

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Mari Usin

**AVALIKU SEKTORI RAAMATUPIDAMISE
AASTAARUANNETE AUDITI HANGETE KRITEERIUMID
AUDIITORETTEVÕTJALE**

Lõputöö

Õppekava MAJANDUSARVESTUS JA ETTEVÕTLUSE JUHTIMINE,
peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Ester Vahtre, *EMBA*

Tallinn 2020

Deklareerin, et olen koostanud lõputöö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 8 680 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Mari Usin

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 113724BDMR

Üliõpilase e-posti aadress: mari.usin.001@gmail.com

Juhendaja: Ester Vahtre, *EMBA*:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	2
TERMINID.....	4
SISSEJUHATUS	7
1. AVALIKU SEKTORI FINANTSARUANDLUS JA AUDIT.....	9
1.1. Avaliku ja erasektori finantsaruannete erisused	9
1.2. Hanke korraldamise ja läbiviimise etapid	11
1.3. Audiitorteenuse osutamine riigihankes osalevale hankijale	19
2. AUDIITORTEENUSE RIIGIHANGETE HINDAMISKRITEERIUMITE ANALÜÜS.....	23
2.1. Metoodika ja kasutatavate andmete kirjeldus.....	23
2.2. Uurimustulemused ja nende analüüs	25
2.3. Järeldused ja ettepanekud	37
KOKKUVÕTE	40
SUMMARY	43
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	46
LISAD	50
Lisa 1. Riigi osalusega äriühingute valim	50
Lisa 2. Riigi osalusega sihtasutuste valim.....	51
Lisa 3. Autori koostatud intervjuu küsimustik	52
Lisa 4. Kert Kaljula vastused.....	54
Lisa 5. Malle Peedo vastused	59
Lisa 6. Henry Tiidu ja Aivar Urm vastused.....	64
Lisa 7. Britt-Marie Kutser vastused.....	67
Lisa 4. Lihtlitsents	72

LÜHIKOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärk on hinnata, millised on riigi osalusega äriühingute ning sihtasutuste korraldatud riigihanke hindamiskriteeriumid avaliku sektori raamatupidamise aastaaruannete auditeerimisteenuse tellimisel ning tuua välja kehtestatud hindamiskriteeriumite tugevused ja puudused. Lisaks esitada soovitused ja ettepanekud, milliseid hindamiskriteeriume avaliku sektori raamatupidamise aastaaruannete auditeerimisteenuse hankimisel võiks kasutada. Autor on seadnud tööle kolm uurimisprobleemi:

- a. avaliku sektori hankija eelistab kasutada majanduslikult soodsaima pakkumuse hindamiskriteeriumina ainult madalaimat hinda;
- b. avaliku sektori hankija kasutab finantsauditi hanke hindamisel kriteeriumeid, mis ei pruugi igakordselt tagada kvaliteetset teenust (hindamiskriteeriumid pole seotud hangitava objektiga);
- c. avaliku sektori hankija kasutab pakkumuse hindamisel madalama hinna kriteeriumi osas oluliselt kõrgemat osakaalu kui teiste väärtuspõhiste kriteeriumite hindamisel.

Saavutamaks püstitatud eesmärged ja lahendamaks uurimisprobleeme, analüüsis autor riigihangete registris avalikustatud teostatud ja täitmisel olevate finantsauditi hangete hindamiskriteeriumeid. Kokku analüüsiti 58 avalikustatud riigi osalusega äriühingu ja sihtasutuse finantsauditi teenuse hankeid, kokku 25 erineva riigi osalusega äriühingu ja sihtasutuse osas. Lisaks viidi läbi intervjuud nii riigi osalusega äriühingute ning sihtasutuste hanke korraldamise eest vastutavate töötajatega kui ka hangetes osaleva pakkujaga.

Uurimuse tulemusena selgus, et avaliku sektori hankija eelistab raamatupidamise aastaaruannete auditeerimisteenuse hankel majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmiseks kasutada peamiselt vaid pakkumuse kulu kriteeriumit. Tulenevalt riigihangete võrdlemisi kõrgetest piirmääradest, teostatakse suur osa auditeerimisteenuse hanked lihtsustatud korras. Hanked ei lähe läbi riigihangete registri ning hankijal on võimalus pakkujaid valida. Positiivse ajaoluna selgus, et varasemalt kasutatavatest hindamiskriteeriumitest audiitorteenuse hankel oli auditi meeskonna pädevus ja valdkonna kogemus kõige laialdasemalt kasutatav väärtuspõhine hindamiskriteerium. Ilmnes, et avaliku sektori hankijad määravad pakkumuse hinnale oluliselt kõrgema osakaalu kui

teistele väärtuspõhiste kriteeriumitele. Seetõttu võidab pakkumuse pakkuja, kes on teinud väikseima maksusega pakkumuse, olenemata teistest hinnatavatest kriteeriumitest.

Võtmesõnad: avaliku sektori hankija, pakkuja, audit, riigihange

TERMINID

Audiitorettevõtja on audiitortegevuse seaduse alusel vandeaudiitorite ühing või füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev vandeaudiitor, kes osutab vandeaudiitori kutseteenust audiitorettevõtja kaudu ning vandeaudiitori poolt vandeaudiitori kutseteenuse osutamine on audiitorettevõtja ettevõtlus. (AudS §7 lg 1, lg 2)

Audit on audiitortegevuse seaduse alusel kindlustandev audiitorteenus (osutatakse kooskõlas audiitortegevuse seadusega). Audiitorteenuse osutaja eesmärgiks on võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas vormis arvamust. (AudS §50 lg 1, lg 3)

Avalik sektor on üldnimetus avaliku võimu institutsioonide ning nende allasutuste kohta, mis toimivad avalikust huvist lähtuvalt ning mis tegelevad avalike hüvede loomise, pakkumise või reguleerimisega. Hõlmab põhiseaduslikke institutsioone, riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutusi, avalik-õiguslikke juriidilisi isikuid, riigiettevõtteid, riiklikke sihtasutusi, rahvusvahelisi organisatsioone. (Eesti Keele Instituut 2015 *sub avalik sektor*)

Avaliku sektori hankijaks võib olla riik, piirkondlikud või kohalikud omavalitsused, avalik-õiguslikud isikud, ühe või mitme sellise omavalitsuse või avalik-õigusliku isiku moodustatud ühendused. (EN direktiiv 2014/24/EL art 2 p 1 lg 1)

Avatud hankementluse puhul võib pakkumuse esitada hanketeate peale iga huvitatud ettevõtja ning pakkumusega koos tuleb esitada kvalitatiivse valiku tegemiseks avaliku sektori hankija poolt nõutud teave. (EN direktiiv 2014/24/EL art 27 p 1)

Erasektori alla kuuluvad ettevõtted, mille omanik on Eesti või välismaa eraõiguslik isik. (Eesti Keele Instituut 2015 *sub erasektor*)

Hankedokument on avaliku sektori hankija poolt viidatud või esitatud dokument, milles kirjeldatakse riigihanke või menetluse elemente või määratakse need kindlaks, sealhulgas tehniline kirjeldus, kirjeldav dokument, hanketeade, eelteade, kui seda kasutatakse riigihanke väljakuulutamiseks, lepingu kavandavad tingimused, taotlejate ja pakkujate esitatavate dokumentide vormingud, teave kõikide suhtes kehtivate kohustuste kohta ja kõik täiendavad dokumendid. (EN direktiiv 2014/24/EL art 2 p 1 lg 13)

Hanketeade on dokument, millega avalikult ja ametlikult käivitatakse hankemenetlus. (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 54)

Lihthange on tulenevalt riigihangete seadustest hange, mille maksumus jääb alla riigihanke piirmäära ja ületab lihthanke piirmäära. (RHS §14)

Pakkumuse kulu sisaldab nii pakkumuse hinda kui ka muid pakkumusega seotud kulusid (Riigihangete seaduse eelnõu seletuskiri 2015, p 4)

Pakkumuse hind on pakkumuse maksumus. (Riigihangete seaduse eelnõu seletuskiri 2015, p 4)

Majanduslikult soodsaim pakkumus

Majanduslikult soodsaima pakkumise kontseptsiooni võib tõlgendada kui pakkumust, mis on hankija seisukohast majanduslikult kõige soodsam. (Setting the Award ... 2016, 2) Majanduslikult soodsaim pakkumus on pakkumus, millel on parima hinna ja kvaliteedi suhe. (Riigihangete seaduse eelnõu seletuskiri 2015, p 4)

Väärtuspõhine hindamine tähendab, et hanke hindamiseks määratakse muid kriteeriumeid kui pakkumuse hind või pakkumuse kulu.

Pakkuja on riigihangete seaduse alusel riigihankes hankijale pakkumuse või esialgse pakkumuse esitanud ettevõtja. (RHS §7 lg 1)

Edukaks tunnistatud pakkumus tähendab, hankeleping sõlmitakse selle pakkujaga, kelle pakkumus valitakse sobivaks, parimaks.

Riigi osalusega äriühing, sihtasutus on riigi osalemisega aktsiaseltsis, osäühingus, sihtasutuses või mittetulundusühingus, milles täidetakse avalikest huvidest lähtuvalt ülesandeid ja/või teenitakse riigile tulu. (Riigi osaluste ... 2019)

Riigihange on teenuse tellimine, asja ostmine, ehitustöö tellimine, ideekavandi saamine või kontsessioonilepingu sõlmimine hankija poolt. (RHS §4 lg 16)

Saldoandmikuks nimetatakse avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhendi alusel kontokombinatsioonide ja nende saldode järjestatud loetelu. (Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend §7 lg 1)

Saldoandmiku kontrollina käsitletakse lõputöös teenust, millega kontrollitakse saldoandmiku infosüsteemi sisestatud finantsandmete õigsust.

Teenuste riigihankeleping on riigihankeleping, mille esemeks on teenuste osutamine. (EN direktiiv 2014/24/EL art 2 p 1 lg 9)

Tehingute seaduslikkuse kontroll on kindlustandev audiitorteenus, mida osutatakse kooskõlas audiitortegevuse seadusega. Tehingute seaduslikkuse kontroll on suunatud kontrolli objektiks oleva tehingu kontrollikriteeriumina määratletud õigusaktile ISRS (EE) 4400 vastavuse kindlaks tegemisele või mittevastavuse tuvastamisele. (AudS §52 lg 1, lg 2)

Ülevaatus on kindlustandev audiitorteenus, mida osutatakse kooskõlas audiitortegevuse seadusega. Ülevaatuses on audiitorteenuse osutaja eesmärgiks võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal vandeaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas eitavas vormis ülevaatus kokkuvõtte. (AudS §51 lg 1, lg 3)

Tegevuse jätkvuse arvestuse alusprintsibi kohaselt kasutatakse finantsaruannete koostamisel eeldust, et majandusüksus/organisatsioon suudab jätkata jätkuvalt tegutsevana ning jätkab oma (äri)tegevust ettenähtava tuleviku jooksul. (ISA §2)

SISSEJUHATUS

Auditeerimine on avaliku sektori hea valitsemistava vahetu osa ning seadusest tulenev nõue ja kohustus, andes seeläbi erapooletuid ja objektiivseid hinnanguid selle kohta, kas avalikke ressursse hallatakse vastutustundlikult ja tõhusalt. Läbi iga-aastase finantsauditi aitavad audiitorid avaliku sektori organisatsioonidel saavutada vastavuse raamatupidamise standarditele ning anda kindluse organisatsioonide raamatupidamise õigsuse ja täielikkuse osas. Lisaks aitavad audiitorid kaasa organisatsioonide läbipaistvuse tõstmisele, suurendades seeläbi avalikkuse usaldust avaliku sektori suhtes. Lõputöö teema on valitud lähtuvalt vajadusest muuta finantsauditi hanke hindamiskriteeriumeid efektiivsemaks, mis tagaksid avalikke vahendite sihipärase ning säästliku kasutamise ja looksid avaliku sektori hankijale väärtust.

Lõputöö eesmärk on hinnata, millised on riigi osalusega äriühingute ning sihtasutuste (edaspidi ka organisatsioonide) korraldatud riigihanke hindamiskriteeriumid avaliku sektori raamatupidamise aastaaruannete auditeerimisteenuse (edaspidi ka majandusaasta aruande audit või finantsaudit) tellimisel ning tuua välja kehtestatud hindamiskriteeriumite tugevused ja puudused. Lisaks esitada autoripoolsed soovitused ja ettepanekud, milliseid hindamiskriteeriume avaliku sektori raamatupidamise aastaaruannete auditeerimisteenuse hankimisel võiks kasutada, tagamaks optimaalset hinna ning kvaliteedi suhet, sealhulgas avaliku sektori ressursside efektiivset kasutamist. Eesmärgi saavutamiseks käsitleb autor järgmisi tööle püstitatud uurimisprobleeme:

- a) Avaliku sektori hankija eelistab kasutada majanduslikult soodsaima pakkumuse hindamiskriteeriumina ainult pakkumuse kulu, mis ei pruugi tagada kvaliteetset teenust ja hanke tulemust.
- b) Avaliku sektori hankija kasutab finantsauditi hanke hindamiskriteeriumitena kriteeriumeid, mis ei pruugi igakordselt tagada kvaliteetset teenust (hindamiskriteeriumid pole seotud hangitava objektiga).
- c) Avaliku sektori hankija kasutab pakkumuse hindamisel madalaima hinna kriteeriumi osas oluliselt kõrgemat osakaalu kui teiste väärtuspõhiste kriteeriumite hindamisel. Tulenevalt eelnevast avaldab pakkumuste hindamisel, kus lisaks hinnale on määratud väärtuspõhised kriteeriumid, pakkumuse maksumus kõige rohkem mõju.

Seatud eesmärgini jõudmiseks ja uurimisprobleemide lahendamiseks viiakse läbi kvantitatiivne ja kvalitatiivne uurimus. Kvantitatiivse uurimuse käigus kogutakse riigihangete registris sisalduvaid andmeid teostatud ja täitmisel olevate avalikustatud auditeerimisteenuste hangete kohta. Kvalitatiivse uurimusena viiakse läbi intervjuud avaliku sektori hankijatega ja pakkumustes osalenud pakkujaga. Avaliku sektori hankijatega viiakse läbi intervjuud, et täpsustada analüüsis kogutud andmete alusel tehtud esmaseid järeldusi ning uurida, milline on hankija arvamus hindamiskriteeriumitest, mis tagaksid majanduslikult soodsaima pakkumuse. Hankes osalevat pakkujat intervjuueritakse eesmärgiga saamaks pakkuja poolseid hinnanguid hangetes määratud hindamiskriteeriumitele ning soovitusi, kuidas tagada majanduslikult soodsaim pakumuse, sealhulgas vastav kvaliteet finantsauditi teenuse tellimisel. Lõputöö kirjutamisel on kasutatud alates 1. septembrist 2017 jõustunud riigihangete seaduse sätteid.

Lõputöö on jaotatud kaheks osaks. Esimeses osas käsitletakse avaliku ja erasektori finantsaruannete erisusi. Lisaks kirjeldatakse hanke läbiviimise peamised etappid, tuues välja millistes etappides on oluline määrata nõuded hangitavale objektile ning seada hindamiskriteeriumid. Lisaks kirjeldatakse sõltumatu kolmanda osapoole järelevalve funktsiooni vajadust.

Töö teises, empiirilises osas analüüsitakse riigihangete registris avalikustatud riigi osalusega äriühingute ja sihtasutuste auditeerimisteenuse hanke hindamiskriteeriumeid ning tuuakse välja kasutatavate hindamiskriteeriumite tugevused ja puudused. Viiakse läbi intervjuud avaliku sektori hankijatega ning pakkumustes osaleva pakkujaga. Peale analüüsi ning intervjuude läbiviimist esitab töö autor järeldused ning ettepanekud finantsauditi teenuse hanke võimalikest hindamiskriteeriumitest, mis aitaksid tagada teenuse hankijale majanduslikult soodsaima pakkumuse, sealhulgas vastaksid hankija ootustele teenuse kvaliteedi osas.

1. AVALIKU SEKTORI FINANTSARUANDLUS JA AUDIT

1.1. Avaliku ja erasektori finantsaruannete erisused

Tingituna kõrgendatud avalikust huvist ning erinevatest huvigruppidest, võib pidada nõuet avaliku sektori finantsaruannetes sisalduva informatsiooni õigsusele, seadustele vastavusele ning läbipaistvusele oluliselt suuremaks kui näiteks erasektori finantsaruannetel. Ameerika Ühendriikide avaliku sektori raamatupidamise standardite toimkonna poolt teostatud uurimuse alusel (Why governmental ... 2017) on avaliku ja erasektori finantsaruannete eesmärkide vahel järgmised erinevused:

1. Tegevuse eesmärgid. Kui erasektoris tegutsevatel äriühingutel on olulisteks finantsnäitajateks puhaskasum ja tulu aktsia kohta, siis avalikus sektoris on antud näitajatel väiksem mõõde. Avalikus sektoris keskendutakse peamiselt tõhusate, tulemuslike ja jätkusuutlike toodete ja teenuste pakkumisele. Avaliku sektori finantsaruanded peaksid andma nii võlausaldajatele, investoritele, järelevalveametnikele, seadusandjatele, kodanikele ja teistele sidusrühmadele teavet, mis on vajalik nende huvidega seotud hinnangute ja otsuste tegemiseks. (Why governmental ... 2017, 7) Kuna avaliku sektori üksuste peamine eesmärk on kaupade ja teenuste pakkumine, mitte kasumi teenimine, saab nende edukust hinnata vaid osaliselt finantsseisundi ja majandustulemuste alusel (Key characteristics ... 2011, 7).
2. Tulu allikad. Avaliku sektori peamiseks tuluaallikaks on maksude kogumine. Maksude kogumist võib pidada kui mitte vabatahtlikku tehingut maksumaksja ja riigi vahel. Erasektoris tegutsevate äriühingute peamine tuluaallikas on vabatahtlike vahetustehingute teostamine ostjate ja müüjate vahel. (Why governmental ... 2017, 8)
3. Tegevuse jätkuvuse arvestuse alusprintsii. Kui erasektoris tegutsevate äriühingute puhul on oluline varade ja kohustiste õiglane väärtus majandusaasta aruande koostamisel, siis avaliku sektori äriühingute ja asutuste puhul on oluline hinnata tulevaste perioodide tegevuste finantseerimise võimekust. Avaliku sektori äriühingute ja asutuste puhul on oluline vastata pikema perioodi jooksul nõudlusele avalike kaupade ja teenuste osas. (*Ibid.*, 8-9)

4. Sidusrühmade huvi finantsaruandes avalikustatud teabe osas. Kui avaliku sektori äriühingute ja asutuste finantsaruannete puhul jälgitakse pigem saadud teenuse ja selle kulu suurust, siis erasektoris keskendudakse peamiselt äriühingu väärtuse kasvu infole. (*Ibid.*, 10)
5. Eelarve osatähtsus. Erasektoris tegutseva äriühingu jaoks kujutab eelarve endast sisemist finantsjuhtimisvahendit, mida kontrollib täielikult juhtkond (*Ibid.*, 10-11). Avalikus sektoris on eelarvel märksa suurem roll. Eelarve abil hinnatakse, millises ulatuses on avaliku sektori üksus täitnud oma rahalisi eesmärke, andes ülevaate tehtud otsustest ja olles sisendiks uue eelarve koostamisel. Lisaks kasutatakse eelarvet selleks, et näidata üksuse vastavust regulatiivsetele ja seadusandlikele nõuetele avalike finantside kasutuse osas. (Handbook of International ... 2018, 21)

Avaliku ja erasektori erinevus seisneb erinevates nõutes finantsaruandlusele. Näiteks võrreldes erasektoriga teostatakse avaliku sektori finantsaruannetele ja –tulemustele suuremat järelvalvet, millele võib lisanduda osaliselt kõrgendatud avalik huvi. Riigihangete planeerimine ning sellega seotud kulud on avaliku sektori ressursi vajaduste pikaajalise ja strateegilise ülevaate kajastamisel võtmetähtsusega. Järelevalveasutused nagu sisekontrolliorganid ja audiitorettevõtjad peaksid jälgima riiklike vahendite haldamist, et kontrollida, kas vajadusi on piisavalt hinnatud ja kas riiklike vahendeid kasutatakse vastavalt kavandatud eesmärkidele. (OECD Principles ... 2009, 28)

Avaliku sektori äriühingute ja sihtasutuste finantsaruanne peab olema lisaks raamatupidamise seadusele ja Eesti finantsaruandluse standardile kooskõlas ka avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhendiga, välja arvatud juhul, kui avaliku sektori organisatsioon lähtub oma raamatupidamise korraldamisel rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest. Vaatamata sellele, kas arvestuse korraldamisel lähtutakse Eesti finantsaruandluse standardist või rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest, esitavad riigi osalusega äriühingud ja sihtasutused oma finantsandmeid Rahandusministeeriumile läbi riigi saldoandmiku (Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend §4 lg 1).

Sarnaselt erasektoriga on avalikus sektoris teatud riigi osalusega äriühingutel ja sihtasutustel kohustus moodustada auditikomitee. Auditikomitee on töörühm, kellel on peamiselt nõuandev roll ühingu selliste olulisete teemavaldkondi puudutavate küsimuste osas nagu finantsaruandlus, audiitorkontroll, järelevalve teostamine ja eelarve koostamine (AudS §96). Auditikomitee aitab oluliselt tugevdada avaliku sektori auditeerimistegevuse sõltumatust, terviklikkust ja

tulemuslikkust, pakkudes sõltumatut järelevalvet välis- ja siseauditi tööplaanide ja tulemuste üle, hinnates auditi ressursivajadusi ja vahendades audiitorite suhteid organisatsiooniga. Lisaks aitab auditikomitee tagada, et finantsauditi läbiviimisel tuvastatud ning soovitatud parandusi või täiendusi käsitletakse ja lahendatakse. (Supplemental Guidance ... 2012, 23) 2018. aastal oli auditikomitee kaheteistkümnel riigi osalusega äriühingul kohustuslikus korras ning lisaks oli vabatahtlikult auditikomitee moodustatud kolmes äriühingus (Riigi osalusega ... 2019, 21).

Rahvusvaheliselt levinud praktika kohaselt on avaliku sektori üksused loonud organisatsiooni juurde siseauditi funktsiooni (Supplemental Guidance ... 2012, 18). Siseauditi tegevus võib lisada organisatsioonile märkimisväärset väärtust, tagades nõuetekohase organisatsioonisiseste kontrollide kasutuse, protsesside järgimise, aruandluse tõhususe ja riskide tuvastamise ning maandamise (Why Procurement ... 2014). Siseauditi funktsioon aitab tagada organisatsiooni tulemusliku juhtimise ning eesmärkide saavutamise läbi korrektse ning õigeaegse aruandluse ja protsesside efektiivse toimimise kontrolli.

Eelnevast järeldub, et avaliku sektori üksuste finantsaruannete kasutajaskond on laiem, mistõttu pööratakse finantsaruannetele võrdluses erasektoriga rohkem tähelepanu.

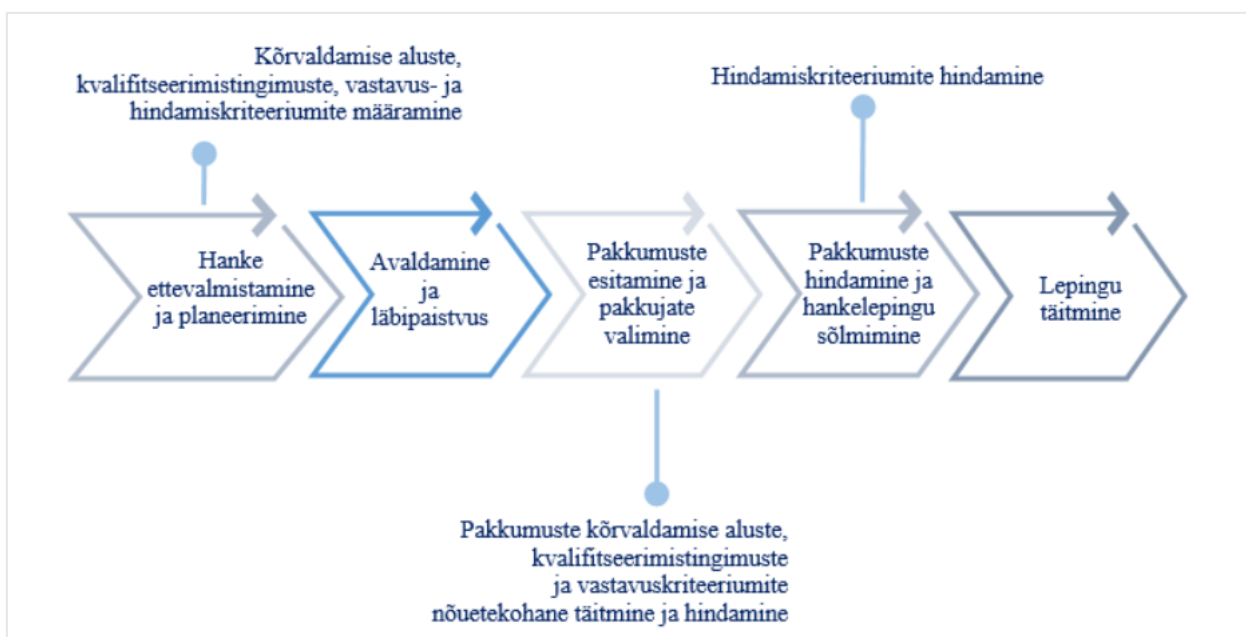
1.2. Hanke korraldamise ja läbiviimise etapid

Riigihanke läbiviimisel on oluline kasutada olemasolevaid ressursse (sealhulgas rahalisi vahendeid) efektiivselt ning sihipäraselt. Selleks, et tagada hanke eesmärgipärane ning seadusele vastav läbiviimine, on riigihangete seaduses sätestanud hankjale hankemenetluse läbiviimiseks kindlad kohustuslikud tegevused, mida järgida.

Eestis reguleerib riigihangete korraldamist riigihangete seadus, mille eesmärgiks on tagada hankija rahaliste vahendite otstarbekas, säästlik ja läbipaistev kasutamine, konkurentsi efektiivne ärakasutamine ja isikute võrdne kohtlemine riigihankel (RHS §2 lg 1). Riigihangete regulatsiooni võib vaadata kui regulatiivset instrumenti, mis soodustab konkurentsi võimalike tarnijate seas, leidmaks seeläbi pakkuja, kellega sõlmitud hankeleping on sõlmitud majanduslikult soodsaimatel tingimustel (Graells 2010, 59).

Lõputöö autor keskendub töös püsitatud eesmärgist tulenevalt eelkõige hanke ettevalmistamise ja planeerimise ning pakkumuste hindamise etappidele.

Hanke ettevalmistamise ja planeerimise eesmärk on hanke objektiks oleva eseme soetusega soenduva protsessi kavandamine (vt Joonis 1). Üldjuhul on konkurentsipõhine pakkumismenetlus korraldatud läbipaistval ja objektiivsel viisil tagades avaliku sektori raha kasutuse parima viisi riigihankes. (Riigihanked ... 2015, 10)



Joonis 1. Riigihanke protsessi põhietapid
Allikas: Spetsialistidele mõeldud ... (2018, 16)

Riigihanke korraldamisel on hankijal kohustus järgida alljärgnevat põhimõtteid (RHS §3):

- a) hankija tegutseb riigihanke korraldamisel kontrollitavalt, proportsionaalselt ja läbipaistvalt;
- b) hankija kohtleb kõiki isikuid võrdselt ja jälgib, et neile seatud piirangud ja kriteeriumid oleksid riigihanke eesmärgi suhtes asjakohased, proportsionaalsed ja põhjendatud;
- c) hankija väldib konkurentsi kahjustavat huvide konflikti ja tagab konkurentsi efektiivse ärakasutamise riigihankel;
- d) hankija kasutab rahalisi vahendeid otstarbekalt ja säästlikult, viib riigihanke läbi mõistliku aja jooksul ning sõlmib riigihankelepingu parima võimaliku kvaliteedi ja hinna suhte alusel.

Esialgse analüüsi käigus on oluline teha kindlaks järgnev:

- a. Vajaduste kindlaks tegemine ja hindamine - mida ja miks hangitakse. (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 16)
- b. Sidusrühmade kaasamine. Nende tarbijate ja kasutajate vajaduste ning huvidega arvestamine, kes on lepingust huvitatud. Siinkohal on oluline märkida, et eelnevast tulenevalt ei tohi sidusrühmade huvid mõjutada pakkumuse eesmärki ja sisu, otsustamisprotsessi sõltumatust või tekitada huvide konflikte. (*Ibid.*, 19-22)
- c. Turu analüüsimine. Avaliku sektori hankijal on mõistlik eelnevalt läbi viia turu-uuring, selgitamaks välja, kas turg suudab lepingut ja eesmärki täita. Turu-uuring aitab määratleda paremini lepingu eseme ja mahu ning saavutada majanduslikult soodsaima pakkumise. (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 23-28) Piiratud või puudulik suhtlus turuosalistega võib tingida konkurentsi pärssiva olukorra tarnijatele hankemenetluses, kuna määratud normatiivid jäävad kas poolikuks või ebapiisavaks (Graells 2010, 59).
- d. Lepingu eseme kindlaksmääramine. Selles etapis tuleb lisaks lepingu esemele, kindlaks määrata ka lepingu liik, tähtajad ja kestus ning struktuur ja maksumus. (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 28-35)
- e. Menetlusliigi valimine. Auditeerimisteenuse hanked viiakse läbi peamiselt kas avatud hankementluse või lihthankementluse korras. Nimetatud menetlusliigid on enim kasutatavad ka teiste asjade või teenuste riigihangete puhul. Rahandusministeeriumi koostatud 2018. aasta riigihangete statistilise kokkuvõtte alusel kasutati kogu riigihangetest 40% avatud hankementlus liiki ja 45% lihtmentluse liiki (Riigihangete statistiline ... 2019, 5). Avatud hankementlust kasutatakse enamasti juhul, kui konkurents piirdub vaid mõne taotlejaga ja hankeobjekti tehniline kirjeldus võib olla üsna keerukas, hangitakse spetsiifilistele nõuetele vastavat asja või teenust. Avatud hankementluses tuleb hankijal kõiki esitatud pakkumusi kaaluda ilma eelneva valiku protsessita ning pakkumuste hindamine ja valimine toimub pärast pakkumuste esitamist. Selline menetluse liik edendab konkurentsi, tuues avaliku sektori hankijale suurema majandusliku tulususe. Samas pole selline mentlus igat liiki lepingute jaoks sobiv, kuna eeldab suurt halduskoormust. (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 35-42) Hankijal on võimalus riigihange teostada ka lihtsustatud korras, mis ei lähe läbi riigihangete registri ning mille puhul küsitakse vähemalt kolme erineva pakkuja käest pakkumus.
- f. Menetluse planeerimise käigus tuleb kindlaks määrata, mida teha, millal ja milliste ressurssidega. (*Ibid.*, 51)

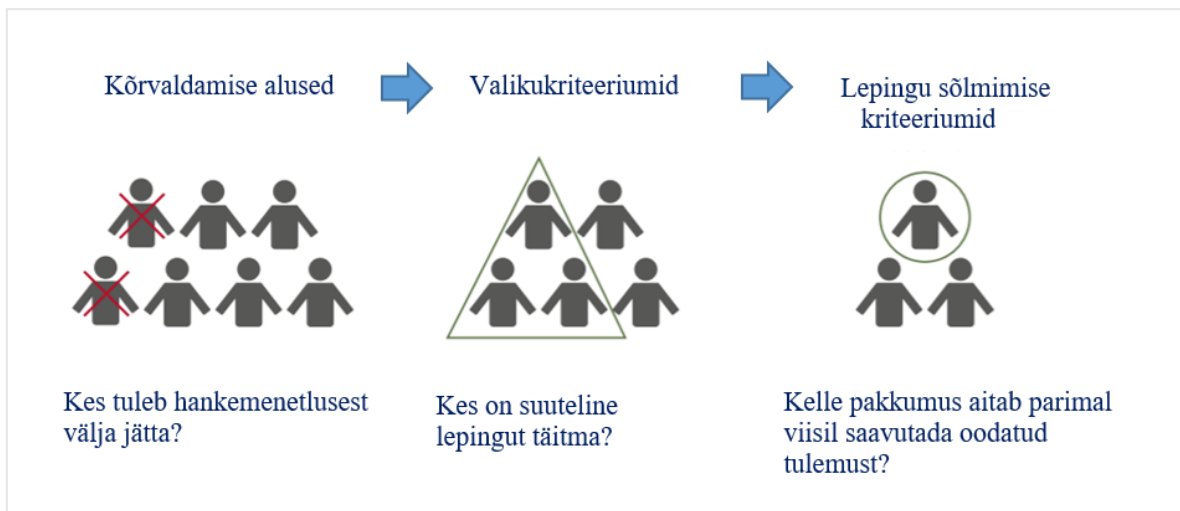
Peale hanke ettevalmistamise ja planeerimise etappi järgneb hanke teate avaldamine riigihangete registris (vt Joonis 1). Antud etapi eesmärgiks on saada konkurentsivõimeliste hindadega

pakkumusi lepingu täitmiseks, lähtudes avaliku sektori hankija seatud nõuetest ja vajadustest. Selles etapis seatakse eesmärgiks lepingu sõlmimine, esitatakse lepingu eseme (hanke objekti) tehniline kirjeldus, kehtestatakse hankemenetlusest kõrvaldamise alused ning esitatud pakkumuste kvalifitseerimistingimused ning hindamiskriteeriumid. (*Ibid.*, 54)

Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2014/24/EL ning riigihangete seadus sätestavad riigihangetele piirmäärad, millistest alates tuleb riigihange avalikustada kas Euroopa Liidu Teatajas, riigihangete registris või hankijaprofiilil. Tulenevalt direktiivist on riigiasutuse teenuste hankelepingu piirmääraks 134 000 eurot ja riigihangete seaduse alusel lihthanke piirmääraks teenuste hankelepingu sõlmimisel 30 000 eurot. (EN direktiiv 2014/24/EL art 4; RHS §14 lg 1, 2)

Oluline dokument, mis mõjutab hankeprotsessi kvaliteeti, hankeobjektile seatud nõudeid ja konkurentsi on hanke tehniline kirjeldus. Hanke tehnilises kirjelduses peab hankija määratlema soovitud teenuse, hankemenetlusest kõrvaldamise alused ning esitatud pakkumuste vastavus- ja hindamiskriteeriumid. Hanke tehnilises kirjelduses pole lubatud kasutada tingimusi, mida saaks tõlgendada diskrimineerivana pakkujate suhtes või nõuda teenuseid, mida suudab pakkuda äärmisel juhul vaid üks pakkuja. (Riigihanked ... 2015, 34-35) Hankedokumentid tervikuna peaksid sisaldama põhjalikku kirjeldust vastavus- ja hindamiskriteeriumite kohta. Juhul kui hanketeade on riigihangete registris avaldatud, võib hankedokumentides sätestatud kriteeriume hilisemalt muuta üksnes avaldatud parandusteatega (*Ibid.*, 30).

Hankja eesmärk on valida selline pakkuja, kes on suuteline nõuetekohaselt lepingut täitma ning hankeobjektiks olevat teenust osutama. Selleks määratleb hankija hankemenetlusest kõrvaldamise alused ja kvalifitseerimistingimused ning valiku-ja hindamiskriteeriumid (vt Joonis 2).



Joonis 2. Kriteeriumid eduka pakkumuse valimisel
Allikas: Spetsialistidele mõeldud ... (2018, 65)

Kõrvaldamise alused

Kõik organisatsioonid, kes rikuvad või on rikkunud seadust, tuleb välja jätta riigihangete edasistest etappidest. Õigusaktides on määratletud erinevad kõrvaldamise alused. Juhul kui organisatsioon on süüdi mõistetud korrupsioonis, rahapesus, pettuses või osalemises mõnes kuritegelikus ühenduses ja muus sellises, tuleb organisatsioon hankementlusest välja jätta. (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 66)

Kvalifitseerimise tingimused

Kvalifitseerimistingimuste alla kuuluvad pakkuja sobivus tegeleda kutsetöoga, pakkuja majanduslik ja finantsseisund ning pakkuja kutsealane ja tehniline suutlikkus (EN direktiiv 2014/24/EL art 58 p 1).

Valikukriteeriumid

Valikukriteeriumid on lepingu täitmise suutlikkuse miinimumtasemed, mis tuleb osalemiseks pakkuja poolt täita. Valikukriteeriumid peavad olema: a) seotud lepingu olemuse, mahuga ja olema nendega proportsionaalsed, b) koostatud eelkõige võrdse kohtlemise, läbipaistvuse ja mittediskrimineerimise põhimõtetega, c) koostatud selliselt, et arvesse oleks võetud konkreetsed hankelepingu objekti vajadused, d) asjakohased ning mitte abstraktsed, e) sõnastatud selgelt ja

lihtsalt ning lihtsasti mõistevad, f) määratud selliselt, et ei mõjuks pakkumuses osalevale pakkujale heidutavalt, g) standardite nimetamise korral tuleb valikukriteeriumidele alati lisada sõnad „või samaväärne“. (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 67). Valikukriteeriumeid võib hinnata kasutades selleks kas vastavuse või mittevastavuse küsimust, kriteeriumide kaalumise süsteemi või hindamismetoodikat (*Ibid.*, 69).

Avaliku sektori hankija võib nõuda pakkujalt, et viimane oleks kantud mõnda kutseregistrisse, millega tõendada sobivust tegelemaks kutsetööga (EN direktiiv 2014/24/EL art 58 p 2). Näiteks auditeerimisteenuse hankel võib avaliku sektori hankija tingimusena nõuda, et pakkujal peal olema kehtiv audiitorteenuse tegevusluba. Lisaks võib avaliku sektori hankija nõuda, et pakkuja omaks avaliku sektori vandeaudiitori kutsetaset ja/või liikmelisust rahvusvaheliselt tunnustatud audiitorühingus.

Pakkuja majandusliku ja finantsseisundi hindamiseks võib avaliku sektori hankija kehtestada nõuded tagamaks, et pakkujal on lepingu täitmiseks vajalik finantsalane ja majanduslik suutlikkus (*Ibid.*, p 3). Auditeerimisteenuse hankel võib selliseks kriteeriumiks olla pakkuja majandusaasta netokäive või keskmine müügitulu Eestis osutatud audiitorteenuste eest.

Lisaks võib hankija nõuda pakkujalt kehtivat kutsealast vastutuskindlustust (seadusega nõutud). Praktikas on esinenud olukordi, kus pakkuja(te)le on kehtestatud hanke objekti ning hanke eeldatavat maksumust arvestades ebaproportsionaalselt kõrged nõuded finantsseisundile. Kuigi sätestatud nõue võib olla üheks eelduseks, et pakkuja suudab teenuste riigihankelepingut täita, ei ole töö autori hinnangul oluline soovitud kvaliteedi tagamiseks.

Ebaproportsionaalselt kõrge kriteerium finantsseisundi osas ei pruugi tingimata tagada kvaliteetset lepingu täitmist ning vastupidiselt soovitud tulemusele, võivad sellise kriteeriumi lisamisel hankemenetlusest välja jääda väiksema käibega pakkujad, kellel on olemas teenuse osutamiseks vajalik tehniline võimekus ja mis olulisem – parem lahendus (Guidance on Public ... 2017, 12). Vastavalt direktiivi 2014/24/EL artiklile 58 ei või ettevõtjalt nõutav minimaalne aastakäive olla suurem kui lepingu kahekordne maksumus (EN direktiiv 2014/24/EL art 58).

Tehnilise ja kutsealase suutlikkusega võib avaliku sektori hankija kehtestada nõudeid tagamaks, et pakkujal on olemas lepingu täitmiseks vajalikud tehnilised ressursid ning kogemused (EN direktiiv 2014/24/EL art 58 p 4).

Hindamiskriteeriumid ja hinnatavad näitajad

Avaliku sektori hankija hindab ja valib vastavalt seatud hindamiskriteeriumitele parima pakkumuse nende pakkujate seast, kes on läbinud ja vastavad kõrvaldamise alustele ning valikukriteeriumitele. Sarnaselt valikukriteeriumitele, tuleb hindamiskriteeriumid kehtestada eelnevalt hanke planeerimise etapis, need ei tohi kahjustada õiglast konkurentsi, peavad olema mittediskrimineerivad ning need tuleb avaldada hankedokumentides (Setting the Award ... 2016, 3; Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 70). Näitajad, mis iseloomustavad pakkuja majanduslikku seisuga, ei tohi olla pakkumuse hindamiskriteeriumideks. Selliseid näitajaid peaks hankija kontrollima pakkujate kvalifitseerimise käigus. (Karindi-Kask 2013, 21)

Riigihangete seaduse alusel peab hankija sõlmima hankelepingu majanduslikult soodsaima pakkumuse teinud pakkujaga ning selle väljaselgitamisel on lubatud arvestada ainult pakkumuse hinda või kulu üksnes olukorras, kus avaliku sektori hankija jaoks sõltub pakkumuse majanduslik soodsus ainult pakkumuse kulust või hinnast ning kõik muud tulevase hankelepingu tingimused, sealhulgas hankelepingu esemega seotud kriteeriumid, on riigihanke alusdokumentides kindlaks määratud (RHS § 85 lg 4).

Majanduslikult soodsaima pakkumuse välja selgitamine, kasutades selleks vaid madalamat hinda on lihtne ja kiire viis pakkuja leidmisel, kuid see sisaldab ka mõningaid piiranguid. Näiteks madalaima hinna kriteeriumit kasutades pole teenuse tellijal võimalik saada pakkumusi, mis oleksid sisu poolest uuenduslikke lahendusi pakkuvad. (Setting the Award ... 2016, 3) Hankelepingu tulemusliku ja kvaliteetse täitmise jaoks on oluline, et hankija kasutaks pakkumuse väljaselgitamiseks kõige paremat hinna ja kvaliteedi suhet. Tulenevat riigihangete seadusest võib hankija hankelepingu hinda või kulu suuruse riigihanke alusdokumentides kindlaks määrata ja hinnata pakkumusi üksnes kvalitatiivsete, sotsiaalsete või keskkonnaalaste kriteeriumide alusel (RHS §85 lg 7).

Kvalitatiivsed, keskkonnaalased või sotsiaalsed kriteeriumid võivad olla järgmised (RHS § 85 lg 8):

- a) kvaliteet, sealhulgas tehniline väärtus, sotsiaalsed, innovaatilised, funktsionaalsed ja esteetilised omadused ning ligipääsetavus ja turustamise tingimused;
- b) hankelepingu täitmises vahetult osalevate isikute spetsiifiline tõendatud töökorraldus, kvalifikatsioon või kogemus, millest otseselt sõltub hankelepingu täitmise kvaliteet;

c) müüjijärgne tehniline abi ning tarnetingimused.

Pakkumuse hindamise kriteeriumid peavad olema seotud lepingu esemega ja pakkumuses selgelt määratletud (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 74). Hankijal tuleb hankedokumentides kirjeldada kõiki kasutatavaid kriteeriume ning avalikustada kasutatav hindamismetoodika, näiteks punktimaatriks või kaalutegurid (Riigihanked ... 2015, 32).

Avaliku sektori hankija määrab hanke pakkumuses suhtelise osakaalu, mille ta igale valitud pakkumuse hindamiskriteeriumile pakkumuste majandusliku soodsuse hindamiseks annab (RHS §85 lg 98). Keerukaks võib kujuneda asjaolu, kuidas anda pakkumusele objektiivselt punkte seatud hindamiskriteeriumite mõõtmiseks selliselt, et see oleks hilisemalt kontrollitav ja kõigile osapooltele üheselt arusaadav. Näiteks, hankija võib määrata üheks majandusliku soodsuse hindamiskriteeriumiks pakkuja eelneva kogemuse. Sellisel juhul on oluline märkida, kuidas kavatseb hankija hiljem antud kriteeriumi mõõta selliselt, et tagada pakkujate õiglane kohtlemine pakkumuse hindamisel. Üheks välja pakutud lahenduseks on kasutada tavapärase „rohkem/vähem“ põhimõtte asemel „on/ei ole“ põhimõtet. Selline hindamine tagab, et igale pakkujale, kes vastava kriteeriumi täidab, omistatakse sama arv väärtuspunkte. (Karindi-Kask 2013, 22)

Hankemenetluse kolmas etapp on pakkumuste esitamine ja pakkujate valimine (vt Joonis 1). Antud etapi eesmärgiks on tagada hankedokumentides sätestatud kriteeriumite nõuetele vastavate pakkumuste saamine ja valimine. Soovitavalt peaks suhtlus pakkujatega pakkumuste osas olema dokumenteeritud kirjalikult ning vastused edastatakse kõigile pakkujatele läbi riigihangete registri või e-kirjaga, tagamaks pakkujate võrdse kohtlemise. Pakkujatel on lubatud küsida vaid selgitavaid küsimusi ning pakkumuse sisu osas küsimuste esitamine on keelatud, kuna antud olukorda võib tõlgendada läbirääkimistena. (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 86)

Neljandaks etapiks on pakkumuste hindamine ja edukaks tunnistatud pakkumuse teinud pakkujaga hankelepingu sõlmimine (vt Joonis 1). Hankija võib kasutada hanke pakkumuse hindamiseks üksnes madalaima hinna kriteeriumit majandusliku soodsuse leidmisel, mille puhul on pakkujatel hiljem keerulisem hankija otsust vaidlustada. Üksnes madalaima hinna kasutamisel hindamiskriteeriumina on oluline, et avaliku sektori hankija saab tehnilise kirjelduse alguses fikseerida, mistõttu see on kõigis pakkumustes ühesugune (Riigihanked ... 2015, 44). Hea tava on pakkumuste hindamiseks luua hankekomisjon kohe, kaasates protsessi osalesi, kellel on vajalik

kvalifikatsioon ja oskusteave (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 92). Hankekomisjoni liikmed ja teised hankega seotud isikud, peaksid suutma tuvastada potentsiaalseid konflikte oma erahuvide ja avalike kohustuste vahel, mis võivad avalike otsuste tegemist mõjutada (OECD Principles ... 2009, 30).

Hankjal on kohustus lükata tagasi põhjendamatult madala hinnaga pakkumus ja küsida pakkujalt selgitusi pakkumuse madala hinna tinginud kriteeriumite osas (EN direktiiv 2014/24/EL art 69 p 1). Hankelepingu sõlmimine pakkujaga, kes teeb põhjendamatult madala pakkumuse võib hankijale kaasa tuua kohustuste täitmata jätmise riski ja kvaliteediriski. Näiteks olukorras, kus pakkuja on hanke keerukust alahinnanud või mitte arvesse võtnud kõiki hanke esemega seotud kohustusi, võib hiljem avaldada mõju teenuse esialgsele hinnale kui kvaliteedile. (Setting the Award ... 2016, 4)

Viimaseks etapiks on hankelepingu täitmine (vt Joonis 1). Pakkuja peab tulenavalt sõlmitud hankelepingu tingimustest tagama lepingu täitmise vastavalt hankeprotsessis seatud nõuetele (Spetsialistidele mõeldud ... 2018, 104).

Lõputöö autori hinnangul on oluline, et hankija tooks hankedokumentides selgelt ja üheselt mõistetavalt välja kõik vastavus- ja hindmiskriteeriumid ning nende hindamise meetoodika tagamaks hankemenetluse läbipaistvuse ning eduka läbiviimise.

1.3. Audiitorteenuse osutamine riigihankes osalevale hankijale

Riigi osalusega ärihingutel ja sihtastustel on kohustus esitada nelja kuu jooksul peale majandusaasta lõpetamist Riigikontrollile ja Rahandusministeeriumile kinnitatud ja auditeeritud majandusaasta aruande koopia. Lisaks aruandele, tuleb esitada ülevaade selle kohta, kuidas nõukogu on ühingu tegevust aruandeperioodil korraldanud, juhtinud ja järelevalvet teostanud. Lisaks tuleb ära näidata igale nõukogu ja juhatuse liikmele majandusaasta jooksul makstud tasude summa. (RVS § 98 lg 1)

Audiitorid aitavad oma tööga majandusaasta aruannete auditeerimisel luua kindluse, et nii avaliku kui erasektori äriühingute ja sihtasutuste finantsaruannetes kajastatav finantsinformatsioon on usaldusväärne ning olulises osas ei sisalda selliseid vigu, mis võiksid mõjutada aruande

kasutajaskonna majandusotsuseid. Nii seadusandja kui avalikkus soovib saada auditist kindlust, et avaliku sektori üksuste tegevus vastaks eetilistele ja seadusandlikele nõuetele ning finantsaruandlus peegeldaks võimalikult täpselt tegelikke majandustulemusi. (Supplemental Guidance ... 2012, 11)

Vajadus, et kolmas osapool (audiitorettevõtja) tõendaks riigi osalusega äriühingute ning sihtasutuste finantsaruannetes sisalduvate andmete usaldusväärsust, tuleneb audiitorteenuse osutaja ja vastava teenuse tellija vahelistest järgnevatest seostest (*Ibid.*, 13):

- a) Ettevõtte juhtkond ja/või omanikud võivad oma isiklikest huvidest lähtuvalt kasutada ettevõtte ressursse ja võimu. Siinkohal on oluline roll audiitorkontrollil, mille üheks oluliseks osaks on tuvastada võimalikud huvide konfliktid.
- b) Audiitorkontroll on kasulik ettevõtete juhtkonnale ja omaniku/omanike jaoks, andes neile ülevaate ettevõttes toimuvast, juhul kui nad ise pole oma töös igapäevaselt ettevõtte tegevuse lähedal.
- c) Juhtkond ja/või omanik/omanikud ei pruugi omada piisavalt teadmisi ja olla kõigi majandustehingute teostamisel eksperdiks, mis on vajalik ettevõtte tegevuse üle järelvalve ja korrektse arvestuse tagamiseks. Siin on samuti suur roll audiitorkontrollil, mille üks osa on anda ettevõttele kindlus majandustehingute regulatiivsete nõuete vastavuse osas.
- d) Audiitorkontrolli käigus ja tulemusel leitud vead võivad olla kulukad, juhul kui nendega ei tegeleta õigeaegselt ja ei lähtuta parimast praktikast.

Avaliku sektorile saab audiitorteenuse seaduse alusel audiitorteenust pakkuda vaid vastava kutseeksami läbinud vandeaudiitor – avaliku sektori vandeaudiitor (AudS §4). Teenuseid, mida audiitorettevõtja pakub võib üldjoontes jagada kaheks:

- a. Kindlustandvad teenused, mille alla kuuluvad näiteks majandusaasta aruande audit, ülevaatus ja tehingute seaduslikkuse kontroll. Viimane on avalikus sektoris tavapärane teenus, mida tellitakse audiitorteenuse pakkujalt koos majandusaasta aruande auditiga, kuna seda nõuab Riigikontroll. Majandusaasta aruande audit viiakse läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimisstandardiga ISA (EE) ja ülevaatus kooskõlas rahvusvaheliste ülevaatusstandardiga ISRE 2400 (EE). Tehingute seaduslikkuse kontrolli puhul viiakse töövõtt läbi vastavalt muude kindlustustandvate teenuste standardile ISRS (EE) 4400.
- b. Muud teenused, mille alla kuuluvad näiteks maksunõustamine ja raamatupidamise teenus.

Tulenevalt seadusest on audiitorteenuse lepingu kestvuseks minimaalselt kaks aastat (AudS §55 lg 1²). Auditeerimisteenuse riigihangete läbiviimisel on hea praktika, et hankeleping sõlmitakse vähemalt kolmeks kuni viieks aastaks. Pikem teenuse periood on kasulik mõlemale osapoolle, nii ettevõtjale kui audiitorile, ning samuti ka laiemale avalikkusele. Nii audiitorid kui ka avalikkus võivad läbi audiitori sõltumatuse suurenemise ja ettevõtja omakorda läbi selle, et pikaajalisem koostöö ühe audiitoriga on neile kasulik – järgneval aastal ei tule enam selgitada nii detailselt näiteks ettevõtte põhiprotsesse. (Arengu 2017, *Muudatused ...*)

Audiitortegevuse seadus sätestab tingimused, mis peavad olema kokku lepitud kliendilepingus. On oluline, et samad kriteeriumid oleksid kokku lepitud ning sisalduksid ka hankelepingus. Töövõtu lepingus tuleks kokku leppida järgmistes punktides (AudS §55 lg 2):

- a. audiitorteenuses, selle objektis ning selle eeldatavas ajalisel kestvuses tundides;
- b. aruande allkirjastajas;
- c. audiitorteenuse tasu suuruses ja tasumise korras;
- d. konsolideerimisgrupi olemasolul konsolideerimisgrupi audiitorteenuse ja raamatupidamise aastaaruande audiitorkontrolli kohustusega konsolideeritava üksuse vandeaudiitori aruande allkirjastajas.

Riigikontroll on teostanud ülevaate audiitorkontrollist kohalikes omavalitsustes, tuues välja peamised audiitorkontrolli probleemid (Ülevaade omavalitsuste ... 2017). Töö autor on seisukohal, et antud ülevaates välja toodud peamised audiitorkontrolli probleemid on asjakohased avalikule sektorile laiemalt, sealhulgas ka riigi osalusega äriühingutele ja sihtasutustele. Mainitud ülevaate alusel tehtud peamiseks järelduseks on asjaolu, et tellija poolt koostatud töövõtt audiitorkontrolli osas ei vasta tihtipeale oluliste huvigruppide ootustele (Arengu 2017, *Koostamine ...*; Ülevaade omavalitsuste ... 2017). Siinkohal on oluline märkida, et kvaliteetse tulemuse, teenuse saavutamiseks on audiitorteenuse tellimisel oluline esitada teenuse ulatuse täpne kirjeldus.

Audiitorite peamiseks ülesandeks on tuvastamine, kas auditeeritav on kasutanud tulusid ja kulusid kooskõlas eelarvega ning eesmärgipäraselt. Olenemata sellest, kas üksus on saanud toetusi Euroopa Liidu fondidest või teinud administratiivseid kulusid, on avaliku sektori vandeaudiitoril kohustus veenduda nende õiglase esitamise ja avalikustamise osas finantsaruannetes. (Discussion Paper Compliance ... 2007, 7)

Töö autor on seisukohal, et avaliku sektori finantsaruannete auditeerimise ulatus ei erine oluliselt erasektoris tegutseva äriühingu auditi ulatusest, kuid sisaldab siiski erisusi, mis erasektoris tegutsevatel äriühingutel puuduvad (näiteks saldoandmiku kontroll, tehingute seaduslikkuse kontroll). Selleks, et tagada avaliku sektori hankijale parim võimalik teenus, on oluline, et mõlema osapoole arusaam tellitavast teenusest, hankeobjektist, oleks samasugune.

2. AUDIITORTEENUSE RIIGIHANGETE HINDAMISKRITEERIUMITE ANALÜÜS

2.1. Metoodika ja kasutatavate andmete kirjeldus

Lõputöös püstitatud eesmärgi saavutamiseks ning uurimisprobleemidele vastamiseks on autor kogunud andmeid riigihangete registrist ja viinud läbi intervjuusid avaliku sektori hankijatega ning audiitorteenuse pakkujaga. Uurimismeetoditena kasutatakse seega nii kvalitatiivset kui kvantitatiivset uurimusmeetodit.

Uurimismeetodeid võib jagada kaheks: kvantitatiivne ja kvalitatiivne uurimismeetod. Neid on praktikas raske teineteisest selgepiirilisel eristada ja pigem nähakse neid teineteist täiendavate kui võistlevate suundadena. Kvalitatiivsele etapile võib eelneeda kvantitatiivne etapp. Näiteks olukorras, kus ulatuslik kvantitatiivne ülevaateuurimus võib luua aluse sellele, kuidas moodustada sisukaid omavahel võrreldavaid rühmi koostamiseks kvalitatiivseid intervjuusid. (Hirsjärvi *et al.* 2005, 127-128)

Kvantitatiivses uurimuses on kesksel kohal andmete kogumise kavandamine arvude mõõtmiseks, järeldused varasematest uurimustest ja varasemad teooriad, mõistete määratlemine, hüpoteeside esitamine, uuritavate isikute valimine, järelduste tegemine vaadeldavate andmete statistilisele analüüsile tuginedes või muutujate moodustamine tabeli kujul ja andmete korrastamine (*Ibid.*, 131). Kvalitatiivse uurimusmeetodi puhul võidakse eelistada inimesi teadmiste kogumise instrumendina ja andmete kogumisel kasutada kvalitatiivseid meetodeid. Viimase alla kuuluvad muuhulgas teemaintervjuu, rühmaintervjuu, osalev vaatlus ning mitmesuguste tekstide ja dokumentide järelduslikud analüüsid. (*Ibid.*, 155)

Andmete kogumiseks on kasutatud riigihangete registris avalikustatud auditeerimisteenuse riigihangete andmeid. Töö autor on seadnud järgmised kriteeriumid kogutavatele ja analüüsitavatele andmetele:

- a. Avaliku sektori hankijatest on valitud riigi osalusega äriühingud ja sihtasutused. Lisas 1 ja lisas 2 on esitatud riigi osalusega äriühingute ning sihtasutuste lühiülevaade ning tegevuskirjeldus, kelle läbiviidud riigihangete andmeid on kasutatud andmete analüüsimiseks.
- b. Hanke seisundist on valitud teostatud ja täitmisel olevad hanked (analüüsitud periood 2008-2023).
- c. Tegevusvaldkonnaks on valitud majandusarvestus-, auditeerimis- ja maksuteenused (CVP kood 79200000-6) ning audiiteerimisteenustest on valitud välisauditi teenuse tellimine.

Eeltoodud kriteeriumitele vastas kokku 58 riigihanget, millest lihthankemenetlus oli valitud 47 hankel. Antud kriteeriumite alusel moodustatud valimis sisaldas 25 erinevat avaliku sektori hankijat. Kehtivatest hanke piirmääradest ning audiitorteenuse keskmisest maksumusest tulenevalt oli töö autori hinnangul võrdlemisi vähene andmete avalikustamine riigihangete registris ootuspärane. Rahandusministeerium tõi oma 2018. aasta kohta koostatud riigihangete statistilises lühikokkuvõttes välja, et riigihangete koguarvu vähenemine 2018. aastal oli tingitud eelkõige 2017. aastal jõustunud seaduse muudatusest, millega jõustusid kõrgemad piirmäärad teenuse ostmisel (Riigihangete statistiline ... 2019).

Lisaks andmete analüüsile, viidi lõputöö koostamise raames läbi ka intervjuud avaliku sektori hankijatega ning hankes osalenud pakkujaga. Kvalitatiivses uurimuses on intervjuu varasemalt olnud peamiseks kasutatavaks meetodiks. Intervjuu on sobiv meetod, kui soovitakse saadud vastuseid täpsustada, tulemused soovitakse paigutada laiemasse konteksti, uuritavat valdkonda on vähe uuritud või kui soovitakse rõhutada, et uurimisolukorras tuleb inimest näha subjektina. (Hirsjärvi *et al.* 2005, 192) Samas tuleb märkida, et intervjuul on omad puudused, millest üheks võib pidada selle läbiviimisele kuluvat aega (*Ibid.*, 193). Uurimuslikud intervjuud jaotuvad kolme rühma (*Ibid.*, 195-196):

1. Ankeetintervjuu ehk struktureeritud intervjuu. Intervjuu abivahendina kasutatakse ankeeti, kus väidete ja küsimuste vorm ning järjekord on kindlaks määratud.
2. Teemaintervjuu. Tegemist on ankeet- ja avatud intervjuu vahelvormiga, kus alateemad on teada, kuid küsimused pole eelnevalt täpselt sõnastatud ega järjestatud. Teemaintervjuu on kasutatav ka kvantitatiivse kallakuga uurimuses, kus andmestikku saab esitada statistilisele analüüsile sobival kujul ning tulemusi saab mitmeti analüüsida ja tõlgendada.
3. Avatud intervjuu. Intervjuu käigus küsitakse intervjuueeritavalt tema arvamuste, mõtete, tunnete ja arusaamade kohta siis, kui need vestluse kulgedes loomulikult tekivad.

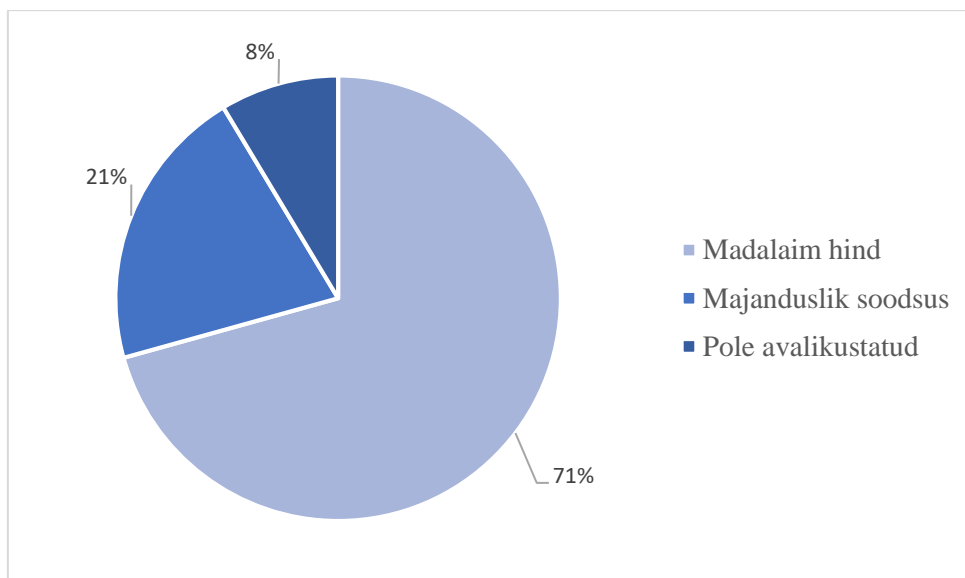
Lõputöös kasutatakse nii struktureeritud intervjuud kui teemaintervjuud. Struktureeritud intervjuud kasutatakse avaliku sektori hankijate intervjuerimisel, saamaks täpsustusi andmete analüüsi käigus tekkinud küsimustele ja uurides hankija arvamust pakkumuse hindamiskriteeriumite määramisel. Töö autor koostas lõputöö raames enne struktureeritud intervjuu läbiviimist küsimused, mis on välja toodud lisa 2. Töö kvalitatiivses uuringus osalesid AS Eesti Energia hanketeenistuse hangete grupi juht Henry Tiidu ja hankespetsialist Aivar Urm (edaspidi hankija 1), Sihtasutus Archimedes finantsosakonna juhataja ja pearaamatupidaja Malle Peedo (edaspidi hankija 2) ja Sihtasutus Tallinna Teaduspark Tehnopol finants- ja administratiivüksuse juht Kert Kaljula (edaspidi hankija 3).

Teemaintervjuud kasutatakse pakkumuses osaleva pakkuja intervjuerimisel. Pakkujaga viiakse läbi teemaintervjuu, milles küsimused pole eelnevalt täpsemalt sõnastatud ega järjestatud. Pakkuja intervjuerimisel soovitakse teada saada audiitorettevõtja seisukohti varasemalt kasutatud hindamiskriteeriumite kohta ja pakutavaid lahendusi hindamiskriteeriumite seadmisel. Teemaintervjuu viidi läbi AS Deloitte Audit Eesti siseauditi ja riskijuhtimise valdkonna juhi Britt-Marie Kutseriga (edaspidi Kutser).

2.2. Uurimustulemused ja nende analüüs

Esmalt on uuritud, kui paljud avaliku sektori hankijad kasutavad majanduslikult soodsaima pakkumuse väljaselgitamiseks väärtuspõhist hindamist ning kui paljud pakkumuse hinda või pakkumuse kulu (madalaimat hinda). Tulemustest selgus, et 21% (12 riigihanget) avaliku sektori hankijatest on lisaks hinnale kasutanud ka väärtuspõhiseid kriteeriumeid majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmisel. Madalaima hinna kriteeriumit kasutas 71% (41 riigihanget) avaliku sektori hankijatest ning 9% riigihangetest polnud hindamiskriteeriumid riigihangete registris märgitud. Tulemused olid ootuspärased, kuna ka teistes riigihangetes kasutatakse kõige rohkem madalaima hinna kriteeriumit majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmiseks.

Rahandusministeerium tõi 2018. aasta riigihangete statistilises lühikokkuvõttes välja, et analüüsitaval aastal kasutati hankemenetluses 76% madalaima hinna kriteeriumit ning vaid 24% kasutati lisaks hinnale või kulule ka väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumeid (Riigihangete statistiline ... 2019, 8). Andmete analüüsi tulemusi illustreerib joonis 3.



Joonis 3. Majanduslik soodsus (hind ja väärtuspõhised kriteeriumid) võrdlus üksnes madalaima hinna kriteeriumiga

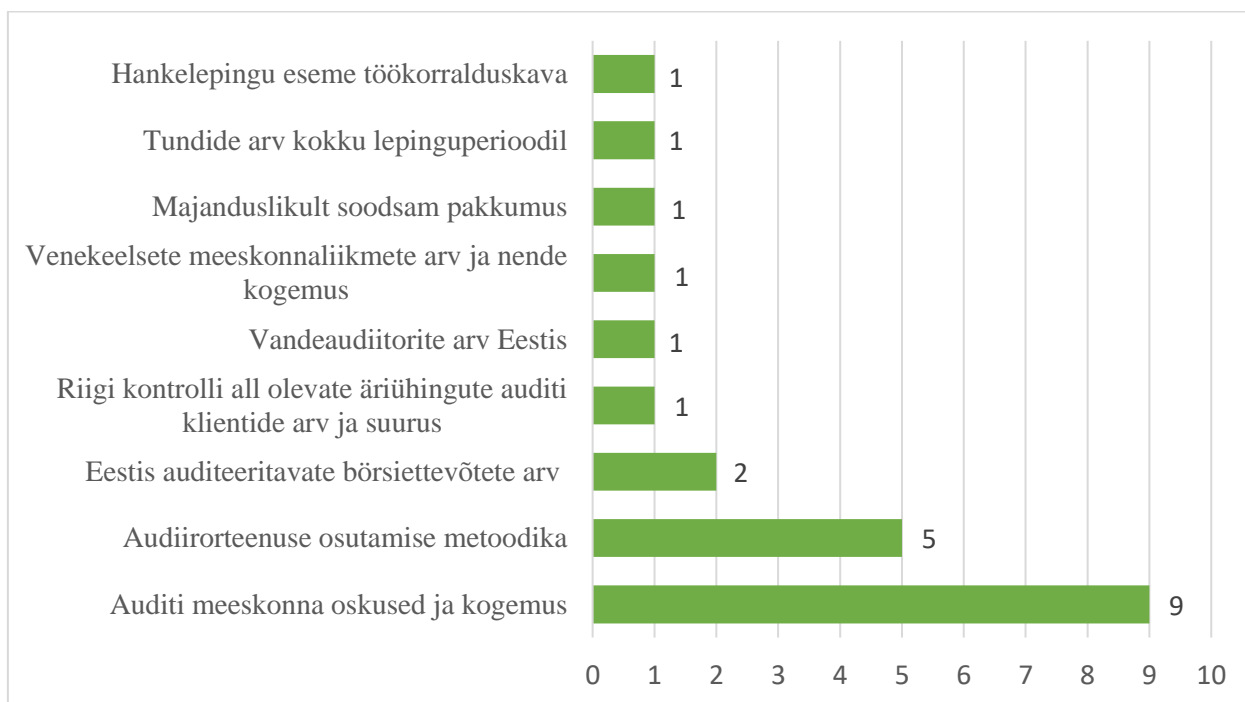
Allikas: autori koostatud Riigihangete registri andmete alusel

Ka läbiviidud intervjuude käigus avaliku sektori hankijatega uuriti, mille alusel hankija määrab, kas finantsauditi pakkumuse hindamiskriteeriumiks on pakkumuse kulu või lisatakse hinnale täiendavalt väärtuspõhiseid kriteeriumeid. Hankija 2 toob antud küsimusele vastamisel välja, et finantsauditi hankel ei oskaks ta muid kriteeriumeid peale hinna lisada (Peedo 2019). Jälgitakse pakkujate ringi, ent päris tundmatut nime ei julgeta valida (Peedo 2019). Hankija 3 selgitab, et neil on strateegia, et piiratakse pakkujate ring ära muude meetmetega, et saada kvaliteetne teenus ning peale seda valitakse hinna alusel võitja (Kaljula 2019). Juhul kui jäädakse alla riigihangete seaduse piirmäära, pole vajalik riigihangete registris hanget avalikustada, mistõttu on hankijal võimalus valida, kellele hanketeade saadetakse (Kaljula 2019). Hankija 1 toob välja, et audiitorteenuse hankel üksnes pakkumuse hinda ei kasutata ning seda võidakse kasutatada juhul kui suudetakse teenus kunagi ammendavalt ära kirjeldada (Tiidu, Urm 2019).

Majanduslikult soodsaima pakkumuse väljaselgitamisel, võib avaliku sektori hankija lisada väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumeid. Renco vs Council kohtulahendis (ECLI:EU:T:2003:37, p 68) on välja toodud, et kriteeriumid, mis ole vaid kvantitatiivsed, võivad mõjutada tööde teostamist ja seega ka pakkumise majanduslikku väärtust. Näiteks pakkuja kogemused ja tehniline pädevus, teadmised lepinguga seotud töö valdkonnast, mis juhul kui neid pole täidetud nõutud määral, võivad põhjustada viivitusi tööde teostamisel või põhjustada lisatöid. Eelnevast järeldub, et isegi kui mõningad hankedokumentides määratud kriteeriumid pakkuja töö teostamise pädevuse

hindamiseks ei ole tingimata kvantitatiivselt väljendatud, võib neid pakkumuste võrdlemiseks kasutada ning need on selgelt olulised majanduslikult soodsaima pakkumuse väljaselgitamiseks. (ECLI:EU:T:2003:37, p 68)

Joonis 4 illustreerib andmete analüüsi tulemusel kokkuvõtet nendest väärtuspõhistest hindamiskriteeriumitest, mis olid lisatud majanduslikult soodsaima pakkumuse korral hankele ning kui mitmel korral selliseid kriteeriumeid kasutati.



Joonis 4. Majanduslikult soodsaima pakkumuse korral määratud väärtuspõhised hindamiskriteeriumid

Allikas: autori koostatud Riigihangete registri andmete alusel

Kõige enam, 9 hankel oli avaliku sektori hankija üheks väärtuspõhiseks kriteeriumiks määratud „auditi meeskonna oskused ja kogemused“ (vt Joonis 4). Mainitud kriteeriumi alla kuulusid näiteks:

1. pakkuja juhtliikmete kogemus energiasektori auditites (vastutav partner, juhtiv audiitor);
2. pakkuja kogemus CO2 tehingute auditeerimisel koos vastava ettevõtte suuruse ja mahuga;
3. pakkuja kogemus riskimaandamise instrumentide auditeerimisel koos vastava ettevõtte suuruse ja instrumentide liigi ja mahuga;
4. aktsiate avalik esmaemissioonide (IPO - *Initial Public Offering*) arv viimase 5 aasta jooksul;
5. Eesti audiitorettevõtja kogemus noteeritud võlakirjade emiteerimise/refinantseerimise nõustamise osas;

6. vandeaudiitori kogemused Euroopa Liidu toetuste rakendamisega tegeleva asutuse auditeerimisel;
7. vandeaudiitori kogemused riigivara seaduse tähenduses riigi sihtasutuste auditeerimisel.

Eelmises lõigus väljatoodud kriteeriumite määramisel hindamiskriteeriumitena on oluline välja tuua, et avaliku sektori hankija määraks need kriteeriumid konkreetse pakkumuse töövõtu meeskonna liikmetele, kuna eraldiseisvate kriteeriumitena ei pruugi need olla väärtust loovad. Pakkumuses esitatud töövõtu meeskond ei pruugi tingimata alati olla samas koosseisus töö läbiviimisel, mistõttu tuleb avaliku sektori hankijal seda arvesse võtta pakkumuse koostamisel (Kutser 2019). Kutser rõhutab antud intervjuus, et kogemustega meeskond suudab paremini tuvastada probleeme, lähtub tegevusvaldkonna spetsiifikast ja riskidest, mis antud valdkonnas esinevad luues seeläbi hankijale väärtust (*Ibid.*). Töö autor on arvamusel, et audiitorteenuse hankel on oluline, et pakkuja ja tema meeskonnal oleksid teenuse täitmiseks vastavad oskused ja varasem kogemus. Kogemuste puudmine või tehniline ebapädevus võivad tingida majandusaasta aruande auditeerimise hilinemise, halvemal juhul ebapiisava arusaama töö ulatusest, oluliste puuduste mittetuvastamise ning sellest tingituna mõjutada töö kvaliteeti.

Avaliku sektori vandeaudiitor peab pakkumuses osalmise korral arvestama asjaoluga, et ta oleks võimeline täitma hankija poolt määratud tehnilisi, majanduslikke ning muid kvalifitseerimistingimusi. Vastasel korral pole pakkuja võimeline hankelepingut täitma, kuna tal puuduvad lepingu täitmiseks vajaminevad teadmised ja oskused. Intervjuude käigus uuriti, mille alusel seatakse pakkujatele kvalifitseerimistingimused ja vastavuskriteeriumid ning kas lisaks seaduses sätestatud tingimustele lisatakse muid lisakriteeriumeid ning mida nende täiendavate kriteeriumiga soovitakse taotleda. Vastustest selgub, et kõik intervjuus osalenud avaliku sektori hankijad hindavad, et seadusega ette nähtud kvalifitseerimistingimused on piisavad. Eraldi toob hankija 3 näiteks välja, et olukorras, kus avaliku sektori hankijal on kohustus teha lisaks audiitorteenusele ka tehingute seaduslikkuse kontroll, lisatakse sellise teenuse varasem kogemus üheks tingimuseks (Kaljula 2019). Jälgitakse pakkuja maksuvõlgnevusi ning seatakse tingimused kvaliteedijuhtimissüsteemile (Peedo 2019). Britt-Marie Kutser soovib, et auditi meeskonna kogemuse (näiteks auditeerimise kogemus võib olla 10 või rohkem aastat) asemel kasutada väljendit „auditi meeskonna pädevus“ (see on pädevus teatud valdkondade auditeerimisel) ning küsida täiendavalt juurde sektori ning valdkonna kogemust (Kutser 2019).

Intervjuude käigus uuriti avaliku sektori hankijatelt, milline on juhatuse, nõukogu, auditikomitee ja siseauditi osa läbiviidava hanke (juhul kui ettevõttel või asutusel on auditikomitee kohustus või siseauditi funktsioon) kvalifitseerimistingimuste ja hindamiskriteeriumite määramisel ning kas pakkujate hindamiseks moodustatakse hankekomisjon. Kutseri sõnul võiks finantsauditi valdkonna eest vastutav juhatuse liige või finantsjuht kuuluda hankekomisjoni ning olla kaastatud kvalifitseerimistingimuste ja hindamiskriteeriumite väljatöötamisel, kuna antud isiku vastutusvaldkonnaga on antud teenuse tellimine seotud (Kutser 2019).

Kõigi intervjueritud hankijate organisatsioonides on moodustatud hanke hindamiseks hankekomisjon. Hankija 3 toob välja, et auditeerimisteenuse riigihange jõuab alati ka auditikomitee ja nõukoguni, kuna neid võib pidada ka järelevalve funktsiooni teostajaks (Kaljula 2019). Hankija 2 selgitab, et auditikomitee otseselt hankega seotud pole, välja arvatud juhul kui tekib vaidlus ja on nõustamise vajadus. Intervjuudes tuuakse välja, et nõukogul on pigem kinnitav roll (Peedo 2019; Kaljula 2019). Kutseri sõnul kuulub tavapäraselt üks nõukogu liikmetest (nõukogu esimees) auditikomiteesse ning seetõttu nõukogu otsene kaasamine pole vajalik (Kutser 2019). Auditikomiteel võiks Kutseri hinnangul olla võimalus kuid mitte kohustus finantsauditi teenuse hanke ettevalmistamisel osaleda, omapoolseid ettepanekuid esitada näiteks hindamiskriteeriumite osas ja esitatud pakkumusi hinnata (*Ibid.*)

Intervjuude vastuste põhjal on organisatsioonide siseauditil sarnane roll audiitorteenuse hankel – pigem on siseauditil nõuandev kui hindav roll. Hankija 2 toob välja, et siseaudit jälgib hanke tulemusi ja seda, et hanked vastaksid nõuetele (Peedo 2019). Kui auditi käigus tehakse välisaudiitori poolt tähelepanek või soovitus, siis siseaudit tegeleb sellega, et leitud tähelepanekutele oleks määratud vastutaja ning neid lahendatakse (Peedo 2019). Üldiselt on hankija 2 hinnangul siseauditil üldine järelevalve roll teatud ulatuses ning otseselt kriteeriumite määramisega siseaudit ei tegele (Peedo 2019). Hankija 1 märgib, et siseauditi ülesandeks on määrata teenuse ulatus, millistele ettevõtetele teenust soovitakse (Tiidu, Urm 2019).

Autor nõustub Britt-Marie Kutseri seisukohtadega siseauditi rolli osas finantsauditi hanke läbiviimisel, et siseaudiitor saab osaleda hankeprotsessis nõuandjana mitte otsustajana vältimaks ohtu siseaudiitori sõltumatusele ja objektiivsusele (Kutser 2019). Siseaudiitor võib finantsauditi hankeprotsessis osaleda nõuandjana ning vaadata üle näiteks määratud kvalifitseerimistingimused ja hindamiskriteeriumid, kuid ta ei tohiks olla eelpool mainitud dokumentide üheks koostajaks (*Ibid.*). Olukorras, kus siseaudiitor peaks hindama hankeprotsessi läbiviimist, sealhulgas andma

hinnanguid hankedokumentidele, muuhulgas, kas kehtestatud hindamiskriteeriumid võivad olla piiravad ja/või diskrimineerivad, võib tekkida oht siseaudiitori sõltumatusele ning objektiivsusele (*Ibid.*). Lisaks võib tekkida eneseülevaatuse oht juhtudel, kus siseauditi funktsiooni täitjaks on ainult üks siseaudiitor (*Ibid.*)

Teine kriteerium, mida kasutati valdavalt ühena väärtuspõhistest kriteeriumidest, oli „audiitorteenuse osutamise meetoodika“. Mainitud kriteeriumit kasuti viiel finantsauditi hanel (vt Joonis 4). Mainitud kriteeriumi alla kuulusid näiteks veel ka sellised kriteeriumid nagu audiitorteenuse detailse kirjelduse sobivus ja sisuline pakkumus. Kutser soovib audiitorteenuse osutamise meetoodikat hindamiskriteeriumina kasutada, kuna see näitab ära, kas pakkujal on arusaam, mis on teenuse sisuks (Kutser 2019). Näiteks kui avaliku sektori organisatsioon kasutab IFRS-i ja pakkuja ei ole seda meetoodika kirjelduses välja toonud, siis see võib olla üheks indikaatoriks, et pakkumuse esitanud teenuse pakkuja ei ole hangitava teenuse olemusest ja sisust täpselt aru saanud (*Ibid.*). Lisaks võiks meetoodika üheks osaks olla töövõtu ajakava ning töö läbiviimiseks eeldatav tundide maht (*Ibid.*). Autori hinnangul lisab meetoodika hindamiskriteeriumina hankele väärtust, andes avaliku sektori hankijale teavet, kas pakkumuses osalev pakkuja saab aru töövõtu sisust ning kas pakutav meetoodika vastab hankija ootustele. Oluline on lisada, et hankija peab omama suutlikust ja vastavaid teadmisi selleks, et hinnata eelmainitud kriteeriumit selliselt, et pakkumuse võidaks parima meetoodika esitanud pakkuja.

Väärtuspõhise hindamiskriteeriumina kasutati ka „hankelepingu eseme töökorralduskava“ (vt Joonis 4). Töökorralduskava võib olla üheks meetoodika osaks. Töökorralduskava koostamisel on oluline, et tööülesannete kirjeldus oleks realistlik – näidatud oleksid kasutatavad ressursid ja ülesannete jaotus, väljundid määratud ülesande tüüpide kaupa, hea arusaam projektist ja hea lähenemisviis töökorralduskavas (ECLI:EU:C:2011:512, p 10 alampunkt 27). Juhul kui meetoodika sisaldab omakorda erinevaid alakomponente, on mõistlik jagada kõik alakriteeriumid eraldi hinnatavataks kriteeriumiteks, vältimaks hilisemaid vaidlusi kasutatava hindamismeetodi üle (ECLI:EU:C:2011:512, p 26). Sama toob välja ka Kutser antud intervjuus, et meetoodikat on edukalt võimalik hinnata selleks kehtestatud detailsemate kriteeriumite alusel (Kutser 2019).

Autor uuris intervjuu käigus siseaudiitor Britt-Marie Kutserilt, kas „venekeelsete meeskonnaliikmete arv ja nende kogemus“ võiks olla üheks hindamiskriteeriumiks. Valitud kriteeriumit kasutati ühel hanel hindamiskriteeriumina (vt Joonis 4). Kutseri hinnangul oleneb see konkreetsest pakkumusest. Kui pakkumuses osaleva organisatsioonide personalist suur osa on

vene keelt kõnelev ning suur osa dokumentatsioonist on samuti venekeelsed, siis võiks mainitud kriteeriumi määramine ühe hindamiskriteeriumina olla põhjendatud (Kutser 2019). Autor nõustub, et juhul kui äriprotsesside kirjeldamiseks on vene keel oluline, võiks avaliku sektori hankija lisada selle hinnatavaks kriteeriumiks, kuna mõjutab otseselt auditi läbiviimise efektiivsust.

Väärtuspõhise hindamiskriteeriumina kasutati auditeerimisteenuse riigihankel järgmiseid hindamiskriteeriumeid - „riigi kontrolli all olevate äriühingute auditi klientide arv ja suurus“ ja „Eestis auditeeritavate börsiettevõtete arv“ (vt Joonis 4). Kohtulahendis GAT vs ÖSAG on välja toodud, et viimase kolme aasta tarnenimekirja esitamine, milles on märgitud summad, kuupäevad ja tellijad, kuulub pigem pakkuja tehnilise ja kutsealase suutlikkuse alla. Sellist nõuet võib avaliku sektori hankija seada üheks kvalifitseerimistingimuseks (ECLI:EU:C:2003:360, p 65, 66). Kohtulahendis tuuakse välja, et varasem tarnete loetelu esitamine ei aita tingimata avaliku sektori hankijal tuvastada pakkumist, mis on majanduslikult kõige soodsam (ECLI:EU:C:2003:360, p 65, 66). Töö autori hinnangul ei ole kriteeriumi „riigi kontrolli all olevate äriühingute auditi klientide arv ja suurus“ ega „Eestis auditeeritavate börsiettevõtete arv“ puhul tegemist väärtuspõhiste kriteeriumitega ning mõlemad kuuluvad pigem pakkuja tehnilise ja kutsealase suutlikkuse alla.

Finantsauditit planeerides, arvestab audiitorettevõtja välja eeldatava tundide mahu, mis kulub selleks, et antud töövõtt teostada. Tundide mahu planeerimine sõltub paljustki töövõtu sisust. Väiksemate ja keskmise suurusega ettevõtete auditeerimisele võib kuluda vähem aega kui suurematele. Samas võivad väiksemate ja keskmise suurusega ettevõtetes olla väga spetsiifilised asjaolud, mis võivad tingida planeeritava tööde mahu suurenemise. Töövõtule kuluvate tundide planeerimisel on autori arvates tegu subjektiivse hinnanguga. Suuremate tundidega audit ei viita tingimata kvaliteetsemale teenusele ega garanteeri sellevõrra näiteks suuremal hulgal andmete analüüsi või dokumentide ülevaatust. Eelmainitud kinnitab ka Kutser, kelle hinnangul pole tegemist väärtuspõhise hindamiskriteeriumiga (Kutser 2019). Kui metoodikas on küsitud auditi tööplaani, siis on selles ka eeldatav töö läbiviimise aeg, sealhulgas töö läbiviimiseks kuluvad tunnid (*Ibid.*). See võib anda indikaatsiooni, kas ja kui palju pakkuja valdkonda tunneb ja töö mahust aru saab (*Ibid.*). Autori hinnangul ei anna tundide arv kokku lepinguperioodil eraldiseisva väärtuspõhise kriteeriumina hankele lisaväärtust ega taga majanduslikult soodsaima pakkumuse väljaselgitamist.

Samas nõustub töö autor Kutseri arvamusega, et auditi tööplaanis väljatoodud tundide arv annab avaliku sektorile hankijale võimaluse hinnata, kas teenusepakkuja mõistab töövõtu sisu ning ulatust.

Andmete analüüsist selgus, et ühel korral kasutati ka järgmiseid kriteeriumeid - „majanduslikult soodsaim pakkumus“ ja „vandeaudiitorite arv Eestis“ (vt Joonis 4). Majanduslikult soodsaima pakkumuse kriteeriumi puhul polnud riigihangete registris täpsustatud või avalikustatud, milles täpsemalt väljendub või kuidas planeeritakse saavutada majanduslikult soodsaim pakkumus. Sellest tingituna on autoril keeruline mainitud kriteeriumi puudusi või tugevusi hinnata. Kriteeriumi „vandeaudiitorite arv Eestis“ lisamisel on autori hinnangul soovitud saada pakkujat, kes omab liikmelisust rahvusvaheliselt üldtunnustatud audiitorühingus või audiitorühingute ketis, kuna viimases on tavapäraselt rohkem vandeaudiitoreid. Kutseri hinnangul pole kriteerium „vandeaudiitorite arv Eestis“ hindamisel oluline ning toob välja, et olulisem on meeskonna pädevus ja valdkonna kogemus (Kutser 2019).

Intervjueeritud avaliku sektori hankijatelt uuriti nende poolset arvamust, miks enamasti eelistatakse majanduslikult soodsaima pakkumuse välja selgitamiseks hindamiskriteeriumina kasutada pakkumuse hinda või pakkumuse kulu ning kuidas on sellisel juhul tagatud majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmine (Lisa 4, 5, 6). Siinkohal toob autor välja, et hankija 2 ja 3 kasutavad finantsauditi pakkumusel majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmiseks hindamiskriteeriumina madalaimat hinda ning hankija 1 kasutab lisaks pakkumuse hinnale ka väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumeid.

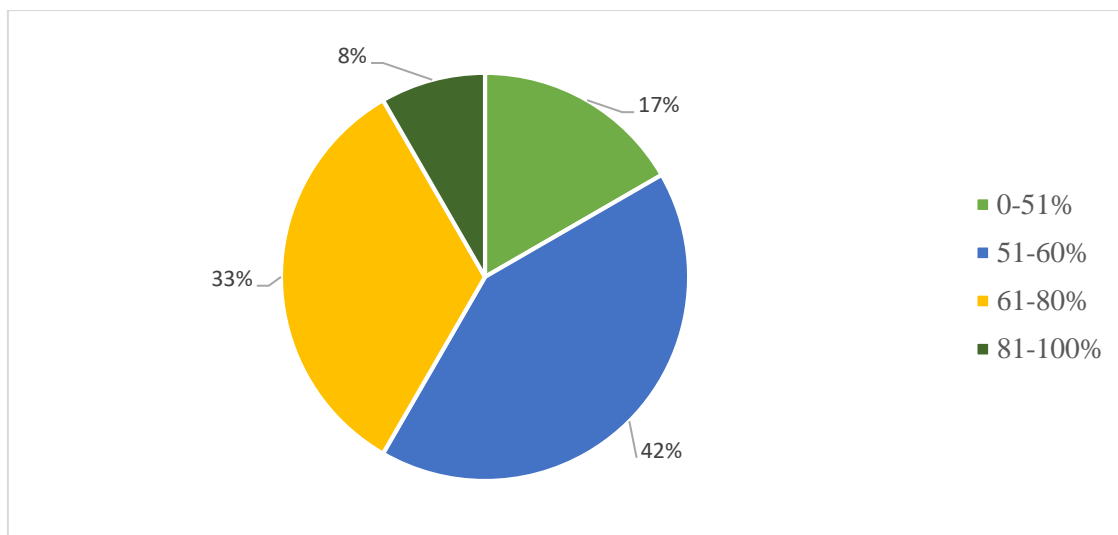
Hankija 3 toob välja, et kuna auditi standardid reguleerivad ära teenuse kvaliteedi, ei nähta põhjust, miks lisaks hinnale lisada muid hinnatavaid kriteeriumeid ning muude kriteeriumite lisamisel on risk suurem kui kasu (Kaljula 2019). Hankija 2 arvates on hiljem raskem põhjendada, miks kallim pakkumine on parem pakkumine (Peedo 2019). Hankija 1 hinnangul eelistatakse pakkumuse hinda laialdasemalt kasutada hindamiskriteeriumina, kuna viimasega kaasneb vähem vaidlusi ja kohtusse minekuid ning puudub kaalutlemise vajadus (Tiidu, Urm 2019). Hankija 1 toob välja, et kasutades finantsauditi hindamiskriteeriumina vaid pakkumuse hinda, peaksid kvalifitseerimistingimused ning tehniline pakkumuse püstitus olema väga hea ja „fenomenaalselt“ läbimõeldud (Tiidu, Urm 2019).

Autor esitas hankepakkumuses osalevale pakkujale teemaintervjuu käigus küsimuse, millega soovis teada, miks peaks avaliku sektori hankija eelmistama pakkumuse hindamiskriteeriumina

vaid madalaima hinna kriteeriumit, et selgitada välja majanduslikult soodsaim pakkumus (Lisa 7). Kutser toob intervjuus välja, et hanke läbiviimisel on tegemist avaliku sektori ja riigi rahadega ning madalaima hinna kriteeriumi kasutamine hankepakkumuse hindamisel on kindel ja hea selgitus, et avalikke vahendeid on kasutatud säästlikult (Kutser 2019). Kutseri hinnangul kasutatakse esmajärjekorras madalaima hinna kriteeriumit majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmisel, kuna siis on hankemenetlus lihtsam ja tulemust on keerulisem vaidlustada (*Ibid.*).

Autor uuris hankepakkumuses osalevalt pakkujalt teemaintervjuu käigus, miks peaks avaliku sektori hankija eelistama pakkumuse hindamisel ka väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumeid. Avaliku sektori hankijad võivad võtta endale suure riski, kui ei arvesta muid kriteeriumeid peale hinna majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmiseks. Näiteks auditimeeskonna kogemust antud valdkonnas (Kutser 2019). Valdkonda või sektori eripärasid tundmata võivad audiitoril jääda olulised riskikohad tuvastamata ning kontrollimata (*Ibid.*). Lisaks ei pruugita määrata riskidele õigeid maandamistegevusi, kontrollprotseduure, millest tulenevalt esineb oht, et finantsaruandes ei kajasta organisatsioonide finantsseisundit õigesti ja õiglaselt (*Ibid.*). Finantsauditi hankel suudab hankijale enam väärtust luua auditeeritava valdkonna kogemusetega ning pädev teenuse pakkuja (*Ibid.*).

Avaliku sektori hankija annab igale valitud pakkumuse hindamiskriteeriumile pakkumuse majandusliku soodsuse hindamiseks osakaalud (RHS §85 lg 98). Analüüsitud 12 hankest, millel kasutati hindamiskriteeriumina lisaks madalaimale hinnale ka väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumeid, esines vaid kaks finantsauditi riigihanget, mille pakkumuse hinna osakaal oli väiksem kui 50%. Kõige enam jäi pakkumuste kulu osakaal vahemikku 51-60% (5 riigihanget) ja 61-80% (4 riigihanget) (vt Joonis 5). Kokkuvõtet tulemustest illustreerib Joonis 5.



Joonis 5. Madalaima hinna hindamisosakaalude esinemissagedus

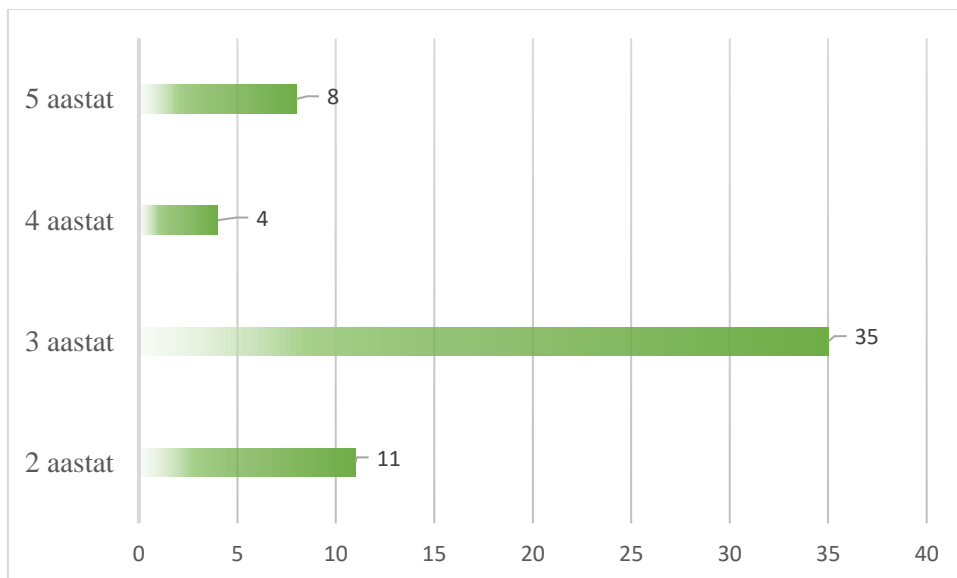
Allikas: autori koostatud Riigihangete registri andmete alusel

Töö autor on seisukohal, et majanduslikult soodsaima pakkumuse välja selgitamiseks tuleks hindamiskriteeriumile “pakkumuse kogumaksumus” suhtelise osakaalu omistamisel vältida suurema kui 50% osakaalu määramist. Olukorras, kus avaliku sektori hankija määrab pakkumuse hindamiseks lisaks pakkumuse kogumaksumusele ka teisi, väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumeid, kuid mille osakaal on proportsionaalselt madalam teenuse hinna osakaalust, ei taga tingimata hanke pakkumuse võidu puhul teenuse kvaliteeti. Eelpool mainitud olukorras võidab pakkumuse madalaim hind, kuna teiste, väärtuspõhiste kriteeriumite osakaal ei avalda kogutulemusele niivõrd olulist mõju.

Intervjuude käigus uuriti, et kas hanke pakkumuse hindamisel kasutatakse eranditult ainult neid pakkumuste hindamise kriteeriume ja seotud kaalutegureid, mis on esitatud hanketeates ja hankedokumentides. Vastuste tulemusena selgus, et hankijad ei muuda hilisemalt pakkumuse hindamise kriteeriumeid ega nendega seotud kaalutegureid. Selline tegevus oleks vastuolus ka riigihangete seadusega. Intervjuude läbiviimisel toodi välja, et lisapunkte pakkujatele ei määrata. Varasemas kohtupraktikas on teada, et lisapunktide andmine võib tekitada konkurentsi piirava olukorra. Concordia Bus kohtulahendis on leitud, et lisapunktide andmine pakkujale, mida vaid üks tarnija suudab pakkuda, on ebavõrdne ja diskrimineeriv (ECLI:EU:C:2002:495, p 27).

Järgnevalt uuris autor, milline on kõige rohkem kasutatavam hankelepingu pikkus auditeerimisteenuse hankel. Tulemusi illustreerib joonis 6. Andmete analüüsi tulemusel selgus, et avaliku sektori hankija eelistab finantsauditi hankelepingu sõlmida kõige enam 3 aastaks (vt Joonis

6). Selliseid hankelepinguid, kus avaliku sektori hankija valis lepingu perioodiks 3 aastat, esines 35 korral, 2 aastase perioodiga lepinguid 11 korral, 5 aastase perioodiga lepinguid 8 korral ning 4 aastase perioodiga lepinguid 4 korral (vt Joonis 6).



Joonis 6. Hankelepingu pikkus auditeerimisteenuse hankel
Allikas: autori koostatud Riigihangete registri andmete alusel

Läbiviidud intervjuudest avaliku sektori hankijatega selgub, et hankeleping eelistatakse sõlmida teenuse pakkujaga vähemalt kaheks aastaks. Samas toob hankija 3 välja, et oluline on teenuse pakkuja mingi aja möödudes vahetada, et ei tekiks niiöelda „kodupimedust“ (Kaljula 2019). Hangitav objekt määratakse vastavalt vajadusele ja sellele, kas on kohustuslik lisaks auditeeritud majandusaasta aruandele läbi viia ka tehingute seaduslikkuse või saldoandmiku kontroll. Hankija 2 märgib, et kahe erineva töövõtu puhul tellitakse teenust kahes eraldi osas, mis aitab vältida hilisemat hanke tühistamist (Peedo 2019). Intervjuudes välja toodud peamised põhjused, millal hankemenetlus tühistatakse:

- a. kui muutub objekti ulatus (Peedo 2019) või kui saadakse aru pakkumuste hindamisel, et pakkumuse skoop oli vale (Tiidu, Urm 2019);
- b. kui ollakse seadusega vastuolus, näiteks pakutakse teenuse hinnaks null eurot (Peedo 2019);
- c. juhul kui pakkumuste hind on liiga kõrge (Tiidu, Urm 2019);
- d. pakkumuste mittevastavus (Tiidu, Urm 2019).

Hanke tühistamise vältimiseks võidakse eelistada üksnes teenuse maksumuse kriteeriumit hanke hindamiskriteeriumina. Hilisemat vaidluste tekkimist on võimalik avaliku sektori hankija

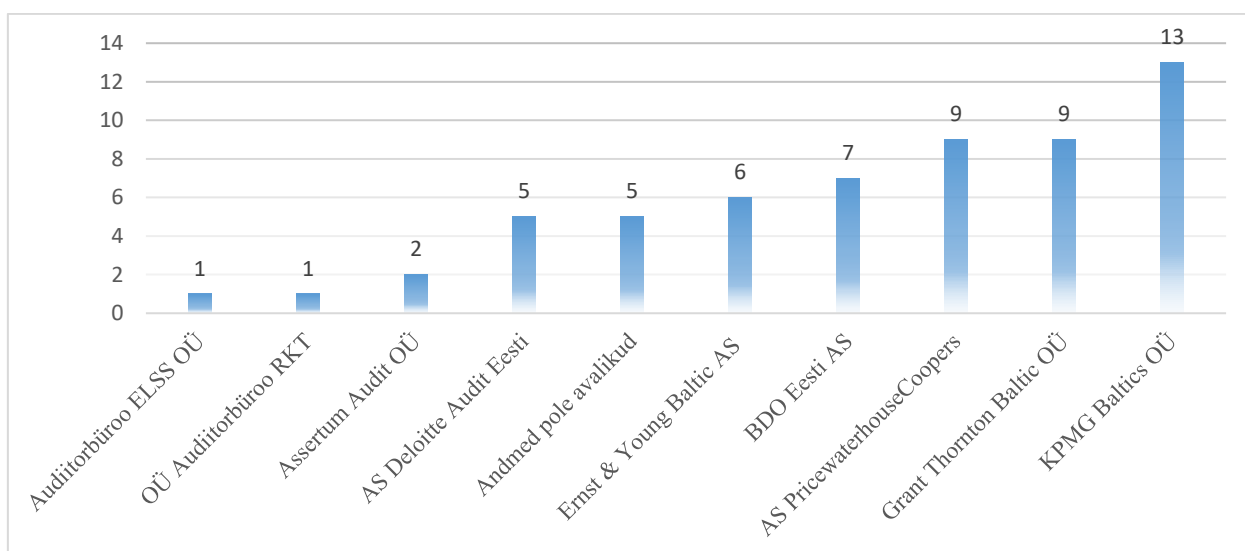
hinnangul vältida, kui mitte lisada subjektiivseid hindamiskriteeriumeid. Avaliku sektori hankija võib seada piirangud teenuse maksmise osas. Näiteks, et esimese aasta tasu ei saa olla kõrgem kui teise või kolmanda aasta tasu (Kaljula 2019).

Hanke perioodi või muude hanke objekti spetsiifiliste omaduste kaardistamiseks, võib avaliku sektori hankija kasutada hanke planeerimise etapis turu-uuringut. Intervjuudest selgus, et turu-uuringuid audiitorteenuse hankel pigem ei kasutata, seda tehakse muude teenuste ja asjade riigihangete planeerimisel. Küll aga toob hankija 3 välja, et vajaduspõhiselt uuritakse mõnel turul tegutseva audiitorbüroo esindajalt, kuidas viimane mõnda konkreetset tingimust/kriteeriumit soovitaks seada. Selliste soovitude puhul jälgitakse, et soovitude teinud pakkuja ei saaks põhjendamatut eelist, mis võiks olla teiste pakkujatega võrdluses diskrimineeriv (Kaljula 2019).

Hankija 2 märgib, et avaliku sektori hankija vaatab hanke planeerimisel vajadusel audiitorkogu kodulehekülge, uurib pakkujate kogemusi ning seda, et nad oleksid sõltumatud ning saaksid töövõtu läbi viia (Peedo 2019). Eelmainitud tegevusi võib pidada üheks turu-uuringu etapiks. Dmitri Koroljov toob oma magistritöö „Ettevõtja kõrvaldamine riigihankest konkurentsieelise tõttu“ ühe kokkuvõtva järeldusena välja, et kui turu-uuringus omandatud konkurentsieelis on minimaalne ja ei mõjuta riigihanke menetluse lõpptulemust, ei pea hankija pakkujat hankemenetlusest eemaldama (Koroljov 2019, 63). Kõik intervjuueeritavad toovad välja, et kasutatakse varasema perioodi teadmisi ja kogemusi hanke planeerimisel. Teiste samas valdkonnas tegutsevate organisatsioonide riigihangete kriteeriumeid jälgitakse vähem ning tegemist on pigem erandi kui reeglina. Hankija 2 lisab, et avaliku sektori hankija eeldab, et pakkuja teaks hangitava teenuse sisu ja põhjalikkust, kuidas auditit teostada ja mida kontrollida (Peedo 2019).

Rahandusministeerium pöördus 2013.aastal suuremate erialaliitude poole uurimaks nende arvamusi majanduslikku soodsust näitavate hindamiskriteeriumide kasutamise kohta vastavates valdkondades läbiviidavates riigihangetes (Karindi-Kask 2013). Eesti Arhitektide Liit tõi välja järgmised probleemkohad vastva valdkonna riigihangetel: a) erinev arusaam hanke objektist avaliku sektori hankija ja pakkuja vahel, b) alapakkumiste tegemine, kas veast tingituna või konkurentsi piirava asjaoluna, c) liiga madala maksumuse määramine, d) avaliku sektori hankija ei arvesta lisanduvate kuludega, e) lepingulise vastutuse, mille eest pakkuja vastutada ei saa, üleandmine pakkujale (*Ibid.*, 22-23). Autor nõustub eelpoolt välja toodud peamiste probleemidega ja leiab, et sarnased murekohad on laiendatavad ka teistele valdkondadele.

Järgnevalt analüüsiti, millised audiitorettevõtjad on kõige enam hankepakkumusi võitnud. Kokkuvõtet tulemustest illustreerib joonis 7. Tulemused oli ootuspärased. Selgus, et hankepakkumuste võitnud audiitorettevõtjate seas on nii viis Eesti turu suurimat audiitorettevõtjat – PricewaterhouseCoopers Eesti AS, KPMG Baltics OÜ, Ernst & Young Baltic AS, Grant Thornton Baltic OÜ, AS Deloitte Audit Eesti kui ka väiksemad audiitorettevõtjad. Kõige enam hankepakkumusi on võitnud KPMG Baltics OÜ (13 hankepakkumust). Järgnevad Grant Thornton Baltic OÜ ja AS PricewaterhouseCoopers, mõlemal on 9 hankepakkumuse võitu.



Joonis 7. Audiitorettevõtjate arv varasemalt teostatud ja täitmisel olevates finantsauditi riigihangetes

Allikas: autori koostatud Riigihangete registri andmete alusel

Lõputöös pole eraldi tehtud analüüsi finantsauditi riigihangete maksumuste osas, kuna riigihangete registris pole väga paljude riigihangete tegelikud maksumused avalikustatud. Analüüsitud on väga erinevate suurustega äriühinguid ja sihtasutusi, mistõttu ei kajastaks keskmine finantsauditi hanke maksumuse analüüs objektiivselt turu tegeliku olukorraga.

2.3. Järeldused ja ettepanekud

Analüüsist ilmnes, et väärtuspõhised hindamiskriteeriumid on auditeerimisteenuse hankel avaliku sektori hankija poolt kasutusel. Seejuures tasub tähele panna, et väärtuspõhiste hindamiskriteeriumite määramine ei ole nii lihtne.

Tulemustest ilmnes, et 71% avaliku sektori hankijatest jäävad hankepakkumuse hindamiskriteeriumide valimisel üksnes hanke maksumuse juurde, millest võib eeldada, et auditeerimisteenuse hankel ei suudeta leida ega rakendada muid väärtuspõhiseid kriteeriumeid.

Väärtuspõhiste kriteeriumite kasutamisel võivad takistuseks olla järgmised asjaolud:

- a. Vältimaks hilisemaid vaidlusi määratakse üksnes pakkumuse kulu hindamiskriteeriumiks, mille kasutamisel on lihtsam selgitada välja parim pakkuja.
- b. Väärtuspõhiste hindamiskriteeriumite sidumine hangitava objektiga, auditeerimisteenuse hankega on keeruline.
- c. Juhul kui hankelepingu tingimused, sealhulgas hankelepingu esemega seotud kriteeriumid, on riigihanke alusdokumentides kindlaks määratud, ei nähta vajadust muude väärtuspõhiste hindamiskriteeriumite seadmiseks.

Töö autor nõustub avaliku sektori hankijatega, kes töid uurimuses välja, et olukorras, kus pakkujate ringi on võimalik hankijal kontrollida ning hankeprotsessi ei ole kohustus teostada riigihangete registris, on madalaima hinna kriteeriumi kasutamine majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmisel põhjendatav.

Analüüsi tulemusel leiti varasemalt kasutatud väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumeid, mida avaliku sektori hankijad võiksid edaspidi kasutada finantsauditi hankel majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmisel, tagamaks avaliku sektori ressursside efektiivset kasutamist. Selliste kriteeriumide alla kuulusid – audiitorteenuse osutamise meetodika ning auditi meeskonna oskused ja kogemus. Audiitorteenuse osutamise meetodika hindamiskriteeriumina, annab avaliku sektori hankijale kindluse, et audiitorettevõtja on teadlik ja saab aru töövõtu objektist ja ulatusest. Juhul kui töövõtu meetodika sisaldab omakorda erinevaid alakomponente, on mõistlik jagada kõik alakriteeriumid eraldi hinnatavateks kriteeriumiteks. Selline lähenemine aitab hankijal pakkumusi paremini hinnata ja aitab vältida hiliseimaid vaidlusi.

Auditi meeskonna oskuste ja kogemuse kriteeriumi määramisel on oluline välja tuua, milliseid valdkonna spetsiifilisi oskusi ja kogemusi pakkujalt oodatakse. Vastava valdkonna kogemusega auditi meeskond suudab paremini tuvastada probleeme, lähtub tegevusvaldkonna spetsiifikast ja riskidest, mis antud valdkonnas esinevad, luues seeläbi hankijale väärtust. Siiski tuleb avaliku sektori hankijal pakkumuse koostamisel arvestada asjaolu, et pakkumuses esitatud töövõtu meeskond ei pruugi tingimata alati olla samas koosseisus töö läbiviimisel.

Autori lisab, et audiitorteenuse osutamise metoodika kriteeriumi alla võiks avaliku sektori hankija lisada ka meeskonna liikmete poolt panustatava aja tiimiliikmete lõikes teenuse osutamisel. Kogenud auditi meeskonna liikmetega tekib hankijal rohkem dialoogi võimalust ning see loob omakorda lisaväärtust hankijale. Seetõttu kogenud meeskonna liikmete aeg töövõtu raames on hankija jaoks oluline.

Hindamiskriteeriumite suhteliste osakaalude analüüsimisel selgus, et 12 hankest, millel kasutati hindamiskriteeriumina lisaks madalaimale hinnale ka väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumid, esines vaid kaks finantsauditi riigihanget, mille pakkumuse hinna osakaal oli väiksem kui 50%. Autor soovib avaliku sektori hankijal teenuse maksumuse kriteeriumile lisada väiksema kui 50% osakaalu parima võimaliku teenuse ja kvaliteediga audiitorettevõtja väljaselgitamiseks.

KOKKUVÕTE

Avalikus sektoris riigihangete teostamisel on oluline, et avalikke vahendeid oleks kasutatud säästlikult ja efektiivselt. Selle tagamiseks on võimalik avaliku sektori hankijal määrata hankepakkumuse hindamiskriteeriumid selliselt, et tagatud oleks optimaalne hinna ja kvaliteedi suhe, sealhulgas avaliku sektori ressursside efektiivne kasutamine.

Lõputöö eesmärk oli hinnata, millised on riigi osalusega äriühingute ning sihtasutuste korraldatud riigihanke hindamiskriteeriumid avaliku sektori raamatupidamise aastaaruannete auditeerimisteenuse tellimisel ning tuua välja kehtestatud hindamiskriteeriumite tugevused ja puudused. Lisaks esitada autori poolset soovitusi ja ettepanekuid, milliseid hindamiskriteeriume avaliku sektori raamatupidamise aastaaruannete auditeerimisteenuse hankimisel võiks kasutada, tagamaks optimaalset hinna ning kvaliteedi suhet, sealhulgas avaliku sektori ressursside efektiivset kasutamist. Eesmärgi saavutamiseks koguti andmeid riigihangete registrist ja viidi läbi intervjuusid nii avaliku sektori hankijatega kui ka audiitorteenuse pakkujaga. Kokku analüüsiti 58 riigi osalusega äriühingu ja sihtasutuse avalikustatud finantsauditi teenuse hankeid, kokku 25 erineva riigi osalusega äriühingu ja sihtasutuse osas. Lisaks viidi läbi intervjuud ühe riigi osalusega äriühingu ning kahe riigi osalusega sihtasutuse hanke korraldamise eest vastutavate töötajatega ning ka finantsauditi hangetes varasemalt osalenud pakkujaga.

Analüüsist ilmnes, et osaliselt on väärtuspõhised hindamiskriteeriumid finantsauditi hangetel juba kasutusel. Mitmed avaliku sektori hankijad rakendavad finantsauditi hindamisel lisaks pakkumuse kulule ka väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumeid. See näitab, et väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumeid on võimalik edukalt kasutada ka finantsauditi riigihangetes.

Töö koostamisel püstitas autor kolm uurimisprobleemi. Esimene neist väitis, et avaliku sektori hankija eelistab kasutada majanduslikult soodsaima pakkumuse hindamiskriteeriumina ainult madalaimat hinda, mis ei pruugi tagada kvaliteetset teenust ja hanke tulemust. Andmete analüüsist ilmnes, et avaliku sektori hankija eelistab raamatupidamise aastaaruannete auditeerimisteenuse hankel majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmiseks kasutada peamiselt vaid teenuse

maksumuse hinna kriteeriumit. Uurimusest selgus, et suur osa auditeerimisteenuse hanked teostatakse lihtsustatud korras. Audiitorteenuse hanked, mis jäävad alla riigihanke piirmäära, ei lähe läbi riigihangete registri ning seetõttu on hankijal võimalus pakkujaid valida.

Teise probleemina eeldati, et avaliku sektori hankija kasutab finantsauditi hanke hindamisel kriteeriumeid, mis ei pruugi igakordselt tagada kvaliteetset teenust (hindamiskriteeriumid pole seotud hangitava objektiga). Positiivse ajaoluna selgus, et varasemalt kasutatavatest hindamiskriteeriumitest audiitorteenuse hankel oli auditi meeskonna pädevus ja valdkonna kogemus ning audiitorteenuse osutamise meetodika kõige laialdasemalt kasutatavad väärtuspõhised hindamiskriteeriumid. Mainitud kriteeriumeid soovitab ka autor kasutada finantsauditi hankel väärtuspõhiste hindamiskriteeriumitena. Töö autor soovitab avaliku sektori hankijal lisada audiitorteenuse osutamise meetodika kriteeriumi alla meeskonna liikmete poolt panustatava aja tiimiliikmete lõikes teenuse osutamisel. Kogenud auditi meeskonna liikmetega tekib hankijal rohkem dialoogi võimalust ning see loob omakorda lisaväärtust hankijale. Seetõttu kogenud meeskonna liikmete aeg töövõtu raames on hankija jaoks oluline.

Uurimuse tulemusena selgus, et majandusliku soodsuse leidmiseks, kasutatakse ka kriteeriumeid, mis tingimata pole väärtuspõhised ning ei taga eraldiseisvana lisaväärtust hankijale. Selliste kriteeriumite alla kuulusid:

- a) riigi kontrolli all olevate äriühingute auditi klientide arv ja suurus;
- b) Eestis auditeeritavate börsiettevõtete arv;
- c) vandeaudiitorite arv Eestis;
- d) tundide arv kokku lepinguperioodil.

Eelmainitud kriteeriumeid võib lisada detailsemateks kriteeriumiteks muudele väärtuspõhisele hindamiskriteeriumitele. Loetelus välja toodud kriteeriumid a-c võiks siduda auditi meeskonna pädevuse ja valdkonna kogemusega ning kriteeriumi d siduda audiitorteenuse osutamise meetodikaga.

Kolmanda probleemina eeldati, et avaliku sektori hankija kasutab pakkumuse hindamisel madalama hinna kriteeriumi osas oluliselt kõrgemat osakaalu kui teiste väärtuspõhiste kriteeriumite hindamisel. Selgus, et uurimuses esines vaid kaks finantsauditi riigihanget, mille pakkumuse hinna osakaal oli väiksem kui 50%. Pakkumuste hindamisel avaldab seega, kus lisaks hinnale on määratud väärtuspõhiseid kriteeriumeid, pakkumuse maksumus kõige rohkem mõju.

Autor soovib avaliku sektori hankijal teenuse maksumuse kriteeriumile lisada väiksema kui 50% osakaalu parima võimaliku teenuse ja kvaliteediga audiitorettevõtja väljaselgitamiseks.

Finantsauditi hanke hindamiskriteeriumid määrab iga organisatsioon selliselt, et arvesse oleks võetud konkreetse hankelepingu objekti vajadused ning tagatud oleks parima võimaliku hinna ja kvaliteediga teenus. Autor hindab, et väärtuspõhiseid hindamiskriteeriumeid on võimalik finantsauditi hankel rakendada, kuid selle puhul on eelduseks, et avaliku sektori hankijal on vastavad teadmised ja pädevus selliste kriteeriumite määramiseks ja hindamiseks.

SUMMARY

PUBLIC PROCUREMENT CRITERIAS FOR AUDITORS FOR AUDITS OF FINANCIAL STATEMENTS IN PUBLIC SECTOR

Mari Usin

It is important that the public resources are used sustainably and efficiently when conducting public procurement in the public sector. In order to ensure this, it is possible for the contracting authority to determine the award criteria for the tender in a way to ensure the best value for money tender, including the effective use of public resources.

The objective of the thesis is to assess the public procurement award criteria's for auditors for audits of financial statements in state-owned companies and foundations and to highlight the established award criteria's strengths and weaknesses. Furthermore, to give author's recommendations and suggestions to contracting authority of which award criteria's could be used for audits of financial statements in public sector to ensure the most economically advantageous tender. In order to achieve the objective, data was collected from the public procurement register and interviews were carried out with contracting authorities and the audit service provider. In total, 58 public procurement of financial audit were analyzed, which consisted of 25 different state-owned companies and foundations. Three interviews were conducted with responsible procurement employees in the state-owned companies or foundations and one interview with financial audit service provider.

The analysis showed that value-based criteria's are already used in financial audit procurement. This indicates that value-based criteria's can also be successfully used in financial audits in public procurement.

The author established three research problems, which may occur with setting the award criteria's for public procurement. The first problem was that the contracting authority prefers to use only the

lowest price as the award criteria to find the most economically advantageous tender, which may not guarantee a quality service and the outcome of the procurement. Analysis results confirmed the established research problem. The analysis showed that the contracting authority prefers to use only the price criterion (the cost of the service) in order to find the most economically advantageous tender for the procurement of financial statements audit. As a large part of public procurements for financial audit fall below the threshold set by the Public Procurement Act, the contracting authority do not need to go through the public procurement register and therefore the contracting authority has the option of choosing tenderers.

With second problem, it was assumed that the contracting authority will use such criteria's for the financial audits tenders, which may not always guarantee a high quality service. Based on the analysis made, there was one positive observation made. The audit team's competence and experience, and financial audit methodology were the most widely used value-based criteria's in procurement of financial audit. These criteria's are also recommended by the author to use in procurement of the financial audit as a value-based award criterion. The author recommends to include each audit team member time under the financial audit methodology criterion. With an experienced audit team members, the contracting authority will have a greater dialogue option, and this creates added value for the vendor.

As a result of the analysis, author found such criteria's that were not necessarily value-based and do not provide value separately, in order to find the most economically advantageous tender. Such criteria's included:

- (a) The number and size of audit clients, which are state-owned;
- (b) The number of listed companies audited in Estonia;
- (c) The number of sworn auditors in Estonia;
- (d) The total number of hours in the contract period.

The above-mentioned criteria's could be added to the more detailed criteria for other value-based evaluation criteria's. Criteria (a) and (c) could be added to the audit team's competence and experience, and criteria (d) to the financial audit methodology.

Third research problem was that the contracting authority will use a significantly higher scoring (more than 50%) method for the price, when assessing the tender. There were only two public procurement of financial audits where the price had lower (lower than 50%) evaluation score than

other value-based criteria's. Author recommends for the contracting authority to add a service cost criterion less than 50 percentage for evaluation to identify the best possible service provider.

The award criteria for evaluating financial audit procurement shall be determined by each organization in such a way that the needs of the subject of the specific contract have been taken into account and ensures the best value for money. Author assess that the value-based criteria can be applied to the procurement of financial audits, but it is a prerequisite for the contracting authority to have the relevant knowledge and competence to determine and evaluate such assessment criteria.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Kasutatud allikad

- Arengu, M.-M. (2017). Koonerdamine pole kokkuhoid (ka audiitorteenuse tellimisel). *Audiitorkogu*. Kättesaadav: <https://www.auditorkogu.ee/est/news.koonerdamine-pole-kokkuhoid-ka-auditorteenuse-tellimisel>, 06. november 2019.
- Arengu, M.-M. (2017). Muudatused audiitorkontrolli regulatsioonis: hea, paha ja inetu. *Audiitorkogu*. Kättesaadav: <https://auditorkogu.ee/est/news.muudatused-auditorkontrolli-regulatsioonis:-hea-paha-ja-inetu>, 06. november 2019.
- Discussion Paper Compliance with Laws and Regulations: Audits and Assurance Engagements in the Public Sector*. (2007). Federation des Experts Comptables Europeens. Kättesaadav: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/DP_Compliance_with_Laws_and_Regulations_Audits_and_Assurance_Engagements_in_the_PS_0712612200781118.pdf, 28. oktoober 2019.
- Eesti Keele Instituut. (2015). Poliitika ja valitsemise sõnastik. Kättesaadav: <https://term.eki.ee/termbase/view/1143464/>, 06. november 2019.
- Graells, A. S. (2010). *Public Procurement and the EU Competition Rules*. Hart Publishing. Oxford and Portland, Oregon. Kättesaadav: <http://www.acodeco.gob.pa/acodeco/uploads/pdf/ForoCompetencia/Public%20Procurement%20and%20EU%20Competition%20Rules%20-%20by%20Sanchez%20Graells.pdf>, 18. november 2019.
- Guidance on Public Procurement of Innovation*. (2017). European Commission. Kättesaadav: <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/25724>, 06. november 2019.
- Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. (2018). International Federation of Accountants. Kättesaadav: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2018-Volume-1.pdf>, 17. oktoober 2019.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2005). *Uuri ja kirjuta*. Tallinn: Medicina.
- Karindi-Kask, E. (2013). *Hankelepingu sõlmimine majanduslikult kõige soodsamatel tingimustel*. Rahandusministeerium. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/riigihangete-poliitika/kasulik-teave/analused-ja-uuringud>, 06. november 2019.
- Key characteristics of the public sector with potential implications for financial reporting*. (2011). International Public Sector Accounting Standards Board. Kättesaadav:

<https://www.ipsasb.org/publications-resources/key-characteristics-public-sector-potential-implications-financial>, 17. oktoober 2019.

Koroljov, D. (2019). *Ettevõtja kõrvaldamine riigihankest konkurentsieelise tõttu*. (Magistritöö). Tartu Ülikooli õigusteaduskond, Tartu.

OECD Principles for Integrity in Public Procurement. (2009). The Organisation for Economic Co-operation and Development. Kättesaadav: <https://www.oecd.org/gov/ethics/48994520.pdf>, 07. november 2019.

Riigi osalusega äriühingute ja sihtasutuste koondaruanne 2018.aasta kohta. (2019). Rahandusministeerium. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/riigivara/riigi-osaluste-valitsemine>, 18. oktoober 2019.

Riigi osaluste valitsemine. (2019). Rahandusministeerium. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/riigivara/riigi-osaluste-valitsemine>, 18. oktoober 2019.

Riigihangete register (2019). [E-andmebaas]. Kättesaadav: <https://riigihanked.riik.ee/rhr-web/#/>, 10. november 2019.

Riigihangete statistiline lühikokkuvõte 2018. aasta. (2019). Rahandusministeerium. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/riigihangete-poliitika/kasulik-teave/riigihankemaastiku-kokkuvotted>, 06. november 2019.

Riigihanked. Praktilisi näpunäiteid kõige levinumate vigade vältimiseks Euroopa struktuuri- ja investeerimisfondidest rahastavate projektide puhul. (2015). Euroopa Komisjon. Kättesaadav: https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_public_proc_et.pdf, 27. oktoober 2019.

Setting the Award Criteria. (2016). Support for Improvement in Governance and Management. Kättesaadav: <http://www.sigmaweb.org/publications/Public-Procurement-Policy-Brief-8-200117.pdf>, 16. november 2019.

Spetsialistidele mõeldud riigihankemenetluste suunised kõige levinumate vigade vältimiseks Euroopa struktuuri- ja investeerimisfondidest rahastatavate projektide puhul. (2018). Euroopa Komisjon. Kättesaadav: https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/guides/public_procurement/2018/guidance_public_procurement_2018_et.pdf, 27. oktoober 2019.

Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance. (2012). The Institute of Internal Auditors. Kättesaadav: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf, 16. november 2019.

Why governmental accounting and financial reporting is and should be different. (2017). Governmental Accounting Standards Board. Kättesaadav:

https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&cid=1176169371273&d=&pageName=GASB%2FDocument_C%2FDocumentPage, 17. oktoober 2019.

Why Procurement Can Benefit from Working with Internal Audit. (2014). Spend Matters.
Kättesaadav: <http://spendmatters.com/2014/05/13/why-procurement-can-benefit-from-working-with-internal-audit>, 18. oktoober 2019.

Ülevaade omavalitsuste raamatupidamise aastaaruande audiitorkontrolli probleemidest. Kas omavalitsuste audiitorkontroll vastab kasutajate vajadustele? (2017). Riigikontroll.
Kättesaadav: <https://www.auditorkogu.ee/uploads/2017-01-31%20RK%20C3%BClevaade%20KOV%20auditid.pdf>, 13. november 2019.

Kasutatud õigusaktid ja kohtulahendid

Audiitortegevuse seadus. RT I, 28.02.2019, 2.

Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend. RT I, 27.11.2018, 6.

Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2014/24/EL, 26. veebruar 2014, riigihangete kohta ja direktiivi 2004/18/EÜ kehtetuks tunnistamise kohta EMPs kohaldatav tekst.

Judgment of the Court, 17 September 2002, Concordia Bus Finland Oy Ab v Helsingin kaupunki and HKL-Bussiliikenne. C-513/99, ECLI:EU:C:2002:495, punkt 27

Judgement of the Court of First Instance (Fifth Chamber), 25 February 2013, Renco v Council, T-4/01, ECLI:EU:T:2003:37, punkt 68

Judgment of the Court (Seventh Chamber), 21 July 2011, Evropaiki Dynamiki v EMSA, C-252/10 P, ECLI:EU:C:2011:512, punkt 10 alampunkt 27 ja punkt 26

Judgement of the Court (Sixth Chamber), 19 June 2003, GAT v ÖSAG, C-315/01, ECLI:EU:C:2003:360, punkt 65, 66

Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 570 (Muudetud). Tegevuse jätkuvus.*
Kättesaadav: <https://www.auditorkogu.ee/uploads/ISA-d%20alates%202016-12-15%20koos%20copyright%20notice-ga/ISA%20570%20%28EE%29%20muudetud.pdf>,
23. november 2019.

Riigihangete seadus. RT I, 13.03.2019, 145.

Riigihangete seaduse eelnõu seletuskiri. 2015.

Riigivara seadus. RT I, 29.06.2018, 44.

Autori intervjuud

Kaljula, K. SA Tallinna Teaduspark Technopol finants-ja administratiivüksuse juht. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn. 25. november 2019.

Kutser, B-M. AS Deloitte Audit Eesti siseauditi ja riskijuhtimise valdkonna juht. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn. 30. november 2019.

Peedo, M. SA Archimedes pearaamatupidaja. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tartu. 26. november 2019.

Tiidu, H. AS Eesti Energia hanketeenistuse hangete grupi juht ja Urm, H. AS Eesti Energia hankespetsialist. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn. 28. november 2019.

LISAD

Lisa 1. Riigi osalusega äriühingute valim

Riigi äriühing	Osaluse suurus, seisuga 31.05.19	Eesmärk	Tegevusala
Elering AS	100%	avalik huvi + tulu teenimine	Tarbijatele nõuetekohase energiavarustuskindluse tagamine.
AS Eesti Post	100%	avalik huvi + tulu teenimine	Riigisiseste ja rahvusvaheliste postiteenuste osutamine ning üle- Eestilise postivõrgu funktsioneerimise ja arengu kindlustamine.
AS Eesti Raudtee	100%	avalik huvi	Raudtee infrastruktuuri majandamine. Strateegiliselt oluline taristuettevõtte, mis aitab kaasa elutähtsa teenuse tagamisele ja omab seeläbi ka riigikaitseolulist funktsiooni.
AS Eesti Linnirongid	100%	avalik huvi	Raudteetranspordi korraldamine, sealhulgas reisijatevedu, kaubavedu ja sellega kaasnevate teenuste osutamine.
AS Eesti Teed	100%	tulu teenimine	Riigi territooriumi piires teehoiu teenuste osutamine, sealhulgas erakorraliste teehoiutööde korraldamine ja teostamine.
AS Tallinna Sadam	67%	avalik huvi + tulu teenimine	Sadamate tööga seotud tegevused. Strateegiliselt oluline infrastruktuuri ettevõtte, millel on oluline roll Eesti transpordi- ja transiidiklastris.
osäühing Rail Baltic Estonia	100%	avalik huvi + tulu teenimine	Osaluse omandamine ja valdamine kolme Balti riigi ühisettevõttes RB Rail AS, mille ülesandeks on raudtee rajamine Tallinnast Leedu-Poola piirini.
AS Eesti Loto	100%	avalik huvi + tulu teenimine	Hasartmängude korraldamine ning sellega seonduvad tegevused.
AS Riigi Kinnisvara	100%	avalik huvi + tulu teenimine	Riigile kui ainuaktsionärile kinnisvarateenuste osutamine ja riigi nõustamine kinnisvaraga seotud küsimustes.
AS Eesti Energia	100%	avalik huvi + tulu teenimine	Elektrienergia, soojusenergia, võrguteenuse ning energiaga seotud lisateenuste müük Läänemere piirkonnas.
AS Hoolekandeteenused	100%	avalik huvi	Erinevate hoolekande-, tervishoiu ja muude teenuste osutamine sh vajalike allhangete tegemine, mis on seotud hoolekandelise tegevusega.

Allikas: Riigi osalusega ... (2019, 55-57), autori koostatud

Lisa 2. Riigi osalusega sihtasutuste valim

Riigi sihtasutus	Põhikirjaline eesmärk
Sihtasutus KredEx	Laenude ja garantiide väljastamine, et aidata Eesti ettevõtetel areneda ja turvaliselt välisriikidele laieneda.
Sihtasutus Keskkonnainvesteeringute Keskus	Loodushoiu ning keskkonnakaitse ja -teadlikkuse arendamine.
Sihtasutus Innove	Elukestva õppe arendustegevuste koordineerimine ja vastavate programmide- ja projektide rakendamine.
Riigi Infokommunikatsiooni Sihtasutus	Riigi ühtsete infokommunikatsiooni- ja tugiteenuste osutamine sh elutähtsad teenused mereside teenus ja katkematu sideteenus.
Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus	Eesti ettevõtlus- ja regionaalpoliitika arendamine.
Hariduse Infotehnoloogia Sihtasutus	IKT alase hariduse edendamine; riigiüleste e-teadusinfrastruktuuride ja -teenuste toimimine ja arendamine.
Integratsiooni Sihtasutus	Eesti ühiskonna integratsioonile suunatud ning sisse- ja väljarändega seotud tegevused.
Maaelu Edendamise Sihtasutus	Eesti maapiirkonna ettevõtluse toetamine ja konkurentsivõime tõstmine
Sihtasutus Archimedes	Euroopa Liidu ja Eesti haridus-, teadus- ja noortepoliitika meetmete rakendamine.
Sihtasutus Erametsakeskus	Jätkusuutliku, säästliku ja keskkonda kaitsva erametsanduse arendamine.
Sihtasutus Põhja-Eesti Regionaalhaigla	Kõrgekvaliteedilise eniarstiabi- ja kiirabi osutamine, tervishoiualase õppe- ja teadustöö arendamine.
Sihtasutus Tallinna Teaduspark TEHNOPOL	Kinnisvaraobjektide arendamine ja haldamine teadmismahukate ettevõtete konkurentsivõime suurendamiseks.
sihtasutus Tartu Ülikooli Kliinikum	Kõrgekvaliteedilise arstiabi ja tervishoiuteenuste osutamine. Uute diagnostika- ja ravivõtete välja töötamine, uute ravimite aprobeerimine.
Sihtasutus Teaduskeskus Ahhaa	Õppe- ja huvikeskuse arendamine ja haldamine.

Allikas: Riigi osalusega ... (2019, 77-79), autori koostatud

Lisa 3. Autori koostatud intervjuu küsimustik

Autor esitas intervjuueeritavatele eelnevalt tutvumiseks järgnevad küsimused kirjalikult.

1. Kes määrab ettevõttes või asutuses hangitava teenuse objekti ja hankelepingu kestuse?
2. Mil määral kasutatakse auditeerimisteenuse hankel turu-uuringut, varasema perioodi teadmisi ja kogemusi?
3. Kas hanke ettevalmistamisel kasutatakse sarnase valdkonna ettevõtete või asutuste läbiviidud hankeid?
4. Kes määrab audiitorkontrolli teenuse hankimisel pakkumuse kvalifitseerimistingimused?
5. Mille alusel vastavuskriteeriumid määratakse (tehnilised nõuded pakkujatele)?
6. Kas hankelepingu täitmise suutlikkust omavate pakkujate valimiseks kasutatud vastavuskriteeriumid piirduvad ainult seaduses sätestatud kriteeriumidega (näiteks tarnija majanduslik olukord, tehniline suutlikkus, finantsseisund, kogemused, eriteadmised ja pädevus) või kaalutakse ka muude täpsemate kriteeriumite kasutamist?
7. Mille alusel määratakse, kas majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmiseks kasutatakse hanke hindamiskriteeriumina üksnes madalaimat hinda või lisatakse hinnale ka teisi väärtuspõhiseid kriteeriumeid?
8. Millistel juhtudel valitakse majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmiseks hanke hindamiskriteeriumiks üksnes madalaim hind?
9. Millistel juhtudel valitakse majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmiseks hanke hindamiskriteeriumiks lisaks hinnale ka teisi väärtuspõhiseid kriteeriumeid?

Lisa 3 järg

10. Milline on juhtkonna, auditikomitee, nõukogu ja siseauditi osa läbiviidava hanke (juhul kui ettevõttel või asutusel on auditikomitee kohustus või siseauditi funktsioon) vastavus- ja hindamiskriteeriumite määramisel?
11. Kas ja millistel tingimustel hankementlus tühistatakse?
12. Kas moodustatakse hankekomitee? Kui jah, siis kes sinna kuuluvad (siseaudit, juhtkond, auditikomitee)?
13. Kas pakkujate hindamiseks kasutatakse eranditult ainult neid pakumuste hindamise kriteeriume ja seotud kaalutegureid, mis on esitatud hanketeates ja hankedokumentides?
14. Kas majanduslikult soodsaima pakumuse põhjal sõlmitud hanke lepingu korral on pakumuste hindamise kriteeriumid seotud lepingu esemega (näiteks hind, kvaliteet, tehniline väärtus, funktsionaalsed näitajad, jooksvad kulud, kulutõhusus, tarne tähtajad)?
15. Kas pakumuste hindamisel on muudetud esialgseid hindamiskriteeriumeid (näiteks juhul kui esialgsetes hindamiskriteeriumites tuvastati ebakõlasid, vigu)?
16. Juhul kui pakumuse hindamiskriteeriumitele vastab mitu pakkujat, kuidas sellises olukorras selgitakse parim pakkuja?
17. Miks Teie hinnangul eelistatakse sagedamini madalama hinna kriteeriumit?
18. Kuidas sellises olukorras on tagatud (hindamiskriteerium madalaim hind), et hankeleping sõlmitakse parima pakkujaga?

Lisa 4. Kert Kaljula vastused

Lühike sissejuhatus lõputöö olemusest ja eesmärgist. Autori esitatud küsimused on kaldkirjas, et vastuseid oleks lihtsam eristada.

- 1. Autor: Kes määrab ettevõttes või asutuses hangitava teenuse objekti ja hankelepingu kestuse?*

Kert Kaljula: Kujunenud kogemuslikult. Üheks aastat lepingut sõlmida ei ole mõtet - audiitor ei jõua ettevõtet ja protsesse tundma õppida ning sisu küsimustega läheb rohkem aega. Mingi aja tagant on hea vahetada, et ei tekiks nii-öelda kodupimedus. Kolm on siamaani olnud kompromiss. Saldoandmiku ja tehingute seaduslikkuse kontroll on skoobis sees olnud varasemalt. Riigi kontroll teeb valimi neist, kes peavad need esitama. Alates eelmisest aastast võeti meid sealt välja. Lepiti auditikomitee ja nõukoguga kokku, et see tellitakse ikkagi juurde, kuigi meil seda kohustust pole.

- 1. Autor: Mil määral kasutatakse auditeerimisteenuse hankel turu-uuringut, varasema perioodi teadmisi ja kogemusi?*

Kert Kaljula: Me pole põhjalikku turu-uuringut teinud. Mõnikord on suheldud mõne audiitorbüroo esindajaga, et kuidas tema soovitab perioodi pikkust vms. Seda võib laias laastus pidada turu-uuringuks. Technopol läheb pakkumisse tugevamate ja suurematega. Viimane kord laiendati ringi. Mõnikord on hea rikastada konkurentsi, pakkudes osaleda ka väiksematel pakkujatel.

- 2. Autor: Kas hanke ettevalmistamisel kasutatakse sarnase valdkonna ettevõtete või asutuste läbiviidud hankeid?*

Kert Kaljula: Me ei ole seda teinud antud riigihanke juures. Vaid muude näiteks reisiteenuste hangete läbiviimisel. Majandusaasta aruande auditi hankel pole seda peetud vajalikuks.

- 3. Autor: Kes määrab audiitorkontrolli teenuse hankimisel pakkumuse kvalifitseerimisetingimused?*

Kert Kaljula: Põhimõtteliselt mina ning konsulteeritakse vajadusel ka hankenõustaja ehk hankejuristiga, kes on viimaste seaduste muudatustega kursis. Näiteks käivete suhteid vaatab tema

üle, et need oleks korrektses vahemikes. Vastavusestingimuste all on palju ka standartseid kriteeriumeid. Standartsete asjade puhul teeb hankejurist ära enamus tööd.

4. *Autor: Mille alusel vastavustingimused määratakse (tehnilised nõuded pakkujatele)?*

Kert Kaljula: See on varasemalt aastatel olnud turu-uuringu objekt ja seda on arutatud erinevate pakkujatega. Soovituste puhul jälgime ka seda, et keegi ei saaks põhjendamatu eelist ja neid soovitusi on kriitiliselt hinnatud, et kas miski diskrimineerib pakkujaid või mitte. Kui kord protesess läbi teha, siis järgnevatel aastatel oluliselt lihtsam.

5. *Autor: Kas hankelepingu täitmise suutlikkust omavate pakkujate valimiseks kasutatud vastavuskriteeriumid piirduvad ainult seaduses sätestatud kriteeriumidega (näiteks tarnija majanduslik olukord, tehniline suutlikkus, finantsseisund, kogemused, eriteadmised ja pädevus) või kaalutakse ka muude täpsemate kriteeriumite kasutamist?*

Kert Kaljula: Meie sinna midagi juurde ei mõelnud, ei pidanud otseselt seda vajalikuks. On juures tehingute seaduslikkuse kontrollil. Oleme nõudnud eraldi profiiliga inimestest, kes on seda varasemalt teinud. Väiksematel audiitorettevõtjatel ei pruugi seda kogemust olla.

6. *Autor: Mille alusel määratakse, kas majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmiseks kasutatakse hanke hindamiskriteeriumina üksnes madalaimat hinda või lisatakse hinnale ka teisi väärtuspõhiseid kriteeriumeid?*

Kert Kaljula: Me ei ole Tehnopolis muud lisanud. Senini on olnud stateegia, et me piirame ringi ära muude meetmetega ehk saada kvaliteetne teenus ja et teenuse pakkuja suudaks pakkuda kvaliteetset teenust. Peale seda valitakse hinna alusel võitja. Kui hangete seadus muutus, siis teatud piirist alates pole vajalik hanget Riigihangete registris avalikustada. Nüüd on see, et keda sa tahad kutsuda, siis seda saad kutsuda (vähemalt 3 pakkujat). Varasemalt said Riigihangete registris osaleda kõik, kes nägid pakkumust. Hankedokumentides kirjeldatakse ära, mis kuupäevadeks soovitakse eelauditit ja lõppauditit. Auditit maailm on üsna reguleeritud maailm, milles on rida standardeid, pluss ettevõtjal endal on rida standardeid, millega tuleb vastavuses olla.

Tekib olukord, kui hankija ei oska enam kõrgemaid standardeid nõuda. Ei ole pidanud vajalikuks midagi eraldi juurde mõelda.

7. *Autor: Milline on juhtkonna, auditikomitee, nõukogu ja siseauditi osa läbiviidava hanke (juhul kui ettevõtte/asutusel on auditikomitee kohustus või siseauditi funktsioon) vastavus- ja hindamiskriteeriumite määramisel?*

Kert Kaljula: Põhimõtteliselt vastavustingimuste seadmisel eriti mitte, kuna see on reguleeritud lõik ja seadus kirjutab ette, mida peab nõudma. Konsulterivat mõju on ette tulnud. Hetkel siseaudit kohepeal ei ole, tellitakse vajadusepõhiselt sisse. Kuna me oleme teinud hinnapõhiselt, siis meil on lihtne ja sirgjooneline see asi, ehk pole olnud palju arutada. Tegevjuhtkonna poolt pole lahti võetud seda diskussiooni nõukoguga. Nõukogus tihti pole auditi spetsialiste, kes oskaksid kaasa rääkida.

8. *Autor: Kas ja millistel tingimustel hankementlus tühistatakse?*

Kert Kaljula: Meil ei ole sellist olukorda ette tulnud. Hanked on läinud hästi. See on ka üks põhjus, miks jääda ühe hindamiskriteeriumi juurde, milleks on teenuse maksumus. Miks mõned hanked lähevad halvaks, kuna lisatakse muid subjektiivseid kriteeriumeid. Hinna puhul ei ole võimalik hiljem vaielda. Kui muud kriteeriumid ja hind reguleerivad ära, siis pole mõtet hakata tegema lisa kriteeriumeid. Selline viis aitab ka hiljem vältida vaidlusi.

9. *Autor: Kas moodustatakse hankekomitee? Kui jah, siis kes sinna kuuluvad (siseaudit, juhtkond, auditikomitee)?*

Kert Kaljula: Sisene kord näeb ette, et moodustada hankekomisjon, mis on vähemalt kolmeliikmeline. Auditi hange on alati läbi lastud audit komiteest ja nõukogust, kuna see on natuke ka järelevalve funktsioon. Nõukogu kinnitab majandusaasta aruande audiitori. Ehk iga kolme aasta tagant kui hange tehakse, viiakse hankekomsjoni tulemused ja seejärel juhtkonna ettepanud pakkuja nõukogule kinnitamiseks.

10. Autor: Kas pakkujate hindamiseks kasutatakse eranditult ainult neid pakkumuste hindamiskriteeriume ja seotud kaalutegureid, mis on esitatud hanketeates ja hankedokumentides?

Kert Kaljula: Osakaalud ei lähe käiku kvalifitseerimistingimuste ja vastavustingimuste puhul. Ja hindamiskriteeriumiks on meil vaid hind – madalama hinnaga pakkumus võidab.

11. Autor: Kas majanduslikult soodsaima pakkumuse põhjal sõlmitud hanke lepingu korral on pakkumuste hindamise kriteeriumid seotud lepingu esemega (näiteks hind, kvaliteet, tehniline väärtus, funktsionaalsed näitajad, jooksvad kulud, kulutõhusus, tarne tähtajad)?

Kert Kaljula: Hankele pannakse kaasa lepingu projekt, kus on näha, et mida tegema tullaakse. Seal on sees tähtajad, maksetähtajad. Näiteks oleme meie seal ära piiranud, et esimese aasta tasu ei saa olla kõrgem kui teise või kolmanda aasta tasu. Oluline on ka lõppauditi tähtaeg.

12. Autor: Kas pakkumuste hindamisel on muudetud esialgseid hindamiskriteeriumeid (näiteks juhul kui esialgsetes hindamiskriteeriumites tuvastati ebakõlasid, vigu)?

Kert Kaljula: Viimane kord kui oli hange, siis üks pakkuja tõmbas tähelepanu sellele, et pole nõutud tehingute seaduslikkuse kontrolli. Kirjavahetus käis, kuid see jäi ikkagi paika. Poole pealt pole nõudeid muudetud.

13. Autor: Juhul kui pakkumuse hindamiskriteeriumitele vastab mitu pakkujat, kuidas sellises olukorras selgitakse parim pakkuja?

Kert Kaljula: Kuna valitakse hinna alusel, siis sellist olukorda pole.

14. Autor: Miks Teie hinnangul eelistatakse sagedamini madalama hinna kriteeriumit?

Kert Kaljula: See vastus on seotud varasema aruteluga. Tihtipeale on raske näha põhjust, miks peaks lisama veel midagi hinnale, kui auditi enda standardid reguleerivad ära teenuse kvaliteedi. Meie saama määrata lepingu tähtaja, ja muud sellised kriteeriumid ehk ei jää muid lisanduvaid kriteeriume, mida võiks lisada. Kes on tulnud teadlikult hankesse võitma ja hiljem leiab viisi,

Lisa 4 järg

kuidas see tagasi võtta, siis lisatakse muu lisakriteerium, millega tekib kaalutusõigus. See kehtib küll muudes sektorites rohkem, auditis sellist pulli teha ei saa. Lisakriteerium võib asja rikkuda. See võib soliidse pakkujas tekkida küsimusi, miks sa oled selliselt pakkumust hinnanud. Minu senise kogemuse ja veenudmuse põhjal on risk suurem kui kasu, mida sealt välja võtta.

15. Autor: Kuidas sellises olukorras on tagatud (hindamiskriteerium madalaim hind), et hankeleping sõlmitakse parima pakkujaga?

Kert Kaljula: See on lihtne juhul kui skoop on lahti kirjeldatud. Kui oled kutsunud pakkujat, kelle puhul sa tead, kes pakub kvaliteeti. Kui pärast seda sõela, valid pakkuja, kes pakub madalaima hinna siis saadki parima kvaliteedi ja hinnaga pakkuja

Lisa 5. Malle Peedo vastused

Lühike sissejuhatus lõputöö olemusest ja eesmärgist. Autori esitatud küsimused on kaldkirjas, et vastuseid oleks lihtsam eristada.

- 1. Autor: Kes määrab ettevõttes või asutuses hangitava teenuse objekti ja hankelepingu kestuse?*

Malle Peedo: Tavaliselt see, kes hakkab hanget läbi viima, peab arvestama tingimustega. Audiitorteenuse hanke määrab asutuse põhikiri, kus on määratud periood. Selles on kirjas, et audit tellitakse 2 aastaks. Meie tellime seda kahes osas. Ehk pakkumine sisaldab kahte komponenti ja hinda - üks on auditi läbiviimine ja teine on tehingute seaduslikkuse kontroll. Kahes osas tellime sellepärast, et igal aastal pole tehingute seaduslikkuse kontroll võib-olla vajalik. Juhul kui on vajalik tellida projektaudit, siis tehakse muidugi lühema perioodiga.

- 2. Autor: Mil määral kasutatakse auditeerimisteenuse hankel turu-uuringut, varasema perioodi teadmisi ja kogemusi?*

Malle Peedo: Projektauditite puhul panevad paika programmi juhendid kontrolli sisu ja ulatuse. Näiteks Erasmuses on Euroopa Liidu komisjoni poolt paika pandud auditeerimisjuhendid, mis saadetakse pakkujale koos hankekutsega. Ise meil pole mõtet täpsemalt uurida, mida audiitor peaks vaatama. See ei käi küll otseselt turu-uuringu alla, kuid me peame võtma vähemalt 3 pakkuja käest pakkumused, ehk halba pakkumist ei saa tulla. Oleme vaadanud ka audiitorkogu kodulehekülge, et mis on pakkujate kogemused ja et nad oleksid sõltumatud, mingi ettevõtte tuleb ka välistada. Kui ei ole mingeid piiranguid, siis kui on kellegiga varasemalt koostööd olnud, siis neid on hea kasutada, kuna tunnevad süsteemi. Iga uue auditiga läheb palju auru sellele, et selgitada, kuidas süsteemid toimivad.

- 3. Autor: Kas hanke ettevalmistamisel kasutatakse sarnase valdkonna ettevõtete või asutuste läbiviidud hankeid?*

Malle Peedo: Ei ole vaadanud. Ainult oma majas, et mida on tehtud. Meil pole olnud erilisi hankeid, kus selline vajadus tekiks. Auditeerimissettevõtte, kes saab pakkumuse kutse, peab olema

pädev ja meie eeldame, et nad teavad seda sisu ja põhjalikkust, kuidas auditit läbi viia ja mida kontrollida. Kuid meil on üsna lihtsad hanked.

4. Autor: Kes määrab audiitorkontrolli teenuse hankimisel pakkumuse kvalifitseerimistingimused?

Malle Peedo: Tellija. Ja siis kui on varasemalt hanget läbiviidud, siis võetakse varasemalt kasutatud tingimused üle. Kui on mõni uus juhtum, siis kooskõlastakse eelnevalt juristiga. Jälgima peab ka programmi rahastaja nõudeid, kui neid on ette nähtud.

5. Autor: Mille alusel vastavustingimused määratakse (tehnilised nõuded pakkujatele)?

Malle Peedo: Meil seda kogemust tingimusena pole määratud. Me ise jälgime pakkumiskutsete ringi - pakkumiste saajaid. Päris tundmatut nime ei julge auditeerima võtta. Kui selline tingimus panna (kogemus), siis ma ei tea, kuidas seda kontrollida. Kindlasti seadus ja projektide reeglid on need, kus need (tehnilised nõuded pakkujale) tulevad. Me oleme küsinud ka, et maksuvõlga poleks ja oleme seadnud tingimused kvaliteedijuhtimissüsteemile.

6. Autor: Kas hankelepingu täitmise suutlikkust omavate pakkujate valimiseks kasutatud vastuskriteeriumid piirduvad ainult seaduses sätestatud kriteeriumidega (näiteks tarnija majanduslik olukord, tehniline suutlikkus, finantsseisund, kogemused, eriteadmised ja pädevus) või kaalutakse ka muude täpsemate kriteeriumite kasutamist?

Malle Peedo: See on jälle vastavalt olukorrale. Võib-olla mis on selline teistmoodi kui nõuatakse inglise keelset audit otsust. Siis paneme selle osas eraldi nõude. See on saranane nõue nagu lõpptähtaeg ehk millal soovime saada auditeeritud otsust. Sest nad saavad ise aru, kui nad ei oska seda võõrkeeles teha siis nad ei vasta nõudele. Näiteks sõltumatuse kriteerium ka. Ma eelmine kuu viisin läbi hanke finants auditi leidmiseks. Päris palju suunatakse ministereiumite rahastajate poolt sisse. Pakkumiskutsesse märgitakse sõltumatus sisse, et projektide auditite läbiviijad ei saaks finants auditi pakkumist esitada.

7. *Autor: Mille alusel määratakse, kas majanduslikult soodsaima pakkumuse leidmiseks kasutatakse hanke hindamiskriteeriumina üksnes madalaimat hinda või lisatakse hinnale ka teisi väärtuspõhiseid kriteeriumeid?*

Malle Peedo: Kuna kriteeriumid on üldised, siis ei teki vajadust. Auditi puhul ei oskaks välja mõelda, miks ma peaks valima muu kriteeriumi kui madalama hinna. Me pole auditi puhul varasemalt majanduslikult soodsaima kriteeriumit valinud.

8. *Autor: Milline on juhtkonna, auditikomitee, nõukogu ja siseauditi osa läbiviidava hanke (juhul kui ettevõttel või asutusel on auditikomitee kohustus või siseauditi funktsioon) vastavus- ja hindamiskriteeriumite määramisel?*

Malle Peedo: Juhtkond on alati kaasatud pakkujate ringi, valikusse ja seda enne kui kutse välja läheb. Auditikomitee on meil olemas. Küll aga ta otseselt sellega ei tegele, välja arvatud juhul kui tekib vaidlus ja on nõustamist vaja. Nõukogu kinnitab majandusaasta aruandes audiitori valiku. Väiksemate projektauditite puhul auditikomitee ja nõukogu ei osale, küll aga juhtkond on teadlik. Ja siseaudit vaatab, et need hanked oleks nõuetekohaselt vormistatud ja jälgib tulemusi. Ehk kui tuleb auditi käigus mõni tulemus, siis et nendega tegeletaks, et oleks määratud vastutaja ja edasine käsitlemine. Siseauditil on üldine järelevalve teatud ulatuses, otseselt kriteeriumitega siseaudit ei tegele.

9. *Autor: Kas ja millistel tingimustel hankementlus tühistatakse?*

Malle Peedo: Seda on tulnud ette, et hanke objekti muutub. Hiljem tuli välja, et objekti ulatus muutus, mistõttu tehti pakkumiskutse ümber ja alustati uue protsessiga. Üks kord ka loobuti hankest (projekti finantsaudit), kuna hinnapakumised olid üle mõistuse kõrged - üle poole rahastavast projektist. Ka elimineerimist on ette tulnud. Seda oli ka eelmise auditi hankega, kus üks pakkuja pakkus tehingute seaduslikkuse hinnaks 0 eurot. Sellega rikuti riigihangete seadust ja kuuluati vastav pakkumine mittevastavaks ning siis nõukogu ja auditikomitee tegelesid antud teemaga.

10. Autor: Kas moodustatakse hankekomitte? Kui jah, siis kes sinna kuuluvad (siseaudit, juhtkond, auditikomitee)?

Malle Peedo: Päris hankekomiteed kui sellist sellises sõnastuses pole. Meil on asutusesisene hankekord, kes ja mis piirmäärades hankeid võib läbi viia. Teatud mõttes tekib selline kinnitusring.

11. Autor: Kas pakkujate hindamiseks kasutatakse eranditult ainult neid pakkumuste hindamise kriteeriume ja seotud kaalutegureid, mis on esitatud hanketeates ja hankedokumentides?

Malle Peedo: Ei. Seda me pole teinud.

12. Autor: Kas majanduslikult soodsaima pakkumuse põhjal sõlmitud hanke lepingu korral on pakkumuste hindamise kriteeriumid seotud lepingu esemega (näiteks hind, kvaliteet, tehniline väärtus, funktsionaalsed näitajad, jooksvad kulud, kulutõhusus, tarne tähtajad)?

Malle Peedo: Lähtutakse hanke objektist. Meil on tarne tähtajad juba hankimiskutses. Näiteks, et majandusaasta aruanne peab olema auditeeritud märtsi lõpu seisuga. Pakkujad peavad pakkumiste hindamisel sellega arvestama.

13. Autor: Kas pakkumuste hindamisel on muudetud esialgseid hindamiskriteeriumeid (näiteks juhul kui esialgsetes hindamiskriteeriumites tuvastati ebakõlasid, vigu)?

Malle Peedo: Kui see ilmneks, siis me kindlasti teeks. Aga ma ei suuda meenutada, et ühtegi juhtmit oleks olnud.

14. Autor: Juhul kui pakkumuse hindamiskriteeriumitele vastab mitu pakkujat, kuidas sellises olukorras selgitakse parim pakkuja?

Malle Peedo: Kui me oleme määranud hinna siis valime hinna alusel – madalaim hind võidab pakkumuse. Minu praktikas pole ette tulnud, et oleks olnud olukorda ka sellist, kus mitu pakkujat pakuks sama hinda. Kui peaks tekkima selline olukord, siis algatatakse läbirääkimiste protsess.

15. Autor: Miks Teie hinnangul eelistatakse sagedamini madalama hinna kriteeriumit?

Malle Peedo: Seadus viitab, et peab olema soodsaim pakkumine. Projekti abikõlblikuse reeglid määravad suuresti tingimused. Hiljem on raskem ära põhejndada miks kallim pakkumine on parem pakkumine. Teatud juhtudel kui teenuse sisu on sama ning ei erine niivõrd, siis ei saa muu kriteerium peale hinna määravaks, kas valitakse pakkuja a, b või c.

16. Autor: Kuidas sellises olukorras on tagatud (hindamiskriteerium madalaim hind), et hankeleping sõlmitakse parima pakkujaga?

Malle Peedo: Eks see on selline ratsionaale mõtlemine. Tuleb kõike arvestada. Finants auditi puhul on samas keeruline. Pakkujate ringi saab eelnevalt läbi mõelda, et kehva pakkujat ei saa tulla. Nõuded tuleb seejuures selgelt määratleda. Ja tarnijaid saab ka hinnata, see on ISO kvaliteedijuhtimises sees, et tarnijate võimalik hindamine.

Lisa 6. Henry Tiidu ja Aivar Urm vastused

Lühike sissejuhatus lõputöö olemusest ja eesmärgist. Autori esitatud küsimused on kaldkirjas, et vastuseid oleks lihtsam eristada.

1. *Autor: Kes määrab ettevõttes või asutuses hangitava teenuse objekti ja hankelepingu kestuse?*

Henry Tiidu: Objekti määrab riski- ja siseauditi teenistus. Kestus määratakse tellija ja hanke teenistusega.

2. *Autor: Mil määral kasutatakse auditeerimisteenuse hankel turu-uuringut, varasema perioodi teadmisi ja kogemusi?*

Henry Tiidu: Koostöös riski- ja siseauditi teenistusega. Turgu eradi ei uurita. Hange tehakse vajaduspõhiselt. Kasutatakse varasema perioodi teadmiseid ja kogemusi.

3. *Autor: Kas hanke ettevalmistamisel kasutatakse sarnase valdkonna ettevõtete või asutuste läbiviidud hankeid?*

Henry Tiidu: Pigem ollakse eestvedaja rollis. Pigem kopeeritakse Eesti Energia pealt tingimusi.

4. *Autor: Kes määrab audiitorkontrolli teenuse hankimisel pakkumuse kvalifitseerimisetingimused?*

Henry Tiidu: Hanketeenistus koostöös kliendiga (riski- ja siseauditi teenistus).

5. *Autor: Kas hankelepingu täitmise suutlikkust omavate pakujate valimiseks kasutatud vastuskriteeriumid piirduvad ainult seaduses sätestatud kriteeriumidega (näiteks tarnija majanduslik olukord, tehniline suutlikkus, finantsseisund, kogemused, eriteadmised ja pädevus) või kaalutakse ka muude täpsemate kriteeriumite kasutamist?*

Henry Tiidu: Seaduse määratud tingimustest piisab, rohkem pole vaja. Eriti kui rääkida täitmise suutlikkust.

6. *Autor: Mille alusel määratakse, kas hanke hindamiskriteeriumiks on üksnes madalaim hind või majanduslikult soodsaim pakkumus (lisatakse hinnale ka teisi kriteeriumeid)?*

Henry Tiidu: Vajaduspõhiselt. Hanketeenistus koostöös kliendiga.

7. *Autor: Millistel juhtudel valitakse hanke hindamiskriteeriumina üksnes madalaim hind?*

Henry Tiidu: Audiitorteenuse puhul enamasti mitte. Juhul kui me suudame teenuse kunagi ammendavalt ära kirjeldada.

8. *Autor: Milline on juhtkonna, auditikomitee, nõukogu ja siseauditi osa läbiviidava hanke (juhul kui ettevõttel või asutusel on auditikomitee kohustus või siseauditi funktsioon) vastavus-ja hindamiskriteeriumite määramisel?*

Henry Tiidu: Kontrolliv ja hindav. Auditikomitee liikmed olid ka hanke komisjoni liimed. Siseauditi osa on skoop määrata (ehk millistele ettevõtetele teenust soovitakse) ja mingil määral ka hindamine.

9. *Autor: Kas ja millistel tingimustel hankementlus tühistatakse?*

Henry Tiidu: Ikka. Juhul kui pakkumuste hind on liiga kõrge; kui saadakse aru pakkumuste hindamisel oli skoop vale; pakkumuste mittevastavus.

10. *Autor: Kas moodustatakse hankekomitte? Kui jah, siis kes sinna kuuluvad (siseaudit, juhtkond, auditikomitee)?*

Henry Tiidu: Meil on seotud piirmääraga. Olenevalt mahust. Juhtkond ei kuulu komisjoni. Kui siseaudit vajab seda teenust, siis kaastakse siseaudit. Siseaudit on audiitorteenuse hankel komisjonis.

11. *Autor: Kas pakkujate hindamiseks kasutatakse eranditult ainult neid pakkumuste hindamise kriteeriume ja seotud kaalutegureid, mis on esitatud hanketeates ja hankedokumentides?*

Henry Tiidu: Jah.

12. Autor: Kas majanduslikult soodsaima pakkumuse põhjal sõlmitud hanke lepingu korral on pakkumuste hindamise kriteeriumid seotud lepingu esemega (näiteks hind, kvaliteet, tehniline väärtus, funktsionaalsed näitajad, jooksvad kulud, kulutõhusus, tarne tähtajad)?

Henry Tiidu: Jah.

13. Autor: Kas pakkumuste hindamisel on muudetud esialgseid hindamiskriteeriumeid (näiteks juhul kui esialgsetes hindamiskriteeriumites tuvastati ebakõlasid, vigu)?

Henry Tiidu: Ei ole. Kui on ebakõla siis tühistatakse.

14. Autor: Juhul kui pakkumuse hindamiskriteeriumitele vastab mitu pakkujat, kuidas sellises olukorras selgitakse parim pakkuja?

Henry Tiidu: Liisu heitmine. Hankedokumendis on paremusjärjestus sisse kirjutatud.

15. Autor: Miks Teie hinnangul eelistatakse sagedamini madalama hinna kriteeriumit?

Henry Tiidu: Sellega kaasneb vähem vaidlusi ja kohtusse minekuid, puudub kaalutlemise vajadus, tagatud on objektiivsus.

16. Autor: Kuidas sellises olukorras on tagatud (hindamiskriteerium madalaim hind), et hankeleping sõlmitakse parima pakkujaga?

Henry Tiidu: Ääretult head kvalifitseerimistingimused, mis tekitavad filtri, et ongi parimad pakkujad. Aivar Urm: Fenomenaalne tehniline lähteülesanne.

Lisa 7. Britt-Marie Kutser vastused

Lühike sissejuhatus lõputöö olemusest ja eesmärgist. Autori esitatud küsimused on kaldkirjas, et vastuseid oleks lihtsam eristada.

1. *Autor: Miks peaks avaliku sektori hankija eelistama pakkumuse hindamiskriteeriumina madalamat hinda?*

Britt-Marie Kutser: Avalike vahendite efektiivne ja säästlik kasutamine. Kuna tegemist on avaliku sektoriga ja riigi rahaga, siis on alati kindel ja hea selgitus/põhjus, et avalikke vahendeid on säästlikult kasutatud – ja selle vastu on raske vaielda. Kui sa paned kriteeriumiks madalaima hinna, siis on hanke läbiviimine vähem töömahukas ning väiksem on võimalus, et hanget vaidlustatakse. Minu hinnangul esmajärjekorras kasutakse madalama hinna kriteeriumit, kuna siis on menetlus lihtsam ja tulemust on keerulisem vaidlustada. Lisaks on hankeläbiviijatel vähem tööd – on natuke lihtsam ja turvalisem. Põhjus avalike vahendite säästlik kasutamine madalama hinna kriteeriumit kasutades on küll poliitkorrektne, kuid võib olla eksitav.

2. *Autor: Miks peaks avaliku sektori hankija eelistama pakkumuse hindamiskriteeriumina lisaks hinnale ka muid (väärtuspõhiseid) kriteeriumeid?*

Britt-Marie Kutser: Näiteks tooks meeskonna kogemuse samas valdkonnas, sektoris (ravimitootjad, raviasutused). Hankijana, miks mina paneksin ranged nõuded meeskonna pädevusele ja kogemusele, et kui tööd läbi viiv meeskond on valdkonnaga kursis ja omab kogemust, siis seda lihtsam ja valutum on hankijale auditi protsess tervikuna. Kui auditi meeskond on valdkonnaga kursis, ei ole vaja liiga palju valdkonna eripärasid selgitada, samas on kindlus, et pädevad audiitorid suudavad olulised riskid tuvastada ning määrata/teostada adekvaatsed kontrollportseduurid. Hankija monoloogi asemel valdkonna tutvustamisel võib tekkida pigem audiitoriga vääruslik dialoog. Kogemustega meeskond suudab tuvastada paremini probleeme, lähtub tegevusvaldkonna spetsiifikast ja riskidest, mis valdkonnas esinevad. Kogemusetu teenuse pakkuja ei pruugi tuvastada valdkonna olulisi riske, mistõttu ei pruugi see anda hankijale kindlust, veel vähem luua väärtust. Avalikkus saab sellega kasu läbi kindluse finantsaruandes kajastatud info õigsuse osas, mida pädev teenusepakkuja on võimeline andma. Sest on vahe sees, kas sulle teeb kindlustandvat tööd meeskond, kes ei tunne auditeeritavat sektorit/valdkonda midagi või kindluse annab auditi meeskond, kellel on sektoris töötamise kogemus. Kindlusel ja kindlusel on

vahe. Avalikus sektoris kui sa ei arvaesta muid kriteeriumeid peale hinna, siis sa võid võtta endale olulise riski, et olulised riskikohad jäävad tuvastamata ja leidmata, ja teatud riskid võivad jääda maandamata, kontrollimata. Avalik huvi avaliku sektor vastu on alati suur ning keegi ei soovi nt audiitori teadmatusel sündinud veast meediasse sattuda (nt oluline viga jäi auditi läbiviimisel tuvastamata ja/või korrigeerimata).

3. *Autor: Mis on Teie hinnang järgmiste väärtuspõhiste kriteeriumite lisamisel hindamiskriteerina, selleks, et tagada finantsauditi hankel majanduslikult soodsaim pakkumus:*

Autor: Audiitorteenuse osutamise metoodika;

Britt-Marie Kutser: Pakkujal on seda keeruline ja ajamahukas seda kirjutada – eriti kui hindamiskriteeriumiks on madalaim hind. Samas tuleb tunnistada, et see on väga hea nõue - see näitab ära ka pakkuja saab aru, mis on hangitava teenuse sisuks. Töö läbi viimise metoodika kirjelduse nõue - kindlasti soovitaks seda hankijal kasutada. Näiteks kui mõne avaliku sektori ettevõtte kasutavad IFRSi ning seda ei ole metoodika kirjelduses või pakkumsues märgitud, siis võib see olla üheks indikaatoriks, et pakkuja ei ole päris täpselt aru saanud hangitava teenuse sisust ning hankija tegevusvaldkonnast. Pakkujale on muidugi metoodikat kohati tülikas kirjutada, kuid hankijana kasutaksin seda nõuet iga kord. Metoodika hindamiseks on võimalik kehtestada erinevad kriteeriumeid, mis peab metoodikas sisalduma. Esitatud metoodikat on samuti võimalik hinnata detailsemate kriteeriumite alusel, kuid siiski jääb subjektiivsuse moment sisse – ja las ta jääb! Eeldus ju on, et pakkumuste hindamisel osalevad mh vastava valdkonna spetsialistid.

Autor: Auditi meeskonna oskused ja kogemus;

Britt-Marie Kutser: Ma paneks oskuse asemel pädevus. Kogemus tundub mulle esmapilgul kui antud valdkonnas/alal töötatud aastad. Lisaks pädevusele küsiks sektori ja valdkonna kogemust.

Autor: Riigi kontrolli all olevate äriühingute auditi klientide arv ja suurus;

Britt-Marie Kutser: Ei ole oluline. Võib anda lisapunkte ning kindlasti saab siduda auditi meeskonna pädevuse ja kogemusega (täpsusaks, et pädevuse all mõtlen sektorikogemust ning

kogemuse all auditeerimise kogemust aastates). Näiteks see kui palju üks ettevõtte on auditeerinud börsiettevõtteid – kogemus just kui oleks, kuid see ei tähenda, et samad inimesed veel selles ettevõttes töötavad, s.o sama (kogemuse ja pädevusega) meeskond on see, kes reaalselt tööd tegema hakkab. Oluline peaks olema ikka pakkumuses esitatud meeskonna kogemus ja pädevus ning muidugi asjaolu, et sama meeskond tuleb ka tööd tegema. Samas tuleb märkida, ega ükski valdkond nüüd nii keeruline ka ei ole, et audiitoril ei ole võimalik endale seda teatud tasemeni selgeks teha – siin on pigem küsimus ressursikulus ja efektiivsuses.

Autor: Eestis auditeeritavate börsiettevõtete arv;

Britt-Marie Kutser: Ei - palju neid Eestis ikka on?! Hindamiskriteeriumina see kindlasti oluline ei ole. Kui me räägime sihtasutustest siis kindlasti ei ole see oluline.

Autor: Vandeaudiitorite arv Eestis;

Britt-Marie Kutser: Ei. See ei ole oluline hindamiskriteerium. Kordan ennast, kuid taaskord rõhutaksin meeskonna pädevust ja kogemust. Toon näite – audiitorbüroos on kaheksa (pikaajalise kogemusega) vandeaudiitorit, kes ei oma nt suure börsiettevõtte auditeerimis kogemust, ei lisa see hankijale väärtust ega läbiviidavale tööle efektiivsust. Väärtuspõhisteks kriteeriumiteks ei seaks ma väga palju palju kvantitatiivseid näitajaid, mida on hankijal lihtne hinnata ja pakkujal võib olla lihtne täita, kuid see ei pruugi täita hanke eesmärki ning tagada kvaliteetse teenus saamist.

Autor: Venekeelsete meeskonnaliikmete arv ja nende kogemus;

Britt-Marie Kutser: See on nii ja naa – sõltub asjaoludest nagu ütlevad juristid. Näiteks kui suur osa ettevõtte personalist on vene keelt kõnelev ning valdav osa dokumentatsioonist (nt protokollid) on samuti vene keeles, siis võiks selle nõude ühe kriteeriumina kehtestada. Põhjendatud juhtudel see võib olla, jällegi tuleb sisse efektiivsuse moment, eriti hankijale. Hankijale võib see tähendada lisatööd/ressursi kulu kui tuleb näiteks hakata infot läbi tõlke edastama, audiitor ei saa otse vajalike inimestega suhelda jne. Siin on hankija otsustada, kas see on tõesti vajalik (nn *must have*) või pigem kasulik (nn *nice to have*) tingimus. Näiteks kui vaid üks raamatupidaja on vene keelt kõnelev, siis ei näeks ma sellekohase nõude vajadust aga kui näiteks kaks kolmandiku personalist

kõneleb ainult vene keelt ning on võimalus, et tuleb uus audiitor, kes ettevõtte protsesse ei tunne (s.o hakkab neid nullist kirjeldama), siis oleks see pigem oluline kriteerium, mille sedadmist võiks kaaluda. Vastava nõude mitteseadmine võib seada olulised piirangud auditi läbiviimise efektiivusele.

Autor: Tundide arv kokku lepinguperioodil.

Britt-Marie Kutser: Väärtuspõhine hindamiskriteerium see kindlasti ei ole minu hinnangul. Samas kui metoodikas on küsitud auditi tööplaani, siis on ka eeldatav töö läbiviimise aeg, sh eeldatav ajakulu nt tundides. Kui seda on metoodikas küsitud, siis see on koht, mis võib anda indikatsiooni, kas ja kui palju pakkuja seda valdkonda tunneb ja oskab näiteks hinnata töömahtu. Hankijal üldjuhul on oma nägemus (ja võib olla eelmistest audititest ka kogemus) orienteeruvast töömahust.

4. Autor: Mis võiks Teie hinnangul olla juhatuse, nõukogu, auditikomitee ja siseauditi roll audiitorteenuse hanke ettevalmistamisel, planeerimisel (sh hindamiskriteeriumite seadmisel, määramisel) ning hiljem pakumuste hindamisel?

Britt-Marie Kutser: (Siseaudit) Siseauditi roll sõltub siseaudiitori taustast ja kogemusest. Juhul kui siseaudiitoril on näiteks finantauditi kogemus ja vastava ala kompetents ja turu teadmine, võib kaaluda siseaudiitori kaasamist hanke ettevalmistamisse nõuandja rollis. Näiteks siseaudiitor on tulnud mõnest audiitorbüroost, siis võiks kaaluda siseaudiitoriga konsulteerimist näiteks pakumuste hindamisel, kuid mitte hankekomisjoni hääleõigusliku liikmena. Siseaudiitor võiks vajadusel osaleda hanke protsessis nõuandjana, näiteks konsulteerida vastavus- ja kvalifitseerimistingimuste ning hindamiskriteeriumite kehtestamisel. Siseaudiitor ei tohiks olla nimetatud dokumentide koostajaks. Siseaudiitor peab olema sõltumatu ja objektiivne. Näiteks kui siseaudiitor hakkab kontrollima asutuse või ettevõtte riigihanked ja muuhulgas hindama, kas kriteeriumid on piiravad ja diskrimineerivad, võib siseaudiitoril tekkida oht sõltumatusele ja objektiivsusele kui ta on hankedokumentide koostaja ning olnud hankekomisjoni hääleõiguslik liige. Siseaudiitori roll võiks olla vajadusel nõuandev, kuid kindlasti mitte otsustaja/kinnitaja. (Juhatus) Üks juhatuse liige, tavaliselt see, kes vastutab finants valdkonna eest, võiks olla hanke komisjoni liige. Kui finantsjuht ei ole juhatuse liige, siis see finantsjuht võiks olla kaasatud hankedokumentide koostamisse. Juhatuse liige/finantsjuht võiks kuuluda ka hanke komisjoni.

Lisa 7 järg

(Auditikomitee ja nõukogu) Üldjuhul on auditikomitee üheks liikmeks nõukogu esimees, seega terve nõukogu kaasamine ei ole otseselt otstarbekas (nõukogu nagunii kinnitab audiitori). Auditikomitee võiks olla kaasatud kas või nii palju, et auditikomitee liikmetel peaks olema võimalus protsessis kaasa rääkida, ettepanekuid esitada, pakkumusi hinnata. Auditikomitee liikmetele võiks anda võimaluse, kuid mitte seadma neile sellekohast kohustust. Auditikomitee teostab muuhulgas järelvalvet välisaudiitori üle, seega võiks neil olla huvi välisaudiitori teenuse hankimisel kaasa rääkida.

Lisa 4. Lihtlitsents

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks¹

Mina Mari Usin (*autori nimi*) (sünnikuupäev: 14.02.1992)

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose
Avaliku sektori raamatupidamise aastaaruannete auditi hangete kriteeriumid audiitorettevõtjale,
(*lõputöö pealkiri*)

mille juhendaja on Ester Vahtre,
(*juhendaja nimi*)

1.1 reprodutseerimiseks lõputöö säilitamise ja elektroonse avaldamise eesmärgil, sh TalTechi
raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks TalTechi veebikeskkonna kaudu, sealhulgas TalTechi
raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. Olen teadlik, et käesoleva lihtlitsentsi punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega
isikuandmete kaitse seadusest ning muudest õigusaktidest tulenevaid õigusi.

¹*Lihtlitsents ei kehti juurdepääsupiirangu kehtivuse ajal, välja arvatud ülikooli õigus lõputööd reprodutseerida üksnes säilitamise eesmärgil.*