

**КОНТРОЛ НА ТРУДОВИТЕ РЕСУРСИ, ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ И ФИНАНСИТЕ НА МАЛКИТЕ И СРЕДНИ ПРЕДПРИЯТИЯ, ОСЪЩЕСТВЯВАЩИ ОХРАНИТЕЛНА ДЕЙНОСТ В РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

**Петър Николаев Арабаджийски – докторант**  
докторска програма „Организация и управление извън сферата на материалното производство (мениджмънт на публичната сфера)  
катедра „Национална сигурност и публична администрация“  
Правно-исторически факултет  
Югозападен университет „Неофит Рилски“ - гр. Благоевград

**Резюме**

Целта на доклада е да се представят дейностите за осъществяването на контрол от органи и длъжностни лица на трудовите ресурси, изпълнението на обществените поръчки и на финансите на малките и средните предприятия, осъществяващи охранителна дейност в Република България. Вследствие на констатации и открити проблеми са предложени конкретни мерки за усъвършенстване на процедурите за осъществяването на контрола в изследваната област.

**Ключови думи:** контрол, частна охранителна дейност, трудови ресурси, обществени поръчки, финанси и данъци.

**CONTROL OF LABOR RESOURCES, PROCUREMENT AND FINANCE SMES CARRIED SECURITY IN THE REPUBLIC OF BULGARIA**

**Petar Nikolaev Arabadzhyski is a doctoral student in**  
Organization and Management outside the Sphere of Material Production  
(Management in the Public Sphere),  
Department of National Security and Public Administration,  
Faculty of Law, South-West University "Neophyte Rilski" in Blagoevgrad.  
e-mail: parabadzhyski@gmail.com

**Summary**

The aim of the report is to present activities by the authorities and officials to control labor resources, the implementation of procurement procedures and finances of small and medium security businesses in Bulgaria. Based on the findings and identified problems, proposals are made to improve the procedures for the exercise of control in the area under investigation.

**Keywords:** control, private security services, human resources, procurement, finance and taxes.

**1. Контрол на трудовите ресурси на малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност**

Този контрол не се отличава съществено от общия контрол на трудовите ресурси във всички малки и средни предприятия в Република България. Трудовите ресурси, заети в охранителните търговски дружества през 2016 г. са над 130 000. Контролът за спазване на трудовото законодателство в тях се осъществява от изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда“ към

Министерството на труда и социалната политика, която организира и осъществява своята дейност в съответствие с устройствен правилник.<sup>1</sup>

Главна инспекция по труда упражнява *цялостен контрол* за спазването на трудовото законодателство на трудовите ресурси на малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност, както и упражнява *специализирания контрол* по спазването на Закона за здравословни и безопасни условия на труд,<sup>2</sup> Закона за насърчаване на заетостта,<sup>3</sup> на законодателството, свързано с правата и задълженията на страните по правоотношение и на други нормативни актове, когато това е възложено със закон. Длъжностните лица на агенцията осъществяват контролните си функции по процедури, методи и правила, утвърдени от *изпълнителния директор* на агенцията.

*Основните контролни функции* на инспекторите на агенцията са в следните области:

- **Безопасност на труда и анализ на контролната дейност** – инспекторите участват в осъществяването на контрола по спазване на нормативните изисквания в областта на здравословните и безопасни условия на труд в малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност. Инспекторите са служители на териториалните дирекции "Инспекция по труда" към агенцията, като установяват причините за възникнали трудови злополуки. Условията на труд са *безопасни*, когато позволяват трудовия процес да се осъществява така, че да опазва физическият и психичен интегритет на човека от външното въздействие върху него. За тях се употребяваоще терминът „техническа безопасност на труда“. Условията на труда са *здравословни*, ако позволяват нормалното функциониране на човешкия организъм. За тях се употребяват още термините „хигиена на труда“ и „промишлена санитария“<sup>4</sup>.

- **Трудови правоотношения и правно осигуряване** - инспекторите участват в осъществяването на контрола по спазване на трудовото законодателство, на законодателството, свързано с правата и задълженията на страните по трудово правоотношение и на Закона за интеграция на хората с увреждания,<sup>5</sup> когато има назначени такива лица в *бизнес администрацията* на частните охранителни търговски дружества. Инспекторите са оправомощени да осъществяват административно-наказателна дейност. Те осъществяват дейността си и в съответствие на приетия годишен план за дейността на Главната инспекция по труда, както и на програми и приети мерки в областта на трудовите правоотношения. Инспекторите упражняват наблюдение и контрол по законосъобразност, целесъобразност и спазване на вътрешните указания, процедури и правила върху дейността на малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност.

- **Международна трудова миграция** – инспекторите организират, координират и участват в осъществяването на *специализирания контрол* по спазването на Закона за насърчаване на заетостта<sup>6</sup>, на другите нормативни

<sup>1</sup> Виж. Устройствовия правилник на изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда“ – обн. ДВ. бр. 44/2008 г. с посл. изм. и доп. бр. 6/2014 г.

<sup>2</sup> Обн. ДВ. бр. 124/1997 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр. 79/2015 г.

<sup>3</sup> Обн. ДВ. бр. 112/2001 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр. 88/2016 г.

<sup>4</sup> Виж. Мръчков, В., Средкова, К. Коментар на Кодекса на труда, С., 1995 г., с. 458

<sup>5</sup> Обн. ДВ. бр. 81/2004 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр. 98/2016 г.

<sup>6</sup> Обн. ДВ. бр. 112/2001 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр. 88/2016 г.

актове в областта на заетостта, както и на трудовото законодателство във връзка с командироването на частни охранители и административни служители от частните охранителни търговски дружества в рамките на предоставяне на охранителни услуги на територията на други държави. За целта те могат да организират и координират взаимодействието с други държавни органи и социални партньори по въпроси на частната охранителна дейност, свързани с осъществяването на *специализирания контрол*.<sup>7</sup>

В Република България своята дейност частните охранителни дружества са длъжни да зачитат правата, свободите и достойнството на гражданите и да си взаимодействат с органите на МВР в борбата с престъпността и опазването на обществената ред. Тези изисквания са аналогични с а тях и когато осъществяват охранителна дейност на територията на други държави. Едновременно с това редица наблюдатели и международни организации в сферата на частната охранителна индустрия<sup>8</sup> отбелязват в свои обзори и изследвания, че е положително контролните функции на МВР на охранителната индустрия да бъдат подпомогнати и от други органи и международни организации. В тази връзка някои автори отбелязват, че ключът към задоволяване на конституционалните изисквания към частните охранителни дружества е осигуряването на още по надежден и широкообхватен контрол и мониторинг над дейността им.

Административното сътрудничество се осъществява безплатно чрез изградената и функционираща *Информационната система на вътрешния пазар*. Сътрудничеството е с компетентните органи на другите държави - членки на Европейския съюз, на държави - страни по Споразумението за Европейското икономическо пространство, или на Конфедерация Швейцария. Инспекторите могат да дават становища за решаване на постъпили в Главната инспекция по труда искания, запитвания и сигнали във връзка с осъществяването на *специализирания контрол* за осъществяването на охранителна дейност в други държави. Една от основните теми в дискусиите, посветени на нормативното регулиране на частния охранителен сектор в световен мащаб е проблемът за „разделението на труда между държавните институции и частните охранителни компании, предлагащи услуги в сферата на сигурността“.<sup>9</sup> В своя статия в списание „Прогресонлайн“ Лени Уайлд заявява: „Трябваше да започне световна финансова криза, за да се инициира дебат относно необходимостта от по-строг контрол върху международните пазари, да се надяваме, че няма да изчакаме започването на глобална криза в сферата на сигурността, за да предприемем мерки в международен мащаб, за налагането на по-строг контрол върху играчите на частноохранителния пазар“.<sup>10</sup>

В практиката на малките и средните предприятия, осъществяващи частна

<sup>7</sup> Бел. авт. Такова взаимодействие осъществяват с полицейските органи по прилагането на Наредба № 13 – 2895 за реда, по които търговци по чл. 2, ал. 2, т. 2 от Закона за частната охранителна дейност удостоверяват, че отговарят на изискванията на Закона за частната охранителна дейност, обн. ДВ. бр. 99/2011 г.

<sup>8</sup> Gonen, Philip. "Bulgaria's Private Security Industry", Chapter 6 of "Private Actors and Security Governance": [Електронен документ], www.csd.bg, проверен на 01.4.2017 г.; SALW and Private Security Companies in South Eastern Europe: SEESAC, August 2005 [Електронен документ] – www.seesac.org, проверен на 01.04.2017 г.

<sup>9</sup> Hakala, Jorma. Why Regulate Manned Private Security? Helsinki 01.02.2008 [Електронен документ] – www.coess.org/studies.htm, проверен 30.03.2017 г.

<sup>10</sup> Цит. Wild, Leni. The Rise of Private Security, Progressonline: [Електронен документ] – www.progressonline.org.uk/columns, проверен на 30.03.2017 г.

охранителна дейност за ефективното управление на човешките ресурси се изграждат информационни системи. В специализираната литература тези системи се подразделят на два типа: с ръчно съхранение и обработване на данните и с компютърно обработване на данните.<sup>11</sup> Въведената информация за трудовите ресурси в тези системи е надежден източник на информация при осъществяването на контрол по спазване на трудовото законодателство.

## 2. Контрол за изпълнението на обществени поръчки от малки и средни предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност

През 2014 г. Министерският съвет на Република България прие Национална стратегия за развитие на сектора обществени поръчки в България за периода 2014 - 2020 г., както и План за нейното изпълнение.<sup>12</sup> Основна цел на стратегията е „повишаване на ефективността и законосъобразността при възлагането на обществени поръчки“. В изпълнение на стратегията през 2016 г. е приет изцяло нов Закон за обществените поръчки/ЗОП.<sup>13</sup>

*Обществените поръчки* по този закон се възлагат чрез провеждане на следните **13 вида процедури**: *открита процедура; ограничена процедура; състезателна процедура с договаряне; договаряне с предварителна покана за участие; договаряне с публикуване на обявление за поръчка; състезателен диалог; партньорство за иновации; договаряне без предварително обявление; договаряне без предварителна покана за участие; договаряне без публикуване на обявление за поръчка; конкурс за проект; публично състезание и пряко договаряне*.

Публичността и прозрачността, като основни принципи при провеждане на процедурите е важна гаранция за законосъобразното възлагане на обществените поръчки, както и за осъществяването на *обществен контрол* върху процедурите. Посочените принципи се проявяват в многобройните изисквания за публикуване на информация на най-широк кръг лица чрез използването на съвременен комуникационни средства – публикации в профила на купувача, във водения от Агенцията по обществени поръчки към министъра на финансите *Регистър на обществените поръчки*, а от 01.01.2017 г. – и чрез *Централизирана електронна платформа*.<sup>14</sup>

Агенцията по обществени поръчки осъществява *външен контрол* на провеждането на процедурите за възлагане на обществени поръчки. *Последващ контрол* осъществяват Сметната палата и Агенцията за финансова държавна инспекция. *Предварителен, текущ и последващ контрол* върху обществените поръчки на възложителите могат да осъществяват и други органи в рамките на своите правомощия. ЗОП предвижда създаването на *постояннодействащ методически съвет* с участието на тези органи за унифициране на практиките по прилагане на контролната дейност.

Наблюденията по прилагането на новия ЗОП и участието на малки и средни предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност в обявените процедури, е силно затруднено. Реализирането на новите процедури за възлагане на обществени поръчки за охранителна дейност в Република България създават предпоставки за корупционни практики. Честа практика е още при самото обявяване на обществената поръчка да се залагат параметри,

<sup>11</sup> Вж. Василев, В., Рибарска, Е. Управление на човешките ресурси в публичната сфера. Бл., 2009 г., с.202

<sup>12</sup> Бел. авт. Стратегията е приета с Решение № 498 на Министерския съвет от 11.07.2014 г.

<sup>13</sup> Обн. ДВ бр. 13/2016 г., в сила от 15.04.2016 г.

<sup>14</sup> Вж. Марков, М., Димова, Е., Александров, А., Кацарова, М. Обществени поръчки, С., 2016 г., с.27

които са изпълними за точно определена частна охранителна фирма. На базата на предварителни договорености и платени комисионни същата печели поръчката. В следствие охранителната фирма има затруднения с нейното изпълнение. Като основен проблем се извежда, че възложителите не отчитат реалната цена на труда на охранителите и цената на дейността, която ще осъществяват. Това принуждава изпълнителя в следствие при изпълнението на такава обществена поръчка да назначава охранители на ½ работно време или изобщо да не сключват трудови договори. Честа практика е и да не се назначават необходимия брой охранители. Това води до сериозни нарушения на трудовото законодателство.

Всяко заинтересовано лице, което е участник и представлява малко и средно предприятие, осъществяващо частна охранителна дейност, може да предяви иск за установяване нищожност на договор за обществена поръчка, както и да претендира обезщетение за вреди, претърпени в резултат на нарушения на ЗОП, при провеждане на процедура за възлагане на обществена поръчка, по реда на Гражданския процесуален кодекс/ГПК/.<sup>15</sup>

Жалбата се подава до Комисията за защита на конкуренцията с копие до възложителя, чието решение, действие или бездействие се обжалва. По мотивирано искане на жалбоподателя комисията може да наложи *временна мярка* - спиране на процедурата за възлагане на обществена поръчка. При произнасянето по искането комисията преценява неблагоприятните последици от забавянето на процедурата и реалната опасност за сериозно увреждане на обществен интерес или на интересите на страните. В определени от ЗОП случаи комисията може да допусне предварително изпълнение на решението за избор на изпълнител.

За всички неуредени въпроси относно процедурата по обжалване пред Комисията за защита на конкуренцията се прилага редът за обжалване на индивидуални административни актове по Административнопроцесуалния кодекс/АПК/.<sup>16</sup>

Решението на Комисията за защита на конкуренцията подлежи на обжалване пред тричленен състав на Върховния административен съд /ВАС/ в 14-дневен срок от съобщаването му на страните. Решението на ВАС е окончателно.

### 3. Финансов и данъчен контрол на малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност

*Финансовият и данъчен контрол* е по отношение на регламентираните процедури, които трябва да се спазват от ръководството на малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност. Финансовият е контрол осъществяван чрез парите в процеса на формирането на крайните доходи на икономическите агенти е контрол, в който решаваща роля играят финансите. На практика това е контролът чрез отделните приходни и разходни форми върху разпределението на доходите.<sup>17</sup> Целта на контрола е да не се допускат финансови и данъчни нарушения. Ръководителите на охранителните фирми отговарят за осъществяване на финансовото управление и *вътрешния финансов и данъчен контрол* във всички ръководени от тях структури, програми, дейности и процеси, при спазване на принципите за

<sup>15</sup> Обн. ДВ. бр.59/2007 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр.43/2016 г.

<sup>16</sup> Обн. ДВ. бр.30/2006 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр.74/2016 г.

<sup>17</sup> Цит. Адамов, В. Теория на финансите, Свищов, 2015 г., с. 52

законосъобразност, добро финансово управление и прозрачност. *Външният финансов и данъчен контрол* се осъществява от изрично оправомощени със закон държавни административни органи и длъжностни лица. Ефективните контролни системи максимизират потенциалните ползи и минимизират дисфункционалното поведение на контролираните.<sup>18</sup>

#### ❖ *Вътрешен финансов и данъчен контрол*

Този контрол е познат в съвременната българска практика като *финансова ревизия* и все повече се замества с понятието *финансов одит*. Финансите на фирмата са система от парични отношения насочени към оптимизиране на процесите на финансиране и инвестиране при критерий максимизация на богатството на собствениците на фирмата<sup>19</sup>. Вътрешният финансов контрол обхваща цялостната финансово-стопанска дейността на малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност.

Одитният процес винаги преминава през четири фази: *планиране, проверки, докладване и проследяване на изпълнението на препоръките*.

#### Планиране

Фазата на *планиране* включва два етапа: предпланиране и подготовка на одита и изготвяне на одитен план и разпределяне на ресурсите.

В първия етап – предпланиране и подготовка на одита, се включва на първо място *разбирането и документирането на одитираната дейност или процес*. При този първи подетап ръководителят на *вътрешния одит* трябва да запознае всеки одитор с годишния план за дейността по вътрешен одит в предприятието, осъществяващо частна охранителна дейност и да възложи конкретни одитни ангажименти, като разпредели конкретните дейности между вътрешните одитори. Разбирането за дейността се постига като се събере и се проучи информацията за нормативните и вътрешните актове, за целите, за организационната структура, за счетоводната среда и счетоводната политика, за системите на финансово управление и контрол и т.н. При изпълнението на този етап се използват всички документи и цялата, събрана за целите на годишното планиране, информация. Одиторите имат достъп до данните от постоянното досие на обекта, резултатите от предишни одити, от срещи с ръководството на охранителната фирма и други отговорни експерти. На база на събраната и анализирана информация, ръководителят на вътрешния одит и вътрешните одитори следва да дефинират целите и обхвата на одита.

Обхватът на одита е *„съвкупност от целите на конкретния одитен ангажимент и одитните процедури, чрез които целите ще бъдат постигнати“*.<sup>20</sup> Той включва одитирания период, мястото на извършване на проверките, документите, които ще бъдат проверявани и т.н. Целите на одита могат да бъдат общи и специфични. Обикновено общите са свързани със спазването на изискванията на нормативните и вътрешните актове, защитата на активите, икономичност, ефективност и ефикасност, точност на счетоводната информация и др.

*Идентифицирането на специфичните(контролните) цели е вторият подетап* от планирането и подготовката на одита в охранителната фирма, при който вътрешните одитори конкретизират целите на одитираната дейност. Те

<sup>18</sup> Цит. Bateman, T., Scott, A. Management. Mc Graw-Hill Irwin, Tenth Edition, New York, 2013, pp. 584

<sup>19</sup> Цит. Кондрев, А., Константинова, С. Финанси и финансов мениджмънт на фирмата, Пл., 2015 г., с. 12

<sup>20</sup> Вж. Асенов, Ем. Лекции по дисциплината „Вътрешен контрол и вътрешен одит“. С., 2012 г., с. 60

се определят след като е описан и документиран одитираният процес и са база за идентифициране на рисковете в процеса и за оценка на адекватността на контролните механизми – създадени да намаляват риска.

Идентифицирането и оценката на рисковете в одитираната дейност, като трети подетап се извършва от вътрешните одитори с цел да се разкрият съществуващите или потенциалните рискове, които застрашават постигането на целите на ръководството на охранителната фирма. Като рискови фактори се приемат: влиянието на разглежданата дейност върху останалите процеси в охранителната фирма, размерът на финансовите трансакции, пропуски, които са констатирани при други проверки и предишни одити, действия на ръководството на предприятието, осъществяващо охранителна дейност за отстраняване на слабости и т. н. След като бъдат идентифицирани, рисковете се оценяват и класират от ръководителя и членовете на одиторския екип, а след това направената оценка се представя на ръководството.

Всички действия на ръководството, насочени към постигане на заложените цели са контролни механизми. Те могат да бъдат превантивни – да попречат на възникването на нежелани събития, разкриващи – да разкрият и коригират нежелани събития, и направляващи – да подпомогнат възникването на желано събитие.

Четвъртият подетап от планирането и подготовката на одита в охранителната фирма е свързан с дейността на вътрешните одитори. Те идентифицират и оценяват контролните механизми, които съществуват и имат отношение към одитираната дейност. Основните контролни механизми са: управленски; организационни; оперативни; физически; разделяне на отговорностите; надзор и др. Оценката на тези механизми е основна цел на вътрешните одитори. Тя включва въпроси относно наличието на механизми, управляващи всички идентифицирани рискове; качеството на механизмите – дали са подходящи и дали спомагат за целите; ефективността им.

Изборът на одиторска стратегия от ръководството на предприятието, осъществяващо частна охранителна дейност е от изключително значение, тъй като е свързано с определянето на вида и обема на проверките, като пети подетап от планирането и подготовката на одита. Вътрешните одитори са длъжни да извършат достатъчно на брой проверки, които да намалят риска от грешни изводи и заключения. Целта на проверките е да се даде увереност в правотата на формираното от одиторите мнение. На този етап са възможни три алтернативи:

- Първата алтернатива е в случая, когато вътрешните одитори установят, че всички съществуващи рискове в одитираната дейност са покрити с контролните механизми. Тогава те установяват ефективността като планират ограничен брой проверки на тези механизми.

- Втората алтернатива е, когато един риск не е покрит от контролни механизми. В този случай вътрешните одитори планират детайлни проверки, за да установят дали се създават грешки и нередности, а също така и дали контролните механизми действат, т. е. дали са ефективни.

- Третата алтернатива е в случаите, когато един или всички идентифицирани рискове не са покрити с контролни механизми. Тогава вътрешните одитори планират повече детайлни тестове – фактически проверки. В тези случаи се налага да се стесни обхватът на проверките в одитираната охранителна фирма, тъй като одиторите се съобразяват с

разполагаемото време за извършването на достатъчен брой тестове.

При планирането на обема на проверките вътрешните одитори трябва да отчетат някои фактори като: естеството на контролите, тъй като обемът на проверките трябва да е по-голям, когато даден процес е по-сложен, а нивото на компетентност на персонала, който отговаря за него, е ниско; значението на контролните механизми и финансовата тежест на одитирания процес - при осъществяване на проверките трябва да се дава приоритет на ключовите контролни механизми, които се отнасят до повече от един риск, а също и на частите от одитираната дейност, в които е съсредоточен повече финансов ресурс; честотата на операциите, защото при проверяването на динамичен процес вътрешният одитор трябва да обработи по-голям обем информация, за да оцени ефективността на контролните процедури.

Проверките, които извършват вътрешните одитори в малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност могат да бъдат тестове на контрола – проверки за съответствие. При тях фактически извършените процедури се съпоставят с описаните във вътрешните правила и в нормативните актове, като одиторите разчитат на действието на контролните механизми върху рисковете. Проверките могат да бъдат и детайлни – съществени тестове. Такива са проверките за наличност и изрядност на документите в одитираната охранителна фирма. Чрез тях вътрешните одитори проследяват дали извършените дейности в частната охранителна фирма са документално обосновани и проследими и дали са допуснати грешки и нередности.

Вътрешните одитори могат да тестват част от цялата съвкупност, като изберат правилния подход за подбор на позициите, т. е. извършат одитна извадка. Тя представлява поредица от одитни проверки, които са насочени върху по-малко от 100% от общото количество данни. Одитните извадки могат да са статистически и нестатистически. При статистическата извадка всеки елемент се проверява по еднакъв начин като резултатът от него се отнася към цялата система, а при нестатистическата извадка одиторите преценяват кои от позициите в системата искат да тестват, тъй като им се струват ключови и с висока стойност, необичайни и подозрителни и др.

Вторият и последен етап от фазата на планирането е изготвянето на одитен план и разпределянето на ресурсите. Ръководителят на вътрешния одит и вътрешните одитори в предприятието, осъществяващо частна охранителна дейност обсъждат разбирането на дейността, оценката на рисковете и контролните механизми, а след това ги включват в одитния план. „Одитният план трябва да има ясни критерии и параметри, по които да бъде извършвана текущата и последваща оценка на качеството.“<sup>21</sup> Той трябва да съдържа въведение – кратко описание на одитираната дейност, формулираните цели и обхвата на одита с ограниченията му, състава на одиторския екип и таблица за развитието на одита във времето. Проектът на одитния план се представя на ръководителя на одитираната дейност в охранителната фирма за бележки и коментари, а в случай на несъгласие със заложените цели и обхват, се търси решение в присъствието и участието на ръководителя на одитираното предприятие, осъществяващо частна охранителна дейност. Ръководителят на вътрешния одит отговаря за разпределянето на задачите между вътрешните одитори в зависимост от

<sup>21</sup> Пак там – с. 70

тяхната компетентност и за своевременното и точно изготвяне на одитния план.

#### Проверки

Втората фаза от одитния процес в предприятие, осъществяващо частна охранителна дейност е извършването на проверки. В нея се включва *извършването на проверките и анализът на резултатите и остатъчния риск*, а също и *формулирането на констатации, изводи и препоръки*. Вътрешните одитори на охранителната фирма извършват проверки като съпоставят документите и фактическото състояние на действащите контролни механизми с изискванията на вътрешните правила и нормативни актове. Те изпълняват проверките чрез одитни техники, използвайки работни документи, в които отразяват какво са установили и какво са проверили – счетоводни документи, договори, досиета и т.н. За всяка проверявана позиция от извадката вътрешният одитор попълва работен документ. Обективността и последователността на одитните проверки се постига като се отбелязва дата и подпис върху работните документи, попълнени от одитора, който извършва проверката, и одобрени от ръководителя на вътрешния одит.

Състоянието и ефективността на контролните механизми в одитираната дейност се определят чрез идентифицирането и оценяването на *остатъчния риск*. Това е рискът в процеса, който продължава да съществува и след прилагането на контролните механизми в охранителната фирма. Остатъчният риск се определя, като рисковете в процеса се съпоставят с взетите контролни мерки. По този начин предпоставките за наличие на такъв риск са: липсата на прилагане на разписаните контролни механизми на практика; неефективно прилагане на разписаните контролни механизми и липсата на контролни механизми, управляващи рисковете в процеса.

Вътрешните одитори на предприятието, осъществяващо частна охранителна дейност определят остатъчния риск като *висок*, *среден* или *нисък*, като документират установени слабости в контролните механизми. Те дават препоръки относно покриването на този риск с адекватни контролни механизми.

Като логически *заключения*, вследствие на резултатите от проверката и остатъчния риск, вътрешните одитори на охранителната фирма формулират обосновани, ясни и посочващи слабостите и недостатъците в одитираната дейност *констатации и изводи*. С цел да се подобри одитираният процес, одиторите предлагат *препоръки*, които имат пряка връзка с тези изводи, адресирани са правилно, разбираеми са и са с разумни срокове за изпълнение.

След приключването на проверките и формулирането на изводите вътрешните одитори обобщават всички работни документи в един документ, наречен *Резюме на резултатите*. Работните документи и обобщенията се представят на ръководителя на вътрешния одит на охранителната фирма за проверка и одобрение. Вътрешните одитори обобщават, анализират и класифицират резултатите от първоначално формулираните изводи, подреждайки ги в работен документ – *таблица*. Този документ е основата на одиторския доклад.

#### Докладване

В третата фаза на одитния процес се включват етапите на *изготвяне на предварителен доклад и изготвянето на окончателния доклад и плана за действие*. Ръководителят на одиторския екип *изготвя предварителен одитен доклад* на базата на работния документ – *таблица*, в който се съдържат обобщените изводи, констатации и препоръки по всяка от извършените

проверки. Този доклад има за цел да се информира ръководителят на одитираната дейност в предприятието, осъществяващо частна охранителна дейност за резултатите от извършения одит, като се изрази обективно и независимо мнение за ефективността на контролните механизми, за спазването на принципите за прозрачност, добро финансово управление и законност. Друго негово предназначение е да се дадат препоръки за отстраняване на грешки, нередности и слабости с цел подобряване на системите за финансово управление и контрол.

Предварителният одитен доклад съдържа резюме, въведение, констатации, изводи и препоръки. Резюмето има за цел да запознае ръководителя на одитираната дейност с резултатите от одита, като се акцентира на установените съществени грешки, слабости и недостатъци, високи рискове, които са идентифицирани и необходими действия, които трябва да бъдат предприети. Във въведението се съдържа основанието за извършване на одита, наименованието на одитираното предприятие, осъществяващо частна охранителна дейност и одитирания процес, имената и длъжностите на членовете на одиторския екип, целта и обхвата на одита, а в констатациите се отразяват точно, ясно и обективно факти и обстоятелства, които са установени. Изводите са заключението на вътрешните одитори, в което се посочват причините за установените пропуски и несъответствия, както и рисковете за допускането им в бъдеще. Препоръките трябва да бъдат обосновани, изпълними, разумни и да са в пряка връзка със съответния извод или констатация. Вътрешните одитори на охранителната фирма трябва да съобразят препоръките с разходите и ползите от тях. В одитния доклад се включват задължително и установените непокрити от контролни механизми рискове.

Предварителният доклад се представя на ръководителя на одитираната дейност от ръководителя на вътрешния одит за становище при провеждането на заключителна среща. След обсъждане на препоръките ръководителят на предприятието, осъществяващо частна охранителна дейност трябва да приеме или да отхвърли препоръките. В случай на съгласие ръководителят трябва да изготви *план за действие* за изпълнението на препоръките. В случай на неприемане на препоръките се очаква мотивирано възражение по съответните констатации и изводи, подкрепено от приложени доказателства в подкрепа на твърденията. Вътрешните одитори изчакват *становище (възражение)* по предварителния доклад в срок, който е определен в статута на звеното за вътрешен одит в охранителната фирма преди да пристъпят към изготвяне на окончателен доклад.

*Окончателният доклад* представлява предварителният доклад, в който са отразени промените от възражения на ръководството на одитираната дейност. Бележките на ръководителя на одитираната дейност и на вътрешния одитор по становищата са неразделна част от окончателния доклад.

В *плана за действие* се съдържат дадените препоръки и необходимите действия, които ще предприеме ръководството на охранителната фирма и срокът за изпълнението им, както и длъжностните лица, които са отговорни за тези действия. Той е неразделна част от окончателния доклад, тъй като съдържа необходимата за последващите действия информация. Планът се разработва от ръководството на одитирания процес. Ръководителят на вътрешния одит и вътрешните одитори на охранителната фирма могат да подпомагат ръководството, като насочват вниманието му към по-съществените

действия и към срока, в който трябва да се предприемат.

#### **Проследяване на изпълнението на препоръките**

След като се извърши изготвянето на *окончателен одитен доклад*, обсъждане на препоръките и представянето на *плана за действие* от одитираната организация, ръководителят на вътрешния одит на охранителната фирма трябва да осъществи и проследяване на изпълнението на дадените препоръки. Той трябва да оцени своевременността, ефективността и адекватността на предприетите действия от ръководството на одитираното предприятие, осъществяващо частна охранителна дейност.

Планирането на проследяването се осъществява в зависимост от: значимостта на одитирания процес и установената слабост; обема дейностите и разходите за подобряване на дейността; комплексния характер на коригиращото действие, т. е. мерките да се отнасят до дейността на няколко структурни звена; високия риск от настъпване на неблагоприятно събитие при липсата на допълнително предприети мерки; необходимия срок за внедряване на промените и т. н.

Проследяването на изпълнението на препоръките може да се извърши *чрез писмо до ръководството* или *чрез предварително планиран одитен ангажимент*.

Когато одитираният процес е маловажен и не съществува пречка за постигане на целите на ръководството на предприятието, осъществяващо частна охранителна дейност, установените слабости са незначителни, коригиращите действия не са сложни и дадените препоръки са лесно изпълними, ръководителят на вътрешния одит следва да *изпрати писмо до ръководителя на одитираната дейност* с молба да му се предостави информация, касаеща се до последващите действия за изпълнение на препоръките. Съществуват три хипотези за отговор. В първата хипотеза отговорът съдържа информация за изпълнение на препоръките в определения в плана за действие срок. В този случай ръководителят на одиторския екип следва да изпрати обратно писмо с цел да благодари на ръководството на охранителната фирма за предприетите действия. Във втората хипотеза препоръките не са изпълнени в определения срок, като е възможно да са посочени и причини за неизпълнението. Ръководството на одиторския екип отново изпраща писмо, но с цел да напомни на ръководството на охранителната фирма, че препоръките са със задължителен характер и неизпълнението им ще доведе до допълнителни проверки и ще бъде докладвано в годишния отчет на дейността. Третата хипотеза е, когато не е получен отговор. В този случай ръководителят на одиторския екип приема това, като липса на изпълнение в определения срок и предприема действията от хипотеза две.

При установени значителни грешки и недостатъци, висок риск от непредприемане на последващи действия от страна на ръководството, промяна, която засяга дейността на повече от едно структурно звено на охранителната фирма, необходимо е разработване на допълнителни вътрешни актове, както и значителни средства за промяна в организацията се използва проследяване на изпълнението на препоръките чрез *предварително планиран одитен ангажимент*. В този случай проследяването на изпълнението на препоръките, дадени от предходни години, се планира в *годишния план за одитните ангажименти*. Времето на извършване на одита се съобразява със

срока за изпълнение на препоръките от одитите, извършени през предходната година. При такъв тип одит – за проследяване, целта на вътрешните одитори в малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност е да оценят предприетите действия на ръководството за изпълнение на препоръките. Те правят заключение относно това дали последващите действия са се отразили върху подобрението на функционирането на организацията и постигането на целите ѝ и дали са се ограничи идентифицираните от предходния одит рискове.

Вътрешните одитори на охранителните фирми трябва да определят и дали ръководството на одитираната дейност в охранителната фирма е поело риска да не предприема действия за отстраняване на докладваните слабости или е предприело коригиращо действие и са постигнали желаните резултати. Ако се установи, че ръководството не е предприело действия за отстраняване на слабостите, резултатите от проверката се включват в *годишния доклад за дейността по вътрешен одит*. Вътрешните одитори извършват анализ на последствията и допълнителна оценка на риска от неизпълнението и непредприемането на коригиращи действия, като при установяване на *висок риск* ръководителят на вътрешния одит може да планира одит на същата дейност през следващата година.

Следва да се има предвид, че в Република България около 90% от предприятията са малки или средни. Това ограничава назначаването на достатъчен брой вътрешни одитори. В тази връзка вътрешния одит се възлага обикновено на *счетоводителя* на малкото или средно предприятие, осъществяващо частна охранителна дейност или се извършва от самия ръководител на предприятието.

#### **❖ Външен финансов и данъчен контрол**

Този контрол проверява фактите, имащи значение за *данъчното облагане*. Този тип контрол е познат като *данъчно-осигурителен контрол* и е важен етап от процеса за окончателното установяване на данъците и задължителните осигурителни вноски на служителите от малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност. Той се осъществява чрез извършване на ревизии и проверки от органите по приходите. Съгласно Данъчно-осигурителния процесуален кодекс/ДОПК/<sup>22</sup> проверката е *„съвкупност от действия на органите по приходите относно спазването на данъчното и осигурителното законодателство“*. Понятията *проверка* и *ревизия* се различават по това, че с проверката не се установяват задължения за данъци и здравноосигурителни вноски, а могат да се установят определени факти и обстоятелства, свързани с тях. Установяването на окончателния размер е цел на ревизията, която *„е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и здравноосигурителни вноски“*.

Външният финансов и данъчен контрол на малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност се осъществява чрез *ревизионно производство*, което се образува с издаване на заповед за възлагане на *ревизия*. Тя може да се възлага от: *органа по приходите*, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция на Национална агенция за приходите/НАП/ или от началника на

<sup>22</sup> Обн. ДВ. бр.105/2005 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр.105/2016 г.

компетентното териториално митническо управление, когато производствата са свързани със задължения за акциз, или от *изпълнителния директор* на НАП или определен от него заместник – изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения за данъци и задължителни здравноосигурителни вноски.

В заповедта за възлагане се определят идентификационни данни за ревизиращите органи, ревизираното лице – принципал на малко или средно предприятие, осъществяващо частна охранителна дейност, ревизирания период, видовете ревизираны задължения и др. и се връчва на ревизираното лице, без да подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт. Тя може да бъде изменена с нова заповед, която също се връчва на ревизираното лице.

Срокът за извършване на ревизията в охранителната фирма е до три месеца от датата на връчване на заповедта за възлагане, като може да бъде продължен с до един месец, ако се окаже недостатъчен, в случай на особена фактическа сложност на конкретния случай, срокът може да бъде продължен общо до не повече от три години.

Ревизията се провежда по принцип при ревизираното лице. При невъзможност за извършване на ревизията при ревизираното лице, тя се извършва в териториалната дирекция, като необходимите документи се предоставят от ревизираното лице на органа по приходите, който съставя протокол и опис на документите и предоставя екземпляр от тях на лицето.

Когато ревизията се извършва при ревизираното лице/т.е. на място в охранителната фирма/, то е длъжно да осигури подходящи условия и място за провеждането ѝ и да определи лица за контакт с органа по приходите и за оказване на съдействие. Ревизиращите органи са длъжни да се запознаят на място с документите и доказателствата, намиращи се при ревизираното лице.

Ревизиращите органи могат да бъдат командировани извън населеното място за извършване на ревизията при необходимост да се установят факти и обстоятелства, свързани с дейността на лицето, с имущество и други обстоятелства, имащи значение за ревизията.

След приключване на ревизията, резултатите от нея се оформят в *ревизионен доклад*. Той се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичане срока за извършване на ревизията в охранителната фирма. Ревизионният доклад има задължителни реквизити като: имена и длъжност на органите, които го съставят, данни за ревизираното лице, обхват на ревизията, извършените процесуални действия, установените факти и доказателствата за тях и др. Приложените към ревизионния доклад доказателства са неразделна част от него.

Ревизионният доклад, заедно с приложенията се връчва на ревизираното лице – принципалът на частната охранителна фирма, което в указания в ДОПК срок може да направи писмено възражение и да представи доказателства. Органите, извършили ревизията, уведомяват писмено в тридневен срок от изготвяне на ревизионния доклад органа, възложил ревизията. Последният определя със заповед органа, компетентен да издаде ревизионния акт. Актът се издава въз основа на ревизионния доклад и при отчитане на представените от ревизираното лице възражения (ако има такива).

Правомощията на органа, определен да издаде ревизионен акт са: *да издаде акта или да прекрати производството със заповед*, когато установяването на задълженията или отговорностите в конкретното производство е недопустимо.

Ревизионният акт или заповедта за прекратяване на производството се връчват на ревизираното лице – принципалът на частната охранителна фирма в 7 – дневен срок от издаването. Установеното с акта задължение подлежи на доброволно плащане в 14 – дневен срок от връчването на акта. След изтичане на този срок ревизионния акт подлежи на принудително изпълнение (освен ако изпълнението е спряно по реда на ДОПК).

Освен основните положения при провеждане на данъчно – осигурителния контрол в малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност, които бяха изяснен, в ДОПК са регламентирани и особени случаи, изискващи *специфични правила при извършване на ревизии*. Касае се за случаи, при които има нарушения на задължените лица, например:

- не е подадена декларация, когато се изисква за установяване размера на задължението;
- налици са данни за укрити приходи или доходи;
- в счетоводството са използвани неистински или с невярно съдържание документи;

- липсват данни и сведения, необходими за установяване основата на облагане, тъй като лицето не е намерено на адреса за кореспонденция и други.

В посочените и подобни случаи е дадено право на органа по приходите да прилага и други подходи за определяне основата на облагане. ДОПК предвижда и в тези случаи да се уведоми ревизираното лице – принципалът на охранителната фирма, да му се определи срок за представяне на доказателства и за вземане на становище. Вземат се предвид всяко от следните относими към съответното лице обстоятелства:

- вид и характер на фактически установяваната дейност;
- наемна цена за недвижимите имоти, в които се упражнява цялостно или частично дейността;
- капитала и пазарната цена на придобитите имущества към момента на придобиване;
- броят на заетите за осъществяване на дейността лица;
- обобщени данни за реализираната печалба и други.

Отделно се регламентират *ревизии при несъстоятелност и ревизии при правопримемство*.

x x x

Вследствие на извършения теоретичен анализ на литературни източници, както и правен и сравнителноправен анализ на отменени и действащи нормативни актове, могат да бъдат открити следните *проблемни аспекти на контрола на трудовите ресурси, обществените поръчки и фанансите на малките и средните предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност в Република България*:

- констатира се неспазване на трудовото законодателство при назначаването на частни охранители, вследствие на спечелени обществени поръчки;
- констатира се осъществяване на неефективен вътрешен финансов и данъчен контрол, поради липса на необходим брой назначени вътрешни одитори.

За усъвършенстване на процедурите за *контрола на трудовите ресурси, обществените поръчки и фанансите на малките и средните предприятия, осъществяващи частната охранителна дейност в Република България* е

целесъобразно да се предприемат следните законодателни промени и действия:

- във връзка спазването на *трудовето законодателство* е целесъобразно ежегодно служителите от звената по човешки ресурси на малките и средни предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност задължително да преминават краткосрочни обучения;
- в Закона за обществените поръчки да се регламентират опростени процедури, които да не допускат корупционни практики;
- във връзка спазването на *законодателството за осъществяването на финансов и данъчен контрол* е целесъобразно ежегодно служителите от финансовите и счетоводни звена на малките и средни предприятия, осъществяващи частна охранителна дейност задължително да преминават краткосрочни обучения.

### Библиография

#### Литературни източници

1. Адамов, В. Теория на финансите, Свищов, 2015 г.
2. Асенов, Ем. Лекции по дисциплината „Вътрешен контрол и вътрешен одит“. С., 2012 г.
3. Боева, Б. Фирмено управление. С., 2002 г.
4. Василев, В., Рибарска Е. Управление на човешките ресурси в публичната сфера. Бл., 2009 г.
5. Конарев, А., Константинова, С. Финанси и финансов мениджмънт на фирмата, Пл., 2015 г.
6. Марков, М., Димова, Е., Александров, А., Кацарова, М. Обществени поръчки, С., 2016 г.
7. Мръчков, В., Средкова, К. Коментар на Кодекса на труда, С., 1995 г.
8. Bateman, T., Scott, A. Management. Mc Graw-Hill Irwin, Tenth Edition, New York, 2013
9. Gonev, Philip. "Bulgaria's Private Security Industry", Chapter 6 of "Private Actors and Security Governance": [Електронен документ], [www.csd.bg](http://www.csd.bg), проверен на 01.04.2017 г.; SALW and Private Security Companies in South Eastern Europe: SEESAC, August 2005 [Електронен документ] – [www.seesac.org](http://www.seesac.org), проверен на 01.04.2017 г.
10. Hakala, Jorma. Why Regulate Manned Private Security? Helsinki 01.02.2008 [Електронен документ] – [www.coess.org/studies.htm](http://www.coess.org/studies.htm), проверен на 30.03.2017 г.
11. Wild, Leni. The Rise of Private Security, Progressonline: [Електронен документ] – [www.progressonline.org.uk/columns](http://www.progressonline.org.uk/columns), проверен на 30.03.2017 г.

#### Нормативни актове

##### Кодекси

1. Административно-процесуален кодекс - Обн. ДВ. бр.30/2006 г., с посл. доп. ДВ. бр.13/2017 г.
2. Гражданско-процесуален кодекс - Обн. ДВ. бр.59/2007 г., с посл. доп. ДВ. бр.13/2017 г.
3. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс - Обн. ДВ. бр.105/2005 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр.105/2016 г.

4. Кодекс на труда - Обн. ДВ. бр.26/1986 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр.105/2016 г.

##### Закони

1. Закон за здравословни и безопасни условия на труд - Обн. ДВ. бр. 124/1997 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр.79/2015 г.
2. Закон за насърчване на заетостта - Обн. ДВ. бр. 112/2001 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр.88/2016 г.
3. Закон за интеграция на хората с увреждания - Обн. ДВ. бр.81/2004 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр.98/2016 г.
4. Закон за частната охранителна дейност, обн. ДВ. бр. 15/2004 г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр. 48/2016 г.
5. Закон за обществените поръчки - Обн. ДВ. бр.13/2016 г., в сила от 15.04.2016 г.

##### Правилници

1. Устройствен правилник на изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда“ – обн. ДВ. бр.44/2008 г. с посл. изм. и доп. бр.6/2014 г.

##### Наредби

1. Наредба № 1з – 2895 за реда, по които търговци по чл. 2, ал. 2, т. 2 от Закона за частната охранителна дейност удостоверяват, че отговарят на изискванията на Закона за частната охранителна дейност, обн. ДВ. бр.99/2011 г.

##### Стратегически документи

1. Национална стратегия за развитие на сектора обществени поръчки в България за периода 2014 - 2020 г. - приета с Решение № 498 на Министерския съвет от 11.07.2014 г.