



Crna Gora
Državna revizorska institucija

Broj: 02-035/24-62/12
Podgorica, 21.03.2024. godine

Revizija uspjeha
USPJEŠNOST SPROVOĐENJA NADLEŽNOSTI
SAVJETA ZA REVIZIJU
konačni izvještaj



Podgorica, mart 2024. godine

Sadržaj

1. OPŠTI DIO	3
1.1. Pravni osnov za vršenje revizije	3
1.2. Razlozi za vršenje revizije	3
1.3. Predmet, obim i ograničenja revizije	4
1.4. Subjekti revizije	4
1.5. Kriterijumi revizije	5
1.6. Cilj revizije i revizorsko pitanje	5
1.7. Izvori i metodi prikupljanja informacija	6
1.8. Vrijeme vršenja revizije	6
2. NALAZI REVIZIJE	7
2.1. Aktivnosti Savjeta za reviziju	7
2.2. Organizacija i način rada Savjeta za reviziju	12
3. OCJENA, ZAKLJUČCI I PREPORUKE	14

1. OPŠTI DIO

1.1. Pravni osnov za vršenje revizije

Pravni osnov za vršenje revizije „Uspješnost sprovođenja nadležnosti Savjeta za reviziju“ sadržan je u:

- Ustavu Crne Gore, član 144 („Sl. list CG“ br. 01/07 i 38/13);
- Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji, član 4 („Sl. list RCG“ br. 28/04, 27/06, 78/06 i „Sl. list CG“ br. 17/07, 73/10, 40/11, 31/14 i 70/17);
- Godišnjem planu revizije Državne revizorske institucije za 2023. godinu, DRI br. 06-038/22-277 od 26.12.2022. godine;
- Odluci o vršenju revizije broj: 02-035/23-287/8 od 21.03.2023. godine, u sastavu: dr Branislav Radulović (rukovodilac Kolegijuma) i g. Zoran Jelić (član Kolegijuma).

Revizija će se vršiti u skladu sa:

- Poslovníkom Državne revizorske institucije („Sl. list CG“ br. 3/15);
- Uputstvom o metodologiji vršenja revizije uspjeha („Sl. list CG“, br. 45/17) i
- INTOSAI okvirom profesionalnih izjava.¹

U skladu sa čl. 144. Ustava Crne Gore², Državna revizorska institucija Crne Gore (DRI) vrši reviziju zakonitosti i uspješnosti upravljanja državnom imovinom i obavezama, budžetima i svim finansijskim poslovima čiji su izvori finansiranja javni ili nastaju korišćenjem državne imovine.

U skladu sa čl. 5. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji, Institucija kroz postupak revizije utvrđuje uspješnost ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih finansijskih transakcija, programa, projekata, korišćenje ljudskih, finansijskih i drugih resursa subjekata revizije.

1.2. Razlozi za vršenje revizije

Integracija Crne Gore u Evropsku uniju, predstavlja prioritet i na tom putu mora obezbjediti punu primjenu međunarodnih standarda u svim oblastima, uključujući eksternu i internu reviziju i najbolje prakse EU.

Zakonom o računovodstvu predviđeno je unapređenje postojeće legislative iz oblasti računovodstva, transparentniji sistem finansijskog izvještavanja i bolja kontrola finansijskih izvještaja. Zakon o reviziji razdvojen je od Zakona o računovodstvu, čime se omogućilo preciznije definisanje svih odredbi, kao i lakše praćenje usaglašenosti sa eventualnim izmjenama EU direktiva iz oblasti revizije. Predviđeno je unapređenje sistema izdavanja licenci za ovlašćene revizore i dozvola za obavljanja revizije revizorskim društvima, kao i njihovo oduzimanje. Zakonom se obavezuju ovlašćeni

¹ INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)

²“Sl. list CG”, br. 38/13

revizori i društva za reviziju na dostavljanje godišnjeg Izvještaja o transparentnosti, kojim će se lakše steći uvid u njihov rad, kapacitete i nezavisnost prilikom obavljanja revizije. **Zakonom je propisano osnivanje Savjeta za reviziju**, kao savjetodavnog tijela u oblasti revizije, dok je nadzor nad radom ovlašćenih revizora i društava za reviziju povjeren Ministarstvu finansija.

1.3. Predmet, obim i ograničenja revizije

Predmet revizije su aktivnosti koje je sprovodio Savjet za reviziju u cilju ostvarivanja nadležnosti koje su definisane Zakonom o reviziji, a od značaja su za ostvarivanje i unapređenje revizorske prakse i poboljšanje kvaliteta finansijskog izvještavanja.

Obim revizije: U postupku sprovođenja revizije izvršiće se pregled dokumentacije i informacija koje se odnose na aktivnosti Savjeta za reviziju u periodu od jula 2017. do juna 2021. godine i od februara 2023. do decembra 2023. godine.

1.4. Subjekti revizije

Subjekt revizije bio je **Savjet za reviziju**.

U skladu sa Zakonom o reviziji, a u **cilju praćenja i unaprjeđenja revizorske prakse u Crnoj Gori, ustanovljen je Savjet za reviziju Crne Gore**. Savjet za reviziju ima pet članova koje, na predlog ministra finansija, imenuje i razrješava Vlada. Članovi Savjeta za reviziju imenuju se na period od četiri godine uz mogućnost ponovnog imenovanja, najviše dva puta. Sredstva za rad Savjeta za reviziju obezbjeđuju se iz Budžeta Crne Gore.

Vlada Crne Gore, na prijedlog ministra finansija, na sjednici održanoj **30.06.2017. godine imenovala je Savjet za reviziju**.

Članicama Savjeta za reviziju je 30.06.2021. godine istekao mandat, a da nije izvršeno produženje mandata postojećim članovima, ili imenovanje novih članova, sve do 09.02.2023. godine, kada je Vlada na prijedlog ministra finansija donijela Rješenje o razrješenju Savjeta za reviziju, zbog isteka mandata i Rješenje o imenovanju Savjeta za reviziju.

U skladu sa Zakonom o reviziji, **Savjet za reviziju**: razmatra i zauzima stavove o pitanjima razvoja i unapređivanja revizorske prakse u Crnoj Gori; prati proces primjene standarda revizije; daje inicijative za odgovarajuća i blagovremena rješenja radi što efikasnije primjene standarda revizije; pruža savjete licima koja kreiraju politiku, regulatorima i državnim organima; pruža stručnu pomoć za poboljšanje kvaliteta finansijskog izvještavanja; objavljuje na svojoj internet stranici izvještaje o transparentnosti društava za reviziju, odnosno ovlašćenih revizora; daje mišljenje na godišnji plan kontrole društava za reviziju i ovlašćenih revizora koji utvrđuje Ministarstvo; daje mišljenje na program kontinuirane profesionalne edukacije ovašćenih revizora; daje mišljenje na program obuke ovlašćenih službenih lica; i vrši i druga pitanja od značaja za ostvarivanje i unapređenje revizorske prakse u Crnoj Gori.

Savjet razmatra i daje mišljenja o nacrtima i predlozima zakona i drugih propisa od značaja za reviziju.

1.5. Kriterijumi revizije

Kriterijumi revizije su uporedna mjerila koja se koriste za izradu revizorskih nalaza i donošenje zaključaka.

Kriterijumi revizije bili su:

- Savjet za reviziju razmatra i zauzima stavove o pitanjima razvoja i unapređivanja revizorske prakse u Crnoj Gori;
- Savjet za reviziju prati proces primjene standarda revizije;
- Savjet za reviziju daje inicijative za odgovarajuća i blagovremena rješenja radi što efikasnije primjene standarda revizije;
- Savjet za reviziju pruža savjete licima koja kreiraju politiku, regulatorima i državnim organima;
- Savjet za reviziju pruža stručnu pomoć za poboljšanje kvaliteta finansijskog izvještavanja;
- Savjet za reviziju objavljuje na svojoj internet stranici izvještaje o transparentnosti društava za reviziju, odnosno ovlašćenih revizora;
- Savjet za reviziju daje mišljenje na godišnji plan kontrole društava za reviziju i ovlašćenih revizora koji utvrđuje Ministarstvo;
- Savjet za reviziju daje mišljenje na program kontinuirane profesionalne edukacije ovašćenih revizora;
- Savjet za reviziju daje mišljenje na program obuke ovlašćenih službenih lica;
- Savjet razmatra i daje mišljenja o nacrtima i predlozima zakona i drugih propisa od značaja za reviziju;
- Savjet za reviziju svoje zaključke, preporuke i mišljenja objavljuje na svojoj internet stranici;
- Savjet za reviziju donosi godišnji program rada i izvještaj o radu, koji dostavlja Vladi i
- Godišnji program rada i izvještaj o radu Savjet za reviziju objavljuje na svojoj internet stranici.

1.6. Cilj revizije i revizorsko pitanje

Cilj revizije je bio ocijeniti u kojoj mjeri je Savjet za reviziju uspješno sprovodio nadležnosti koje su utvrđene Zakonom o reviziji.

U svrhu ostvarivanja postavljenog cilja revizije formulisano je **glavno revizorsko pitanje**:

Da li je Savjet za reviziju, u skladu sa nadležnostima iz čl. 37 Zakona o reviziji, uspješno sprovodio aktivnosti u cilju praćenja i unaprjeđenja revizorske prakse ?

Definisana su i **revizorska pitanja**:

1. Da li je Savjet za reviziju preduzimao odgovarajuće aktivnosti u cilju praćenja i unaprjeđenja revizorske prakse ?
2. Da li je rad Savjeta za reviziju adekvatno uređen?

1.7. Izvori i metodi prikupljanja informacija

Kao primaran izvor informacija u postupku revizije se koristila dokumentacija i informacije koje se odnose na sprovođenje aktivnosti iz nadležnosti Savjeta za reviziju. Dodatni izvor informacija predstavljali su godišnji izvještaji o radu i brojne publikacije koje se bave predmetnom problematikom, praksa zemalja regiona, Izvještaji i preporuke Evropske komisije, Svjetske Banke i MMF-a.

Metode prikupljanja informacija koje su se koristile prilikom vršenja revizije su pregled i analiza dokumentacije, intervju i drugo.

1.8. Vrijeme vršenja revizije

Predmetna revizija je izvršena u periodu januar – decembar 2023. godine.

Reviziju je sproveo revizorski tim DRI u sastavu:

- Blažo Savković, državni revizor – načelnik u Sektoru II i
- Lidija Matović, državna revizorka.

2. NALAZI REVIZIJE

U ovom poglavlju predstavljene su nalazi revizije koji se odnose na glavno revizorsko pitanje tj. aktivnosti koje je sprovodio Savjet za reviziju u cilju ostvarivanja nadležnosti koje su definisane u Zakonu o reviziji, a od značaja su za ostvarivanje i unapređenje revizorske prakse i poboljšanje kvaliteta finansijskog izvještavanja.

2.1. Aktivnosti Savjeta za reviziju

Savjet za reviziju je u periodu od jula 2017. do juna 2021. godine održao 28 sjednica, i to: sedam sjednica u periodu jul 2017. godine - jun 2018. godine; devet sjednica u periodu jul 2018. godine - decembar 2019. godine i dvanaest sjednica u periodu januar 2020. godine - jul 2021. godine. Za navedeni period, **Savjet je sačinio tri izvještaja o radu**, i to: Izvještaj o radu Savjeta za reviziju za period jul 2017 - jun 2018. godine, Izvještaj o radu Savjeta za reviziju za period jul 2018. - decembar 2019. godine i Izvještaj o radu Savjeta za reviziju za period januar 2020. - jun 2021. godine.

Nakon pauze u radu Savjeta za reviziju (usljed isteka mandata i neimenovanja novog saziva) od juna 2021. godine do februara 2023. godine, **Savjet je počeo sa radom u novom sazivu 09.02.2023. godine.**

Savjet za reviziju je u periodu od februara 2023. do kraja 2023. godine održao pet sjednica.

2.1.1. Razvoj i unapređivanje revizorske prakse u Crnoj Gori

Prema podacima iz Izvještaja o radu Savjeta u **periodu jul 2017. - jun 2018. godine** razmatrana su pitanja koja se odnose na pružanje dodatnih usluga od strane društava za reviziju i primjene čl. 29 Zakona o reviziji.

Dodatne usluge koje društva za reviziju, odnosno ovlašćeni revizori, pored usluga revizije, mogu da pružaju svojim klijentima

S obzirom da je u skladu sa članom 20 stav 2 Zakona o reviziji („Sl. list CG“, br. 001/17) propisano da društva za reviziju ili ovlašćeni revizor ne smiju da obavljaju reviziju u pravnim licima kojima pružaju konsultantske usluge (usluge iz oblasti finansija i računovodstva, usluge finansijskih analiza i kontrola, poreskog i drugog poslovnog savjetovanja, usluge procjene vrijednosti privrednog društva, imovine i obaveza, izrade i ekonomske ocjene investicionih projekata), za poslovnu godinu u kojoj su te usluge pružali, **Savjet za reviziju je zauzeo stav** da ostale usluge koje nijesu navedene u članu 20 Zakona o reviziji, društva za reviziju, odnosno ovlašćeni revizori mogu da pružaju pravnom licu kod kojeg obavljaju reviziju, samo ukoliko pružanje takvih usluga ne bi ugrozilo nezavisnost ovlašćenog revizora, odnosno društva za reviziju i ne bi bilo u suprotnosti sa Kodeksom etike za profesionalne računovođe, odnosno Međunarodnim standardima revizije.

Primjena člana 29 stav 4 Zakona o reviziji

Član 29 stav 4 Zakona o reviziji propisuje: „Društva za reviziju i ovlašćeni revizori dužni su da najkasnije svake sedme godine od početka obavljanja revizije finansijskih izvještaja kod istog pravnog lica izvrše zamjenu ovlašćenog revizora potpisnika izvještaja o reviziji, odnosno glavnog partnera za reviziju, ako posebnim zakonom nije drukčije uređeno.” U skladu sa navedenim **Savjet za reviziju je zauzeo stav** da član 29 stav 4 Zakona o reviziji treba primjeniti na revizije koje su ugovorene nakon stupanja na snagu Zakona o reviziji, odnosno da period od sedam godina ne obuhvata revizije koje su vršene po ranije važećem zakonu.

Nalaz

Prema podacima iz izvještaja o radu Savjeta za reviziju, Savjet za reviziju je u periodu od jula 2017. do juna 2018. g. zauzeo dva stava o pitanjima razvoja i unapređivanja revizorske prakse u Crnoj Gori i to vezano za primjenu **Zakona o reviziji** (čl. 20 stav 2 i čl. 29 stav 4), i iste u okviru Izvještaja o radu objavio na svojoj internet stranici. Međutim, Savjet za reviziju navedene stavove nije usvojio u formi zaključka, mišljenja ili preporuke i kao takve objavio na svojoj internet starnici.

U periodu od juna 2018. do juna 2021. godine Savjet nije zauzimao stavove i donosio zaključke, mišljenja ili preporuke vezano za razvoj i unapređivanje revizorske prakse.

2.1.2. Primjene standarda revizije

Prema podacima iz Izvještaja o radu Savjeta u **periodu od jul 2017. do juna 2021. godine**, Savjet je donio zaključke vezano za dostupnost informacija o MRS, MSFI i MSR i primjenu međunarodnih standarda revizije.

Dostupnost informacija o MRS, MSFI i MSR

Savjet za reviziju je zaključio da nedostupnost informacija o Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (MSFI) i Međunarodnim standardima revizije (MSR), koji su u primjeni u Crnoj Gori **može negativno uticati na postupak revizije**. Sa tim u vezi je zaključeno da je Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore, shodno članu 2 Uredbe o povjeravanju poslova organa državne uprave nadležnog za poslove računovodstva i revizije ("Sl. list RCG, br. 044/07, Sl. list CG", br. 033/10) u obavezi da na svojoj internet stranici objavi informaciju, ili na drugi način obavijestite zainteresovane, koji MRS/MSFI i MSR su u primjeni i od kog datuma. Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore je postupio u skladu sa navedenim zahtjevom i na svojoj internet stranici objavio informaciju vezanu za primjenu MRS/MSFI i MSR.

Primjena međunarodnih standarda revizije

Savjet za reviziju prati proces primjene standarda kroz analizu izvještaja o obavljenim kontrolama koji priprema Ministarstvo u postupku inspekcijskog nadzora, odnosno kroz analizu izvještaja o transparentnosti koji dostavljaju društva za reviziju, kao i na osnovu informacijama koje su društva za reviziju dostavljaju kroz upitnik za društva za reviziju koji priprema Ministarstvo.

Analizom izvještaja o transparentnosti, odnosno na osnovu informacija koje su društva za reviziju dostavila kroz upitnik, koje dostavljaju društva za reviziju, **može se zaključiti** da društva za reviziju primjenjuju međunarodne standarde revizije, kao i da **postoji prostor za unapređenje, posebno u dijelu koji se odnosi na primjenu Međunarodnog standarda kontrole kvaliteta, jačanje kapaciteta revizije i stručno usavršavanje revizora.**

Nalaz

Savjet za reviziju je u periodu od jula 2017. do juna 2021. g. pratio proces primjene standarda revizije kroz analizu izvještaja o transparentnosti i upitnike koje dostavljaju društva za reviziju kao i kroz analizu izvještaja o obavljenim kontrolama koji priprema Ministarstvo finansija. Savjet za reviziju je u Izvještajima o radu naveo da **se može zaključiti** da društva za reviziju primjenjuju međunarodne standarde revizije, kao i da **postoji prostor za unapređenje, posebno u dijelu koji se odnosi na primjenu Međunarodnog standarda kontrole kvaliteta, jačanje kapaciteta revizije i stručno usavršavanje revizora.** Međutim, Savjet za reviziju na osnovu navedenih zaključaka nije dao konkretne preporuke ili mišljenje kako se može unaprijediti primjena standarda revizije u Crnoj Gori.

2.1.3. Kvalitet finansijskog izvještavanja

Prema podacima iz Izvještaja o radu Savjeta u **periodu jul 2017. - jun 2021. godine**, Savjet je dao preporuke za unapređenje nacrtu Pravilnika o sadržini i formi obrazaca finansijskih iskaza za privredna društva i druga pravna lica, kao i nacrt Pravilnika o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva i druga pravna lica i komentare i sugestije na predlog Zakona o računovodstvu.

Pravilnik o sadržini i formi obrazaca finansijskih iskaza za privredna društva i druga pravna lica, kao i nacrt Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva i druga pravna lica

Savjet za reviziju je u više navrata razmatrao nacrt Pravilnika o sadržini i formi obrazaca finansijskih iskaza za privredna društva i druga pravna lica, kao i nacrt Pravilnika o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva i druga pravna lica. U skladu sa navedenim **Savjet je dostavio preporuke za unaprjeđenje nacrtu navedenih Pravilnika.** Preporuke su se odnosile na usaglašavanje teksta navedenih Pravilnika sa relevantnim Direktivama EU, odnosno obavezom korigovanja člana 1, člana 5 i dr. članova predloženog nacrtu Pravilnika o

sadržini i formi obrazaca finansijskih iskaza za privredna društva i druga pravna lica, jer nacrt Pravilnika uvodi dodatni finansijski izvještaj „Iskaz o ukupnom (sveobuhvatnom) rezultatu“ koji nije propisan članom 2 Zakona o računovodstvu (Sl. list CG br. 052/16). Pravilnik o sadržini i formi obrazaca finansijskih iskaza za privredna društva i druga pravna lica i Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva i druga pravna lica su objavljeni u "Službenom list Crne Gore", br. 011/20 od 06.03.2020. godine.

Zakon o računovodstvu

S obzirom da, u skladu sa članom 37 Zakona o reviziji, Savjet razmatra i daje mišljenja o nacrtima i predlozima zakona i drugih propisa od značaja za reviziju, **Savjet je u periodu izrade predloga Zakona o računovodstvu dao komentare i sugestije** koje su uzete u obzir prilikom izrade ovog akta. Predlog Zakona o računovodstvu je usaglašen sa relevantnim Direktivama EU i dobio je pozitivno mišljenje od strane eksperata Evropske komisije. Nakon što je Ministarstvo finansija informisano od strane EK da nemaju daljih komentara na nacrt Zakona o računovodstvu pokrenuta je procedura za razmatranje i usvajanje Predloga Zakona o računovodstvu od strane Vlade Crne Gore.

Nalaz

Prema podacima iz izvještaja o radu, Savjet je u periodu izrade predloga Zakona o računovodstvu dao komentare i sugestije koje su uzete u obzir prilikom izrade ovog akta.

Savjet za reviziju je u periodu od jula 2017. do juna 2021. g. razmatrao nacrt Pravilnika o sadržini i formi obrazaca finansijskih iskaza za privredna društva i druga pravna lica i Pravilnika o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva i druga pravna lica i dao preporuke za unaprjeđenje nacrta navedenih Pravilnika. Navedeni pravilnici su objavljeni u "Sl. list CG", br. 011/20 od 06.03.2020. g., što se konstatuje u Izvještaju o radu Savjeta za reviziju.

2.1.4. Izvještaji o transparentnosti društava za reviziju, odnosno ovlašćenih revizora

Društvo za reviziju odnosno, ovlašćeni revizor, koji vrše reviziju pravnih lica iz člana 29 Zakona o reviziji, dužni su da do 31. marta tekuće za prethodnu godinu, Savjetu za reviziju dostave izvještaj o transparentnosti radi objavljivanja na internet stranici Savjeta za reviziju.

Prema podacima iz izvještaja o radu Savjeta za reviziju, društava za reviziju su dostavili 27 izvještaja o transparentnosti za 2017. g., 29 izvještaja o transparentnosti za 2018. g. i ukupno je 27 izvještaja o transparentnosti za 2019. i 2020. g. U toku 2023. godine na internet stranici Savjeta za reviziju objavljeno je 26 izvještaja o transparentnosti za 2022. godinu.

Izvještaji o transparentnosti su objavljeni na internet stranici Savjeta za reviziju.

2.1.5. Kontrola društava za reviziju i ovlaštenih revizora

U skladu sa čl. 42 Zakona o reviziji Ministarstvo finansija je organ nadležan za nadzor rada društava za reviziju i ovlaštenih revizora. U okviru Direktorata za centralnu harmonizaciju Ministarstva finansija uspostavljena je **Direkcija za nadzor nad revizijom**, koja je nadležna za nadzor nad radom društava za reviziju, odnosno ovlaštenih revizora.

Kontrola se sprovodi na objektivan način i po postupku koji isključuje sukob interesa između ovlaštenog službenog lica i društva za reviziju, odnosno ovlaštenog 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. Ministarstvo donosi godišnji plan kontrole društava za reviziju odnosno ovlaštenih revizora i dostavlja Savjetu za reviziju na mišljenje.

Ministarstvo finansija je informisalo Savjet za reviziju u nekoliko navrata o aktivnostima na uspostavljanju inspekcijskog nadzora nad radom ovlaštenih revizora i društava za reviziju i aktivnostima na popunjavanju radnih mjesta za ovlaštena službena lica. Postupak zapošljavanja inspektora započet je u novembru 2017. godine.

Ministarstvo finansija je iniciralo saradnju sa Centrom za reformu finansijskog izvještavanja (CFRR) Svjetske banke u pogledu za edukacije ovlaštenih službenih lica koja će vršiti nadzor rada ovlaštenih revizora, odnosno društava za reviziju. Cilj ove saradnje je sprovođenje prve kontrole ovlaštenih službenih lica uz nadzor već iskusnih kontrolora iz tima CFRR-a.

Da bi se ovlaštena službena lica i društva za reviziju pripremila za nadzor, Ministarstvo je, uz pomoć projekta „Uspostavljanje efikasnog nadzora nad radom revizije“ IDF fonda Svjetske banke pripremio: Uputstvo i smjernice za minimalno potrebnu revizijsku metodologiju i radne papire i Metodologiju i uputstva za ovlaštena službena lica koja se bave nadzorom. U cilju pripreme za donošenje godišnjeg plana nadzora, Ministarstvo je pripremio upitnik za društva za reviziju, odnosno ovlaštene revizore. Svrha upitnika je prikupljanje preliminarnih informacija o ovlaštenim revizorima i društvima za reviziju, unutrašnjoj organizaciji društava za reviziju, njihovom odnosu sa drugim revizorima, pojedinačnim revizorskim angažmanima i analizi rizika, koje će biti korišćene kao polazna osnova za planiranje vršenja nadzora nad radom društava za reviziju i ovlaštenih revizora.

Ministarstvo finansija je usvojilo Plan kontrole društava za reviziju i ovlaštenih revizora za 2020. godinu kao i Plan kontrole društava za reviziju i ovlaštenih revizora za 2021. godinu i redovno informisalo Savjet za reviziju o aktivnostima vezanim za nadzor nad radom ovlaštenih revizora i društava za reviziju kao i aktivnostima na popunjavanju radnih mjesta za ovlaštena službena lica.

Savjet za reviziju je razmotrio Plan kontrole društava za reviziju i ovlaštenih revizora za 2020. godinu i Plan kontrole društava za reviziju i ovlaštenih revizora za 2021. godinu koje utvrđuje Ministarstvo i **dao mišljenja u skladu sa Zakonom o reviziji**.

Na sjednici Savjeta za reviziju koja je održana **27.02.2023.** godine, Savjet je zaključio da je potrebno uputiti inicijativu prema Ministarstvu finansija za urgentno rešavanje pitanja nefunkcionalnosti Direkcije za nadzor nad revizijom i u što hitnijem roku pokrenu procedure za popunjavanje upražnjenih radnih mjesta. Predsjednik Savjeta je informisao članove da je procedura popunjavanja upražnjenih radnih mjesta u Direkciji za nadzor nad revizijom već započela. Prema podacima iz zapisnika o II sjednici Savjeta održanoj 03.04.2023. godine, shodno zaključcima sa prethodne sjednice Savjeta za reviziju, generalni direktor je uputio zahtjev prema ministru za privremeno raspoređivanje jednog izvršioca iz Odjeljenja za unutrašnju reviziju i shodno tome je raspoređeno ovlašćeno službeno lice I u Direkciji za nadzor nad revizijom. Raspoređivanjem ovog službenika su se stekli uslovi da direkcija započne svoje funkcionisanje tako da su preduzete određene aktivnosti u tom pogledu. Na sjednici Savjeta koja je održana 29.05.2023. godine, članovi Savjeta su se upoznali i usvojili Plan kontrola društava za reviziju za 2023. godinu. Na bazi usvojenog Plana Direkcija za nadzor nad revizijom je sprovodila kontrole tokom 2023. godine.

2.1.6. Mišljenje na program kontinuirane profesionalne edukacije ovašćenih revizora

Prema podacima iz izvještaja o radu Savjeta za reviziju za period od jula 2017. do juna 2021. godine, **Savjet nije davao mišljenje na program kontinuirane profesionalne edukacije ovlašćenih revizora.**

2.1.7. Mišljenje na program obuke ovlašćenih službenih lica

Prema podacima iz izvještaja o radu Savjeta za reviziju za period od jula 2017. do juna 2021. godine, **Savjet za reviziju nije davao mišljenje na program obuke ovlašćenih službenih lica.**

2.2. Organizacija i način rada Savjeta za reviziju

U skladu sa čl. 38 **Zakona o reviziji**, Savjet za reviziju ima obavezu da donosi **godišnji program rada i izvještaj o radu, koji dostavlja Vladi.** Savjet je obavezan da **godišnji program rada i izvještaj o radu objavljuje na svojoj internet stranici.** Takođe, Savjet za reviziju ima obavezu da svoje **zaključke, preporuke i mišljenja** objavljuje na svojoj internet stranici.

Organizacija i način rada i druga pitanja od značaja za rad Savjeta za reviziju uređena su **Poslovníkom o radu Savjeta za reviziju.** Savjet je na sjednici održanoj 10. novembra 2017. g. donio Poslovnik o radu. U skladu sa čl. 5 Poslovnika, predsjednik Savjeta rukovodi radom Savjeta, saziva sjednice Savjeta, koordinira saradnju Savjeta sa Vladom Crne Gore i drugim nadležnim državnim organima u ostvarivanju nadležnosti Savjeta, stara se o primjeni Poslovnika o radu Savjeta i drugih akata Savjeta. U skladu sa poslovnikom Savjet radi i odlučuje na sjednici. U skladu sa čl. 22 Poslovnika

o radu Savjeta na sjednici se vodi zapisnik koji između ostalog sadrži usvojena mišljenja, zaključke i predloge po tačkama dnevnog reda.

Sredstva za rad Savjeta obezbjeđuju se u Budžetu Crne Gore. Član Savjeta za svoj rad prima mjesečnu nadoknadu. Za period od jula 2017. g. do juna 2021. g. određena je mjesečna naknada za predsjednicu Savjeta u neto iznosu od 300,00€ i za članice Savjeta u neto iznosu od 200,00€. Članica Savjeta Katarina Bulatović, dala je Izjavu o odricanju naknade za rad po osnovu članstva u Savjetu.

Savjet za reviziju za period od juna 2017. g. do jula 2021. g. je, prema podacima iz zapisnika sa sjednice, usvojio plan aktivnosti za 2019. godinu. Navedeni dokument nije dostavljen državnom revizoru.

Savjet za reviziju je donio programe rada za 2023. i 2024. godinu, ali isti nijesu objavljeni na internet stranici. U navedenim programima rada kao aktivnosti koje će Savjet za reviziju sprovoditi navode se uglavnom nadležnosti iz čl. 37 Zakona o reviziji. Konkretno aktivnosti koje su predviđene se odnose na razmatranje, sagledavanje i ocjenu Zakona o reviziji i Zakona o računovodstvu i ostvarivanje saradnje sa savjetima za reviziju odnosno tijelima za nadzor nad revizijom u zemljama regiona ali i EU članicama.

Nalaz

Savjet za reviziju za period od jula 2017. g. do juna 2021. g. **nije donosio godišnji program rada i isti nije objavljiavao na internet stranici.**

Savjet za reviziju je za 2023. i 2024. g. donio programe rada, ali ih nije objavio na internet stranici. U programima rada kao aktivnosti koje će Savjet za reviziju sprovoditi navode se uglavnom nadležnosti iz čl. 37 Zakona o reviziji.

Savjet za reviziju je za period od jula 2017. g. do juna 2021. godine sačinio tri izvještaja o radu, i to: Izvještaj o radu Savjeta za reviziju za period jul 2017 - jun 2018. godine, Izvještaj o radu Savjeta za reviziju za period jul 2018. - decembar 2019. godine i Izvještaj o radu Savjeta za reviziju za period januar 2020. - jun 2021. godine. Navedeni izvještaji su objavljeni na internet stranici Savjeta.

Nalaz

Izvještaji o radu koje je Savjet za reviziju objavio na internet stranici sadrže informacije o stavovima i zaključcima u odnosu na određena pitanja. Savjet za reviziju, do okončanja revizije (15.02.2024. g.) **nije objavio Izvještaj o radu za 2023. g. na svojoj internet stranici.**

Savjet za reviziju **nije zaključke, preporuke i mišljenja objavljiavao na internet stranici.**

3. OCJENA, ZAKLJUČCI I PREPORUKE

Na bazi sprovedene revizije i utvrđenog činjeničnog stanja, a u skladu sa čl. 44 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji i čl. 45 Poslovnika Državne revizorske institucije, nadležni Kolegijum DRI u sastavu: **dr Branislav Radulović** (rukovodilac Kolegijuma) i **g. Zoran Jelić** (član Kolegijuma), na sjednici održanoj 21.03.2024. godine usvojio je:

KONAČNI IZVJEŠTAJ

o reviziji uspjeha

„Uspješnost sprovođenja nadležnosti Savjeta za reviziju”

Zakonom o reviziji³, u cilju praćenja i unapređenja revizorske prakse, propisano je **formiranje Savjeta za reviziju**.

Savjet za reviziju ima pet članova koje, na predlog ministra finansija, imenuje (na period od četiri godine) i razrješava Vlada Crne Gore.

U periodu obuhvaćenom revizijom (od jula 2017. zaključno sa decembrom 2023. g.) Savjet za reviziju od juna 2021. do februara 2023. godine **nije bio funkcionalan**, jer Vlada Crne Gore nije imenovala novi Savjet, nakon što je postojećem istekao mandat.

Vlada Crne Gore je na sjednici 09.02.2023. godine imenovala novi saziv Savjeta za reviziju.

Cilj revizije koju je sprovela DRI bio je da ocijeni u kojoj mjeri je Savjet za reviziju **uspješno sprovodio nadležnosti** koje su utvrđene Zakonom o reviziji. **Državna revizorska institucija (DRI) je ocijenila da sprovođenje nadležnosti Savjeta za reviziju, u kontrolisanom periodu nije bilo u dovoljnoj mjeri uspješno.**

Savjet za reviziju u kontrolisanom periodu **nije planirao sprovođenje svojih nadležnosti na način koji omogućava ocjenu realizacije ciljeva** koje je imao namjeru ostvariti u oblasti unapređenja revizorske prakse.

Savjet za reviziju je davao mišljenja o propisima iz oblasti revizije i računovodstva, objavljivao izvještaje o transparentnosti i davao mišljenje na godišnji plan kontrole društava za reviziju koji donosi Ministarstvo finansija. Međutim, Savjet za reviziju **nije davao konkretne preporuke i mišljenja kako unaprijediti primjenu međunarodnih standarda revizije**, iako je zaključio da postoji prostor za unapređenje. Takođe, Savjet se **nije bavio pitanjem kontinuirane profesionalne edukacije ovašćenih revizora**, iako je zaključio da postoji prostor za unapređenje stručnog usavršavanja revizora.

³ Čl. 36 Zakona o reviziji (“Sl. list CG 01/17)

Na osnovu sprovedene revizije, a u cilju uspješnijeg sprovođenja nadležnosti Savjeta za reviziju, Državna revizorska institucija izdaje sljedeće:

ZAKLJUČKE I PREPORUKE

1. Razvoj i unapređivanje revizorske prakse

Zaključak

Prema podacima iz izvještaja o radu Savjet za reviziju je u periodu od jula 2017. do juna 2021. g. zauzeo **два stava** o pitanjima razvoja i unapređivanja revizorske prakse u Crnoj Gori i to vezano za primjenu **Zakona o reviziji** (čl. 20 stav 2 i čl. 29 stav 4), i iste u okviru Izvještaja o radu objavio na svojoj internet stranici. Međutim, Savjet za reviziju navedene stavove **nije usvojio** u formi zaključka, mišljenja ili preporuke i kao takve objavio na svojoj internet stranici⁴.

U periodu od juna 2018. do juna 2021. godine Savjet **nije zauzimao stavove i objavljivao zaključke, mišljenja ili preporuke** vezano za razvoj i unapređivanje revizorske prakse.

U 2023. godini Savjet za reviziju **nije objavljivao zaključke, preporuke ili mišljenja koja se odnose na razvoj i unapređivanje revizorske prakse** u Crnoj Gori.

Preporuka U1

Savjet za reviziju treba, da u cilju uspješnog ostvarivanja svoje osnovne funkcije, preduzima aktivnosti **identifikacije pitanja koja se tiču razvoja i unapređenja revizorske prakse**, u odnosu na koja može dati doprinos kroz **zauzimanje stavova odnosno formulisanje konkretnih zaključaka, mišljenja i preporuka**, shodno svojoj zakonskoj nadležnosti.

2. Praćenje procesa primjena standarda revizije

Zaključak

Savjet za reviziju je u periodu od jula 2017. do juna 2021. g pratio proces primjene standarda revizije kroz analizu izvještaja o transparentnosti i upitnike koje dostavljaju društva za reviziju kao i kroz analizu izvještaja o obavljenim kontrolama koji priprema Ministarstvo finansija. **Savjet za reviziju je** u Izvještajima o radu **naveo da se može zaključiti** da društva za reviziju primjenjuju međunarodne standarde revizije, kao i da postoji prostor za unapređenje, posebno u dijelu koji se odnosi na primjenu Međunarodnog standarda kontrole kvaliteta, jačanje kapaciteta revizije i stručno usavršavanje revizora. Međutim, **Savjet za reviziju na osnovu navedenih zaključaka nije dao konkretne preporuke ili mišljenje kako se može unaprijediti primjena standarda revizije u Crnoj Gori.**

⁴ Čl. 38 stav 2 Zakona o reviziji ("Sl. list CG 01/17)

Preporuka U2

Savjet za reviziju treba da, nakon što je **identifikovao da postoji prostor za unapređenje** primjene standarda revizije, **kroz formulisanje konkretnih zaključaka, preporuka ili mišljenja** ukaže kako unaprijediti primjenu standarda revizije i iste blagovremeno objavi.

3. Mišljenja o nacrtima i predlozima zakona i drugih propisa

Zaključak

Prema podacima iz izvještaja o radu, Savjet je u periodu izrade predloga Zakona o računovodstvu dao komentare i sugestije koje su uzete u obzir prilikom izrade ovog akta.

Savjet za reviziju je u periodu od jul 2017. do juna 2021. g. razmatrao nacрте Pravilnika o sadržini i formi obrazaca finansijskih iskaza za privredna društva i druga pravna lica i Pravilnika o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva i druga pravna lica i dao preporuke za unaprjeđenje nacrta navedenih Pravilnika. Navedeni pravilnici su objavljeni u "Sl. list CG", br. 011/20 od 06.03.2020. g., što se konstatuje u Izvještaju o radu Savjeta za reviziju.

U 2023. godini Savjet za reviziju je, prema podacima iz zapisnika sa sjednica, identifikovao potrebu izmjena Zakona o reviziji i Zakona o računovodstvu, ali povodom istog **nije donosio mišljenja ili preporuke.**

Preporuka U3

Preporučuje se Savjetu za reviziju da, nakon što je **identifikovao⁵ da postoji potreba izmjene i dopune Zakona o reviziji i Zakona o računovodstva** nadležnom Ministarstvu **uputi mišljenje sa konkretnim preporukama** u cilju izmjena i dopuna navedenih zakona.

4. Kontinuirana profesionalna edukacija i obuka

Zaključak

Savjet za reviziju **nije davao mišljenje** na program kontinuirane profesionalne edukacije ovlašćenih revizora i na program obuke ovlašćenih službenih lica. Savjet za reviziju **nije razmatrao pitanja** vezano za navedene programe, iako je zaključio da postoji prostor za unapređenje stručnog usavršavanja revizora.

Preporuka U4

Savjet za reviziju, u cilju uspješnog ostvarivanja svojih nadležnosti, treba da **daje mišljenje** na program kontinuirane profesionalne edukacije ovlašćenih revizora i na program obuke ovlašćenih službenih lica.

Savjet za reviziju, za slučaj da programi obuke i edukacije od ovlašćenog subjekta **nijesu sačinjeni ili nijesu dostupni**, treba da djeluje proaktivno i istom ukaže na tu činjenicu, **zatraži njihovo sačinjavanje ili dostavljanje** i shodno svojoj zakonskoj obavezi, **izradi mišljenje** na program kontinuirane profesionalne edukacije ovlašćenih revizora.

⁵ Zapisnički konstatovano na sjednicama Saveta za reviziju

5. Organizacija i način rada Savjeta za reviziju

Zaključak

Savjet za reviziju za period od jula 2017. g. do juna 2021. g. **nije donosio godišnji program rada.**

Savjet za reviziju je za 2023. i 2024. g. **donio programe rada.** U programima rada kao aktivnosti koje će Savjet za reviziju sprovođiti navode se uglavnom nadležnosti iz čl. 37 Zakona o reviziji.

Preporuka U5

Savjet za reviziju treba da prilikom **donošenja programa rada**, na osnovu identifikovanih problema odnosno oblasti u kojima postoji prostor za unapređenje, **odredi prioritete i postavi jasne ciljeve** čija realizacija treba da doprinese **unapređenju revizorske prakse**, kao i da definiše aktivnosti za realizaciju postavljenih ciljeva.

Zaključak

Izveštaji o radu koje je Savjet za reviziju objavio na internet stranici sadrže informacije o stavovima i zaključcima u odnosu na određena pitanja. Međutim, izveštaji **ne sadrže podatke** u kojoj mjeri je Savjet realizovao aktivnosti, odnosno ciljeve koje je planirao da ostvari u oblasti unapređenja revizorske prakse.

Preporuka U6

Savjet za reviziju treba da, kroz godišnje izvještaje o radu koji dostavlja Vladi, **vrši ocjenu u kojoj mjeri su realizovane planirane aktivnosti i ostvareni postavljeni ciljevi.**

Zaključak

Savjet za reviziju za period od jula 2017. g. do juna 2021. g. nije donosio godišnji program rada i isti **nije objavljuvao na internet stranici.**

Savjet za reviziju je za 2023. i 2024. g. **donio programe rada, ali ih nije objavio na internet stranici.**

Savjet za reviziju, do okončanja predmetne revizije (27.02.2024.g.) **nije objavio Izveštaj o radu** za 2023. g. na svojoj internet stranici.

Preporuka U7

Savjet za reviziju treba da programe i godišnje izvještaje o radu blagovremeno **objavljuje na svojoj internet stranici.**

Zaključak

Savjet za reviziju **nije**, shodo zakonskoj obavezi, **zaključke, preporuke i mišljenja objavljivao na internet stranici**, već kroz godišnje izvještaje o radu koji sadrže informacije o zauzetim stavovima i donesenim zaključcima.

Preporuka U8

Savjet za reviziju treba da, u **cilju povećanja transparentnosti i efekata aktivnosti** koje preduzima i cilju unapređenja revizorske prakse, formulisane i usvojene zaključke, preporuke i mišljenja, blagovremeno (po održanim sjednicama) objavljuje na svojoj internet stranici.

Savjet za reviziju treba da **pitanja utvrđenja rokova** za dostavljanje svojih dokumenata i objavljivanja stavova, zaključaka i mišljenja **preciznije uredi kroz svoj interni poslovnik o radu**⁶.

Nadležni Kolegijum DRI utvrdio je da karakter nalaza u predmetnoj reviziji nalaže da:

- **se predmetni nalaz dostavi Ministarstvu finansija;**
- **subjekt revizije**, u skladu sa čl. 15 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji,
 - dostavi do 22.04.2024. godine Akcioni plan o realizaciji preporuka;
 - dostavi DRI do 22.09.2024 godine Izvještaj o preduzetim radnjama po izrađenim i dostavljenim preporukama.

Podgorica, 21.03.2024. godine

Rukovodilac Kolegijuma DRI
dr Branislav Radulović
Senator DRI

⁶ Čl. 38 stav 5 Zakona o reviziji ("Sl. list CG 01/17)