

Интернет-журнал «Наукovedение» ISSN 2223-5167 <http://naukovedenie.ru/>

Том 7, №2 (2015) <http://naukovedenie.ru/index.php?p=vol7-2>

URL статьи: <http://naukovedenie.ru/PDF/17EVN215.pdf>

DOI: 10.15862/17EVN215 (<http://dx.doi.org/10.15862/17EVN215>)

УДК [658.15: 657.471]:001.8

Илюхина Наталия Александровна

ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли»

Россия, Орел¹

Доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Кандидат экономических наук

E-mail: Pyukhina.orel@mail.ru

РИНЦ: http://elibrary.ru/author_profile.asp?id=555108

Методика управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

¹ 302040, г. Орел, шоссе Наугорское, д.70, кв. 52

Аннотация. Промышленные предприятия, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в своевременной экономической и финансовой информации, способствующей оптимизации затрат и получению положительных финансовых результатов, принятию обоснованных управленческих решений. Информация, необходимая для оперативного управления предприятием, формируется в системе управленческого учета, который является одним из перспективных направлений бухгалтерской практики. Управленческий учет охватывает всю систему информации для управления бизнесом в целом, включая стратегическое управление, оценку деятельности организации, ее подразделений и функциональных блоков, планирование и контроль хозяйственной деятельности, обеспечение оптимального использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. Методическая основа управленческого учета – измерение и оценка затрат и как следствие осуществление процесса калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Несмотря на широкий спектр исследований в области управленческого учета, разработку методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в настоящее время отсутствует единая методика учета затрат, которая могла бы трансформироваться в интересах различных пользователей. Наличие единой методики позволило бы предприятиям строить на ее основе систему учета затрат в различных сферах промышленного производства. Причем предлагаемая методика управленческого учета на промышленном предприятии должна базироваться на делегировании полномочий вышестоящих уровней управления нижестоящим. Главная цель современного промышленного предприятия в условиях реформирования экономики и перехода на международные стандарты – это разработка и внедрение на практике экономически эффективной методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В данной работе автором предлагается единая методика учета затрат, которая могла бы трансформироваться в интересах различных пользователей. В основу методики положены модели управленческого учета затрат: модель управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости по операционным сегментам и модель учета затрат по иерархии управления.

Ключевые слова: модель учета затрат; управленческий учет; метод калькулирования себестоимости продукции; международные стандарты учета и отчетности; операционный сегмент; географический сегмент; сегментарная отчетность; центр ответственности.

Ссылка для цитирования этой статьи:

Илюхина Н.А. Методика управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» Том 7, №2 (2015) <http://naukovedenie.ru/PDF/17EVN215.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ. DOI: 10.15862/17EVN215

Особую актуальность проблема снижения затрат приобретает в сфере промышленного производства, в том числе в добывающих отраслях. Стоимость добываемого сырья во многом предопределяет уровень затрат производства и цены на продукцию во всех других отраслях. Отсюда вытекает необходимость совершенствования таких важных функций управления предприятием как учет и анализ затрат, контроль и прогнозирование их уровня в долгосрочной перспективе. Все перечисленные функции в полной мере реализуются подсистемой бухгалтерского управленческого учета.

Главная цель современного промышленного предприятия в условиях реформирования экономики и перехода на международные стандарты – это разработка и внедрение на практике экономически эффективной методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

С нашей точки зрения, методику управленческого учета затрат калькулирования себестоимости продукции целесообразно представить в виде алгоритма (рисунок 1). Поэтапное выполнение действий представленного алгоритма позволяет использовать его в любой сфере промышленного производства при условии, что будут приняты во внимание технологические и производственные возможности производств.

На первом этапе анализируются исходные данные, информация о всех затратах хозяйствующего субъекта в течение отчетного периода. Наряду с учетными данными (расходы по обычным видам деятельности) анализу подвергается информация неучетного характера (спрос на продукцию, ее конкурентоспособность и т.д.), которая необходима в принятии решений, контроле и регулировании производственной деятельности.

Группировка затрат на втором этапе представленного алгоритма осуществляется в разрезе статей калькуляции, элементов затрат, технологических процессов, видов деятельности, центров ответственности и т.д. Выбор метода учета затрат, а также их классификация зависят от того, какую управленческую задачу необходимо решить. Анализируя российскую и международную практику в управленческом учете, можно выделить следующие основные задачи:

1. Расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли.
2. Принятие управленческого решения и планирование.
3. Контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

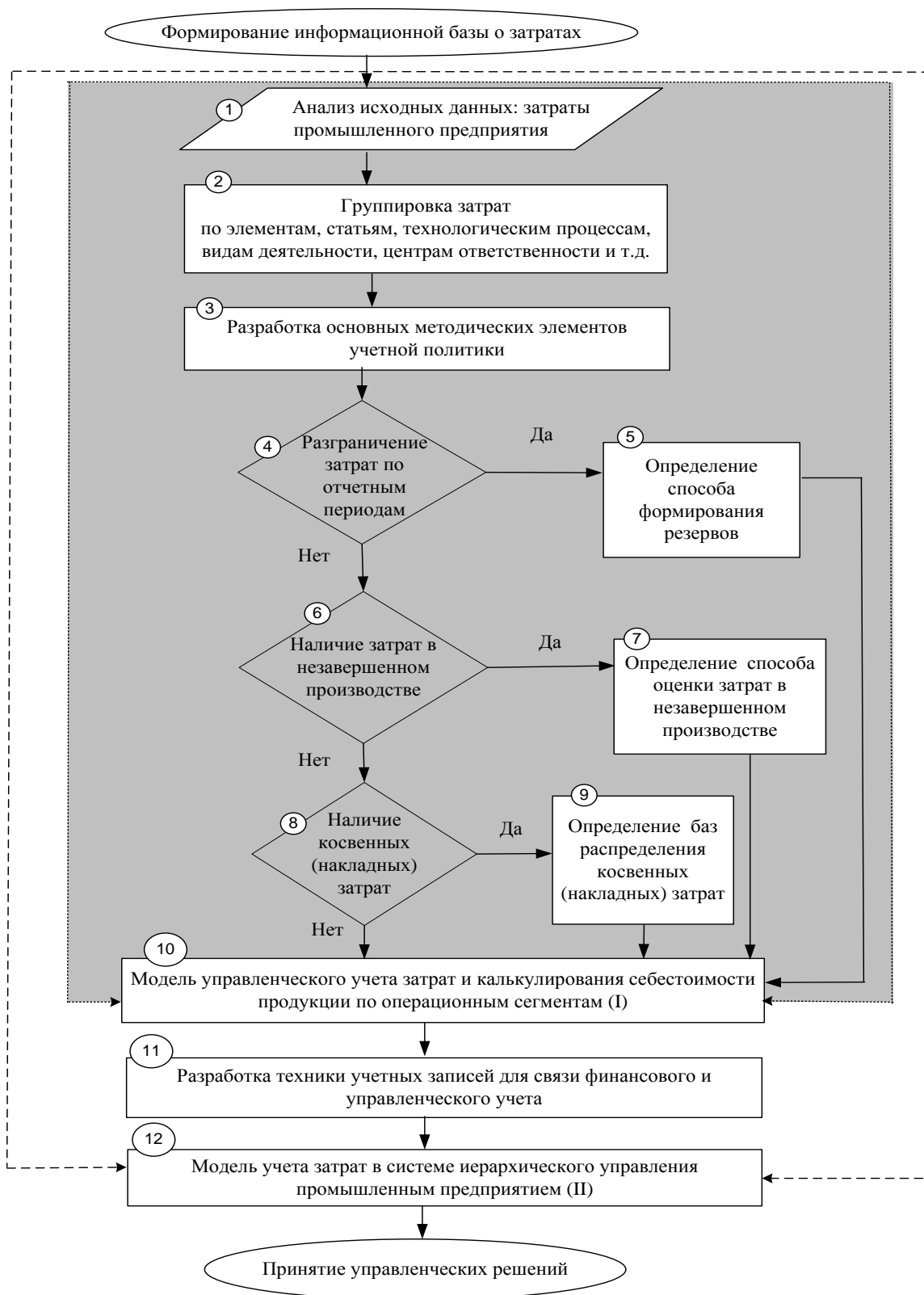


Рисунок 1. Методика управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

В процессе решения первой задачи целесообразно обеспечить в системе учета группировку затрат на основные и накладные, прямые и косвенные, в разрезе элементом и статей калькуляции. В целях реализации задачи планирования затраты классифицируются возможности их нормирования, планирования, целесообразности в данной конкретной сфере

промышленного производства. Осуществление на практике функции контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности предусматривает группировку затрат по местам возникновения, по функциям в процессе производства, по возможности регулирования (контроля).

Для закрепления методических основ предлагаемой к внедрению на предприятии системы учета затрат и калькулирования себестоимости целесообразным является составление учетной политики в целях управленческого учета. Поэтому в разработанном алгоритме имеет место 3 этап с аналогичным названием. Составление учетной политики ведет к выполнению ряда условий посредством выбора одного из альтернативных действий, что представлено этапами 4-9 алгоритма. В зависимости от технологических и организационных особенностей конкретного промышленного производства принимается решение о том, разграничиваются затраты по отчетным периодам или нет (этап 4); имеются затраты в незавершенном производстве или нет (этап 6); организуется учет накладных (косвенных) затрат или нет (этап 8) и т.д.

Если на поставленный вопрос дается положительный ответ, то необходимо выполнить ответное действие – выбрать из множества альтернативных вариантов единственно верный и эффективный для конкретного промышленного предприятия. Таким образом, в учетной политике закрепляются способы формирования резервов (этап 5); способ оценки затрат в незавершенном производстве (этап 7); выбирается база распределения косвенных (накладных) затрат (этап 9) и т.д.

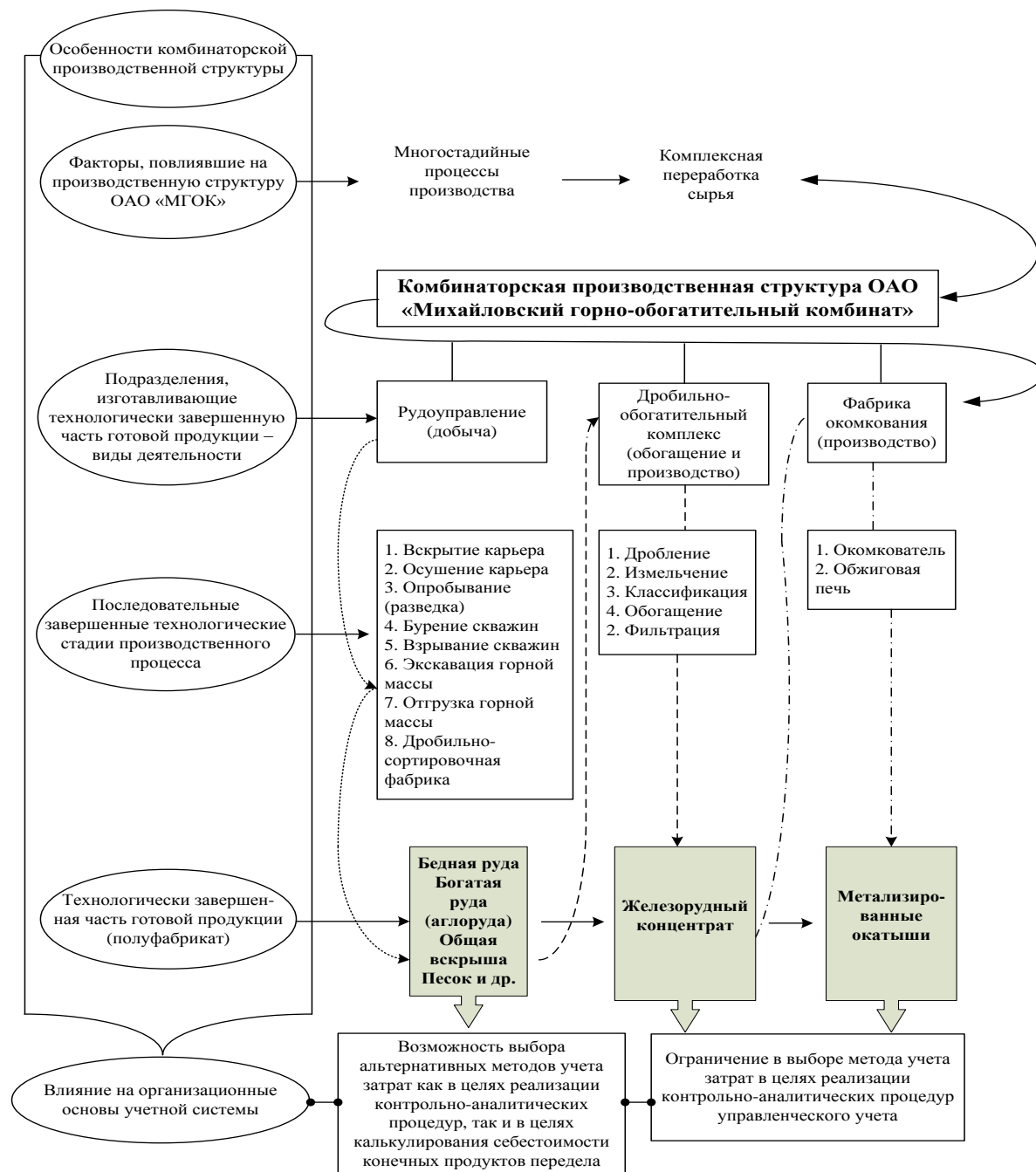
Если на поставленный вопрос дается отрицательный ответ, то осуществляется переход на следующий этап алгоритма. Например, по предприятиям, которые в результате своей производственной деятельности получают один вид готовой продукции, необходимость в выборе баз распределения косвенных (накладных) расходов между объектами калькулирования отпадает. Некоторые предприятия в силу специфики своей деятельности (предприятия энергетики, транспорта, по добыче полезных ископаемых и т.д.) не имеют остатков незавершенного производства, следовательно, в учетной политике не закрепляется способ его оценки.

Все действия, изложенные выше позволяют на 10 этапе алгоритма сформировать основы модели управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по операционным сегментам (модель I). Под операционным сегментом в данном случае понимается производство определенного вида готовой продукции, выполнение определенной работы, оказание определенной услуги, которое подвержено рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим видам продукции, работ, услуг.

Практическая значимость предлагаемого алгоритма заключается в том, что на построении основ модели I он не заканчивается. Информация о затратах, сформированная на каждом из этапов алгоритма, необходима не только для составления внутренних отчетов о затратах, но и для финансового учета. В первую очередь потому, что информация является правдивой, поскольку ее подготовка осуществлялась как с привлечением учетных документально подтвержденных данных, так с использованием неучетных данных. Следует отметить, что требование правдивости, предъявляемое к качеству информации о затратах со стороны международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), до настоящего времени не закреплено в российских нормативных актах по ведению бухгалтерского учета.

Для того, чтобы информация, сформированная на каждом из этапов алгоритма, стала полезной, ее необходимо привести в сопоставимый вид, то есть структурировать для целей финансового учета. С этой целью необходимо разработать технику учетных записей для связи финансового и управленческого учета путем детализации бухгалтерских счетов

субподрядного подчинения, что и предложено на этапе 11 предлагаемого алгоритма (рисунок 2). Реализация указанного действия осуществляется путем составления рабочего плана счетов, в котором к счетам учета затрат будут открыты дополнительные субсчета первого, второго, третьего и т.д. порядка в зависимости от степени детализации информации о затратах необходимой для конкретной сферы промышленного производства.



**Рисунок 2. Производственная структура
 ОАО «Михайловский горно-обогатительный комбинат»**

Итогом всех предыдущих действий алгоритма является разработка основ модели учета затрат в системе иерархического управления промышленным предприятием или по географическим сегментам – модель II (этап 12). Под географическим сегментом в данном случае понимается часть деятельности организации по производству готовой продукции,

выполнению работы, оказанию услуги, которое подвержено рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации. Прерогативой модели II является составление отчетов для внешних групп пользователей бухгалтерской информации. В условиях перехода российской системы учета на международные стандарты изменяются требования к качеству, информативности и понятности внешних отчетов. Таким образом, каждый показатель, представленный в отчете, должен иметь аналитическую расшифровку, если этого потребует заинтересованный внешний пользователь. Такое будет возможно только в том случае, если при составлении внешней отчетности была использована информация управленческого учета.

Единичным примером изложенного выше может служить тот факт, что использование предлагаемых моделей позволит составлять отчет о прибылях и убытках в двух форматах, предусмотренных МСФО: по характеру (видам) затрат и по функциям затрат. Поскольку организация учета затрат без использования на практике модели I позволяет сформировать отчет о прибылях и убытках только в функциональном разрезе.

Таким образом, применение на практике предложенных моделей позволит преумножить конкурентные преимущества промышленных предприятий посредством с одной стороны разграничения информации для управленческого и финансового учета, а с другой стороны путем интеграционного взаимодействия двух видов учета, и приблизит действующую учетную систему к международным стандартам.

Основываясь на приведенном выше алгоритме построения методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, промышленное предприятие любой сферы деятельности может разработать последовательность с учетом технологических и организационных особенностей конкретных производств.

Реализация и апробация предложенной методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции осуществлены на материалах добывающего горнорудного предприятия ОАО «Михайловский горно-обогатительный комбинат» (ОАО «МГОК»). В предприятиях этой сферы вопросы учета затрат приобретают особую актуальность в первую очередь потому, что себестоимость добываемого сырья во многом предопределяет уровень затрат производства в других переделах и цены на конечную продукцию. Поэтому на первый план выходят такие функции управления как учет и контроль не только по видам затрат, но и по функциям в производстве.

Последовательность применения алгоритма во многом определяется технологическими и производственными особенностями горнорудных предприятий (рисунок 2). Поэтапное рассмотрение технологического процесса ОАО «МГОК» дает основание утверждать, что на данном предприятии используется комбинатская производственная структура, которая представлена не только в разрезе последовательно сменяющих друг друга технологических операций, но и в разрезе видов деятельности – добыча руды, обогащение и производство железорудной продукции. Рисунок 2 наглядно представляет сложность комплексов производств и многогранность деятельности горно-обогатительных. Результат каждого вида деятельности по-разному влияет на организационные основы модели управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В самом общем виде можно отметить, что процесс добычи руды является видом деятельности, дающим большие возможности для выбора альтернативных методов и способов ведения учета.

При разработке последовательности построения модели учета затрат в ОАО «МГОК», особое внимание уделено группировке затрат. Первоначально осуществлена классификация затрат по видам деятельности: добыча, обогащение и производство. Виды деятельности являются центрами ответственности. В каждом центре ответственности необходимо затраты

классифицируются в разрезе технологических стадий производственного процесса. В частности, в центре ответственности «Добыча» группировка затрат осуществлена по следующим стадиям: вскрытие карьера, осушение карьера, бурение скважин и т.д. (рисунок 2).

В рамках каждой технологической стадии затраты группируются по элементам и по статьям калькуляции. Именно такая классификация затрат на производство позволяет эффективно использовать информацию о затратах при построении модели I и модели II.

На этапе разработки элементов учетной политики ОАО «МГОК» следует руководствоваться не только технологическими и производственными особенностями сферы деятельности, но и законодательными нормами в отношении формирования резервов, способов оценки затрат в незавершенном производстве и т.п. Для горнорудных предприятий этот вопрос особенно актуален, поскольку во многопередельных производствах, к которым они относятся, достаточно сложно обеспечить сквозную калькуляцию добытой руды, полученного концентрата, выпущенных окатышей и т.д.

Поскольку, горно-обогачительные комбинаты – это комплексные производства с несколькими видами деятельности, то, принятие методов и приемов оценки затрат в одном подразделении может не подходить для другого. Это прежде всего касается выбора баз распределения косвенных (накладных) расходов. Как видно из рисунка 2, в подразделениях занимающихся обогащением руды и производством окатышей вопрос о выборе баз распределения не возникает, потому что результатом производственной деятельности становится один вид полуфабрикатов или готовой продукции.

В подразделении по добыче руды косвенные (накладные) расходы необходимо распределить между несколькими объектами калькулирования (бедная руда, сырая руда, вскрыша, песок и т.д.). Следует отметить, что около 80 % от всех затрат по добыче руды, в том числе и накладных, являются Indirect Costs – непрямыми затратами по отношению к видам продукции (богатая, бедная руды), отсюда возникает необходимость в их распределении: основных затрат – первично, накладных – вторично. Термин Indirect Costs широко употребляется в учетно-управленческой практике англо-язычных стран и, на наш взгляд, как нельзя лучше характеризует состояние затрат горнодобывающего подразделения в момент их перераспределения. То есть в момент разработки месторождения, подготовки его к эксплуатации невозможно разграничить затраты по добыче отдельных видов полезных ископаемых.

Поэтому оптимальным для распределения косвенных (накладных) расходов является такой метод, который дает возможность использования разных баз распределения этих расходов. На наш взгляд, этим требованиям в полной мере отвечает метод учета затрат по функциям (Activity Based Costing – ABC). ABC-подход определяет виды деятельности, которые вызывают возникновение затрат, и исследует основные носители затрат (fundamental cost drivers) для этих видов деятельности. Носители затрат определены не однозначно, то есть их выбор варьируется в зависимости вида распределяемых косвенных (накладных) расходов, особенностей технологических процессов, на которые они распределяются и т.д.

Реализации метода ABC на практике способствует группировка затрат в разрезе видов деятельности и технологических стадий производственного процесса, предложенная ранее.

Таким образом, последовательные действия в выборе альтернативных способов учета затрат для ОАО «МГОК», выстраиваются в модель управленческого учета затрат по операционным сегментам.

В соответствии с группировкой затрат предложенной в модели I далее детализируются бухгалтерские счета по учету затрат путем открытия дополнительных субсчетов. Субсчета

первого порядка должны аккумулировать информацию о затратах в разрезе видов деятельности (центров ответственности); субсчета второго порядка – в разрезе технологических стадий производственного процесса; субсчета третьего порядка – в разрезе элементов затрат; субсчета четвертого порядка – в разрезе статей калькуляции.

Посредством учетных записей с использованием предложенных субсчетов будет осуществляться связь информации о затратах, полученной в системе управленческого учета, с информацией в финансовом учете. В результате появиться возможность внедрения на практике модели учета затрат в системе иерархического управления промышленным предприятием.

Разработанная методика управленческого учета позволяет дать оценку производственным затратам по местам возникновения, центрам затрат и центрам ответственности, определяет способы их регулирования и распределения в целях формирования себестоимости продукции, что способствует рациональному трансфертному ценообразованию, вскрытию резервов повышения эффективности производства и развитию экономики хозяйствующих субъектов. Таким образом, методика управленческого учета затрат должна быть не только гибкой, но и эксклюзивной для каждой организации (предприятия), информационно мотивирована на различные интересы групп пользователей.

ЛИТЕРАТУРА

1. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет [Текст]: учебник [для вузов]. – М.: Проспект, 2011. – 504 с. – ISBN 978-5-392-01750-8.
2. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст]: учебник для студ. вузов / А.П. Бархатов. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Дашков и К, 2010. – 484 с. – ISBN 978-5-394-00835-1: 372-40.
3. Боброва Е.А., Илюхина Н.А. Процесс формирования интегрированной системы учета затрат и себестоимости продукции в сфере безалкогольной промышленности / Технология и товароведение инновационных пищевых продуктов. Научно-практический журнал. 2014. № 3(26). с. 106-114.
4. Боброва Е.А., Илюхина Н.А. Учет затрат в системе международных стандартов // «Развитие бухгалтерского учета, контроля и анализа в существующих концепциях управления»: материалы IV Международной научно-практической конференции. Симферополь: ДИАЙПИ, 2014. с. 14-16.
5. Илюхина Н.А., Лытнева Н.А., Боброва Е.А. Методические основы и принципы учета затрат на производство. НАУКА, ТЕХНИКА И ЖИЗНЬ - 2014: Материалы международной научной конференции. Чехия, Карловы Вары, 27-28 декабря 2014 года [Электронный ресурс] / Редакторы В.А. Пjuhina, V.I. Жуковский, Н.П. Кетова, А.М. Газалиев, G.S.Mal. - Электрон. текст. d. (1 файл 13,3 МБ). - Карловы Вары: Skleněný Můstek - Киров: MCNIP 2015 - 1117 p. - 1 электр. отпр. диск (CD-ROM), с. 455-464.
6. Илюхина Н.А., Боброва Е.А. Методические принципы построения инновационных учетных систем в формате национальных и международных стандартов / Научно-практический и теоретический журнал Вестник ОрелГИЭТ. 2014 г. № 3, с. 25-31.
7. Илюхина Н.А. Оптимизация функций управления бизнес-процессами в период кризисных явлений в деятельности промышленных предприятий // Коллективная монография «Региональное управление экономикой». Воронеж: Научная книга, 2010. с. 83-98.
8. Илюхина Н.А. Историческая и современная трактовка понятия учетной системы хозяйствующего субъекта // «Стратегические аспекты современного развития учетно-экономических систем в управлении эффективностью хозяйственной деятельности организаций в условиях стабилизации экономики России: научное издание»: мат. международной научно-практической конференции. Орел: ООО ПФ «Картуш», 2011. с. 369 – ISBN 978-5-9708-0254-0.
9. Илюхина Н.А. Теоретические и практические аспекты формирования учетной политики по международным стандартам // Коллективная монография «Учетная и налоговая политика малых предприятий в условиях интеграции систем управления малым бизнесом». Орел: издательство ОрелГИЭТ, 2011. с. 211.
10. Илюхина Н.А. Модернизация системы управления затратами в пищевой и перерабатывающей промышленности / Технология и товароведение инновационных пищевых продуктов. Научно-практический журнал. 2012. № 2 (13). с. 111-118.

11. Илюхина Н.А. Приоритетные направления развития национальной учетной системы в условиях модернизации российской экономики / Международный бухгалтерский учет. 2012. № 17 (215). с. 34-39.

Рецензент: Лытнева Наталья Алексеевна, профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», доктор экономических наук, ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли».

Ilyukhina Natalia Aleksandrovna

The Federal State Budgetary Educational Establishment of Higher Professional Education
«The Orel State Institute of Economics and Trade» (Orel SIET)
Russia, Orel
E-mail: Ilyukhina.orel@mail.ru

Methodology managerial cost accounting and calculation of production costs

Abstract. Industrial enterprises with complex industrial structure, in dire need of timely economic and financial information to facilitate cost optimization and obtaining positive financial results, make informed management decisions. Information required for the operational management of the enterprise, formed in the management accounting system, which is one of the most promising areas of accounting practices. Managerial accounting covers the entire information system for business management as a whole, including strategic management, assessment of the organization, its divisions and functional units, planning and control of economic activity, to ensure the optimal use of material, financial and human resources. Methodical basis of management accounting - measurement and assessment of costs and the implementation process as a result of cost calculation of products (works, services). Despite the wide range of research in the field of management accounting, development of methods of cost accounting and calculation of cost of production is currently no uniform method of cost accounting, which could be transformed in the interests of different users. The presence of a single methodology would allow businesses to build on the basis of its cost accounting system in various areas of industrial production. Moreover, the proposed method of management accounting in an industrial plant should be based on delegation of authority to higher levels of management subordinate. The main goal of the modern industrial enterprise in the conditions of economic reforms and transition to international standards - is the development and implementation of practical cost-effective methods of managerial cost accounting and calculation of production costs. In this paper, the author proposes a unified method of cost accounting, which could be transformed in the interests of different users. The methodology on the models of managerial cost accounting: a model of managerial cost accounting and calculation of the cost of the operating segments and model-based costing management hierarchy.

Keywords: cost accounting model; management accounting; method of calculation of the cost of production; International Standards of Accounting and Reporting; operating segment; geographical segment; segmental reporting; responsibility center.

REFERENCES

1. Kondrakov N.P. Accounting (financial, administrative) account [Text]: textbook [for schools]. - M.: Prospect, 2011. - 504 p. - ISBN 978-5-392-01750-8.
2. Barhatov A.P. International standards of accounting and financial reporting [Text]: a textbook for students. Universities / AP Velvets. - 4th ed., Rev. and add. - M.: Dashkov i K, 2010. - 484 p. - ISBN 978-5-394-00835-1: 372-40.
3. E.A. Bobrova, N.A. Ilyuhina The process of forming an integrated system of cost accounting and cost of production in the field of soft drink industry / technology and innovative food merchandising. Scientific journal. 2014. № 3 (26). p. 106-114.
4. Bobrova E.A., Ilyuhina N.A. Cost accounting in the international standards // "Development of accounting, control and analysis of existing concepts of management": Proceedings of the IV International scientific and practical conference. Simferopol: DIAYPI, 2014. p. 14-16.
5. Ilyukhina N.A., Lytneva N.A., Bobrova E.A. Methods and principles of accounting of production / SCIENCE, TECHNOLOGY AND LIFE – 2014: Proceedings of the international scientific conference. Czech Republic, Karlovy Vary, 27-28 December 2014. [Electronic resource] / Editors V.A. Ilyuhina, V.I. Zhukovskij, N.P. Ketova, A.M. Gazaliev, G.S. Mal'. – Electron. txt. d. (1 файл 13,3 MB). – Karlovy Vary: Skleněný Můstek - Kirov: MCNIP, 2015. – 1117 p. – 1 elektr. opt. drive (CD-ROM). – ISBN 978-80-87940-87-7+ ISBN 978-5-00090-048-2. – Title from disc label, p. 455-464.
6. Ilyuhina N.A., Bobrova E.A. Methodical principles of innovative accounting systems in the format of national and international standards / Scientific-practical and theoretical journal Vestnik OrelGIET. 2014 № 3, p. 25-31.
7. Ilyuhina N.A. Optimization of functions for managing business processes during the crisis in the activity of industrial enterprises // collective monograph "Regional economic management." Voronezh: Academic Book, 2010. p. 83-98.
8. Ilyuhina N.A. Historical and modern interpretation of the concept of an economic entity accounting system // "Strategic aspects of modern development of accounting and economic systems in the management efficiency of business organizations in the stabilization of the Russian economy: a scientific edition": mat. International scientific-practical conference. Eagle LLC PF "Cartouche", 2011. p. 369 - ISBN 978-5-9708-0254-0.
9. Ilyuhina N.A. Theoretical and practical aspects of formation of accounting policy according to international standards // collective monograph "Accounting and tax policies of small businesses in the integration of systems of small business management." Eagle: OrelGIET Publishing, 2011. p. 211.
10. N.A. Ilyuhina Upgrading the system of cost management in the food and pause-processing industry / technology and innovative food merchandising. Scientific journal. 2012. № 2 (13). p. 111-118.
11. Ilyuhina N.A. Priority directions of development of the national accounting system in the modernization of the Russian economy / International accounting. 2012. № 17 (215). p. 34-39.