

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ МЕТОДИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ САНАТОРНО- КУРОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Е.П. Глинник, аспирант кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ (г. Минск)

Аннотация. В статье рассмотрены методические аспекты формирования учетной политики в санаторно-курортных организациях Республики Беларусь в части учета затрат по путевкам. Автором предложены методические подходы по организации аналитического учета затрат и калькулированию себестоимости путевок, оценке незавершенного производства при разработке учетной политики.

PECULIARITIES OF FORMATION OF METHODOICAL ASPECTS OF THE ACCOUNTING POLICY FOR MANAGERIAL ACCOUNTING OF EXPENSES IN THE SANATORIUM ORGANIZATIONS OF THE REPUBLIC OF BELARUS

H.P. Glinnik

Abstract. The article discusses the methodical aspects of formation of accounting policy in the sanatorium organizations of Belarus with respect to accounting for expenses on permits. The author has offered methodical approaches on the organization of the analytical accounting of expenses and marginal costing of permits, and the valuation of work in progress by working out of accounting policy.

Введение. Организации санаторно-курортного комплекса Республики Беларусь при формировании себестоимости путевок руководствуются нормами Инструкции о порядке ценообразования на путевки в санаторно-курортные и оздоровительные организации [1]. Следует отметить, что отдельные положения данной инструкции нуждаются в пересмотре в связи с экономической целесообразностью и в целях соответствия действующим нормативным правовым актам по бухгалтерскому учету. Так, в п. 5 этой Инструкции дается ссылка на нормативные правовые документы, которые утратили свою силу, что требует изменений, а в приложении к данной инструкции предложена лишь примерная схема расчета цен на путевки, включающая статьи затрат, которые необходимо уточнить и более подробно раскрыть.

В этой связи для формирования методических аспектов учетной политики и организации бухгалтерского учета в санаторно-курортных организациях объективной необходимостью является разработка и предложение методических рекомендаций по учету расходов по текущей деятельности с учетом отраслевых особенностей белорусских здравниц.

Основная часть. Затраты представляют собой стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах [2, п. 2].

Эффективность деятельности санаторно-курортных организаций зависит от правильно организованного учета затрат на производство, основные аспекты которого должны быть закреплены в учетной политике.

1) Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости.

При формировании учетной политики в части учета затрат на производство и оказание услуг по текущей деятельности санаторно-курортным организациям необходимо принимать во внимание ряд особенностей, которые влияют на объективность и достоверность информации по учету прямых и косвенных затрат, включаемых в стоимость путевок; на выбор оптимального метода для распределения косвенных затрат; способа учета и оценки незавершенного производства, связанного с оказанием комплекса услуг по путевкам и других.

Поскольку предоставляемые по путевкам услуги имеют комплексный характер и предполагают выполнение обязательств по оказанию санаторно-курортных услуг, оформленных путевкой, до даты отъезда отдыхающего, выручка от реализации услуг по путевкам признается в том отчетном периоде, в котором заканчивается срок путевки, что влияет на методику учета затрат.

Для исчисления себестоимости по каждому виду деятельности в учетной политике организации должен быть закреплен один из методов учета затрат: позаказный; попередельный; нормативный; «кот-

ловой» и др.

Особенностью деятельности санаторно-курортных организаций является использование экономически обоснованных норм и нормативов [1, п.6] при отпуске медицинских препаратов для проведения лечебных процедур отдыхающим, норм выработки медицинского персонала на проведение одной процедуры (или консультации), установленных Министерством здравоохранения Республики Беларусь; норм расхода продуктов питания для приготовления диетических блюд в соответствии с технологическими картами согласно требованиям Министерства торговли Республики Беларусь, хозяйственных принадлежностей (моющих и гигиенических средств и т.п.) в соответствии с приказом руководства организации и других.

Поэтому учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости санаторно-курортных услуг (по путевкам, платных медицинских услуг, прочих платных услуг) нами предлагается вести нормативным методом, который предполагает соблюдение следующих принципов:

- предварительное составление калькуляции (расчета) нормативной себестоимости по каждому виду услуг;
- ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости;
- учет фактических затрат в течение месяца с разделением их на расходы по нормам и отклонения от норм;
- установление причин отклонений от норм по местам их возникновения;
- определение фактической себестоимости санаторно-курортной путевки и прочих платных услуг как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Цены путевок должны быть обоснованы экономическими расчетами (плановыми калькуляциями с расшифровкой статей затрат) [1, п.4], что подтверждает правильность выбора и использования данного метода в санаторно-курортных организациях.

Для исчисления себестоимости услуг автотранспорта наиболее приемлемым считаем позаказный метод учета затрат.

В связи с тем, что в белорусских здравницах применяется различный режим налогообложения, в частности обороты по реализации путевок, платных медицинских услуг освобождаются от налога на добавленную стоимость, что приводит к необходимости ведения отдельного бухгалтерского учета расходов по видам оказываемых услуг.

Отраслевые особенности санаторно-курортных организаций выдвигают определенные требования к отражению на счете 20 «Основное производство» прямых затрат, которые предполагают ведение отдельного учета затрат. Нами, в связи с выше изложенным, предлагается организовать такой учет в разрезе следующих субсчетов и аналитических счетов:

20-1 – Затраты, обороты по реализации которых освобождаются от налога на добавленную стоимость, в том числе:

20-11 – Затраты на оказание услуг по путевкам по нормативной (плановой) себестоимости;

20-12 – Затраты на оказание платных медицинских услуг по нормативной (плановой) себестоимости;

20-13 – Прочие затраты, обороты по реализации которых освобождаются от налога на добавленную стоимость.

20-2 – Затраты, облагаемые НДС по ставке 20%, в том числе:

20-21 – Затраты на оказание бытовых услуг (парикмахерской, СПА-салона и пр.);

20-22 – Затраты по услугам общественного питания (бара, пиццерии, кафе, ресторана);

20-23 – Затраты по прочим услугам;

20-24 – Затраты на производство продукции.

Следует отметить, что в санаторно-курортных организациях, осуществляющих большое количество разнообразных видов деятельности, в том числе производство продукции (например, минеральной воды), розничную торговлю предлагается организовать отдельный учет затрат на производство продукции и торговую деятельность.

Для отражения отклонений от нормативной (плановой) себестоимости в бухгалтерском учете на счете 20 «Основное производство» следует предусмотреть отдельный субсчет «Отклонения от нормативной (плановой) себестоимости» (путевок, платных медицинских услуг и др.).

Объектом учета и калькулирования затрат на санаторно-курортные услуги, предоставляемые по путевке, является койко-день.

Как отмечалось выше, в приложении [1] приведена только примерная схема расчета цен на путевки с перечислением статей затрат для определения полной себестоимости путевок, часть из которых в

соответствии с действующим законодательством утратили свою актуальность. Поэтому автором разработана номенклатура статей затрат на оказание комплекса услуг по путевкам с разделением их на прямые и распределяемые косвенные затраты, которая позволяет обеспечить учет и контроль за составом расходов по местам их возникновения. Сравнительная номенклатура статей затрат на оказание комплекса услуг по путевкам санаторно-курортных организаций, представленная в приложении к Инструкции №206 и предложенная автором, дана в таблице 1.

Таблица 1 - Номенклатура статей затрат на оказание комплекса услуг по путевкам санаторно-курортных организаций

№ п/п	Наименование статьи затрат		Виды затрат
	Приложение к Инструкции №206	Авторская разработка	
1	Расходы на оплату труда (с учетом премий до 30% и надбавок, предусмотренных законодательством)	Затраты на оплату труда	прямые
2	Начисления на оплату труда, в том числе: - отчисления в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (в соответствии с законодательством); - чрезвычайный налог и обязательные отчисления в государственный фонд содействия занятости единым платежом (в соответствии с законодательством); - страховой взнос по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (размер взноса устанавливается для каждого субъекта хозяйствования).	Начисления на оплату труда, в том числе: - отчисления в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты (в соответствии с законодательством); - страховой взнос по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (в соответствии с законодательством).	прямые
3	Расходы на питание	Затраты на продукты питания	прямые
4	Расходы на медикаменты	Затраты на лечебные процедуры и медикаменты	прямые
5	Хозяйственные расходы	Хозяйственные расходы: стирка белья, содержание помещений и территорий; топливо, электроэнергия, водоснабжение и канализация; охрана труда и санитарно-противопожарные мероприятия; услуги связи; текущий ремонт зданий и сооружений; прочие материальные затраты.	распределяемые косвенные
6	Расходы на культурно-массовые и спортивные мероприятия	Затраты на культурно-массовые и спортивные мероприятия	распределяемые косвенные
7	Износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря	Износ отдельных предметов в составе средств в обороте	распределяемые косвенные
8	Амортизация основных средств	Амортизация основных средств и нематериальных активов	распределяемые косвенные
9	-	Техобслуживание и ремонт основных средств	распределяемые косвенные
10	Прочие расходы	Прочие расходы	распределяемые косвенные

Примечание. Источник: разработка автора на основании изучения нормативных правовых актов и специальной литературы.

Приведенные в таблице 1 статьи затрат имеют обобщенный вариант, поскольку каждая санаторно-курортная организация (в зависимости от типа) имеет свои особенности. Например, в санаториях-профилакториях такая статья как «Затраты на культурно-массовые и спортивные мероприятия» не включается в стоимость путевок. А в детских санаториях и реабилитационно-оздоровительных центрах статьи затрат «Затраты на оплату труда» и «Начисления на оплату труда» занимают наибольший удельный вес в стоимости путевки, поскольку дополнительно включают суммы по оплате труда учебно-воспитательного персонала, а также отчислений от них в ФСЗН и БРУСП «Белгосстрах».

На состав затрат и, следовательно, на себестоимость путевки оказывают влияние такие факторы, как условия проживания в номере (уровень комфортности номера), инфраструктура санаторно-курортных организаций.

Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг включает прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты. Прямые затраты связаны с оказанием одного вида услуг, выполнением одного вида работ и относятся на основании первичных документов к затратам на производство.

При формировании себестоимости путевки следует учитывать прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и прочие прямые затраты в соответствии со статьями калькуляции.

К прямым материальным затратам, связанным с формированием себестоимости путевки, следует относить: препараты медицинского назначения для лечебных процедур; минеральную воду; медикаменты, выдаваемые отдыхающим по путевкам; бланки (путевок, санаторно-курортных карт, историй болезни); продукты питания.

К прямым трудовым затратам, связанным с формированием себестоимости путевки, следует относить: заработную плату и отчисления на социальные нужды врачей, среднего и младшего медицинского персонала, работников пищеблока, хозяйственно-обслуживающего персонала спального и лечебного корпусов, непосредственно занятых оказанием санаторно-курортных услуг по путевкам, а также учебно-воспитательного персонала (в детских санаториях и детских реабилитационно-оздоровительных центрах).

К прочим прямым затратам, связанным с формированием себестоимости путевки, если они не используются для оказания других видов услуг, можно относить: амортизацию основных средств, ремонт медицинского оборудования и других основных средств прямого назначения.

В случаях, когда перечисленные выше затраты технически сложно отнести на себестоимость комплекса услуг по путевке, их следует относить к косвенным общепроизводственным затратам.

2) Учет общепроизводственных затрат. Затраты, связанные с выполнением нескольких видов работ и оказанием нескольких видов услуг с включением их по определенной базе распределения в себестоимость определенного вида работ, услуг называют косвенными затратами.

Косвенные затраты следует учитывать на соответствующих субсчетах счета 25 «Общепроизводственные затраты».

К переменным общепроизводственным затратам относятся:

- затраты на культурно-массовые и спортивные мероприятия;
- износ отдельных предметов в составе средств в обороте;
- амортизация и ремонт основных средств (оборудования медицинского, столовой, кухни, спального корпуса, прочих основных средств);
- стирка белья.

К условно-постоянным общепроизводственным затратам относятся:

- хозяйственные затраты (содержание помещений и территорий; топливо (газ природный), электроэнергия, водоснабжение и канализация (вывоз мусора); текущий ремонт зданий и сооружений; охрана труда и санитарно-противопожарные мероприятия; услуги связи; прочие материальные затраты);
- амортизация нематериальных активов;
- техобслуживание основных средств.

Затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты» в качестве переменных общепроизводственных затрат включаются в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) и списываются с этого счета в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов путем распределения между объектами калькулирования пропорционально выручке от реализации продукции (работ, услуг).

Преимуществом такого способа распределения переменных общепроизводственных затрат является наиболее достоверное определение себестоимости путевки и прочих платных услуг на основе полученной объективной информации по данным аналитического учета по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

В качестве недостатков следует отметить изменение суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг) в разных отчетных периодах, что затрудняет определение полной себестоимости путевки, прочих платных услуг при долгосрочном планировании.

Альтернативными вариантами распределения общепроизводственных затрат могут быть прямые затраты или расходы на оплату труда основного персонала.

К преимуществам распределения переменных общепроизводственных затрат одним из перечисленных способов относятся простота расчетов и относительное постоянство затрат (прямых затрат, в том числе расходов на оплату труда основного персонала), так как они являются нормируемыми в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Недостатком перечисленных вариантов распределения переменных общепроизводственных затрат является их обособленность от других видов деятельности санаторно-курортной организации, что ставит под сомнение возможность объективного определения себестоимости путевки и прочих платных услуг, а, соответственно, финансовых результатов.

Затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты» в качестве условно-постоянных общепроизводственных затрат списываются в полном объеме на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» [3, п. 27].

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные затраты» ведется по местам возникновения затрат, статьям затрат и (или) в ином порядке.

3) Затраты, связанные с обслуживанием и управлением структурными подразделениями вспомогательных производств. В санаторно-курортных организациях к счету 23 «Вспомогательные производства» для отражения информации о затратах в соответствии со статьями калькуляции открываются субсчета по видам производств:

23-1 «Транспортные расходы» (машино-час или тонно-километры);

23-2 «Услуги прачечной» (кг);

23-3 «Затраты котельной» (гигакалории);

23-4 «Услуги водогрязелечебниц» (куб. метр);

23-5 «Сауна (бассейн)» (чел.-час) и т.д.

4) Учет общехозяйственных затрат. Затраты, связанные с управлением организацией учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты» [3, п. 28]. В санаторно-курортных организациях к общехозяйственным затратам относятся:

- заработная плата, отчисления на социальные нужды и прочие затраты на содержание управленческого персонала;

- амортизация основных средств и нематериальных активов общехозяйственного назначения;

- затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;

- затраты на командировочные расходы управленческого персонала;

- канцелярские расходы аппарата управления;

- затраты на информационные, консультационные, юридические, аудиторские и другие аналогичные услуги;

- затраты на услуги связи аппарата управления;

- затраты на содержание пожарной и сторожевой охраны;

- затраты на содержание интернет-сайта;

- прочие затраты общехозяйственного назначения.

5) Учет обслуживающих производств и хозяйств. Затраты по бытовому обслуживанию работников, оздоровительным и культурно-просветительным мероприятиям отражаются на активном счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» [3, п. 30]. Санаторно-курортные организации к счету 29 открывают субсчета по видам затрат и направлениям затрат (для обслуживания персонала санатория):

29.1 «Затраты на жилищно-коммунальное хозяйство»;

29.2 «Затраты на питание рабочих в столовой» и др.

Затраты обслуживающих производств и хозяйств собираются по дебету счета 29 в разрезе субсчетов и кредиту счетов: 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

6) Учет незавершенного производства. Особенностью деятельности санаторно-курортных организаций является качественное предоставление комплекса услуг, включаемых в стоимость путевки в течение указанного в ней срока, что предполагает выполнение обязательств в полном объеме до даты

отъезда отдыхающего. Поэтому моментом признания доходов от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам, и соответствующих им расходов является последний день, указанный в путевке, или отчетная дата соответствующего месяца.

Так как расходы представляют собой часть затрат организации по санаторно-курортному лечению и оздоровлению отдыхающих, которые могут относиться к двум отчетным периодам в случаях, когда срок пребывания по путевке не закончен и переходит на следующий отчетный месяц, возникает необходимость в учете и оценке незавершенного производства.

Для целей бухгалтерского учета, по мнению автора, незавершенным производством санаторно-курортных услуг по путевкам является стоимостное выражение количества койко-дней, не предоставленных по путевке в полном объеме на конец отчетного периода.

Остаток незавершенного производства на начало отчетного периода (НЗПн.п) – это стоимостное выражение количества (остатка) койко-дней, приходящихся на текущий отчетный период по путевкам прошлого месяца. Другими словами, заезд отдыхающих по путевкам был в прошлом отчетном периоде, а срок пребывания по путевке заканчивается в текущем отчетном периоде.

Остаток незавершенного производства на конец отчетного периода (НЗПк.п) представляет собой стоимостное выражение количества (остатка) койко-дней, приходящихся на будущий отчетный период по путевкам текущего месяца. Иными словами заезд отдыхающих по путевкам был в текущем отчетном периоде, а выезд – в следующем месяце.

Оперативный учет незавершенного производства на начало и на конец отчетного периода вести в количественном выражении на основании журнала регистрации санаторно-курортных путевок работникам регистратуры для оперативно-технического планирования объема производства услуг по количеству койко-дней в отчетном периоде и вместимости номерного фонда здравницы. Данные оперативного учета по состоянию на 1 число отчетного периода используются бухгалтерией для исчисления стоимости незавершенного производства и его изменений.

Остаток незавершенного производства на начало и на конец отчетного периода отражается на счете 20 «Основное производство».

В связи с тем, что незавершенное производство оказывает влияние на величину фактической производственной себестоимости оказанных по путевкам услуг, а, следовательно, на размер финансового результата, необходима его объективная стоимостная оценка. Для правильного отражения фактов хозяйственной деятельности учет незавершенного производства, связанного с оказанием комплекса санаторно-курортных услуг по путевкам, вести по нормативной производственной себестоимости. Причем нормируемыми (в количественном и стоимостном выражении) в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Беларусь являются прямые затраты.

Предлагаемый способ оценки незавершенного производства наиболее полно и точно позволяет определить себестоимость путевки, поскольку включает в расчет стоимость прямых и косвенных затрат на каждый вид работы (услуги), а в случаях изменения норм в течение месяца - пересчет нормативной производственной себестоимости остатков незавершенного производства, что повышает достоверность учетной и отчетной информации.

Учитывая фактор сезонности при реализации санаторно-курортных услуг, производить инвентаризацию незавершенного производства с целью определения его фактической стоимости в следующие сроки: на 30 апреля, 31 августа, 31 декабря.

7) Сводный учет затрат на производство.

Сводный учет затрат на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам, платных медицинских и сопутствующих услуг осуществлять по бесполуфабрикатному варианту.

Сводный учет затрат на реализацию товаров в общественном питании осуществлять с использованием полуфабрикатного метода.

8) Учет расходов на реализацию и порядок их распределения.

Обобщение информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ, услуг осуществляется на активном счете 44 «Расходы на реализацию» [3, п. 35].

В санаторно-курортных организациях на счете 44 «Расходы на реализацию» могут быть открыты субсчета, на которых отражаются следующие виды расходов:

44-1 – Расходы на реализацию санаторно-курортных услуг, в том числе:

44-11 – Расходы на реализацию путевок;

44-12 – Расходы на реализацию медицинских услуг;

44-13 – Расходы на реализацию прочих платных услуг;

44-2 - Расходы на реализацию продукции, товаров и прочих услуг в том числе:

44-21 - Расходы на реализацию товаров в общественном питании;

44-22 – Расходы на реализацию товаров в розничной торговле (если в состав расходов на реализацию включаются затраты, связанные с приобретением товаров);

44-23 – Расходы на реализацию продукции» (собственного производства);

44-24 – Расходы на реализацию по прочим работам (услугам).

В состав расходов на реализацию путевок включаются:

- заработная плата и отчисления на социальные нужды работников отдела по реализации путевок;
- затраты на рекламу санаторно-курортных услуг, оказываемых по путевкам, и другие аналогичные по назначению затраты;
- затраты на изготовление печатной продукции;
- затраты на ремонт оборудования и других основных средств, необходимых для продажи путевок;
- амортизация основных средств отдела по реализации путевок;
- затраты на услуги связи отдела по реализации путевок;
- канцелярские расходы, связанные с реализацией санаторно-курортных услуг;
- прочие аналогичные расходы.

Сформированная таким образом в бухгалтерском учете информация позволяет снизить затраты при формировании данных форм бухгалтерской отчетности (отчета о прибылях и убытках), налоговой и статистической отчетности, а также раскрыть информацию в пояснительной записке по данным сегментам.

Заключение. В целях формирования учетной политики автором разработаны и предложены методические подходы по организации учета расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь в соответствии с особенностями их деятельности, которые способствуют достоверному определению себестоимости путевки и прочих платных услуг; правильному отражению на счетах бухгалтерского учета затрат на оказание услуг отдыхающим, что позволит повысить аналитичность учета и снизить трудозатраты при формировании показателей бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об утверждении Инструкции о порядке ценообразования на путевки в санаторно-курортные и оздоровительные организации: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, 24 нояб. 2005г., № 206 (изм. и доп.: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, 5 дек. 2006 г. № 207) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013. – Дата доступа: 21.11.2013.
2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011г., № 102 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013. – Дата доступа: 21.11.2013.
3. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июн. 2011 г., № 50 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013. – Дата доступа: 21.11.2013.