

УДК 331.225.3+615.1

<https://www.doi.org/10.34907/IPQAI.2025.71.23.007>

РИСКИ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРЕМИРОВАНИЮ РАБОТНИКОВ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КЛЮЧЕВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ

А.А. Теодорович, канд. фарм. наук, доцент кафедры управления и экономики фармации ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы», г. Москва; ORCID: 0000-0002-3401-3438, SPIN ID: 6151-1684

teodorovich_aa@pfur.ru

Е.Е. Лоскутова, доктор фарм. наук, профессор, зав. кафедрой управления и экономики фармации ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы», г. Москва; ORCID: 0000-0002-1514-0941, SPIN ID: 1133-0394

loskutova_ee@pfur.ru

Т.П. Лагуткина, доктор фарм. наук, профессор кафедры управления и экономики фармации ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы», г. Москва; ORCID: 0000-0002-4518-7126, SPIN ID: 3416-3510

lagutkina_tp@pfur.ru

Системы мотивации работников на основе ключевых показателей эффективности (KPI) широко используются при премировании специалистов организаций, работающих на фармацевтическом рынке. Целью исследования было выявление рисков, возникающих при использовании таких систем мотивации. Проведенный анализ судебной практики позволил установить, что осуществление премирования на основе KPI приводит к возникновению рисков исключения налоговым органом премий из расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль, несогласия работников с размерами премиальных выплат, а также недобросовестных действий руководителя организации. По каждому из выявленных рисков были определены его источники, а также последствия реализации, в том числе возможные финансовые потери.

Ключевые слова: ключевые показатели эффективности, риски, премирование, фармацевтические организации

За два последних десятилетия премирование с использованием ключевых показателей эффективности — KPI (Key Performance Indicators) стало обычной практикой для организаций, работающих в сфере обращения лекарственных средств. Системы мотивации на основе KPI широко используются при премировании медицинских представителей, специалистов по клиническим

исследованиям, провизоров, фармацевтов аптечных организаций и т. д. [1–3,11].

Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ст. 19) обязывает организации осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, к которым относятся и операции по премированию. Согласно рекомендациям Минфина РФ, внутренний контроль включает процесс выявления рисков [4].

Понимание рисков, возникающих при премировании работников на основе KPI, необходимо как при принятии решения о внедрении такой системы мотивации (или отказе от идеи ее внедрения), так и при осуществлении внутреннего контроля соответствующих операций.

Целью настоящего исследования было выявление рисков, возникающих при использовании систем мотивации работников фармацевтических организаций с применением KPI.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Для достижения поставленной цели была проанализирована судебная практика по спорам, связанным с премированием работников на основе KPI, за последние 5 лет. В процессе исследования использованы общенаучные методы — логический анализ, классификация, группировка.

РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

В результате анализа выявлены следующие риски операций по премированию работников с применением KPI:

- исключение налоговым органом премий из расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль;
- несогласие работника с размерами премий или их невыплатой;
- недобросовестные действия руководителя организации [5–7 и др.].

По выявленным рискам были определены ситуации, которые приводили к их возникновению (далее – источники рисков), а также последствия их реализации, в том числе размеры возможных финансовых потерь.

Риск: исключение налоговым органом премий из расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль. Согласно ст. 255 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), в расходы, принимаемые в целях налогообложения прибыли, включаются только премии работникам, предусмотренные трудовыми и (или) коллективными договорами. К расходам на премирование также предъявляются общие требования ст. 252 НК РФ – документального подтверждения и экономической обоснованности.

Разъясняя применение ст. 252, 255 НК РФ, Федеральная налоговая служба России (далее – ФНС) указывает, что для учета расходов совокупность документов, устанавливающих обязанность работодателя по премированию, должна четко определять порядок расчета обязательных к выплате премий, которые основой для своего исчисления имеют конкретные показатели оценки труда работников. Другими обязательными условиями являются наличие документального подтверждения достижения установленных показателей и начисление выплат в соответствии с действующей в организации системой премирования [8].

Судебная практика свидетельствует о том, что вышеизложенная позиция ФНС последовательно реализуется при налоговом контроле, а источниками риска исключения расходов являются выявляемые в ходе налоговых проверок:

- отсутствие условий о премировании в трудовых договорах работников;
- противоречия между условиями премирования, установленными в трудовом договоре и в локальном нормативном акте (далее – ЛНА);
- отсутствие установленных KPI и (или) их неоднозначные формулировки;

- недостижение установленных KPI и (или) отсутствие какого-либо подтверждения их достижения;
- недостоверность определения показателей, используемых для определения размеров премирования;
- несоразмерность суммы премии экономическим результатам деятельности организации [5,9,10].

Анализ судебной практики позволяет сделать вывод о том, что налоговые органы тщательно устанавливают корректность применения KPI, не ограничиваясь только изучением документов (ЛНА, приказов и т. д.), а получая и иные доказательства необоснованности расходов. Например, в одном из споров были получены объяснения работников, в которых последние не смогли назвать конкретные достижения, за которые были премированы. В другом деле с целью установления действительного смысла спорной формулировки, касающейся применения KPI, была даже проведена лингвистическая экспертиза содержащего их ЛНА [5,10].

Риск: несогласие работника с размерами премиальных выплат или невыплатой премии. Изучение судебных актов по спорам между работниками и работодателями, в том числе осуществляющими деятельность на фармацевтическом рынке, позволило установить следующие источники рассматриваемого риска:

- невыплата премии работнику, выполнившему KPI, но уволенному на момент выплаты премии;
- невыплата премии в связи с неприятием решения о ее выплате органами управления организацией (например, генеральным директором);
- несвоевременное утверждение пересмотренных версий ЛНА;
- отсутствие ознакомления работников с ЛНА;
- некорректные формулировки целей и оценки их выполнения;
- невыплата (или снижение) премии в случае применения к работнику дисциплинарного взыскания [6,11–13 и др.].

На основании ст. 129, 135 Трудового кодекса РФ (далее – ТК РФ) заработная плата, включая премии, устанавливается в соответствии с действующей у работодателя системой оплаты труда. Право устанавливать систему оплаты труда, в том числе премирования, закреплено ТК РФ за работодателем. Однако, предоставляя такое право, трудовое законодательство не предоставляет ему права при наличии им же установленных критериев премирования определять размер премий произвольно, по своему усмотрению, вне зависи-

мости от выполнения этих критериев работником, что подтверждается судебной практикой [13–15].

Проведенный анализ показал, что корректность изложения условий премирования (понятность, однозначность, детальность), их соответствие законодательству, четкость принятого

работодателем порядка оценки достижений и ее надлежащее документальное оформление являются, наряду с соблюдением установленного порядка премирования, решающими факторами при принятии судебных актов в пользу работодателя. Однако обращает на себя внимание тот

Таблица 1

ПОСЛЕДСТВИЯ РЕАЛИЗАЦИИ РИСКОВ ПРИ ПРЕМИРОВАНИИ РАБОТНИКОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КРІ

№ п/п	Описание риска	Последствия реализации риска	Возможные потери финансовых и иных ресурсов
1	Исключение налоговым органом премий из расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль	Досудебные и судебные споры с налоговым органом	В случае принятия решения в пользу налогового органа: доначисление налога на прибыль по ставке 25% от суммы исключенных расходов на премирование (25% – общая ставка, согласно статье 284 НК РФ, с 01.01.2025), штраф как минимум 20% от суммы доначисленного налога (статья 122 НК РФ), пени – по расчету, сумма в зависимости от длительности просрочки уплаты налога (статья 75 НК РФ). При неуплате доначисленной суммы (в некоторых случаях): передача материалов налоговой проверки в следственные органы для возбуждения уголовного дела (пункт 3 статьи 32 НК РФ). В любом случае: отвлечение ресурсов (трудовых и временных) на оспаривание доначислений. Финансовые расходы в случае необходимости привлечения сторонних специалистов в области права.
2	Несогласие работника с размерами премиальных выплат или невыплатой премии	Предъявление работником претензий к работодателю (досудебный и (или) судебный споры) Обращение работника в Госинспекцию труда за защитой своих прав	В случае принятия судом решения в пользу работника: доначисление сумм премиальных выплат, процентов (денежной компенсации) за нарушение срока выплаты в размере не ниже 1/150 действующей ключевой ставки ЦБ РФ от этой суммы за каждый день просрочки выплаты (статья 236 ТК РФ), моральный вред в сумме, определенной судом или соглашением сторон трудового договора (статья 237 ТК РФ). Отвлечение ресурсов (трудовых и временных) на оспаривание. Финансовые расходы в случае необходимости привлечения сторонних специалистов в области права.
3	Недобросовестные действия руководителя организации	Предъявление организацией к ЕИО требований по возмещению убытков от необоснованного премирования	В случае проигрыша организации в суде потери денежных средств в размере выплаченных премий ЕИО и страховых взносов в соответствующей сумме. Отвлечение ресурсов (финансовых, трудовых, временных) на оспаривание. Финансовые расходы в случае необходимости привлечения сторонних специалистов в области права. При исключении расходов на премирование налоговым органом из расходов для целей налогообложения доначисление налога на прибыль и иные потери, указанные в пункте 1 данной таблицы.

факт, что споры возникают даже в случаях достаточно корректной формулировки условий премирования в ЛНА и оценки достижения KPI (их адекватность в дальнейшем не вызывает вопросов у судов). Данное обстоятельство позволяет предположить как недостаточно внимательное изучение этих документов работниками, так и завышенную оценку ими собственных достижений [6,12,14,16].

Заслуживает отдельного внимания наличие разнонаправленной судебной практики по ситуациям невыплаты премии работнику, выполнившему KPI, но уволенному на момент выплаты. Позиция одних судов состоит в том, что неосуществление премирования уволенных работников не противоречит ТК РФ и не свидетельствует о допущенной дискриминации, другие суды занимают противоположную позицию [11,17].

Отсутствие единообразной судебной практики означает невозможность устранить рассматриваемый источник риска путем даже безупречно точной формулировки в ЛНА об отсутствии обязанности работодателя по выплате уволенным работникам. Положительным моментом является то, что при включении в ЛНА обязанности по выплате ранее заработанных премий уволенным работникам (во избежание несогласия работника с выплатой) налоговых рисков у организации не возникает [18].

Риск: недобросовестные действия руководителя организации. Исходя из положений ТК РФ (ст. 16, 20, 56, 273 и др.) и иных законодательных актов, единоличный исполнительный орган компании (руководитель, генеральный директор и т. п. — ЕИО) наделен правами и обязанностями работодателя только в отношениях с иными работниками, но не в отношении себя. Любые денежные выплаты ему, в том числе премии, должны производиться исключительно с согласия и на основании выраженного волеизъявления работодателя, которым в отношении него является руководимая им организация, обычно в лице уполномоченного представителя собственников.

Суды неоднократно указывали на правильность такого подхода к полномочиям ЕИО, тем не менее практика необоснованных выплат премий ЕИО самому себе остается актуальной, и фармацевтический бизнес не является здесь исключением. Как правило, такие выплаты признаются недобросовестными действиями ЕИО, наносящими ущерб экономическим интересам организации, и рассматриваются в рамках судебных споров о возмещении ущерба, предъявляемого ЕИО [7,19].

Отметим, что в организациях, где были допущены рассматриваемые действия со стороны ЕИО, обычно отсутствовал какой-либо регламент его премирования. Данное обстоятельство представляется одним из источников рассматриваемого риска. Другим его источником, по нашему мнению, является недостаточный текущий контроль за деятельностью ЕИО — претензии к руководителю обычно возникают уже после его увольнения [19].

Последствия реализации описанных выше рисков представлены в **табл. 1**. Приведенные данные свидетельствуют о том, что выявленные риски в случае их реализации влекут существенные финансовые потери. Однако и их нефинансовые последствия (возможность возбуждения уголовного дела в отношении руководителя и т. д.) также, безусловно, являются важными.

ВЫВОДЫ

Проведенный анализ позволил выявить риски, возникающие у фармацевтических организаций при премировании работников с применением KPI. Серьезность последствий реализации выявленных рисков определяет актуальность разработки путей их снижения участниками фармацевтического рынка, использующими данную систему мотивации работников.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Галимова Э.Р. Актуальные направления мотивации трудовой деятельности персонала на биотехнологическом фармацевтическом предприятии // Молодая фармация — потенциал будущего: Сборник материалов XII Всероссийской научной конференции студентов и аспирантов с международным участием, Санкт-Петербург, 14 марта — 18 апреля 2022 года. — Санкт-Петербург: ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный химико-фармацевтический университет» Минздрава России, 2022. — С. 1018–1022.
2. Кондратов С.Ю., Кимадзе М.И. Возможность интеграции ключевых показателей эффективности в фармацевтической организации // Вестник Академии права и управления. — 2019. — №4(57). — С. 34–43.
3. Толмачев А. Медицинский отдел: ключевые показатели эффективности. <https://remedium.ru/>

- health/meditsinskiy-otdel-klyuchevye-pokazateli-effektivnosti/ (lfnf (дата обращения 21.06.2024).
4. Информация Минфина России от 25.12.2013 №ПЗ-11/2013.
 5. Решение Арбитражного суда Сахалинской области от 22.09.2021 по делу №А59-1863/2021.
 6. Апелляционное определение СК по гражданским делам Московского городского суда от 25.11.2022 по делу №33-43792/2022.
 7. Определение Верховного суда РФ от 12.01.2024 №309-ЭС23-28138 по делу №А76-29626/2019.
 8. Письмо ФНС РФ от 01.04.2011 №КЕ-4-3/5165.
 9. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.05.2020 по делу №А70-13527/2019.
 10. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда №09АП-58624/2018 от 22.01.2018.
 11. Определение СК по гражданским делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 20.10.2022 по делу №8Г-15437/2022.
 12. Апелляционное определение СК по гражданским делам Московского городского суда от 27.04.2023 по делу №33-19006/2023.
 13. Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 28.05.2024 №8Г-7144/2024.
 14. Определение СК по гражданским делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 11.05.2022 по делу № 8Г-5767/2022.
 15. Определение СК по гражданским делам Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 02.12.2021 по делу №8Г-17956/2021.
 16. Апелляционное определение СК по гражданским делам Московского городского суда от 13.09.2022 по делу №33-31567/2022.
 17. Апелляционное определение СК по гражданским делам Московского городского суда от 09.10.2023 по делу №33-38025/2023.
 18. Письмо Минфина России от 08.05.2020 №03-03-6/1/37404.
 19. Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 22.03.2022 по делу №А45-2868/2021.

RISKS OF OPERATIONS FOR PAYING BONUSES TO EMPLOYEES OF PHARMACEUTICAL ORGANIZATIONS USING KEY PERFORMANCE INDICATORS

A.A. Teodorovich, E.E. Loskutova, T.P. Lagutkina

Peoples' Friendship University of Russia named after Patrice Lumumba

Employee motivation systems based on key performance indicators (KPIs) are widely used when rewarding specialists of organizations operating in the pharmaceutical market. The purpose of the study was to identify the risks that arise when using such motivation systems. The analysis of judicial practice made it possible to establish that the implementation of bonuses based on KPI leads to risks of exclusion by the tax authority of bonuses from expenses accepted for the purpose of calculating income tax, disagreement of employees with the amount of bonus payments, as well as unfair actions of the head of the organization. For each of the identified risks, its sources were identified, as well as the consequences of implementation, including possible financial losses.

Keywords: Key Performance Indicators, risks, bonuses, pharmaceutical organization