, znanji in storitvami) po večini ne eni in ne drugi niso seznanjeni.
2) Ali menite, da potrebujete pomoč ter da bi vam ta pomoč koristila pri zbiranju in predložitvi dokazov s področja knjigovodskih razvidov in dokumentov ter drugih rezultatov računovodske dejavnosti, ki imajo dokazno vrednost o gospodarskem kaznivem dejanju?	Vse osebe so odgovorile: da, pomoč bi nam prišla prav.	Vse osebe so odgovorile: da, vsekakor bi bila pomoč koristna.	Intervjuvanci menijo, da bi bila pomoč pri preiskovanju poslovnih knjig in druge poslovne dokumentacije koristna.
3) Ali mislite, da bi bila forenzična preiskava (forenzično računovodstvo) knjigovodskih razvidov in dokumentacije v pomoč in koristna pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj?	Vse osebe so odgovorile: da, ta pomoč bi nam zelo pomagala.	Vse osebe so odgovorile: da.	Intervjuvanci ocenjujejo forenzično preiskavo knjigovodskih razvidov in samo dejavnost forenzičnega računovodstva kot uporabno za preiskovanje gospodarskih kaznivih dejanj.

4) Če je odgovor na vprašanje št. 3 da, potem je nadaljnje vprašanje, kako bi vam po vašem mnenju dejavnost forenzičnega računovodstva lahko pomagala.	Osebe A, D in E so dale, da bi jim forenzični računovodja lahko pomagal pri pojasnjevanju pravilnosti računovodskih zapisov, pravilne uporabe dokazov ter da bi tako imeli uradno pomoč namesto »prijateljcev«. Osebi B in C menita, da bi bila pomoč koristna pri pregledih in preiskovanju poslovnih knjig, razlagah pravilne izvedbe knjžb in vrednotenju dokazov v poslovni dokumentaciji.	Osebe F, G in I menijo, da bi jim pomoč pri preiskavi koristila, ta pomoč bi se nanašala na oblikovanje pravih vprašanj izvedencu, pomoč pri pravilni definiciji vrste kaznivega dejanja, pomoč pri dokazovanju gospodarskih kaznivih dejanj, pomoč pri sestavljanju obtožnice ter pomoč pri preiskovanju in tolmačenju razpoložljivih dokazov. Oseba G vidi korist v mnenju forenzičnega računovodje kot dokaza (priče) na sodišču. Pomoč pri preiskovanju, dokazovanju goljufij in drugih kaznivih dejanj v gospodarstvu, pomoč pri dokazovanju, kdaj je družba insolventna, kakšna je škoda za upnike, pomoč pri zbiranju pravih listin, razjasnitev posameznih poslovnih dogodkov in vpliva na kaznivo dejanje. Vse osebe menijo, da bi se zmanjšali stroški postopka in čas postopka, če bi bilo le eno ustrezno mnenje izvedenca. Osebi F in I vidita še pomoč pri pojasnjevanju resničnih dogodkov in kreativnih knjžb v poslovne knjige ter vrednosti povzročene škode z izvršenim kaznivim dejanjem.	Koristi forenzičnega računovodstva intervjuvanci vidijo v: • pomoči pri pojasnjevanju, razčiščevanju in razlagah pravilnosti dela računovodstva, • profesionalnosti njihovega dela in uporabi izvidov forenzičnega računovodstva kot dokaza v nadaljnjem postopku, • odkrivanju in preiskovanju, zbiranju, razlagi in predstavitvi dokazov pri sestavi obtožnice za pregon posamičnega gospodarskega kaznivega dejanja.
5) Kateri so vaši konkretni predlogi za uporabo forenzičnega računovodstva v predkazenskem postopku?	Osebi B in E vidita forenzičnega računovodja kot izvedenca. Osebe A, C in D vidijo konkretno uporabo forenzičnega računovodstva kot svetovanje in pomoč pri preiskovanju, zbiranju in analizi dokazov. Pomoč pri zastavljanju pravih vprašanj pričam, pri razgovorih in zbiranju obvestil in dokazov, pričanje na sodišču. Oseba D meni, da bi bilo treba zaposliti sodelavce s temi znanji.	Vse osebe vidijo uporabo forenzičnega računovodstva v obliki izvedenštva. Oseba F pa tudi v obliki sodelavca v skupini za preiskavo težkih primerov gospodarske kriminalitete.	Intervjuvanci predlagajo, da strokovnjaki s področja forenzičnega računovodstva sodelujejo kot svetovalci, sodelavci ali kot izvedenci v predkazenskem postopku v čim zgodnejši fazi postopka pregona kaznivega dejanja.

Ključne ugotovitve raziskave o zaznavah, povezanih s forenzičnim računovodstvom (glejte izide, predstavljene v Tabeli 2), so, da so intervjuvanci v večini seznanjeni s pojmom forenzično računovodstvo. Predstavniki policije in tožilstva menijo, da bi jim ta dejavnost lahko pomagala in bi prinašala koristi v predkazenskem postopku preiskovanja gospodarskih kaznivih dejanj. Te so:

— V profesionalni strokovni pomoči pri pojasnjevanju, razčiščevanju in razlagah pravilnosti uporabe računovodstva.

— V strokovni pomoči pri odkrivanju, zbiranju dokazov, preiskovanju, razlagi in predstavitvi dokazov v obliki knjigovodskih razvidov, listin in drugih poslovnih obstoječih ali neobstoječih dokumentov za potrebe sestavljanja obtožnice za pregon gospodarske kriminalitete ter njenemu dokazovanju v sodnih procesih, tudi kot priče.

— V profesionalnosti priprave izvidov, poročil in izvedenskih mnenj ter s tem reševanja problema ponovljivosti izvedenskih mnenj in učinkovite ter uspešne uporabe dela in izidov forenzičnega računovodje v predkazenskem postopku in nadaljnjih postopkih pregona gospodarskih kaznivih dejanj.

Predstavljene ugotovitve in drugi rezultati tega dela raziskave (glejte Tabelo 2) so podlaga za sklepe o veljavnosti preostalih hipotez raziskave.

— Osebe A, B in D so že slišale za pojem forenzičnega računovodstva in ga poznajo, osebi C in E ne. Zato se hipoteza H_{p3} niti ne sprejme niti ne zavrne.

— Predstavniki državnega tožilstva so na vprašanje, ali so že slišali za pojem forenzičnega računovodstva in ali ga poznajo, odgovorili z da. Te osebe so znale pojasniti, kaj ta dejavnost predstavlja. Hipoteza H_{p3} se sprejme.

— Predstavniki policije so na vprašanje, ali menijo, da potrebujejo pomoč ter ali bi jim ta pomoč koristila pri zbiranju, vrednotenju in predložitvi dokazov s področja knjigovodskih razvidov in dokumentov ter drugih rezultatov računovodske dejavnosti, odgovorili z da. Prav tako so predstavniki policije na vprašanje, ali bi po njihovem mnenju dejavnost forenzičnega računovodstva imela pozitiven učinek na preiskovanje sumov možnih gospodarskih kaznivih dejanj, povezanih z računovodskimi izkazi in/ali poslovnimi knjigami, odgovarjali z da. Hipoteza H_{p4} se sprejme.

— Odgovori predstavnikov tožilstva kažejo, da so seznanjeni z dejavnostjo forenzičnega računovodstva in jo poznajo. Prav tako so osebe znale pojasniti, kaj ta dejavnost predstavlja, ne nazadnje pa so tudi ocenile, da bi bila pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj, povezanih z računovodskimi izkazi in/ali poslovnimi knjigami, pomoč v obliki forenzičnega računovodstva koristna. Hipoteza H_{p4} se sprejme.

V raziskavi (glejte Tabelo 2) smo zaznali pozitivne ocene o pomoči forenzičnega računovodstva zaposlenim v policiji in na državnem tožilstvu. Tako je glavna ugotovitev tega dela raziskave, da bi bila pomoč forenzičnega računovodstva v predkazenskem postopku koristna. Ugotavljamo tudi, da intervjuvanci predlagajo uporabo pomoči forenzičnega računovodstva v predkazenskem postopku v čim zgodnejši fazi ter v oblikah, kot sta izvedensko (v sodnih postopkih) ali strokovno sodelovanje.

Izidi raziskave kažejo, katere so težave pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj v računovodstvu ali kadar je računovodstvo mesto dokaza o gospodarskem kaznivem dejanju. Da bi lahko podali končne predloge, ali bi lahko bila pomoč forenzične-

ga računovodstva možna rešitev na zaznane težave, smo opravili še drugi del raziskave. Ta del raziskave je namenjen podajanju odgovora na vprašanje, ali forenzično računovodstvo lahko omogoča želeno pomoč pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj. Drugi sklop raziskave je izpeljan s primerjavo storitev in znanj izvajalcev forenzičnega računovodstva. V ta del raziskave smo zajeli znanja, ki jih imajo oziroma naj bi jih imeli zaposleni v FBI (Federal Bureau of Investigation) iz ZDA, člani Združenja pooblaščenih preiskovalcev prevar (Association of Certified Fraud Examiners [ACFE]), ki je mednarodno združenje, ter preizkušeni forenzični računovodje v Sloveniji. Ugotovitve so predstavljene v Tabeli 3, kjer so zapisane storitve, znanja in druge lastnosti različnih izvajalcev dejavnosti forenzičnega računovodstva.

Tabela 3: Storitve in znanja ter druge lastnosti izvajalcev dejavnosti forenzičnega računovodstva

Vprašanja	Preiskovalci v FBI (z znanji forenzičnega računovodstva), ZDA	CFE (forenzični računovodje), ZDA	PFR (preizkušeni forenzični računovodje), Slovenija
1) Katere storitve opravlja forenzični računovodja?	Forenzična finančna analiza poslovanja in osebnih financ osumljencev za kreiranje profila in suma možnega udeleženca gospodarskega kaznivega dejanja, sodelovanje pri zbiranju dokazov in njihovo povezovanje s finančno analizo, spremlja agente pri razgovorih s ključnimi pričami, identificira in sledi denarnim virom in z njimi povezanimi transakcijami, navzkrižno primerja dokaze, jih vrednoti in sestavlja poročilo o preiskavi; svetuje in sodeluje s tožilstvom pri pregonu kaznivega dejanja, pomaga sestavljati obtožnico in strategijo sodnega pregona, ko je potrebno, deluje kot strokovni izvedenec ali priča v sodnih procesih.	Preiskovalne tehnike, analiziranje finančnih računovodskih podatkov, analiza integritete dokazov, pisanje strokovnih poročil in mnenj, pričanje kot izvedenci, izvajanje profesionalne strokovne podpore pri preiskavi, zbiranju in hranjenju dokazov, ocenjevanje povzročene škode s kaznivim dejanjem, sledenje nezakonitim transakcijam, denarnim virom, razkrivanje skritih virov, vrednotenje poslovnih odločitev, razkrivanje poneverbe sredstev in manipulacij v računovodskih izkazih, prevar v stečajih in drugih prevar.	Preiskovalec kaznivih in drugih nedovoljenih poslovnih dejanj v ustanavljanju, delovanju, preoblikovanju, saniranju in prenehanju poslovnih oseb, analiziranje računovodskih evidenc in listin, analiza manipulacij v računovodstvu in računovodskih izkazih, pisanje strokovnih poročil in mnenj, pričanje kot izvedenci, izvajanje profesionalne strokovne podpore pri preiskavi, zbiranju in hranjenju dokazov.
2) Katera znanja ima forenzični računovodja?	Tehnike finančne analize računovodskih podatkov, pravo, računovodstvo, revizija, kriminalistično preiskovanje in tehnike pričanja kot izvedenec.	Računovodenje, računovodska pravila, procesno pravo, preiskovalne tehnike in kazensko pravo, informacijska tehnologija, pisna in ustna komunikacija, oblikovanje odvrtačelnih ukrepov od prevar, razlaganje shem prevar in finančnih transakcij.	Računovodstvo in revizija, kazensko pravo, materialno pravo, sheme prevar v računovodstvu, stečajih, financah in davščinah, doktrina forenzičnega računovodstva, kriminalistična metodika in forenzično preiskovanje digitalnih podatkov ter priprava pisnih izvidov, mnenj ter njihova predstavitev in obramba na sodišču.
3) Ali se forenzični računovodja pojavlja v vlogi sodnega izvedenca?	Da.	Da.	Da.
4) Ali forenzični računovodja sodeluje v predkazenskem postopku?	Da.	Da.	Ne.
5) Katere koristi pri preiskovanju omogoča forenzično računovodstvo?	Strokovna podpora, zbiranje in ovrednotenje dokazov, izvedenec.	Strokovna podpora in izvedenec.	Strokovna podpora, zbiranje in ovrednotenje dokazov ali kot izvedenec.
6) Ali forenzično računovodstvo danes že pomaga?	Da.	Da.	Ne oziroma izjemoma (v letu 2013 obstaja nekaj strokovnjakov s temi znanji).

Viri: Koletnik in Kolar (2008), Federal Bureau of Investigation (2012), ACFE (2013a; 2013b), Sekcija forenzičnih računovodij (2013).

Ugotovitve drugega dela raziskave so, da imajo forenzični računovodje v vrstah FBI in tudi v vrstah ACFE vlogo profesionalnega strokovnjaka za forenzične finančne analize poslovanja različnih oseb, da pomagajo pri iskanju osumljencev gospodarskih kaznivih dejanj in preiskovanju računovodskih poročil, evidenc in dokumentov, sodelujejo ter svetujejo državnim tožilcem pri pregonu gospodarskih kaznivih dejanj. Po potrebi nastopajo v vlogi strokovnega izvedenca ali priče v sodnih postopkih. Izvajalci forenzičnega računovodstva v Sloveniji (torej preizkušeni forenzični računovodje) naj bi bili po končanem usposabljanju sposobni ponuditi pomoč pri preiskovanju kaznivih in drugih nedovoljenih poslovnih dejanj v ustanavljanju, delovanju, preoblikovanju, saniranju in prenehanju poslovnih oseb, analiziranju računovodskih izkazov, evidenc in listin, preiskovanju manipulacij v računovodstvu in računovodskih izkazih. Samostojno naj bi pripravljali strokovna poročila in izvedenska mnenja ter pričali kot izvedenci v sodnih postopkih. Prej navedene storitve in znanja več izvajalcev forenzičnega računovodstva so podlaga za našo oceno, da lahko izvajalci forenzičnega računovodstva pričakovano pomoč zaposlenim v policiji in na tožilstvu tudi nudijo.

5 Razprava in sklepi

Zbrali in proučili smo mnenja predstavnikov policije in tožilcev o trenutnem stanju preiskovanja gospodarskih kaznivih dejanj v zvezi z računovodstvom. Znano je, da je razvoj računovodstva hiter; posebnosti preiskovanja njegove uporabe ali zlorabe pa predstavniki policije in tožilstva zaradi svoje specializiranosti niso vešč. Prva ugotovitev (ki je dodana vrednost prispevka k raziskavam s področja gospodarske kriminalitete) je zapis mnenj predstavnikov policije in tožilstva, ki zaznavajo težave pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj v računovodstvu in uporabi dokazov v računovodstvu. Pred tem namreč v Sloveniji ni bilo nobenih enakovrstnih raziskav. Prva ugotovljena težava je, da je breme preiskovanja gospodarskih kaznivih dejanj v računovodstvu (v predkazenskem postopku) na predstavnikih policije, ki pa niso usposobljeni za takšno vrsto preiskovanja. Druga ugotovitev v tem prispevku je, da predstavniki policije in tožilstva menijo, da bi bila pomoč pri tovrstnih preiskavah v obliki forenzičnega računovodstva koristna. Predstavniki policije in tožilstva namreč menijo, da za take preiskave nimajo ustreznih znanj. Posledica takega položaja so ali so lahko težave pri pregonu gospodarskih kaznivih dejanj. Zaznati je namreč stališče, da so v Sloveniji obtožnice (pre)pogosto zavrnjene, zbrani dokazi neustrezni in nadalje pregoni raznovrstnih gospodarskih kaznivih dejanj neuspešno zaključeni (Lamberger, 2006; Šorli, 2009). Predstavniki policije in tožilstva si želijo ustrezno strokovno pomoč in ocenjujejo, da jim forenzično računovodstvo lahko pomaga. Izvajalci forenzičnega računovodstva imajo

ustrezna znanja in lahko opravljajo pričakovane storitve. Na podlagi vseh navedenih ugotovitev je mogoče zapisati, da bi bilo v Sloveniji pri preiskovanju gospodarskih kaznivih dejanj organom v predkazenskem postopku koristno zagotoviti pomoč izvajalcev forenzičnega računovodstva (v obliki ustrezne organiziranosti, financiranja, pravnih podlag in tako dalje); konkretno kot sodelavcev policije in tožilstva ter sodnih izvedencev.

Predstavniki policije in tožilstva so izpostavili še nekatere težave, povezane s preiskovanjem gospodarske kriminalitete. Intervjuvanca (osebi D in E) menita, da je za primere nepriernega ter v več primerih kar odsotnega vodenja poslovnih knjig in druge poslovne dokumentacije trenutna pravna ureditev neustrezna. Velja proučiti možnost, da se takšno dejanje v slovenski pravni ureditvi med gospodarskimi kaznivimi dejanji razvrsti kot eno izmed tistih dejanj, ki ima eno izmed najvišjih sankcij. Osebi C in D sta izpostavili tudi težavo, povezano s pridobitvijo poslovne in druge dokumentacije, kadar osumljeni ne omogočijo in/ali onemogočajo dostop do poslovnih knjig in druge dokumentacije. Tudi zaradi teh težav velja proučiti možnost, ali je mogoče v slovenski pravni ureditvi zagotoviti ukrep, ki bi omogočal razrešitev te težave. Zaposleni v policiji in državnem tožilstvu zaznavajo tudi, da je med storilci gospodarske kriminalitete, povezane z obstojem »slamnatih« podjetij, veliko »povratnikov« (torej oseb, ki so že v preteklosti izvedle eno ali več gospodarskih kaznivih dejanj). Zaradi te težave velja proučiti, kako je mogoče doseči takšen učinek, da bi bilo »povratnikom« (čim hitreje) onemogočeno delovanje, s katerim bi izvajali gospodarska kazniva dejanja. Predlagamo razmislek, ali bi bil možen kak ukrep, ki bi oviral delovanje takšnim »povratnikom«. Mogoče obstoj »črne liste« fizičnih oseb (toda to skladno s pravno ureditvijo, veljavno v Sloveniji in Evropski uniji), ki jim ni omogočena pridobitev identifikacijske številke za potrebe davka na dodano vrednost. Predlagamo tudi prenos podatkov med policijo in nacionalnim davčnim organom (DURS) o takih storilcih in po potrebi takojšen nadzor njihovih gospodarskih aktivnosti. Zaposleni v policiji in na tožilstvu po večini vedo, da nimajo ustreznega znanja o uporabi in zlorabi računovodstva. Pri premostitvi te ovire uporabljajo svoja osebna znanstva z osebami, ki ta znanja imajo ali naj bi jih imela. Vrzel v znanju, povezanem z računovodstvom, pri osebah, zaposlenih v policiji in na tožilstvu, vključenih v predkazenski postopek, je mogoče odpraviti tako, da se zaposleni dodatno izobražujejo tudi na področju, povezanem z računovodstvom.

Velja zaključiti z mislijo: »Mogoče je pravi trenutek za resen razmislek in dejanja, ki bodo odprla vsa vrata, ki se morajo odpreti, da bo dejavnost forenzičnega računovodstva lahko koristno pomagala v vseh fazah in procesih boja proti gospodarski kriminaliteti v Sloveniji.« Raziskava ima ozek

namen in omejitve, zato ostaja odprto vprašanje o organizacijskih, pravnih in finančnih vidikih pomoči in sodelovanja forenzičnega računovodstva v predkazenskem postopku. To so možne smeri nadaljnjega raziskovanja stanja in pomoči pri preiskovanju gospodarske kriminalitete v predkazenskem postopku.

Literatura

1. Akers, M., Don Giacomino, E. in Bellovary, B. (2007). Earnings management and its implications. *The CPA Journal*, 77(8), 64.
2. Association of Certified Fraud Examiners [ACFE]. (2013a). *CFE exam prep course*. Pridobljeno na http://www.acfe.com/uploaded-Files/ACFE_Website/Content/documents/CFEExamPrepCourse.pdf
3. Association of Certified Fraud Examiners [ACFE]. (2013b). *Forensic accountant*. Pridobljeno na <http://www.acfe.com/forensic-accountant.aspx>
4. Berg, B. L. (2001). *Qualitative research methods for the social sciences* (4th ed.). Boston: Allyn and Bacon.
5. Dvoršek, A. (2008). *Kriminalistična metodika*. Ljubljana: Fakulteta za varnostne vede.
6. Federal Bureau of Investigation [FBI]. (2012). *FBI forensic accountants*. Pridobljeno na http://www.fbi.gov/news/stories/2012/march/forensic-accountants_030912
7. Ferme, J. in Kebe, J. (2012). Kriminaliteta v Sloveniji v letu 2011. *Revija za kriminalistiko in kriminologijo*, 63(2), 85–102.
8. Golden, T. W., Skalak, S. L., Clayton, M. M. in Pill, J. S. (2006). *A guide to forensic accounting investigation*. New Jersey: Wiley.
9. Gubrium, J. F. in Holstein, J. A. (2002). *Handbook of the interview research*. Thousand Oaks: Sage.
10. Kazenski zakonik (KZ-1-UPB2). (2012). *Uradni list RS*, (50/12).
11. Kolar, I. (2011). Forenzično računovodstvo kot podpora za prav(d)ne potrebe. V 4. konferenca kazenskega prava in kriminologije (str. 87–96). Bled: GV Založba.
12. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
13. Koletnik, F. in Kolar, I. (2008). *Forenzično računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
14. Korošec, B., Kokotec Novak, M., Melavc, M., Lutar Skerbinjek, A., Horvat, R. in Kolar, I. (2009). *Osnove računovodstva*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
15. Lamberger, I. (2006). Učinkovitost preiskovanja in zatiranja gospodarske kriminalitete. V B. Lobnikar (ur.), *Raznolikost zagotavljanja varnosti, 7. slovenski dnevi varstvoslovja* (str. 1073–1080). Ljubljana: Fakulteta za varnostne vede.
16. Lamberger, I. (2009). *Gospodarski kriminal: gradivo za predmet Gospodarska kriminaliteta*. Ljubljana: Fakulteta za varnostne vede.
17. Lutar Skerbinjek, A. (2012). Revizorjeva vloga pri preprečevanju in odkrivanju prevar v računovodskih izkazih. *Revija za kriminalistiko in kriminologijo*, 63(4), 301–310.
18. Maver, D. et al. (2004). *Kriminalistika: uvod, taktika, tehnika*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
19. Ministrstvo za notranje zadeve, Policija. (2011). *Poročilo o delu policije za leto 2011*. Pridobljeno na <http://www.policija.si/images/stories/Statistika/LetnaPorocila/PDF/LetnoPorocilo2011.pdf>
20. Myers, M. D. (2009). *Qualitative research in business & management*. London: Sage.
21. Pečar, J. (1992). Gospodarski kriminal – večna dilema. *Revija za kriminalistiko in kriminologijo*, 43(4), 328–341.
22. Pečar, J. (1996). Družbeno nadzorstvo in organiziran kriminal. *Revija za kriminalistiko in kriminologijo*, 47(1), 14–24.
23. *Proceeds of crime act 2002*. (2002). Pridobljeno na http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2002/29/pdfs/ukpga_20020029_en.pdf
24. Ramaswamy, V. (2007). New frontiers: Training forensic accountants within the accounting program. *Journal of College Teaching & Learning*, 4(9), 31–38.
25. Sagadin, J. (1995). Nestandardizirani intervju. *Sodobna pedagogika*, 46(7–8), 311–322.
26. Securities and Exchange Commission. (1999). *SEC 1999 annual report*. Pridobljeno na <http://www.sec.gov/pdf/annrep99/ar99full.pdf>
27. Sekcija forenzičnih računovodij. (2012). *Razpis izobraževanja za naziv preizkušeni forenzični računovodja (PFR)*. Pridobljeno na http://sfr.si/index.php?option=com_content&view=article&id=5&Itemid=9
28. Selinšek, L. (2006). *Gospodarsko kazensko pravo*. Ljubljana: GV založba.
29. Selinšek, L. (2010). Deliktna odgovornost računovodje za izpolnitev spornih navodil delodajalca. *Revizor*, 21(5), 7–15.
30. Selinšek, L. (2011). Opisi gospodarskih kaznivih dejanj kot dejavnik (ne)učinkovitosti boja proti gospodarskemu kriminalu. *Pravna praksa*, 30(38), 6–7.
31. Selinšek, L. (2012). *Gradivo za izobraževanje za strokovni naziv preizkušeni forenzični računovodja: kazensko materialno in kazensko procesno pravo*. Ljubljana: Sekcija forenzičnih računovodij pri Zvezi računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
32. Singleton, T., Singleton, A., Bologna, J. in Lindquist, R. (2006). *Fraud auditing and forensic accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons.
33. Slapničar, S. (2011). Neučinkovitost pri obvladovanju gospodarske kriminalitete – med ohlapnostjo ekonomije in togostjo prava. V 4. konferenca kazenskega prava in kriminologije (str. 155–157). Bled: GV Založba.
34. Šorli, M. (2009). Korporacijski kriminal v odločbah vrhovnega sodišča. V L. Selinšek in A. Dvoršek (ur.), *Korporacijski kriminal – praktični in teoretični vidik* (str. 57–78). Ljubljana: Fakulteta za varnostne vede.
35. Šugman Stubbs, K. in Gorkič, P. (2011). *Dokazovanje v kazenskem postopku*. Ljubljana: GV Založba.
36. Šuster, T. (2008). *Metodika revidiranja in revizorjeva odgovornost pri odkrivanju prevar v računovodskih izkazih* (Magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
37. Wells, J. T. (2007). *Corporate fraud handbook: Prevention and detection* (2nd ed.). New Jersey: Wiley.
38. Zakon o kazenskem postopku (ZKP-UPB8). (2012). *Uradni list RS*, (32/12, 102/12).
39. Zakon o revidiranju (ZRev-2). (2008). *Uradni list RS*, (65/08).

Perceptions of Forensic Accounting Related to the Investigation of Corporate Criminal Offences

Iztok Kolar, Ph.D., Assistant Professor, University of Maribor, Faculty of Economics and Business,
Department for Accounting and Auditing (Razlagova ulica 14, Maribor). E-mail: iztok.kolar@uni-mb.si.

Daniel Zdolšek, M.Sc., Research Assistant, University of Maribor, Faculty of Economics and Business,
Department for Accounting and Auditing (Razlagova ulica 14, Maribor). E-mail: daniel.zdolsek@uni-mb.si.

When accounting is involved in corporate fraud or when criminal activity is hidden (or used) within accounting and/or financial reports, corporate fraud investigation faces several challenges in Slovenia. The potential difficulties, detected in theory, include: criminal investigators and/or state prosecutors do not have adequate knowledge concerning accounting and its use and misuse; (external) auditors do not have an obligation to discover and investigate corporate crime; (court) accounting experts often prepare reports and deliver opinions that cannot be verified; and, the investigative process and the subsequent procedure involved in a court trial are too lengthy because of these issues. To address these problems, forensic accounting is used to investigate corporate crime in many countries (e.g., the U.S.A. and the U.K.). In this study, the perceptions of criminal investigators and state prosecutors with respect to the investigation of corporate fraud and forensic accounting are examined. The study interviews were conducted using a non-standardised interview method in the January, 2013. Results revealed that the criminal investigators and state prosecutors interviewed do not feel that they possess sufficient accounting knowledge to effectively investigate accounting records during corporate fraud investigation involving accounting and financial reports. Furthermore, criminal investigators and state prosecutors revealed that they do not independently perform any accounting-related tasks during corporate fraud investigations. Additionally, criminal investigators have stated that when collecting evidence or analysing evidence (related to accounting and financial reporting) during the investigation of a corporate crime, they receive unofficial support (advice and opinions) from acquaintances within their personal network. The results also show that criminal investigators and state prosecutors are aware of forensic accounting and believe that forensic accounting knowledge would benefit corporate fraud investigations, especially in pre-trial procedures. As a result of this study, the possibility of incorporating knowledge from the field of forensic accounting into corporate fraud investigations should be considered.

Keywords: interview, perceptions, investigation, corporate crimes (fraud), accounting, forensic accounting, criminal police, (state) prosecutor's office

UDC: 343.37:657