

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА С ПЕРСОНАЛОМ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ

Елена Ивановна КОСТЮКОВА ^{а,*},
Ольга Викторовна ЕЛЬЧАНИНОВА ^б,
Марина Викторовна ФЕСЬКОВА ^с

^а доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой бухгалтерского управленческого учета,
Ставропольский государственный аграрный университет (Ставропольский ГАУ),
Ставрополь, Российская Федерация
elena-kostyukova@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-0626-7462>
SPIN-код: 5870-2071

^б кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского управленческого учета,
Ставропольский государственный аграрный университет (Ставропольский ГАУ),
Ставрополь, Российская Федерация
Elchaninovaov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1941-3142>
SPIN-код: 6086-2258

^с кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского управленческого учета,
Ставропольский государственный аграрный университет (Ставропольский ГАУ),
Ставрополь, Российская Федерация
marina.feskova@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5913-2070>
SPIN-код: 9953-9236

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 467/2021
Получена 24.08.2021
Получена в доработанном
виде 31.08.2021
Одобрена 16.09.2021
Доступна онлайн
15.10.2021

УДК 331.21
JEL: J30, J31, J33, J38

Аннотация

Предмет. Успех работы учреждения, эффективность оказания государственных (муниципальных) услуг обеспечивают работники, занятые на нем. Это касается всех учреждений государственного сектора, в том числе и бюджетных учреждений здравоохранения. Огромное значение среди факторов, влияющих на эффективность использования рабочей силы, имеют не только условия труда, но и адекватный размер его оплаты. Значение проблемы качественного и рационального учета расчетов с персоналом по оплате труда трудно переоценить.

Цели. Анализ особенностей расчетов по оплате труда с персоналом бюджетных учреждений здравоохранения в целях определения готовности их учетной системы к изменениям в нормативном регулировании системы здравоохранения.

Методология. Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные и прикладные исследования отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета, тематические публикации в периодической печати. В ходе данного исследования применялись методы

анализа, сравнения, группировки, обобщения.

Результаты. В ходе исследования изучены статистические данные о динамике оплаты труда в Ставропольском крае, классифицированы источники финансового обеспечения бюджетных учреждений здравоохранения, исследован понятийный аппарат, используемый при расчетах с персоналом по оплате труда в бюджетных учреждениях, и структура формирования фонда оплаты труда. Приведен перечень типичных для сферы здравоохранения видов стимулирующих и компенсационных выплат, представлены учетные процедуры расчетов с персоналом по оплате труда, которые включают в себя учет начислений и выплаты заработной платы, методику и периодичность их осуществления.

Ключевые слова:

бухгалтерский учет
расчетов
с персоналом,
фонд оплаты труда,
источники
финансирования
финансово-хозяйственной
деятельности, бюджетное
учреждение
здравоохранения

Выводы. Сделан вывод о том, что сложившаяся система оплаты труда медицинских работников претерпевает изменения под влиянием ряда факторов. Это вызывает необходимость оперативного реагирования на внешние вызовы, дополнительного финансирования системы здравоохранения и пересмотра сложившейся системы оплаты труда в целом в целях повышения эффективности ее функционирования. Сложившаяся нормативно-правовая база в части регулирования бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда отвечает современным требованиям и вызовам, а сама система бухгалтерского учета бюджетных учреждений здравоохранения является достаточно гибкой для предстоящих изменений в нормативном регулировании правил оплаты труда медицинских работников.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Костюкова Е.И., Ельчанинова О.В., Феськова М.В. Особенности учета расчетов по оплате труда с персоналом в государственных бюджетных учреждениях здравоохранения // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 10. – С. 1123 – 1145.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1123>

За последний год деятельность медицинских учреждений, как и других хозяйствующих субъектов, претерпела значительные изменения в связи с пандемией COVID-19. Как следствие, изменились и условия труда медицинских работников, и оплата этого труда.

Вопросы современного состояния системы здравоохранения, направлений ее развития представлены в трудах Д.А. Ендовицкого, Е.В. Ендовицкой, С.В. Головина, А.В. Чурикова [1], А.Ш. Ахмедуева, З.З. Абдулаевой [2], Ф.Н. Кадырова, А.М. Чилилова, О.В. Обуховой [3], В.А. Лебедева, Е.И. Лебедевой [4], М.В. Симоновой, Д.Б. Адыковой [5].

Изменения в системах оплаты труда работников здравоохранения в современных условиях изучены А.Н. Авериным, А.В. Понеделковым, С.А. Воронцовым, А.Ю. Голобородько [6], О.В. Власовой [7, 8], Ю.В. Долженковой, М.В. Полевой, Г.Г. Руденко, А.Л., Сафоновым, А.А. Чуб [9, 10], Д.А. Зюкиным [11], О.С. Кобяковой, Н.З. Ковязиной, О.Н. Тулуповой, В.И. Стародубовым, Ф.Н. Кадыровым, О.В. Обуховой, Ю.В. Ендовицкой, И.Н. Базаровой, А.М. Чилиловым, Н.Я. Несветаило [12–14], О.В. Малявко, Н.А. Гущиной, А.В. Мандрыко, В.А. Лысенко [15], С. Мухиным [16], Д.Ю. Паниной [17].

Особенности учета, анализа и контроля расходов на оплату труда в бюджетных учреждениях здравоохранения рассмотрены в трудах С.В. Головина, С.Н. Созоновой,

Т.Н. Сидоровой, Н.Н. Анисимовой, Е.А. Уразовой, М.С. Луценко, О.О. Шендриковой [18–20], Е.И. Зацаринной, Н.А. Продановой [21].

Оплата труда работников и отчисления на социальные нужды традиционно являются одной из самых весомых затратных статей учреждений здравоохранения. Система оплаты труда учреждения является центральным механизмом регулирования трудовых отношений в рамках принятых локальных нормативных актов в соответствии с действующим трудовым законодательством. При этом строгое соблюдение финансовой дисциплины и разработка действенной системы внутреннего контроля позволят целенаправленно и эффективно расходовать средства бюджетного учреждения здравоохранения на оплату труда работников.

Несмотря на то, что все экономические субъекты РФ независимо от формы собственности, ведомственной принадлежности и организационно-правовой формы руководствуются едиными методами и правилами ведения бухгалтерского учета, бухгалтерский учет бюджетных учреждений достаточно специфичен. При организации бухгалтерского учета бюджетных учреждений используется нормативная база, которая во многом отличается от совокупности нормативных документов, применяемых в коммерческой деятельности. Особенности учета оплаты труда в бюджетных учреждениях здравоохранения обусловлены спецификой деятельности медицинских учреждений, нетипичными условиями труда и другими факторами, влияющими на структуру заработной платы сотрудников.

По результатам анализа статистических данных область здравоохранения находится далеко не на первых позициях по уровню оплаты труда работников в Ставропольском крае (*табл. 1*).

Как видно из *табл. 1*, средняя начисленная заработная плата работников здравоохранения и социальных услуг в январе–мае 2021 г. увеличилась на 8,1% по отношению к аналогичному показателю 2020 г. Однако ее отношение к среднекраевому показателю заработной платы демонстрирует отрицательную тенденцию. На основании анализа статистических данных можно сделать вывод, что труд работников здравоохранения оплачивается ниже, чем в среднем по Ставропольскому краю.

Средняя начисленная заработная плата работников здравоохранения и социальных услуг по г. Ставрополю в январе–мае 2021 г. увеличилась на 3,8% по отношению к аналогичному показателю 2020 г. При этом ее отношение к уровню средней заработной платы по городу составляет только 93,4%. Таким образом, можно сделать вывод, что хоть заработная плата городских работников здравоохранения и выше, чем в среднем по краю, но ее абсолютная величина и темпы роста по сравнению с предыдущим периодом значительно ниже, чем в других сферах бюджетной деятельности города Ставрополя и Ставропольского края.

Основной проблемой эффективного функционирования бюджетных учреждений здравоохранения является недостаточное финансирование из бюджета. Несмотря на постоянное внимание к этой сфере исполнительной власти, проект федерального бюджета

на 2021–2023 гг. предусматривает относительное снижение финансирования здравоохранения¹.

Недостаточное финансирование приводит к «кадровому голоданию», профессиональному выгоранию медицинских работников, с одной стороны, и неравенству доступа населения к качественным медицинским услугам по географическому признаку, с другой. Кроме того, предполагаемая реформа ОМС тормозится в связи с пандемией COVID-19. Все это побуждает управленческий персонал учреждений здравоохранения к изысканию дополнительных средств для обеспечения финансовыми ресурсами медицинских организаций.

В целом финансовое обеспечение бюджетных учреждений можно классифицировать следующим образом (*рис. 1*).

Все представленные на *рис. 1* источники финансового обеспечения бюджетных учреждений здравоохранения могут быть использованы для начисления оплаты труда работников медицинских учреждений.

КФО – это код финансового обеспечения согласно принятой в государственном секторе нумерации видов финансового обеспечения, каждый источник кодируется цифрой от 1 до 9.

Представленные на *рис. 1* коды финансового обеспечения расшифровываются в *табл. 2*².

Основным нормативным документом, регламентирующим отношения работника и работодателя, выступает Трудовой кодекс Российской Федерации. В ст. 15 ТК РФ дано определение понятия «трудовые отношения».

Трудовые отношения – отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работы) в интересах, под управлением и контролем работодателя, подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором³.

Возникающие трудовые отношения работника и работодателя неразрывно связаны с такой экономической категорией, как заработная плата. Статья 129 Трудового Кодекса

¹ На финансирование здравоохранения направят свыше 3,3 трлн руб. в 2021-2023 годах // Газета.Ru. 21 сентября 2020. URL: <https://finance.rambler.ru/realty/44873018-na-finansirovanie-zdravooohraneniya-napravyat-svyshe-3-3-trln-rub-v-2021-2023-godah/>

² Инструкция 157н в 2021 году с последними изменениями.
URL: <https://www.budgetnik.ru/art/102482-instruktsiya-157n-po-budgetnomu-uchetu-v-2021-godu-s-izmeneniyami>

³ Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/

Российской Федерации дает определение понятия «зарботная плата» и определяет ее составляющие: вознаграждение за труд, стимулирующие и компенсационные выплаты.

Порядок начисления заработной платы в различных секторах экономики имеет ряд своих особенностей, однако заработная плата работника, полностью отработавшего расчетный период не может быть ниже установленного законодательно минимального размера оплаты труда. При этом системы и формы оплаты труда устанавливаются каждым учреждением самостоятельно и закрепляются локальным нормативным актом.

Правовым актом, регулирующим социально-трудовые отношения между работодателем и работниками учреждений здравоохранения в лице их представителей (профкома), выступает коллективный договор. В коллективном договоре раскрываются порядок регулирования трудовых отношений в медицинском учреждении, особенности заключения трудового договора, устанавливается продолжительность рабочего времени и отдыха, определяются общие положения по оплате труда, положения по охране труда и здоровья, гарантии в области занятости, социальные гарантии, ответственность за нарушение законодательства о коллективных договорах и соглашениях и др.

Условия оплаты труда работников учреждений здравоохранения раскрываются в Положении об оплате труда работников, именно в Положении детализируется порядок установления окладов работников, а также выплат компенсационного и стимулирующего характера.

Штатное расписание – один из главных документов работодателя, в котором необходимо отразить структуру организации, численность сотрудников, ежемесячный фонд заработной платы. При его составлении в учреждениях здравоохранения необходимо учесть потребности в кадрах врачебного, среднего и младшего персонала для обеспечения качества и объемов оказываемых услуг исходя из порядка оказания различных видов медицинской помощи.

Трудовой договор, приказ о приеме работника на работу относятся к документам, регламентирующим трудовые отношения работодателя с конкретным работником учреждения.

В процессе трудовой деятельности операции начисления и выплаты заработной платы должны сопровождаться оформлением соответствующих документов (рис. 2).

Заполнение указанных документов и регистров имеет свои особенности, обусловленные спецификой медицинских учреждений. Так, одним из основных документов, на основании которого производится начисление заработной платы, выступает табель учета рабочего времени, который заполняется ответственными лицами в разрезе структурных подразделений учреждения. В таблице отражается как отработанное время, так и случаи отклонений от нормального использования рабочего времени. Следует отметить, что в учреждениях здравоохранения имеются различия в продолжительности рабочей недели в зависимости от категории работников. Например, для врачей, среднего и младшего медицинского персонала инфекционных больниц установлена сокращенная

продолжительность рабочего времени в количестве 36 часов в неделю; для врачей поликлиники, ведущих исключительно амбулаторный прием больных – 33 часа в неделю; для врачей и среднего медицинского персонала, занятых рентгенодиагностикой, флюорографией – 30 часов в неделю⁴.

Структура заработной платы работников учреждений здравоохранения имеет свои особенности и может быть представлена следующим образом (*рис. 3*).

Так, учреждения здравоохранения устанавливают оклады сотрудникам в соответствии с выделенными четырьмя профессиональными квалификационными группами, в каждой из которых выделены квалификационные уровни. Минимальные должностные оклады для категорий работников устанавливают учредители медицинских учреждений. Установленные в медицинских организациях размеры окладов не могут быть ниже этих значений.

Величина компенсационных выплат устанавливается в виде процентной надбавки к окладу или фиксированной суммы. К категории выплат за работу во вредных и (или) опасных условиях труда, например, можно отнести компенсационные выплаты медицинским работникам, осуществляющим диагностику и лечение ВИЧ-инфицированных, в этом случае таким работникам может устанавливаться доплата за каждый час работы к окладам (должностным окладам).

Выплаты за работу в условиях, отклоняющихся от обычных, включают доплаты за совмещение профессий (должностей), за увеличение объема работы или исполнение обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от работы. Выплата за работу в ночное время производится работникам за каждый час работы в ночное время (с 22 часов до 6 часов). Размер доплаты за работу в ночное время составляет не менее 20% часового оклада (должностного оклада) за каждый час работы. Оплата сверхурочной работы, работы в выходные и нерабочие праздничные дни осуществляется в соответствии с трудовым законодательством.

За работу в особых климатических условиях законодательно установлен районный коэффициент и порядок его применения. Власти субъектов и органы местного самоуправления могут увеличить его за счет средств своего бюджета.

Для начисления стимулирующих выплат, выполняющих мотивационную функцию, в медицинском учреждении должны быть установлены критерии эффективности работы.

Стимулирующие выплаты за качество выполняемых работ включают надбавки за наличие квалификационной категории, выплаты по родовым сертификатам, выплаты за выявление онкологических заболеваний.

⁴ О продолжительности рабочего времени медицинских работников в зависимости от занимаемой ими должности и (или) специальности: постановление Правительства РФ от 14.02.2003 № 101 (ред. от 24.12.2014). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41051/

Размеры надбавки за квалификационную категорию федеральных учреждений установлены приказом Минздрава России, для остальных медицинских учреждений размеры определяются на региональном уровне.

Надбавка за высокие результаты выполняемых работ устанавливается работникам, выполнившим показатели и критерии оценки эффективности деятельности, к должностным окладам, ставкам в процентах пропорционально объему выполненных работ.

В период с 1 ноября 2020 г. по 31 декабря 2021 г. установлены специальные социальные выплаты медицинским и иным работникам медицинских и иных организаций, оказывающим медицинскую помощь по диагностике и лечению новой коронавирусной инфекции (COVID-19), медицинским работникам, контактирующим с пациентами с установленным диагнозом новой коронавирусной инфекции (COVID-19).

Премии работникам начисляются и выплачиваются по результатам их работы в соответствии с выполнением качественных и количественных показателей, входящих в систему оценки эффективности деятельности медицинского учреждения. К таким показателям можно отнести удовлетворенность граждан качеством оказания медицинской помощи, отсутствием обоснованных жалоб, соблюдение трудовой дисциплины и кодекса профессиональной этики и т.д.

Таким образом, в настоящее время нет единых требований к установлению размера заработной платы в медицинских учреждениях, многие вопросы находятся в ведении региональных и местных органов власти, а также непосредственно медицинских учреждений. Это неизбежно приводит к разрыву в зарплатах работников медицинских учреждений на уровне как регионов, так и населенных пунктов.

В настоящее время идет активное обсуждение вопроса внедрения новой системы оплаты труда в здравоохранении. На федеральном уровне планируется установить единые ставки окладов, перечни, размер и условия начисления стимулирующих и компенсационных выплат, региональные коэффициенты. При этом величина заработной платы не может быть меньше той, что медицинский работник получает в данный момент. Пилотный проект будет действовать в семи регионах России с ноября 2021 г. по март 2022 г. До 30 июня 2022 г. Министерство труда и социальной защиты Российской Федерации по согласованию с Министерством здравоохранения Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования должны представить в Правительство Российской Федерации доклад об итогах реализации пилотного проекта, проект акта Правительства Российской Федерации об утверждении требований к системам оплаты труда работников для целей их применения на всей территории Российской Федерации, а также предложения об объемах и источниках финансирования введения системы оплаты труда работников на всей территории Российской Федерации⁵.

⁵ О реализации пилотного проекта в целях утверждения требований к системам оплаты труда медицинских работников государственных и муниципальных учреждений здравоохранения: постановление Правительства РФ от 01.06.2021 № 847. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386447/

Реализация пилотного проекта покажет, насколько новая система оплаты труда сможет выровнять ситуацию с зарплатами медицинских работников, и будет способствовать повышению эффективности работы всей системы здравоохранения.

Обработка поступивших в бухгалтерию документов по оплате труда производится в соответствии с порядком, состоящим из нескольких этапов (*рис. 4*).

При использовании кассы для выплаты заработной платы возможно возникновение остатков задолженности по расчетам с персоналом, которые списываются на депонент и отражаются в регистре учета депонированной заработной платы, где для каждого депонента отводится отдельная строка, а при фактическом получении денежных средств делается отметка о выплате.

С 2021 г. госучреждения руководствуются новым федеральным стандартом «Выплаты персоналу»⁶, в котором все выплаты поделены на отложенные и текущие. К отложенным выплатам стандарт относит резервы на оплату отпусков. К текущим относятся начисления, произведенные работодателем для каждого работника за определенный период исполнения трудовых функций на основании российских законов, внутренних нормативных актов, трудовых договоров. Для учета таких начислений предназначен счет 0 302 11 000 «Расчеты по заработной плате» (Инструкции Минфина России 157н, 162н, 174н, 183н)⁷.

Начисление заработной платы работникам учреждения производится по дебету счета 0 302 11 000 «Расчеты по заработной плате», а по кредиту производится отражение удержаний из заработной платы и ее выдача работникам из кассы или перечисление на банковские карты работников. В *табл. 3* представлены основные проводки по расчетам с персоналом по оплате труда.

Аналитический учет оплаты труда в организации ведется по каждому работнику с использованием лицевых счетов (формы № Т-54 и Т-54-а). Как правило, для информирования работников о начисленной заработной плате и суммах к выдаче учреждение использует расчетные листки, форму которых разрабатывает самостоятельно и утверждает учетной политикой.

Начало цифровой трансформации системы здравоохранения было положено в 2011 г., когда стартовали региональные программы ее модернизации. Концепция создания единой государственной информационной системы в сфере здравоохранения была утверждена приказом Министерства здравоохранения Российской Федерации от 28.04.2011 № 364 «Об

⁶ Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Выплаты персоналу»: приказ Минфина России от 15.11.2019 № 184н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=129576-prikaz_minfina_rossii_ot_15.11.2019__184n_ob_utverzhdenii_federalnogo_standarta_bukhgalterskogo_ucheta_gosudarstvennykh_finansov_vyplaty_personalu

⁷ Учет заработной платы в бюджетном учреждении в 2021 году.
URL: <https://www.budgetnik.ru/art/104120-uchet-zarabotnoy-platy-v-byudjetnom-uchrejdении-provodki>

утверждении Концепции создания единой государственной информационной системы в сфере здравоохранения»⁸.

В подавляющем большинстве медицинских учреждений учетные процессы автоматизированы. Как правило, для отражения в бухгалтерском учете расчетов по оплате труда используется «1С:Бухгалтерия 8» – самая популярная отечественная ERP/бухгалтерская система. Использование программы «1С:Бухгалтерия» делает возможным учет различных видов финансово-хозяйственной деятельности учреждений в одной программе. Конкурентными преимуществами программы «1С:Бухгалтерия 8» являются гибкие настройки, наличие возможности дорабатывать программный код под специфические особенности деятельности, а также информационное сопровождение от разработчиков. Кроме того, электронная отчетность формируется «в один клик» и отправляется в контролирующие органы с помощью специального сервиса «1С-Отчетность».

Информация о начисленной по учреждению зарплате отражается в Журнале операций расчетов по оплате труда, денежному довольствию и стипендиям (ф. 0504071). Пример заполнения такого журнала с использованием программы «1С:Бухгалтерия» представлен на *рис. 5*.

Информация из регистров бухгалтерского учета, представленных на *рис. 5*, используется для дальнейшей интерпретации и составления отчетности, а также для аналитических процедур в целях внутреннего контроля.

Помимо бухгалтерской отчетности, в которой отражается информация о дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам с персоналом по оплате труда, отчетность по заработной плате предоставляется в налоговую инспекцию, а также в ФСС и в ПФР⁹.

Таким образом, по результатам исследования система бухгалтерского учета бюджетных учреждений здравоохранения может быть признана достаточно гибкой для внедрения предстоящих изменений в нормативном регулировании правил оплаты труда медицинских работников.

⁸ Об утверждении Концепции создания единой государственной информационной системы в сфере здравоохранения: приказ Минздравсоцразвития России от 28.04.2011 № 364.
URL: <https://portal.egis.z.rosminzdrav.ru/materials/99>

⁹ Отчетность по заработной плате в 2021 году: полный список.
URL: <https://www.26-2.ru/art/355223-otchetnost-po-zarabotnoy-plate-2021>

Таблица 1**Номинальная начисленная заработная плата за январь–май 2021 г.****Table 1****Nominal accrued salary for January–May, 2021**

Виды деятельности	В целом по Ставропольскому краю			По г. Ставрополю		
	руб.	2021 в % к: январю– маю 2020 г.	уровню средней заработ- ной платы по краю	руб.	2021 в % к: январю– маю 2020 г.	уровню средней заработ- ной платы по городу
Профессиональная, научная и техническая деятельность	41 720,2	109,7	121,2	49 827	109,1	117,1
Административная деятельность и сопутствующие услуги	25 990,5	108,5	75,5	43 763,7	162,8	102,9
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение	42 267,8	106,3	122,8	44 674,5	105,3	105
Деятельность в области образования	28 503	109,1	82,8	33 936,6	108,8	79,8
Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг	32 867,8	108,1	95,5	39 728,6	103,8	93,4
Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений	30 121,5	110,4	87,5	39 030,7	119,8	91,7
Деятельность в области предоставления прочих видов услуг	24 232,2	121,8	70,4	31 388,3	110,2	73,8
Всего по краю	34 425,3	108,1	100	42 542,1	107,3	100

Источник: данные Росстата.URL: https://stavstat.gks.ru/storage/mediabank/zW2DxLwc/zarplat_oper.pdf*Source:* The Rosstat data.URL: https://stavstat.gks.ru/storage/mediabank/zW2DxLwc/zarplat_oper.pdf

Таблица 2**Коды вида финансового обеспечения бюджетных учреждений здравоохранения****Table 2****Codes of financial support of budgetary healthcare facilities**

Код (КФО)	Источники финансового обеспечения
2	Приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)
4	Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания
5	Субсидии на иные цели
7	Средства по обязательному медицинскому страхованию

Источник: Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: Приложение № 2 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н (письмо Минфина России от 18.01.2018 № 02-06-10/2715).

URL: [http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=317114&dst=406&date=04.06.2019#v9HZkjSI5DHRwKn5)

[req=doc&base=LAW&n=317114&dst=406&date=04.06.2019#v9HZkjSI5DHRwKn5](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=317114&dst=406&date=04.06.2019#v9HZkjSI5DHRwKn5)

Source: Appendix No. 2 to Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of December 1, 2010 № 157н (Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of January 18, 2018 № 02-06-10/2715).

URL: [http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=317114&dst=406&date=04.06.2019#v9HZkjSI5DHRwKn5)

[req=doc&base=LAW&n=317114&dst=406&date=04.06.2019#v9HZkjSI5DHRwKn5](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=317114&dst=406&date=04.06.2019#v9HZkjSI5DHRwKn5)

Таблица 3**Бухгалтерские записи по начислению оплаты труда работникам здравоохранения, занятым при оказании платных медицинских услуг****Table 3****Accounting records for the calculation of salary settlements of health workers engaged in the provision of paid medical services**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Перечислен аванс работникам за первую половину месяца	2 206 11 837	2 201 11 610 Забалансовый счет 18	3 567 567
Отражено начисление заработной платы	2 109 60 211	2 302 11 737	8 326 821
Удержан НДФЛ (13%)	2 302 11 837	2 303 01 731	1 082 487
Выполнены удержания по исполнительным листам, профсоюзные взносы и др.	2 302 11 837	2 304 03 737	23 451
Произведен зачет аванса, выплаченного ранее	2 302 11 837	2 206 11 737	3 567 567
Выплачена заработная плата сотрудникам из кассы учреждения	2 302 11 837	2 201 34 610	1 034 753
Перечислена заработная плата на банковские карты за вычетом НДФЛ	2 302 11 837	2 201 11 610 Забалансовый счет 18	2 618 563

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1

Виды финансового обеспечения бюджетных учреждений здравоохранения

Figure 1

Types of financial support of budgetary healthcare facilities



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 2

Схема документооборота по расчетам с персоналом по оплате труда

Figure 2

Staff salary settlements document control procedure



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 3

Структура заработной платы работников учреждений здравоохранения

Figure 3

The structure of healthcare facility staff salary settlements



Источник: авторская разработка на основании приказа Министерства здравоохранения РФ от 31.10.2014 № 696н «Об утверждении Положения об оплате труда работников федеральных казенных учреждений, подведомственных Министерству здравоохранения Российской Федерации, по виду экономической деятельности «Здравоохранение и предоставление социальных услуг».

URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70768438/>

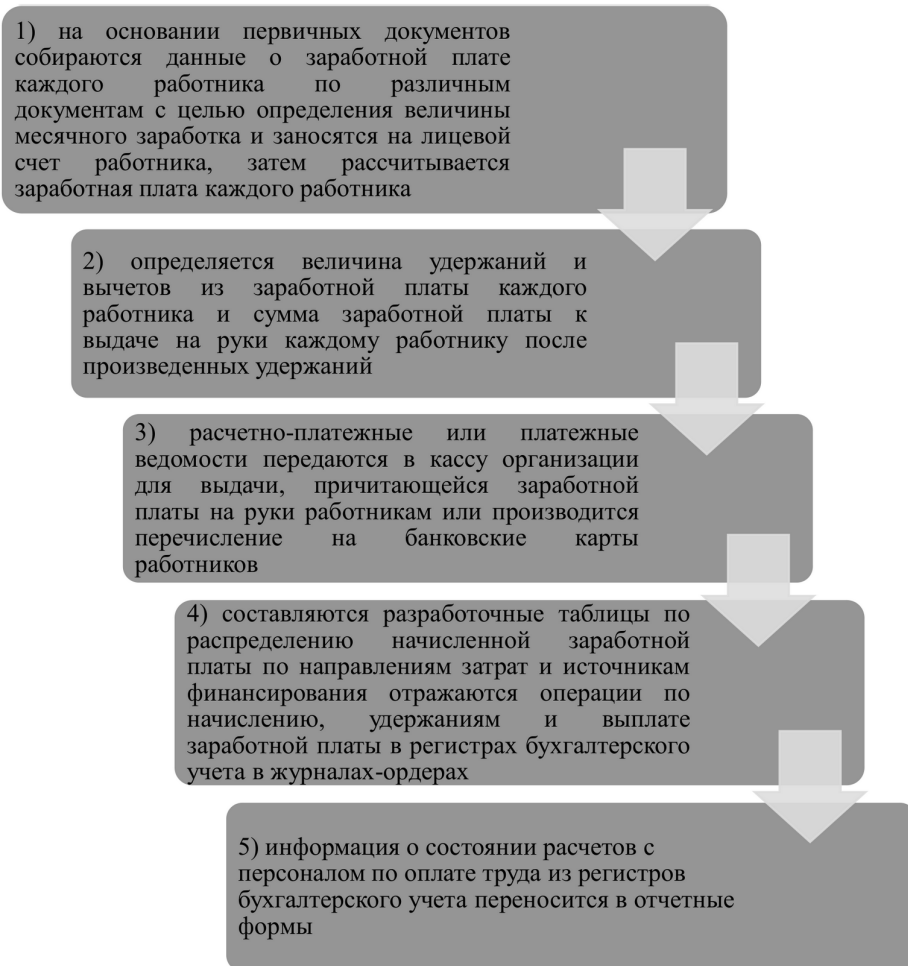
Source: Authoring, based on Order of the Ministry of Health of the Russian Federation of October 31, 2014 № 696н. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70768438/>

Рисунок 4

Последовательность обработки информации о начислении и выплате заработной платы персоналу

Figure 4

Sequence of processing of information on accounting and payment of salaries to staff



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Figure 5
Salary Settlements Ledger № 6: An excerpt

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2											
3											
4											
5											
6	Учреждение										
7	Структурное подразделение										
8	Наименование учреждения										
9	Наименование бюджета										
10	Единица измерения: руб										
11											
12											
13											
14											
15											
16											
17											
18											
19											
20											
21											
22											

Журнал операций № 6
расчетов по оплате труда

за 2020 г.

Государственное бюджетное учреждение здравоохранения Ставропольского края "Краевой клинический кожно-венерологический диспансер"

Бюджет Ставропольского края

Дата операции	Документ	Наименование	Наименование показателя	Содержание операции	Остаток на 01.01.2020		по кредиту	дебет	Номер счета	Сумма	Остаток на 31.12.2020	
					по дебету	по кредиту					по дебету	по кредиту
31.01.2020	6	журнал операций за январь 2019 года ПЛАТНЬЕ		Удержание из сумм по оплате труда, денежного довольствия, компенсаций и прочих выплат за январь 2020	0902000000000001112.302.11.837	0902000000000001112.304.03.73	6			5 174 089.49	4 863 868.14	4 863 868.14
31.01.2020	6	журнал операций за январь 2019 года ПЛАТНЬЕ		Удержание из сумм по оплате труда, денежного довольствия, компенсаций и прочих выплат за январь 2020	0902000000000001112.302.11.837	0902000000000001112.304.03.73	6			2 717.77		
31.01.2020	6	журнал операций за январь 2019 года ПЛАТНЬЕ		Назначение пособий и др. выплат за счет средств государственного социального страхования за январь 2020	090200000000000119.2.303.02.831	090200000000000119.2.302.13.73	7			5 579.89		
31.01.2020	6	журнал операций за январь 2019 года ПЛАТНЬЕ		Удержание НДФЛ по сумм по оплате труда, денежного довольствия, компенсаций и прочих выплат за январь 2020	090200000000000119.2.302.13.837	090200000000000119.2.303.01.73	1			675.00		
31.01.2020	6	журнал операций за январь 2019 года ПЛАТНЬЕ		Назначение сумм по оплате труда, денежного довольствия, компенсаций и прочих выплат за январь 2020	0902000000000001112.109.60.211	0902000000000001112.302.11.73	7			447 031.01		
31.01.2020	6	журнал операций за январь 2019 года ПЛАТНЬЕ		Удержание НДФЛ из сумм по оплате труда, денежного довольствия, компенсаций и прочих выплат за январь 2020	090200000000000340.2.302.96.837	090200000000000340.2.303.01.73				130.00		
31.01.2020	6	журнал операций за январь 2019 года ПЛАТНЬЕ		Удержание из сумм по оплате труда, денежного довольствия, компенсаций и прочих выплат за январь 2020	0902000000000001112.302.11.837	0902000000000001112.303.01.73	1			57 862.00		
31.01.2020	6	журнал операций за январь 2019 года ПЛАТНЬЕ		Удержание из сумм по оплате труда, денежного довольствия, компенсаций и прочих выплат за январь 2020	0902000000000001112.302.11.837	0902000000000001112.304.03.73	1			8 329.02		

Коды
0504071
Дата
01.01.2021
по ОМПО
01915256
383
по ОКЕИ

Источник: Общероссийский классификатор управленческой документации: Форма № 0504071

Source: All-Russia Classifier of Management Documentation: Form No. 0504071

Список литературы

1. *Endovitsky D.A., Endovitskaya E.V., Golovin S.V., Churikov A.V.* Monitoring the Implementation of the National Healthcare Project. In: Bogoviz A.V. (ed.) *The Challenge of Sustainability in Agricultural Systems. Series: Lecture Notes in Networks and Systems*, vol. 205. Springer, Cham, 2021, pp. 871–878.
URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-73097-0_97
2. *Ахмедуев А.Ш., Абдулаева З.З.* Здоровоохранение России и регионов Северо-Кавказского федерального округа: современные вызовы, проблемы развития и направления реформирования // *Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: Экономика*. 2018. № 3. С. 57–67.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/zdravoohranenie-rossii-i-regionov-severo-kavkazskogo-federalnogo-okruga-sovremennye-vyzovy-problemy-razvitiya-i-napravleniya>
3. *Кадыров Ф.Н., Чилилов А.М., Обухова О.В.* Основные подходы к оценке эффективности реализации «эффективного контракта» в здравоохранении // *Менеджер здравоохранения*. 2020. № 2. С. 66–74.
4. *Лебедев В.А., Лебедева Е.И.* Эффективность деятельности медицинских учреждений: состояние и перспективы // *Бухучет в здравоохранении*. 2019. № 2. С. 40–48.
5. *Симонова М.В., Адыкова Д.Б.* Применение эффективного контракта в здравоохранении // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. 2020. № 1. С. 71–75.
URL: <https://doi.org/10.17308/econ.2020.1/2756>
6. *Аверин А.Н., Понеделков А.В., Воронцов С.А., Голобородько А.Ю.* Уровень заработной платы в Российской Федерации // *Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление*. 2018. № 5. С. 115–118.
7. *Власова О.В.* Заработная плата как фактор мотивации медицинского персонала в системе повышения качества медицинских услуг // *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2020. Т. 9. № 1. С. 118–121.
URL: <https://doi.org/10.26140/anie-2020-0901-0028>
8. *Власова О.В.* Оплата труда как фактор обеспечения качества медицинской помощи в учреждении здравоохранения // *Региональный вестник*. 2020. № 4. С. 82–83.
9. *Долженкова Ю.В., Полевая М.В., Руденко Г.Г.* Новая система оплаты труда в бюджетном здравоохранении: анализ практики и проблемы внедрения // *Проблемы социальной гигиены, здравоохранения и истории медицины*. 2019. Т. 27. № 4. С. 452–458. URL: <https://doi.org/10.32687/0869-866X-2019-27-4-452-458>
10. *Сафонов А.Л., Долженкова Ю.В., Чуб А.А.* Проблемы оплаты труда в бюджетном здравоохранении: вызовы пандемии // *Проблемы социальной гигиены,*

здравоохранения и истории медицины. 2021. Т. 29. № SI. С. 720–725.

URL: <https://doi.org/10.32687/0869-866X-2021-29-s1-720-725>

11. *Зюкин Д.А.* Оптимизация экономических ресурсов в системе здравоохранения как угроза снижения качества и доступности медицинской помощи // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. 2020. № 8. С. 69–76.
URL: <https://www.kgsha.ru/upload/iblock/58a/58a737329879ea3447ffb0a213dd7c86.pdf>
12. *Кобякова О.С., Ковязина Н.З., Тулупова О.Н. и др.* Пилотный проект по подготовке внедрения новой системы оплаты труда в здравоохранении // Менеджер здравоохранения. 2021. № 6. С. 71–79.
13. *Стародубов В.И., Кадыров Ф.Н., Обухова О.В. и др.* Российское здравоохранение на фоне коронавируса COVID-19: возможности и угрозы // Менеджер здравоохранения. 2020. № 5. С. 68–78.
14. *Чилилов А.М., Кадыров Ф.Н.* Анализ изменений в системах оплаты труда работников здравоохранения // Вестник Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова. 2020. Т. 17. № 3. С. 61–72.
URL: <https://doi.org/10.21686/2413-2829-2020-3-61-72>
15. *Малявко О.В., Гущина Н.А., Мандрыко А.В., Лысенко В.А.* Совершенствование системы оплаты труда работников учреждений здравоохранения // Экономика и предпринимательство. 2020. № 6. С. 992–995.
URL: <https://doi.org/10.34925/EIP.2020.119.6.209>
16. *Мухин С.* Единые рекомендации по оплате труда медработников на 2021 год // Учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2021. № 3.
17. *Панина Д.Ю.* Что изменилось в системах оплаты труда в 2021 году? // Руководитель бюджетной организации. 2021. № 3.
18. *Головин С.В., Созонова С.Н., Сидорова Т.Н.* Отдельные особенности организационного обеспечения учета, анализа и контроля расходов на оплату труда в бюджетных учреждениях здравоохранения // Современная экономика: проблемы и решения. 2020. № 11. С. 122–134. URL: <https://meps.econ.vsu.ru/meps/article/view/2470/2132>
19. *Головин С.В., Анисимова Н.Н., Созонова С.Н., Уразова Е.А.* Анализ расчетов по оплате труда с медицинским персоналом государственных медицинских организаций в период новой коронавирусной инфекции COVID-19 // Современная экономика: проблемы и решения. 2021. № 4. С. 42–58. URL: <https://meps.econ.vsu.ru/meps/article/view/2574>
20. *Головин С.В., Луценко М.С., Шендрикова О.О.* Организация внутреннего контроля на российских и зарубежных предприятиях: подходы и модели // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2020. № 3. С. 34–47.
URL: <https://doi.org/10.17308/econ.2020.3/3103>

21. Зацаринная Е.И., Проданова Н.А. Учет труда медицинских работников и его оплаты // Бухучет в здравоохранении. 2019. № 5. С. 23–34.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Financial Accounting

STAFF SALARY SETTLEMENTS AT STATE-FUNDED HEALTH INSTITUTIONS: ACCOUNTING CONSIDERATIONS

Elena I. KOSTYUKOVA ^{a,*},
Ol'ga V. EL'CHANINOVA ^b,
Marina V. FES'KOVA ^c

^a Stavropol State Agrarian University (Stavropol SAU),
Stavropol, Russian Federation
elena-kostyukova@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-0626-7462>

^b Stavropol State Agrarian University (Stavropol SAU),
Stavropol, Russian Federation
Elchaninovaov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1941-3142>

^c Stavropol State Agrarian University (Stavropol SAU),
Stavropol, Russian Federation
marina.feskova@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5913-2070>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 467/2021
Received 24 Aug 2021
Received in revised form
31 August 2021
Accepted 16 Sept 2021
Available online
15 October 2021

JEL classification: J30,
J31, J33, J38

Keywords: staff settlements
accounting, wages fund,
financing sources, financial
and economic activities,
budgetary healthcare
institution

Abstract

Subject. This article deals with the issues of qualitative and rational accounting of staff salary settlements at budgetary healthcare facilities.

Objectives. The article aims to analyze the specifics of staff payroll settlements at budgetary healthcare facilities in order to find whether their accounting system is ready for changes in the statutory regulation of the healthcare system.

Methods. For the study, we used the methods of analysis, comparison, grouping, and generalization.

Results. Based on statistical data on the dynamics of wages in the Stavropol Krai, the article classifies the sources of financial support for budgetary healthcare facilities and highlights the conceptual apparatus used in staff salary settlements at budgetary institutions, and the structure of the wage fund formation. It presents a list of standard types of incentive and compensation payments for the health sector and accounting procedures for staff salary settlements.

Conclusions. The article concludes that the existing system of salary settlements with medical workers is undergoing changes under the influence of a number of factors. This necessitates a prompt response to external challenges, additional funding for the healthcare system, and a revision of the existing remuneration system to improve the efficiency. The accounting system of budgetary healthcare facilities is flexible enough for the upcoming changes in the statutory regulation of the rules for the remuneration of medical workers.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Kostyukova E.I., El'chaninova O.V., Fes'kova M.V. Staff Salary Settlements at State-Funded Health Institutions: Accounting Considerations. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 10, pp. 1123–1145.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1123>

References

1. Endovitsky D.A., Endovitskaya E.V., Golovin S.V., Churikov A.V. Monitoring the Implementation of the National Healthcare Project. In: Bogoviz A.V. (ed.) *The Challenge of Sustainability in Agricultural Systems. Series: Lecture Notes in Networks and Systems*, vol. 205. Springer, Cham, 2021, pp. 871–878.
URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-73097-0_97
2. Akhmeduev A.Sh., Abdulaeva Z.Z. [Health care in Russia and in regions of the North Caucasus Federal District: modern challenges, problems of development and directions of reforming]. *Vestnik Astrakhanskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Vestnik of Astrakhan State Technical University. Series: Economics*, 2018, no. 3, pp. 57–67. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/zdravookhranenie-rossii-i-regionov-severo-kavkazskogo-federalnogo-okruga-sovremennye-vyzovy-problemy-razvitiya-i-napravleniya> (In Russ.)
3. Kadyrov F.N., Chililov A.M., Obukhova O.V. [The main approaches to the evaluation of the effectiveness of the implementation of the "effective contract" in health care]. *Menedzher zdravookhraneniya = Manager of Health Care*, 2020, no. 2, pp. 66–74. (In Russ.)
4. Lebedev V.A., Lebedeva E.I. [The effectiveness of medical institutions: status and prospects]. *Bukhuchet v zdravookhranении = Accounting in Healthcare*, 2019, no. 2, pp. 40–48. (In Russ.)
5. Simonova M.V., Adykova D.B. [Applying the performance-based contract of employment in healthcare]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*, 2020, no. 1, pp. 71–75. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.17308/econ.2020.1/2756>
6. Averin A.N., Ponedelkov A.V., Vorontsov S.A., Goloborod'ko A.Yu. [Salary level in the Russian Federation]. *Nauka i obrazovanie: khozyaistvo i ekonomika; predprinimatel'stvo; pravo i upravlenie*, 2018, no. 5, pp. 115–118. (In Russ.)
7. Vlasova O.V. [Salary as a factor of motivation of medical personnel in the system of improving the quality of medical services]. *Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*, 2020, vol. 9, no. 1, pp. 118–121. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.26140/anie-2020-0901-0028>
8. Vlasova O.V. [Remuneration as a factor in ensuring the quality of medical care in a health care institution]. *Regional'nyi vestnik*, 2020, no. 4, pp. 82–83. (In Russ.)

9. Dolzhenkova Yu.V., Polevaya M.V., Rudenko G.G. [The new system of remuneration of labor in budget health care: analysis of practice and problems of implementation]. *Problemy sotsial'noi gigieny, zdravookhraneniya i istorii meditsiny* = *Problems of Social Hygiene, Public Health and History of Medicine*, 2019, vol. 27, no. 4, pp. 452–458. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.32687/0869-866X-2019-27-4-452-458>
10. Safonov A.L., Dolzhenkova Yu.V., Chub A.A. [The wages in the public healthcare: the pandemic challenges]. *Problemy sotsial'noi gigieny, zdravookhraneniya i istorii meditsiny* = *Problems of Social Hygiene, Public Health and History of Medicine*, 2021, vol. 29, no. SI, pp. 720–725. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.32687/0869-866X-2021-29-s1-720-725>
11. Zyukin D.A. [Optimizing economic resources in the healthcare system as a threat of decreasing the quality and availability of medical care]. *Vestnik Kurskoi gosudarstvennoi sel'skokhozyaistvennoi akademii* = *Bulletin of Kursk State Agricultural Academy*, 2020, no. 8, pp. 69–76. URL: <https://www.kgsha.ru/upload/iblock/58a/58a737329879ea3447ffb0a213dd7c86.pdf> (In Russ.)
12. Kobyakova O.S., Kovyazina N.Z., Tulupova O.N. et al. [Pilot project for the preparation of the introduction of a new system of remuneration in healthcare]. *Menedzher zdravookhraneniya* = *Manager of Health Care*, 2021, no. 6, pp. 71–79. (In Russ.)
13. Starodubov V.I., Kadyrov F.N., Obukhova O.V. et al. [Russian health care in the background coronavirus COVID-19: Opportunities and threats]. *Menedzher zdravookhraneniya* = *Manager of Health Care*, 2020, no. 5, pp. 68–78. (In Russ.)
14. Chililov A.M., Kadyrov F.N. [Analyzing changes in remuneration systems of public health workers]. *Vestnik Rossiiskogo ekonomicheskogo universiteta im. G.V. Plekhanova* = *Vestnik of Plekhanov Russian University of Economics*, 2020, vol. 17, no. 3, pp. 61–72. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.21686/2413-2829-2020-3-61-72>
15. Malyavko O.V., Gushchina N.A., Mandryko A.V., Lysenko V.A. [The improvement of the salary system for employees of the public health care institutions]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo* = *Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2020, no. 6, pp. 992–995. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.34925/EIP.2020.119.6.209>
16. Mukhin S. [Unified recommendations for the remuneration of health workers for 2021]. *Uchrezhdeniya zdravookhraneniya: bukhgalterskii uchet i nalogoblozhenie*, 2021, no. 3. (In Russ.)
17. Panina D.Yu. [What has changed in pay systems in 2021?]. *Rukovoditel' byudzhethnoi organizatsii*, 2021, no. 3. (In Russ.)
18. Golovin S.V., Sozonova S.N., Sidorova T.N. [Certain features of organizational support for accounting, analysis and control of labor costs in budgetary health care institutions]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya* = *Modern Economics: Problems and*

Solutions, 2020, no. 11, pp. 122–134.

URL: <https://meps.econ.vsu.ru/meps/article/view/2470/2132> (In Russ.)

19. Golovin S.V., Anisimova N.N., Sozonova S.N., Urazova E.A. [Analysis of payroll calculations with medical personnel of State medical organizations during the new coronavirus infection COVID-19]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya* = *Modern Economics: Problems and Solutions*, 2021, no. 4, pp. 42–58.
URL: <https://meps.econ.vsu.ru/meps/article/view/2574> (In Russ.)
20. Golovin S.V., Lutsenko M.S., Shendrikova O.O. [Internal control management in russian and foreign enterprises: paradigm and approach]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie* = *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*, 2020, no. 3, pp. 34–47. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.17308/econ.2020.3/3103>
21. Zatarinnaya E.I., Prodanova N.A. [Accounting for labor of medical workers and their remuneration]. *Bukhuchet v zdravookhranении* = *Accounting in Healthcare*, 2019, no. 5, pp. 23–34. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.