

REPOZICIONIRANJE ULOGE RAČUNOVODSTVA: OD TRADICIONALNOG DO FORENZIČKOG I RAČUNOVODSTVA ODRŽIVOSTI

Dejan Malinić

Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet, dejan.malinic@ekof.bg.ac.rs

Savka Vučković Milutinović

Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet, savka.vuckovic@ekof.bg.ac.rs

***Apstrakt:** Repozicioniranje uloge računovodstva u novom okruženju ne znači dovođenje u pitanje vrednosti dosadašnjih dostignuća, već prvenstveno analizu novih okolnosti koje uslovljavaju širenje njegovog značaja na novim područjima. Povećanje kompleksnosti poslovanja i kontinuirana ekspanzija prevarnih radnji koje ugrožavaju ne samo interese preduzeća, već i investitore, regulatorna tela, tržišta kapitala i nacionalnu ekonomiju, podstakli su interes za razvojem forenzičkog računovodstva. Uz to, javne institucije u borbi protiv korupcije, pranja novca i drugih kriminalnih radnji sa razornim posledicama, imaju rastuće potrebe za forenzičkim računovođama. Pojava novih oblika prevara, veliki gubici uzrokovani prevarama i velike štete na nivou nacionalnih ekonomija koje nastaju usled nedostatka ekspertize da se prevare dokažu dodatno ubrzavaju razvoj forenzičkog računovodstva. Paralelno sa ovim pravcem razvoja računovodstva, snažni zahtevi u pogledu održivosti na globalnom, regionalnom, nacionalnom i korporativnom nivou u prvi plan su istakli ciljeve održivog razvoja. Ogromni naponi koji se čine u pravcu obezbeđenja adekvatne metrike koja bi omogućila transparentno eksterno izveštavanje, kao i informacionu podršku upravljačkim odlukama, imali su za posledicu intenzivan razvoj računovodstva održivosti. Izazovi na putu jačanja forenzičkog računovodstva i računovodstva održivosti su brojni i zahtevaju jedan odgovoran i sistematičan pristup njihovom razvoju, što uključuje podizanje nivoa znanja, kreiranje kvalitetnog sistema edukacije, razvoj profesionalne regulative i metodologije, kao i razmenu informacija i iskustava na regionalnom i globalnom nivou.*

***Ključne reči:** javni interes, računovodstvo, revizija, računovodstvo održivosti, forenzičko računovodstvo*

Uvod

Računovodstvo se oduvek razvijalo i visoko pozicioniralo u kontekstu dobijanja uloge čuvara javnog interesa, s jedne, i obezbeđenja informacione podrške menadžmentu u realizaciji postavljenih ciljeva i strategija preduzeća, s druge strane. U tom smislu, načelno, njegova uloga nije mnogo promenjena, ali je fokus mnogo širi. U savremenom okruženju koje karakterišu sve složenije

poslovne i finansijske transakcije, razvoj elektronske trgovine i uvođenje novih tehnologija, finansijske prevare su sve prisutnije, što svakako ugrožava i privatne i javni interes, podrivajući temelje stabilnog ekonomskog sistema i nanoseći ogromne štete preduzećima, investitorima, tržištima kapitala i nacionalnim ekonomijama. Forenzičko računovodstvo se u tom kontekstu pojavljuje kao moćan instrument u borbi protiv finansijskih prevara, organizovanog kriminala i korupcije, te samim tim i u ulozi zaštite javnog interesa. U tom smislu, pozicioniranje forenzičkog računovodstva kao prepoznatljivog segmenta ukupnog računovodstvenog sistema je uslovljeno realnim potrebama javnih institucija i korporativne prakse. Na ovaj način, zahvaljujući tržišnim impulsima, forenzičko računovodstvo postaje jedna od prioritarnih oblasti razvoja računovodstva, kojoj treba da budu posvećeni odgovarajući resursi kako bi se stvorile pretpostavke za kreiranje efektivne ekspertize.

Drugi izražen trend u današnjem okruženju odnosi se na zahteve održivog razvoja. Značajni naponi su mobilisani na svim nivoima – od globalnog, preko regionalnog do nacionalnog nivoa i nivoa pojedinačnih entiteta, kako bi se napredovalo ka ostvarenju ciljeva održivog razvoja. Međutim, snažni geopolitički potresi rezultiraju konfliktima koji ugrožavaju svetski mir i unose nesigurnost i nestabilnost u snabdevanje energentima, prekide u lancima snabdevanja, potrebe na finansijskim tržištima i dr. Ovo ima za posledicu preusmeravanje aktivnosti čovečanstva od iskorenjivanja siromaštva i gladi, postizanja blagostanja, zahteva za zaštitom životne sredine i drugih ciljeva održivog razvoja prema većim izdvajanjima za ratne i odbrambene svrhe. U 2021. godini po prvi put je vojna potrošnja na globalnom nivou premašila 2 biliona dolara (United Nations, 2023, 7). Obnavljanje trke u naoružanju, nezavisno od toga da li su zemlje neposredno ili posredno uključene u ratne sukobe ili su potpuno izvan njih, znače, između ostalog, neodgovorno ignorisanje problema održivosti planete kao nesumnjivog prioriteta. Nije teško zaključiti da se u ovakvim okolnostima složenost poslovanja značajno uvećava i da je ostvarenje očekivanja raznovrsnih zahteva različitih interesnih grupa sve teže. Za ovaj ambijent, računovodstvo održivosti postaje neophodan deo računovodstva koji treba da omogući praćenje stanja i napretka ka održivom razvoju.

Ključni ciljevi u ovom radu su usmereni na analizu promena koje nastaju u računovodstvu kao naučnoj disciplini i računovodstvenoj profesiji u celini, pod uticajem promena u globalnom okruženju i zahteva korisnika u pogledu daljeg unapređenja uloge računovodstva u očuvanju javnog interesa. Ovim ciljevima prilagođena su izlaganja u ovom radu. U prvom delu rada pažnja je usmerena na istraživanje uzroka rastućeg značaja forenzičkog računovodstva, sa namerom da se prepozna njegova uloga u javnim institucijama, ali i važnost u korporativnom sektoru. U drugom delu rada akcenat je stavljen na istraživanje realnih izazova koji se nalaze u osnovi razvoja računovodstva održivosti, počev od intenzivnih aktivnosti na razvijanju adekvatnog konceptualnog okvira za izveštavanje, preko usklađivanja izveštavanja na korporativnom i globalnom nivou, do definisanja uloge računovođa u ovom izveštavanju.

Uspon forenzičkog računovodstva: potreba javnog i korporativnog sektora

Prevare nisu izum današnjeg sveta. One su oduvek postojale u raznim sferama života. U tom smislu, svakako ne bismo mogli da kažemo da je i forenzičko računovodstvo u nekoj formi bilo potpuno nepoznato u istoriji. Naprotiv, postoje primeri koji su u osnovi imali forenzičke istrage, iako se to tada tako nije nazivalo. Kompaniju *South Sea Co.* je 1720. godine osnovao engleski Parlament, dodelivši joj ekskluzivna prava za trgovinu sa španskim kolonijama u Južnoj Americi i Zapadnoj Indiji u zamenu za preuzimanje ratnog duga. Nakon neverovatnog rasta cena akcija, otkrivanjem prevare velikih razmera, u koju su bili umešani članovi Parlamenta, usledilo je pucanje špekulativnog balona, što je dovelo do velikih gubitaka investitora. Za istragu poslovnih knjiga bio je zadužen računovođa *Charles Snell* (Colombo, 2012). Skandal je imao za posledicu raspuštanje Parlamenta 1721. godine. Skoro 100 godina kasnije vidljivi su začeci forenzičkog računovodstva u Severnoj Americi. Tada je po prvi put u Kanadi, po dozvoli sudije, u slučaju *Meyer vs Sefton* iz 1817. godine, zbog složenosti predmeta koji se odnosio na utvrđivanje stečajne mase, računovođa svedočio na sudu (Crumbley, Heitger & Smith, 2015, 2). Naravno, u to vreme termin forenzičko računovodstvo nije postojao.

Prva telekomunikaciona prevara desila se 50 godina pre pojave telefona u Francuskoj 1837. godine, kada su braća *Francois* i *Joseph Blanc*, pomoću tadašnjeg tzv. optičkog telegrafa slali poruke širom zemlje. Profitirali su podmićivanjem signalizatora, koji su prenosili lažne poruke o dešavanjima na berzi. Braća su izbegla zatvor jer u Francuskoj nije postojao zakon koji je zabranjivao ovakve kriminalne aktivnosti (Neural Technologies, 2021). Velika prevara desila se i davne 1872. godine u kojoj su učestvovali menadžeri kompanija *Union Pacific Railroad Company* i *Crédit Mobilier of America*, u čijem osnivanju su učestvovali i korumpirani političari. *Crédit Mobilier* je manipulisala uvećanjem troškova završenih radova, pri čemu su akcije ove kompanije deljene upola cene, a ponekad i besplatno kongresmenima i istaknutim političarima, čime su kupovali njihovu podršku (Skalak et al., 2011, 31-32).

Pomenimo samo još šemu prevare koju je osmislio *Charles Ponzi* još 1920. godine. Ponzijeva šema, koja je do danas ostala aktuelna, ohrabruje veći broj investitora na ulaganja uz obećanje neuobičajeno visokih prinosa, koji se finansiraju iz uloga novih investitora. Ponzi je novac prikupio od novih ulagača, privlačeći atraktivnim isplatama nove investitore, stvarajući mogućnost da se investicioni odlivi finansiraju investicionim prilivima od novih investitora.

Ipak, tek više od 200 godina posle prvih skandala pojavio se termin forenzičko računovodstvo. Njega je prvi upotrebio *Maurice Peloubet* 1946. godine kada je objavio članak pod naslovom „*Forenzičko računovodstvo — njegovo mesto u današnjoj ekonomiji*“ (Crain et al., 2015, 5). Nakon ovog rada forenzičko računovodstvo je počelo da se pominje češće u praksi. Tokom Drugog svetskog rata, Federalni istražni biro (FBI) uključio je računovođe da pomognu u

obaveštajnim i kontraobaveštajnim operacijama. Šezdesetih godina prošlog veka, J. Edgar Hoover, šef FBI, angažovao je veliki broj računovođa za borbu protiv organizovanog kriminala. Potreba za forenzičkim računovođama dramatično je počela da raste sa rastom ekonomskog kriminala osamdesetih godina koji je imao za posledicu brojne finansijske skandale, koje nije bilo lako prepoznati, istražiti i procesuirati. Sarbejns–Okслиjev zakon iz 2002. godine je dodatno povećao interesovanje za forenzičko računovodstvo (Crain et al., 2015, 5).

Za razliku od ranijih povremenih skandala kada su se računovođe ponekad pojavljivale u ulozi svedoka ili eksperata koji su davali svoj stručni doprinos razjašnjenju složenih transakcija, danas se situacija utoliko promenila što je obim prevara uveliko porastao i što postoji značajno veća svest o tome koliku štetu prevare izazivaju. Prevare su danas organizovanije i često ih čine profesionalci, tako da aktivna borba protiv organizovanog kriminala, korupcije i drugih nedozvoljenih načina ponašanja nema alternativu. Prema Izveštaju iz 2024. godine Asocijacije sertifikovanih istražitelja prevara, najveće antiprevarne asocijacije u svetu, na osnovu obrađenih 1.921 slučaja iz 138 zemalja i teritorija širom sveta, utvrđeni su ukupni gubici po osnovu prevara u iznosu od preko 3,1 milijarde dolara, pri čemu je prosečan gubitak po slučaju 1,7 miliona dolara. Procena je da prosečna kompanija gubi oko 5% prihoda svake godine usled prevara, što je prema projekcijama više od 5 biliona dolara gubitaka po osnovu prevara na globalnom nivou (AFCE, 2024).

Prema istraživanjima KPMG Barometra prevara iz 2023. godine, u Velikoj Britaniji je podneto 326.199 izveštaja Nacionalnom obaveštajnom birou za prevare, sa ukupnim gubicima od 2,1 milijarde funti, pri čemu na prevare velike vrednosti (preko 100.000 funti) otpada 992,9 miliona funti, odnosno 226 slučaja. U velikom broju slučajeva (90) učinioci su bili profesionalni kriminalci (KPMG, 2024, 4). Dodatno, istraživanja koja je izvršio Cifas ukazuju da je u 2022. godini, prema podacima Nacionalne baze podataka o prevarama zabeleženo 409.000 slučajeva prevara, najviše ikada u istoriji, pri čemu se 277.000 slučajeva odnosi na prevare koje u fokusu imaju krađu identiteta, a 70.000 slučajeva na zloupotrebu imovine (Cifas, 2024).

Danas jednako zabrinjavaju i tradicionalni i novi vidovi prevara. Primera radi, iako je Ponzijeva šema bila poznata još početkom prethodnog veka, najveću prevaru u čijoj osnovi je stajala ova šema učinio je *Bernard Madoff*, poznati investicioni savetnik sa Volstrita. Kada su FBI istražitelji i američka Komisija za hartije od vrednosti otkrili ovu prevaru 2008. godine gubici investitora su procenjeni na 64 milijarde dolara (Crumbley et al., 2015, 46). Zbog ove prevare *Madoff* je uhapšen 2008. godine i osuđen je na 150 godina zatvora 2009. godine, uz obavezu da plati 200 milijardi dolara na ime restitucije. Milijarder iz Teksasa *Allen Stanford* iako nije dostigao „slavu“ koju je stekao *Madoff*, ostaće upamćen da je, koristeći Ponzi šemu, prevario 30.000 investitora za sedam milijardi dolara. On je osuđen na 100 godina zatvora (Crumbley et al., 2015, 46-47).

Pomenimo samo da su Ponzi šeme i danas veoma raširena prevara. U SAD u 2021. godini je bilo 34 prevare zasnovane na Ponzi šemama, u 2022. godini 58, dok je u 2023. godini broj prevara nastavio i dalje da raste da bi dostigao broj od 66 prevara. Izrečeno je ukupno 49 zatvorskih kazni u ukupnom trajanju od 300 godina (Ponzitracker, 2024). U isto vreme raste značaj novih, sofisticiranijih prevara koje su povezane sa elektronskom trgovinom, sajber kriminalom, kripto valutama i sl. Primera radi, procenjuje se da će do 2027. godine vrednost transakcija instant plaćanja na globalnom nivou premašiti 235 milijardi sa procenjenih 74 milijarde u 2023. Naravno da se u tom kontekstu mora razmišljati i o novim prevarama, ne samo zbog povećanog obima ovakvih transakcija, već i zbog pojave novih sistema plaćanja, koji povećavaju mogućnosti činjenja novih prevara (ComplyAdvantage, 2024, 8-9).

Više je nego očigledno da prevare nisu više pojedinačne pojave i da nasuprot organizovanog kriminala mora da stoji organizovana borba protiv takvih pojava. To nas dovodi do pitanja šta je forenzika uopšte i šta je forenzičko računovodstvo. Generalno, forenzika objedinjuje više različitih disciplina u okviru kojih se istražuju i dokazuju krivična dela u različitim sferama. Prema Američkoj akademiji forenzičkih nauka „... forenzičke nauke se koriste širom sveta za rešavanje građanskih sporova, za pravedno sprovođenje krivičnih zakona i vladinih propisa i za zaštitu javnog zdravlja ... te u skladu s tim, ...forenzičari mogu biti uključeni kad god je potrebna objektivna, naučna analiza da se pronađe istina i da se pravda potraži u pravnom postupku” (AAFS, 2024). U ovom kontekstu, moglo bi se reći da je „forenzičko računovodstvo podoblast forenzike koja se bavi krivičnim delima iz oblasti računovodstva, odnosno privrednim kriminalom u najširem smislu“ (Hlavica et al., 2017, 268). Nešto širi pogled pruža definicija prema kojoj „forenzičko računovodstvo podrazumeva primenu posebnih veština, karakterističnih za računovodstvo, revizijske procedure, finansije, kvantitativne metode, istraživanja i istrage. Ono takođe uključuje poznavanje određenih oblasti prava. Pravna znanja kombinovana sa navedenim veštinama omogućavaju forenzičkim računovođama da prikupljaju, analiziraju i ocenjuju dokaze, kao i da tumače i iznose nalaze” (Crain et al., 2015, 3).

U prethodnim definicijama su dominantno naglašene računovodstvena i pravna dimenzija forenzičkog računovodstva, što nesumnjivo ukazuje na važnost povezivanja ovih znanja. To, naravno, ne znači prisvajanje kompetencija od one druge strane, pravnika ili računovođa, već prvenstveno ukazivanje na neophodnost integrisanja i jednih i drugih znanja u cilju rešavanja problema. Zato i ne čudi da Kraniker i Rajli (2023, p. 3) ističu da se forenzičko računovodstvo jednostavno definiše kao presek računovodstva i prava. Uspeh u borbi protiv kriminalnih aktivnosti podrazumeva saradnju između računovođa i institucija koje se bore protiv prevara. Pri tome, računovođe moraju da znaju koje su to finansijske informacije koje su prihvatljive na sudu i da budu familijarni sa pravnim konceptima, procedurama i terminima, dok kriminalistički istražitelji moraju naučiti kako da koriste finansijske informacije da bi podigli izvesnost uspešnog

rešavanja slučaja (Manning, 2005, v-vi). Sve ovo ne ugrožava, već, naprotiv, unapređuje njihovu primarnu kompetentnost.

Ekspanzija forenzičkog računovodstva je očigledna. Mnoge revizorske firme imaju izdvojena odeljenja koja se bave pružanjem forenzičkih usluga. Takođe, neke konsultantske firme u svom portfoliju usluga visoko pozicioniraju forenzičke usluge. Veliki broj naučnih skupova širom sveta u fokusu ima forenzičko računovodstvo. Postoje posebni instituti koji se bave forenzikom. Novina je u tome što interes za forenzičkim računovodstvom ne pokazuju samo javne institucije koje se bave borbom protiv organizovanog kriminala, korupcije i sličnim prevarnim delima, već i korporativna praksa, koja iskazuje interes za specijalizovanim računovodstvenim znanjima iz ove oblasti. Forenzičko računovodstvo može da bude korisno na brojnim područjima, počev od doprinosa otkrivanju prevara u svim preduzećima, nezavisno od veličine i pravne forme, preko doprinosa rešavanju sudskih sporova i utvrđivanja štete, pa sve do brakorazvodnih parnica. Primera radi, tokom parnice poznatog pevača Bitlsa (*Paul McCartney*) 2008. godine, forenzičke računovođe su pozvane da istraže koliko zaista vredi njegovo bogatstvo. Njegova supruga je tvrdila da on raspolaže sa 800 miliona funti, dok je on tvrdio da ima samo polovinu od toga (*Asset Hiding Lessons From Paul McCartney's Divorce*, 2024).

Svemu ovome svakako doprinosi širok spektar usluga koje zahtevaju forenzička znanja. Pri tome, „forenzičko-računovodstvene usluge generalno obuhvataju primenu specijalnih veština iz oblasti računovodstva, revizije, finansija, kvantitativnih metoda, određenih oblasti prava, veština istraživanja i istražnih veština, a u cilju prikupljanja, analiziranja i ocene dokaza, kao i tumačenja i iznošenja nalaza, i mogu biti pružene u okviru angažmana atestiranja ili konsultantskog angažmana (Newman & Ueltzen, 2008, 1). Na slici 1 su sistematizovane ove usluge, kao i forenzička podrška javnim institucijama i regulatornim telima za borbu protiv kriminala, s jedne, i korporativnoj praksi, s druge strane.

Očigledno je da se forenzičko računovodstvo prepoznaje kao specijalni segment računovodstva koji se fokusira na istraživanje dokumentovanih i fiktivnih poslovno-finansijskih transakcija u cilju razjašnjenja njihove kompleksnosti kako bi se otkrile šeme prevara i došlo do informacija koje se mogu koristiti u forenzičkim istragama, prikupljanju dokaza i vođenju sudskih sporova. U ovom kontekstu, forenzičko računovodstvo iz perspektive javnog interesa se nameće kao neizostavni deo jednog šireg institucionalnog okvira za borbu protiv prevara, kao preduslov za unapređenje rada javnih institucija i stvaranje pravednijeg društva. Ono treba da umanjí kompleksnost informacija i da učesnicima u istražnim radnjama i sudskim sporovima pomogne da sagledaju suštinu finansijskih transakcija i na taj način olakša otkrivanje prevarnih šema. Javni interes još više dolazi do izražaja ako imamo u vidu učestalost prevara i posledice koje nastaju.



Slika 1. Forenzičke usluge i forenzička podrška javnim institucijama i korporativnom sektoru u borbi protiv prevara

Izvor: Autori.

Istovremeno, forenzičko računovodstvo je značajno za korporativnu praksu, budući da su veliki finansijski skandali u osnovi bili praćeni prevarama u

finansijskim izveštajima. Pomenimo samo važnost forenzičkih procena prilikom preuzimanja i spajanja preduzeća, poreskih prevara, prevara pre i u toku stečaja, prisustva fiktivnih prihoda, neadekvatne kapitalizacije rashoda, prevara na tržištu kapitala, otkrivanju i sprečavanju korupcije i sl. Iz perspektive korporativne prakse forenzičko računovodstvo treba da bude u funkciji sprečavanja obmanjujućih namera ili što ranijeg detektovanja prevara, kako bi se predupredile ili umanjile štete za stejkholdere. Upotreba forenzičko-računovodstvenih tehnika, kao što su forenzička analiza finansijskih izveštaja, tehnike revizije, forenzička analitika, analize trendova, scoring modeli i sl., mogu da pomognu u otkrivanju prevara u složenim komercijalnim i finansijskim transakcijama, poreskih utaja, prepoznavanju prevarnih šema i manipulacija u finansijskim izveštajima, te kao takve mogu značajno doprineti kreiranju kvalitetnih strategija za prevenciju prevara u cilju održanja integriteta finansijskog sistema.

Jedna od najbitnijih činjenica koja će opredeliti, ubrzati ili usporiti, razvoj forenzičkog računovodstva odnosi se na brzinu razvijanja kvalitetne edukacije. Nesporno je da forenzičke računovođe moraju da imaju bazična računovodstvena znanja. Međutim sofisticiranost prevara, njihova rasprostranjenost, uključenost profesionalaca sa respektabilnim računovodstvenim i drugim znanjima, čine neophodnim nadogradnju tradicionalnog računovodstvenog obrazovanja novim multidisciplinarnim znanjima i veštinama, koja pored računovodstva uključuju i znanja i veštine iz informacionih tehnologija, znanja i veštine koje olakšavaju pružanje stručne pomoći u istražnim radnjama i sudskim procesima, forenzičke analitike, veštine komuniciranja i intervjuisanja, koje spajaju računovodstvene i pravne aspekte forenzike. Sve ovo podiže nivo potrebne edukacije. Istraživanja AFCE prikazana u izveštaju 2022 Compensation Guide for Anti-fraud Professionals ukazuju na visok obrazovni profil ispitanika, pri čemu samo 7,5% ispitanika ima obrazovanje koje je niže od četvorogodišnjih studija, dok visoko obrazovanje ima 43,3% ispitanika, master diplomu 45,6%, a doktorat 3,6% (AFCE, 2024, 7).

Sve prethodno podrazumeva aktivniju ulogu računovodstvene i šire akademske zajednice u institucionalizaciji održivih programa forenzičko računovodstvene orijentacije. Imajući u vidu neophodnost sticanja bazičnih računovodstvenih znanja na osnovnim akademskim studijama, sticanje specijalizovanih znanja iz forenzičkog računovodstva je moguće na višim nivoima studija. U tom smislu utisak je da su najdalje odmakli SAD i UK gde se na većem broju univerziteta mogu pronaći studijski programi forenzičkog računovodstva, najčešće na nivou master studija. Sve veći broj naučnih i stručnih radova daju značajan doprinos razvoju forenzičkog računovodstva. Zahvaljujući transparentnosti vođenja sudskih procesa u SAD moguće je pratiti veći broj studija slučaja sa konačnim epilogom iz kojih se dosta može naučiti.

Sertifikacija prati profesije od javnog značaja. Računovodstvo to svakako jeste. Forenzičko računovodstvo je, čini nam se, u ovom trenutku jedna produbljenija specijalizacija u okviru računovodstvene profesije, koja treba da ima javno priznanje kompetentnosti forenzičkih računovođa od relevantnih profesionalnih asocijacija.

Otuda i pojava institucija koje takve sertifikate dodeljuju. Pri tome neki sertifikati podrazumevaju zavisnost od postojećih računovodstvenih zvanja, dok se neki izdaju nezavisno od postojećih računovodstvenih sertifikata. Povezanost računovodstvenih i forenzičko računovodstvenih sertifikata ukazuje da se forenzičko računovodstvo tretira kao sastavni deo računovodstva. Odvajanje forenzičkog računovodstva kao posebne profesije trebalo bi da znači i mogućnost odvojenog sertifikovanja, što bi se moglo tumačiti kao mogućnost da se posao forenzičkog računovođe može obavljati bez temeljnih bazičnih računovodstvenih znanja, što nije realno. Uostalom, postoje neki ključni atributi koji neku oblast kvalifikuju ili je ne kvalifikuju kao profesiju. Pri tome, ključno pitanje nije da li neka oblast treba da bude profesija, već šta je profesija. U tom smislu, profesija podrazumeva: a) razvijanje intelektualnih tehnika, b) razvijanje posebnih kompetentnosti, c) postojanje relevantnosti iz perspektive društvenih potreba, d) složenost edukacije koja je relevantna za profesiju, e) autonomiju, u smislu sposobnosti da se samostalno reguliše sopstveno ponašanje, f) motivisanost da se služi društvu, što znači posvećenost rešavanju društvenih problema, g) osećaj zajedništva i blisku komunikaciju članova profesije i h) postojanje etičkog kodeksa (Aukett, 2017).

Neka istraživanja ukazuju da postoji veći broj profesionalnih i privatnih organizacija koje se bave sertifikovanjem forenzičkih računovođa, da, kao rezultat ispunjavanja svoje ekonomske i društvene (javne) uloge, potreba za forenzičko računovodstvenim znanjima nastavlja da raste i da sertifikati dobijaju na značaju od strane korisnika forenzičko računovodstvenih usluga (Huber, 2012). U ovom trenutku javne institucije (tužilaštva, sudovi, policija, bezbednosne agencije i dr.), agencije za borbu protiv korupcije i sprečavanje pranja novca, neka regulatorna tela i advokati prepoznaju baš forenzičko računovodstvena znanja kao neophodna za podizanje efikasnosti u njihovom radu. To je ono što forenzičko računovodstvo čini prepoznatljivim i što sertifikaciji forenzičkih računovođa daje na značaju. Moglo bi se reći da posedovanje sertifikata profesionalnog računovođe čini forenzičke računovođe još kompetentnijim za obavljanje njihovog posla, ali bi se moglo reći i obrnuto, da sertifikacija forenzičkih računovođa doprinosi povećanju kredibiliteta računovodstvene profesije.

Međutim, rast tražnje za forenzičkim računovođama kao prateću pojavu ima proliferaciju različitih nekredibilnih programa edukacije forenzičkih računovođa. Podjednako zabrinjava proliferacija forenzičko računovodstvenih sertifikata (Domino et al., 2017, 646). Oba procesa vode inflaciji forenzičkih računovođa i smanjenju njihovog kvaliteta. Ne treba zaboraviti da su potrebe posve drugačije. Potrebne su profesionalne forenzičke računovođe sa visoko specijalizovanim znanjima. Sve drugo ugrožava javni interes.

Računovodstvo održivosti: pristupi i izazovi

Negativne posledice ljudske aktivnosti na životnu sredinu i alarmantni problemi društva poput još neiskorenjenog siromaštva i gladi postali su jedno od

najaktuelnijih pitanja današnjice, koje je na vrhu agende međunarodnih organizacija, nacionalnih vlasti, ali sve više i pojedinačnih entiteta privatnog i javnog sektora. Ne čudi onda što je ustanovljeno mnogo inicijativa u pravcu usmeravanja društva ka održivom razvoju, a jedna od najuticajnijih jeste Agenda za održivi razvoj 2030, koja definiše 17 ciljeva održivog razvoja (UN, 2015). Važna karakteristika ove inicijative je da upravljanje ka održivom razvoju postaje ciljno orijentisano, te se stvara mogućnost merenja stanja i progresa.

Međutim, da bi se obezbedilo delovanje u pravcu održivog razvoja, neophodno je odrediti aktere i odgovornosti. Uz sve napore i izazove koji su prisutni na makro nivou, dostizanje ciljeva održivog razvoja zahteva da i preduzeća preuzmu svoj deo odgovornosti za taj proces. Ipak nije jednostavno transponovati ciljeve i targete održivog razvoja na nivo preduzeća, pa Gray (2010) kritički ističe da se održivost često pogrešno tumači na nivou preduzeća. Schaltegger et al. (2017) ističu da korporativna održivost treba da se postavi kao širi koncept od donatorskih aktivnosti preduzeća i da se stavi u kontekst planetarnih granica i društvenih tema, kao i da uključuje razmatranje poslovanja i poslovnog modela.

Održivost na nivou preduzeća jeste kompleksan fenomen, jer mora da uključi ekonomsku održivost kao neophodan uslov, ali i održivost u domenu prirodnih resursa i društvenih potreba. Zapostavljanje bilo koje od ovih dimenzija znači da nije postignut održivi razvoj. Pri tome, čini se prijemčivim da preduzeća pokušaju da razvijaju aktivnosti na način da unapređuju svoje profitne ciljeve, a u isto vreme ostvaraju neke pozitivne uticaje ili redukuju negativne uticaje na okruženje ili društvo. Međutim, to nije dovoljno, jer preduzeća moraju da nastoje da svoje aktivnosti i poslovni model redefinišu na način vođen postulatima održivosti. Takođe su važni targeti u procesu napredovanja ka održivosti. Preduzeća su deo opšteg sistema i moraju da uvažavaju okvire, kao što su planetarne granice i targeti postavljeni u Agendi 2030. Ovaj pristup vodi tome „da se zadovoljavaju potrebe akcionara i drugih stejkholdera, a bez ugrožavanja mogućnosti da se zadovolje potrebe budućih stejkholdera“ (Dyllick & Hockerts, 2002, 131).

Upravo orijentacija preduzeća ka konceptu održivosti otvorila je prostor za razvoj računovodstva i izveštavanja o održivosti. Da bi se moglo delovati u pravcu održivosti, neophodno je da se generišu i komuniciraju informacije korisne za ocenu tekućih i planiranih aktivnosti iz ugla uticaja na životnu sredinu i socijalna pitanja, odnosno doprinosa održivom razvoju društva. Istorijski posmatrano, do 80-ih godina XX veka nije mnogo pažnje posvećivano održivosti, ali se situacija potom menja u pravcu povećanja značaja nefinansijskih informacija. U evoluciji korporativnog izveštavanja, Međunarodni komitet za integrisano izveštavanje izdvojio je četiri faze: prva faza do 1980. godine XX veka gde korporativno izveštavanje čine finansijski izveštaji, druga faza koja obuhvata 80-e i 90-e godine XX veka gde se krug korporativnih izveštaja širi na narative menadžmenta, izveštaje o korporativnom upravljanju i naknadama, kao i izveštaje o zaštiti životne sredine, zatim treća faza tokom prve dve decenije XXI veka gde izveštaji o zaštiti životne sredine prerastaju u izveštaje o održivosti i tada projektovana četvrta faza počev od 2020. godine gde

raste značaj integrisanog izveštavanja (IIRC, 2011). Lai & Stacchezzini (2021) zaključuju da je tema održivosti otvorila novi prostor u izveštavanju, a novi prostor zahteva nove aktere - eksperte, koji su u prvi mah bili pre svega eksterni konsultanti i specijalisti za predmetna pitanja, ali da se organizaciona i profesionalna jurisdikcija računovođa postepeno širila na oblast održivosti.

Angažovanje preduzeća na polju održivog razvoja, a onda i razvoj računovodstvene podrške, bili su u prvo vreme na dobrovoljnoj osnovi. Iza spremnosti preduzeća da dobrovoljno preuzmu aktivnosti merenja, upravljanja i izveštavanja u domenu održivosti, stoje različiti motivi. Neki su legitimni, poput prepoznavanja značaja koncepta održivosti, te nastojanja preduzeća da ocene povezane rizike i šanse, usmere svoj pravac razvoja ka održivosti i komuniciraju svoja dostignuća, ali motiv može da bude i puko sticanje legitimiteta u društvu kroz privid angažovanja ali bez istinskih promena. Ne iznenađuje onda što su i interpretacije računovodstva održivosti različite. Istražujući značenje računovodstva održivosti, Schaltegger & Burritt (2010) su sistematizovali prisutne interpretacije u četiri grupe: prva, koja govori o pomodnom ispraznom terminu koji se samo zloupotrebljava da bi se stvorila impresija o delovanju ka održivosti; druga, koja računovodstvo održivosti vidi samo kao opšti termin koji pokriva različite računovodstvene pristupe i metode u oblasti zaštite životne sredine ili socijalnim aspektima, čime računovodstvo održivosti gubi odliku specifičnog pristupa; treća, potpuno suprotna prethodnoj interpretaciji, gde se računovodstvo održivosti vidi kao instrument izračunavanja jednog sintetičkog pokazatelja koji će svodno prikazati nivo korporativne održivosti, što je preusko shvatanje imajući u vidu da se na ovaj način ne obezbeđuje dovoljno informacija za donošenje odluka i četvrta, koja računovodstvo održivosti sagledava kao pragmatično i ciljevima vođeno računovodstvo umereno na merenje i upravljanje ekološkim, društvenim i ekonomskim aspektima poslovanja kao i vezama između njih.

Konceptualni pristup računovodstvu održivosti zahteva definisanje njegovih osnovnih elemenata: ciljeva i korisnika, kvalitativnih karakteristika generisanih informacija, načela na kojima bazira, metoda i procesa, i konačno izveštaja. Definisanje ciljeva je neodvojivo od determinisanja ciljnih korisnika računovodstvenih informacija, pa treba uzvati činjenicu da računovodstvo održivosti treba da bude istovremeno orijentisano interno – radi podrške odlučivanju menadžmenta i eksterno – namenjeno eksternim stakeholderima. Generalni cilj računovodstva održivosti kako ističe Lambertson (2005) je merenje performansi kompanija u odnosu na cilj održivost. Menadžmentu je neophodna informaciona podrška kako bi poslovanje mogao da usmeri u pravcu održivog razvoja. Sa druge strane, krug eksternih stakeholdera je značajno širi kada su u pitanju računovodstvo i izveštavanje o održivosti, u odnosu na finansijsko izveštavanje gde se primat daje investitorima i kreditorima. Različiti stakeholderi imaju različite informacione potrebe, što usložnjava ciljnu funkciju računovodstva održivosti. Ne iznenađuje onda što je razvijen veliki broj različitih okvira za eksterno izveštavanje o održivosti, pri čemu je i pored jasnih benefita globalne harmonizacije, teško postići saglasnost o

najboljem pristupu. IFRS fondacija je relativno nov akter u ovom polju, ali uz legitimitet stečen u harmonizaciji finansijskog izveštavanja predstavlja uticajnu organizaciju. Njen pristup podrazumeva da su investitori i dalje primarna grupa korisnika, pa je akcenat na informisanju investitora o rizicima i šansama koje proizilaze iz uticaja okruženja i društva na finansijsku poziciju i performanse preduzeća. Sa druge strane, Inicijativa globalnog izveštavanja (GRI) koja ima značajnu tržišnu poziciju, uvažava informacione potrebe svih stejkholdera, te su obelodanjivanja usmerena na uticaje preduzeća na ekonomiju, planetu i društvo i načine upravljanja tim uticajima. Napori u EU ka održivom razvoju doveli su do razvoja regulative i obavezujućeg izveštavanja zasnovanog na novorazvijenim evropskim standardima (ESRS). Prema ovim standardima, izveštajni entiteti treba da obelodane značajne uticaje, ali i rizike i prilike koji se odnose na ekološke, socijalne i upravljačke faktore održivosti.

Bez obzira koji pristup je primenjen, činjenica je da konvencionalno finansijsko i upravljačko računovodstvo nisu u dovoljnoj meri integrisali ekološke i društvene aspekte poslovanja. Sa razvojem upravljačkog računovodstva zaštite životne sredine preko jačanja inicijativa za eksterno izveštavanje o nekim aspektima održivosti do holističkog računovodstva održivosti pređen je značajan put. Schaltegger et al. (2017) analiziraju računovodstvo održivosti iz perspektive inovativnosti, i zaključuju da ono ima karakteristike koje odlikuju inovaciju. U pogledu cilja, inovativnost se ogleda u potrebi da se izađe iz okvira samo postizanja legitimiteta ili redukcije troškova preduzeća (na primer, putem ekofikasnosti) već da se uvaži širi kontekst, kao što su naučno bazirani targeti u pogledu ekološke dimenzije i potreba doprinosa opštim ciljevima održivog razvoja.

Opšteprihvataene kvalitativne karakteristike računovodstvenih informacija relevantne su i za informacije koje generiše računovodstvo održivosti. Neke specifičnosti se ipak ispoljavaju u implementaciji, pa tako balansirani pristup izveštavanju o pozitivnim i negativnim uticajima je važan aspekt verodostojnog prikaza kada je reč o informisanju o održivosti imajući u vidu već prisutne empirijske dokaze manipulacija kroz selekciju i objavljivanje samo pozitivnih vesti (Boiral, 2013). Međutim, ono što jeste novina u odnosu na finansijsko izveštavanje jeste primena dvostruke materijalnosti, gde finansijska materijalnost ostaje relevantna, ali nije dovoljna u kontekstu šire ciljne funkcije računovodstva održivosti gde ono treba da pruži informacije za sagledavanje uticaja koje preduzeće ima na planetu i društvo, iako nisu praćeni finansijskim efektima na preduzeće. Ocena materijalnosti ovakvih uticaja zahteva drugačiji pristup, a osnovni faktori koji je opredeljuju su intenzitet i širina uticaja, ali i nemogućnost otklanjanja učinjene štete kada je reč o negativnim uticajima, dok se kod potencijalnih uticaja uzima u obzir i verovatnoća nastanka.

Distinktivne karakteristike računovodstva održivosti prepoznaju se i u načelima i konceptima na kojima ono mora da počiva. Najpre, računovodstveno načelo monetarne jedinice kao svodnog načina iskazivanja finansijskih informacija nije pogodno da odgovori u potpunosti potrebama računovodstva održivosti, jer

postoji širok dijapazon vrlo različitih pitanja koja su predmet obuhvata, merenja i izveštavanja tako da izražavanje u fizičkim jedinicima mere ili u narativima može da bude od kritičnog značaja. Dalje, računovodstvo je tradicionalno usmereno na praćenje aktivnosti jednog entiteta ili grupe entiteta povezanih u jednu ekonomsku celinu. U slučaju računovodstva održivosti koncept lanca vrednosti dolazi do izražaja, tako da izveštajni entiteti treba da identifikuju i ocenjuju i uticaje koji su povezani sa njihovim aktivnostima, proizvodima ili uslugama nizvodno ili uzvodno kroz lanac vrednosti. To daje veće mogućnosti za delovanje ka održivosti, ali se nameće izazov prikupljanja i integrisanja ovih informacija. U pogledu računovodstvenog perioda treba naglasiti da iako se u svrhe eksternog izveštavanja o održivosti generalno sugeriše korespondiranje sa periodom finansijskog izveštavanja, za održivost je neophodna perspektiva dugog roka, kako kod merenja ekoloških i društvenih uticaja, tako i u pogledu sagledavanja progresa ka determinisanim targetima. U ESRS 1 Opšti zahtevi ističe se da izveštaji o održivosti treba da pokažu povezanost prošlih, tekućih i budućih performansi, kao i da je potrebno izveštavati o napretku u odnosu na baznu godinu kada postoje targeti.

U računovodstvu održivosti poseban izazov je kreiranje metrike koja ukazuje na stanje i trendove u odnosu na cilj održivosti. Donosioci standarda za eksterno izveštavanje o održivosti radili su na razvoju sistema indikatora za merenje performansi. Ovi indikatori često mere samo pojedinačne dimenzije održivosti, dok je njihovo integrisanje već kompleksnije i ogleda se u kreiranju na primer indikatora eko-efikasnosti i socijalne efikasnosti. Dodatna potreba je da se računovodstvo održivosti na nivou preduzeća poveže sa nacionalnim i globalnim ciljevima. Upravo stoga, Shaltegger et al. (2017, p. 119) navode da je prava inovacija u računovodstvu održivosti povezana sa stavljanjem performansi preduzeća u kontekst održivog razvoja društva, gde su onda neka od ključnih pitanja kako naučno bazirane targete razraditi do nivoa preduzeća i kako meriti performanse preduzeća u funkciji dostizanja naučno baziranih targeta i ciljeva održivog razvoja. Ne treba prenebrežniti da mnoge već razvijene računovodstvene tehnike, poput obračuna troškova životnog ciklusa proizvoda, predstavljaju važnu podršku računovodstvu održivosti. Uključivanje stejkholdera u osmišljavanje novih računovodstvenih autputa je takođe koristan i nedovoljno eksploatisan proces. Dodatni izazov tiče se prikupljanja informacija, jer je potreban dobro organizovan informacioni sistem koji obuhvata informacije disperzovane širom preduzeća, ali i one van granica preduzeća. Lambertson (2005, p. 21) upozorava da su izvori i metodi prikupljanja informacija brojni, raznoliki i potencijalno nepouzdati.

Na kraju, konceptualni okvir računovodstva održivosti zahteva i razmatranje izveštaja kao krajnjih autputa. Za razliku od internih izveštaja koje generiše računovodstvo održivosti i gde se očekuje prilagođavanje potrebama izveštajnih entiteta, eksterni izveštaji bi po pravilu trebalo da budu više standardizovani. Međutim, s obzirom na dug period dobrovoljnog eksternog izveštavanja, praksa pokazuje značajnu raznovrsnost po pitanju ovih izveštaja. Neke kompanije biraju da sastave izveštaje bez praćenja određenog okvira za izveštavanje. Ipak, veliki

broj kompanija se opredeljuje da sledi neki od okvira, što onda determiniše njihovu sadržinu (KPMG, 2022). Ipak, prisustvo velikog broja različitih okvira izdatih od različitih organizacija otežava izbor okvira za pripremu izveštaja, kao i tumačenje informacija od strane stejkholdera. Dobar primer je kolumbijska naftna kompanija Ecopetrol, koja koristi čak sedam okvira (Ecopetrol, 2023). Prema evropskim standardima izveštavanja o održivosti, izveštaj treba da bude strukturiran u četiri dela: opšte informacije, informacije o životnoj sredini, informacije o socijalnim pitanjima i informacije o korporativnom upravljanju. Pitanje lociranja informacija o održivosti je takođe aktuelno. Posle trenda objavljivanja posebnih izveštaja o održivosti, sada primat preuzima opcija obelodanjivanja informacija o održivosti u okviru godišnjih izveštaja preduzeća.

Polazeći od toga da računovodstvo održivosti ima sve karakteristike inovacija (Shaltegger et al., 2017), proces ustanovljavanja računovodstva održivosti u kompanijama nije jednostavan. Obično se počinje sa jednkrotnim aktivnostima prikupljanja i analize podataka za potrebe donošenja odluka ili za potrebe eksternog izveštavanja, dok sistematski pristup razvoju računovodstva održivosti sledi kasnije. Zvezdov (2012) identifikuje organizacione i informacione izazove u uspostavljanju računovodstva održivosti kao kontinuelnog segmenta računovodstva, gde ističe važnost podrške senior menadžmenta, kao i potrebu uključivanja zaposlenih iz različitih poslovnih funkcija u dizajn informacionih tokova.

Činjenica je da je područje održivosti multidisciplinarno i da se postavlja pitanje koliko i kakvo učešće treba da imaju računovođe. Iako postoje mišljenja da je tehnička ekspertiza dominantna i da računovođe nemaju taj deo kompetencija (Adams, 2002), računovodstvo ima svoje mesto u doprinosu održivosti, jer tradicionalna ekspertiza računovođa u pogledu merenja performansi, izveštavanja i revizije daje veliki potencijal. U jednoj studiji slučaja australijanske poljoprivredne kompanije računovođe su dale značajan doprinos inicijativama menadžmenta u polju održivosti, ali je istaknuto da nije jednostavno pronaći računovođu koji će svoje finansijsko znanje dopuniti poznavanjem polja održivosti, te biti u mogućnosti da to poveže (Egan & Tweedie, 2018).

Za računovodstvenu i revizorsku profesiju aktuelan je izazov sticanja dodatnih kompetencija. Pri tome, nesporno je i da su računovođe često prekomerno opterećene već postojećim zaduženjima, te da je teško pronaći vreme za nove poslove i edukaciju. Dodatno, nije lako ni izaći iz zone komfora i pokazati inovativnost koja je često potrebna kada se osvaja nova oblast primene računovodstva. U tom kontekstu, diseminacija znanja i primera najboljih praksi je važna. Na polju revizije, kako raste značaj eksternih kompanijskih izveštaja o održivosti, a onda i pouzdanosti prezentovanih informacija, počinje da raste i trend pružanja usluge uveravanja. Tržište ovih usluga pored revizorskih firmi okupiraju i različite konsultantske firme, specijalizovane za polje održivosti, pa se postavlja pitanje koja je ekspertiza relevantnija. Zahvaljujući identitetu i statusu profesije, revizorske firme grade svoj legitimitet, ali postoji i dalje potreba za usavršavanjem

u ovom području. Boril et al. (2020) su utvrdili da univerziteti i profesionalne organizacije ne obezbeđuju adekvatnu ponudu znanja u ovoj oblasti, kao i da nedostatak jasnih kvalifikacija i sertifikacija otežava podizanje kvaliteta. U tom kontekstu, revizorske firme putem kreiranja multidisciplinarnih timova i uz ulaganje resursa kako na pojedinačnom nivou tako i na nivou profesije u smislu unapređenja profesionalnih standarda treba da odgovore na izazove jačanja profesionalizacije u polju pružanja uveravanja za izveštaje o održivosti.

Zaključak

U osnovi funkcionisanja računovodstva nalazi se veoma zahtevna profesionalna regulativa. Visoki standardi u pogledu transparentnog izveštavanja su dodatno ojačani zakonskom regulativom, koja nameće obaveznost i redovnost izveštavanja, kao i javnu dostupnost finansijskih izveštaja. Uprkos snažnoj infrastrukturnoj konstrukciji računovodstvenog sistema, veliki broj finansijskih skandala ogromnih razmera postao je realnost. To je imalo za posledicu pojavu sudskih sporova, koji su po broju, složenosti, veličini gubitaka investitora i negativnom uticaju na državni budžet toliko narasli da ekonomske i društvene štete postaju ozbiljna pretnja efikasnom funkcionisanju nacionalnih ekonomija. Isprepletanost ekonomske i pravne dimenzije u realizaciji složenih poslovnih transakcija učinila je zavisnim istražne i sudske organe od računovodstvenih znanja, dok se pred računovođe, pored uobičajene kompetentnosti, postavlja ozbiljan izazov u pogledu razumevanja osnovnih pravnih normi od značaja za uspešno učestvovanje u istragama prevara, sudskim sporovima, vrednovanju šteta i sličnim forenzičkim aktivnostima. Forenzičko računovodstvo se razvija upravo na gepu koji postoji između stvarnih potreba za posedovanjem specijalizovanih znanja za otkrivanje i preveniranje prevara i nemogućnosti postojeće tradicionalne računovodstvene prakse da takvim zahtevima u punom kapacitetu izađe u susret.

Paralelno, a potpuno nezavisno od forenzičkog računovodstva, pod pritiskom šire društvene odgovornosti, jasno se profilise računovodstvo održivosti. Od početnih dobrovoljnih inicijativa u pravcu održivog razvoja i računovodstvene podrške istom, danas je prisutna tendencija pooštavanja regulative i obavezivanja na poštovanje zahteva održivosti, a ujedno i ustanovljavanja računovodstva održivosti kao nezaobilaznog dela savremenog računovodstva. Eksterno izveštavanje o održivosti nije više niša u mozaiku korporativnih izveštaja, nego relevantan segment informacija za koji interes pokazuju investitori, ali i brojne druge grupe stejkholdera. Brojnost organizacija i institucija koje razvijaju manje ili više različite konceptualne okvire i smernice ili standarde izveštavanja je velika, što ukazuje na kompleksnost izveštajne materije i još uvek prisutne dileme o najboljim rešenjima, kao i na nezrelost koja vodi nemogućnosti harmonizacije, koja bi bila višestruko korisna za one kojima su izveštaji namenjeni. Istovremeno upravljачko računovodstvena podrška menadžmentu u sprovođenju ciljeva i strategija održivosti je u ekspanziji, pa postoji rastuća potreba za računovođama

koji mogu da spoje svoja tradicionalna znanja sa znanjima iz oblasti održivosti, kako bi doprineli kreiranju novih računovodstvenih metoda, procesa i metrike relevantnih za sagledavanje stanja i progressa ka održivom razvoju.

Konačno, možemo da zaključimo da računovođe aktivnim učešćem u podizanju efikasnosti javnih institucija u borbi protiv ekonomskog kriminala, preventivnim delovanjem na sprečavanje prevara u korporativnoj praksi i aktivnim učešćem u izgradnji računovodstva održivosti, nastavljaju da rade na čuvanju javnog interesa, koji je uvek stajao u osnovi računovodstvene profesije, ali je sada potrebniji više nego ikada ranije. U ovom kontekstu, može se očekivati da računovođe budu sve više izložene zahtevima da pojačaju domete forenzičkog i računovodstva održivosti, te se nameće potreba pripreme za ove izazove putem većeg akcenata na edukaciju i profesionalni razvoj i saradnju kako bi ovi delovi računovodstva prerasli u utemeljene i široko disperzovane prakse.

Reference

- AAFS (2024). The American Academy of Forensic Sciences.
<https://www.aafs.org/careers-forensic-science/what-forensic-science> [13. 4. 2024.]
- Adams, C. (2002). Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: Beyond current theorising. *Accounting, Auditing and Accountability*, 15(2), 223-250.
- AFCE (2024). *2022 Compensation Guide for Anti-fraud Professionals*. Austin, TX: Association of Certified Fraud Examiners.
- AFCE (2024). *Occupational Fraud 2024: A Report to the Nations*. Austin, TX: Association of Certified Fraud Examiners.
- Aukett, J. (2017). What is a profession? *British dental journal*, 223, 323-324.
- Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counteraccount. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1036-1071.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., Brotherton, M. (2020). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3(2), 309-334.
- CFI Team (2024). Forensic Accounting.
<https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/forensic-accounting-litigation> [22. 4. 2024.]
- CFI Team (2024). Who is Bernie Madoff? <https://corporatefinanceinstitute.com> [06. 4. 2024.]
- Cifas (2024). This is fraudscape 2023 - The flagship intelligence report from Cifas, the UK's Fraud Prevention Community. <https://www.fraudscape.co.uk/> [07. 4. 2024.]
- Colombo, J. (2012). *The South Sea Bubble*. <https://www.thebubblebubble.com/south-sea-bubble/> [13. 4. 2024.]
- ComplyAdvantage (2024). *The State of Financial Crime 2024*. ComplyAdvantage.

- Crain, M., Hopwood, W., Pacini, C., Young, G. (2015). *Essentials of Forensic Accounting*. New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants.
- Crumbley, L., Heitger, L., Smith, S. (2015). *Forensic and Investigative Accounting*. Chicago, IL: CCH Incorporated.
- Domino, M., Giordano, G., Webinger, M. (2017). An Investigation of the Factors that Impact the Perceived Value of Forensic Accounting Certifications. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 9(1), 637-653.
- Dyllick, T., Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11, 130-141.
- Ecopetrol (2023). Ecopetrol Integrated Management Report 2022. <https://files.ecopetrol.com.co/web/eng/rigs/2022/wp-content/uploads/report-2022.pdf> [13. 4. 2024.]
- Egan, M., Tweedie, D. (2018). A "green" accountant is difficult to find: Can accountants contribute to sustainability management initiatives? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(6), 1749-1773.
- Foster, S., Strauch, B. (2009). Auditing Cases That Made A Difference: McKesson & Robbins. *Journal of Business Case Studies*, 5(4), 1-16.
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organisations and Society*, 35, 47-62.
- Hlavica, C., Hülsberg, F., Klapproth, U. (2017). *Tax Fraud & Forensic Accounting - Umgang mit Wirtschaftskriminalität*. Wiesbaden, Germany: Springer Gabler.
- Huber, D. (2012). Is Forensic Accounting in the United States Becoming a Profession? *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(1), 255-284.
- IIRC (2011). Towards integrated reporting: Communicating value in the 21st century. <https://effas.com/wp-content/uploads/2021/09/Discussion-Paper-Summary1.pdf> [13. 4. 2024.]
- KPMG (2022). Big shifts, small steps - survey of sustainability reporting 2022. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/ssr-small-steps-big-shifts.pdf> [13. 4. 2024.]
- KPMG (2024). *KPMG. Fraud Barometer 2021 Report, A snapshot of fraud in the UK*. <https://kpmg.com/uk/en/home/insights/2022/01/fraud-barometer.html> [13. 4. 2024.]
- Kraniker, M., Rajli, R. (2023). *Forenzičko računovodstvo i istraživanje prevara, prevod*. Beograd, Srbija: Ekonomski fakultet.
- Lai, A., Stacchezzini, R. (2021). Organisational and professional challenges amid the evolution of sustainability reporting: a theoretical framework and an agenda for future research. *Meditari Accountancy Research*, 29(3), 405-429.
- Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting-a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29, 7-26.
- Manning, G. (2005). *Financial investigation and forensic accounting*. Boca Raton, FL: Taylor & Francis Group.

- Neural Technologies (2021). Five cases of historical fraud that transformed the world. <https://www.neuralt.com/news-insights/5-cases-of-historical-fraud-that-transformed-the-world> [22. 4. 2024.]
- Newman, G., Ueltzen, M. (2008). Independence and Integrity and Objectivity in Performing Forensic and Valuation Services. https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1477&context=aicpa_assoc [22. 4. 2024.]
- Ponzitracker. (2024). Ponzi Schemes Hit 7-Year High In 2023. <https://www.ponzitracker.com/> [06. 4. 2024.]
- Schaltegger, S., Burritt, R. (2010). Sustainability accounting for companies: catchphrase or decision support for business leaders? *Journal of World Business*, 45, 375-384.
- Shaltegger, S., Álvarez Etxeberria, I., Ortas, E. (2017). Innovating corporate accounting and reporting for sustainability—attributes and challenges. *Sustainable Development*, 25, 113-122.
- Skalak, S., Golden, T., Clayton, M., Pill, J. (2011). *A guide to forensic accounting investigation*. New Jersey, NJ: John Wiley & Sons.
- UN (2015). *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*. New York, NY: United Nations.
- United Nations (2023). *Global Sustainable Development Report 2023: Times of crisis, times of change: Science for accelerating transformations to sustainable development*. New York, NY: United Nations, Department of Economic and Social Affairs.
- Zvezdov, D. (2012). Rolling out corporate sustainability accounting: A set of challenges. *Journal of Environmental Sustainability*, 2(2), 19-28.

REPOSITIONING THE ROLE OF ACCOUNTING: FROM TRADITIONAL TO FORENSIC AND SUSTAINABILITY ACCOUNTING

Abstract: *Repositioning the role of accounting in the new environment doesn't mean questioning the value of previous achievements, but primarily the analysis of the new circumstances that cause widening of its importance in the new areas. Increase of the complexity of business and continual expansion of fraudulent acts that endanger not only interests of enterprises, but the investors, regulatory bodies, capital markets and national economies, triggered the interest for the development of forensic accounting. Moreover, public institutions engaged in the combat against corruption, money laundering and other criminal acts with destructive consequences, have increasing need for forensic accountants. New forms of frauds, vast losses caused by frauds and huge damages on the level of national economies that occur due to the lack of expertise to prove the fraud, additionally accelerate the development of forensic accounting. Parallel with this orientation of the accounting's development, strong demands for sustainability on the global, regional, national and corporate level emphasize sustainable development goals. Huge efforts to provide appropriate metrics, which would enable transparent external reporting and informational support in decision making, caused intensive development of sustainability accounting. Challenges in strengthening forensic and sustainability accounting are numerous and they demand responsible and systematic approach towards their development, including increasing of the level of knowledge, creating quality educational system, the development of professional regulation and methodology as well as exchange of information and experience on the regional and global level.*

Keywords: *public interest, accounting, auditing, sustainability accounting, forensic accounting*