



AUDIITORKOGU JUHEND
AUDIITORTEENUSE RIIGIHANKE
KORRALDAMISEKS
AVALIKUS SEKTORIS

Sisukord

1. Juhendi eesmärk.....	3
2. Riigihanke ese, riigihanke alusdokumendid, sh tehniline kirjeldus.....	3
2.1 Riigihanke ese	4
2.2 Tehniline kirjeldus ja pakkumuse maksumus	7
3. Kõrvaldamise alused	9
4. Kvalifitseerimistingimused	9
5. Hinnatavad näitajad.....	11
6. Hankelepingu tingimused	11
7. Tagasiside riigihankes osalejatele	12
8. Kokkuvõte	12

1. Juhendi eesmärk

Käesolev Audiitorkogu poolt koostatud soovituslik juhend selgitab ja täpsustab audiitorteenuste riigihanke alusdokumentides kasutatavaid mõisteid ja termineid viisil, mida nii audiitorteenuse hankija kui ka pakkuja mõistaks ühtemoodi, ennetamaks vastuolusid audiitortegevuse seaduse ning kutsetegevuse standarditega, sh eetikakoodeksiga.

Juhendi eesmärk on ühtlustada audiitorteenuse hankija (edaspidi hankija) ja pakkuja arusaamad, et:

- hankija oleks audiitorteenuste riigihanke alusdokumendid sõnastanud viisil, mis tagaks asjakohase pakkumuse esitamise;
- hankija selgitaks ja piiritleks riigihanke alusdokumentides täpselt, millist audiitorteenust milliseks perioodiks hangitakse;
- riigihanke alusdokumentides sätestatud tingimustega ei piirataks põhjendamatult audiitorteenuste pakkujate hulka;
- riigihankes esitatud tingimused ei oleks vastuolus audiitortegevuse seaduse ning kutsetegevuse standarditega, sh eetikakoodeksiga;
- riigihanke alusdokumendid oleks koostatud viisil, mis võimaldab pakkujatel vältida audiitorteenust osutades huvide konflikti ning pakkuda parimat teenust õiglase hinnaga;

Selgituseks: Mõiste „audiitorteenus“ all käsitletakse audiitorühingu ja vandeaudiitori poolt teostatavat teenust vastavalt audiitortegevuse seadusele ja kutsetegevuse standarditele, mis võivad sisaldada nii kindlustandvaid teenuseid (näiteks audit või ülevaatus) kui ka teenuseid, mis ei ole kindlust andvad (näiteks kokkuleppelised protseduurid). Ühes hankelepings võib sisalduda ka mitu erinevat audiitorteenust, kui need on selgesõnaliselt riigihanke alusdokumentides märgitud. Täpsemat selgitust audiitorteenuste ja seonduvate audiitori kutsetegevuse standardite kohta vt Tabel 1, lk 5.

2. Riigihanke ese, riigihanke alusdokumendid, sh tehniline kirjeldus

Riigihanke edukaks korraldamiseks tuleb riigihanke alusdokumentides võimalikult täpselt defineerida riigihanke ese, muu hulgas tuleb määratleda järgnevad tunnused:

- millist audiitorteenust hangitakse (sh teenuse standard);
- aruandlus, mida audiitor kontrollib;
- üksus või üksused, mille aruandlust kontrollitakse;
- audiitorteenuse osutamise muud tingimused, kui hankija soovib neid riigihanke alusdokumentides sätestada.

Selgituseks. Näiteks on hankelepingu objektiks „Aktσιαselts Riigiäriühing 2020 konsolideeritud raamatupidamise aastaaruande audiitorkontroll“. Juhul, kui hangitakse mitu teenust samaaegselt, tuleb see sätestada tehnilises kirjelduses koos viidetega asjakohastele õigusaktidele, nt „Aktσιαselts Riigiäriühing 2020 konsolideeritud raamatupidamise aastaaruande audiitorkontroll ja 01.01.202X–31.12.202X tehingute seaduslikkuse kontroll Riigikontrolli määratud ulatuses, ISAE (EE) 3000 (muudetud), põhjendatud kindlustunnet andva audiitorteenusena“.

Arusaadavuse huvides on soovitatav ka riigihanke teates märkida vähemalt eelpool märgitud kolm esimest parameetrit. Täpsemad detailid tuleks esitada riigihanke tehnilises kirjelduses. Detailide sisu on lähemalt selgitatud p. 2.1-2.3.

2.1 Riigihanke ese

Riigihanke esemeks on hankija poolt riigihanke alusdokumentides kirjeldatud audiitorteenus. Hangitav audiitorteenus on enamasti raamatupidamise aastaaruande audit¹ või ülevaatus². Üksusel võib olla ka teisi audiitorkontrolli kohustusi (nt Riigikontrolli määratud tehingute seaduslikkuse kontroll, saldoandmike kontroll, pakendiaruande audiitorkontroll, aruandlus Riigikontrollile ja/või Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumile seotud osapoolte kohta või muud aruandluskohustused).

Oluline on riigihanke tehnilises kirjelduses täpselt märkida, kas hangitakse audiitorteenust audiitortegevuse seaduse (AudS) § 44 mõistes ja/või mõnda muud vandeaudiitori pakutavat teenust, mida osutades vandeaudiitor ei lähtu kutsetegevuse standarditest. Kui hangitakse audiitorteenust AudS § 44 mõistes, on oluline, et tehnilises kirjelduses oleks märgitud nii soovitud teenus kui ka kutsetegevuse standard, millest vandeaudiitor teenust osutades lähtub.

Selgituseks: Vandeaudiitori kutsetegevuse standardid on kehtestatud audiitortegevuse seaduse §46 alusel ning need on Euroopa Komisjoni üle võetud ja määrusega kehtestatud rahvusvahelised standardid, Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni (IFAC) põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud ning muud standardid, mille kinnitab audiitortegevuse järelevalvenõukogu ning millest vandeaudiitorid lähtuvad audiitorteenuste teostamisel. Tabelis 1 on esitatud levinumatele audiitorteenustele vastavad kutsetegevuse standardid.

Kuna riigihangete seadus lubab erinevaid teenuseid koos hankida, seejuures võib ühe riigihanke menetluse raames osadeks jaotada, siis on eriti oluline, et hankija toob välja võimalikult täpselt teenuste kirjelduse, mida soovitakse hankida. Sageli jääb riigihanke alusdokumentidest arusaamatuks, millist teenust hankija soovib tellida, kuna tehnilises kirjelduses kasutatavad mõisted ei ole arusaadavad.

Näiteks on hankija kirjeldanud, et soovib tellida „majandusaasta aruande auditeerimise konsulteerimist“. Antud juhul ei ole arusaadav, kas hangitakse „majandusaasta aruande auditeerimist“ või „majandusaasta aruande koostamise konsultatsiooni“. Teenuse liiga üldine või ebatäpne sõnastus võib viia ebaõnnestunud riigihankeni. Seetõttu soovitame audiitorteenuse hankimisel märkida tehnilisse kirjeldusse kutsetegevuse standard, kuna selle alusel mõistavad audiitorid üheselt, millist audiitorteenust soovitakse hankida.

^{1,2}Audit on kohustuslik:

- enam kui kahe aktsionäriaga aktsiaseltsile;
- kohaliku omavalitsuse üksusele ja avalik-õiguslikule juriidilisele isikule;
- riigieelarvest eraldist saavale erakonnale;
- AudS § 91 lg 4 / § 92 lg 2 toodud sihtasutusele ning
- äriühingule, milles riigil on otsustusõigus.

Osatüingu ja vähem kui kolme aktsionäriaga aktsiaseltsi auditi/ülevaatus kohustust on võimalik kontrollida siit: https://audiitorkogu.ee/est/audit_calc

Tabel 1. Levinumate audiitorteenuste ja kutsetegevuse standardite vastavustabel*

Audiitorteenus	Kutsetegevuse standard, mille alusel audiitorteenust osutatakse	Audiitorteenuse tulemusel väljastatav aruanne
Raamatupidamise aastaaruande audit AudS § 91 nõuete alusel	Rahvusvahelised auditeerimise standardid (Eesti) ehk ISA (EE)	Sõltumatu vandeaudiitori põhjendatud kindlustunnet väljendav auditi aruanne, kus audiitor <u>avaldab arvamust</u> , kas raamatupidamise aastaaruanne kajastab kõigis olulistes osades õiglaselt ühingu finantsseisundit, -tulemust ja rahavoogusid.
Raamatupidamise aastaaruande ülevaatus AudS § 92 nõuete alusel	Rahvusvaheline ülevaatamise teenuse standard (Eesti) 2400 (muudetud) ehk ISRE (EE) 2400 (muudetud)	Sõltumatu vandeaudiitori piiratud kindlustunnet väljendav ülevaatus aruanne, kus audiitor <u>teeb kokkuvõtte</u> , kas ta sai teadlikuks millestki sellisest, mis paneks ta uskuma, et raamatupidamise aastaaruanne ei esita kõigis olulistes osades õiglaselt ühingu finantsseisundit, -tulemust ja rahavoogusid.
Tehingute seaduslikkuse kontroll Riigikontrolli määratud ulatuses, AudS § 95 ¹	Standard „Rahvusvaheline Kindlustandvate töövõtude standard (Eesti) 3000 (muudetud) kindlustandvad töövõttud, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused“ ehk ISAE (EE) 3000 (muudetud); põhjendatud kindlustunnet andev audiitorteenus. Lisada tuleks ka viide, et juhendada tuleb muuhulgas Riigikontrolli koostatud juhendist ³ .	Sõltumatu vandeaudiitori põhjendatud kindlustandvat järeldust väljendav aruanne.
Saldoandmike kontroll	Standard „Rahvusvaheline seonduvate teenuste standard (Eesti) 4400**Töövõttud kokkuleppeliste protseduuride läbiviimiseks finantsinformatsiooni osas“ ehk ISRS 4400 või ISAE (EE) 3000 (muudetud) Riigikontrolli tellimuse alusel	Olenevalt standardist, mille alusel audiitorteenus osutatakse, kas aruanne faktiliste tähelepanekute kohta (ISRS (EE) 4400) või sõltumatu vandeaudiitori kindlustandva töövõtu aruanne (ISAE (EE) 3000 (muudetud)). Kindlustandva audiitorteenuse puhul avaldab audiitor kas arvamust (põhjendatud kindlustunde puhul) või teeb kokkuvõtte (piiratud kindlustunde puhul). Kokkuleppeliste protseduuride puhul ei anna audiitor mingil kujul hinnangut ega tee järeldust aruande kohta, vaid toob välja teatavaks saanud faktid.

³ Vastava juhendi koostab Riigikontroll. Käesoleva juhendi kinnitamise ajal on Riigikontrolli juhend leitav siin: <https://www.riigikontroll.ee/Auditeeritavaile/Riigimajandusaastakoondaruandeaudit/tabid/262/ItemId/561/View/Docs/amid/801/language/et-EE/Default.aspx>

Pakendiaruande audiitorkontroll, tulenevalt PakS § 24 ¹ nõuetest	Standard „Rahvusvaheline kindlustandvate töövõtude standard (Eesti) 3000 (muudetud) kindlustandvad töövõttud, mis on muud kui möödunud perioodide finantsinformatsiooni auditid või ülevaatused“; piiratud kindlustunnet andev audiitor-teenus.	Sõltumatu vandeaudiitori piiratud kindlustandva töövõtu aruanne, kus audiitor teeb kokkuvõtte, kas talle sai teatavaks midagi, mis paneks ta uskuma, et pakendiaruanne ei kajasta kõigis olulistes osades õigesti tema andmeid pakendimaterjali liikide kaupa korduskasutuspakendi massi, turule lastud kauba pakendi massi ja andmeid pakendijäätmete taaskasutamise kohta audiitori aruandes loetletud kriteeriumite põhjal.
Aruandlus Riigikontrollile ja/või Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumile seotud osapoolte kohta	-	Märgukiri/memorandum kokkuvõttega.
Euroopa Liidu rahastatavate projektide audiitorkontroll	Sageli osutab standardile kas vastav määrus või projekti toetuse leping, mille alusel on audiitorkontrolli kohustus kehtestatud. See võib olla kindlustandev audiitoriteenus, mida viiakse läbi kooskõlas ISAE-ga (EE) 3000 või on need kokkuleppelised protseduurid, mida viiakse läbi kooskõlas ISRS-iga 4400 (EE). Kui kindlat standardit ei ole ette nähtud, tuleb standard ja kriteeriumid täpsustada tehnilises kirjelduses.	Vastavalt määratud standardis sätestatud tingimustele.

*Väga spetsiifiliste eritööde puhul, kui hankija ei tea, millist audiitoriteenust ta vajab, on soovitatav hankijal eelnevalt korraldada turu-uuring või vajadusel tellida eelnev hinnang sellele, millist standardit ja kriteeriumeid oleks mõistlik seada ning kuidas koostada riigihanke tehniline kirjeldus.

** Kõiki teenuseid ei osuta audiitorid kindlustandvatena. Mõnel juhul võib piisata nt kokkuleppelistest protseduuridest, mida viiakse läbi kooskõlas standardiga ISRS (EE) 4400. Sellisel juhul viib audiitor läbi tellijaga kokku lepitud protseduurid ja kirjutab aruandesse faktilised tähelepanekud. Kokkuleppeliste protseduuride puhul pole tegemist kindlustandva audiitoriteenusega. Audiitoriteenuse tulemusel koostab audiitor raporti faktiliste tähelepanekute, kuid ei anna hinnangut. Hinnangu koostab teenuse tellija protseduuride läbiviimise tulemusel raportis esitletud faktiliste tähelepanekute põhjal.

Selgituseks. Ühes konsolideerimisgrupis ei pea kõik audiitoriteenused olema alati sama liiki. Näiteks, kui omavalitsuse konsolideerimisgruppi kuulub nii aktsiaselts, osühinguid, sihtasutusi kui mittetulundusühinguid, siis ei pea hankija alati tellima auditi teenust kõikidele üksustele, kui seda ei nõua seadus, vaid hankija saab valitseva mõju all olevale üksusele audiitoriteenust hankides lähtuda seadusest tulenevatest miinimumnõuetest, mis kehtivad just sellele üksusele (näiteks võib piisata ülevaatusest⁴). Selline lähenemine on optimaalne, arvestades audiitoriteenuste ulatust ja maksumust. Audiitoritegevuse seaduse alusel on samas võimalik asendada üksuse kohustuslik ülevaatus vabatahtliku auditiga.

Audiitoriteenuse edukaks pakkumuseks vajab audiitor lisaks järgnevat infot riigihanke eseme kohta:

⁴ Ülevaatus kohustus tuleneb AudS-i § 92 sätestatud piirmäärade ületamisest. Sihtasutuste puhul on raamatupidamise aastaaruande ülevaatus kohustuslik, kui selle raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt üks ületab järgneva tingimusi:

- 1) müügitulu või tulu 15 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku 15 000 eurot.

Sihtasutusel, mille asutaja on riik, avalik-õiguslik juriidiline isik, kohalik omavalitsus, erakond või äriühing, milles riigil on vähemalt otsustusõigus riigivaraseaduse tähenduses, samuti testamendi alusel asutatud sihtasutusel või sihtasutusel, mille audiitorkontrolli kohustus tuleneb põhikirjast või nõukogu otsusest või mille piirmäärad ületavad AudS-i § 91 sätestatud piirmäärasid, on raamatupidamise aastaaruande audiitorkontrolli kohustus.

- audiitori aruande eeldatav tähtpäev või kui hangitakse erinevaid audiitorteenuseid, siis vastavate aruannete tähtpäevad;
- lisaks kohustuslikule aruandlusele⁵ on audiitoril teatud audiitorteenuste⁶ puhul kohustus vahetada infot valitsemisülesandega isikutega⁷. Pakkumuse esitamiseks vajab audiitor teavet infovahetuse tähtaegade kohta ja selle kohta, kas infovahetust soovitakse kirjalikult või suuliselt;
- juhul, kui töö hankija või hankijast eraldiseisev asutus (nt kui audiitorteenust on vaja projekti rahastaja või Riigikontrolli nõudmisel) on kehtestatud konkreetset juhised audiitorile, siis tuleb ka neile viidata⁸;
- millisel ajavahemikul oodatakse audiitorilt toimingute/protseduuride tegemist (kui hankijal on selle kohta kindel ootus) ning
- millist liiki või laadi suhtlust audiitoriga oodatakse ja millal peaks toimuma kohtumised, sh juhatuse, nõukogu ning auditikomitee liikmetega.

Juhime ka tähelepanu, et koos kindlustandva audiitorteenusega ei või hankida nõustamisteenust küsimustes, mille kohta hankija soovib audiitorilt hiljem kindlustandvat arvamust või kokkuvõtet. Vältida tuleb olukorda, kus vandeaudiitor vaatab üle iseenda antud konsultatsiooni või tehtud tööd.

2.2 Tehniline kirjeldus ja pakkumuse maksumus

Riigihanke alusdokumendid peavad vastama RHS § 77 nõuetele. Audiitorteenuse kontekstis tuleb tehnilise kirjeldusena käsitleda käesoleva juhendi peatükis 2 ja selle alapeatükkides kirjeldatud riigihanke eseme ja audiitorteenuse objekti kohta antavat infot.

Audiitorteenuse objekt on üldjuhul hankija koostatud aruandlus. Näiteks võivad audiitorteenuse objektiks olla raamatupidamise aastaaruanne, pakendiaruanne, saldoandmik või mõni muu koostatud aruanne. Objektiks võivad olla nt ka majandusüksuse tehingud Riigikontrolli määratud ulatuses.

Tehnilise kirjelduse koostamisel tuleb tähelepanu pöörata sellele, et hankija saab tellida audiitorteenust selleks õigusaktides sätestatud korras, kuid ei saa sätestada piiranguid või nõudeid audiitori aruande sisule ja vormile, mis võivad mõjutada audiitori sõltumatust. Näiteks ei tohi tehnilises kirjelduses ette anda audiitori aruande tüüpi (nt, et audiitori aruanne peab olema “märkusteta”) või aruande vormi, mis ei ole kooskõlas kutsetegevuse standarditega⁹.

Audiitorteenuse objekti kohta tuleb hankijal anda vähemalt järgnevat infot:

- Millist perioodi aruanne või aruanded hõlmavad?;
- Kui soovitakse hankida korraga mitut audiitorteenust või kui kontrolliobjekte on rohkem kui üks, tuleb soovitud teenuste kirjeldus riigihanke tehnilises kirjelduses välja tuua;
Selgituseks. Enamasti on riigihanke objektiks audiitorteenus, millel on omakorda üks auditeeritav objekt, mille tulemusel väljastatakse üks audiitoriaruanne. Kui hangitakse sama audiitorteenust mitme aasta kohta, siis esitatakse üks audiitori aruanne ühe aruandeperioodi kohta;
- Info selle kohta, millal kontrollitav aruanne ja muu audiitorteenuse osutamiseks vajalik teave on hankija poolt audiitorile esitamiseks valmis¹⁰;
- Kui audiitorteenuse objekt on raamatupidamise aastaaruanne, siis tuleb tehnilisse kirjeldusse lisada vähemalt info selle kohta, kas:

⁵ Audiitori aruanne audiitorteenuse tulemuse kohta audiitori arvamuseks või kokkuvõttena, vt ka Tabel 1 veerg „Audiitorteenuse tulemusel väljastatav aruanne“.

⁶ Nt auditi puhul on infovahetus kohustuslik.

⁷ Isik(ud) või organisatsioon(id), kelle vastutusalas on majandusüksuse strateegilise juhtimise ja majandusüksuse arvestuskohustusega seotud kohustuste järelevalve. See hõlmab ka finantsaruandluse protsessi järelevalvet (nt nõukogu ja kui asjakohane, ka auditikomitee).

⁸ Nt tehingute seaduslikkuse kontrolli korral juhul, kui see on ettenähtud Riigikontrolli määratud ulatuses või Välisministeeriumi juhend “Arenge - ja humanitaarabi toetusest finantseeritud projektide kokkuleppeliste protseduuride juhendmaterjal vandeaudiitoritele”.

⁹ Kutsetegevuse standardid on avaldatud Audiitorkogu kodulehel <https://audiitorkogu.ee/est/kutsetegevuse-standardid-1>

¹⁰ Oodatava ajastuse korral peab hankija arvestama piisava ajavaruga audiitorteenuse protseduuride tegemiseks. Audiitorteenuse osutamine saab alata, kui hankijal on olemas lõplik info audiitorile esitamiseks. Asjakohane ei ole eeldada, et audiitor lõpetab protseduurid lühikese aja jooksul pärast seda, kui hankija on materjalid esitanud.

- a) aruande koostamisel lähtutakse Eesti finantsaruandluse standardist(EFS) või rahvusvahelistest finantsaruandlusstandarditest, nagu need on vastu võetud Euroopa Liidu poolt (IFRS);
- b) Kas aruandev üksus on konsolideerimisgrupp¹¹?
- c) Konsolideerimisgrupi puhul tuleb anda infot vähemalt järgmiste asjaolude kohta:
 - Kas kontrollimisele kuulub konsolideeritud aruanne;
 - Milline on konsolideerimisgrupi struktuur;
 - Kas audiitorkontrolli hangitakse kogu konsolideerimisgrupile (sh kõigile valitseva mõju all olevatele üksustele/tütarettevõtetele) või ainult emaettevõttele ja konsolideeritud aruandele;
 - Kui riigihange hõlmab ainult emaettevõtte aruande audiitorkontrolli, siis kirjeldus selle kohta, kuidas toimub valitseva ja olulise mõju all olevate üksuste audiitorkontroll.

Raamatupidamise aastaaruande auditi või ülevaatuse puhul on riigihanke paremaks õnnestumiseks soovitatav riigihanke alusdokumentide koosseisus esitada alljärgnevad andmed:

- eelmise majandusaasta aruanne koos audiitori aruandega;
- viimased olemasolevad finantsandmed (bilanss, tulemi- või kasumiaruanne) aruandlusperioodi kohta (juhul, kui need ei ole kättesaadavad saldoandmike infosüsteemist);
- info selle kohta, kas aruandeaastal on olnud olulisi muutusi hankija struktuuris, käivetes, varade mahus jms;

Kui ühe riigihanke raames esitatav pakkumuse maksumus peaks sisaldama ka muude teenuste maksumust peale audiitorteenuste, siis tuleb kõik soovitud teenused kirjeldada riigihanke alusdokumentide tehnilises kirjelduses. Vältimaks pakkuja huvide konflikte teenust osutades, soovime jälgida, et riigihange ei sisaldaks varjatud hinnakomponente (näiteks tasuta teenused) või hinnakomponentidena umbmääraselt defineeritud või defineerimata lisateenuseid nagu näiteks defineerimata sisuga konsultatsiooni tunnid. Umbmääraselt defineeritud sisuga või defineerimata konsultatsiooni puhul ei ole audiitoril võimalik näiteks hinnata, kas:

- tal võib esineda eneseülevaatuse ohtu;
- ta tohib sellist konsultatsiooni osutada tulenevalt teatud muude teenuste osutamise keelust avaliku huvi üksustele;
- audiitor saab teenust osutada, sattumata vastuollu eetikakoodeksi nõuetega, millest tulenevalt määratud teenustasu ei või olla nii madal, et töövõtu läbiviimine kooskõlas rakendatavate tehniliste ja kutsestandarditega võiks sattuda ohtu.

Juhul kui hankija soovib lisaks muudele audiitorteenustele tellida ka konsultatsiooniteenust, tuleb riigihanke alusdokumentide tehnilises kirjelduses kirjeldada, millises valdkonnas ja millises mahus konsultatsiooni soovitakse osta. See võimaldab audiitoril kooskõlas kutseliste arvestusekspertide eetikakoodeksiga (Eesti) (sh sõltumatuse standardid) hinnata, kas ta sellist konsultatsiooni saab pakkuda. Kui konsultatsiooni vajav küsimus ei ole hankijale riigihanke koostamisel veel teada, oleks asjakohane küsida, et pakkuja esitaks oma pakkumuses konsultatsioonitunni maksumuse valdkondade lõikes (nt raamatupidamiskonsultatsioon, maksunõustamine jms).

Selgituseks. Näiteks hangib aastaaruande auditiit muuseumina tegutsev sihtasutus ja täpsustab tehnilises kirjelduses, et audiitor peab vaatama ka „kas restoranis vastab kõik seadustele“. Kirjeldatud tehniline kirjeldus on ebatäpne, sest majandusaasta aruande auditi teeb audiitor kutsetegevuse standardite alusel, mille alla ei kuulu toitlustusasutuse seaduse- ja tervishoiunõuetele vastavuse kontroll. Antud juhul on tegu erinevate audiitorteenuse objektidega, mida pole soovitatav koos hankida, kuna selliseid teenuseid audiitorühingud üldjuhul ei teosta.

¹¹RPS § 27. Konsolideerimisgrupp ja selle üksused

(1) Konsolideeriv üksus on emaettevõtja või muu raamatupidamiskohustuslane, kellel on valitsev mõju teise raamatupidamiskohustuslase üle. Valitsev mõju võib muu hulgas tuleneda järgmistest asjaoludest:

1) suurem kui 50%-line osalus konsolideeritava üksuse hääleõiguses;

2) seadusest või lepingust tulenev otsene või kaudne õigus asutajaõigusi teostades või üldkoosoleku otsusega nimetada või tagasi kutsuda enamikku tegevjuhtkonnast või kõrgema juhtorgani liikmetest.

(2) Konsolideeritav üksus on tütarettevõtja või muu raamatupidamiskohustuslane, kelle üle teisel raamatupidamiskohustuslasel (konsolideerival üksusel) on valitsev mõju.

(3) Konsolideeriv üksus koos ühe või mitme konsolideeritava üksusega moodustavad konsolideerimisgrupi.

(4) Konsolideerimine on konsolideerimisgruppi kuuluvate raamatupidamiskohustuslaste aruannete ühendamine nii, nagu oleks tegemist ühe raamatupidamiskohustuslasega.

Avaliku huvi üksused peavad lisaks arvestama, et mõned konsultatsioonid kuuluvad EL määruse nr 537/2014 artikli 5 kohaselt keelatud auditiväliste teenuste hulka ja selliseid lisateenuseid ei tohi tellida samalt audiitorühingult, kes teostab raamatupidamise aastaaruande auditit.

Vältimaks pakkuja huvide konflikti ja ohtu vandeaudiitori sõltumatusele, ei või riigihange sisaldada tingimuslikku hinda. Keeld tuleneb AudS §-st 58 lg 1, mille alusel kliendilepingu tasu ei või:

- 1) olla sõltuvuses muude teenuste, kaupade või hüvede pakkumisest;
- 2) olla sõltuv tingimustest, mis võiksid kahjustada vandeaudiitori käitumist kutsetegevuses.

Audiitorteenust hankides võib hankija riigihanke alusdokumenti lisada viite võimalusele kasutada **siseaudiitori** otsest **abi**, kui hankijal on olemas siseauditi funktsioon ja vastav võimekus selle funktsiooni kasutamist pakkuda. Kas teenust pakkuva audiitorettevõtja seda teha saab, sõltub asjaoludest (sh lähtudes kutsestandardist ISA 610 peab vandeaudiitor hindama siseauditi funktsiooni pädevust, mh siseauditi funktsiooni kvaliteedikontrolli nõudeid). Kui tellijal on soov sellist võimalust pakkuda, tuleb riigihanke alusdokumentides märkida siseaudiitori kvalifikatsiooni ja pakutav ajaressurss.

3. Kõrvaldamise alused

Vastavalt RHS § 95 lg 4 p 4-le võib hankija kõrvaldada hankemenetlusest pakkuja, kes on raskelt eksinud ametialaste käitumisreeglite vastu. Audiitorühingute poolt osutatud teenuste kvaliteedi üle teostab regulaarset kontrolli audiitortegevuse järelevalve nõukogu ning igale audiitorühingule, mis on vastava kontrolli läbinud, on omistatud kehtiv kvaliteedikontrolli tulemus, mida hankija võib ettevõtja kõrvaldamise aluste kontrollimisel arvesse võtta kui sõltumatut hinnangut ettevõtja ametialaste käitumisreeglite järgimise kohta. Kehtivat kvaliteedikontrolli punast tulemust võib seega pidada pakkuja hankemenetlusest kõrvaldamise piisavaks aluseks. RHS § 95 lg 4 alusel ettevõtja kõrvaldamisel tuleb silmas pidada, et tegemist on hankija kaalutusotsusega, mistõttu tuleb kõrvaldamise otsuses välja tuua põhjused, miks hankija otsustab ettevõtja hankemenetlusest kõrvaldada.

Selgituseks: Audiitorühingute kvaliteedikontrolli (KVK) tulemused on kättesaadavad: <https://www.auditortegevus.ee/atr/web/register/audiitorettevotja-otsing>. KVK tulemuste pinnalt annab audiitortegevuse järelevalve nõukogu osutatud audiitorteenuste kvaliteedi kohta ühe järgnevatest hinnangutest¹²:

- *audiitorteenuse kvaliteet vastab nõuetele – ROHELINE;*
- *audiitorteenuse kvaliteedis esinesid vähemolulised puudused, täiustamine nõutav – KOLLANE;*
- *audiitorteenuse kvaliteedis esinesid olulised puudused, täiustamine nõutav – ORANŽ;*
- *audiitorteenuse kvaliteet ei vasta nõuetele, oluline täiustamine nõutav – PUNANE.*

4. Kvalifitseerimistingimused

Kvalifitseerimistingimuste sätestamisel tuleb silmas pidada, et need oleksid valdkonna tegutsevatele ettevõtjatele arusaadavad ning vajalikud ega oleks põhjendamatult piiravad.

Vastavalt RHS § 3 lg 5 peab hankija kasutama rahalisi vahendeid säästlikult ja otstarbekalt ning sõlmima hankelepingu parima võimaliku hinna ja kvaliteedi suhte alusel.

Hankijal on kvalifitseerimistingimusena lubatud nõuda:

- Pakkujal peab olema kehtiv tegevusluba. Sageli küsitakse selle tõendamiseks tegevusloa koopiati, mis ei ole asjakohane, sest kehtivat tegevusluba tuleb kontrollida audiitortegevuse registrist, mis on avalik andmekogu ja asub aadressil www.auditortegevus.ee;
- Avaliku sektori üksusele võivad kindlustandvaid audiitorteenuseid osutada vaid audiitorettevõtjad, keda esindavate isikute hulgas on avaliku sektori vandeaudiitor. Audiitori kvalifikatsiooni saab kontrollida <https://www.auditortegevus.ee/atr/web/register/vandeaudiitori-otsing>;

¹² <https://ajn.ee/kvaliteet>

Selgituseks. Audiitortevust reguleerib audiitortevuse seadus, milles on sätestatud, et audiitorettevõtjal peab Eestis audiitorteenuse osutamiseks olema kehtiv tegevusluba (AudS §81) ja avaliku sektori üksusele võivad kindlustandvaid audiitorteenuseid osutada vaid audiitorettevõtjad, keda esindav isik on avaliku sektori vandeaudiitor (AudS §65 lg2); sõlmitud on kehtiv kutsekindlustusleping, sh määrates kindlustussumma ja omavastutuse (AudS §64); audiitorettevõtjad on allutatud kvaliteedikontrollile (AudS §136 lg2).

- Käibe suurus: Vastavalt RHS § 100 lg 1 p-le 4 ning lg-le 3 võib hankija nõuda pakkujal netokäibe olemasolu summas, mis ei või olla suurem kui kahekordne hankelepingu eeldatav maksumus. Nõude määramisel suuremas summas, tuleb hankijal seda riigihanke alusdokumentides põhjendada. Näiteks kui hangitakse auditit järgneva kolmeks aastaks, eeldatav lepingu maksumus kokku kolme aasta kohta on 9 000 eurot ehk 3 000 eurot aastaaruande kohta, on käibenõude arvutuskäik vastavalt $9\,000 \text{ eurot} \times 2 = 18\,000 \text{ eurot}$ majandusaasta kohta ning suurema käibe nõude seadmisel tuleb seda hankijal riigihanke alusdokumentides põhjendada.
- Kliendilepingute minimaalse maksumuse nõue ja auditeeritud klientide varade ja käibe minimaalsuuruse nõue: RHS § 101 lg 1 p 2 alusel on hankijal lubatud nõuda nimekirja hankija kindlaksmääratud tunnustele vastavate teenuste osutamise lepingutest, mis on täidetud riigihanke algamisele eelneva 36 kuu jooksul, koos teabega nende maksumuse, kuupäevade ja teiste lepingupoolte kohta. Riigihanke alusdokumentide koostamisel palume siinkohal arvestada asjaoluga, et konfidentsiaalsusnõuetest lähtuvalt saab audiitorettevõtja avaldada ainult sellist informatsiooni, mis on kättesaadav avalikest registritest (nt Äriregistrile esitatavad audiitori aruanded ja informatsioon hankelepingute alusel osutatud audiitorteenuste kohta, mis on Riigihangete registrist avalikult kättesaadav.) Audiitorettevõtja ei või avalikustada informatsiooni teenuste osutamise kohta, mille tulemused ei kuulu avalikustamisele, näiteks pettuse uurimine, kokkuleppelised protseduurid jms. Lisaks soovitame minimaalsuuruse nõude seadmisel kaaluda, kas see on proportsionaalne hankelepingu eeldatava maksumuse suhtes (vt ka eelmine punkt).

Selgituseks. Tulenevalt audiitortevust reguleerivatest õigusaktide ja kutse-eeskriitika nõuetest on audiitortevuse lahutamatuks osaks kutsetevuse käigus omandatud info konfidentsiaalsus, mistõttu ei ole audiitorettevõtjal ega vandeaudiitoril lubatud avaldada informatsiooni, mis ei ole saanud avalikuks või mida ei ole võimalik järelepäringutena saada avalikest andmekogusest. Näiteks loetakse kutsetevusega seotud konfidentsiaalseks infoks kliendinimekirja ja teenustasusid, mistõttu pole nende avaldamise nõuet pakkuja riigihanke alusdokumentatsioonis võimalik täita. Konfidentsiaalsed pole riigihanke tulemusel sõlmitud hankelepingute andmed, kuna nende kohta on hankijal kohustus esitada andmed riigihangete registrile.

Järgnevad kvalifitseerimistingimused võivad tuua kaasa põhjendamatuid riigihankel osalemise piiranguid pakkujatele. Tegu on valiknäidetega varasematel perioodidel koostatud riigihangetest ning allolev loetelu võimalikest piiravatest tingimustest ei ole ammendav. Selliste tingimuste esitamisel riigihanke alusdokumentatsioonis soovitame, et hankijad kirjutaksid täpsemalt ja selgitavalt lahti, miks sellised tingimused on seadud ja hankijale vajalikud. Täpsustused ja selgitused aitavad pakkujal hinnata, kas ta ka sisuliselt, mitte ainult vormiliselt, kvalifitseerub:

- Rohkem kui üks vandeaudiitor audiitorühingus: kui hankija seab tingimuseks, et audiitorühingus peab vandeaudiitoreid olema rohkem kui üks, siis soovitame riigihanke alusdokumentides selgitada, millised on ootused allkirjastava vandeaudiitori kõrval teis(te)le vandeaudiitoritele, kuna audiitorteenust on võimalik seadusekohaselt täita, kui seda allkirjastab üks vandeaudiitor, kes esindab kehtiva tegevusloaga audiitorettevõtjat.
- Eelnev kogemus teatud valdkonnas: Finantsarvestus toimub majandusüksustes Eestis kehtivate finantsaruandluse standardite alusel, mis kehtivad kõikidele majandusüksustele. Audiitor kontrollib majandusaasta aruande vastavust finantsaruandluse standardile kooskõlas audiitortevuse kutsestandarditega, mis kehtivad kõikidele majandusüksustele olenemata selle tegevusvaldkonnast. Ühel tegevusalal tegutsevate ettevõtete ei pruugi olla palju, mistõttu on tõenäoline, et nõutud kogemust ei ole mitmel audiitorettevõtjal ja tegemist võib olla piirava tingimusega. Kui hankija seab tingimuseks, et audiitorettevõtjal peab olema eelnev kogemus konkreetses valdkonnas või tööstusharus, siis peab hankija riigihankes osalemisest huvitatud ettevõtja vastavasisulise pöördumisele vastates suutma selgitada, miks on hankelepingu täitmiseks vajalik eelnev kogemus konkreetses valdkonnas või tööstusharus.
- Rahvusvahelisse võrgustikku kuulumine: Audiitorettevõtja nimel saavad Eestis vandeaudiitori aruande allkirjastada ainult Eestis väljastatud kehtiva kutsetunnistusega vandeaudiitorid, kes esindavad kehtiva tegevusloaga audiitorettevõtjat. Kui hankija seab tingimuseks audiitorettevõtja kuulumise rahvusvahelisse võrgustikku, siis peab ta riigihankes osalemisest huvitatud ettevõtja vastavasisulise pöördumisele vastates suutma selgitada, miks on vajalik, et hankelepingu täitmiseks kuuluks ettevõtja rahvusvahelisse võrgustikku.

- Auditeeritud klientide varade ja käibe mahu minimaalsuuruse nõue kokku liidetuna: tehnilises kirjelduses ei ole otstarbekas hankija nõue, et riigihankel kvalifitseerumiseks liidab audiitorettevõtja kokku oma klientide varad ja käibed, kuna sellistel numbritel puudub arusaadav sisu hankija jaoks ning see ei anna tähenduslikku võrreldavat informatsiooni. Mõnes muus valdkonnas võib selline kriteerium anda ka sisulist tähendust (nt ehitusvaldkonnas ehituslepingute mahtude arvestamisel), kuid audiitortegevuses ei anna kirjeldatud tehe hankijale mingit sisulist informatsiooni, kuna tegemist on audiitorühingu klientide ehk väga erinevates majandussektorites tegutsevate ettevõtete näitajatega, mis ei ole omavahel võrreldavad. Selliselt küsitud info võib viia ka valede järeldusteni audiitori kompetentsi kohta hankijale vajalikus valdkonnas.
- Läbipaistvusaruande esitamine pakendiaruande audiitorkontrolli riigihankes osalemiseks: pakendiaruande audiitorkontroll ei ole finantsandmete kontroll. Seetõttu ei ole asjakohane nõuda, et riigihankes osaleja esitab läbipaistvusaruande, mille koostamine on kohustuslik audiitorühingutele, kes auditeerivad avaliku huvi üksuste¹³ finantsaruandeid.

Juhime ka tähelepanu, et vastavalt audiitortegevuse seaduse § 95² on tühine kokkulepe, mis piirab audiitorettevõtja nimetamiseks õigustatud isikute valikuvabadust raamatupidamise aastaaruande auditit või ülevalaastust tegeva audiitorettevõtja nimetamisel mõne audiitorettevõtja või audiitorettevõtjate kategooriaga.

5. Hinnatavad näitajad

Pakkumust hinnates võib audiitorteenuse hinna kõrval põhikriteeriumiks olla audiitorteenuse kvaliteet.

Pakkumuse hindamisel soovitame kaaluda rohkemate punktide andmist kui vahetult audiitorteenust teostaval vandeaudiitoril on suurem eelnev kogemus hangitava audiitorteenuse osutamisel.

Kui hankijal on olemas auditikomitee¹⁴ on auditikomitee kohustuseks teha ettepanekuid muuhulgas audiitorettevõtja nimetamiseks või tagasikutsumiseks (AudS §98). Sellest tulenevalt soovitame kaasata auditikomiteed juba pakkumuse hindamise faasis.

6. Hankelepingu tingimused

Hankelepingu projekti koostamisel tuleb jälgida, et hankeleping oleks kooskõlas audiitortegevuse seaduse ja kutsetegevuse standarditega.

AudS §55 lg 2 alusel peavad kliendilepingus raamatupidamise aastaaruande auditeerimise teenuse osutamiseks olema vähemalt järgnevad komponendid:

- 1) audiitorteenuse ja selle objekti kirjeldus;
- 2) audiitorteenuse osutamise eeldatav ajaline kestus tundides;
- 3) vandeaudiitori aruande või tema kutsetegevuse muu aruande allkirjastaja;
- 4) konsolideerimisgrupi olemasolul konsolideerimisgrupi audiitorettevõtja ja raamatupidamise aastaaruande audiitorkontrolli kohustusega konsolideeritava üksuse vandeaudiitori aruande allkirjastaja;
- 5) audiitorteenuse osutamise tasu suurus ja tasumise kord.

Audiitorteenuse hankelepingute sõlmimisel ja nende pikendamisel kohalduvad RHS § 120 ja 123, kuid arvestada tuleb lisaks AudS §55 piirangutega:

- raamatupidamise aastaaruande kohustusliku auditi tegemiseks tuleb sõlmida leping vähemalt 2 aastaks;
- avaliku huvi üksuse raamatupidamise aastaaruande kohustusliku auditi tegemiseks võib lepinguid sõlmida või sõlmitud lepinguid pikendada ühe ja sama audiitorettevõtjaga järjest kuni 10 aastaks;

¹³ AudS § 13. Avaliku huvi üksus on:

- 1) äriühing, mille väärtpaberitega on lubatud kaubelda reguleeritud väärtpaberiturul väärtpaberituru seaduse tähenduses;
- 2) äriühing, mis on krediidiasutus krediidiasutuste seaduse tähenduses;
- 3) äriühing, mis on kindlustusandja kindlustustegevuse seaduse tähenduses;

¹⁴ AudS § 99. Auditi komitee moodustamise kohustus:

(1) Auditikomitee moodustamise kohustus on avaliku huvi üksusel ja avaliku sektori üksuse enamusosalusega või valitseva mõju all oleval juriidilisel isikul, mille raamatupidamise või konsolideerimisgrupi raamatupidamise aastaaruandes toodud aruandeaasta näitajatest vähemalt kolm ületab alljärgnevaid näitajaid :

- 1) müügitulu või tulu – 14 000 000 eurot;
- 2) varad bilansipäeva seisuga kokku – 7 000 000 eurot;
- 3) keskmine töötajate arv – 200 inimest;
- 4) nõukogu liikmete arv – 8 inimest.

- järgides Euroopa Liidu määrust [537/2014](#), mis käsitleb avaliku huvi üksuste kohustusliku auditi erinõudeid, võib lepinguid sõlmida või sõlmitud lepinguid pikendada ühe ja sama audiitorettevõtjaga kokku kuni 20 järjestikuseks aastaks.

Üldjuhul kasutatakse audiitorteenuste puhul kestvuslepinguid. Levinum periood on 3 - 5 aastat, mis on optimaalne nii audiitori, kliendi kui ka avalikkuse huvides.

Hankelepingu tingimused peavad olema kooskõlas vastava kutsetegevuse standardi nõuetega. Praktikas on kahjuks juhtunud, et riigihanke alusdokumentidena on kasutatud näiteks ehituslepingute ja asjade ostmise lepingute näidispõhjasid, kuid audiitorid ei saa neid audiitorteenuse lepinguna sõlmida. Audiitorkogu on koostanud raamatupidamise aastaaruande auditi, ülevaatus- ja pakendiauditi näidislepingud, mis on kättesaadavad Audiitorkogu kodulehel. Usume, et need on heaks abiks ka hankijale: <https://www.auditorkogu.ee/est/lepingu-esitiskirja-ja-aruande-naidised>

7. Tagasiside riigihankes osalejatele

Tagamaks hankeprotsessi läbipaistvust, tuleb hankijal pärast eduka pakkuja valimist edastada teistele riigihankes osalenutele teave kõigi riigihankes osalenute ja nende pakutud teenuste hindade kohta ning vastavaks tunnistatud pakkumuse esitanud pakkujatele teised edukat pakkumust iseloomustavad näitajad, mis andsid edukale pakkumusele eelise tema pakkumusega võrreldes.

8. Kokkuvõte

Käesolev juhend on mõeldud abistama avaliku sektori audiitorteenuste hankijat audiitorteenuste riigihanke spetsiifikat puudutavates küsimustes. Audiitorteenuste spetsiifikat puudutavate lisaselgituste ja täpsustuste saamiseks palun ühendust võtta Audiitorkoguga info@auditorkogu.ee.