

Н. В. ЛОПУХОВА

*кандидат экономических наук, старший преподаватель
Казанский (Приволжский) федеральный университет*

Д. А. ТРОФИМОВА,

ассистент

Казанский (Приволжский) федеральный университет

Л. С. ХАПУГИНА

ассистент

Казанский (Приволжский) федеральный университет

ОСОБЕННОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОЛНОЙ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В УСЛОВИЯХ ПОПРОЦЕССНОГО МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ

Аннотация. В настоящей статье изучены вопросы определения полной производственной себестоимости готовой продукции в условиях попроцессного метода учета затрат (на примере предприятия текстильной промышленности). Особенность применения данного метода состоит в изучении бизнес-процессов производственного характера, их классификации и соответствующей классификации косвенных расходов, относящихся к отдельным бизнес-процессам. Различие объектов калькулирования по технологии изготовления определило различие в калькулировании их полной производственной себестоимости. Данная информация необходима для разработки ценовой стратегии предприятия и реализации системы бюджетирования доходов и расходов. Объектом исследования является текстильная фабрика г. Казани по изготовлению чулочно-носочных изделий для детей младшего и школьного возраста. Актуальность выбранной темы обусловлена необходимостью разработки ценовой политики с учетом большой номенклатуры изделий, необходимостью разработки системы скидок для оптовых покупателей и, следовательно, необходимостью понимания нижней границы цены продукции при сохранении рентабельности продаж. Использование попроцессного метода учета затрат при определении полной производственной себестоимости позволило добиться поставленных целей, систематизировать учетную информацию для

дальнейших прогнозов производства и продаж, разработать бюджет-баланс доходов и расходов организации.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, управленческий учет, управленческая отчетность, калькулирование, себестоимость продукции, текстильная промышленность.

Целью настоящей работы явилось исследование возможностей определения полной производственной себестоимости выпущенной продукции в условиях попроцессного метода учета затрат (на примере предприятия текстильной промышленности). Задачами для реализации поставленной цели стали: анализ доли постоянных косвенных расходов по группам номенклатуры изделий; разработка алгоритмизированного «калькулятора» в программном продукте Microsoft Excel, определяющего полную производственную себестоимость производимой продукции (с учетом цвета объекта калькулирования), цену продаж при условии заданной прибыли от продаж; разработка формы управленческой отчетности «Бюджет-Баланс доходов и расходов» и методических рекомендаций по его заполнению. Объектом исследования является организация текстильной промышленности, расположенная в г. Казани. Предприятие осуществляет производство чулочно-носочных изделий для детей (чулки, полчулки, носки, легенсы). Особенностью производственного процесса является многоступенчатая обработка на вязальном и далее швейном и упаковочно-формировочном оборудовании. Для различных видов продукции характерны те или иные производственные процессы. Данная особенность технологии вызывает сложность с выбором метода распределения косвенных расходов и классификации косвенных расходов в зависимости от роли каждой статьи косвенных расходов в производстве однородных групп изделий.

Анализ доли постоянных расходов объекта исследования по группам номенклатуры изделий основывается на делении всех объектов калькулирования (объектов определения себестоимости) на группы видов изделий по наличию

производственных процессов, участвующих в технологии производства [2].
Деление объектов калькулирования представлено в таблице 1.

Таблица 1

Деление объектов калькулирования на группы видов изделий

№	Группа видов изделий	Виды артикулов ¹
1.	Артикулы, имеющие максимальный набор бизнес-процессов и изготавливаемые на 1-цилиндровых вязальных машинах	К100 и аналогичные
2.	Артикулы, имеющие максимальный набор бизнес-процессов и изготавливаемые на 2-цилиндровых вязальных машинах	К200 и аналогичные
3.	Артикулы, имеющие зашив мыска и выворотку (без пошива торса) и изготавливаемые на 1-цилиндровых вязальных машинах	Н100 и аналогичные
4.	Артикулы, имеющие зашив мыска и выворотку (без пошива торса) и изготавливаемые на 2-цилиндровых вязальных машинах	Н200 и аналогичные
5.	Артикулы, имеющие пошив торса, раскрой, заправку хвостиков (без зашива мыска и выворотки), изготавливаемые на 1-цилиндровых вязальных машинах	Т100 и аналогичные
6.	Артикулы, имеющие пошив торса, раскрой, заправку хвостиков (без зашива мыска и выворотки) 2-цилиндровых вязальных машинах	Т200 и аналогичные

Таким образом, в зависимости от участия каждого артикула в определенном бизнес-процессе постоянные косвенные расходы распределяются только на те виды артикулов, к которым они технологически относятся [3].

¹ Маркировка артикулов носочно-чулочных изделий указывается в соответствии с ГОСТ 8541-2014 «Изделия чулочно-носочные, вырабатываемые на круглочулочных автоматах. Общие технические условия», действующим с 01.01.2016 г.

Деятельность по изготовлению всех видов изделий имеет следующие виды технологических операций (таблица 2) в зависимости от производимых артикулов.

Таблица 2

Технологические операции и соответствующие им группы видов изделий

Цех (участок)	Операции	Группы видов изделий
Вязальный цех	Вязание на 1-цилиндровой машине	1, 3, 5.
	Вязание на 2-цилиндровой машине	2, 4, 6.
Швейный цех	Зашив мыска	1, 2, 3, 4.
	Выворотка	1, 2, 3, 4.
	Раскрой	1, 2, 5, 6.
	Пошив торса	1, 2, 5, 6.
	Заправка концов нитей от пошива торса	1, 2, 5, 6.
Формировочный участок	Отделка (формирование)	1-6.
Выпускной участок	Сортировка и Упаковка в этикетку-трансформер с одновременным вставлением крючка-вешалки	1-6.
		1-6.
	Маркировка индивидуальная	1-6.
	Упаковка в гофро-короб	1-6.
	Маркировка групповая	1-6.

Таким образом, в зависимости от деления объектов калькулирования (артикулов) на группы видов изделий все постоянные затраты разделены на аналогичные группы и распределяются в зависимости от принадлежности объекта калькулирования (артикула) своей группе [4]. Базой распределения всех

видов постоянных косвенных расходов являются прямые расходы на оплату труда (расценки сдельной системы оплаты труда).

Значение постоянных косвенных расходов для целей определения нормативной себестоимости может быть использовано как среднее за период 6 месяцев. Значение расходов на ФОТ (постоянная окладная часть) используется в соответствии со штатным расписанием организации (объекта исследования). Расценки оплаты труда основных производственных рабочих используются по состоянию на момент выполнения расчета.

Для расчета ставок распределения постоянных расходов используется план производства организации (объекта исследования) с уровнем загрузки вязального оборудования 85%. В плане производства организации участвуют в загрузке производственных мощностей артикулы групп видов изделий 1, 2, 4, 5. Артикулы 3-ей и 6-ой групп видов изделий являются новыми для объекта исследования и объемы их производства не определены. Все расчеты осуществляются в отдельном Excel-файле, являющимся неотъемлемым приложением к настоящему исследованию. В результате расчета фиксированных ставок распределения по группам видов изделий получены следующие результаты (таблица 3).

Таким образом, можно сделать вывод, что сумма постоянных затрат, относящаяся на полную производственную себестоимость отдельного взятого объекта калькулирования, зависит от [1]:

- суммы прямых затрат на оплату труда (чем больше прямых затрат на оплату труда, тем большая сумма постоянных косвенных расходов включается в полную производственную себестоимость объекта калькулирования);

- количества и состава технологических операций, которые выполняются в производственном процессе каждого объекта калькулирования (чем больше набор технологических операций, тем большая сумма постоянных косвенных расходов включается в полную производственную себестоимость объекта калькулирования).

Таблица 3

Фиксированные ставки распределения постоянных расходов²

Группа изделий	видов	Артикулы	Итоговая ставка распределения
1.		K100	3,64
2.		K200	3,52
4.		H200	3,21
5.		TP100	3,53

Для сравнения степени участия постоянных расходов в полной производственной себестоимости можно рассчитать показатель - Коэффициент постоянных расходов к прямым затратам (в процентах). Данный коэффициент рассчитывается по каждому артикулу изделий в соответствие с размерным рядом объектов калькулирования [5].

Анализируя Коэффициент постоянных расходов к прямым затратам, можно сделать следующие выводы:

– коэффициент постоянных расходов к прямым затратам уменьшается в зависимости от роста размера изделий, (этот факт обусловлен тем, что с ростом размера изделий увеличивается материалоемкость объектов калькулирования, т.к. постоянные затраты распределяются пропорционально прямым трудовым расходам, которые в свою очередь растут меньшими темпами, чем материальные расходы);

– изделия меланжевые являются более материалоемкими, это подтверждается большим значением коэффициента, по сравнению с аналогичными артикулами изделий без меланжевой нити.

Таким образом, анализ доли постоянных расходов может основываться на двух относительных показателях: ставка распределения постоянных косвенных расходов в зависимости от групп изделий и коэффициента постоянных расходов к прямым затратам [6]. Ставка распределения носит более статичный характер,

² Единица измерения - рублей на 1 руб. прямых расходов на оплату труда.

т.к. напрямую взаимосвязана с базой распределения постоянных косвенных расходов. И второе ее преимущество в том, что данная ставка характерна для групп изделий и, следовательно, более проста и удобна для прогнозных расчетов.

Коэффициент постоянных расходов к прямым затратам отражает динамику материалоемкости внутри каждого щ по объектам калькулирования, а также доказывает факт большей материалоемкости меланжевых артикулов.

Для целей разработки алгоритмизированного «калькулятора» в программном продукте Microsoft Excel, определяющего полную производственную себестоимость производимой продукции (с учетом цвета объекта калькулирования), цену продаж при условии заданной прибыли от продаж необходимо проанализировать структуру прямых затрат (материальных и трудовых) по различным видам изделий [7].

Материальные расходы в натуральном выражении, т.е. расход сырья (нитей различных сортов) идентичен по видам изделий в зависимости от:

- наличия технологических процессов – в зависимости от наличия какого-либо технологического процесса (например, зашив мыска или выворотка) – требуется или не требуется то или иное сырье;
- вида используемого вязального оборудования (1-цилиндровые или 2-цилиндровые вязальные машины) – отличаются динамика нормы расхода материалов по размерам и динамика расценок на оплату труда;
- наличия меланжевых видов сырья (на меланжевые виды изделий отличаются динамика нормы расхода материалов по размерам и динамика расценок на оплату труда).

Таким образом, все виды изделия возможно разделить на группы аналогично, как и было сделано для целей распределения постоянных расходов (таблица 4).

Деление объектов калькулирования на группы видов изделий для целей разработки алгоритмизированного «калькулятора» в программном продукте Microsoft Excel, определяющего полную производственную себестоимость производимой продукции

№	Группа видов изделий	Виды артикулов
1	Артикулы, имеющие максимальный набор бизнес-процессов и изготавливаемые на 1-цилиндровых вязальных машинах	K100
2	Артикулы, имеющие максимальный набор бизнес-процессов и изготавливаемые на 2-цилиндровых вязальных машинах	K200
3	Артикулы, имеющие зашив мыска и выворотку (без пошива торса) и изготавливаемые на 1-цилиндровых вязальных машинах	H100
4	Артикулы, имеющие зашив мыска и выворотку (без пошива торса) и изготавливаемые на 2-цилиндровых вязальных машинах	H200
5	Артикулы, имеющие пошив торса, раскрой, заправку хвостиков (без зашива мыска и выворотки), изготавливаемые на 1-цилиндровых вязальных машинах	T100
6	Артикулы, имеющие пошив торса, раскрой, заправку хвостиков (без зашива мыска и выворотки), изготавливаемые на 2-цилиндровых вязальных машинах	T200

Алгоритмизированный «калькулятор» в программном продукте Microsoft Excel определяет полную производственную себестоимость производимой продукции (с учетом цвета объекта калькулирования), цену продаж при условии заданной прибыли от продаж необходимо проанализировать структуру прямых затрат (материальных и трудовых) по различным видам изделий, выполнен в электронном виде с использованием программного продукта Microsoft Excel.

В качестве базы распределения постоянных затрат используются прямые трудовые затраты на единицу изделия [8]. При это совокупные прямые трудовые затраты оцениваются исходя из времени работы оборудования при 100%-ой загрузки вязального оборудования и времени вязания единицы каждого изделия.

Форма управленческой отчетности «Бюджет-баланс доходов и расходов» имеет основное назначение – контроль за поступлением доходов и покрытием расходов [9]. Отличие Бюджет-баланса доходов и расходов от Бюджета движения денежных средств в том, что Бюджет-баланс доходов и расходов формируется по методу начисления (т.е. оценивает доходы и расходы организации на момент признания выручки либо признания расходов); в то время как Бюджет движения денежных средств оценивает фактические оттоки и притоки денежных средств (оплаты и поступления денег) и имеет своей целью контроль за недопущением дефицита свободных денежных средств. Формирование именно Бюджет-баланса доходов и расходов позволяет контролировать причины расхода финансовых ресурсов, но не их временное осуществление [10].

На формирование доходов организации оказывают влияние следующие факторы:

1. Внешние:

- а) внешние условия рынка продаж – конкурентные условия;
- б) покупательная активность (в зависимости от сезонности либо уровня жизни населения);

2. Внутренние:

- а) ценовая политика и система скидок (политика демпинга по отношению к внешним условиям);
- б) меры маркетинга и продвижения товара на рынке продаж;
- в) степень готовности производства обеспечить выполнение заказа по продажам.

На формирование расходов организации оказывают влияние соответствующие факторы:

1. Внешние:

- а) стоимость ресурсов (материальных, энергетических, трудовых и пр.) на рынке их предложения;
- б) наличие одного или нескольких поставщиков ресурсов в зависимости от степени взаимозаменяемости предлагаемых ресурсов (качество сырья различных поставщиков, уровень квалификации претендентов на вакансию и пр.);

2. Внутренние:

- а) наличие ответственного лица за осуществлением каждого вида расхода в натуральном и стоимостном выражении;
- б) масштабы деятельности организации.

Исходя из вышеизложенного, в будущем целесообразным является разработать структуру центров финансовой ответственности (способность управления доходами и расходами исходя из возможности влиять на внутренние факторы доходов и расходов)

В соответствии с схемой центров финансовой ответственности возможно составить форму Бюджета-баланса дохода и расходов (таблица 5), которая на настоящее время структуру ЦФО не учитывает, но в последствии может быть ею дополнена.

Таблица 5

Бюджет-баланс дохода и расходов (форма)

Вид дохода / расхода	Сумма по бюджету доходов / расходов, руб.	Сумма фактических доходов / расходов, руб.	Отклонение, руб.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4 = 3 - 2</i>
Баланс: доходы всего; и них в т.ч.			

Вид дохода / расхода	Сумма по бюджету доходов / расходов, руб.	Сумма фактических доходов / расходов, руб.	Отклонение, руб.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4 = 3 - 2</i>
Выручка от продаж, в том числе:			
- по группам изделий, далее по элементам прямых затрат			
Прочие доходы			
... прочие доходы по видам прочих доходов			
Баланс: расходы всего; и них в т.ч.			
<u>Прямые расходы на изготовление продукции (переменные)³, в том числе: (разделить на сырье, на упаковку, на прямой ФОТ)</u>			
- по группам изделий, далее по элементам прямых затрат			
<u>Общепроизводственные расходы, из них в т.ч.:</u>			
- по статьям затрат			
<u>Общехозяйственные расходы, из них в т.ч.:</u>			
- по статьям затрат			
<u>Затраты на содержание персонала, из них в т.ч.:</u>			
- по статьям затрат			
<u>Расходы на продажу, из них в том числе:</u>			
- по статьям затрат			
<u>Прочие расходы</u>			

Методические рекомендации по заполнению бюджета-баланса доходов и расходов (далее – бюджет-баланс) могут быть сформулированы следующим образом:

1) бюджет-баланс формируется на отдельном листе Microsoft Excel, прочие листы рабочей книги Microsoft Excel используются для ввода и расчета данных о затратах;

³ Расходы на сырье, упаковку, заработная плата по расценкам на труд.

2) заполнение структуры производства и продаж видов продукции (количества вязальных машин, нормативов затрат по конкретному артикулу изделия) осуществляется в соответствующих шести листах по группам изделий;

3) количество вязальных машин, которое участвует в производстве типовой номенклатурной группы продукции задается в листе вида продукции и лист «бюджет» автоматически (по формуле) выводит количество вязальных машин;

4) в случае превышения количества машин, которое указано в бюджет-балансе в целом по 1-цилиндровым и 2-цилиндровым видам продукции, бюджет-баланс выдает ошибку по соответствующей строке (данная ошибка говорит о том, что 11 одноцилиндровых машин и 19 двухцилиндровых машин распределены по видам групп изделий неправильно, с превышением производственной мощности);

5) в столбце «объем продаж» указывается совокупный объем производства и продаж по соответствующей группе изделий и всему размерному ряду;

6) пользователь начинает работу с определения структуры производства и продаж на имеющемся вязальном оборудовании и осуществляет ввод данных о количестве вязальных машин по группам изделий;

7) пользователь осуществляет ввод цен продаж на листе Microsoft Excel «бюджет» по размерному ряду; при этом средневзвешенная цена формируется по формуле автоматически;

8) пользователь контролирует нормативы расходов (нормативы стоимости сырья, расхода сырья в зависимости от технологии, нормативы оплаты труда и стоимости упаковочного материала, нормативы постоянных косвенных расходов, расчетный курс иностранной валюты);

9) расчет итоговых показателей бюджета-баланса формируется на листе Microsoft Excel «бюджет» с использованием формульных вычислений.

Таким образом, в процессе исследования была разработана методика определения полной производственной себестоимости выпущенной из производства продукции с учетом особенностей бизнес-процессов по группам изделий. Распределение косвенных расходов организации в зависимости степени участия в том или ином производственном бизнес-процессе позволило более точно определять статьи калькуляции полной производственной себестоимости групп изделий.

Преимущество применения данной методики состоит в том, что полная производственная себестоимость позволяет определить нижнюю границу цены предложения при обсуждении условий договоров продаж произведенной продукции. А наиболее точная полная производственная себестоимость, полученная в процессе исследования, формирует наиболее эффективную ценовую политику и систему скидочной организации.

Сложность применения данной методики состоит в предстоящей автоматизации данного алгоритма в ERP-систему организации, а также в отслеживании нового номенклатурного ряда и его адаптации под существующий алгоритм расчета полной производственной себестоимости.

Литература

1. Базарова З.З., Лопухова Н.В. Использование данных бухгалтерского учета и отчетности при аутсорсинге при принятии управленческих решений // В сборнике: Международный молодежный симпозиум по управлению, экономике и финансам Сборник научных статей. - 2017. - с. 290-293.

2. Каспина Р.Г., Хапугина Л.С. Применение процессно-ориентированного подхода в управленческом учете при формировании бизнес-модели организации // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - № 39. - с. 2-8.

3. Лялькова Е. Е. Особенности применения попередельного метода калькулирования себестоимости на предприятиях текстильной промышленности // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2016. - №8 (90). – 5 с.

4. Рубанов В.В., Плотникова Л.А. Алгоритм постановки в организации системы бухгалтерского учета // В сборнике: Международный молодежный симпозиум по управлению, экономике и финансам Сборник научных статей. - 2017. - с. 304-308.

5. Хапугина Л. С. Процессно-ориентированный учет затрат как способ управления накладными расходами в холдинговых структурах // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2012. - №5-1 (22). – с. 42-46.

6. Kaspina, R.G., L. S. Khapugina and E. A. Zakirov, 2014. Employment of activity-based costing in the process of company business model generation. Life Science Journal, 11 (8): 356-359.

7. Azmitov, R.R. and L.L. Korabelnikova, 2015. Problems of implementation of management accounting automation in Russia. Mediterranean Journal of Social Sciences. - Vol. 6, №1S3. pp.384-385.

8. Bezvidnaya, O.S. and N.V. Lopukhova, 2015. Methodological issues of economic analysis at various stages of reorganization of legal entities. Mediterranean Journal of Social Sciences. - Vol. 6 №1S3. -pp. 370-374.

9. Plotnikova, L.A., Plotnikova, V.V., 2016. Disclosure of information about internal control system in corporate reporting // International Business Management. - Volume 10, Issue 24. – pp. 5746-5751.

10. Shigaev A. I. 2015. Accounting Entries for Activity-Based Costing System: the Case of a Distribution Company // International Conference on Applied Economics (ICOAE) - Procedia Economics and Finance. – 24. pp. 625-633.

Информация об авторах

Лопухова Наталья Владимировна, кандидат экономических наук, старший преподаватель, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: nvlop@yandex.ru

Трофимова Дарья Андреевна, ассистент, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: trofimova_kazan@mail.ru

Хапугина Людмила Сергеевна, ассистент, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: 19196886553@outlook.com

N. V. Lopukhova

PhD in Economics, Lecturer

Kazan federal university

D. A. Trofimova

assistant

Kazan federal university

L. S. Khapugina

assistant

Kazan federal university

FEATURES OF THE DETERMINATION OF THE FULL PRODUCTION COST OF FINISHED PRODUCTS IN THE CONDITIONS OF AN ACTIVITY-BASED COSTING

Abstract. In this article, the issues of determining the total production cost of finished products under the conditions of the activity-based costing (on the example of a textile industry enterprise) are studied. A feature of this method is the study of business processes of a production nature, their classification and the corresponding classification of indirect costs related to individual business processes. The difference in calculating objects in manufacturing technology influences the

difference in the calculation of their total production cost. This information is necessary for the development of the company's pricing strategy and the implementation of the budgeting system for income and expenditure. The object of the study is a textile factory in Kazan for the manufacture of hosiery for children of primary and secondary school age. The relevance of the chosen topic is determined by the need to develop a pricing policy with regard to a large range of products, the need to develop a system of discounts for wholesale buyers and, consequently, the need to understand the lower limit of the product price while maintaining profitability of sales. The use of the activity-based costing in determining the full production cost allowed achieving the set goals, systematizing the accounting information for further production and sales forecasts, developing a budget-balance of the organization's revenues and expenses.

Keywords: accounting, management accounting, management reporting, costing, cost of production, textile industry.

References

1. Bazarova Z., Lopukhova N.V. Use of accounting and reporting data for outsourcing when making managerial decisions // In the collection: International Youth Symposium on Management, Economics and Finance. Collection of scientific articles. - 2017. - pp. 290-293.
2. Kaspina RG, Khapugina L.S. Application of the process-oriented approach in management accounting in the formation of the business model of the organization // International Accounting. - 2013. – Vol. 39. - pp. 2-8.
3. Lyalkova E. Ye. Peculiarities of the application of the crocheting method of costing at the textile industry enterprises. // Management of economic systems: electronic scientific journal. - 2016. - Vol. 8 (90). – 5 p.
4. Rubanov V. V., Plotnikova L.A. Algorithm of setting in the organization of the accounting system // In the collection: International Youth Symposium on Management, Economics and Finance. Collection of scientific articles. - 2017. - pp. 304-308.
5. Khapugina L. S. Process-oriented cost accounting as a way to manage overhead costs in holding structures // Intellect. Innovation. Investments. - 2012. – Vol. 5-1 (22). – pp. 42-46.

6. Kaspina, R.G., L. S. Khapugina and E. A. Zakirov, 2014. Employment of activity-based costing in the process of company business model generation. *Life Science Journal*, 11 (8): 356-359.

7. Azmitov, R.R. and L.L. Korabelnikova, 2015. Problems of implementation of management accounting automation in Russia. *Mediterranean Journal of Social Sciences*. - Vol. 6, №1S3. pp.384-385.

8. Bezvidnaya, O.S. and N.V. Lopukhova, 2015. Methodological issues of economic analysis at various stages of reorganization of legal entities. *Mediterranean Journal of Social Sciences*. - Vol. 6 №1S3. -pp. 370-374.

9. Plotnikova, L.A., Plotnikova, V.V., 2016. Disclosure of information about internal control system in corporate reporting // *International Business Management*. - Volume 10, Issue 24. – pp. 5746-5751.

10. Shigaev A. I. 2015. Accounting Entries for Activity-Based Costing System: the Case of a Distribution Company // *International Conference on Applied Economics (ICOAE) - Procedia Economics and Finance*. – 24. pp. 625-633.