



**CRNA GORA
MINISTARSTVO FINANSIJA**

Crna Gora
MINISTARSTVO FINANSIJA
Podgorica

Primljeno: 04-06-2024				
Org. jed.	-odgovor: klas znak	Rečni broj	Prilog	Vrijednost
11-401/24		344/1		

**Plan kontrole društava za reviziju i ovlašćenih revizora
za 2024. godinu**

Podgorica, mart 2024. godine

Sadržaj:

I Zakonodavni okvir	3
II Cilj kontrole	4
III Pregled društava za reviziju koja imaju dozvolu za obavljanje revizije u Crnoj Gori	5
IV Način odabira društava za reviziju za kontrolu	6
V Pregled društava za reviziju koja će biti predmet kontrole u 2024. godini	8

I Zakonodavni okvir

U skladu sa članom 42 Zakona o reviziji (Sl. list CG br. 001/17), nadzor nad sprovođenjem Zakona o reviziji i propisa donijetih na osnovu ovog Zakona vrši Ministarstvo finansija u okviru nadležnosti Direkcije za nadzor nad revizijom.

Poslove inspekcijskog nadzora od početka 2024. godine vrše dva ovlašćena službena lica Ministarstva, u skladu sa Zakonom o reviziji i zakonom kojim se uređuje inspekcijski nadzor.

Pored obaveza i ovlašćenja utvrđenih zakonom kojim se uređuje inspekcijski nadzor, ovlašćeno službeno lice ima obavezu i ovlašćenje da naročito kontroliše da li društvo za reviziju, odnosno ovlašćeni revizor:

- 1) obavlja reviziju u skladu sa ovim zakonom, Međunarodnim standardima revizije i pravilima revizorske struke;
- 2) ispunjava zahtjeve nezavisnosti;
- 3) ima kvantitet i kvalitet angažovanih resursa u skladu sa standardima revizije;
- 4) ispunjava uslove za izdavanje dozvola za obavljanje revizije, odnosno za dobijanje licence;
- 5) poštuje etičke zahtjeve propisane Kodeksom etike za profesionalne računovođe; i
- 6) kontroliše način na koji obračunavaju naknade za usluge revizije.

Kontrola se sprovodi na objektivan način i po postupku koji isključuje sukob interesa između ovlašćenog službenog lica i društva za reviziju, odnosno ovlašćenog revizora koji je predmet kontrole.

Ovlašćeno službeno lice u postupku kontrole dužno je da pregleda dovoljan broj revizorskih dokumenata, odnosno uzoraka za testiranje radi obezbjeđenja kvalitetne i cjelovite kontrole, primjenjujući Međunarodne standarde revizije i zahtjeve vezane za nezavisnost njihovog rada.

Ovlašćeno službeno lice sačinjava izvještaj koji sadrži naročito nalaze i zaključke i dostavlja ga društvu za reviziju, odnosno ovlašćenom revizoru koji je predmet kontrole. Izvještaj se dostavlja i Savjetu za reviziju.

Ovlašćeno službeno lice, kada utvrdi da društvo za reviziju ili ovlašćeni revizor ne postupa u skladu sa odredbama Zakona i pravilima revizorske struke, predlaže sljedeće mjere:

- 1) otklanjanje utvrđenih nepravilnosti;
- 2) izricanje dodatnih mjera potrebnih za otklanjanje nepravilnosti;
- 3) privremenu zabranu rada društvu za reviziju, odnosno ovlašćenom revizoru;
- 4) oduzimanje licence ovlašćenom revizoru odnosno dozvole za obavljanje revizije društvu za reviziju.

Ovlašćeno službeno lice će naložiti otklanjanje utvrđenih nepravilnosti društvu za reviziju, odnosno ovlašćenom revizoru ako:

- 1) vlasnička i upravljačka struktura društva za reviziju nije u skladu sa zakonom;
- 2) društvo za reviziju, odnosno ovlašćeni revizor obavlja djelatnost revizije suprotno odredbama Zakona o reviziji;

- 3) društvo za reviziju, odnosno ovlašćeni revizor ne sačini izvještaj o transparentnosti u skladu sa članom 26 Zakona o reviziji i ne dostavi ga Savjetu za reviziju radi objavljivanja;
- 4) društvo za reviziju, odnosno ovlašćeni revizor ne ispunjavaju uslove za dobijanje dozvole za obavljanje revizije, odnosno licence.

II Cilj kontrole

Cilj kontrole je utvrđivanje da li su društva za reviziju uvela i održavaju sistem kontrole kvaliteta koji uključuje politike i procedure koje se bave svakim od šest sljedećih elemenata:

1. Da li revizor dokumentuje usklađenost sa zahtjevima Međunarodnog standarda kontrole kvaliteta (MSKK 1), a posebno vezano za *elemente sistema kontrole kvaliteta*:
 - a) odgovornost rukovodstva za kvalitet unutar društva za reviziju;
 - b) relevantne etičke zahtjeve;
 - c) prihvatanje i nastavak odnosa sa klijentima i posebnih angažmana;
 - d) ljudske resurse;
 - e) obavljanje angažmana;
 - f) monitoring.
 2. Da li trenutni sistem kontrole kvaliteta zadovoljavaja sve zahtjeve MSKK 1?
 3. Da li se adekvatno dokumentuju politike i procedure kontrole kvaliteta u skladu sa MSKK 1?
- Gdje je to primjenjivo, da li je urađena analiza dokumentovanih politika i procedura sa zahtjevima standarda:
- a) poređenjem svakog zahtjeva unutar standarda sa postojećim politikama i procedurama;
 - b) isticanjem onih zahtjeva koji nisu trenutno ispunjeni; i
 - c) utvrđivanjem promjena koje treba napraviti.
4. Da li su politike i procedure kontrole kvaliteta propisane (npr. u uputstvu kontrole kvaliteta)?
 5. Da li su politike i procedure kontrole kvaliteta oblikovane na način da odražavaju veličinu društva za reviziju (npr. u malim društvima za reviziju sistemi mogu biti jednostavni, kod ovlašćenih revizora još jednostavniji)?
 6. U slučaju malih društava za reviziju i ovlašćenih revizora, da li je eksterna stručna pomoć korišćena ili razmatrana pri projekovanju sistema kontrole kvaliteta?

Cilj procesa kontrole je i njegov uticaj na revizore, u smislu razvijanja okruženja u kojem se revizorski izvještaji smatraju relevantnim izvorom informacija, odnosno stvaranje okruženja, putem sprovođenja profesionalnih standarda, u kojem zainteresovana i racionalno edukovana javnost smatra revizorske izvještaje smislenim i pouzdanim izvorom informacija.

Kontrole pojedinačnih revizija će se fokusirati na dovoljnosti i svrsishodnosti revizorskih dokaza prikupljenih u svojstvu potkrepljujućih dokaza za ključne revizorske procjene do

kojih se došlo prilikom formiranja revizorskog mišljenja, u skladu sa Međunarodnim standardima revizije.

Inicijalna ocjena pojedinačnog revizorskog angažmana će se zasnivati prvenstveno na dokazima u revizorskim fajlovima obezbijeđenim od strane društava, odnosno ovlašćenih revizora. Međutim, prilikom izvođenja zaključaka, mogu se po potrebi, razmatrati sva objašnjenja koja je pružio revizorski tim kao dopunu dokazima u revizorskim fajlovima.

III Pregled društava za reviziju koja imaju dozvolu za obavljanje revizije u Crnoj Gori

U Crnoj Gori dozvolu za obavljanje revizije imaju sljedeća društva:

Redni broj	Naziv društva	Broj dozvole za obavljanje revizije
1	A&C Company DOO	04 - 17681/2
2	ABC Global Financial Services Group DOO	02-1268/2
3	AUDIT COM DOO	02-4236/2
4	AUDITOR DOO	02-5340/2
5	AUDIT STANDARD	08 - 401/23-521/2
6	BDO DOO	02-5140/2
7	CATTARO AUDIT DOO	05 -16892/1
8	CERTITUDO DOO	05 -15870/2
9	CROWE MNE DOO	05-14634/2
10	DELOITTE DOO	02-10051/2
11	ERC SYSTEM DOO	02-9819/2
12	ERNST & YOUNG MONTENEGRO DOO	02-5615/2
13	EUROREV DOO	01-1247/2
14	FINEXCELLENCE DOO	05 -11150/2
15	GRANT THORNTON DOO	08 - 430/23-490/2
16	HLB MONT AUDIT DOO	05-15755/2
17	M.S.MIHALJEVIĆ DOO	30-01-06787-6
18	MV KONSALT DOO	02-10988/2
19	NORMA FIX DOO	02-3784/2
20	OMEGA DOO	02-3374/2
21	PRICEWATERHOUSE COOPERS DOO	02-2687/2
22	R&P AUDITING DOO	02-11278/2
23	RACIO-MONT DOO	02/3373/2
24	RAČUNOVODSTVO I REVIZIJA DOO	02-4130/2
25	REVIKO DOO	02-3867/2
26	DFK SPIN DOO	08-430/23-488/2
27	SFAI MONTENEGRO DOO	08 - 430/22-543/2
28	TPA AUDIT TAX & ACCOUNTING DOO	05 -18556/2
29	VM KOD DOO	02-3544/2
30	ZIREX-REVIZOR DOO	02-11355/2

IV Način odabira društava za reviziju za kontrolu

Analizom dostavljenih upitnika od strane Ministarstva finansija razvijeni su sljedeći indikatori kako bi odredili koja društva za reviziju trebaju biti kontrolisana i kojim redoslijedom:

1. Da li je dostavljen upitnik o revizorskim angažmanima;
2. Broj revizorskih angažmana društva za reviziju u odnosu na ukupan broj revizorskih angažmana svih društava u Crnoj Gori;
3. Broj revizorskih angažmana u odnosu na broj osoblja u reviziji;
4. Indikator za „naknadu po satu“;
5. Broj revizija subjekata od javnog interesa;
6. Indikator koji se odnosi na broj časova partnera u reviziji sa ukopnim časovima angažmana;
7. drugi faktori kao npr:
 - broj i vrste revizorskih mišljenja izdatih od strane društava za reviziju;
 - ostale dostupne informacije.

Takođe, prilikom odabira društava za reviziju koja će biti predmet nadzora kao krajnji faktor je korišćen vremenski faktor koji je eliminisao sva društva koja su bila obuhvaćena Planom kontrola za 2023. godinu. Vremenski faktor je uzet u obzir kako bi učestalost kontrole svih registrovanih društava za reviziju kojima je Ministarstvo izdalo dozvolu za obavljanje revizija, bila u skladu sa Zakonom i međunarodnim standardima.

Sva aktivna društva za reviziju su dostavila upitnik o opštim informacijama i upitnik o revizorskim angažmanima.

1. Broj revizorskih angažmana društava za reviziju u odnosu na ukupan broj revizorskih angažmana svih društava u Crnoj Gori

Pretpostavka je da za društva za reviziju koja su imala više revizorskih angažmana postoji i veći rizik da nijesu ispoštovana sva pravila revizorske struke. Obavljanje velikog broja angažmana potencijalno može uticati na kvalitet samog angažmana. Prosječan broj revizija koje su izvršila društva za reviziju je 19. Društva koja su izvršila više od ovog iznosa ulaze u rizičniju grupu, odnosno 12 društava je imalo više od 19 angažmana u toku godine.

2. Broj revizorskih angažmana u odnosu na broj osoblja u reviziji

Broj revizorskih angažmana koje jedan revizor može da obavi u toku godine zavisi od više različitih faktora, kao što su obim i složenost poslova, dostupnost resursa, iskustvo revizora itd.

Na osnovu analize unešenih podataka utvrđeno je da je prosječna vijednost ovog indikatora 3,17. Sva društva (njih 13) koja su imala indikator u iznosu većem od 3,17 ulaze u zonu rizika da ne mogu adekvatno odgovoriti na sve zahtjeve MSR i relevantne etičke zahtjeve, sa postojećim brojem angažovanog osoblja.

3. Indikator za „naknadu po satu“

Ovaj indikator ukazuje na to da li je bilo realno da se adekvatno sprovede revizorski angažman sa resursima koje su bili na raspolaganju. Indikator ukazuje na mogući problem ukoliko je naknada po satu ili preniska ili previsoka u odnosu na prosječnu cijenu revizije po satu (33 €). Cijena revizija po satu se dobija kao odnos naknade za reviziju i broja sati po reviziji. U obzir su uzete i specifičnosti pojedinih društava koje većinom rade revizije subjekata od javnog interesa.

4. Broj revizija subjekata od javnog interesa

S obzirom da su revizije subjekata od javnog interesa kompleksnije u odnosu na revizije drugih pravnih lica postoji veći rizik da nijesu ispoštovana sva pravila revizorske struke kod društava za reviziju kojima su klijenti bili dominantno subjekti od javnog interesa. Sva društva za reviziju (njih 6) čiji su predmet revizije dominantno bili subjekti od javnog interesa, u procentima većim od 50% ulaze u zonu rizika.

5. Indikator koji se odnosi na broj časova partnera u reviziji sa ukopnim časovima angažmana

Ovaj indikator je postavljen tako da odnos broja časova partnera u reviziji i ukupnih časova angažmana ne bi trebao da bude niži od 10%.

Prilikom analize korišćeni su i drugi faktori kao npr:

- broj i vrste revizorskih mišljenja izdatih od strane društava za reviziju;
- ostale dostupne informacije.

V Pregled društava za reviziju koja će biti predmet kontrole u 2024. godini

Nakon izvršene procjene rizika na bazi navedenih indikatora, dat je pregled društava za reviziju koja spadaju u visokorizične, srednje i niskorizične. Od 30 društava za reviziju 16 je nisko rizičnih, 9 sa srednjim rizikom i 5 društava je visokorizičnih.

Redni broj	Indikator 1	Indikator 2	Indikator 3	Indikator 4	Indikator 5	Vremenski faktor (revizija u 2023)	Ukupan rizik	Indikator za ukupan rizik
1	NO	YES	YES	NO	NO	YES	Srednji rizik	3
2	NO	YES	NO	NO	NO	YES	Nizak rizik	2
3	NO	YES	YES	YES	NO	YES	Visok rizik	4
4	NO	YES	YES	YES	NO	YES	Visok rizik	4
5	NO	NO	NO	NO	NO	YES	Nizak rizik	1
6	YES	NO	NO	NO	YES	NO	Nizak rizik	2
7	NO	YES	NO	NO	NO	YES	Nizak rizik	2
8	NO	NO	NO	NO	NO	NO	Nizak rizik	0
9	YES	NO	NO	NO	NO	YES	Nizak rizik	2
10	NO	NO	YES	NO	YES	YES	Srednji rizik	3
11	YES	YES	NO	NO	NO	YES	Srednji rizik	3
12	YES	NO	YES	NO	YES	YES	Visok rizik	4
13	YES	YES	NO	YES	NO	NO	Srednji rizik	3
14	NO	NO	NO	NO	NO	YES	Nizak rizik	1
15	NO	NO	YES	NO	NO	YES	Nizak rizik	2
16	NO	NO	NO	NO	NO	NO	Nizak rizik	0
17	NO	NO	NO	YES	NO	YES	Nizak rizik	2
18	YES	YES	NO	NO	NO	NO	Nizak rizik	2
19	NO	NO	NO	NO	NO	YES	Nizak rizik	1
20	YES	YES	NO	NO	NO	YES	Srednji rizik	3
21	YES	NO	YES	NO	YES	NO	Srednji rizik	3
22	NO	NO	YES	YES	NO	YES	Srednji rizik	3
23	YES	YES	YES	NO	NO	NO	Srednji rizik	3
24	NO	NO	NO	NO	NO	YES	Nizak rizik	1
25	YES	YES	NO	NO	NO	YES	Srednji rizik	3
26	YES	YES	YES	NO	NO	YES	Visok rizik	4
27	YES	YES	YES	NO	NO	YES	Visok rizik	4
28	NO	NO	YES	NO	NO	YES	Nizak rizik	2
29	NO	NO	NO	YES	NO	YES	Nizak rizik	2
30	NO	NO	NO	NO	NO	YES	Nizak rizik	1

Sva društva za reviziju koja su imala 2 ili manje pozitivnih indikatora svrstana su u društva sa niskim rizikom, društva sa 3 pozitivna indikatora su srednjerizična a visokorizična društva su sa 4 ili više pozitivnih indikatora.

Predlažemo da u toku 2024. godine bude sprovedeno 5 kontrola društava za reviziju koja su nakon prethodno sprovedene procjene rizika svrstana u društva sa visokim rizikom.

Takođe, napominjemo da su iz Plana kontrola društava za reviziju i ovlašćenih revizora za 2023. godinu prenešene 3 kontrole, koje će takođe biti obavljene u 2024. godini.

Treba istaći i podatak da je od druge polovine 2023. godine u Direkciji za nadzor nad revizijom bilo zaposleno samo Glavno ovlašćeno službeno lice a od februara 2024. godine još jedno ovlašćeno službeno lice.

U skladu sa kadrovskim kapacitetima smatramo da je predloženi broj kontrola i optimalan broj, kako bi se postiglo da nadzor nad radom društava za reviziju i ovlašćenih revizora bude obavljen u skladu sa zahtjevima koje propisuje Zakon o reviziji.