



ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMLERİNİN KULLANILMASININ FİNANSAL RAPORLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Yard. Doç.Dr. Muharrem SAMUR¹

ÖZET

İşletmelerin karar alırken, en önemli kaynaklarının başında mali tablolar gelmektedir. Mali Tablolar düzenlenirken seçilen stok değerlendirme yöntemine göre farklı sonuçlar çıkmaktadır.

Buyüzdten işletmelerin seçtikleri stok değerlendirme yöntemi alınan kararları önemli ölçüde etkilemektedir. Seçilen stok değerlendirme yönteminin gerçeği en uygun yansıtacak ve işletmenin çıkarlarına en uygun olacak şekilde seçilmesi son derece önemlidir.

Anahtar Kelimeler:Mali tablolar,stok değerlendirme yöntemi

JEL Kodu: M4,M41,M49

ABSTRACT

When the companies make a decision, the financial statements are the most important resources. While the financial statements are being edited, different results occur according to the chosen method of inventory valuation.

Therefore inventory valuation method chosen by businesses has a significant influence on the decision. It is extremely important that the inventory valuation method should be selected which best suits for interest of the company and reflect facts.

Keywords: Financial statements, inventory valuation method

JEL Code: M4,M41,M49

¹ Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu

1. İşletme ve Muhasebe Kavramı

İnsan ihtiyaçlarını karşılamak üzere bir girişimci (müteşebbis) tarafından üretim faktörlerinin (Emek, Sermaye, Doğa) bir araya getirilerek oluşturduğu kar amacı güden ve mal ve hizmet üreten iktisadi birimlere işletme denir.

İşletmelerin temel amacı; insan ihtiyaçlarını gidermek ve fayda yaratmaktır. Üretim ve hizmet işletmeleri ihtiyaç gideren faydalı mal ve hizmet üretmektir. Ticari işletmeler ise; ürünleri üretim yerinden alarak ya da üretim zamanlarında stoklayarak, üretim olmadığı dönemlerde tüketiciye ulaştırarak zaman ve mekân faydası sağlar.

Muhasebe ise; Bir işletmenin mali nitelikteki hareketlerini kaydeden, sınıflandıran, işletmenin mevcutlarını alacaklarını ve borçlarını saymak, ölçmek, ya da tartmak suretiyle müfredatlı olarak ortaya çıkaran ve bunları Vergi Usul Kanun un'da belirtilen değerlendirme ölçekleriyle de değerlendirerek sonuçları işletmenin sahipleri ile birlikte işletmenin diğer ilgililerine bir rapor şeklinde sunan bir teknik ya da bilimdir.

Muhasebenin iki temel işlevi vardır. Birincisi **Kaydetmek, sınıflandırmak ve özetlemek**. İkincisi ise; analiz ve yorumdur. Üç çeşidi vardır. Bunlardan işletme ve işletme dışı ilişkileri düzenleyip kaydeden ve bu bilgileri raporlayan **Finansal Muhasebe**, işletme içi bilgi akışını ve özellikle üretim maliyetlerinin hesaplanması ve gider kontrollerine ilişkin her türlü bilgiyi kaydeden ve raporlayan **Maliyet Muhasebesi**, hem finansal muhasebedeki bilgileri, hem de maliyet muhasebesi bilgilerini dikkate alarak işletmenin mevcut durumunun değerlemesi ve geleceğine ilişkin yönetim kararlarının alınmasını sağlayan **yönetim muhasebesidir**.

2. Maliyet, Harcama ve Gider Kavramları ile Maliyet Muhasebesinin Temel Amaçları

Maliyet; Belirli bir varlık elde edebilmek için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakârlıkların tümüdür.

Harcama ise; bir varlık elde etmek veya bir hizmeti sağlamak veya bir zararın giderilmesi amacıyla, borçlanma, para ödeme veya bir varlığın aktarılmasıdır. Diğer bir ifade ile sağlanmış bir hizmet veya satın alınmış bir varlık için ödenen veya ödenecek olan para tutarı veya varlık değeridir. Her harcama bir gider olduğu halde; her gider bir harcama değildir. Örnek vermek gerekirse, amortismanlar bir giderdir. Ancak bu gider oluşları bir

harcamayı gerektirmez. Giderler genel anlamda varlık azalışı olarak ifade edilse de maliyet oluşumu açısından bir değer birikimini de ifade etmektedir.

Maliyet Muhasebesinin Temel Amaçları

a) Üretilen mamullerin maliyetlerinin hesaplanarak satış fiyatlarının belirlenmesini sağlamak.

b) Üretilen mamul maliyetlerinin belirlenmesiyle stok maliyetlerinin dolayısıyla da değerlerin tespitini sağlamak.

c) Gider türleri, gider yerleri ve gider taşıyıcıları itibariyle etkin bir gider kontrolünün yapılmasını sağlamak.

3. Maliyet Sistemleri

Üretilen mamullerin hesap dönemleri ya da faaliyet dönemleri itibariyle maliyetlerinin izlenmesi, maliyetlerin hesaplanması ve kontrolüne yardımcı olan sistemlerdir. Maliyet sisteminin kurulmasının amaçları; maliyet sisteminin üreteceği bilgiler aracılığıyla alınacak kararlara yardımcı olmak, maliyet analizini ve maliyet kontrolünü sağlamak, birim mamul maliyetlerini en sağlıklı bir şekilde hesaplamak olarak sayılabilir. Bir maliyet sisteminin oluşturulabilmesi için öncelikle, maliyet hesaplarında seçilecek yöntem ve yaklaşımların belirlenmesi gerekir. Maliyet hesaplama sistemleri;

a) Kullanılan Üretim Tekniğine Göre

1. Safha (Evre) Maliyet Sistemi

Günümüzde işletmeler genel olarak safha maliyet sistemine uygun üretim yapmaktadırlar. Hammaddenin imalata sevkıyla başlayan ve diğer şekillendirme maliyetlerinin (direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri) de dikkate alınarak her üretim aşamasında eşdeğer ürün birim maliyetlerinin hesaplanarak gider kontrollerinin yapıldığı bir maliyet sistemidir.

2. Sipariş Maliyet Sistemi

Bu maliyet sistemini, genellikle safha maliyet sistemiyle mamul üretip pazarlama riski taşımak istemeyen işletmeler ile diğer işletmelerin ürettiği mamullerin ek parçalarını ya da tamamını sipariş usulüyle üreten işletmeler kullanmaktadır.

Sipariş maliyeti sistemini kullanan işletmeler doğal olarak siparişlerin maliyetlerini saptarken öngörülen maliyetleri (standart maliyet) dikkate alarak birim sipariş maliyetlerini hesaplamakta ve bu maliyet bilgisini esas alarak sipariş fiyatlarını oluşturmaktadırlar.

b) Kullanılacak Rakamlara Göre;

1) Fiili Maliyet Sistemi: Üretim sonucu gerçekleşen maliyetleri dikkate alan bir sistemdir.

2) Standart Maliyet ise; Üretim tamamlanmadan önce bir takım teknik yöntemlerden de yararlanılarak önceden maliyetleri öngören sistemdir.

c) Tüm Maliyet Unsurlarını Kapsayıp Kapsamadığına Göre

1) Tam Maliyet: Direkt İlk Madde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri gibi üretim maliyetlerini oluşturan bütün giderlerin dikkate alınarak mamul satış maliyetlerinin hesaplandığı bir sistemdir.

2) Değişken Maliyet Sistemi: Bu sistemde mamul maliyetlerin hesaplanırken sadece değişken giderlerin hesaba katıldığı maliyetleme sistemidir. Direkt ilkmadde, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderlerinin değişken olan kısımları dikkate alınarak mamul satış maliyetlerinin hesaplandığı; genel üretim giderleri içinde yer alan sabit giderlerin (kira, amortisman, sigorta) faaliyet gideri olarak değerlendirildiği sistemdir.

3. İşletmelerin Maliyet Sistemleri ve Üretim Giderlerinin Hesaplanmasına İlişkin Yöntemleri Kullanma Gereği

Günümüzde kıyasıya rekabetin olduğu bir ortamda işletmeler kârlılıklarını artırabilmek için; ürünün satış fiyatını artırmak yerine, üretim maliyetlerinin azaltma yoluna gitmekte ve üretim maliyetini oluşturan giderleri azaltacak maliyet sistemleri geliştirmektedirler.

İşletmelere rekabet ortamında pazarda üstünlük sağlayan mamul kalitesinin yanı sıra, mamulün üretim maliyetlerinin azaltılarak yaratılan fiyat avantajıdır. Bu da işletmelerin kendilerine yararlı maliyet sistemlerini kullanarak etkin gider kontrolleri yaratmasıyla gerçekleşmektedir.

Maliyet muhasebesinin temel amaçlarından biri olan gider kontrollerinin daha etkin yapılmasında öncelikle standart maliyet rakamlarının dikkate alınması daha yararlı olacaktır. Öngörülen (standart) maliyetler ile gerçekleşen maliyetler arasındaki sapmalar (direkt madde, Direkt işçilik, Genel üretim gideri) ne kadar az olursa gider kontrolleri de o kadar etkin olur.

Bu etkinlik, maliyetlerin dolayısıyla da satış fiyatlarının düşmesine, bunun sonucu olarak satışların artması dolayısıyla; işletme kârlılığının artmasına neden olacaktır.

4. Üretim Maliyetlerinin Hesaplanmasında Kullanılan Maliyet Yöntemlerinin Finansal Raporlar Üzerindeki Etkisi

Üretim maliyetini oluşturan giderlerden olan ve mamullerin maliyetleri içinde genel olarak en fazla yer alan direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin, birim fiyatlarının hesaplanmasında; esas alınan hammadde fiyatlama yöntemlerine göre de üretim maliyetleri farklı çıkmaktadır. Bu farklılık da gerek stok maliyetlerinin gerekse de satışların maliyetlerinin farklı çıkması dolayısıyla da; oluşturulan finansal raporların farklı bilgiler içermesine neden olmaktadır.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerini Etkileyen Fiyatlama Yöntemleri

a) İlk Giren ilk Çıkar Yöntemi (İĞİÇ): Bu yöntemin kullanılması halinde, ilk giren malların maliyeti düşük olduğundan ve ilk giren ilk çıktığı varsayıldığından satışların maliyeti düşük, buna karşın stokta yüksek fiyatlı birimlerin kalmasından dolayı da stok maliyetleri yüksek çıkmaktadır. Ayrıca bu yöntemde maliyetlerin düşük olması nedeniyle de kar yüksek, vergi yüksek çıkmaktadır. Diğer yöntemlere göre karın fazla çıkması işletmenin daha fazla kar dağıtımını yapması ve vergi ödemesi anlamına geleceğinden işletmenin **öz sermayesini** olumsuz yönde etkileyecektir.

b) Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (SGİÇ) : Bu yöntemde İlk giren ilk çıkar yönteminin aksine; dönem sonu stok maliyetleri düşük, satışların maliyetleri yüksek, dolayısıyla da kar düşük vergi düşük çıkmaktadır.

Bu Yöntemin Kullanılması TMS 2 (Türkiye Muhasebe Standartları 2) de yer almamaktadır.

c) Hareketli Ortalama Yöntemi: Hareketli Ortalama yönteminde fiyat her ilk madde malzeme alımında tekrar hesaplanır. Her ilk madde malzeme alışında alınan direkt ilk madde malzemenin miktarı mevcut ilk madde malzemenin miktarına, tutarı da mevcut ilk madde malzemenin tutarına eklenerek toplam tutar, toplam miktara bölünerek ortalama maliyet hesaplanır.

Bu yöntem gerçeğe çok yakın stok ve satış maliyetlerinin hesaplanmasına olanak veren bir yöntemdir.

d) Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Yöntemi:

Tartılı ortalama yönteminde üretime gönderilen ilk madde ve malzemenin değerlemesi, belirli bir dönemde satın alınan ilk madde ve malzemelerin toplam tutarlarının toplam miktara bölünmesi ile bulunan ortalama birim maliyet tutarına göre yapılır. Genellikle hammadde gideri dışında işçilik gibi üretim maliyet unsurlarının aylık hesaplayan işletmelerce kullanılır.

Şimdi bir örnek yardımıyla kullanılan yöntemlerin bilanço ve gelir tablosu üzerindeki etkilerini inceleyelim.

İşletmenin X ilk madde Malzeme alım ve üretime sevk işlemleri aşağıdadır.

İŞLEM	MİKTAR	BİRİM MALİYET	TOPLAM MALİYET
1 Ocak (Devir)	80 Adet	10	800
10 Ocak Alış	40 Adet	12	480
15 Ocak Üretime sevk	30 Adet	---	---
20 Ocak Alış	60 Adet	14	840
30 Ocak Üretime Sevk	80 Adet	---	---

İlk Giren ilk Çıkar, Hareketli Ortalama ve Ağırlıklı Ortalama Yöntemlerine Göre X malının stok kartlarını oluşturalım.

1. İlk Giren ilk Çıkar Yöntemi

İşlem	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Devir	80	10	800	---	---	---	80	10	800
Alış	40	12	480	---	---	---	40	12	480
Ü.sevk	---	---	---	30	10	300	50	10	500
							40	12	480
Alış	60	14	840	---	---	---	60	14	840
Ü.Sevk	---	---	---	50	10	500	10	12	120
				30	12	360	60	14	840
TOPLAM	180		2120	110		1160	70		960

2. Hareketli Ortalama Yöntemi

İşlem	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Devir	80	10	800	---	---	---	80	10	800
Alış	40	12	480	---	---	---	120	10,67	1.280
Ü.sevk	---	---	---	30	10,67	320	90	10,67	960
Alış	60	14	840	---	---	---	150	11,78	1.767
Ü.Sevk	---	---	---	80	11,78	942	70	11,78	825
TOPLAM	180		2120	110		1.262	70		858

Birinci sevk aşamasında bu tarihe kadar giren miktar $80 + 40 = 120$ rakamı, $800 + 480 = 1.280$ stok giriş tutarı tespit olunarak, $1280 / 120 = 10,67$ birim maliyet, sevk miktarıyla da ($30 \times 10,67 = 320$) çarpılıp üretime sevk maliyeti, elde kalan stok miktarıyla da çarpılarak ($90 \times 10,67 = 960$) stok maliyeti tespit edilmiştir. İkinci üretime sevkte ise $80 + 40 + 60 = 180$ stok miktarı, $800 + 480 + 840 = 2.120$ giriş stok tutarı, $2.120 / 180 = 11,78$ birim maliyet sevk miktarı tespit edilmiştir. Elde kalan stok miktarıyla da çarpılarak $11,78 \times 80 = 942$ üretime sevk maliyeti $2.120 - 1.262 = 858$ stok maliyeti hesaplanmıştır.

3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

İşlem	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Devir	80	10	800	---	---	---	80	10	800
Alış	40	12	480	---	---	---	120	11,78	1.414
Ü.sevk	---	---	---	30	11,78	353	90	11,78	1.060
Alış	60	14	840	---	---	---	150	11,78	1.767
Ü.Sevk	---	---	---	80	11,78	942	70	11,78	825
TOPLAM	180		2120	110		1.262	70		825

Yukarıdaki stok kartları incelendiğinde; İlk Giren İlk Çıkar Yönteminde satış maliyeti düşük, stok maliyeti ise yüksek görülmektedir. Hareketli ve ağırlıklı ortalama yöntemlerinde ise ortalama

fiyatlar dikkate alınarak hesaplandığında İlk giren ilk çıkar yöntemine göre üretime sevk maliyetleri biraz daha yüksek, doğal olarak da stok maliyetleri düşük görülmektedir.

Hareketli ortalama yöntemi, yakın zaman üretim birim maliyetlerinin hesaplanmasına olanak sağladığından diğer yöntemlere göre daha olumlu görülmektedir.

Şimdi ilk madde malzeme gider kayıtlarını kullanılan stok yöntemlerine göre ayrı ayrı muhasebe kayıtlarını inceleyelim.

a) İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi kullanan üretim işletmesinin hammadde gider kaydı;

710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ HESABI	1.160	
150 İLK MADDE ve MALZEME STOK HESABI		1.160

b) Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemini kullanan üretim işletmesinin hammadde gider kaydı;

710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ HESABI	1.262	
150 İLK MADDE ve MALZEME STOK HESABI		1.262

c) Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi kullanan üretim işletmesinin hammadde gider kaydı;

710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ HESABI	1.295	
150 İLK MADDE ve MALZEME STOK HESABI		1.295

a. Direkt İlk Madde Malzeme Gideri İlk Giren ilk Çıkar Yöntemine Göre Hesaplanan bir üretim işletmesinin Satışların Maliyeti ve Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir. (Direkt işçilik, Genel Üretim, Satış, Faaliyet Gideri rakamları örnek olarak verilmiştir.)

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

Dönem Başı DİMM Gideri Tutarı	800
(+) Dönem içi DİMM alışları.....	1.320
Kullanılabilir DİMM Tutarı.....	2.120
(-)Dönem Sonu DİMM Tutarı.....	960
Kullanılan DİMM Gideri.....	1.160
(+) Direkt İşçilik Gideri.....	750
(+) Genel Üretim Gideri.....	670
Üretim Maliyeti.....	2.580
Dönem Başı Mamul Stoku	000
(-)Dönem Sonu Mamul Maliyeti.....	1.000
Satılan Mamul Maliyeti.....	1.580

31.1.20... TARİHLİ GELİR TABLOSU

SATIŞLAR	2.500
SATIŞLARIN MALİYETİ.....	1.580
BRÜT KAR	920
FAALİYET GİDERLERİ.....	520
FAALİYET KAR YADA ZARARI.....	400

b.Direkt İlk Madde Malzeme Gideri, hareketli ortalama yöntemine göre hesaplanan bir üretim işletmesinin satışların maliyeti ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

(Direkt işçilik, Genel Üretim, Satış, Faaliyet gideri rakamları örnek olarak verilmiştir.)

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

Dönem Başı DİMM Gideri Tutarı	800
(+) Dönem içi DİMM alışları.....	1.320
Kullanılabilir DİMM Tutarı.....	2.120
(-)Dönem Sonu DİMM Tutarı.....	858
Kullanılan DİMM Gideri.....	1.262
(+) Direkt İşçilik Gideri.....	750
(+) Genel Üretim Gideri.....	670
Üretim Maliyeti.....	2.682
Dönem Başı Mamul Stoku	000
(-)Dönem Sonu Mamul Maliyeti.....	1.000
Satılan Mamul Maliyeti.....	1.682

31.1.20... TARİHLİ GELİR TABLOSU

SATIŞLAR	2.500
SATIŞLARIN MALİYETİ.....	1.682
BRÜT KAR	818
FAALİYET GİDERLERİ.....	520
FAALİYET KAR YADA ZARARI.....	298

c. Direkt İlk Madde Malzeme Gideri Ağırlıklı Ortalama Yöntemine göre hesaplanan bir üretim işletmesinin Satışların Maliyeti ve Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir.

(Direkt işçilik, Genel Üretim, Satış, Faaliyet gideri rakamları örnek olarak verilmiştir.)

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

Dönem Başı DİMM Gideri Tutarı	800
(+) Dönem içi DİMM alışları.....	1.320
Kullanılabilir DİMM Tutarı.....	2.120
(-)Dönem Sonu DİMM Tutarı.....	825
Kullanılan DİMM Gideri.....	1.295
(+) Direkt İşçilik Gideri.....	750
(+) Genel Üretim Gideri.....	670
Üretim Maliyeti.....	2.715
Dönem Başı Mamul Stoku	000
(-)Dönem Sonu Mamul Maliyeti.....	1.000
Satılan Mamul Maliyeti.....	1.715

31.1.20... TARİHLİ GELİR TABLOSU

SATIŞLAR	2.500
SATIŞLARIN MALİYETİ.....	1.715
BRÜT KAR	785
FAALİYET GİDERLERİ.....	520
FAALİYET KAR YADA ZARARI.....	265

5. Sonuç

Yukarıdaki verilere baktığımızda direkt ilk madde malzemenin hesaplanmasın da kullanılan yöntemlere göre üretim maliyetleri ve stok maliyetlerinin farklı olduğu görülmektedir.

Stok değerlendirme yöntemlerini farklı uygulayan işletmelerin bilançolarındaki stok maliyet rakamları da farklı gözükmemektedir. Satış maliyetlerinin farklı çıkması da gelir tablosunda maliyet ve kar rakamlarını farklılaştırdığından, işletmeyle ilgili tarafların (muhasabe bilgisine ihtiyaç duyanlar) finansal raporları analiz ederken farklı yorum yapmalarına neden olacaktır. Bu durum muhasebe standartları, muhasebenin temel ilke ve kavramlarına da uymamaktadır.

Diğer taraftan ilk madde malzeme maliyetlerinin hesaplanmasında bazı yöntemlerin uygulanması diğer yöntemlere göre, üretim maliyetlerinin düşük çıkmasına neden olmaktadır. Üretim maliyetlerinin düşük çıkması finansal tablolarda işletme karının fazla görünmesine, dolayısıyla diğer yöntemleri kullanan işletmelere göre daha fazla vergi ödemesi ve kar dağıtımı (temettü) yapılmasıyla işletmenin öz sermayesini olumsuz yönde etkilemektedir.

Farklı yöntemlerin kullanılması sonucu işletme varlık yâda karlılığının olduğundan yüksek görünmesi kredi verenler yâda işletmeye yatırım yapacaklar açısından işletme için olumlu algılanma yaratırken; varlıkların yâda karın düşük gözükmesi de bilgi kullanıcıları ve yatırımcılar açısından olumsuz algılanma yaratacaktır.

Satış maliyetlerini kısmi maliyet esasına göre hesaplayan işletmelerim Gelir tablosunda; tam maliyet esasına göre maliyet hesaplayan işletmelerin gelir tablosuna göre, satışların maliyeti düşük, brüt kar ise yüksek görülmektedir.

Finansal raporların işletmelerin gerçek durumlarını yansıtması için; muhasebenin temel ilke ve standartlara uygun düzenlemenin yanı sıra, kullanacakları yöntemleri tutarlılık kavramını da dikkate alarak kendi işletme yapılarına uygun seçip kullanmaları gereklidir...

5. KAYNAKLAR

1. ALTUĞ ,O: Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitapevi yayın No: 65 İstanbul 1997
2. ATAMAN, Ü,: Muhasebede Dönem İçi İşlemleri Türkmen Kitapevi yayın no 65 İstanbul 1997
3. SAMUR, M,: Türkiye’de Enflasyonun Mali Tablolara Yansıyan Etkisinin İncelenmesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1998
4. SAMUR, M,: Ticari Mal Stokları Üzerindeki Enflasyonun Etkisinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe İşlemleri, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Yıl 2000, sayı 53, sahife 152, İstanbul, 2000

Kodu : 2012 – 04

Hakemler :

Yard.Doç.Dr. Hayrettin Gülbin

Yard.Doç.DR. Volkan Akyön