

ÇAĞDAŞ İŞLETME ÇEVRELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ

*Prof. Dr. Ali KARTAL**

*Doç. Dr. Mehmet Sinan BOZOK***

ÖZET

Bu çalışmada çağdaş işletme çevrelerinde geleneksel maliyet yönetiminin yetersizliği ortaya konularak, günümüzdeki koşullar içinde maliyet yönetimi konusunun ne şekilde ele alınıp işlenilmesi konusu açıklanmıştır. Çalışmamız görüş ve önerilerimizle sonuçlandırılacaktır.

Anahtar kelimeler: Çağdaş işletme süresi, maliyet yönetimi, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, tam zamanında üretim ve stoklama yönetimi, esnek üretim sistemleri, maliyet yönetiminde davranışsal model.

COST MANAGEMENT IN CONTEMPORARY BUSINESS ENVIRONMENTS

ABSTRACT

In this study after the showed the inefficiency of traditional cost management systems, the issue of how should be used the subject of cost management under the circumstances of nowadays was explained. Our study would be resulted with our opinions and suggestions.

* Anadolu Üniversitesi, İ.İ.B.F., e-mail : akartal@anadolu.edu.tr

** Anadolu Üniversitesi, A.Ö.F, e-mail : sbozok@anadolu.edu.tr

Key words: Contemporary business environment, cost management, target costing, kaizen costing, Just In Time Production and Inventory management, Flexible Production Systems, Behavioral Model for cost management.

ÇAĞDAŞ İŞLETME ÇEVRELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ

1.GİRİŞ

Geleneksel maliyet yönetimi kavramı adı altındaki temel mantık, fiili maliyetlerin önceden belirlenmiş maliyetlerle mukayese edilerek arzulan maliyet düzeylerini korumak iken; çağdaş üretim sistemlerinde maliyet yönetimi denildiğinde, amacımız müşteri memnuniyetinden taviz verilmeksizin sürekli gelişmeye dayalı olarak maliyetlerin azaltılması olmaktadır. Başka bir deyişle içinde bulunulan çağdaş işletme çevre koşullarının etkisiyle işletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için artık mamulün tasarım aşamasından başlayarak, satış sonrası hizmetlere kadarki tüm yaşam seyri içinde kaliteden ödün verilmeksizin sürekli maliyet azaltılışını gerçekleştirerek maliyet yönetimi faaliyetlerini yerine getirme zorunluluğu ile karşı karşıya kalınmaktadır. İşte bu çalışmamızda maliyet yönetimi sisteminin, muhasebe bilgi sistemi içindeki yeri belirtildikten sonra, çağdaş işletme çevresinden anlaşılması gereken özellikler ve çağdaş işletme çevrelerinin maliyet yönetimi üzerine etkileri ele alınarak; hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, tam zamanında üretim ve stok yönetimi (JIT), değer analizi v.b. şeklinde adlandırılan kritik başarı faktörleri açısından maliyet yönetimi konusu ele alınarak tartışılacaktır. Çalışma sonuç ve önerilerle sona erecektir.

2. MALİYET YÖNETİMİ SİSTEMİNİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

İşletme ile ilgili tarafların bilgi ihtiyacını karşılayan muhasebe bilgi sistemi; kullanıcılarının işletme içi-dışı olup olmamaları açısından, iki temel kategoriye ayrılabilir. Bunlardan işletme dışı bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılayan alan Finansal Muhasebe Sistemi

olarak adlandırılırken, işletme içi bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılayan alan ise Maliyet Yönetimi Sistemi olmaktadır.

Ancak her ne kadar böyle bir ayırım yapılsa da, daima bu iki Muhasebe Sistemi arasında sürekli ve çok yakın ilişkinin olduğu da hiçbir zaman gözden uzak tutulmamalıdır. Örneğin Maliyet Yönetimi Sistemi çalıştırılırken, finansal muhasebe sisteminden işletme dışından tedarik edilen girdilerin maliyet bilgileri gerekirken, aynı zamanda da üretim süreci içinde oluşan üretim maliyetine yönelik maliyet verilerine de finansal muhasebe sistemi içinde stok değerlemesi ya da kar ölçümü amaçlarıyla ihtiyaç duyulacaktır. Başka bir deyişle birinin çıktısı diğerinin girdisi şeklinde kullanılarak daima bu iki muhasebe sistemi birbirleriyle ilişki içinde bulunacaklardır.

2.1.Finansal Muhasebe Sistemi

Az öncede belirtildiği üzere işletme dışı bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılamaya yönelik bir alan olan finansal muhasebe sistemi, bu görevini muhasebe süreci sonunda elde edilen mali tabloları ilgililere sunarak yapmaktadır. Bu mali tablolarda yer alan bilgiler muhasebe uygulamalarını yönlendiren yasalar, muhasebe temel kavramları, ilkeleri v. b. düzenlemelere uyularak hazırlanan ve işletmeyi bir bütün olarak gösteren özet tablo ve raporlar şeklinde hazırlanır. Daha ziyade geçmişe yönelik olayların sonuçlarını yansıtan bu bilgilere dayalı olarak, ayrıntılı analizler yaparak işletmeyi yönetmek ya da maliyetleri yönetmenin olanaksız olacağı açıktır.

2.2.Maliyet Yönetimi Sistemi

İşletme içi bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılayan maliyet yönetimi sisteminde amaç; mamul tasarımı, mamul geliştirilmesi, pazarlama, fiziksel dağıtım v. b. tüm işletme faaliyetlerinin yönetilmesi doğrultusunda işletme yönetimince gereksinilen ek ve detaylı maliyetlerin sağlanması, planlama ve kontrol faaliyetleriyle ilgili finansal muhasebeden elde edilemeyecek

fakat hedef maliyetleme örneğinde olduğu gibi yeni bir mamul için mamulün tüm yaşam seyri göz önüne alınarak geleceğe yönelik maliyet, gelir v. b. verilerin sağlanması olmaktadır.¹ Bu açıklamalardan da görüldüğü gibi işletmeyi dolayısıyla maliyetleri yönetebilmeleri için işletme içinde kullanılmak üzere işletme dışı raporlanmak üzere hazırlanmış bilgiler dışında detaylı ve içinde bulunulan durumun özelliğine uygun özel bilgilere ihtiyaç olmaktadır. Bu bilgilerin sağlanması için Finansal Muhasebe Sisteminden ayrı olarak Maliyet Yönetimi Sistemine ihtiyaç duyulmakta ve bu maliyet yönetimi sistemi de kendi arasında Maliyet Muhasebesi Sistemi ve Faaliyetsel Kontrol Sistemi olmak üzere iki alt sistemden oluşmaktadır.

Maliyet Muhasebesi sistemi içinde maliyetlerin maliyet taşıyıcılarına yüklenmesi gerçekleştirilir. Bu yükleme bir taraftan Finansal Muhasebede stok değerlendirme ve kar ölçümü için kullanılırken öte yandan da söz konusu maliyetler yönetsel konularda kullanılır. Bazen Finansal Muhasebe ilkelerine göre belirlenen maliyetlerin yönetim kararlarında kullanılmasında yöneticileri yanıltıcı sonuçlara götürmesi söz konusu olabilir. Böyle durumlarda Maliyet Muhasebesi Sisteminden iki farklı amaca yönelik maliyet hesaplaması uygulamasına gereksinim duyulabilmektedir. Maliyet Yönetimi Sisteminin bir alt sistemi olarak Faaliyetsel Kontrol Sistemi içinde ise, daha ziyade maliyetlerin azaltımı ve faaliyetlerin etkinliğini arttırmak üzere hangi faaliyetlerin nasıl yerine getirilmesi konuları üzerinde dikkatlerin yoğunlaştırılması söz konusu olmaktadır.

3. ÇAĞDAŞ İŞLETME ÇEVRESİNİN MALİYET YÖNETİMİNE ETKİLERİ

Küreselleşme, küresel rekabetin artması, üretim teknolojilerindeki gelişmeler, internet - e-ticaret v. b. bilgi

¹ Liming GUAN, Don. R. HANSEN, Maryanne M. MOWEN, *Cost Management*, Sixth Edition, South – Western, a part of cengage Learning, 2009, s. 4 – 6.

teknolojilerindeki gelişmeler, müşteri odaklılık, yönetim – organizasyon uygulamalarındaki değişiklikler v. b. değişimler bizi çağdaş işletme çevresi içerisine çekmektedir. Tüm bu etkilerin altında geçmiş dönemlerde geliştirilip kullanılan işletme yönetimi tekniklerinin günümüz işletmelerinde de aynen kullanılmasından fayda sağlamanın söz konusu olmayacağı açıktır. Bu nedenle çalışmamızın bu kısmında önce çağdaş işletme çevresinin özellikleri açıklanacak ve daha sonra da bu değişikliklerin maliyet yönetimi üzerine etkileri üzerinde durulacaktır.

3.1.Çağdaş İşletme Çevresi

Günümüz işletmelerinin içinde bulunduğu çağdaş işletme çevresini, geleneksel işletme çevresinden ayıran farklılıkları karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibi gösterebiliriz.²

² Edward J. BLOCHER, Kung H. CHEN, Gary COKINS, Thomas W. LIN, *Cost Management A Strategic Emphasis*, Third Edition, (New York: The Mc Grow – Hill Inc. , 2005), s. 10.

	Geleneksel İşletme Çevresi	Çağdaş İşletme Çevresi
Üretim		
Rekabet	Ölçek ekonomisi Standardizasyon	Kalite, müşteri tatmini Fonksiyonellik
Üretim Süreci	Yüksek üretim miktarı Uzun üretim süreci Yüksek nihai mamul stoku	Düşük üretim miktarı Kısa üretim süreci Stok ve diğer mamule değer katmayan faaliyetlerin eliminasyonu
Üretim Teknolojisi	Montaj hattı otomasyonu Yalıtılmış teknoloji uygulamaları	Robotlar, esnek üretim sistemleri Bütünleşik teknoloji uygulamaları Tam zamanlı üretim ve stoklama
İşçilik Becerileri	Makine odaklı, Düşük seviye beceri	Bireysellik Yüksek seviye beceri takım çalışması
Kalite	Kabul edilebilir hata düzeyi	Sıfır hata Kalite takımları
Pazarlama		
Ürün	Az çeşit Uzun ürün yaşam seyri	Çok çeşit Kısa ürün yaşam seyri
Pazar	Yoğun olmak Yerel	Küresel
Yönetim ve Organizasyon		
Bilgi Çeşidi	Finansal başarı ölçütü	Finansal + Finansal olmayan başarı ölçütleri
Yön. Org. Yapısı	Hiyerarşik yapı Yönetim ve kontrol	Ağ tabanlı organizasyon yapısı Takım çalışması
Yönetim Odağı	Kısa dönem odaklı kısa dönem başarı ölçütleri	Uzun dönem odaklı kritik başarı ölçütleri uzun dönem müşteri odaklı üretim sonrası hizmetlerde odaklanma

Yukarıda karşılaştırmalı şekilde özet olarak verilen içinde çalışmak zorunda olduğumuz çağdaş işletme çevresi takdir edileceği üzere maliyet yönetimi uygulamalarını aşağıda belirtileceği üzere son derecede önemli olarak etkileyecektir.

3.2. Çağdaş İşletme Çevre Koşullarının Maliyet Yönetimi Uygulamalarına Etkisi

Çağdaş işletme çevre koşullarının maliyet yönetimi uygulamalarına etkilerini başlıca aşağıdaki gibi ana başlıklar halinde özetle açıklayabiliriz.³

Küresel rekabetteki artışa dayalı olarak, daha kaliteli fakat daha düşük fiyatlardan irili ufaklı tüm işletmelerin tüm pazarlarda birbirinin rakibi haline gelmesi sonucu daha fazla maliyet bilgisinin yanı sıra aynı zamanda daha sağlıklı maliyet bilgisine olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Maliyet bilgisi, maliyetleri azaltma, verimliliği artırma ve ürün karlılıklarını analiz ederek daha sağlıklı maliyet yönetimine olanak sağlayacaktır. Örneğin bu amaçla faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin geliştirildiğini görüyoruz.⁴

Hizmet sektöründeki büyümeye dayalı olarak, hizmet sektörü için yeni maliyet yönetimi tekniklerinin geliştirilmesi ya da mevcut yöntemlerin hizmet sektörüne adapte edilmesi konusunu gündeme getirmektedir. Bu sektörde de artan rekabet baskısı sonucu daha sağlıklı ve detaylı maliyet bilgilerine olan ihtiyaç artmaktadır.

³ Guan, Hansen, Mowen, 2009, s. 7 – 10.

⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Ali KARTAL ve diğerleri *Maliyet Muhasebesi*, T. C. Anadolu Üniv. AÖF Yay. No: 1524,808, (A. Ü Web ananet, 2004), s. 122 – 127).

Bilgi teknolojisindeki gelişmelere dayalı olarak konumuzla ilgili üç temel alanda gelişme kaydedilmiştir. Bunlar; bütünleşik bilgi teknolojilerinin kullanımı ile pazarlama, üretim ve muhasebe bilgilerinin bütünleşik olarak işletme yöntemine mamulün yaşam seyrine ait tüm bilgilere ve bu bilgilere ait raporların anında sunulması daha sağlıklı işletme kararlarının alınması ve işletme birim süreçlerinin etkinliğinin sürekli artırılma olanağı vermektedir. Bunun yanı sıra bilgi teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak düşük maliyetle edinilebilen kişisel bilgisayarların kullanımı işletmenin bilgi sistemleriyle ilişkilendirilerek yöneticilerin daha hızlı işletme verilerini analiz edip, özel raporlar hazırlamak ve buna bağlı olarak da özellikle yönetim muhasebecilerinin karmaşık ürün maliyetlemesi, özel yönetim kurallarını v.b. alanlara ilişkin istenilen özel raporların istenildiği an duyarlılık analizi niteliğinde hazırlama esnekliği ve kolaylığı sağlamaktadır. Dolayısıyla geçmiş dönemlere göre üzerinde çalışılması gereken daha fazla bilgi ve daha ayrıntılı özel rapor hazırlanması şeklindeki karşılaşılan görevlerin bu yeni gelişmelerle daha ucuz ve daha kısa sürede yapılabilmesi maliyet yönetimi alanında önemli maliyet azaltımı olanaklarını sağlamaktadır. Bu gelişmenin nihai özelliği ise elektronik ticaret olanağına dayalı olarak, alıcı ve satıcıların daha düşük maliyet ve daha yüksek kalite ve müşteri memnuniyeti ile bilgi paylaşımı hızlanmakta, maliyetler azalmakta ve özellikle değer zincirinin etkin yönetimine olanak sağlamaktadır.

Üretim çevrelerindeki gelişmelere dayalı olarak; kısıtlar teorisi; tam zamanında üretim ve stok yönetimi ve bilgisayarla entegreli üretim v.b. üretim yönetimi yaklaşımlarına bağlı olarak işletme yönetimleri üretim kalitesini arttırmakta stokları azaltmakta israfı ortadan kaldırmakta ve maliyetleri azaltmakta dolayısıyla etkin maliyet yönetimine ulaşmaktadır. Üretim çevrelerindeki bu tür gelişmeler daha önce de belirtildiği üzere işletme ve ürünlerin maliyet yapıları, ürün maliyetlemesi, stok yönetimi v. b. tüm yönetim muhasebesi tekniklerini son derece önemli olarak etkilemekte ve

maliyet yönetimi uygulamaları geleneksel maliyet yönetimi uygulamalarından tamamen farklı kullanılmaktadır.⁵

Esnek üretim sistemleri olarak da adlandırabileceğimiz bilgisayar entegreli üretim sistemlerine dayalı olarak, bir anlamda otomasyon adacıklarından oluşan üretim hücrelerinde, müşterilerden alınan taleplerin üretilmesi için tedarikçilerden hammadde ve malzemelerin temini ve hatta üretim sonucu müşterilerle ilişkilere kadar bağlantı kurulmasını sağlayan teknolojik gelişme içinde maliyet, zaman, pazarlama, kalite avantajları sağlanmaktadır.⁶

Etkinlik ölçümüyle ilgili gelişmelere dayalı olarak, işletmelerin başarılarının ölçümünde artık sadece finansal başarı ölçütlerinin yeterli olmadığını bunların yanı sıra finansal olmayan başarı faktörlerinin de başarı ölçüm raporlarında yer alması gerektiği anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle finansal başarı ölçütleri yanı sıra, ürün ya da hizmetlerin kalitesi, fiziksel dağıtım, satış sonrası hizmetler, üretim süreçleri ve müşteri tatmini v. b. koşulların da içine alındığı finansal olmayan başarı faktörlerine de çağdaş işletme çevresinde ihtiyaç olduğu ortaya çıkmıştır. Bu konuda Kaplan ve Norton'un dengeli ölçüm kartını geliştirdiğini görüyoruz. Bu çerçevede içinde başarı ölçütleri; finansal, müşteri, iç işletme süreci, öğrenme ve gelişme boyutları olmak üzere dört ana başlık altında toplanmaktadır.⁷ Dolayısıyla maliyet yönetiminin sadece finansal değil aynı zamanda finansal olmayan boyutlar açısından da ele alınmak zorunluğunu ortaya çıkarmaktadır.

⁵ Örneğin tam zamanında üretim ve stok yönetimi sisteminin maliyet muhasebesi ve maliyet yönetimini etkilemesi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. George FOSTER ve Charles T. HORGREN, "Cost Accounting and Cost Management in a JIT Environment", *Journal of Cost Management* (Winter, 1988) s. 4 – 14 .

⁶ Bu konudaki ayrıntılı bilgi için bkz. George Foster ve Charles T. HORGREN, "Flexible Manufacturing Systems: Cost Management and Cost Accounting Implications" *Journal of Cost Management*, (Fall, 1988) s. 18 – 19 .

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Colin DRURY, *Management and Cost Accounting*, 7th Edition, (C. Coffset, China, 2008), s. 576 – 583.

Müşteri odaklılık konusuyla ilgili gelişmelere dayalı olarak da maliyet yönetimi araçlarından biri olarak hedef maliyetleme karşımıza çıkmaktadır. Hatırlanacağı üzere geleneksel sistemde fiyata ulaşmak için maliyet artı kar denilirken, günümüz çağdaş çevre koşullarına bağlı olarak hedef pazar payına yönelik fiyat eksi istenen kar eşittir pazar payı hedef maliyetine ulaşılmakta ve eğer hedef maliyet öngörü üretim maliyetine uygun ise üretime başlanabilmektedir.

Bu durumda bir mamulün ya da hizmetin üretim kararını almadan önce pazarlama bölümünde belirlenen hedef satış fiyatından arzulan getiri çıkarıldıktan sonra tasarım, üretim, üretim sonrası hizmetler şeklindeki mamulün tüm yaşam boyu sürecinde ortaya çıkacak maliyetlerini kapsayan hedef maliyetler karşılaştırılacaktır. Tüm bu işlemler; Pazar bazlı fiyat, müşteri odaklı yaklaşım, hedef maliyeti öngörülen maliyete yaklaşımcı maliyet azaltımına tasarım aşamasından itibaren başlamayı, esnek üretim sistemlerinin kurulup işletilmesini, sadece üretim maliyetine değil yaşam boyu maliyetlerin tamamının göz önüne alınmasını ve değer analizine dayalı mamule ya da hizmete değer katmayan faaliyetlerin tamamının elimine edilmesini, toplam kalite yönetimi, üretim süresi sürecinde de sürekli gelişmeyi sağlayıcı kaizen maliyetlemesini v. b. tüm kritik başarı faktörlerine ya da çağdaş maliyet yönetimi tekniklerine ihtiyacın kaçınılmaz olduğunu ortaya koymaktadır.⁸

Ancak tüm bu işlemlerin tamamının sadece yönetim muhasebelerince yapılacağını iddia etmek de son derece yanlış olacaktır. Çağdaş işletme çevrelerinde maliyet yönetimi ile ilgili yaptığımız açıklamaların ışığında bu faaliyetlerin disiplinler arası bir ekip çalışmasını gerektirdiği ve özellikle sürekli gelişmenin sağlanabilmesi için işletmedeki tüm çalışanların aynı hedef doğrultusunda olabilmeleri için maliyet yönetimine davranışsal

⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Drury, 2008. s. 539 – 543.

yaklaşımın da göz ardı edilmemesi gerektiğidir.⁹ Çünkü her şeyden önce çağdaş işletme çevresinde maliyet yönetimi konusunu başarabilmek için kökten değişikliklerin yapılması ve tüm personelin bu felsefeyi kabul etmesi gerekmektedir. İşte personelin bu değişikliklere karşı dirençlerini kırmak ve onları bu felsefe içine alabilmek için burada Shields ve Young tarafından geliştirilen davranışsal modele de ihtiyaç duyulacağı açıktır.

4. SONUÇ

Günümüz Çağdaş İşletme Çevresi içinde geleneksel maliyet yönetimi ve maliyet muhasebesi uygulamalarının aynen kullanılması mümkün değildir. Global rekabet baskısı altında başarılı olabilmek için kritik başarı faktörleri olarak adlandırabileceğimiz tam zamanlı üretim ve stok yönetimi, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, değer zinciri yönetimi, toplam kalite yönetimi v. b. yöntemlerin maliyet yönetimi uygulamaları içinde bütünleşik yaklaşımlı olarak kullanılması zorunludur. Bu tür uygulamaların yapılması sırasında insan unsurunun motivasyonunun başka bir deyişle davranışsal boyutun önemi gözden kaçırılmamalıdır. Yeni uygulamaların bilgisayarların hem üretimde hem de bilgilerin işlenip tam zamanlı raporları hazırlamada etkin kullanımını, işletme süreçlerinin daima analizinin yapılmasını ve disiplinler arası çalışmayı zorunlu kılmasına bağlı olarak muhasebecilere özellikle yönetim muhasebelerine bir taraftan yeni fırsatlar açarken aynı zamanda da kendilerini bu konularda geliştirmeleri zorunluluğunu da getirmektedir.

⁹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Michael D. SHIELDS, S. Mark YOUNG, "A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems", *Journal of Cost Management*, (Winter, 1988) s. 17 – 27 .

Ayrıca bkz. Sudhir C. LODH, Michael S. R. GAFFIKIN, "Implementtation of an integrated accounting and cost management system using the SAP System: a field study," *European Accounting Rewiew*, 2003, 12: 2, s. 112 – 114.
Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.X III, S I, 2011)

YARARLANILAN KAYNAKLAR

BLOCHER, E. J. , CHEN, K. H. , COWINS, G. ve LIN, T. (2005). *Cost Management A Strategic Emphasis*, Third Edition, The McGrawHill Inc: New York.

DRURY, C. (2008). *Management and Cost Accounting*, 7 th Edition, C & C ofset: China.

FOSTER, G. ve HONGREN, C. T. (1988). Cost Accounting and Cost Management in a JIT Environment. *Journal of Cost Management*, Winter 1988, s. 4 – 14.

FOSTER, G. ve HONGREN, C. T. (1988). Flexible Manufacturing Systems: Cost Management and Cost Accounting Implications. *Journal of Cost Management*, Fall 1988, s. 16 – 24.

GUAN, L. , HANSEN, D. R. ve MOWEN, M. (2009). *Cost Management*, sixth Edition, South, Western, a part of Cengage Learning.

KARTAL, A. vd. (2004). *Maliyet Muhasebesi*, T.C. Anadolu Üniversitesi AÖF Yay. No:1524.808, A. Ü. Web ofset.

LODH, S. C. ve GAFFIKIN, M. J. R. (2003). Implementation of an integrated accounting and cost management system using the SAP System: a field Study. *European Accounting Review*, 12:1, s. 85 – 121.

SHIELDS, M. D. ve YOUNG, S. M. (1989). A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems. *Journal of Cost management*, Winter 1989, s. 17 – 27.