



REKLAM MALİYETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN ÖNEMİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

The Importance Of Advertising Costs In Accounting System And Its Accounting Examples

Öğr. Gör. Fırat KINALI

Selçuk üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Konya, Türkiye

ORCID ID: 0000-0002-4908-4351

Öğr. Gör. Dr. Servet SAY

Selçuk üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Konya, Türkiye

ORCID ID: 0000-0003-4216-6650



ÖZET

Günümüzde firmaların piyasada başarılı olup olmadıklarını anlayabilmenin en önemli göstergelerinden biri de ürettikleri ürün veya hizmetlerin hem pazarda hem de rakip firmaların durumu arasındaki uygulamalara bağlı olduğu bilinmektedir. Firmaların pazarlama noktasında karşılıklarına çıkan en önemli araç tutundurmadır. Reklamların bu alandaki en hızlı ve etkili tutundurma aracı olduğu bilinmektedir. Reklamların aynı zamanda firmaların elverişli pazarları bulmalarını ve yatırımlarını en doğru şekilde kullanmalarını sağlayan bir pazarlama aracı olduğu da unutulmamalıdır.

Bu nedenle son yıllarda firmalarda reklam maliyetleri ciddi derece de artmıştır. Reklam maliyetlerinin muhasebe de pazarlama satış dağıtım giderlerinin önemli bir kısmını oluşturduğu bilinmektedir. Ancak reklam maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi noktasında karşılaşılan bazı güçlükler olduğu da unutulmamalıdır.

Çalışmada reklam maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususunda karşılaşılabilecek durumlar göz önüne alınmıştır. İlk olarak fiili maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemine göre reklam harcamalarının dönem içerisinde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ile ilgili örnek olaylara yer verilmiştir. Sonrasında ise reklam maliyetlerinin sadece yapıldıkları dönemde değil, ilerleyen dönemlerde firmalara fayda sağlayacağı düşüncesiyle ve muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı gereğince aktifleştirilerek gidere dönüştürülmesiyle ilgili örnek olaylara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Reklam, Reklam Maliyetleri, Reklam Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

ABSTRACT

Today, it is known that one of the most important indicators of understanding whether companies are successful in the market is that the products or services they produce depend on the practices both in the market and between the situation of the competitors. The most important tool that companies encounter at the point of marketing is promotion. It is known that advertisements are the fastest and most effective promotional tool in this field. It should not be forgotten that advertisements are also a marketing tool that enables companies to find suitable markets and use their investments in the most correct way.

For this reason, advertising costs in companies have increased significantly in recent years. It is known that advertising costs constitute an important part of marketing, sales and distribution expenses in accounting. However, it should not be forgotten that there are some difficulties encountered in accounting for advertising costs.

In the study, the situations that can be encountered in the accounting of advertising costs are taken into account. First of all, case studies about how advertising expenditures should be accounted for in the period according to actual cost method and standard cost method are given. Afterwards, case studies about the conversion of advertising costs into expenses by capitalizing in accordance with the concept of periodicity, which is one of the basic concepts of accounting, are given, with the thought that they will benefit the companies not only in the period they are made, but also in the following periods.

Key Words: Advertisement, Advertising Costs, Accounting for Advertising Costs

1. GİRİŞ

Pazar koşullarında yaşanan değişimler ve firmalar arası rekabetin her geçen gün artması, benzer nitelikteki malları üreten firmaların başarısında reklam faaliyetlerinin önemini bir kez daha göstermiştir. Reklam, firmalara ve tüketicilere önemli faydalar sunan bir iletişim aracıdır. Tüketici açısından bakıldığında reklam faaliyetleri, piyasada kendi ihtiyaçlarına cevap veren benzer mal veya hizmetlerin arasından kendi yararına en uygun olanı belirlemesine ve tercih yapmasına imkân sağlamaktadır. Firmalar açısından bakıldığında reklam faaliyetleri, en uygun pazarları bulmak konusunda firmalara yardımcı olan ve firmaların sermayelerini daha etkili kullanabilmek adına onları yatırım yapmaya teşvik eden itici bir güçtür.

Günümüz rekabet ortamında ürün veya hizmet üreten, dağıtımını veya ticaretini yapan işletmeler, satışlarını artırmak, rekabet edebilmek, markalaşmak, yurtdışı pazarlara açılmak istediklerinde, reklam faaliyetleri düzenlemektedir. Reklam; genellikle bir bedel karşılığında, kimliği belirli sponsorlar tarafından, çeşitli iletişim araç ve yöntemleriyle gerçekleştirilen, ürün, hizmet ve fikirleri tutundurmaya yönelik, önceden planlanan ve kişisel olmayan iletişim şeklinde tanımlanmaktadır. Reklam, firmanın büyümesini sağlarken, ürünlerinin çeşitlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca rekabet gücünü arttırarak halk kitlelerini kendi ürün ve hizmetlerine yönlendirebilmektedirler.

İşletmelerin faaliyetlerini oluşturan mal ve hizmetler için yapmak istediği reklamların ortaya çıkardığı maliyetlerin, gerçekleştiği dönemde mi muhasebede kayıt altına alınması gerekir yoksa söz konusu mal ve hizmetlerin pazarda ne kadar süre kalacağından önceden bilinmemesinden dolayı gelecek dönemleri de kapsayacak şekilde mi muhasebe kayıtlarının yapılması sorunu ortaya çıkmaktadır.

Yapmış olduğumuz çalışmada bu sorun üzerinden hareket ederek her iki duruma yönelik örnek olaylara yer verilmiştir. Öncelikle dönem içinde muhasebeleştirilmesi ile ilgili fiili maliyet ve standart maliyete göre harekete edilmiştir. İkinci olarak da gelecek dönemlerde firmalara fayda sağlayacağı düşüncesiyle aktifleştirilerek gidere dönüştürülmesi üzerinden hareket edilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Thompson vd. (1991), yaptıkları çalışmada Muhasebe Standartları Yürütme Komitesi (AcSEC), reklam maliyetlerinin aktifleştirilmesine ilişkin muhasebe kurallarıyla ilgili yayınlamış olduğu standartları dikkate alarak hali hazırda reklam maliyetlerinin parça parça ve işletmenin durumuna göre işlem yapmak tüm işletmeleri kapsayacak şekilde muhasebe kayıtları yapılmasının gerekli olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu standart, aktifleştirilebilecek reklam maliyetlerinin sınırlandırılmasını önermektedir.

Louis vd. (1993), yaptıkları çalışmada, öncelikle muhasebe kayıtları yapılırken ihtiyaç duyulan kural oluşturma sürecini gözden geçirmekte, sonrasında Muhasebe mesleğinin bu tür kayıtları yaparken hangi mantıkta hareket ettiği incelemektedir. Sonrasında reklam maliyetlerinin geleneksel muhasebe de nasıl kaydedileceği ile ilgili bilgiler verilmekte ve son olarak, çalışmada önerilen kural değişiklikleri ele alınarak bu değişikliklerin yöneticinin reklam maliyetlerine maruz kalması durumunda oluşacak etkiyi belirlemektedir.

Ceran vd. (2013), yaptıkları çalışmada reklâm maliyetlerinin pazarlama maliyetleri yani pazarlama satış dağıtım maliyetleri içerisinde önemli bir kalem olduğunu ve işletmelerin en fazla bütçeyi bu kaleme ayırdıklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca reklâm maliyetlerinin işletmeye sağladığı yararlar sadece ilgili dönemde tükenmeyip, gelecek dönemlere yayıldığı için, söz konusu bu maliyetlerin finansal durum tablosunun varlıklar (aktifler) kısmında sınıflandırılarak, söz konusu yararları azaldıkça ifta yoluyla gidere dönüştürülmesinin muhasebe açısından daha uygun olduğunu böylelikle yapılacak muhasebe kayıtlarının daha doğru sonuç vereceğini belirtmişlerdir.

Karşlıoğlu vd. (2019), yaptıkları çalışmada İşletmelerin mal ve hizmetleri ile ilgili reklam kampanyası yapmak istediklerinde karşılaşacakları; reklam giderleri, reklam ajanslarının faaliyetleri boyunca karşılaşacağı giderler, bu süreçte muhasebe açısından kullanacakları maliyet hesapları ve bu giderlerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda genel bilgilere değinilmiştir. Ayrıca bir örnek olay incelemesi üzerinden reklam maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi süreci ele alınmış ve reklam harcamalarının muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği konusunda öneriler yer almaktadır.

Çakır vd. (2020), yaptıkları çalışmada reklam maliyetlerinin pazarlama satış dağıtım giderleri içerisinde önemli yer tuttuğunu belirtmişler ve bu tür maliyetlerin ortaya çıktığı dönemde bir gider kalemi olarak muhasebe kayıtlarının tutulmasını benimsenmişlerdir. Ayrıca reklam maliyetlerinin sadece ilgili dönemde değil gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik yarar sağlayacağı düşüncesiyle söz konusu maliyetleri aktifleştirilip ifta payı olarak bölünerek bir gider kalemine dönüştürülmesinin muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik kavramı gereğince daha uygun olacağı görüşünü ifade edilmiştir.

3. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

3.1. Reklam Tanımı ve Özellikleri

Reklam, “tüketicileri bir ürün veya hizmetin varlığı hakkında uyarmak ve o ürüne, markaya, hizmete veya kuruma olumlu bir tutum oluşturmak amacıyla göze ve duyguya hitap eden mesajların hazırlanması ve bu mesajların değişik iletişim kanallarında belirli bir ücret karşılığında yayınlanmasıdır” (Kocabaş, Elden ve Yurdakul, 1999: 59-60).

Reklam aynı zamanda işletmelere uygun pazarları bulmak için yardımcı olan, mevcut varlıklarını karlı alanlarda yatırıma yönlendiren bir tutundurma aracıdır (Mikayilov, 2015: 39). Reklamın yukarıdaki tanımdan yola çıkarak barındırdığı bazı temel özellikleri vardır. Bunlar (Elden, 2003: 20);

- ✓ Pazarlama iletişimi içerisinde yer almaktadır.
- ✓ Önceden belirlenmiş bir ücret karşılığında yapılmaktadır.
- ✓ Kitle iletişim aracıdır.
- ✓ Tüketiciyi bilgilendirmeye ve ikna etmeye yönelik bir faaliyettir.
- ✓ Reklam içerisinde ürünler, hizmetler ve ödüller gibi konular yer almaktadır.

Reklam denildiğinde dört temel işlev karşımıza çıkmaktadır. Bunlar (Babacan, 2012: 27-28):

- ✓ Bilgi verme işlevi: Reklam söz konusu Ürün veya hizmetin nasıl kullanılacağını gösterilmesi, fiyat ile ilgili bilgilendirmelerin yapılması ve servis tanıtımı gibi bilgileri sunmaktır.
- ✓ İkna etme işlevi: Piyasa çıkan bir ürünün veya hizmetin diğerler arasındaki farklılıklarının öne çıkarılması ile başlayan sonrasında tüketici duygularına hitap ederek marka sadakati oluşturmaya yönelik ortaya çıkan işlevdir.
- ✓ Hatırlatma İşlevi: Bu işlev bilinen ve kullanılan markalara ait olumlu imajın belirli zaman aralıkları ile tüketicilere hatırlatılmasını kapsamaktadır.
- ✓ Değer Katma İşlevi: Reklam, tüketicilerin gözünde markaların değerini artırma adına önemli bir araçtır. Reklamı yapılan ürünler reklamı yapılmayan ürünlere göre tüketicilerin nezdinde daha itibarlı ve değerli duruma gelmekte ve söz konusu ürünlere değer katmaktadır.

3.2. Reklam Maliyetleri

Reklam maliyetlerini genel anlamda tanımlarsak: “Reklam bütçesi içinde yer alan harcamaları kapsayan ayrıca reklamının yapım sürecinin planlanması ve kontrolünde ortaya çıkan personel giderleri dâhil olmak üzere tüm harcama kalemlerine” denir (Ceran ve Karaçor, 2013: 16). Reklam maliyetleri, muhasebe açısından düşünüldüğünde üretim maliyetleri içerisinde yer alan bir kalem olmaktan ziyade pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin önemli bir kalemidir. Bu nedenle işletmelerde reklam maliyetleri genellikle pazarlama satış ve dağıtım giderleri veya diğer işletme giderleri içerisinde gösterilmektedir.

Reklam bütçesi ise, reklam harcamaları için oluşturulan belirli bir zamanda ayrılan finansal kaynakların toplamıdır. Reklam bütçesi temelde iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde reklama ayrılacak olan kaynakların tutarları gösterilirken, ikinci bölümde işletmenin hangi reklam araçlarını tercih edeceği ve ayrılan finansal kaynakların nasıl dağıtılacağı gösterilmektedir (Avery, 2005: 204).

3.3. Reklam Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler açısından reklam maliyetleri genellikle söz konusu mal ve hizmetin yaşam süresinin önceden tahmin edilememesi ve gelecek dönemlerde de yeterli ölçümün yapılamayacak olmasından dolayı dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak burada unutulmaması gereken bir nokta söz konusudur. Reklam maliyetlerinin gelecek dönemlerde işletmelere fayda sağlayacağı bir gerçektir. Bu gerçeği göz ardı edip reklam maliyetlerinin aktifleştirilememesi ve direkt olarak dönem giderine kaydedilmesi muhasebe açısından uygun karşılanmamaktadır. Örnek vermek gerekirse, bir işletme katılacağı fuar için büyük bir reklam kampanyası yapmak istemektedir. Burada yapılacak olan bu reklam kampanyasının oluşturacağı giderlerin dönem gelirinden indirilmesi durumunda dönem sonunda ortaya çıkacak sonuçları ciddi derecede etkileyeceğinden, söz konusu kampanyaya ait reklam maliyetlerini aktifleştirerek, mal veya hizmetlerin piyasada kalacakları süreye göre gelecek dönemlere itfa yoluyla dağıtılması daha uygun olacaktır.

Reklam maliyetleri genellikle muhasebede kullanılan tekdüzen hesap planında “760 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Hesabı” altında takip edilmektedir. Ancak hem Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında hem de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında reklam maliyetleri ile ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır (Özkul, 2006: 60-61).

Örnek Uygulama 1

ABH firmasında 2021 dönemi içerisinde 500.000 YTL reklam gideri gerçekleştirilmiştir. Firmanın ilgili dönem içerisinde ve sonunda yapacağı muhasebe kayıtları;

✓ Dönem içerisinde reklam gideri gerçekleştirilince yapılacak muhasebe kaydı;

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	500.000	
İLGİLİ AKTİF / PASİF HESAPLAR		500.000

✓ Dönem sonunda yapılacak olan muhasebe kayıtları;

631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	500.000	
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		500.000
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	500.000	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		500.000
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	500.000	
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		500.000

Örnek Uygulama 2

ABH firmasında 2021 dönemi içerisinde gerçekleşen reklam gideri tutarının 400.000 YTL olduğunu varsayalım. Firmanın önceden saptamış olduğu reklam gideri ise 500.000 YTL'dir. Söz konusu işlemlere ait muhasebe kayıtları;

✓ Önceden saptanan giderlerin muhasebe kaydı;

631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	500.000	
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		500.000

✓ Dönem içerisinde reklam gideri gerçekleştirilince yapılacak muhasebe kaydı;

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	400.000	
İLGİLİ AKTİF/ PASİF HESAP		400.000

✓ Dönem sonunda yapılacak olan muhasebe kayıtları;

761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM YANSITMA HESABI	500.000	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		400.000
762 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİDER FARKLARI		100.000

✓ Yapılan işlemlerden sonra oluşan fark hesabının kapatılması için yapılacak olan muhasebe kaydı;

762 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER FARKLARI	100.000	
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		100.000
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	400.000	
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		400.000

Örnek Uygulama 3

ABH firması cep telefonları üretimi yapmaktadır. Piyasaya 2022 yılında yeni bir cep telefonu modeli olan SF30'u çıkarmayı düşünmektedir. Bu modelin 3 yıl süreyle piyasada var olacağını düşünmektedir. Söz konusu model için 120.000 TL + % 18 KDV tutarında reklam harcamasını 01.09.2021 tarihinde banka hesabından ödemiştir. Firma ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemini benimsemiştir. Bu bilgiler doğrultusunda yapılacak olan muhasebe kayıtları;

Reklam gideri : 120.000
KDV Tutarı : 120.000 x 0.18 = 21.600

SF30 modeli 3 yıl süreyle piyasada kalacağından hareketle reklam giderinin üç yıl için dağılımı:

2022 yılı için 40.000

2023 yılı için 40.000

2024 yılı için 40.000

✓ 01.09.2021 tarihinde yapılacak olan muhasebe kaydı

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	120.000	
267.01. Reklam Harcamaları		
191 İNDİRİLECEK KDV	21.600	
100 KASA HESABI		141.600
Reklam giderlerinin ödenmesi		

✓ 31.12.2022 tarihinde yapılacak olan muhasebe kaydı

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	40.000	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		40.000
2022 yılı reklam harcamasının giderleştirilmesi		

✓ 31.12.2023 tarihinde yapılacak olan muhasebe kaydı

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	40.000	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		40.000
2023 yılı reklam harcamasının giderleştirilmesi		

✓ 31.12.2024 tarihinde yapılacak olan muhasebe kaydı

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	40.000	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		40.000
2024 yılı reklam harcamasının giderleştirilmesi		

4. SONUÇ

Her işletme bazı temel amaçları gerçekleştirmek üzere faaliyetlerine devam ederler. Bunlardan en önemli olanları varlığı devam ettirebilmek ve kar elde etmektir. Bu amaçlara ulaşabilmenin en önemli yollarından bir tanesi de reklam bütçesi oluşturmak ve bu bütçeyi etkin bir şekilde yönetmektir. Böylelikle reklam işletmelere elverişli pazarları bulmalarına ve yatırımlarını doğru bir şekilde yapmalarına olanak sağlayacaktır. İşletmeler, reklam faaliyetleri sayesinde uygulanabilir pazarlama modellerini geliştirebilecek ve bu doğrultuda hareket ederek pazar paylarında istedikleri seviyeye çıkaracaklardır.

Muhasebe bir işletme de ortaya çıkan mali nitelikteki olayları kayıt altına alan bir bilim dalıdır. Bu nedenle her işletme faaliyetlerini gerçekleştirirken söz konusu işlemlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ile ilgili muhasebenin temel kavramlarını ve muhasebenin temel ilkelerine göre hareket etmelidir. Ayrıca işletmeler faaliyetlerinde devam ettikleri ülkedeki kanun ve yönetmelik gibi hususları da sürekli takip etmelidir.

Reklam maliyetleri, muhasebe de kullanılan tek düzen hesap planında 7'nolu hesap grubunda yer alan pazarlama, satış ve dağıtım giderleri içerisinde kayıt altına alınmaktadır. Reklam giderlerinin sadece gerçekleştiği dönemde kayıt altına alınması sadece o dönem edilen gelirden düşülmesi, işletmenin dönem sonunda hazırlayacağı finansal durum ve finansal performans tablolarında yanıltıcı bilgilere sebep olacaktır. Reklam faaliyetlerinin işletmeye sağlamış olduğu faydalar sadece gerçekleştiği dönemle sınırlı kalmamakla birlikte söz konusu mal ve hizmetlerin yaşam seyri boyunca devam etmektedir. Bu düşünceyle işletmeler reklam maliyetlerini finansal durum tablosunda Aktifler (Varlıklar) içerisinde kategorize etmeli ve yaşam seyri süresince sağladığı faydalar azaldıkça itfa yöntemi ile gidere dönüştürülmelidir.

KAYNAKÇA

Avery, J. (2005). Kampanya Planlaması (2. Baskı) (Çev: C. Oker). Reklamcılık Vakfı Yayınları, İstanbul.

Babacan, M. (2012). Nedir Bu Reklam?. Güncellenmiş 2.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.

Ceran, Y. ve Karaçor, S. (1993). "Pazarlama İletişimi Aracı Olarak Reklam: Reklam Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi", Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 6(1): 9-24.

- Çakır, M. ve Aslan, T. (2020). “Pazarlama İletişimi Bağlamında Reklam Bileşeni ve Reklam Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi, 9(2): 1227-1236.
- Elden, M. (2003). Reklam Yazarlığı, İletişim Yayınları, İstanbul.
- Kocabaş, F., Elden, M. ve Yurdakul, N. (1999). Reklam ve Halkla İlişkilerde Hedef Kitle. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Louis A. T. and James J. T. (1993). “The Proposed Changes in Accounting for Advertising Costs” Journal of Consumer Marketing, 10(4): 37-45.
- Mikayilov, G. (2015). “Türk Ticari Bankacılık Sektöründe Reklam Harcamalarıyla Bankacılık Performansı Arasındaki İlişki” (Doktora tezi). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Özkul, F. (2006). İşletmelerde reklam giderlerinin oluşumu ve maliyetlere yansıtılması (Doktora tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Thompson, J. H., Hoskins, M. A, and Flesher, D. L. (1991). “Accounting for Advertising Costs: The Options Are Narrowing”, The CPA Journal, 61(8) : 50.
- Karşlıoğlu, İ. ve Dereli, B. A. (2019). “Reklam Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi”, V. International Congress on Social and Education Sciences. 317-326