

**MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE
ARAMA, GELİŞTİRME VE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN
VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Erbil KÖKER

214MAC9247

İŞIK ÜNİVERSİTESİ

İstanbul, 2019

**MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE ARAMA (ARAŞTIRMA),
GELİŞTİRME VE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN VERGİ USUL
KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI AÇILARINDAN İNCELENMESİ**

Erbil KÖKER

Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı
Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Programı, 2019

Bu Tez, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne
Yüksek Lisans (MA) derecesi ile sunulmuştur.

Tez Danışmanı: Prof. Dr. S. Saygın Eyüpgiller

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

İstanbul, 2019

IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

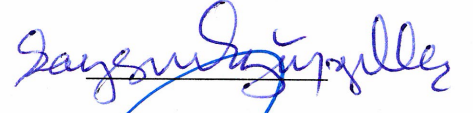
MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE
ARAMA, GELİŞTİRME VE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN
VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

ERBİL KÖKER

ONAYLAYANLAR:

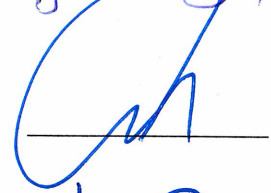
Prof. Dr. S. Saygın Eyüpgiller
(Tez Danışmanı)

Işık Üniversitesi



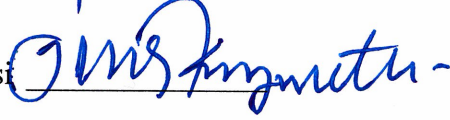
Prof. Dr. Dilek Teker
(Jüri Üyesi)

Işık Üniversitesi



Doç. Dr. İlker Kıymetli Şen
(Jüri Üyesi)

İstanbul Ticaret Üniversitesi



ONAY TARİHİ: 16 / 09 / 2019

COMPARATIVE STUDY OF REPORTING EXPLORATION, DEVELOPMENT AND PRODUCTION ACTIVITIES IN THE MINING SECTOR IN TERMS OF TAX PROCEDURES LAW AND TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Abstract

Natural underground sources have taken their place as a promoter force in all stages of development from prehistoric times to today. In particular, mines have become a symbol of power by means of all civilizations and states throughout history, with the aim of gaining superiority over other states.

In addition to this, the needs of both the living quarters and the era were taken into consideration and processed in this direction in daily life.

When looked at the mining-intensive countries on the world map diversity of minerals, Turkey has bonanza, at meanwhile, it has become a pioneer among the few countries in the world in terms of reserves and some elements. Notwithstanding, the mining sector investments, which were made as a state policy in the first years of the Republic, have declined to almost zero level in the 1950s. This situation led to the insufficient disclosure of the existing underground resources in our country. Decreasing investments in the public sector and the lack of necessary incentives for the private sector have caused the mining sector to be economically hampered.

In recent years, mining has become a sector which international and domestic investors have made remarkable initiatives besides some incentives in our country, as well as the progress of the mining sector on the path it targets, it is quite obvious that significant investments are required for mining activity. It has been important for the future of the sector to the registry and report these investments in a systematic manner in terms of cost perspective according to national and international tax legislation.

In this study, it has been tried to include research, development and production activities that point to different stages in mining sector in terms of Tax Procedure Law and Turkish Tax Legislation and International Financial Reporting and Standards. Legislation and economic data for the sector are presented, as well as examples of how the tax procedure law and international financial reporting standards are subject to review. The differences between the two methodologies were put forward and the purpose was to interpret the differences and to fill in the practical scientific gaps in the costing and financial reporting of the mining sector activities.

During the study period, it was noteworthy that the academic and sectoral studies on the study subject were rare. In the study, a mining site related to mining and mining operations; General information on sectoral and tax legislation regarding research - development and production activities is given. In addition, different aspects of the mining sector, such as property structure, depreciation and research-development expenses, have been tried to be analyzed and examples of practices related to Turkish Tax Legislation and International Financial Reporting Standards are included.

Keywords: Mining Sector, Mining Management, Tax Law, IFRS 6 Mining Resources Investigation and Evaluation Standard

MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE ARAMA, GELİŞTİRME VE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Özet

Tarih öncesi çağlardaki taş devirleri sonrasında bugüne değin tüm gelişim aşamalarında itici güç olarak yerini almış olan doğal yeraltı kaynakları, yani ezici çoğunlukla madenler; tarih boyunca tüm uygarlıklar ve devletlerce, bir yandan diğer devletler nezdinde üstünlük sağlamak, öte yandan da çağın ve coğrafyanın gerekliliklerine göre araç-gereç yaparak gelişim sağlamak amacıyla yer altından çıkartılmış ve işlenerek gündelik hayattaki yerini almıştır.

Dünya üzerindeki maden yoğun ülkelerin maden çeşitliliği haritalarına bakıldığında, bu bakımından çok zengin olan Türkiye, rezerv bakımından da kimi elementler bakımından dünyada sayılı ülkeler arasında olma özelliği taşır. Buna rağmen, özellikle Cumhuriyet'in ilk yıllarında bir devlet politikası olarak yapılan madencilik sektörü yatırımları, 1950'li yıllara doğru azalarak neredeyse sıfır düzeyine gerilemiştir. Bu durum, ülkemizde varolan yer altı kaynaklarının yeterince açığa çıkarılmamasına yol açmış, kamu sektöründeki yatırımların azalması ve özel sektöre de gerekli teşviklerin sunulmaması nedeniyle de, sektörün, ekonomik alanda etkisiz bir role bürünmesine neden olmuştur.

Son yıllarda ülkemizdeki kimi teşvik unsurlarının yanında, uluslararası ve yerli yatırımcıların da kayda değer girişimlerde bulunduğu madencilik sektörü, hakettiği konuma ulaşma yolunda ilerlemekte olup ciddi başlangıç yatırımları gerektirdiğiyse, sektör verileri göz önünde bulundurulduğunda, aşikârdır. Bu yatırımların, ilgili ulusal

ve uluslararası vergi mevzuatlarınca sistematik olarak maliyet perspektifi bakımından kayıt altına alınması ve raporlanması ise, sektörün geleceği bakımından önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, madencilik sektöründeki farklı aşamalara işaret eden araştırma, geliştirme ve üretim faaliyetlerinin Vergi Usul Kanunu özelinde Türk Vergi Mevzuatı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) açılarından incelenmesine yer vermeye çalışılmıştır. Mevzuatı ve sektörel-ekonomik bilgi ve verilerin sonrasındaysa uygulama örnekleri ile söz konusu faaliyetlerin incelenmesinin "Vergi Usul Kanunu"nda ve "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları"nda nasıl bir incelemeye tabii tutulduğu, iki metodoloji arasındaki değişik kayıtlama ve yöntemleri göz önünde bulundurularak aradaki farkların yorumlanması ve madencilik sektörü faaliyetlerinin maliyetlendirilmesinde ve finansal raporlanmasında uygulamaya dönük bilimsel boşlukların doldurulması amaçlanmaktadır.

Çalışma süreci boyunca, çalışma konusuna ilişkin detaylı akademik ve sektörel çalışmaya ender oranda rastlanması ise dikkat çekmiştir.

Çalışmada, madencilik ve maden işletmeciliğine ilişkin bir maden sahasının ilgili araştırma, geliştirme ve üretim faaliyetlerine ilişkin mevzuat genel hatlarıyla incelenmiş, Türk Vergi Mevzuatı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları düzenlemelerine ait uygulama örneklerine yer vermeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Madencilik Sektörü, Maden İşletmeciliği, Vergi Hukuku, TFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı

Teşekkür

Bu çalışmanın sizlere sunulabilmesine ısrarla ve inançla her daim destek vererek beni anbean motive eden en büyük destekçim, eşim Sema Koçak Köker'e; beraber vakit geçirmek bir yanda dururken, tez ile vakit geçirebilmeme zor da olsa izin veren biricik oğlumuz Miraz Özgür Köker'e öncelikle çok teşekkür ederim. İyi ki varlar.

Tezin bütünsel bir yapı ile sizlere ulaşmasında her an ve her aşamada desteğini hissettiğim tez danışmanım saygı değer Hocam Prof. Dr. S. Saygın Eyüpgiller'e, sevgili Hocam Doç. Dr. H. Emre Akbaş'a ve değerli Hocalarım Prof. Dr. Suat Teker'e, Prof. Dr. Dilek Teker'e, Doç. Dr. İlker Kıymetli Şen'e, YMM- Dr. Öğretim Görevlisi Ali Kürşat Erbaş'a, Dr. Gökhan Sungun'a, Dr. Öğretim Üyesi Ali Altuğ Biçer'e, Dr. Özgür Teraman'a, Dr. Öğretim Üyesi S. Begüm Samur Teraman'a, Dr. Öğretim Üyesi Selda Görkey-Aydinoğlu'na, SMMM Saadettin Keskin'e; sektör özelindeki değerli çalışmalarından yararlanma imkanı bulabildiğim YMM Rahmi Uygun'a, yıl sonu yoğun iş temposunda olmasına karşın önemli katkılarıyla çalışmanın uygulama kısmının ön hazırlık aşamasında desteklerini sunan YMM-Kıdemli Denetçi Ömer Tokdemir'e, SMMM Çağdaş Karabacak'a;

Geçmiş yıllarda görev almış olduğum Şirketin Maden Mali ve İdari İşler Müdürü görevini yürüten, Madencilik Mevzuatı ve Madencilik Muhasebesinin Mevzuatı ile Uygulanması alanlarındaki engin bilgi, uygulama ve teorik/pratik deneyimlerinden yararlanabilme fırsatı bulabildiğim Mahmut Özgül'e, Muhasebe Müdürü Mustafa Özcan'a, YMM Ercan Ürün'e, Genel Müdür Ümit Aras'a, Aramalar Koordinatörü Cemil Alp'e, Teknik Koordinatör Erdal Güldoğan'a, İşletme Müdürü Ali Rıza Yılmaz'a, İşletme Müdür Yardımcısı Süleyman Akın'a ve İşletmelerde çalışan tüm maden emekçilerine, bu çalışmanın oluşmasında sundukları her bir katkı için ayrı ayrı teşekkür ederim.

Erbil Köker

İçindekiler

Abstract.....	i
Özet.....	iii
Teşekkür.....	v
İçindekiler	vi
Tablolar ve Grafikler Listesi.....	ix
Kısaltmalar Listesi	x
Giriş	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1. Maden ve Madencilik Sektörü Hakkında Genel Bilgiler.....	3
1.1 Maden, Madencilik ve Maden İşletmeciliği.....	3
1.1.1 Maden Kavramı	3
1.1.2 Madenlerin Sınıflandırılması	4
1.1.3 Dünya’da Madencilik.....	5
1.1.4 Türkiye’de Madencilik.....	7
1.1.5 Madencilğin Türkiye Ekonomisindeki Yeri	9
1.1.6 Maden İşletmeciliği ve Finansmanı	14
1.1.7 Madencilik Sektörünü Başka Sektörlerden Ayıran Özellikler.....	16
1.1.8 Madencilik Sektöründe Mülkiyet.....	24
1.1.9 Madencilik Sektöründe Kârlılık ve Verimlik Analizleri.....	25
1.2 Türkiye’de Madencilik Mevzuatı.....	28
1.2.1 Osmanlı Devleti’nden Günümüze Maden Mevzuatının Gelişimi ve Maden Kanunu (3213 Sayılı).....	28
1.2.1.1 Osmanlı Devleti’nden Günümüze Maden Mevzuatının Gelişimi	28
1.2.1.2 Maden Kanunu (3213 Sayılı)	35
1.2.2 Madencilik Sektörü Özelinde Türk Vergi Kanunlarının İncelenmesi	38
1.2.2.1 Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı)	38
1.2.2.2 Gelir Vergisi Kanunu (193 Sayılı) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 Sayılı)	45
1.2.2.3 Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 Sayılı)	47

1.2.2.4 Damga Vergisi Kanunu (488 Sayılı).....	49
1.3 Dünyada Madencilik Sektörüne Uygulanan Vergi ve Teşvik Uygulamaları.....	49
1.3.1 Dünyanın Çeşitli Ülkelerinde Uygulanan Madencilik Sektörü Vergileri	51
1.3.2 Dünyanın Çeşitli Ülkelerinde Uygulanan Madencilik Sektörü Teşvikleri	57
1.4 Dünyada Madencilik Sektörünün Yeri ve Sektörün Dünya Ekonomisine Etkileri.....	67
1.5 Madencilik Sektörünün Türkiye Gayrı Safi Milli Hasılası İçindeki Yeri	69
İKİNCİ BÖLÜM.....	71
2. Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin VUK (Vergi Usul Kanunu) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Açıklarından İncelenmesi	71
2.1 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin VUK (Vergi Usul Kanunu) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Açıklarından İncelenmesi	71
2.1.1 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin VUK (Vergi Usul Kanunu) Açısından İncelenmesi İle İlgili Genel Bilgiler	71
2.1.2 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin VUK Açısından Muhasebe İşlemleri Bakımından İncelenmesi	72
2.1.3 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin VUK Açısından Muhasebe İşlemleri Örnekleri.....	75
2.1.3.1 Bünyesinde Ar-Ge Departmanı Bulunmayan İşletmelerde Muhasebe Kayıtları	75
2.1.3.2 Bünyesinde Ar-Ge Departmanı Olan İşletmelerde Muhasebe Kayıtları.....	78
2.1.3.3 Satın Alma Yoluyla Edinim.....	81
2.1.3.4 Arama Yoluyla Edinim	81
2.2.1 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Açısından İncelenmesi İle İlgili Genel Bilgiler	83
2.2.1.1 TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi.....	84
2.2.1.2 TMS 16 Maddi Duran Varlıklar.....	91
2.2.1.3 TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	99
2.2.1.4 TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	100
2.2.1.5 TMS 2 Stoklar	102
2.2.1.6 TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri.....	103
2.2.2 Madencilik Sektöründe Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları.....	107
2.2.3 Madencilik Sektöründe Sabit Kıymet Değerlemesi ve Amortisman	110
2.2.4 Madencilik Sektöründe Stok Değerlemesi.....	113
2.2.5 Madencilik Sektöründe Faaliyet Aşamaları.....	114

2.2.6 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Açısından Muhasebe İşlemleri Bakımından İncelenmesi.....	118
2.2.7 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Açısından Muhasebe İşlemleri Örnekleri.....	119
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	124
3. Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmenin Muhasebe Kayıtlarının VUK-UFRS Açıklarından Uygulama Örneği.....	124
3.1 Uygulama Örneği Çalışmasının Amacı.....	126
3.2 Uygulama Örneği Çalışmasında Kullanılan Yöntemler.....	126
3.3 Muhasebesel İşlemlerin VUK'a Göre Yapılması ve Bunun Sonucunda Oluşacak Bilanço ve Gelir Tablosunun İncelenmesi.....	128
3.4 Muhasebesel İşlemlerin TFRS'ye Göre Yapılması ve Bunun Sonucunda Oluşacak Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosunun İncelenmesi.....	131
3.5 Uygulama Örneği ve VUK ile TFRS Sonuçlarının Karşılaştırılması.....	138
Sonuç.....	151
Kaynakça.....	157

Tablolar ve Grafikler Listesi

Tablo-1: Dünya Madenciliğinde Türkiye'nin Payı.....	12
Tablo-2: Türkiye İhracatında Madenciliğin Payı.....	13
Tablo-3: ABD'de Kişi Başına Yıllık Mineral Tüketimi.....	51
Tablo-4: Madenciliğin GSYH İçindeki Payı.....	69
Tablo-5: Ertelenen Vergi Borçları/Ertelenen Vergi Varlıkları Tablosu.....	109
Tablo-6: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2016 Bilançosu.....	128-129
Tablo-7: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 Gelir Tablosu...	130-131
Tablo-8: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2016 TFRS Düzeltmeleri Sonrası VUK Bilançosu.....	138-140
Tablo-9: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 TFRS Düzeltmeleri Sonrası VUK Gelir Tablosu.....	141-142
Tablo-10: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2016 Finansal Durum Tablosu.....	142-143
Tablo-11: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 Finansal Kar/Zarar Tablosu.....	144
Tablo-12: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 VUK/TFRS Likidite Oranları Karşılaştırma Tablosu.....	145
Tablo-13: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 VUK/TFRS Finansal Yapı Oranları Karşılaştırma Tablosu.....	147
Tablo-14: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 VUK/TFRS Faaliyet Oranları Karşılaştırma Tablosu.....	148
Tablo-15: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 VUK/TFRS Kârlılık Oranları Karşılaştırma Tablosu.....	149
Grafik-1: Madenciliğin GSYH İçindeki Payı.....	69

Kısaltmalar Listesi

DV	: Damga Vergisi Kanunu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
LME	: London Metal Exchange (Londra Metal Borsası)
MAPEG	: Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMS/UMS	: Türkiye Muhasebe Standartları / Uluslararası Muhasebe Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFRS/UFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

Giriş

Tarihsel olarak, maden kullanımının ülkelerin sosyal-siyasal ve ekonomik gelişmişlik düzeyiyle paralel olduğu gerçeği göz önüne alındığında, ülkelerin yer altı kaynakları günbegün önemini artırmaktadır. Bu yer altı kaynaklarının tesbiti, uygun yol, yöntem ve ekonomikle işletilmesi ve gün yüzüne çıkarılması, işlenmesi, nihaî ürünün elde edilerek veya edilmeyerek tümleşik yapılar halinde yüksek katma değerli mamul/yarı mamul olarak ulusal ve uluslararası piyasada yerini alması ve ülkelere gelir sağlaması, özel yasa ve kapsamlı mevzuatlarla Dünya'daki tüm ülkeler tarafından özellikle düzenlenmiştir.

Dünya'da, maden yoğun ekonomilere sahip ülkelerin tamamında (ABD, Kanada, Güney Afrika, Avustralya, ... vb.), madencilik sektörü faaliyetleri özel yasalarla belirlenmek durumunda kalmış, hemen hepsinde üretimi artırıcı -ve dolayısıyla devlet gelirlerini de artırıcı- teşvikler yer almıştır. Bu yasalaşmaların kaynağında, devletçi anlayışın büyük oranda gerileyerek yerini özel sektöre bırakmasıyla, devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan yer altı kaynakları mülkiyetlerinin, azami şekilde kamu yararı gözetilerek özel sektöre işlettirilmesi yatmaktadır.

Ülkemizde, Osmanlı Devleti zamanından bu yana düzenlenen madencilik hakkındaki Kanun ve Yönetmeliklerin tümü nihaî halini alarak 3213 Sayılı Kanun olarak yasalaşmıştır.

Bu çalışmada amaçlanan, öncelikle, Madencilik sektörünün diğer sektörlerle nazaran farklı yönlerini ortaya koymak ve Vergi Usul Kanunu'na göre finansal tablolarını düzenlemiş olan bir maden işletmesinin mali tablo verilerinin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları/TFRS/IFRS sınıflandırma ve değerlendirme yöntemleri ile incelenmesi neticesinde, iki yöntem arasında ortaya çıkan farkların analiz edilmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi olmaktadır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde maden, madencilik, maden işletmeciliği, madencilik sektörünün farklı yönleri ve madencilikte mülkiyet kavramları ile diğer

ilintili kavramlar açıklanmaya çalışılmış, sektör yasası olan 3213 Sayılı Maden Kanunu ve Türkiye'deki maden çeşitliliği incelenmiş, madencilik sektörü özelinde Türk Vergi Kanunları'nın ilgili hükümlerine yer verilerek mercek altına alınmaya çalışılmıştır. Devamında sektörün Dünya ve Türkiye ekonomileri üzerindeki etkileri irdelenmeye çalışılmış, Dünya'da ve Türkiye'de madencilik sektörüne uygulanan teşvik uygulamaları ile sektöre ait kimi sayısal verilere yer verilmiştir. Son olarak sektörün Türkiye GSMH'si içindeki madencilik sektörünün konumu gösterilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, madencilik sektöründe arama, geliştirme ve üretim faaliyetlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları açılarından incelenmesine ilişkin genel tanımlamalar ve Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri ile TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, TMS 2 Stoklar Standardı, TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madenin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri Yorumu gibi ilgili standartlar açıklanarak bir çerçeve çizilmeye gayret edilmiş, sektöre has özellikler barındıran Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları, Sabit Kıymet Değerlemesi ve Amortisman ile Stok Değerlemesi konularına da yer verilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, ikinci bölümde detay ve örnekleriyle aktarılmaya çalışılan faaliyetlerin uygulama örneği çalışmasına ve uygulama sonucu ortaya çıkan verilerin değerlendirilerek karşılaştırmalarına yer verilmeye çaba sarf edilmiştir.

Bu uygulamada temel eksen, bazı yönleriyle birbirinden farklı sınıflandırma ve değerlendirmeler nedeniyle farklı sonuçlar ortaya çıkarabilecek olan her iki alanın (VUK ve TFRS/IFRS) kendine özgü inceleme, sınıflandırma ve değerlendirme ilkelerinin, işletmenin temel mali tablolarına nasıl etki ettiğinin karşılaştırılarak ertelenmiş kazanç, kârlılık, vergi yükümlülüğü, oran analizine etkisi ve benzeri noktalardaki farklarının mukayese edilerek yorumlanması olmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. Maden ve Madencilik Sektörü Hakkında Genel Bilgiler

Bu bölümde maden kavramı, madencilik ve maden işletmeciliği kavramları ile birlikte madenlerin nasıl sınıflandırıldığını, Dünya'da ve Türkiye'de madencilik sektörünün ekonomik ve sektörel olarak yerini ve önemini, madencilik sektörünü diğer sektörlerden ayıran yanları, sektördeki mülkiyet kavramının farklılığını, Maden Mevzuatı ile madencilik sektörünün Türk Vergi Mevzuatı içindeki yeri ile madencilik sektörüne özgü konumuzla ilişkili kimi istatistiki bilgiler incelenmeye çalışılacaktır.

1.1 Maden, Madencilik ve Maden İşletmeciliği

1.1.1 Maden Kavramı

Türk Dil Kurumu'nun Büyük Türkçe Sözlüğü'nde maden, "yer kabuğunun bazı bölgelerinde çeşitli iç ve dış doğal etkenlerle oluşan, ekonomik yönden değer taşıyan mineral" olarak tanımlanmaktadır¹.

Resimli Madencilik Terimleri Sözlüğü'nde ise maden, "yer kabuğunun kimi bölgelerinde iç ve dış doğal etkenler nedeni ile oluşan, ekonomik yönden değer taşıyan mineral bileşimi olarak; ikinci anlamda, kendine özgü bir parıltısı olan, genellikle elektriği ve ısıyı ileten, oksijenle birleşerek bazal etki veren (basit cisim) element" olarak tanımlanmaktadır².

3213 sayılı "madenlerin aranması, işletilmesi, üzerinde hak sahibi olunması ve terk edilmesi ile ilgili esas ve usulleri düzenleyen" Maden Kanunu'na göre ise maden; "yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticarî değeri olan petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü madde" olarak tanımlanmaktadır³. Maden olarak tanımlanmış olan maddeler dışında kalan

¹ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts Erişim Tarihi: 20.02.2016

² Öcal, M., Güngör, G., Gök, M.Ş. (1999) Resimli Madencilik Terimleri Sözlüğü, Kutay Ofset Matbaacılık, s.143, İstanbul.

³ 3213 Sayılı Maden Kanunu, md. 2.

petrol ve doğalgaz ile ilgili düzenlemeler, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nda düzenlenmiştir.

1.1.2 Madenlerin Sınıflandırılması

14 Haziran 1935'te TBMM'de kabul edilen, 22 Haziran 1935 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2804 sayılı Kanun ile kurulan Maden Tetkik Arama (MTA) Enstitüsü'nün kaynaklarında madenler; metalik madenler, endüstriyel hammaddeler, kıymetli taşlar ve mineraller olarak dörde ayrılmaktadır⁴.

Bir diğer gruplandırma da; "metalik cevherler, metalik olmayan cevherler-endüstriyel hammaddeler ve enerji hammaddeleri" olmak üzere üç grupta sınıflandırmaktadır⁵.

Metalik madenlere, demir-çelik başta olmak üzere ağır sanayinin gelişmesine imkan veren -şimdilerde daha çok elektronik sanayinin gelişiminde yer bulan- altın, antimuan, bakır, kalay, kurşun, çinko, krom, gümüş, nikel, demir, mangan örnek olarak verilebilir.

Metalik olmayan cevherle-Enerji hammaddelerine, "stratejik maden" niteliği kazanan petrol, doğalgaz, kömür, uranyum, toryum örnek gösterilebilir.

Endüstriyel hammaddelere ise, sanayiye üretim girdisi sağlamakta olan veya tek başına ticareti yapılmakta olan bor tuzları, tuğla toprakları, mermer, zımpara, lületaşı, çakıl, manyezit, asbest, fluorit, tras, ditsen, zeolit, arduvaz,kum, fosfat, apatit, kükürt, kil, mika, talk, arsenik,potasyum tuzları, lityum mineralleri, kalker-marn, titan mineralleri, zirkon, kaolin, boksit, alümit, yapı taşları örnek olarak verilebilecektir⁶.

Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü (MAPEG, eski adıyla Maden İşleri Genel Müdürlüğü-MİGEM) kaynaklarında ise madenler; enerji hammaddeleri, doğal taşlar,

⁴ <http://www.mta.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 28.7.2015

⁵ Birön, C., Atak, S., (1986), Maden Mühendisliğine Giriş, Çağlayan Kitabevi, s. 30, İstanbul.

⁶ Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 6, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

çimento ve inşaat hammaddeleri, metalik madenler ve endüstriyel hammaddeler olarak beş grupta sınıflandırılmaktadır⁷.

Bir alt kategorilendirme olarak düşünebileceğimiz Londra Metal Borsası (London Metal Exchange-LME)'nda ise metaller; demir metalleri (ferrous metal), demir olmayan metaller (non-ferrous metal), küçük metaller (minor metal), değerli metaller (precious metal) olarak dörde ayırmaktadır⁸.

1.1.3 Dünya'da Madencilik

Madencilik, Resimli Madencilik Terimleri Sözlüğü'nde, "arz kabuğunda bulunan cevher, endüstriyel hammadde, kömür ve petrol gibi ekonomik değeri olan herhangi bir maddeyi yeryüzüne çıkarıp onu paraya dönüştürme işi, ekonomik önemi bulunan mineralleri rasyonel bir şekilde endüstriye sağlamak için geliştirilmiş uygulamalı bilim dalı ve maden yataklarının aranması, projelendirilmesi, işletilmesi ve çıkarılan madenin zenginleştirilmesi ile ilgili işlemler" olarak tarif edilmektedir⁹.

Madencilik terimi, daha bütünlüklü ve temel fonksiyonlarını belirtecek şekilde ise şu şekilde tanımlanabilir: "Tüklenen ve yeniden üretilmesi mümkün olmayan doğal kaynakları arama ve çıkarma hakkını elde etme; araştırma-değerlendirme, geliştirme, üretme ve pazarlama işleriyle uğraşan bir sanayi koludur"¹⁰.

Madencilik gelişmesi ve tarihçesi insanlığın gelişmesi ile paralel olarak ilerlemektedir. Tarih öncesi devirlerde, taş devri sonrasında yazının bulunmasına değin gelen her yeni çağ, yeni bir maden veya maden alایشımının bulunmasıyla oluşmuştur. Eski insan, yaşamını sürdürebilmek için, avcılık ile birlikte bu işlemlerde kendisine yardımcı olacak alet ve silahların yapımında ve bu alet-silahların

⁷<http://www.migem.gov.tr/istatistikler/istatistik-dok/%C3%9Cretim%20Bilgileri%2003-14.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=1106c96f-5938-431e-afc2-de2fee11a7e4>, Erişim Tarihi: 18.01.2016

⁸ <https://www.lme.com/metals/>, Erişim Tarihi: 25.02.2016

⁹ Öcal, M., Güngör, G., Gök, M.Ş., (1999), Resimli Madencilik Terimleri Sözlüğü, Kutay Ofset Matbaacılık, s.143, İstanbul.

¹⁰ Fagerberg, D. (1957), Mining Enterprises, Encyclopedia of Accounting System, V. IV, Ed. R.L. Williams and L. Doris, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, s.1281, N.J. Aktaran: Ergin, H. (1983), Maden İşletmelerinde Üretim Öncesi Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, s. 5-6, Eskişehir.

geliştirilmelerinde madencilik faaliyetlerinin çıktılarından yararlanmışır. Dünyada madenciliğin gelişim süreci kronolojik olarak şöyle açıklanmaktadır¹¹:

M.Ö. 9500 yıllarına dayanan Bakır madeninin bulunuşu Mezopotamya Medeniyetlerine kadar gitmektedir. Bakıra kalay eklenerek elde edilen tunç, ayrı bir devrin oluşumunu simgelemektedir. ‘Kıbrıs’, bakır sözcüğünün amblemi olup, M.Ö. 3000 yılında bakırın işletilmiş olduğu bilinmektedir. Bakır madenciliğinin buradan Mısır’a Nil Vadisi’ne yayılmakta olduğu, Sina Yarımadası’nda da bakırın işletildiğı bilinmekte olup, Fenikeli’lerin Ergani Bakır yatağını M.Ö. 2000 yıl öncesinde çalıştırdığı tesbit edilen bulgular arasındadır.

Demir madeninin bulunuşu ve demirden aletler elde edilmesi, madencilik tarihindeki en önemli dönem olmasının beraberinde, Demir Devri’nin başlamasına neden olmuş ve çağımızda da devam etmektedir. Anadolu, Hitit ve Eti Medeniyetleri’nin demir madenciliğini geliştirme çalışmalarının, M.Ö. 2000’li yıllara dayandığı bilinmektedir.

Madencilik alanındaki en kolay arıtma yöntemi olarak bilinen, madenlerin yıkama sonrası ağırlık nedeniyle ayrıştırılması yöntemi, altın ve gümüş madenciliğinin gelişmesine ön ayak olmuş, Anadolu bu açıdan önder konumunda yer almıştır.

Madencilikte büyük bir aşama olarak ifade edilen ateşin taşları parçalamakta kullanılması, ağacın yakılıp taşların kızdırılarak su ile ani soğutulması sonucu taşların kırılması ve ufalanması, galeri açma işlemini başlatmıştır.

Bundan bir sonraki aşama ise, Marco Polo’nun kara barutu Çin’den Batıya getirmesi ile deliklerin demir sivriçlerle delinip barut ile ateşlenip kayaların parçalanması olmuştur.

Madenciliğin dünyadaki en büyük gelişmesi olarak tabir edilebilecek olan gelişmeye gelinecek olursa, bu da, taş kömürü madenciliği ve çeliğin taş kömürü ile elde edilmesinin bulunmasıdır. Demiryolu ulaşımı bu gelişmeyi izlemiştir. Amerika’nın

¹¹ Birön, C., Atak, S., (1986), Maden Mühendisliğine Giriş, Çağlayan Kitabevi, s. 15-17, İstanbul.

keşfinin teşviki ile İspanyol ve Portekiz kâşiflerin altın aramaları da Peru ve Meksika'da madencilik faaliyetinin gelişmesini sağlamıştır.

1.1.4 Türkiye’de Madencilik

Türkiye’de madenciliğin gelişimi ise yine kronolojik olarak aşağıdaki gibi detaylandırılmaktadır¹²:

Anadolu’da madencilik, M.Ö. 7000’li yıllara dayanmaktadır. Öyle ki, tarihi belgeler, Anadolu’da bu tarihlerde metallerin bulunduğunu göstermektedir. Demir madeni, Anadolu’dan Mezopotamya, Mısır, Kıbrıs yolu ile Avrupa’ya ulaşmıştır.

İlk altın para Lidyalılar tarafından Sardes şehrinde (Manisa/Salihli’de yer alan Sart kasabası yakınlarındaki ve tarihi Lidya (Lydia) devletine başkentlik yapmış olan antik bir kent)¹³ Kral Krezüs (M.Ö. 563-548) tarafından bastırılmıştır.

Anadolu’daki bir diğer maden cinsi kurşundur. Dünya’da ilk defa verilen bir maden ruhsatnamesi (gümüş madeni ruhsatnamesi olduğu sanılmaktadır) kitabe halinde Gümüşhacıköy (Amasya)’de bir kayaya oyulmuştur.

Afyon İşçehisar mermerleri M. Ö. 1000’li yıllardan beri işletilmekte, Roma St. Pierre Kilisesi’nin kolon ve duvar mermerlerinin buradan getirildiği bilinmektedir. Marmara Adası’nda da ilk çağlarda yapılmış mermer heykeller bulunmuştur.

Türkler’in Anadolu’ya yerleşmeleriyle madencilik gelişmiş, Gümüşhacıköy’deki gümüş madenleri Selçuklu Hükümdarları darphanelerinde paraya dönüştürülmüştür. Ergenekon efsanesi de Türk Madenciliğini simgeler niteliktedir.

Osmanlı Devleti’nin ilk döneminde maden zuhurlarının buldukları ocakları devlet iştiraki ile işletilmiş ve devlet madencilerin elde ettikleri gelirden pay almıştır. Devletteki otoritenin giderek zayıflaması sonucunda maden ruhsat sahipleri Devlet

¹² Birön, C., Atak, S., (1986), Maden Mühendisliğine Giriş, Çağlayan Kitabevi, s. 17-27, İstanbul.

¹³ Kuzay Demir, G. (2015), Kent İmgelerinin Değerlendirilmesi Bakımından Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Beşerî Bilimler Sayısı, Cilt:13 Sayı:1, Mart 2015, Manisa Erişim Tarihi: 27.02.2016.

payını azaltma yoluna gitmişler, özel şahıslar ve şirketler daha da fazlaşmış, devletin madenlerden aldığı pay da düşmüştür. On beşinci yüzyılda maden üretimi noktalarında civar köylülerin çalıştırılmasının mecbur tutulduğu, Kanunî Sultan Süleyman devrinde ise Ergani Bakır madeni çevresine Larium Rumlarının yerleştirildiği bilinmektedir.

Evliya Çelebi, Seyahatname'sinde, Gümüşhane'de 70 ocakta gümüş üretildiğini ifade etmekte, Osmanlı Devleti'nde kullanılan gümüş paraların burada basıldığını belirtmektedir. Bulgaristan Somakof madeninde demir izabesinin büyük körüklerle yapıldığını, bu körüklerin su değirmeninden güç aldığını, fil gövdesi kadar demirin, camuş kafası kadar çekiçle örste dövüldüğü anlatılmaktadır.

Bu gelişmelere karşın Avrupa'ya bu topraklardan giden madenlerin bulunmasında ve işlenmesinde Avrupa'nın gerisinde kalınmış, çağa ayak uydurulamamıştır.

1815 yılında Susurluk'ta bulunan Pandermit, 1829 yılında Karadeniz Ereğlisi'nde Uzun Mehmet tarafından keşfedilen taşkömürü, 1848 yılında Harmancık'ta ve 1885'te Fethiye'de bulunan krom ile yeniçağlarda madencilik faaliyeti gelişme ivmesi kazanmaktadır.

Cumhuriyet Dönemi'nde ise 1923 İzmir İktisat Kongresi prensipleri gereği madencilik alanı özel sektörün gelişmesine bırakılmış; ilk dönemlerde pek çoğu yabancı sermayeli olan madencilik şirketlerinin kurulmasıyla sonuçlanmıştır. Bu şirketlerin, 1929 Ekonomik Buhranı'nın etkisi ve sermayece cılız olmaları nedeniyle sektörde gelişme gösterememeleri sonucu 1930'ların başından itibaren Devlet, sektörü bizzat kendisi geliştirme kararı almıştır. 1935'te kurulan Etibank, madencilik yapmak, elektrik enerjisi üretmek ve bankacılığı geliştirmek üzere Atatürk'ün de direktifleriyle kurulmuş ve madencilik sektöründe devlet işletmeleri kurulmaya başlanmıştır. Etibank'tan sonra Ereğli Kömürleri İşletmesi, "Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu (TKİ)" (1957), "Türkiye Taş Kömürü Kurumu (TTK)", Türkiye Demir-Çelik İşletmeleri ve Türkiye Elektrik Kurumu (TEK)'nin kurularak faaliyetlere başlamaları izlemiştir¹⁴.

¹⁴ Birön, C., Atak, S., (1986), Maden Mühendisliğine Giriş, Çağlayan Kitabevi, s. 23, İstanbul.

Madencilik için kullanılan sembol, "iki tarafı düz olan saplı bir çekiçe bir tarafı keski şekline getirilmiş diğer bir çekicinin çatılmış durumundaki görünümüdür. Bu sembol, madenin istihsâl edilmesini (üretilmesini) ifade eder. Haritalarda, çalıştırılan madenlerin yeri, madencilik sembolüyle gösterilir. Tükenmiş veya terkedilmiş maden sahalarında maden ocaklarının yeri, bu sembolün, saplar yukarı gelecek şekilde çizilmesi suretiyle işaretlenir"¹⁵.

1.1.5 Madencilğin Türkiye Ekonomisindeki Yeri

Türkiye'nin sahip bulunduğu maden potansiyeline oranla, maden türlerindeki üretim rakamları kimi alanlarda düşüktür. Bunun başlıca nedeni, madencilğin ve madencilik sektörünün öneminin, gerek kamuoyu gerekse ülke yöneticilerince yeterli derecede kavranamamış olmasında ve madencilik sektörüne ilişkin yeterli fizibilite ve çalışmalar ile yatırımların planlı ve sektör özelinde gerekli düzenlemelerin yapılmıyor olmasında olabilmektedir¹⁶.

Genç Türkiye'nin I. ve II. 5 yıllık sanayi planlamalarında madencilik sektörünün "toplam yatırımlar" içinde yer alan payı, 1940 ve devamındaki senelerde %44 seviyelerine kadar yükselme göstermiş, 1950 ve devamındaki yılların sonrasında ise gitgide azalmaya başlamış, planlı ekonomik düzene geçildikten sonraysa bu azalış giderek daha da artarak nihayetinde 1997 yılında madencilik sektörünün GSMH'daki payı % 1,3 düzeylerine kadar gerilemek durumunda kalmıştır. Bu durumun meydana gelmesinde, gerçek dışı iktisadi kaynak ve verilere dayalı, dışarıdan dayatılan kalkınma planının, planlama felsefesi biçiminde benimsenmesindeki edindiği etki inkar edilemeyecek bir gerçekliği ifade etmektedir.

Madencilik sektörü, sanayileşmede temel girdileri üreten başlıca sektör olma özelliği taşımaktadır. Üretimin ve buna bağlı olarak ihracat modelinin gün geçtikçe tarım ürünlerinden sanayi ürünlerine yönelerek yer değiştirmesi, sanayiye gereken ana hammaddelerin daha nitelikli, daha ekonomik şekilde edinilmesini elzem bırakmıştır.

¹⁵ Öcal, M., Güngör, G., Gök, M.Ş. (1999) Resimli Madencilik Terimleri Sözlüğü, Kutay Ofset Matbaacılık, s.143, İstanbul.

¹⁶ Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayımlanmamış Doktora Tezi, s. 19-20, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

Madencilik sektörü, gelişmişlik bakımından dünyadaki sanayi-yoğun ülkelerin hemen hemen tümüne yakınında iktisadî kalkınmayı önyak olarak etkileyecek öncü bir sektör olma görevini büyük bir kararlılıkla ve sebatkârlıkla üstlenmiştir. Bu sebeptendir ki, ülkemizde de madencilik sektörünün önemi her geçen gün daha da artmakta ve geliştirilmesi gerekliliği zorunluluğu doğmaktadır.

"Türkiye Madencilik Sektörü'nün Güçlü Yanları, Zayıf Yanları, Fırsatları ve Tehditleri" isimli çalışma ile, sektör, TOBB Madencilik Sektör Meclisi Alt Komisyonu tarafından değerlendirilerek sektörün daha çok iç dinamiklerden (güçlü yanları ve zayıf yanları ile) etkilenmekte olduğu gözlemlenmiştir.

Sektörün güçlü yanları olarak maden kaynakları ile yer altı kaynakların çeşitliliği, kimi kaynaklarda oldukça yüksek rezervler, yasal, asli, idari, teknik alt-üst yapının varlığı öne çıkmakta iken, zayıf yanlarıysa daha fazla yapısal bakımdan varolan problemler, kaynak problemleri ve sermayede varolan yetersizlikler, kanuni açılardan ve idari açılardan eksiklikler önem arz etmektedir.

Madencilik Sektörü özelinde, dünya piyasalarında işlem görmekte olan maden çeşitlerine karşı varolan yoğun talep ve çok uluslu şirketlerin madencilik sektörüne olan ilgisi bir şans olarak görülmesine karşın, Madencilik ve madencilik sektörüne ilişkin olumsuz kanı besleyen kamuoyu, Madencilikle ilgili faaliyetler son derece olumsuz olarak etkileyen yargı süreçleri ve dava süreçleri, Dünya ölçeğindeki piyasalardaki metal fiyatlarında meydana gelen anormal dalgalanmalar ile Avrupa Birliği ile ülkemiz arasında yer alan uyum sürecine ilişkin olası etkiler başlıca tehditler olarak değerlendirilebilmektedir¹⁷.

Ülkelerin kalkınma aşamalarında ittirici ve sürükleyici temel bir öge olan maden ve yer altı kaynakları, ulusal birer servet olma özelliği de taşımaktadır. Madenlerimiz ve genel olarak yer altı kaynaklarımız, bizden sonraki nesillere bırakılabilecek birer miras olarak da değerlendirilmektedir. Devlet Planlama Teşkilatı'nın, beşer yıllık dönemler halinde düzenleyerek yayımladığı kalkınma planlarında, özel bir alan olarak ilgi gören ve yer bulan madencilik üzerine çokça değinilmiş ve özel stratejiler

¹⁷ Türkiye Madencilik Sektör Raporu, TOBB Madencilik Sektör Meclisi, TOBB Yayınları 2008/77, Ekim 2008, s. 11-12.

ve planlar belirlenmiş, maden alt grupları da incelenerek (metalik, endüstriyel, ... vb.) çalışma grupları halinde oluşumlar meydana getirilmiş, bu maden alt grupları hakkında raporlar hazırlanmış olmakla ve her devirde yakinen üzerine eğinilen bir konudur. Lakin, insanı ve insan emeğini merkezine koymuş olan, kamu gücünün etkili denetim ve gözetimi birlikteliğinde, özel sermayeyi de mümkün oldukça teşvik ve takdir ettirici, çevrenin azami suretle korunmasını ve yeşil alanları gözetin, iktisadi kalkınmayı ve yer altı kaynaklarından maksimum fayda sağlamayı odağına alan bir ulusal madencilik politikasının ivedilikle oluşturularak uygulanmaya konulması son derece önem verilmesi gereken bir konu olmayı bizlere göstermektedir¹⁸.

Türkiye madenciliğinin ve madencilik sektörünün büyümesi, ilerlemesi ve daha da gelişmesi maksadıyla madencilikle ilgili olan tüm kamu ve özel kurum, kuruluş ve insanların bünyesinde toplanarak söz hakkı bulabileceği ve koordine edeceği, ulusal stratejileri belirleyeceği bir Maden Bakanlığı'nın tesis edilmesi, sektör temsilcilerinin ve ilgili kişi-kurumların uzun yıllardır dile getirdikleri en önemli taleplerindendir¹⁹.

Türkiye, maden türlerinin çeşitliliği açısından dünyanın ender ülkelerinden biri olan, dünya ölçeğinde aktif olarak ticareti yapılmakta olan 90 farklı element çeşidindeki maden türünden 73 tür elementi bünyesinde barındırmaktadır. Lakin, rezerv bakımından durumumuz bu çok çeşitlilikle doğru orantılı olmamaktadır. Birkaç maden türü dışında (bor, linyit, trona, krom,... vb.) global düzeyde ses getirebilecek olan önemli maden yataklarımız maalesef bulunmamaktadır. Türkiye'de tesbit edilmiş ve bilinmekte olan 140 adet üzerinde tesbit edilmiş jeotermal enerji alanı, 3.500 adete yakın metalik maden ve 2.000 dolaylarında ise endüstriyel hammadde -metalik olmayan maden- yatak ve zuhurları ile 600 adet üzerinde de sıcak su kaynağı bulunmaktadır.

¹⁸ Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayımlanmamış Doktora Tezi, s. 21-22, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul

¹⁹ A.g.e., s.21-22

Maden/Element Cinsi	Dünya Rezervi (Ton)	Türkiye Rezervi (Ton)	Dünyadaki Payı (%)
ALTIN Madeni	71.000,00	300,00	0,420
ANTİMUAN Madeni	4.695.000,00	106.306,00	2,260
BAKIR Madeni	610.000.000,00	2.279.210,00	0,370
BARİT Madeni	500.000.000,00	35.001.304,00	7,000
BOKSİT Madeni	28.000.000.000,00	48.056.250,00	0,170
CİVA Madeni	240.000,00	3.820,00	1,590
ÇİNKO Madeni	330.000.000,00	2.294.479,00	0,700
DEMİR Madeni	124.000.000,00	82.458,00	0,070
DİATOMİT Madeni	2.000.000,00	44.224,00	2,210
FELDSPAT Madeni	1.250.000,00	239.305,00	19,140
FLORİT Madeni	310.000,00	1.523,00	0,490
GÜMÜŞ Madeni	420.000,00	6.062,00	1,440
KROM Madeni	7.500.000.000,00	30.370.182,00	0,400
KURŞUN Madeni	120.000,00	860,00	0,720
KÜKÜRT Madeni	3.500.000,00	200,00	0,010
LİNYİT Madeni	524.131,00	7.965,00	1,520
MANYEZİT Madeni	3.400.000,00	50.116,00	1,470
MANGANEZ Madeni	5.000.000,00	1.576,00	0,030
SODYUM SÜLFAT Madeni	4.600.000,00	13.395,00	0,290
STRONSYUM Madeni	12.000.000,00	210.123,00	1,750
TALK Madeni	1.124.000,00	479,00	0,040
TAŞ KÖMÜRÜ Madeni	519.733,00	1.127,00	0,220
TORYUM Madeni	1.400.000,00	912,00	0,070
TRONA Madeni	40.000.000,00	130.658,00	0,330
TUNGSTEN Madeni	3.300.000,00	36.719,00	1,110

Tablo-1: Dünya Madencilikinde Türkiye'nin Payı (Kaynak: www.mta.gov.tr)

Türkiye'de madencilik faaliyetlerinin yüzde 85'i kamu kurum ve kuruluşları ile, yüzde 15'i ise özel sektör kuruluşları tarafından icra edilmekte, kamu kurum ve kuruluşları mineral yakıtlar ve metalik cevherler üretiminde yoğunlaşmış, özel sektör kurum ve kuruluşları ise endüstriyel hammadde üretiminde yoğunlaşmış olarak faaliyet sürdürmektedirler²⁰.

²⁰ Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 24, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

Yıl	Türkiye'nin Toplam İhracat (Milyon USD)	Türkiye'nin Maden İhracatı (Milyon USD)	Maden İhracatının Türkiye'nin Toplam İhracatı İçindeki Payı (%)
2008	132.027	2.965	2,25
2009	102.143	2.315	2,27
2010	113.883	3.325	2,92
2011	134.972	3.485	2,58
2012	152.561	4.031	2,64
2013	151.812	4.870	3,21
2014	157.715	4.097	2,6
2015	143.862	3.750	2,61
2016	142.606	3.245	2,28
2017	157.055	4.397	2,8

Tablo-2: Türkiye İhracatında Madencilik Payı

(Kaynak: <http://www.mta.gov.tr/v3.0/bilgi-merkezi/maden-dis-ticaret-payi>)

2013 yılında en yüksek seviyesine ulaşan Türkiye'nin toplam ihracatı içindeki madencilik sektörü ihracat payı, 2016 yılında o dönemin son 5 yılının en düşük seviyesine gerilemiştir. 2017 yılındaki 4 milyar 397 milyon dolarlık ihracatın, ihraç edilen maden türlerine bakıldığında ise, % 46,83'lük bir pay ile 2,05 milyar dolar ile doğal taşları % 31,76'lık bir pay ve 1,40 milyar dolar ile metalik madenler takip etmekte, sırayla % 21,05'lik pay ve 0,93 milyar dolar ile endüstriyel ham maddeler ve kalan kısmı da enerji hammaddeleri oluşturmaktadır. Buna karşılık yine 2017 yılı maden ithalat rakamları incelendiğinde ise toplamda 6,17 milyar dolar ithalat yapıldığı görülmektedir. Böylece, maden ihracatının yaklaşık % 30 fazlası kadar maden ithalatı yapıldığı ortaya çıkmaktadır.

2017 senesinde gerçekleşen maden sektörünün ihracat rakamı, 2016 senesine oranla yüzde 24 artış ile 4,70 milyar USD olup, 2018 senesi için Türkiye'nin toplam ihracat hedefi ise 170 milyar USD olarak hedeflenmiş, bir önceki yıla göre maden ihracatının toplam ihracat içindeki payı yüzde 20-yüzde 25 artırım ile 6 milyar dolar olarak belirlenmiştir. Türkiye'nin 2023 senesi için madencilik sektörü hedefi ise 15 milyar USD olmakta, bu hedefin gerçekleşmesi için ise, her sene yüzde 20-yüzde 25 artış kaydedilmesi gerekmektedir. Türkiye'nin en büyük pazarı konumunda olan ve Ocak 2017 - Aralık 2017 dönemlerinde 1,7 milyar USD ile madencilik sektörü ihracatının yüzde 36'sını yaptığı Çin Halk Cumhuriyeti'ne olan ihracat rakamı 2016

yılıının yine Ocak-Aralık dönemlerine göre miktar bazında yüzde 24, tutar bazında ise yüzde 23 artış göstermiştir.

Gümrük-Ticaret Bakanlığı verilerine bakıldığında, 2018 senesinin Ocak ayındaki dış ticaret datalarına göre, dış ticaretin açığı yüzde 108,50 artış göstererek 9,06 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Bu yüksek artışın nedenleri arasında, enerji kalemlerinin ithalatının yanında 2018 senesi Ocak ayında en yüksek artışı yaşayan ve altın, ... vb. içeren kıymetli veyahut yarı kıymetli olan taşlar, kıymetli metallere/elementler, inciler, taklit mücevherci eşyaları, metal paraların ithalatları (yıllık olarak yüzde 363,30 artarak 2,37 milyar dolar mertebesinde) etkin olduğu belirtilmektedir. Bu netice, altın ithalatlarının henüz altın ihracatlarına doğru dönüşmediğinin bir emaresi olarak da yorumlanabilmektedir²¹.

1.1.6 Maden İşletmeciliği ve Finansmanı

Maden İşletmeciliği, "faydalı minerallerin madencilik aracılığıyla kazanılması için yapılan, teknik ve emniyet açısından en iyi uygulama ile ekonomik açıdan en uygun sonucun alınmasını sağlamayı amaçlayan faaliyetlerin bütünü" olarak tanımlanmaktadır.

Literatürde maden çıkarılma safhaları ise; "araştırma, arama, geliştirme ve üretim" olarak dört ana safhadan oluşmakta, son yıllarda, finansal raporlama alanındaki gelişmeler ve US GAAP ile IFRS'in detaylı çalışmalarıyla, "Arama (Exploration), Değerlendirme (Evaluation), Geliştirme (Development), Üretim (Production), Kapatma ve Rehabilitasyon (Closure and Rehabilitation)" olmak üzere beş safhadan oluşturulmaktadır²².

Maden işletmeciliğinin daha genişçe bir tanımıysa şöyle yapılmaktadır: "Yerkabuğunda bulunan maden yataklarının; aranması, araştırılması-değerlendirilmesi, geliştirilmesi, çıkarılması, zenginleştirilmesi ve satılabilir duruma getirilmesi işlemlerini kâr elde etmek amacıyla sürdüren işletmelere 'Maden

²¹ https://www.corlutso.org.tr/uploads/docs/dunyada_ve_turkiyede_madencilik_sektoru.pdf (Erişim: 07.03.2019)

²² Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 8, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

İşletmeleri' denir. Maden işletmeleri, değişik üretim yöntemleri kullanarak maden cevherini doğal damarından koparır, satılabilir maden haline getirir ya da kendisi bu madeni tekrar işleyerek mamul olarak satar"²³.

Sermaye yoğun bir sektör olmasıyla önem arz eden madencilik sektörü, finansmanını öncelikle sektör devlerinin ve çok uluslu şirketlerin kendi kendilerini idame ettirmesi yoluyla; fakat büyük oranda da krediler ile sürdürmektedir. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı (ETBK)'na bağlı Ulusal Maden Kaynak ve Rezerv Raporlama Komisyonu (UMREK)'nun 26.01.2017 tarihli "Türk Bankacılık Sektöründe Madencilik Kredileri" isimli bilgilendirme toplantısında BDDK yetkilisi H. Yeşim Aydın, sektöre kullanılan kredilerin vadelerinin 3-10 yıl arasında değiştiğini, geri ödemesiz dönem süresinin ise kredi kullanım amacına göre farklılık gösterdiğini belirtmektedir²⁴.

Kasım 2016 itibariyle bu kredilerin % 72'si 7 bankaca kullanılmış, bankaların madencilik sektörünü finanse etmekteki tereddütleri ise uzmanlaşma eksikliği, nakit akımlarındaki belirsizlik ve fiyatlardaki dalgalanmalar, madenin satışı ile ilgili uzun vadeli sözleşmelerin olmayışı, ruhsat iptal riski, şeklinde sıralanmıştır. Sağlıklı, güvenilir ve güncel bilgiye ulaşım zorlukları, teknik danışman eksiklikleri, maden çıkarmaları esnasında meydana gelebilecek kazalar, nihai bir sonuç olarak üretimin durması riski de bu tereddütlere yenilerini ekler durumda olmaktadır.

Tahsis süreçlerinde etken rol oynayan adımlar, mali analiz, yatırıma ilişkin teknik (rezerv) ve proje analizi, üretim ve kredi vadesi uyumu ile projenin sosyal ve çevresel etmenleri göz önüne alınmaktadır.

Teminatlandırma anlamında da bankaların talepleri doğrultusunda firma şahsi kefaletleri, maden hakkı ipoteği, ticari işletme rehni ve maden alacaklarının temliki gibi teminatlandırma yöntemleri uygulanabilmektedir. Keza, Türkiye'nin sayılı tüvenan cevherden altın üreticisi Şirketlerinden kimilerinin, altın satışlarından

²³ Fagerberg, D. (1957), Mining Enterprises, Encyclopedia of Accounting System, V. IV, Ed. R.L. Williams and L. Doris, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, s.1281, N.J. Aktaran: Ergin, H. (1983), Maden İşletmelerinde Üretim Öncesi Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, s. 5-6, Eskişehir.

²⁴ Aydın, H. Y., Türk Bankacılık Sektöründe Madencilik Kredileri, www.umrek.com.tr/day1/5yesim_aydin.pptx, (Erişim Tarihi: 02.04.2018).

kaynaklanan alacakları, kullandıkları krediler karşısında çalıştıkları banka/lara temlik edilmiş durumdadır²⁵.

1.1.7 Madencilik Sektörünü Başka Sektörlerden Ayıran Özellikler

İktisadi hayattaki faaliyetlerin; kârlılık, kamuya hizmet ve mevcuttaki varlıkların devamının korunması üzerine kurulduğu ifade edilmektedir . Madencilik sektörü olarak tanımlanan sektörde de bu temel kurallar geçerli olmaktadır. Ancak madencilik sektöründeki madencilik işletmeleri, diğer sektörlerdeki işletmelere göre farklı şartları da kapsayan kimi kıstaslara göre faaliyetlerini devam ettirebilmektedirler. Madencilik sektörü olarak anılan sektörün farklılıklarını, sektörün, sektör bakımından özgül niteliklerinde, şöyle ki; madenciligin teknik bakımdan ve ekonomik bakımdan kendi bünyesinde mevcut olan “İçsel Nitelikler” ve etrafında mevcut olan sosyal birer birim olan birimlerle etkileşimi ile “Dışsal Nitelikler” olarak iki alt detayda detaylandırmak yerinde olacaktır²⁶.

Madencilik sektöründe yer alan "içsel nitelikler" tanımlaması, madencilik faaliyetlerinin kendi iç bünyesinde bulundurduğu, kendine münhasır şart ve özelliklerden vücut bulmuş koşullardan oluşmaktadır. Bu niteliklerden birincisi, madencilik adıyla tanımlanan sektörün çalışma alanının tabiatta yer alan ve tükenmekte olan ve bir daha yerine konması mümkün olmayan varlıklar üzerinde faaliyet yürütülüyor olmasıdır. Buradan hareketler, her türlü maden işletmesi olarak tanımlanan işletmenin ekonomik/faydalı ömrünün, çalışmakta olduğu maden ocağının varolan rezervi ile sınırlı olmakta olduğunu belirtmek gerekmektedir²⁷.

Madencilik sektörünün çalışmalarında, faaliyete geçilmezden evvel, doğru bir fizibilitenin yapılması hayati bir önem taşımaktadır. Madencilğin bir diğer dikkat çekici niteliği ise, sektörün, kullanmakta olduğu iş makineleri, diğer madencilik

²⁵ Aydın, H. Y., Türk Bankacılık Sektöründe Madencilik Kredileri, www.umrek.com.tr/day1/5yesim_aydin.pptx, Erişim Tarihi: 02.04.2018

²⁶ Özmen, M. Ö., “Türkiye’de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları”, s. 7, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2010, İzmir.

²⁷ Gezer, L. “Türkiye Madenciliginde Vergilendirme Sistemi ve Önemi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Osmangazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, 2005, s.44.

ekipmanları ve madencilige özgü makine ve teçhizatlar sebebi ile yüksek sermayelere gereksinim duymasıdır. Yeterli derecede kuruluş için sermayesi olmayan madencilik işletmeleri, işler hale gelemeyecek duruma düşebilmekte, hak sahibi bulunduğu maden haklarını da ekonomik ve verimli olarak kullanamayacak durumda kalmak zorunda olabilecektir.

Madencilik sektörü olarak tanımlanan sektörü diğer sektörlerden ayırt edecek içsel niteliklerden bir başkası ise, yapılması planlanan ve bütçelenen yatırımların taşımakta olduğu yüksek risk etmeni olmaktadır. Madenlerin yeraltında bulunuyor olması bu risklerin en önemli ayağını oluşturur. Günümüzdeki teknolojik olanaklar ne kadar gelişmiş olursa olsun, madenlerin kaynaklarının tenör ve rezerv bakımından ekonomik olup olmadığı neticesi yalnızca üretime başladıktan sonra kesinlik kazanmaktadır. Buna karşın maden haklarının edinilmesi, ilk yatırımların yapılması, gerekli olan alt yapı, tesis ve cihazların kurulmasına müteakip açık ocak işletmelerde yüksek tutarlardaki dekapaj maliyetlerinin işletmeci tarafından karşılanması sonrasında üretim süreci başlayabilecektir. Yeraltı madenciliğinde ise tünellerin (galerilerin ve ocak ağızlarının) oluşturulması yer kabuğundaki ana parçaya gitmek için gerekli olmaktadır. Bu işlemlerden sonra, madencilik işletmesi bütçelediği üretim miktarını üretmemesi halinde, yüksek zarar durumlarıyla karşılaşabilecektir. Bu sebeple, maden projesini geliştirme, iyi planlanmış, detaylı bütçelendirilmiş ve ayrıntılı bir maden projesine dayandırılmış olmak durumundadır. Böylece, maden projelerinin olası riskleri minimum düzeye indirgenebilecek kısa sürede neticelenmeleri ve yurt ekonomisine daha da üst seviyelerde yarar elde etmeleri gerçekleşebilecektir²⁸.

Bahsedilebilecek diğer etmen ise, uzunca bir fizibiliteye ve kuruluş aşamalarına ihtiyaç olan madencilik işletmeciliğinde, uluslararası piyasalardaki metal fiyatlarının ortaya çıkarabileceği ani fiyat değişiklikleridir. Örneğin krom fiyatlarının yüksek seyrettiği bir zamanda alınmış olunan krom madeni üretiminin kararı, üretimin arama-hazırlık ve fizibilite aşamaları süresince geçecek birkaç yıllık süre içerisinde krom fiyatlarındaki öngörülemeyen bir düşüş sonucu, madencilik işletmesinin yüksek zararlarla karşı karşıya gelmesine ve projenin ekonomiklik derecesinin

²⁸ Emre, H., “Madencilik Yatırımlarında Gelir ve Giderlerin Tahminlenmesi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2008,s.6.

düşmesine neden olabilir. Madencilik işletmelerindeki kuruluş-örgütlenme aşamalarındaki gerçekleştirilecek fizibiliteyle ve hazırlıkla ilgili çalışmaları bütününde risk teşkil edecek etmenler dikkat ve özenle değerlendirilmeli, kuruluş aşamaları için gerekli olacak olan sermaye tutarı belirlenirken yukarıda bahsi geçmekte olan türde olası risklerin vuk'u bulması halinde gereksinim olacak fon ve benzeri kaynaklar sermaye rakamına eklenebilmelidir.

Çıkarılacak maden cevherlerinin nakliye edilmesi ise bir başka içsel nitelik olarak karşımıza çıkmaktadır. Madenlerin nakliye edilmesi büyük ek maliyetlere yol açmakta, bu sebeple madencilik ocaklarının kuruluş-örgütlenme aşamalarında veyahut madenleri işleme-zengineştirme tesislerinin kuruluşları esnasında bu ayrı iki işletme biriminin birbirlerine olan uzaklıkları göz ardı edilmemelidir. Göz ardı edilmesi durumundaysa, işleme-zengineleştirme tesisine uzak olan madencilik ocağından elde edilecek tüvenan maden cevheri, nakliye için katlanılacak maliyetlerin çokluğu sebebiyle ekonomiklik vasfını yitirebilecek, daha da ileri noktadan bakıldığında bahsi geçen maden üretim ocağı, üretim yapılamayan atıllık içeren ve işlevini yitirmiş bir maden üretim ocağı olarak kalabilecektir. Maden üretim ocağı ile madeni işleme-zengineleştirme tesislerinin uzaklığı kadar, işlenmiş-zengineleştirilmiş maden cevherinin en son kullanılacak alana olan uzaklığı da önem arz etmektedir²⁹.

Madencilik diğer sektörlerle nazaran farklı bir sektör oluşunu bizlere gösteren diğer bir unsur ise; madencilikle ilgili faaliyetlerin, bu faaliyetlerin yürütülmekte oldukları bölgelerde neden olabilecekleri etkileridir. Bu söz konusu etki ve beraberinde getireceği unsurları "Madencilik Dışsal Nitelikleri" altbaşlığı altında detaylandırmak mümkün olabilecektir.

Madencilik sektörünün "dışsal nitelikleri"nden ilki, madencilikle işgal eden sektörün, buldukları ülkelerin ekonomileri için mutlak gerekli olan, vazgeçilmesi mümkün olmayan bir sektör olmasına rağmen, madencilik sektörünün tabiatta ve çevresinde negatif dışsal nitelikler yaratabiliyor olmasıdır. Bu sebeple, madencilik işletmeleri sürekli olarak bir baskılama altında çalışmak durumunda kalmaktadırlar.

²⁹ Emre, H., "Madencilik Yatırımlarında Gelir ve Giderlerin Tahminlenmesi", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2008, s.6.

Baskılardan bahis, kimileyin sosyal, kimileyin politik kimileyin de iktisadi açılardan madencilik işletmelerini zor durumda bırakmaktadır. Söz gelimi tüm hukuksal ve mali zorunluluk-sorumlulukları harfiyen gerçekleştirmiş, maden işletme ruhsatının ve maden işletme izinlerinin tamamını ilgili maden ve diğer devlet kurumlarından alma hakkına haiz olmuş ve maden üretim faaliyetine start vermiş bir madencilik işletmesi, madencilik işletmesinin çevresinde bulunan köylülerin tepkileri ve/veya kimi madencilik faaliyetlerine muhalif siyaset yetkililerinin sosyal-siyasal baskılamaları sebebiyle faaliyetlerine başlayamaz/faaliyetlerini artık sürdürmez duruma gelebilmektedir.

Madencilik işi ile iştiğal eden sektör, aynı zamanda, çalışma şartları göz önüne alındığında iş kazalarının ve iş kazası risklerinin en yüksek seyrettiği sektör olma negatif özelliği de taşımaktadır. Sektörün Dünya ölçeğindeki işleyişine bakıldığında göze çarpan makineler ile yoğun çalışma ve teknoloji imkanlarının her geçen dakika daha da artarak ilerlemesi, madencilik sektöründe çalışmakta olan işgücü yapısının karşılaşacağı iş kazaları risklerini minimize etme yolunda az da olsa etkilemektedir. Özel olarak "kapalı ocak (yeraltı maden işletmeleri) madenciliği"nde, taş ocaklarında, doğal taş üretim alanlarında iş kazalarının sık sık meydana geldiği, işçilerin yaşamsal tehlikeler ve tehditler ile içiçe çalıştığı bilinmektedir. Yaşamsal tehlikelere ve tehditlere karşın madencilik işletmeciliği yapmak, işveren ve işçi açısından da ağır bir yük olma özelliği taşır. Madencilik sektörüne yatırım yapan yatırımcı, varolan bu ve benzeri riskleri büyük bir ustalık ile yönetmek durumundadır. İş güvenliği açısından maden sahası ve genel olarak işletme alanında alınması gereken tedbirler, işçilere eğitim verilmesi, periyodik sağlık ve teknik kontroller, iş sağlığı ve güvenliğine dair ekipmanların bu sektördeki yatırımcılar için olmazsa olmaz zaruriyetler olmaktadır ve bu zaruriyetler önemli derecede maliyet kalemlerini oluşturmaktadır. İşyerinin tehlike sınıfının yüksek olması sebebiyle SGK sigorta primindeki işveren hisseleri de bu sektör yatırımcılarının başkaca farklı sektörler ile rekabet edebilme kabiliyetini minimum düzeye indirmekte, madencilik alanında alınacak yeni yatırım kararlarını zorlaştırmakta ve büyük oranda da negatif yönde etkilemektedir³⁰.

³⁰ Özmen, M. Ö., "Türkiye'de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları", s. 9, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2010, İzmir.

Madenciliğin dışsal etmenlerinden bir başkası da, yapı malzemelerinde kullanılan hammaddeleri üretmekte olan madencilik işletmelerinin ve yapı malzemeleri üretmekte olan tesis ve işletmelerin büyük kentlere çok yakın olması olarak ifade edilebilir. Madenciliğin içsel niteliklerinde de belirtildiği üzere, madencilik işletmelerinin yer aldığı sektörde nakliyeciler maliyetlerinin büyük bir değer arz ettiği bilinmektedir. Hammadde, üretim yapılan tesisin bulunduğu yer ve pazarın bulunduğu yerden oluşan üçgenin aralarındaki mesafenin bu kadar önem arz etmesi, maden cevherini çıkarma faaliyetleri ile üretimi maden üretim çıktılarına dayanan sanayi kollarını büyük yerleşim yerleri yakınlarına konumlandırmaktadır. İşte bu ve bunun gibi sebeplerle, özel olarak çimento üretimi yapan fabrikalar ile beton üretimi yapan beton santralleri büyük yerleşim bölgelerine yakın kurulmaktadır. Fakat süreç içerisinde, şehir planlamalarının uzun erimli düzenlenmemiş olmasından kaynaklı birden fazla çimento fabrikasıyla beton santrali kontrolsüz büyüyen kentlerin içinde sıkışıp kalmış olarak bulunmaktadır. Kent tarafından adeta yutulmuş bulunan bu üretim birimleri, çevrelerindeki yerleşim yerlerinde yaşayan insanlar tarafından şikayetlere konu olmakta, büyük sermayeler ile yaklaşık olarak elli yıl gibi bir ekonomik süre ile ömür biçilerek inşa edilmiş olan çimento fabrikaları ve buna benzeyen tesis-fabrikalar büyük yerleşim yerlerine olan negatif dışsal nitelikleri nedeniyle baskı olarak faaliyet yürütmek durumunda kalmaktadırlar. Halbuki bahsi geçen problem, uzun süreli ve her olasılığın düşünülerek üretilmesi gerektiği imar planları ile ortadan kaldırılabilmektedir³¹.

Madenciliğin dışsal niteliklerinden bir diğeriyse, madenlerin, sadece ve sadece belirli coğrafyalarda bulunmakta ve yalnızca o coğrafyadan temin edilebilmeleridir. Genel olarak bu bahse konu coğrafyalar kırsalda yer alan kesimleri ifade eder. Bu yönüyle konuya eğinildiğinde ise, maden ve maden işletmeciliği sektörünün emek yoğun bir sektör olması nedeniyle ve bu nedenle istihdamı yoğun olarak benimseyen bir sanayi-üretim alanı olması nedeniyle, kırsalda yer alan bölgelerden büyük kentlere göç edilmesini önleyebilen ve yeniden farklı yerleşim yerleri kurulmasına

³¹ Demirel, T. "Madencilik Sektöründe Alternatif Finansman Kaynakları ve Bunların Değerlendirilmesi", s.3, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2008.

önayak olan, kırsaldaki bölgelerin gelişerek toplumların ilgili coğrafi bölgedeki sosyal-ekonomik dağılımlarını düzenleyen bir nitelik de üstlenmektedir³².

Özellikle arama safhalarında büyük sermayeler gerektiren madencilik sektöründe, bir maden sahasınının işletmeye açılabilmesi için gereken yatırım tutarının, işletmenin yıllık satış tutarının 2-3 katı kadar olduğu ve alt yapı sorunları olan bölgelerde/ülkelerde ise bu tutara yaklaşık %15-20 gibi alt yapı tesis yatırımının da eklenmesi gerektiği bilinmektedir³³.

Uzun vadeli yatırımlar olan maden yatırımlarında, işletme ömürleri ortalama 10-20 yıl ömürlü olmaktadır.

Yüksek riskli yatırımlar olmasındaki nedenler, yer kabuğu yapısındaki bilgi eksiklikleri, cevher tenör oranlarındaki belirsiz durumlar, uluslararası maden satış piyasalarındaki fiyat dalgalanmaları olarak sıralanabilir.

Sektörün ülkeler için özellik arz eden işlevleri ise, katma değeri en yüksek sektör olması, uç ürünlere gidildikçe katma değerinin arttığı bilinmekte; daha çok kırsal alanda faaliyet yürüten bir sektör olması nedeniyle bölgesel olarak ekonomik dengelenmeyi sağlayarak o bölgeye canlılık katmasıdır.

1.1.8 Madencilik Sektörüne Özgü Risk Etmenleri

Madencilik sektöründe risk etmenleri, yatırımda karşılaşılan riskler ve çalışma şartlarına ait riskler şeklinde gruplanabilmektedir.

Yatırımda karşılaşılan riskler, madencilik sektöründeki işin icrasının yatırım maliyetinin çok yüksek olması ve geri dönüşünün uzun süreli olacak bir yatırım olmasından kaynaklanmakta olduğu belirtilmektedir. Madencilik, sanayi dalları içerisinde en çok yatırım gereksinimi duyan alanlardan biri olmasına karşın, satış sıralamasında alt sıralarda yer almakta, bir maden ocağından ortalama 6 yıl-8 yıl

³² Demirel, T. "Madencilik Sektöründe Alternatif Finansman Kaynakları ve Bunların Değerlendirilmesi", s.3, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2008.

³³ Zambak, C., Madencilik Yatırımlarını Etkileyen Faktörler ve Madenlerde Çevre Etki Değerlendirmesi, Madencilik ve Çevre Toplantısı Tebliği, 10 Temmuz 1997, s. 101, Sivas.

veyahut daha da uzun süreler üretimin yapılmasından sonra ancak nakit girişinin sağlanabilmesi durumu mevcuttur. Madencilik sektöründeki, gerek yer altındaki kapalı ocak gerekse de yerüstündeki açık ocak çalışmalarında birçok risk unsuru önceden tayin edilememektedir. Örneğin cevherin tenörü, yatağın rezervi, işletmenin maliyeti, piyasalardaki satış fiyatları gibi unsurlardan kaynaklı belirsizlik durumları bu riskleri giderek daha da artırmaktadır³⁴.

Madencilik sektörünün büyük sermayeye ihtiyaç duyan bir teknolojinin kullanılıyor olması ve kullanılmakta olan teknolojinin gün geçmeden güncelliğini yitirerek eskimesi bir diğer risk unsurunu işaret etmektedir. Her ne kadar bilimsel yollarla ve güncel teknoloji kullanılırsa kullanılsın, maden rezervlerinin miktarlarında ve kalitelerinde yanılma payları bahse konu olabilecektir. Ayrıca risk, üretim faaliyetlerinde ve pazarlama faaliyetlerinde de söz konusu olabilmektedir.

Madenler, tabiiatta yüzyıllarca yıl süregelen bir zaman dilimi içinde volkanik olaylarla ve yer kabuğu hareketleri gibi doğal yollarla ve sınırlı miktarlarda oluşmakta ve nihai ürün olarak üretilip tükenmelerinden sonra insan eliyle tekrar üretilmemektedir. Hemen hemen tüm sektörlerde bilim ve teknoloji değişim hızının aylarla açıklandığı bugün, yeni ve güncel teknolojik değişimlerin yoğunlukla maden kullanımını gerektirdiği bilinen bir gerçekliktir.

Şayet bu teknolojik ve bilimsel gelişme bu şekilde devam ederse platin madeninin kaynaklarının dünyadaki ömrü 15-20 yıl, TV-bilgisayar ekranlarında kullanılmakta olan indiyum madeninin kaynaklarının ise en iyi koşullarda 10-15 yıl daha dünyaya yeteceği bilim insanları tarafından yapılan çalışmalarda açıklanmaktadır. Doğada ender bulunan diğer kimi madenler için de benzer durumlar söz konusu olabilmektedir.

Madencilik sektörünün çalışma şartlarına ilişkin risklere bakıldığında ise, emek yoğun çalışılan madencilik sektöründe, iş kazaları ve meslek hastalıklarıyla karşılaşma ihtimali farklı iş kollarına göre daha yüksek olabilmektedir. Yoğunlukla

³⁴ Saydam, S., "Madencilikte Risk Tayini", 14. Türkiye Madencilik Kongresi Bildiri Kitabı, 1995, s. 161-162.

yer altında ve doğanın her zaman değiştirdiği koşullarda üretim yapılmakta durumunda kalınmaktadır.

Sektörün; göçükler, yangın, su baskınları, patlamalar gibi birçok kişinin hayatını kaybetmesine neden olabilecek birçok tehlikeyi de bünyesinde barındırmakta olduğu bilinmektedir. Bu tehlikelerin yanında uygun olmayan havalandırma sistemleri, bozuk veya yetersiz yeraltı işletmelerdeki galeri tahkimatları, yetersiz kamu denetimi, toz etmeni, ergonomik düzeyde olmayan çalışma şartları, titreşim, elektrik çarpmaları, gürültü, yaşam odalarının olmayışı veya yetersizliği, yetersiz aydınlatma, elle cevher taşıma, psikolojik problemler, olumsuz ve eksik olan hijyen koşulları mevcut olabilmektedir. Ek olarak çalışanlardaki aşırı yorgunluk ve beşerî hatalar, sıcaklık, vardiyalı şekilde çalışma, uzun ve ağır çalışma şartları ve çalışma saatleri gibi etkenler de sektördeki diğer risk faktörlerini meydana getirmektedir.

Madencilik sektöründe ölümlü iş kazaları da yayımlanan raporlara göre fazlasıyla görülebilmektedir. TMMOB Makina Mühendisleri Odası'nın SGK istatistiklerinden hareketle hazırlayarak yayımladığı İş Sağlığı Güvenliği (İSG) Raporu'nda, en fazla ölümün yaşandığı faaliyet gruplarının sıralamasında, 2014 yılında, Soma faciası nedeniyle 335 kişinin yaşamını yitirmesi (% 20,60) ile kömür ve linyit çıkartılması faaliyet grubu ilk sırada; 2015 yılında "madencilik (kömür ve linyit çıkartılması, metal cevheri madenciliği, diğer madencilik ve taşocakçılığı) 79 kişi (% 6,31) ile üçüncü sırada; 2016 yılında madencilik (kömür ve linyit çıkartılması ile diğer madencilik ve taşocakçılığı) 75 kişi (% 5,34) ile dördüncü sırada yer almaktadır"³⁵.

Yukarıda saymış olduğumuz tüm bu rizikoların sektöre yansımalarını minimuma indirgeyebilmek için, varolan risklerin doğru-eksiksiz şekilde algılanıp tesbitlerinin detaylı bir şekilde belirlenmesi ve risk analizlerinin çok yönlü olarak yapılması gerektiği görülmektedir. Riskler doğru-eksiksiz bir biçimde masaya yatırılır ve düzenli bir şekilde risk değerlendirme çalışmaları yapılırsa riskin yönetilme işlemi de başarıya ulaşmış olacaktır.

³⁵ TMMOB Makina Mühendisleri Odası, İSG Raporu, Yayın No: MMO/689, Mart 2018, Ankara. Erişim: 05.04.2019.

1.1.8 Madencilik Sektöründe Mülkiyet

"Maden Mülkiyeti" olarak ifade edilen kavram, madenin var oldukları ülkeler için belirttikleri stratejik veiktisadi önemi vurgulayan, madencilik sektörü ile devlet-hükümet arasındaki ilişkiyi düzenlemekte olan kavram olmaktadır.

Maden alanında ön plana çıktığı belirtilen üç tipteki mülkiyetten bahsedildiği görülmektedir:

Bu mülkiyet türlerinden ilk açıklanacak olan mülkiyetlendirme sistemi, devletin mülkiyetine dayanmakta olan "Domanial" sistemi ifade eder. Bu sistem yapısında devlet mekanizması, ülkedeki tüm madenlerin sahibi konumundadır³⁶. Madenlerin üzerindeki "arama, buluculuk ve işletmecilik" dahil tüm haklarını kendi uhdesinde tutmakta ve gerçekleştirmektedir.

Bir diğer açıklanması gereken mülkiyetlendirme sistemi, devletin mülkiyetinde olan maden/lerde,kişi/lere kimi madencilik haklarıyla tanınmış olan "Regalien" sistem olmaktadır. Madenlerdeki mülkiyetlendirme durumu gene kamuya ait mülk olmakla birlikte, bu mülkiyetlendirme yapısında, kişi/lere madenlerde arama ve/veya madenlerde işletme hak/ları tanınmış olmaktadır. Bu "Regalien Sistem"adlı yapı da kendi içerisinde, işletmecilik hakkını madenleri fiiliyatta işgal ve ihya edene vermekte olan "işgal ve ihya sistemi", işletmecilik haklarını madeni fiiliyatta arayarak bulana vermekte olan "Bulma Sistemi" ve aramacılık ve işletmecilik haklarını devlet yönetiminden ruhsat/lar veya imtiyaz/lar alınmasına bağlayan "İmtiyaz Sistemi"nden oluşmak üzere 3 ayrı sisteme ayrılmaktadır³⁷.

Son açıklanması gereken mülkiyet sistemi ise, Arazi mülkiyeti "Accession" sistemidir. Bu mülkiyetlendirme sisteminde, arazinin sahipliğini üzerinde bulunduran kişi, arazi bünyesinde bulunan madenlere ilişkin mülkiyet hakkının da sahibi olmaktadır. Madeni içinde bulunduğu araziye ait bir parça olarak görmekte olan arazi mülkiyeti, bütün dünyanın genel olarak terk etmekte olduğu bir yapıdır. Madenlerin

³⁶ Kartalkanat, A., "Madencilikle İlgili Düzenleyici Sistemler", s.8., TMMOB Jeoloji Mühendisleri Odası Haber Bülteni, Aralık 1992, S. 92/5.

³⁷ Türk, H.S., "Devletçe İşletilecek Madenler Hakkında Kanun Üzerine Açıklamalar",S.4, s.84., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.

tükendiğinde yerine yenisi konulması mümkün olmayan doğal servetler olmaları, iktisadi ve stratejik açıdan büyük önem taşımları nedeniyle günümüz çağdaş hukuk yapıları, madeni buldukları arazinin mülkiyetinin dış kısmında tutmaktadırlar³⁸.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasınının 168. maddesinde hükmedildiği üzere, "doğal servetlerin ve kaynakların devletin hüküm ve tasarrufu altında olduğu, bunların aranması ve işletilmesi haklarının devlete ait olduğu" açık ifadelerle belirtilmiş; "ancak devletin bu hakkını belirli bir süre için gerçek ve tüzel kişilere devredebilmesine de olanak" sağlanmıştır. Söz konusu Anayasa 168. madde, Türkiye’de bulunan madenlerdeki, mülkiyet sisteminin, "Regalien Sistem" içinde yer alan "İmtiyaz Sistemi" içerisinde yer aldığını açıkça göstermektedir.

Anayasa'nın 168. maddesinde yer alan "hüküm ve tasarruf" ifadeleriyle, devlete ait kamu mallarının üzerinde yer alan "denetim ve gözetim" hak ve yetkisi kastedilmekle birlikte, bu hakkın bir mülkiyet edinim hakkı niteliğinde olması belirtilmektedir. Devlet teşkilatının, maden/lerden kamu namına faydalanma hakkını bir müddet kullanılmak üzere gerçek/tüzel kişilere devir yoluyla vermesi durumu vuk'u bulduğundaysa, devletin elde etmiş olacağı gelirler mülklerden ve teşebbüslerden elde edilen gelirler şeklinde nitelendirilmektedir³⁹.

1.1.9 Madencilik Sektöründe Kârlılık ve Verimlilik Analizleri

Verimlilik kavramı, "prodüktivite" kelimesinin karşılığı olan bir kavram olarak kullanılmaktadır. Verimlilik, geniş anlamda, iktisadi amaçlara ulaşmak konusunda eldeki araçlara ait duyarlılığın ve bu araçlara ait olan etkinlik derecelerinin ölçülmesine yaramakta olan soyut özellikli bir anlamda tanımlanmaktadır.

Verimlilik kavramı, dar tabir edilebilecek bir anlamdaysa, "teknik açıdan verimlilik ile aynı anlama gelmekte ve üretim miktarı (yani çıktılar) ile üretim faktörleri miktarı (yani girdiler) arasındaki fiziksel ilişkiyi ifade etmektedir"⁴⁰.

³⁸ Türk, H.S., "Devletçe İşletilecek Madenler Hakkında Kanun Üzerine Açıklamalar", S.4, s.84., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.

³⁹ Uzun, M., "Türkiye'de Madencilik Sektörünün Vergilendirilmesi", D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 16, Sayı: 2, 2014, (Basım Yılı: Şubat 2016), s. 85, İzmir, (Erişim: 10.01.2017).

⁴⁰ http://www.ekodialog.com/konular/verimlilik_nedir.html (Erişim Tarihi: 04.05.2019).

Günümüzde, üretilmekte olan ürünün ve hizmetin kaliteliliğini sürekli olarak yükseltmek, doğal dengeyi ve çevreyi koruma, çalışanlara en iyi çalışma ve yaşam şartları temin etme ve bu esnada birim girdi başına üretim miktarını artırma gayretleri ile birlikte düşünölmek durumundadır⁴¹.

Devletlerin iktisadi-sosyal büyümelerinde ve kalkınmalarındaki çabalarında verimlilik kavramının önemi de son derece önem arz eden bir konu olmaktadır. Ülkemizde periyodik olarak hazırlanmakta olan kalkınma planlarında da ekonomik ve teknolojik olarak yüksek büyüme hızına ulaşılması ve büyüme hızının sürdürülebilir halde olması hedeflenirken, verimlilik konusu büyük öneme haiz olmaktadır.

Madencilik sektöründe, teknik personel istihdamının artırılarak dijital dönüşümlere uyum sağlayabilecek ve bunları aktif olarak icra edebilecek iyi eğitimlerden geçmiş iş gücünün elde edilmesi ile o çerçevede üniversite-sektör işbirlikteliğinin, ilgili sektöre ait ihtiyaçlar paralelinde geliştirilerek verimlilik düzeyinin artışının sağlanması önem ihtiva etmektedir.

Kârlılık analizleri ise, maden yataklarının değerlendirilmesinde birçok kişi ve kurumca yaygın olarak kullanılmakta, projelerin "geri ödeme süresi kârlılık oranı ve iç kârlılık oranı (iç verim oranı)" yöntemleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Durağan bir değerlendirme ölçütü olan ve paranın zaman değerini göz önünde bulundurmayan "geri ödeme süresi kârlılık oranı", özellikle riskle belirsizlikler içeren koşulların etkin varlığının hissedildiği ve hızlı bir çekilde karara bağlanması gerektiği madencilik projelerinin değerlendirilmesi aşamalarında kullanılmaktadır. Nakit akım projeksiyonlarının tutar ve zaman olarak tahmin edilebileceği yatırımlardaysa paranın zamansal değeri dikkate alınıp iç verim oranı adlı yöntemin kullanılması daha doğru sonuçlara götürebilecektir⁴².

⁴¹ Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 31, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

⁴² Demirbugan, M.A., Maden Yataklarının Değerlendirilmesinde Statik ve Dinamik Kârlılık Oranı Yöntemleri, Maden Mühendisleri Odası, Madencilik Dergisi, Cilt 44, Sayı 1, Mart 2005, s.15-18, İstanbul.

Maden işletmeciliğindeki yatırımların kârlılıklarını ve verimliliklerini etkilemekte olan birçok değişken faktör, sektör özellikleri gereğince, önemli düzeylerde belirsizlikleri bünyesinde barındırmaktadır. Farklı endüstriyel yatırımlardan oldukça farklı olarak gözlemlenen madencilik sektöründe yer alan bu belirsizlikler ve bunların uygulamalardaki etkileri aşağıda sıralanmaktadır⁴³:

- Maden işletmesinden çıkarılarak cevher hazırlama ve zenginleştirme tesislerine nakledilen cevherlere ait farklı tenör ve farklı mineral özelliklere sahip olması, farklı verimlilik ve farklı maliyet hesaplamalarının da yapılmasına neden olmaktadır,
- Cevhere ait rezerv ve cevher tenörlerindeki bazı belirsizliklerin maden işletmesinin ekonomik ömrünü ve cevher satışları ile nakit akışlarının tesbitini zorlaştırmaktadır,
- Madendeki işletmecilik yöntemi, yani açık ocak maden işletmeciliği mi yoksa yer altı maden işletmeciliği mi, madende kullanılacak iş makinelerinin özelliklerine ve işçilerin performans ve verimliliklerine önemli bir etkinliğe sahip olmaktadır,
- Maden cevherlerinin ve maden örtü tabakalarının delinebilir olması, patlatılabilir olması ve/veya kazılabilir olması belirli oranlarda değişkenlikler içermektedir. Bu özellikler de maliyetler için ayrılacak bütçenin tesbitini zorlaştırmakta, bu tip işlemler genelinde kullanılmakta olan iş makinesi ve diğer ekipmanların verimlilik derecelerinde farklılıklar ortaya çıkarabilmektedir.

Madencilikte alınmakta olan kararlar, genellikle görece sınırlı birtakım analiz ve bilgiler üzerine hazırlanmakta, bu sınırlılık da sektöre özgü olumsuz riskleri büyük oranda etkileme özelliğine sahip olmaktadır.

Cevhere ait olan rezerv miktarları, cevhere ait olan tenör değerleri, cevherin işletilmesindeki/zenginleştirilmesindeki maliyetler, ulusal ve global pazar durumu hiçbir zamanda garanti verilemeyen ve zamanla sık sık değişim gösterebilen etkenler olabilmektedir. Bu nedenle, karar vermekiçin yapılan kârlılık çalışmalarının “umut edilen kârlılık” şeklinde belirtilmesi gerçekçi bir tutum olacaktır⁴⁴.

⁴³ Konuk, A. Madencilikte Verimlilik Analizleri Ders Notları, Anadolu Üniversitesi, Yayınlanmamış Ders Notları, 1991. s. Bilano, Eskişehir.

⁴⁴ Güneş,C., Madencilik Yatırımları ve Ekonomik Değerlendirme Teknikleri, MTA Yayınları :17,Ankara 1976, s.9. Aktaran: Bostancı, S., “Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 32, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

1.2 Türkiye’de Madencilik Mevzuatı

Tez çalışmamızın bu bölümünde Osmanlı'dan günümüze Maden Mevzuatı'na dair çalışmamızın konusuyla ilgili olan bilgilere yer verilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde, Osmanlı Devleti’nden bugüne kadar, madencilik alanında birçok defa yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu yasal düzenlemeler genel olarak, ilgili kanunların yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen uygulamalar neticesinde ortaya çıkan eksiklik-aksaklıklardan veya yeni bulgular ve yerel/uluslararası gelişmelerden çıkarılan sonuçlarla yeni yasal düzenlemelere yol açmıştır. Buradan ve maden mevzuatındaki son yasal düzenlemelerden yola çıkarak, Türkiye'deki maden mevzuatına ilişkin bütünsel bir mevzuat yapısının (maden ve uygulama mevzuatıyla birlikte vergisel ve teşviksel diğer uygulamalar) hâlâ kurulamamış olduğunu ve bu durumun hem sektörün ülkemizde yeterince gelişmemesine hem de yerli/yabancı yatırım olanaklarının kısıtlanmasına yol açtığı incelemelerimizde dikkat çeken unsurlardan biri olmaktadır.

1.2.1 Osmanlı Devleti’nden Günümüze Maden Mevzuatının Gelişimi ve Maden Kanunu (3213 Sayılı)

Bu bölümde, Osmanlı Devleti dönemlerinden günümüze değin Maden Mevzuatı'nın temel yapı taşlarına ve değişim yönlerine yer verilmeye çalışılacaktır.

1.2.1.1 Osmanlı Devleti’nden Günümüze Maden Mevzuatının Gelişimi

Osmanlı madenciliği, özel olarak Almanya'nın ve Balkanların deneyiminden yararlanmıştı. XV. ve XVI. yüzyıllarda Avrupa'daki ülkeler ile aynı kulvarda yarışır durumda olan Osmanlı madenciliği, XVIII. yüzyıldan başlayarak güncel gelişmelere ayak uyduramayarak gerilemeseyri göstermiştir. Devlet ve toplum yaşamının her nokta ve safhasında yaşamsal bir rol üstlenen madenciliğin ihmal edilmesi sonucunda dışa bağımlılık kaçınılmaz olmuştur. Bu durumun önüne geçebilmek adına, XIX.yüzyıl başlarından itibaren zarar etmekte olan (rantabl/ekonomik olmayan) madenlerin verimlilik ve kârlılık bakımından daha iyi şekilde dönüştürülebilmesi için Avrupa'daki ülkelerden madencilik-maden işletmeciliği alanında bilgili olan yüksek mühendisler yurda getirtilmiş ve bu uygulamalar

yaklaşık yüzyıl süresince devam edegelmiştir. Bu nedenledir ki, 1861 yılında, 1869 yılında, 1887 yılında ve 1906 yılında yürürlüğe girmiş olan, madenlerin üretimi ve vergilendirmesi açısından esasları belirleyen "nizamnâmeler"le de madencilik alanının hukuksal zemini oluşturulmaya çalışılmıştır⁴⁵.

Osmanlı'da madenlerle ilgili ilk düzenleme olan Arazi Kanunnamesi 1858 yılında (23 Şevval 1274) yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla birlikte madenlerden 'Zekâtı Rikâz' adıyla 1/5 oranında vergi alınmasına başlanmıştır⁴⁶.

1858'de uygulanmaya başlanan "Arazi Kanunnamesi"nin, "madenlerin mülkiyeti ve alınacak vergiler"i düzenleyen 107. maddesindeki, "işletme yöntemleri, imtiyaz sahiplerinin sorumlulukları, işçilerin durumları, yakacak temini, ..." vb. birçok konudaki eksiklik, 1856 yılında "Hazine-i Hassa Nezareti'nde (Osmanlı padişahlarının şahsi gelir ve giderlerine ait işlere bakan teşkilat)" haftada iki gün toplanacak özel bir komisyon kurulmasına yol açmıştır. Bu komisyonun kurulmasına önayak olan bir diğer gelişme ise, XIX. yüzyıl ortalarında şahısların maden imtiyazlarına olan ilgilerinin artmasıdır. Yapılan bu çalışmalar neticesinde, Arazi Kanunnamesi'ni, 28 Mayıs 1861 (9 Muharrem 1278) tarihinde yürürlüğe giren Maâdin Nizamnamesi takip etmiştir.

28 Mayıs 1861 tarihli Maâdin Nizamnamesi'nin girişinde madenler ikiye ayrılmıştır⁴⁷:

- "Mevadd-ı Madeniye: Altın, gümüş, kurşun, bakır kalay, nikel, civa, çinko, manganez, krom, kükürt, kobalt, zımpara, şap, maden kömürü ve kaya tuzu.
- Mevadd-ı Gayrı Madeniye: Mermer, çakmak ve alçı taşı, kireç, porselen toprağı, kum, kil, lüle yapımında kullanılan toprak ve taş çeşitleri."

Beş bölüm ve 54 maddeden oluşan 28 Mayıs 1861 tarihli Maâdin Nizamnamesi'ne göre, "bir kişi, sahip olduğu arazide izin ve ruhsat almaksızın maden araması yapabilecek, diğer taraftan mîrî arazi (hüküm ve tasarrufu devlete ait olan araziler) için ilgililerin devletten ruhsat alması hükme bağlanmıştır. Bu arazilerde arama

⁴⁵ Keskin, Ö., (2011), Osmanlı Devleti'nde Maden Hukukunun Tekâmülü (1861-1906), Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi, Sayı:29, s.125-148, Ankara.

⁴⁶ Birön, C., Atak, S., (1986), Maden Mühendisliğine Giriş, Çağlayan Kitabevi, s.151, İstanbul.

⁴⁷ Günay, Ö., (2016) Maden Hukuku, Kavramlar, İlkeler, Tanımlar, Seçkin Yayınları, s.54, Ankara.

yapacak kişiler vilayet ve kaza bazında, maden sahasını, maden cinsini ve keşif kazıları sırasında meydana çıkabilecek zararları tazmin edeceklerini başvuru yapacakları dilekçede belirtmek zorundadır. Bu amaçla verilecek taharri (arama) ruhsatlarının süresi iki yıllla sınırlıdır."

Nizamname incelendiğinde öne çıkan bir başka detay, Osmanlı tebaasının tek başına veya yabancılarla ortak imtiyaz talep edebildikleri ve işletme ruhsatının da on yıl süreli olduğudur. 1861 tarihi Nizamname'de, Devlet, madencilikle işgal edenlerin gelirlerinden, vergi olarak % 25 oranında büyük bir hisse alınmasını öngörmüştür. Bu oran neticesinde madencilğin ilerlememesi durumu ortaya çıkmış, bu dönemde madenler, giderek yabancı sermaye yönetimlerine geçmiştir⁴⁸.

"Yaklaşık sekiz yıl boyunca uygulamada olan 1861 Maâdin Nizamnamesi ile uygulamada elde edilen deneyimler neticesinde ve özellikle 1867'de yabancıların Osmanlı coğrafyasından toprak almalarına izin verilmesinin de etkisiyle", 1810 tarihli Fransız Maden Kanunu'nu esas alınarak,1869 yılında yeni Maâdin Nizamnamesi yürürlüğe girmiştir⁴⁹.

Maden hukukunun daha da kapsamlı olarak ele alındığı 1869 tarihli Maâdin Nizamnamesi, madenleri üç bölüme ayırmıştır⁵⁰:

- "Mevadd-ı Madeniye: Altın, gümüş, demir, kalay, çinko gibi damar veya tabaka halinde bulunan madenler.
- Maâdin-i Asliye: Yüzeyde dağınık olarak bulunan taş çeşitleri.
- Maâdin-i Sathiye: Alaşımli kum, şaplı toprak gibi daha az hafriyat ile çıkarılan maden cinsleri."

Bu nizamnamenin ilk kayda değer noktası, imtiyaz süresinin 99 yıl olarak belirlenmesidir. Öncesinde on yıl olan sürenin uzatımı, gerçek maden yatırımcısının önünü açabilecek bir gelişme olarak kayda geçmiştir. Yine aynı bağlamda, "yabancılara tek başlarına ve kendi adlarına ihalelere girebilme hakkının verilmesi ve imtiyaz hakkının, diğer mal ve eşyalar gibi başkalarına satılma olanağı yaratmasına

⁴⁸ Birön, C., Atak, S., (1986), Maden Mühendisliğine Giriş, Çağlayan Kitabevi, s.21, İstanbul.

⁴⁹ Günay, Ö., (2016) Maden Hukuku, Kavramlar, İlkeler, Tanımlar, Seçkin Yayınları, s.53, Ankara.

⁵⁰ A.g.e., s.85.

veya varislere intikal edebilmesi" anlamına geldiğinden, mülkiyet noktasında önemli bir yenilik olmuştur.

1869 yılında yürürlüğe giren bu Nizamname'yle "vergi konusu" da ele alınmış, ihtilafları ortadan kaldıracak önlemler alınmaya çalışılmış olmakla birlikte, "maden hafriyatı için tahsis edilen araziden 'Resm-i Mukarrer' adıyla dönüm başına ve senelik olarak beş para ve bir yılda çıkarılacak cevher hasılatından % 1-5 aralığında "Resm-i Nisbî" tahsil edilecektir. Ferman harcı ise artırılarak 50-200 lira olarak belirlenmiştir. Kazazedelere mahkemenin belirleyeceği tazminatların verilmesi, kazayı zamanında haber vermeyen kişilere ve teknik aksaklıktan meydana gelen kazaların sorumlularına da para cezaları verileceği karara bağlanmıştır"⁵¹.

Türkiye'de yeni maden cevheri yataklarının bulunması ve bunu takip eden gelişmeler bir süreklilik halini almış; fakat bu çalışmaların genel olarak yabancı kişi veya şirketlerce gerçekleştirilmelerinden ve ülkede yetişmiş teknik personel bulunmamasından olsa gerek, 1872 yılında 'Orman ve Maâdin Mektebi' açılmıştır. Orman ve Maâdin Mektebi'nde, maden arama, ölçekli harita yapma, damarların gidişini takip etme, maden üretimini kontrol etme görevlerini yapmak üzere personel yetiştirilmesine başlanmıştır⁵².

1869'da uygulanmaya başlanan Maâdin Nizamnamesi sonucunda, "ihale ve idare" alanlarındaki yaşanmakta olan sorunlara son vermek amacıyla 1873 yılı sonlarına doğru başkaca komisyon kurulması gereği doğmuştur. Dönemin "Orman ve Maâdin Müdürü Bedros Kuyumciyan"ın da aralarında olduğu özel komisyonun yoğun mesaileri ve diğer ülkelerle karşılaştırmalı incelemeleri sonucunda, Osmanlı Devleti'nin üçüncü Maden Nizamname'si olan üçüncü nizamname 7 Eylül 1887'de yürürlüğe girmiş,9 bölüm ve 92 maddeden oluşmuştur⁵³.

Üçüncü Nizamname'nin ilk bölümü "madenlerin tasnifi ve buna göre imtiyaz sürelerini belirlemek" olmuştur. Bu Nizamname ile getirilen yeniliklerden biri – "üretimin devamlılığını da sağlamak üzere–, üretimde kullanılan hayvan, her çeşit

⁵¹ Günay, Ö., (2016) Maden Hukuku, Kavramlar, İlkeler, Tanımlar, Seçkin Yayınları, s.55, Ankara.

⁵² Birön, C., Atak, S., (1986), Maden Mühendisliğine Giriş, Çağlayan Kitabevi, s.152, İstanbul.

⁵³ Günay, Ö., (2016) Maden Hukuku, Kavramlar, İlkeler, Tanımlar, Seçkin Yayınları, s.56-57, Ankara.

araç-gereç ve bir yıllık levazımâtın demirbaş kabul edilerek bunların borç karşılığında hacze izin verilmemesi maddesi olmuştur. Madeni keşfedene verilen 'Mucitlik Hakkı' adındaki tazminat ve vergi oranlarındaki değişiklik maddeleriyle de yeni düzenlemeler yapan 1887 Nizamnamesi, beş para olan Resm-i Mukarrer'i on kuruşa yükseltmiş, bir yılda çıkarılan cevherden alınan Resm-i Nisbî'yi ise maden çeşidine göre %1-5 ve % 10-20 arasında değiştirmiştir. Madenin kötü idaresinden ve teknik aksaklıklardan meydana gelecek kazalardan alınacak para cezaları 50-100 altın olarak yeniden belirlenmiştir. İstanbul'daki maden hafriyatları, her ne statüde arazi olursa olsun, Padişahın iznine tabii olmuştur. Resmi işlemleri tamamlanıp Taharri (arama) ruhsatı alması uygun olanlar, iki ay süresince ruhsatlarını almazlarsa haklarını kaybedeceklerdir"⁵⁴.

Osmanlı Devleti dönemindeki son maden mevzuatı olma özelliği taşıyan 26 Mart 1322 (1906) tarihli Maâdin Nizamnamesi, önceki mevzuatlardaki kimi maddelerin izlerini taşımaktadır. "Madenlerin tasnifi, imtiyaz süreleri, yabancıların maden ihalelerine girebilmeleri, madeni keşfedene verilen mucitlik hakkı ve miktarı", maden imtiyazı talep edenler tarafından 1/5000 ölçekli haritaların tanzimi ve ihalenin gazetelerde ilanı gibi esaslar aynen korunmuş, bürokratik işlemlerin bir yıl ile sınırlandırılması yasaya bağlanmıştır. Bu hükümle amaçlanan nokta, yabancı yatırımcıların bürokratik işlemlerin çok uzun sürmesi yönündeki kronik şikayetlerinin önüne geçmektir. Arama ruhsatı verme yetkisinin yine ilgili vilayet valiliklerince yerine getirilmesi hükmü korunurken, ruhsatın uygunsuzluğu durumunda "mültezim veya maden şirketine Bâbîâlî'ye (Sadrazam Sarayı, şimdiki Başbakanlık) müracaat etme hakkı" tanınmıştır. Bu halde, bütün işlemlerin 8 ayda tamamlanmaz ise vilayet makamının vermiş olduğu ruhsatın geçerli olacağı; "arama yapılacak arazide askerî, dinî ve devlete ait yapıların zarar görme riski sabit olursa", izin verilmeyecektir. Mühendis ve ustabaşı dışındaki çalışanlar Osmanlı tebaasından ve yöre halkından seçilecektir. Bu vesileyle, özellikle sınırda bulunan maden bölgelerinde, demografik yapının değiştirilmeye çalışıldığı iddialarının önüne geçilecektir. Bu Nizamname, 23.06.1942 tarihi 4268 sayılı yasanın kabulüne değin yürürlükte kalmasıyla, Osmanlı ve takiben Türkiye Cumhuriyeti dönemini de

⁵⁴ Günay, Ö., (2016) Maden Hukuku, Kavramlar, İlkeler, Tanımlar, Seçkin Yayınları, s.56-57, Ankara.

kapsayacak şekilde, o zamana değin yürürlüğe girmiş maden mevzuatları arasında, en uzun süre yürürlükte kalan maden mevzuatı olmaz özelliği taşımaktadır⁵⁵.

1921 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabul edilen 121 sayılı 'Havzai Fahmiye Amele Kanunu' ile de, maden işletme sahiplerinin madenler ve çalıştırdıkları işçilerle ilgili sorumluluklarına ve madencilik sektöründeki iş yaşamının düzenlenmesine dair çok yönlü, sosyal içerikli önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir⁵⁶:

- İşyerlerine hamam yapılması,
- 18 yaşından küçük gençlerin çalıştırılmaması,
- İşçinin kaydının yapılması,
- Müfettişlere sunulması,
- % 1'er oranda işçi ve işverenden kesinti yapılarak Amele Birliği Sandığı'nın kurulması,
- Alet-edavat ve hayvanların madenci tarafından tazmin olunması,
- İşçinin ücretsiz tedavi ettirilmesi,
- Hastane-eczane tesislerinin yapılması,
- Kazada ölenlere tazminat verilmesi,
- Sekiz saatten fazla çalışma yapılmaması,
- Kanuna uygun davranmayanların ruhsatlarının iptali,
- Asgari ücretin İktisat Vekâleti'nce tespit edilmesi,
- Mescit, okul yaptırma ve öğretmen tutma mecburiyeti

Cumhuriyet döneminde ilk kez 1924 yılında 'Yüksek Maden ve Sanayi Mektebi' Zonguldak'ta açılmış, 1931 yılına kadar mezun vermesinin yanında öğrenci azlığı ve öğretim kadrosu teminindeki zorluklar nedeniyle 1931'de kapatılmıştır.

1923 yılındaki İzmir İktisat Kongresi ile özel sektöre açılan madencilik sektörü, yerli ve yabancı yatırımcıların yoğun yatırımlar almasıyla sonuçlanmıştır.

⁵⁵ Günay, Ö., (2016) Maden Hukuku, Kavramlar, İlkeler, Tanımlar, Seçkin Yayınları, s.57, Ankara.

⁵⁶ Birön, C., Atak, S., (1986), Maden Mühendisliğine Giriş, Çağlayan Kitabevi, s.154, İstanbul.

23 Haziran 1942 tarih "4268 sayılı Madenlerin Aranması ve İşletilmesine Dair Kanun" ile getirilen yenilik, mesul müdür ve fennî nezaretçi kavramı olmuştur. Bu yasadaki en önemli madde 11. Maddede belirtilen kazalarla ilgili işçiye ödenecek tazminatlara ilişkindir. Bu kanundan sonra işçi hak ve sorumlulukları ile ilgili tüm düzenlemeler farklı bir kanunda düzenlenmiştir⁵⁷.

11 Mart 1954'te yürürlüğe giren 6309 sayılı Maden Kanunu'nun, kimi kaynaklarda, özellikle yabancı sermayeye ruhsat verme güvencesi için getirilmiş olduğu açıklanmaktadır. Tabii ki bunun aksi de savunulagelmıştır. Bu kanunda 1942'de yürürlüğe giren "4268 sayılı Madenlerin Aranması ve İşletilmesine Dair Kanun"da yer alan mesul müdür ve fennî nezaretçi kavramları aynen yer almakla birlikte, iş emniyeti ve işçi sağlığı konuları özellikle üzerinde durulan konular olmuştur. 6309 sayılı Maden Kanunu'nda 'Devlet Hakkı' kavramı ilk defa kullanılmış, Devlet Hakkı Tarifesi'nin nasıl oluşacağına, kimler tarafından ve ne şekilde tesbit edileceğine dair hükümlere yer verilmiş, her çeşit maden arama ve işletme sahalarında; mühendisler, fen memurları, ustabaşılar ve mütehasıs işçiler dışındaki tüm çalışanların Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olma şartı getirilmiştir⁵⁸.

1970'li yıllarda madencilik sektöründeki önemli gelişmelerden birkaçı, dünyada meydana gelen petrol krizleriyle bu krizlerin madencilik sektörüne etkileri, öte taraftan linyit tüketimine dayanan termik santrallerin daha da çok planlanarak işletmeye alınması nedeniyle yürürlüğe konulan ve özel sektör elinde bulunan birçok madencilik işletmesi mülkiyetlerinin de devletleştirilerek kamu yönetimine geçmesine ilişkin 04.10.1978 tarihli ve "2172 sayılı Devletçe İşletilecek Madenler Hakkında Kanun" yürürlüğe girmiş, birçok maden ocağı devletleştirilmiştir.

1980 yılından başlayarak ekonomik yapıdaki kamusal mekanizmaların serbest piyasa mekanizmaları ile değişimi sonucu; serbest ticaret, özelleştirme, tarımsal destekleme ve enerjiyle ilgili devlet politikası alanları Dünya Bankası ile yapılmış olan antlaşmalar yönünde şekillendirilmiştir. 1983'te çıkarılan 2840 sayılı yasa ile 2172 sayılı yasadaki kamulaştırılan sahaların kamulaştırılması iptal edilip, eski sahiplerine iade edilmiş, stratejik madenlerin ise devletleştirilmesi karara bağlanmıştır.

⁵⁷ Günay, Ö., (2016) Maden Hukuku, Kavramlar, İlkeler, Tanımlar, Seçkin Yayınları, s.58, Ankara.

⁵⁸ A.g.e., s.60.

1.2.1.2 Maden Kanunu (3213 Sayılı)

04.06.1985 tarihinde kabul edilerek 15 Haziran 1985 tarihli ve 18785 sayılı Resmî Gazete ile yürürlüğe giren "3213 Sayılı Maden Kanunu" nun ise, sektörün sorunlarına çözüm getireceği ve gelişimine katkı sağlayacağı ümit edilse de, bu çözüm ve gelişimleri gösteremeyen söz konusu yasa, 2010, 2014, 2015, 2017 ve 2019 yıllarında yapılan değişikliklerle iyileştirilmeye çalışılmıştır⁵⁹.

Türkiye Cumhuriyeti'nin 1982 yılında yürürlüğe giren son Anayasası'nın Malî ve Ekonomik Hükümler adlı dördüncü kısmının ekonomik hükümler adlı ikinci bölümünün üçüncü alt başlığı olan "Tabii servetlerin ve kaynakların aranması ve işletilmesi" başlıklı 168. maddesinde de, madencilik faaliyetlerine ilişkin temel bir düzenleme mevcuttur⁶⁰. Madde aşağıdaki şekilde Anayasa'da yerini almıştır:

"Tabii servetler ve kaynaklar Devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Bunların aranması ve işletilmesi hakkı Devlete aittir. Devlet bu hakkını belli bir süre için, gerçek ve tüzel kişilere devredebilir. Hangi tabii servet ve kaynağın arama ve işletmesinin, Devletin gerçek ve tüzel kişilerle ortak olarak veya doğrudan gerçek ve tüzel kişiler eliyle yapılması, kanunun açık iznine bağlıdır. Bu durumda gerçek ve tüzel kişilerin uyması gereken şartlar ve Devletçe yapılacak gözetim, denetim usul ve esasları ve müeyyideler kanunda gösterilir".

Amacını, "madenlerin aranması, işletilmesi, üzerinde hak sahibi olunması ve terk edilmesi ile ilgili esas ve usulleri düzenlemek" olarak tanımlayan "3213 sayılı Maden Kanunu", 2. maddesinde maden tanımını şu şekilde yapmaktadır: "Yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticarî değeri olan petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü madde bu Kanuna göre madendir"⁶¹.

⁵⁹ Günay, Ö., (2016) Maden Hukuku, Kavramlar, İlkeler, Tanımlar, Seçkin Yayınları, s.61, Ankara.

⁶⁰ T.C. Anayasası, (1982), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, s.52, Erişim Tarihi: 10.01.2016, Ankara.

⁶¹ 3213 Sayılı Maden Kanunu, md. 2

Adı geçen Kanun'un yine ikinci maddesinde, madenlerin belirli gruplara göre sıralanarak ayrılmış olduğu ve bu sıralanan gruplara göre ruhsatlandırılacağı belirtilmiştir⁶²:

"Bu gruplarda yer alan madenlerin özellikleri ile bu maddede yer almayan bir madenin grubunun tespitine ait esas ve usuller Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Bu Kanuna göre verilen ruhsatlar başka bir amaçla kullanılamaz"⁶³.

Maden Kanunu'un üçüncü maddesinde Kanun metninde geçen deyimler açıklanmıştır. Bunların tez çalışmamızla ilişkili olanlarına aşağıda yer verilmiştir⁶⁴.

"Rezerv: (Ek: 4/2/2015-6592/2 md.) Kaynağın, boyutları ve tenörü/kalitesi belirlenmiş ve günün şartlarında ekonomik olarak üretilebilir ve işlenebilir kısmı."

"Muhtemel Rezerv: (Ek: 4/2/2015-6592/2 md.) Sürekliliği görünür rezervde olduğu kadar tarif edilemeyen, ekonomik işletilebilirliği jeolojik, madencilik, metalürjik, ekonomik, pazarlama, hukuki, çevresel, sosyal ve mali etkenler ile ilgili belirsizlikler içeren cevher miktarı."

"Görünür Rezerv : (Değişik: 4/2/2015-6592/2 md.) Kaynağın üç boyutu ile belirlenmiş olan ve bu boyutlar içerisinde sürekliliği konusunda en az risk taşıyan, jeolojik, madencilik, metalürjik, ekonomik, pazarlama, hukuki, çevresel, sosyal, mali etkenlerin altında ve günün şartlarında işletilebilir kısmı."

"Pasa: Mevcut ekonomik ve teknik şartlara göre işletilmesi mümkün olmayan, ancak işletme gereği istihsal edilen cevher."

"İhtisaslaşmış Devlet Kuruluşu: Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü (MAPEG), MTA Genel Müdürlüğü, Türkiye Kömür İşletmeleri (TKİ) Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Taşkömürü Kurumu (TTK) Genel Müdürlüğü, Eti Maden

⁶² 3213 Sayılı Maden Kanunu, md. 2.

⁶³ 3213 Sayılı Maden Kanunu, (1985), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3213.pdf>, Erişim Tarihi: 10.01.2016, md. 2.

⁶⁴ 3213 Sayılı Maden Kanunu, (1985), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3213.pdf>, Erişim Tarihi: 10.01.2016, md. 3.

İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Elektrik İşleri Etür İdaresi (EİEİ) Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri (DSİ) Genel Müdürlüğü, Sanayi ve Ticaret, Tarım ve Köy İşleri, Çevre ve Orman bakanlıklarına bağlı kuruluşlar, Karayolları Genel Müdürlüğü ve Elektrik Üretim A.Ş. gibi madencilik faaliyetleri ile ilgili konularda ihtisas sahibi Devlet kuruluşları."

"**Sevk Fişi:** 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2365 sayılı Kanunla değişik 240'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinde yer alan taşıma irsaliyelerindeki bilgileri ihtiva eden beyan niteliğinde belge."

"**Ruhsat Bedeli:** (Ek: 4/2/2015-6592/2 md.) Taban bedelinin, maden grubu ve alan büyüklüklerine göre belirlenen katsayılarla çarpılarak ekli (1) ve (2) sayılı tablolarda gösterildiği şekilde hesaplanarak her yıl ocak ayının sonuna kadar; arama ruhsatlarında tamamı genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere ilgili muhasebe birimi hesabına, işletme ruhsatlarında ise % 70'i genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere ilgili muhasebe birimi hesabına, % 30'u çevre ile uyum planı çalışmalarını temin etmek üzere maden gruplarına göre teminat olarak ruhsatı veren idarenin muhasebe birimi hesabına yatırılması gereken tutarı."

"**Devlet Hakkı:** Maden istihracı ile sağlanacak gelirden Devlet payına düşen kısım."

"**Kritik Cevher Stokları:** Ekonominin buhranlı dönemleri geçiştirebilmesi için gerekli ekonomik büyüklükteki cevher stokları."

"**Kaynak:** (Ek: 10/6/2010-5995/2 md.; Değişik: 4/2/2015-6592/2 md.) Yerkabuğunda veya derinliklerinde; biçim, nitelik ve nicelik olarak muhtemel ekonomik beklentileri karşılayacak katı, sıvı ve gaz birikimleri."

"Madenlerin Devletin hüküm ve tasarrufu altında olduğu ve içinde buldukları arzın mülkiyetine tabii olmadıkları hükmü, bize, madenlerin sadece kullanım haklarının ruhsat sahibine veya kiracısına belirli bir süre devredildiği, ezeli mülkiyetinin ise devletin kendisine ait olduğunu göstermektedir"⁶⁵.

⁶⁵ 3213 Sayılı Maden Kanunu, (1985), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3213.pdf>, Erişim Tarihi: 10.01.2016, md. 4.

Gerçek veya tüzel kişiler adına verilen maden haklarını; devlet memurları ve diğer kamu görevlileri, MAPEG merkez-taşra kadrolu, sözleşmeli çalışanları edinemezler; bu haklara memur olmadan önce haizler ise, memur olmalarından sonra 6 ay içinde bu haklarını devretmelidirler. Maden hakları, hisseler bölünebilir bir hak olma özelliği taşımaz, hisseler bölünemez. Her bir maden hakkı, bir bütün olarak ele alınır. Devir hakkı da vardır⁶⁶.

1.2.2 Madencilik Sektörü Özelinde Türk Vergi Kanunlarının İncelenmesi

Türkiye Cumhuriyeti'nin "1982 Anayasası'nın Siyasi Haklar ve Ödevler" isimli 4. bölümünün, "Kamu Hizmetlerine Girme Hakkı" adlı 4. kısmının 6. bendi ile "Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan Vergi Ödevi" hükmü, aşağıdaki şekilde yer almaktadır⁶⁷:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.”

Bu bölümde, madencilik sektörü baz alınarak, sektörün vergi kanunlarında edindiği yer incelenmeye çalışılacaktır.

1.2.2.1 Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı)

"Vergi Usul Kanunu (VUK)", genel hatlarıyla, "vergi ilişkisinden doğan hak, yetki ve görevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma biçimlerini gösterir"⁶⁸.

Ülkemizdeki Cumhuriyet dönemi vergi mevzuatı sürecine değinilecek olursa⁶⁹:

⁶⁶ 3213 Sayılı Maden Kanunu, (1985), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3213.pdf>, Erişim Tarihi: 10.01.2016, md. 5-6.

⁶⁷ T.C. Anayasası, (1982), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Erişim Tarihi: 10.01.2016, md. 73.

⁶⁸ Erginay, A., (1977), Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 6. Bası, s.22-23, Ankara. Aktaran: Özyer, M.A., (2003), Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2. Baskı, Acar Matbaacılık A.Ş., s.1, İstanbul.

Ülkemiz vergi sistemine ilk kez 17.6.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile başlayan vergi mevzuatı öncesinde, usul alanındaki uygulamalara bütünlüklü olarak yer vermeyen bir kanun olmasa dâhi, yürürlüğe "1939 yılında giren 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun" yürürlüğe konmuştur. Fakat 3692 sayılı ilgili kanun, tebligat konusu ile kısmen vergi yargısına dair hükümleri bir toplamış olmasına rağmen, çağdaş anlamda gelir ve kurumlar vergisi sistemine geçişte sağlıklı bir temel oluşturacak nitelikteki "5432 sayılı Vergi Usul Kanunu" yürürlüğe girmiştir.

Bu Kanun'un, 1951 yılında 5815 sayılı Kanun ile ve 1953 yılındaki 6094 sayılı Kanun ile ceza hükümleri, 1957 yılında ise 6935 sayılı Kanun ile bina ve araziler konusundaki maddelerinde değişiklikler yapılmış; ardından, günümüzde de yürürlükte olan, 04.01.1961 tarihinde kabul edilen Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. 1961 yılı ile 1998 yılı sonuna kadar çeşitli maddelerinde 26 farklı kanunla değişiklik yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu hakkında bu temel bilgileri vermemiz sonrasında, Vergi Usul Kanunu'nun tezimizle ilişkili kısmına değinmek yerinde olacaktır.

Söz konusu Kanun'nun madenler ile ilgili ilk kullanımına, 156. maddedeki 'İşyeri' tanımında "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir." biçiminde yer almaktadır⁷⁰.

Sonrasında, adı geçen Kanun'un 316. maddesinde ise, madencilik alanının en özellikli konularından biri olan "madenlerde amortisman" konusuna yer verilmektedir.

⁶⁹ Özyer, M.A., (2003), Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Matbaacılık A.Ş., s.2, İstanbul.

⁷⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 25.02.2015, md. 23.

Latince'de "azar azar yok etmek" anlamındaki "a mortir"deyiminden gelen amortisman⁷¹, "maddi duran varlıklar için aynı ifadeyle, maddi olmayan varlıklar için itfa, özel tükenmeye tabii varlıklar (madenler gibi) tükenme payı ifadeleri kullanılmakta, farklı duran varlıklarda farklı gider dağıtım farklılıklarının önemle üstünde durulduğu" da gözlenmektedir.

"Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. Amortisman uygulaması bir muhasebe uygulaması olmanın ötesinde, nakit çıkışı gerektirmeyen gider olması sebebiyle oluşturduğu fonlarla işletmelerin sürekliliklerini sağlamaya katkıda bulunmaktadır"⁷².

"Madenlerde amortisman" başlıklı Vergi Usul Kanunu'nun 316.maddesinde amortisman konusu, "İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir." haliyle hükme bağlanmıştır⁷³. Madenler özelindeki amortisman süreleri, amortisman listesindeki 8 numaralı kısma isabet etmekte, ilgili sabit kıymetlere, 3 satır halinde 2 yıl, 3 yıl ve 10 yıl olarak ekonomik ömürler öngörülmektedir⁷⁴.

VUK ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi hususunda açık bir hüküm bulunmaz, bu giderlerin hangi maliyet ölçüsüyle değerlendirilmesi gerektiği bakımından özel bir hüküm yer almazken, VUK 289.

⁷¹ Sevilengül, O., (2005), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, s.421, Ankara.

⁷² Örtün, R., Bayırlı, R., TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları I, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 172, 2007, Erişim Tarihi: 09.07.2017 Aktaran: Soran, E., "Maden İşletmelerinde Duran Varlıklar İçin Ayrılan Amortismanların Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Vergi Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2013, Ankara.

⁷³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 25.02.2015, md. 316.

⁷⁴ 28.02.2004 - 24.08.2004 tarihli Resmi Gazetelerde Yayımlanan 333-339 no'lu VUK Genel Tebliği, Aktaran: Büyükmirza, H. K., Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, s.182, Gazi Kitabevi, 2015, Ankara.

maddede araştırma ve geliştirme giderlerinin mukayyet (muhasabe sisteminde kayıtlı) değeriyle değerlendirilmesi gerektiği hükmü yer almaktadır⁷⁵.

Madencilik sektörünün araştırma ve geliştirme dönemlerine ilişkin hesaplanan amortismanlar, genel anlamda gelir tablosuna alınmakla birlikte, amortismanına konu varlığın, diğer varlıkların üretiminde kullanılıyor olması durumunda, üretime konu varlığın maliyetine dahil edilirler. Madenin geliştirilmesi ile ilgili safhada kullanılan duran varlığın amortismanı, geliştirme safhasının diğer tüm doğrudan giderleri gibi aktifleştirilmelidir⁷⁶.

Doğal kaynaklarda yer alan maliyet bedeli tutarının, bu doğal kaynaklardan faydalanılmakta olan hesap dönemi içerisindeki amortismanına "tükenme" denmektedir. Buradaki amaç; aktif kullanım ömrü boyunca maliyetin sistematik olarak hesaplara yansıtılması olmaktadır.

"Sınırlı bir yararlı ömre sahip olan bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabidir. Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık ise itfaya tabi olmamaktadır. Sınırsız bir yararlı ömresahip olan maddi duran varlık, sadece TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'na göre değer düşüklüğü açısından teste tabii tutulur"⁷⁷.

"Sınırlı yararlı bir ömre sahip olan maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi edilecek tutarı yararlı ömrüsuresi boyunca sistematik bir biçimde dağıtılmaktadır. Kullanılmakta olan itfa yöntemi, varlıktan beklenilmekte olan gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından ne şekilde kullanılacağı bilgisini bize verir. Söz edilen yöntemin güvenilir bir biçimde belirlenemeyecek olması durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kullanılacak itfa yöntemleri,

⁷⁵ Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 134, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

⁷⁶ A.g.e., s.11.

⁷⁷ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 30.10.2016, p. 107-108.

doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri olabilmektedir"⁷⁸.

TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar standardına konu olmuş olan, "maddi olmayan duran varlıklardan sınırlı yararlı ömre sahip olanların itfaya tabi olan değeri, 'kalıntı değeri' bu değerden düşüldükten sonra belirlenebilir"⁷⁹. Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT)'nde maddi olmayan duran varlıklar için bir kalıntı değer öngörülmemiştir.

Doğal kaynak niteliğindeki maden işletmelerinde yer alan varlık, söz konusu maden cevherinin ekonomik ömrü ile sınırlı olmaktadır. Madenin aranması ve madenlerin çıkarılmak amacıyla yapılmış olan tüm giderler, tüketildikleri ilgili dönemde doğrudan gider yazılamamakta, beklenmekte olan yararlanma-ekonomik süre/ömür dikkate alınmak suretiyle itfa edilmesi gerekmektedir. Madencilik işletmelerinde ve taş ocakları işletmelerinde amortisman için tabii olunacak olan değer, "imtiyaz bedeli" veya "maliyet bedeli" ifadeleriyle tanımlanmaktadır. Madencilik işletmelerinde veya taş ocağı sahiplerinin ve imtiyaz sahiplerinin, bu madencilik işletmelerinin ve maden ocaklarının maliyetini oluşturan bedelleri veya imtiyazını oluşturan bedelleri dikkate alınarak amortisman tabii tutabilmeleri amacıyla Vergi Usul Kanunu 316'ncı maddesine istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuru yaparak kendi işlemlerinde kullanılmak üzere amortisman oranının tesbitini talep etmelidirler. Bunun tersi durumda ise, söz konusu bedeller direkt olarak gider kaydedememelerinin yanı sıra amortisman ayrımı da söz konusu olamayabilecektir⁸⁰.

Maden Kanunu gereğince, maden işletilebilmesi imtiyaz ruhsatı alınmasına bağlı olmaktadır. "İmtiyaz ruhsatı" alınabilmesi için yapılan her türlü gider, imtiyaz bedelini oluşturmaktadır. İmtiyaz ruhsatı sahibi bir başkasından bu ruhsatın satın alınması halinde ise, yıpranma payı uygulanarak yok edilecek bedel, maliyet bedeli

⁷⁸ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 30.10.2016, p. 97-98-99.

⁷⁹ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre, bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri: İşletmenin, varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

⁸⁰ Tuğlu, A., Amortismanlarda Özellik Arzeden Durumlar, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2007, Sayı:169, s.85, İstanbul. Aktaran: Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 111, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

olmaktadır ve bu bedelin içinde maden sahasındaki taşınmazların bedelleri de ekli haldedir. İmtiyaz bedelinin içinde bunlar (taşınmazlar için yapılan giderler) yer almazlar.

Yukarıda da açıklanmış olunan "Vergi Usul Kanunu'nun 316'ncı maddesinde işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri gözönünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir" hükmü yer almakta, özel tükenmeye tabi varlıklar olan madenlerin amortisman oranlarını belirlemek konusunda Maliye ve Sanayi Bakanlıkları genellikle şu esasları dikkate almaktadır:

- i- "Olası rezerv dikkate alınır,
- ii- Maliyet ya da imtiyaz bedeli esas alınır."

Madenlere Uygulanacak Amortisman Nispetleri Hakkında verilmiş bir muktezada, yukarıda bahsedilen VUK'un 316. maddesinin hükmü gereği madenlerde uygulanacak amortisman nispetinin aşağıda gösterilmekte olan formül ile hesaplanma işlemi yapılması konusunda Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı arasında anlaşma olduğu belirtilmektedir.

İmtiyaz veya Maliyet Bedeli

----- xYıllık İstihsal(Üretim)

Görünür veya Muhtemel Rezerv

Yine bu muktezada, "maddede değinilen "imtiyaz bedeli" tabiri, imtiyazın alınabilmesi için tanzimi icap eden topografik haritaların yapılması, maden sahasına gönderilen maden mühendisi veya fen memurlarının yol masrafları ve yevmiyeleri gibi masraflarla imtiyaz harcı ve damga resmi gibi harç ve resimleri, "maliyet bedeli" tabiri ise, maden imtiyazının, imtiyaz sahibi tarafından iktisap edilmesi için yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmekte olduğu ve maden istihsalı için satın alınan arsa ve arazilerin satın alma bedelinin, maliyet bedeli içinde mütalaa edilmesi zorunlu" bulunmakta olduğu belirtilmektedir.

"Maliyet Bedeli"nin, "Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinden yola çıkarak; maden ocağının imtiyaz hakkının sahibinden veya devletten satın alınarak elde edilmesi karşılığında ödenmiş olan bedel ile müteferri (ilişkili) giderlerin toplamıolarak" tanımlanması mümkündür.

"İmtiyaz bedeli" ise, "arama giderleri dahil imtiyazın elde edilmesi dolayısıyla yapılan giderlerin toplamından oluşmuştur"⁸¹.

Mukteza aynı zamanda, "rezerv miktarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na tespit ettirilerek" belgelendirilmesinin de mümkün olduğunu ve bu durumda da, yukarıdaki formülün uygulanabileceğini, "görünür ve muhtemel rezervin bilinmemesi halinde ise amortisman ayrılması mümkün" olmayacağına hükmetmektedir. Yok edilecek bedelin imtiyaz bedeli olması halinde, madenlerde bulunan taşınır ve taşınmazlar ile amortisman konusundaki diğer değerler genel ilkelere göre amorti edilirler.

Hakkında VUK'ta özel bir tanımlama yapılmamış ve birçok belirsizliği barındıran imtiyaz bedeli, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından benimsenmiş olan görüşe göre, "arama giderleri dahil imtiyazın elde edilebilmesi için yapılan giderleri ifade etmekte", diğer bir ifade ile, işletme izni alınıncaya kadar yapılan harcamaların tamamını içermektedir ve bu bedelin bu şekilde mütalaa edilerek "mükellefler tarafından 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmesi gerektiği"ni belirtmiştir⁸².

"Maliyet bedeli" olması halindeyse, ruhsatın satın alınması sırasında madende bulunan taşınmazlar, madenlerde amortisman ilkelerine göre, diğer taşınmaz ve taşınırlar ile amortisman konusu değerler genel ilkelere göre amorti edilirler.

Arama sonucu maden çıkmaması veya madenin beklenen verimlilikte olmaması nedeniyle terk edilmesi durumunda, maden arama harcamalarının gider yazılabileceği gibi aktifleştirilmesi ihtiyari olduğu, Danıştay 3. Dairesi'nin

⁸¹ Demir, Ş., TMS/TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı, s. 199, Haziran 2015, Ankara

⁸² Akdeniz, K., Ateş, K., 15 Büyük Sektörde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi, s.554, Hipotez Yayınları, Ocak 2012, Bursa.

05.05.1998 tarihli E. No:1997/1143, K. No: 1998/1561 Sayılı Kararında belirtilmiştir⁸³.

Amortisman oranının tesbitinde "madenin görünür ve muhtemel rezervleri dikkate alınmasıyla beraber, bu nedenle, her yıl uygulanacak amortisman oranları, üretimin payının, maden sahasının görünür ve muhtemel rezervleri toplamının içindeki oransal duruma göre" değişiklik gösterebilecektir⁸⁴.

1.2.2.2 Gelir Vergisi Kanunu (193 Sayılı) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 Sayılı)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun müteferrik istisnalar adlı altıncı bölümündeki 23. maddenin üçüncü bendinde, ücretlerle ilgili Gelir Vergisi istisnasından bahsedilmiştir. Bu bentte, "toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri"nin Gelir Vergisi istisnasına tabii olduğu belirtilmiştir⁸⁵ hükmü yer almaktadır.

Ayrıca "Kurumlar Vergisi Kanunu 10. maddesinin a bendinde ise, mükellefler, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ünü indirim olarak gelir vergisinden indirebileceklerdir. Ancak mükellefler, aynı mahiyetteki yeni istisna hükümleri ile birlikte bu hükümlerden mükerreren faydalanamayacaklardır". hükmü bulunmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun üçüncü kısmındaki "ticari kazançlar" adlı birinci bölümün 37. maddesinin ilk bendinde "Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl

⁸³Akdeniz, K., Ateş, K., 15 Büyük Sektörde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi, s.550, Hipotez Yayınları, Ocak 2012, Bursa.

⁸⁴A.g.e., s.554.

⁸⁵193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (1961), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 13.01.2015, md. 23.

istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu" vurgulanmaktadır⁸⁶.

Burada yasa yapıcı, nitelikleri yönünden sermaye yoğunluğu öne çıkmakta olan kimi faaliyetler dizisini de, tartışma götürmez biçimde, "ticari kazanç" sayılacağını hükme bağlamıştır. Madencilikle ilgili faaliyetlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilk maddesinde sayılmakta olan kurum/lardan birince icra edilmesi durumunda, elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanunu olarak vergilendirileceği belirtilmektedir. Nitekim Kurumlar Vergisi Kanunu'nun altıncı maddesinin ikinci fıkrası gereğince, safi kurum kazancının tesbit edilmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazanç" tanımındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir⁸⁷.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun elli birinci maddesinin 3. fıkrasında "sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar" ve 9. fıkrasında da "maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler" in kazançlarının vergilendirilmesi aşamalarında basit usulden faydalanamayacakları hükmü özellikle aktarılmaktadır⁸⁸.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gayrimenkul Sermaye İradı" başlıklı beşinci bölümünde yer alan 70. maddede ve devamındaki ilk fıkrada ise, gayrimenkul sermaye iradı tariflerinden biri şöyle yapılmıştır⁸⁹:

"Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır:

1-) Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dâhildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı."

⁸⁶193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (1961), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 13.01.2015, md. 27.

⁸⁷Özmen, M. Ö., "Türkiye'de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları", s. 43, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2010, İzmir.

⁸⁸193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (1961), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 13.01.2015, md. 51.

⁸⁹193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (1961), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 13.01.2015, md. 70.

Yine aynı Kanun'un 89. maddesine eklenen 14 üncü ek maddesinde amortisman işlemlerine dair şu hüküm yer almaktadır⁹⁰:

“Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Gelir Vergisi Kanunu 89. maddesinin 9. bendinde ise, "mükellefler, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ünü indirim olarak gelir vergisinden indirebileceklerdir. Ancak mükellefler, aynı mahiyetteki yeni istisna hükümleri ile birlikte bu hükümlerden mükerreren faydalanamayacaklardır." hükmü yer almaktadır.

1.2.2.3 Katma Değer Vergisi Kanunu

Büyük oranlı katma değerleri üretmekte olan madencilik sektöründeki faaliyetler, "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)" bakımından birçok özellik arz etmektedir.

Rödovans (kiralama) sözleşmelerinin (Rödovans sözleşmesi, 21.9.2017 tarihli 30187 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Maden Yönetmeliği'nin dördüncü maddesinin aaa fıkrasında yer aldığı üzere, “Ruhsat sahalarındaki madenlerin işletilerek değerlendirilmesi amacıyla üçüncü kişilere veya kuruluşlara tasarruf hakkı sağlamak üzere ruhsat sahasının tamamı ya da bir kısmı için ruhsat sahiplerinin, bu kişilerle yapmış oldukları sözleşmeler”⁹¹ şeklinde tanımlanmaktadır) durumu olarak belirtilebilir. "Rodövans (kiralama) sözleşmeleri, ruhsat sahibinin, sahibi olduğu madenin işletilmesinedair, bir işletmeciye bedel karşılığı, maden işletme hakkını kiralaması"dır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 3. fıkrasındaki f

⁹⁰193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (1961), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 13.01.2015, md. Ek-14.

⁹¹http://www.mapeg.gov.tr/mevzuat/yonetmelik-dok/21092017maden_yonetmeli.pdf Maden Yönetmeliği, 21.09.2017 tarih 30187 sayılı Resmî Gazete, Erişim Tarihi: 15.06.2019.

bendinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesine referansta bulunarak, maddede yer alan mallarınve hakların kiralanmasına dair işlemleri Katma Değer Vergisi çerçevesinde tutmuştur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde de madenlerle ilgili hakların sayıldığı görülmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun “Sosyal ve askeri istisnalarla diğer istisnalar” adlı 17. maddesindeki “Diğer istisnalar” başlıklı 4. fıkrasındaki d bendindeki “İktisadi işletmelerdahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması” işlemleri KDV işlemlerinde istisna tutulmaktadır. İstisna dahilinde, işletmenin envanter kayıtlarında olmamak öncel şartıyla; "arazilerin ve binaların, bunların mütemmim cüz ve teferruatlarının, voli mahallerinin ve dalyanların, gayrimenkul olarak tapu siciline şerh olunan hakların kiraya verilmesi" işlemleri düşünülmektedir. Gayrimenkuller dışı kalan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılmış olunan, diğer malların ve hakların (arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ile diğerhaklar) kiralanmasındaki işlemler ise, işletme kayıtlarına dahil olsun veya dahil olmasın KatmaDeğer Vergisine tabi olmaktadır. Bu malların ve hakların kiraya verilme işlemleri esnasında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d maddesi hükümlerinde yer almakta olan istisnaî durumların uygulanacak olması mümkün olmamaktadır. Böylece, belirtilmiş bulunan mallar ve hakların gerçek şahıslarca kiraya verilmesi durumunda dahi, KDV'ye tabii olmak durumundadır. "Şahsi mameleke tabi olsa dahi, tapu siciline tescil olmayanbu hakların sahipleri tarafından KDV mükellefiyeti tesis ettirilmeli, kiralama üzerinden hesaplanacak KDV beyan edilmelidir"⁹².

Oysaki uygulama alanlarında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin 1. fıkrası hükümlerinde yer alan, “Arazi ve bina” tabirini devam eder biçimde “madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsalyerleri”ne yer verilmiş olması nedeniyle ve bundan yola çıkarak, madencilik sahalarının kiralanması işlemlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun17/4-d maddesi çerçevesinde istisnaların içerisinde olduğu yanılısamasına düşünülmektedir. Oysa madenleri kullanıyor olmak bir “Hak”tır ve tapu sicillerine şerh edilememe durumları vardır. Bu hakların kiraya verilme durumu ise KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Bahsi geçen hatalı yorumlayış, uygulama alanında, rödovans sözleşmelerive maden ruhsatı sahipliğinden kaynaklı oluşan haklarını kiralayan kişilerin kiralardan elde ettikleri kazançlarının, Katma Değer Vergisi

⁹²Özmen, M. Ö., “Türkiye’de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları”, s. 55, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2010, İzmir.

çerçevesinin dışına çıkan bir yapıda kalıyor olması gibi bir probleme neden olmaktadır. Vergi İdareleri, bu konu hakkında herhangi bir bakış geliştirmiş değildir ve yoğunluklu olarak kiralama yolu ile işletilen maden ocaklarında, idarenin ciddi boyutlarda Katma Değer Vergisi kaybına yol açması durumu ortaya çıkmaktadır.

1.2.2.4 Damga Vergisi Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda istaisnaların düzenlendiği "9. maddesinde bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisinden müstesnadır" denmekte ve (2) sayılı tabloda da bu durum şöyle ifade edilmektedir: "III. Toprakaltı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan işçilerin yeraltındaki çalıştıkları günlere ait ücretleri ve primlerinin ödenmesinde düzenlenen kağıtlar." hükmüne yer verilerek, sektördeki işçiliğin zorlukları ve tehlikeleri dolayısıyla, sektör işçilerinin korunması ve teşviki amaçlanmış bulunmaktadır⁹³.

Kamu İdarelerinden ihale yoluyla belirli bir süre için kullanım hakkı alınmış olan sahaların alımı esnasında, ihale kararı ve ihale sözleşmesi de 488 sayılı Damga Vergisi'ne tabii olmaktadır. İhale alımı nedeniyle ödenen bu damga vergileri, tek seferde gider yazılamamakta, ihale süresine göre amorti edilerek tüketilmektedir.

Rödovans sözleşmesi ile işletmesi devralınan sahalarla ilgili imza edilen sözleşmenin damga vergisi de rödovans süresine göre ekonomik ömrü belirlenerek amortismanına tabii tutulmaktadır.

1.3 Dünyada Madencilik Sektörüne Uygulanan Vergi ve Teşvik Uygulamaları

Dünya'da madencilik sektörüne özgü vergi ve teşvik uygulamaları kapsamında, Madencilik Türkiye dergisinin 1 Haziran 2014 tarihli nüshasında yayımlanan, Maden Jeologları Derneği Başkanı Dr. A. Vedat Oygür tarafınca kaleme alınan "Çeşitli

⁹³Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayımlanmamış Doktora Tezi, s. 140, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

Ülkelerdeki Madencilik Vergileri ve Madenciğin Desteklenmesi" isimli çalışma konumuzla ilgili detaylı veriler sunmaktadır⁹⁴.

Çalışmanın vergi ile ilgili kısmında Pricewaterhouse Coopers'ın (PwC) Haziran 2012'de yayımlanan "Corporate Income Taxes, Mining Royalties and Other Mining Taxes" isimli araştırmasından da sıklıkla yararlanılan Oygür'ün makalesinde, madenciliğin, insanlığın tarihinde, uygarlıklar yolunda yiyeceklerin temin edilmesinden sonra birinci endüstriyel uygulama olduğu aktarılmakta, kaleminden her türlü elektronik cihaza varana değin günlük yaşamda kullanılmakta olan her türlü malzemenin madenlerden üretilen ürünlerden yapıldığı ifade edilmektedir⁹⁵.

Ülkelerde üretilmekte olan maden cevherlerinin, üretilen toplumlara ekonomik birçok değer ile sosyal bakımdan da direkt ve dolaylı iş alanları ve katma değerler yarattığını belirten Oygür, bu faaliyetler neticesinde elde edilen metal ve minerallerin diğer sanayi dallarınca kullanılması sonucu çıkan uç ürünlerle oluşan katma değer, madencilik ürünlerinin kendine ait değerlerinden çok dahafazla olmasını ifade etmektedir⁹⁶.

Madencilik faaliyetlerinin, toprağın geçici bir zaman aralığı için kullanımını amacına yönelik bir süreç olduğunu ve sürdürülebilir kalkınma kaidelerine riayet edildiği takdirde, yer altı ve yer üstü kaynak kullanılması ve korunması bağlamında çalışmalar birbirini destekleyerek yürütülebilmekte ve çok duyarlı ekosistemlerle bile bağdaşabilecek düzeyde büyük ölçekli kaynak kullanımlarının gerçekleşebileceğini vurgulayan Oygür, bu faaliyetlerin icra edildiği arazilerin, tatbik edilecek rehabilitasyonve iyileştirme işlemleri neticesinde sonraları tarım alanı ve besicilik otlığı olarak yeniden kullanılabilmesinin mümkün olduğunu aktarmaktadır⁹⁷.

⁹⁴Oygür, A. Vedat, (2014), Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.86, p:1, Mayeb Basım Yayın, Ankara.

⁹⁵A.g.e., s.86, p:2.

⁹⁶A.g.e., s.86, p:2.

⁹⁷A.g.e., s.86, p:3.

Metalik Olmayan Madenler	Metalik Madenler
Taş 4.150 kg	Demir ve çelik 550 kg
Kum ve çakıl 3.900 kg	Alüminyum 25 kg
Çimento 365 kg	Bakır 10 kg
Kil 225 kg	Kurşun 6,5 kg
Tuz 200 kg	Çinko 5,5 kg
Diğer metalik olmayanlar 485 kg	Manganez 6,5 kg
Diğer metaller 8,5 kg	Diğer metaller 8,5 kg

Tablo-3: ABD’de 1 yılda 1 kişi başına düşen mineral tüketimi
(Kaynak: Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı: 39, 2014)

Öte yandan madenciliğin, bir sıçrama tahtası şekliyle kullanılmakta olduğunu, değerler zincirinin tepe noktasında yer alması ve bu vesileyle birçok farklı sanayi alanının gereksinim duyduğu iktisadî kalkınmaya start vererek başlatabilecek güce ve kapasiteye sahip olduğunu kaydeden Oygür, madencilik faaliyetlerinin, var olduğu ülkede çok girift bir tedarik zinciri ve gelişkin ulusal pazar ağları bulunmasını gerektirmediği gibi, maden işletmelerinin de, içinde oldukları ülkede bulunan yerel mal/malzeme ve hizmetlerin sağlayıcıları için büyük fırsatlar yarattıklarını, madencilikteki tesis yatırımlarıyla, başkaca sanayi kollarına da aksettirilebilecek teknolojik ve iş eğitimini de beraber getireceklerini belirtiyor⁹⁸.

1.3.1 Dünyanın Çeşitli Ülkelerinde Uygulanan Madencilik Sektörü Vergileri

Dünyanın bütün ülkelerinde, madencilik faaliyeti yürütmekte olan şirketler, yürütmekte oldukları madencilik faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazanç üzerinden ödemiş oldukları gelir vergisinin veya kurumlar vergisinin beraberinde değişik isimlerle anılan madenciliğin etkinliklerine özel birçok farklı vergiyi de (bu vergiler en genel anlamıyla “mineral vergisi” olarak anılmaktadır) ödemek durumunda kalmaktadırlar. Bunlardan en çok uygulananlardan biri olma özelliği taşıyan ve Türkiye’deki adıyla "Devlet Hakkı olarak bilinen "mineral vergisi", Türkiye Cumhuriyeti'nin ve diğer devletler nazarında ülkelerin, ilgili ülke coğrafyasında üretilmekte olan ham maden cevherinden almakta olduğu oranı belli eden maden işletmelerinden alınan vergiyi temsil etmektedir.

⁹⁸Oygür, A. Vedat, (2014), Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.86, p:4, Mayeb Basım Yayın, Ankara.

Madencilik endüstrisinde dünyada en ön sıralarda yer alan birçok ülkede (ABD, G. Afrika, Endonezya, Arjantin, Kanada, Peru, Kongo Demokratik Cumhuriyeti, Gana, Brezilya, Şili, ...vb.) satıştan elde ettikleri gelirlerinden, daha az sayıda olan bazı ülkelerde de (Avustralya, Hindistan, Çin, Ukrayna, Rusya, ... vb.) üretimden alınmaktadır. ICMM (International Council on Mining and Metals) kuruluşu, hükümetlerin gelirden elde edecekleri kaynaklarını artırmaya odaklanırken madencinin bu geliri hangi zaman aralığında, hangi şekil ve biçimlerde, ne tür maliyet kalemlerine katlanıp elde edecek olduğuna pek önem vermedikleri fikrinden hareketler, maden işletmelerinin vergilendirilmesindeki asıl kıstasın üretim miktarından veyahut satış değerinden ziyade "gelir üzerinden hesaplanması"nın daha da tutarlı bir davranış olacağı belirtilmektedir⁹⁹.

"Vergi Sabitlemesi" olarak tanımlanan bir başka uygulamada ise, bazı ülkeler, imzaladıkları özel sözleşmeler ile madencilik şirketlerine üretim süresi boyunca vergi sabitlemesi hakkı tanımakta oldukları görülmektedir. Bu uygulama ile, fizibilite ve araştırmaların yapıldığı yılda yürürlükte olan vergiler ve bu vergiler karşısında doğan indirimler paralelinde alınmış olan yatırımı gerçekleştirme kararı sonrasında ilgili ülkenin pozitif vergi hukuku içeriğinde meydana gelebilecek farklılıklar gerçekleştirilecek madencilikle ilgili yatırımları etkilememekte, bu tür faaliyetler için bir güvence sağlanmış bulunmaktadır. Bunun tersi durumundaysa, Türkiye'de de sıklıkla karşı karşıya kalındığı üzere, vergilendirme sisteminde meydana gelebilecek farklı bir düzenleme, madencilik faaliyetini yürüten şirketin ilk başta yapacağı genel/özel araştırma ve değerlendirmelerini batık maliyet konumuna itmekte, yatırım kararı almış olanların yatırımlarını direkt olarak zarar etme olasılığı ile baş başa bırakmaktadır¹⁰⁰.

Dünya ölçeğinde "mineral vergisi" ve sektörün vergilendirilme rejimlerine ülke ülke bakılacak olur ise:

⁹⁹PwC, Minerals Taxation Regimes, 2009, www.icmm.com/document/520

Aktaran: Oygür, A. Vedat, (2014), Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.87, Mayeb Basım Yayın, Ankara.

¹⁰⁰PricewaterhouseCoopers (PwC), Corporate Income Taxes, Mining Royalties and Other Mining Taxes/ June 2012 - www.pwc.com/gx/en/energy-utilities-mining/publications/corporate-income-taxes-mining-royalties-and-other-mining_taxes.jhtml, Aktaran: Oygür, A. Vedat, (2014), Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.87, p: 2, Mayeb Basım Yayın, Ankara.

Arjantin: Vergilendirme rejimi açısından -Katma Değer Vergisi ve sosyal güvenlikle ilgili primler ayrı tutulmak üzere 30 yıl ile sınırlı bir vergilerin sabitleştirilmesi anlaşması yapılmaktadır.

Şili: Madencilik şirketi 50.000 tonu aşan bir bakır madeni satması halinde vergilerin sabitlenmesinden faydalanabilmektedir.

Demokratik Kongo Cumhuriyeti: Maden Kanunu'nda yer alan vergilerin sabitleştirilmesinin ortadan kalkması halinde ilgili tarihten başlayarak 10 yıl süre ile madencilik şirketinin varolan bu hakkı devam eder.

Kongo Cumhuriyeti: Madencilik şirketleriyle hükümetler tartışma yoluyla uzlaşarak kendilerine has bir vergi sistemi uyguladılar.

Gana: Madencilik şirketleriyle hükümetin imzaladığı vergilerin sabitlemesi anlaşması meclisin olurlarına sunulmaktadır.

Peru: Madencilik şirketlerine 10 yıllık sınırlı vergilerin sabitlemesi hakkı tanınmakla birlikte, bu haktan faydalanmış olan şirketlerin gönüllülük temelinde katkı sunabilecekleri "Özel Madencilik Katkısı" önerilmektedir.

Filipinler: Madencilik şirketlerinde uygulanması için vergilerin sabitlemesi anlaşması Devlet Başkanı'nın takdirine sunulmaktadır.

Tanzanya: Madencilik şirketlerinde, sermayelerinin yatırımı 100 milyon dolar olabilen madencilik projeleri için, madencilik projesinin ekonomik ömrü süresince vergilerin sabitlenmesi garanti edilmektedir.

"Devlet Hakkı" olarak tanımlanmakta olan kavram, birçok ülkede mevcutta varolan mineral öğeler özelinde görece farklılıklar gösterebilmektedir. Ülkelerin bazılarında "Devlet Hakkı" standart bir orandan ziyade üretim/gelir arttıkça bu payın oranının da arttığı gözlenmektedir. Genel olarak, bu pay, gelir/kurumlar vergisinden indirim yoluyla düşüldüğü bilinmektedir. PricewaterhouseCoopers(PwC)'ca, belirlenmiş kimi ülkelerde bulunan ve maden işletmeciliği sektörü üzerinde uygulanmakta olan

vergileme sistemleri baz alınarak hazırlanmış olan çalışmanın, Vedat Oygür'ün kaleme almış olduğu makalede referans alındığı belirtilmektedir¹⁰¹:

"Devlet Hakkı" uygulaması bakımından Dünyadaki uygulamalar incelenecek olursa:

ABD: Madencilik şirketlerinden alınmakta olan devlet hakkı payında, gelir değeri dikkate alınır. Kömürcülük madeninde federal bir arazide açıkocak maden işletmeciliği yapılmakta ise oran % 12,50 ve yer altı madencilik işletmeciliği ile maden çıkarılıyor ise bu oran % 8 olmaktadır. Eyaletlerdeyse bu oran % 5 ve % 2 olmaktadır. Federal bir arazide yer alan bakır, altın ve demir üretimi nedeniyle madencilik şirketinden devlet hakkı alınmaz. Eyalette yer alanlar içinse, bakır, altın ve demirde açıkocak maden işletmeciliğinden elde edilecek üretim üzerinden % 5 oranında ve yer altı maden işletmeciliği üretiminden % 2 devlet hakkı alınır.

Arjantin: Madencilik şirketlerinin üretimini yaptığı cevherin ocak başındaki satış rakamı dikkate alınmakta, bu satış değeri üzerinden, sabit bir yatırım varsa onun amortisman bedelleri hariç tutulmak üzere üretime ait maliyet düşülmekte, bakır, altın, demir ve kömür içinse % 3 devlet hakkı alınmaktadır.

Avustralya: Eyalete ait arazide maden işletmeciliği yapıldığı zaman, üretilmiş olan cevherin miktarının veya üretilmiş olan cevher değeri üzerinden bakır madenine % 2,7 - 3,5 oranında, altın madenine % 0 - 2,5 oranında, demir madenine % 6,5 - 7,5 oranında ve kömür madeni için % 7 - 10 oranlarında uygulanmaktadır. Federal arazide ise "Mineral Kaynağı Rant Vergisi" adıyla demir madeni ve kömür madeni için madencilikten elde edilen gelirden harcamaların düşülmesinin ardından % 22,50 oranında devlet hakkı oranı alınmaktadır¹⁰².

Brezilya: Madencilik şirketinin net kârının üzerinden alüminyum, manganez, kaya tuzu ve potasyum madenleri için % 3 oranında, bakır, demir ve kömür madenleri için % 2 oranında, altın madeni için % 1 oranında ve değerli taşların ve mermerlerin çıktıkları içinse % 0,2 oranında devlet hakkı uygulaması bulunmaktadır.

¹⁰¹PwC, Minerals Taxation Regimes, 2009, www.icmm.com/document/520

Aktaran: Oygür, A. Vedat, (2014), Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.87, Mayeb Basım Yayın, Ankara.

¹⁰²Oygür, A. Vedat, (2014), Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.88, Mayeb Basım Yayın, Ankara

Çin Halk Cumhuriyeti: Çin Halk Cumhuriyeti'nin "Kaynak Vergisi" adlı sistemi incelendiğindeyse, üretilen cevherin satılan kısmı üzerinden bakırın her 1 tonu için 5-7 RMB (Çin'in para birimi Yuan'ın resmî adı olan RMB, 0,16 USD'ye eşittir, 20 Mayıs 2014), altının her 1 tonu için 1,5-7 RMB, demirin her 1 tonu için 10-25 RMB ve kömürün her 1 tonu için 2-8 RMB tarifesi işlem görmektedir. 2011'de Çin'de yürürlüğe giren "Mineral Kaynakları Dengeleme Rejimi" gereği, 1 yıl içerisinde elde edilen gelir baz alınarak % 0,5 - 4 oranlarında ayrıca ek vergi de alınmakta olduğu belirtilmektedir. Ek olarak, madene ait sahanın büyüklük derecesine bakılarak her yıl Arama Ruhsatı Hakkı ve İşletme Ruhsatı Hakkı bedelleri de alınmakta, aramalar için vergitavanı 1 km² için 100 RMB, ilk 3 sene için 1 km² için 100 RMB olmakta, 4. yılından başlayarak yıllık 1 km² için 100 RMB eklenmektedir. İşletme açısından yıllık 1 km² için 1000 RMB oranında olmaktadır.

Demokratik Kongo Cumhuriyeti: Madencilik Şirketinin elde etmiş olduğu geliri gözetilerek bakır madeni için % 2 oranında, altın madeni için % 2,5 oranında, demir madeni için % 0,5 oranında ve kömür madeni içinse % 1 oranında uygulanmaktadır.

Kongo Cumhuriyeti: Madencilik şirketinin üretmiş olduğu maden cevherinin piyasada işlem gören (LME, London Metal Exchange) değeri gözetilerek bakır madeninde % 3 oranında, altın madeninde % 5 oranında, demir madeninde % 3 oranında ve kömür madeni içinse % 3 oranında uygulanmaktadır.

Endonezya: Madencilik şirketinin ilgili dönemde elde ettiği geliri üstünden bakırda % 4, altında % 3,75, demirde % 3 ve kömürde % 3 - 7 oranlarında devlet hakkı uygulaması yapılmaktadır.

Filipinler: Madencilik şirketine bir indirim söz konusu olmadan üretilmiş minerallerin piyasadaki güncel değerinin üstünden % 2 oranında "tüketim vergisi" uygulanmaktadır. Maden sahasında üretilmiş olan minerallerin güncel piyasadaki değerleri üstünden % 5'ten az olmamak üzere devlet hakkı alınmaktadır. Yapılmış olan anlaşma gereği, üretilen minerallerin piyasadaki değerlerinin asgari % 1 olmak kaydıyla "Yerel Kültürel Topluluklar" için vergilendirme rejimi mevcuttur.

Gana: Madencilik şirketinin elde ettiği geliri üstünden bakır madenine % 3 ve altın madeniyle demirle kömür madenine % 5 oranı ile devlet hakkı uygulaması yapılmaktadır.

Güney Afrika Cumhuriyeti: Madencilik şirketinin elde ettiği geliri üstünden bakır madeniyle demirle kömür madenlerine % 0,5–7 ve altın madenine % 0,5-5 oranında uygulanır.

Hindistan: Madencilik şirketinin üretimde elde ettiği değer üzerinden bakır madenine % 4,2, altın madenine % 2, demir madenine % 10 ve kömür madenine % 5 oranıyla devlet hakkı tarifesi uygulanır. Maden işletmesinin üretiminin başlamasıyla birlikte 1 hektar için bakır madeninde 3.000 INR (Hindistan'ın para birimi olan Rupee 0,017 USD, 20 Mayıs 2014), altın madeninde 4.000 INR, demir ile kömür madeninde ise 1.000 INR alınmaktadır.

Kanada: Kanada'da her bir bölgeye ait devlet hakkıyla ilgili oranlar farklılık arz etmektedir. Quebec'te madencilik şirketinin elde ettiği gelirin baz alınmasıyla; bakır madeni, demir madeni, altın madeni ve kömür madeni için % 16; İngiliz Kolombiyası adlı bölgede yer alan madencilik işletmelerinin elde ettiği net kârın her bir maden türüne ayrı ayrı olarak asgari % 2 oranında ve maksimum % 13 oranında; Ontario'daki uzak yörelerdeki maden işletmelerindeyse % 5 oranında ve diğerlerindeyse brütleştirilmiş gelirlerinden %10 oranında olmak üzere devlet hakkı uygulaması yapılmaktadır. Ontario eyaletinde, sıfırdan açılmış olan bir maden işletmesinden veyahut mevcut olan bir maden işletmesindeki büyük bir kapasite artışı halinde ilk üç senede elde edilecek olan 10.000.000 dolar gelir vergiden muaf tutulmuştur¹⁰³.

Peru: Madencilik şirketlerinin üretmiş olduğu mineralli konsantrelerinin global anlamda pazardaki değeri üstünden ay ay hesaplanmaktadır ve satış işlemi gerçekleşmiş miktarlar üstünden ödeme yapılmaktadır. Bakırda, altında, demirde ve kömürde oranlar % 1 ilâ 12 arasında değişkenlik göstermektedir.

¹⁰³Oygür, A. Vedat, (2014), Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.87, Mayeb Basım Yayın, Ankara

Rusya: Üretilmiş olan cevher miktarının (kömür madeninde) veyahut değeri üstünden "Kaynak Tüketim Vergisi" alınır. Bakırda bu oran % 8, altında % 6, demirdeyse % 4,8'dir. Kömürde ise farklı oranlar işlem görmektedir.

Şili: Madencilik şirketinin "net vergilendirilebilir gelir"i esas alınır. Bakır madeninde 12.000 ton ve altında kalan üretim miktarı vergiden muaftır. 12.000 ton ile 50.000 ton arasında yer alan yıllık satış için % 0,5-% 4,5 ve 50.000 ton ve üzerinde bulunan yıllık satış rakamındaysa % 5-% 14 oranları uygulanır. Altında, demirde ve kömürde ise oranlar % 0 - % 14 arasında değişmektedir.

Tanzanya: Üretilmiş olan mineraller, satışta yer aldığı yer veya izabe noktasında yer alan piyasadaki değerleri üstünden değerlendirilir. Bakırda ve altında % 4, demirde ve kömürdeyse % 3 oranında uygulanır.

1.3.2 Dünyanın Çeşitli Ülkelerinde Uygulanan Madencilik Sektörü Teşvikleri

Globalleşen ve küreselleşmiş bir köy halini almış olan dünyamızda, ülkeler madencilikle ilgili çalışmalarını destekleyerek madencilik alanlarının gelişmesi için katkı sağlamakta, farklı ülkelerdeyse bu desteğin oluşmasına önyak olmak için, bilhassa araştırmalara ait çalışmaların harcamalarına ilişkin bedellerin vergi tutarlarından düşürülmek suretiyle teşviki anlamında bazı olanaklar tanımaktadırlar. Kimi ülkelerin çevrenin korunmasına ilişkin Araştırma-Geliştirme'ye ait yatırım ve madenlerin yöresinde yürütülmekte olan sosyal sorumlulukla ilgili projelere istinaden indirimler ve teşvikler uyguladıkları görülmektedir. Bu sayede, madencilikle iştigal eden şirketler, günümüz dünyasında ihmali mümkün olmayan çevrenin korunmasına dair tedbirleri almaları hususunda teşvik edilmiş olmaktadır. Bir diğer noktaysa, sosyal sorumlulukla ilgili projelerdeki indirim de, gelecek dönemlerde bir hayli önem arz edecek olan maden işletmesinin bulunduğu yöredeki halkla madencilikle iştigal eden şirketin bir bakıma birarada olarak bir bütün haline gelmesini sağlamak için yeni başlamış olan bir teşvik uygulamasıdır. Çevre yatırımlarının ve sosyal sorumlulukla ilgili projelerin indirimlerinin Türkiye'de

uygulanmaya başlanması da madencilik Türkiye'deki geleceği bakımından büyük önem taşımaktadır¹⁰⁴.

Araştırma ve madeni geliştirme harcamalarında, ülkeler bazında değişken uygulamalar kapsamında madencilikle ilgili yatırımları cesaretlendirici ve ön açıcı olması bakımından bazı ülkelerin kimi vergi indirimleri söz konusu olmaktadır¹⁰⁵.

Araştırma ve geliştirme bakımından teşvik sağlayıcı ülkelerin kimileri tek tek incelenecek olursa:

ABD: Madencilik Şirketinin bilançosundaki gelirden madenlerin cinslerine bakılarak % 5 ile % 22 oranlarında ve her bir maden elementi için ayrıca hesaplanmak üzere "rezerv tüketim indirimi" uygulanmaktadır. "Rezerv Tüketim İndirimi", ekipmanlara ya da üretim tesislerine değil, cevherin rezerv miktarına uygulanmakta olan amortismanla benzeyen bir vergi indirimi olmaktadır. "ABD Vergi Kanunu", bir cevher yatağındaki zühürün, er veya geç yerine başkasının konmasının gerektiği tüketilen bir değeri oluşturduğunu onaylayarak vergilendirilebilecek kurum gelirinden bu indirim işlemine izin verir. Bu uygulamada 2013 yılı için, agrega madeninde %5 oranında, kömür madeninde % 10 oranında ve metalik madenlerde % 15 oranında veyahetler bakımından farklılıklar da içererek, ya satıştaki gelir üzerinden ya da üretimdeki bir tüketim kaleminin indirim yapılması biçiminde olmaktadır¹⁰⁶.

Arjantin: Madencilik şirketlerine Arjantin devleti sadece araştırma harcamalarında indirim hakkı tanımaktadır. Üretim işleminin başlamış olduğu yıldan başlayarak ilk 5 yıl boyunca bu hak kullanılabilir.

Avustralya: Madencilik şirketleri, "Avustralya Vergi Kanunu"nda tanımlanmış olan ölçülerdeki kıstaslara uygun olmak kaydıyla araştırma dönemi (eksplorasyon ve prospeksiyon aşamaları) harcamalarına ait tutarları vergi tutarlarından düşme hakkına sahiptirler.

¹⁰⁴Oygür, A. Vedat, (2014), Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.88, Mayeb Basım Yayın, Ankara

¹⁰⁵A.g.e.s.88.

¹⁰⁶A.g.e. s.88.

Brezilya: Madencilik şirketleri, gelişmemiş olan bölgelerde bu faaliyetleri yürütürlerse % 75 oranında vergi indirimine hak kazanmaktadırlar.

Çin: Batı Çin bölgesi dahilinde, yabancı olan yatırımcılarla madencilikle ilgili faaliyetlerde bulunan kişi ve kurumlara % 15 oranında indirim uygulanmaktadır.

Endonezya: Demirle çelik imalatına, altın-gümüş prosesine; alüminyum-çinko-nikel prosesine, kimi metalik-metalik olmayan cevherlerin üretilmesi gibi madencilikle ilgili faaliyetlerde % 30 indirimli tarife uygulanmaktadır. 100.000.000 doların üstündeki projeler içinse 10 yılı kapsayan vergisel muafiyet tanınmaktadır.

Filipinler: Madencilikle ilgili faaliyetler üretim düzeyine ulaştığında, araştırma ve geliştirmedeki harcamaların tutarına "maliyet indirimi" uygulanır. Toplam araştırma ve geliştirmedeki harcamaların tutarına uygulanabilecek indirim oranı, bir vergisel yıldaki şirkete ait net gelirlerin oran bakımından % 25'ini geçemeyecektir. Geriye kalacak olan tutar takip eden yıllarda indirim konusu yapılabilecektir.

Gana: Madencilikle işgal eden şirketlerin zararları 5 yıl süreyle ileri doğru taşınabilir. Kimi şirketler ile özel ayrıcalıklar içeren vergisel sabitleme anlaşmaları yapılabilmektedir.

Kanada: Yalnızca baz metallerin, değerli metallerin ve elmaslar için araştırma ve madeni geliştirmedeki harcamalara % 10 indirim uygulanmaktadır. Araştırmalarda, minerallere ait kaynakların mevcudiyeti, konum olarak bulunduğu noktalar, kütleli ve bölgesel olarak uzanımı ve/veya niteliğinin tespit edilmiş amaçları ile yapılmakta olan harcamalar onaylanabilmektedir. Madeni geliştirme safhasında, uygun ekonomik miktarda yeni madenin üretilme işlemine dahil edilmesi amacı ile yapılmakta olan harcama kalemleri kabul edilebilmektedir.

Meksika: Madencilik şirketinin vergi yılında yapmış olduğu durağan makina ve ekipman yatırımları konusunda % 87 "acele indirim" uygulanmaktadır.

Ukrayna: Yıllık enflasyonun oranı eğer % 10'u geçerse madencilik yatırımları tekrar değerlendirmeye tabii tutulur. Kömür madeninde, metan gazının üretiminde kârdan muafiyet söz konusudur.

Kimi ülkeler ise, son dönemlerde madencilik sektörünün kendi ülkelerindeki gelişim ivmesini daha da hızlandırmak adına maden şirketlerinden alınmakta olan vergi kalemlerinden "Çevre İndirimi ve Ar-Ge İndirimi" konusunu uygulama yoluna gitmişlerdir¹⁰⁷.

Avustralya: 2011'den başlayarak madencilikle iştigal eden şirketlere Ar-Ge indirimi şu şekilde uygulanmaktadır:

- Yıllık ciroları 20.000.000 doların ve/veya üzerinde olan madencilik şirketlerinin Araştırma -Geliştirme harcamalarında %40 oranıyla vergiden muaf tutulma hakkı tanınmakla birlikte; gerçekleşen 1 dolara karşı 0,10 dolar faydanın sağlanması mümkündür.

- Yıllık ciroları 20.000.000 doların aşağısında olan madencilik şirketlerinde ise, Araştırma -Geliştirme harcamalarında % 45 oranıyla vergiden muaf olma hakkı tanınmakta; gerçekleşen her 1 dolara karşı 0,15 dolar faydanın sağlanması olasıdır.

Bu Araştırma-Geliştirme faaliyetleri için uygulanmakta olan vergiden muaflik durumuna hak kazanmak üzere gerçekleştirilecek faaliyetler aşağıdaki gibi olmaktadır:

- Cevherin üretilmesi adına geliştirilecek daha önce denenmemiş teknik veya aletlere ilişkin geliştirme işlemleri,

- Süreçlerin etkin kullanımı amacıyla (ekipmanlar, kimyasallar) gerçekleştirilecek süreçler,

- Madencilikle ilgili faaliyetlerin çevre boyutundaki etki ve tepkimelerini azaltmaya dönük yol ve yöntem geliştirmeleri,

¹⁰⁷Oygür, A. Vedat, (2014), "Çeşitli Ülkelerdeki Madencilik Vergileri ve Madencilik Desteklenmesi" Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.88, Mayeb Basım Yayın, Ankara

- Farklı ve orijinal manada, tekniklik içeren zor süreçlerin başarıyla altından kalkmak (susuzlaştırmak, jeoloji bilimi ışığında kayaç yapılarındaki karakteristik özelliklerin tesbiti, alt-üst yapı çalışmaları, ... gibi çalışmalar)¹⁰⁸.

Güney Afrika Cumhuriyeti'nde Araştırma-Geliştirme harcamaları için % 50 oranına varıncaya değin vergiden muaf olma hakkı tanınmaktadır. Burada da belirtilmiş olan Araştırma-Geliştirme harcamalarında 1 rant (Güney Afrika Cumhuriyeti para birimi) için ödenecek verginin % 14'ünün iade alınmasına eşdeğer olmaktadır. Bu indirimlerin çerçevesine giren faaliyetler ise aşağıda sıralanmaktadır:

- Yeni bulunmuş veya eskiden varolan maden zuhurlarının geliştirilme yoluyla revizesi,
- Lojistikle ilgili yapılacak olan modelleme yoluyla yeniden dizaynı,
- Yenilenmiş ve güncel gelişmelerle donanmış madencilikle ilgili yöntemlerin buluşu ve geliştirme işlemleri,
- Atık su havuzlarında kirlilik otokontrolünün geliştirilerek daha efektif halde kullanımı,
- Rehabilitasyon işlemleri,
- Suların arıtılması işlemlerinde yeni sistem ve araç-gereçler,
- Havalandırmadaki ve gazların yönetim sistemlerindeki geliştirmeler,
- Gürültünün ve tozların bastırılmasının teknik yenilikleri.

Demokratik Kongo Cumhuriyeti: Madencilik sahası restorasyon işlemlerinde % 5 indirimin uygulanmasıyla birlikte çevresel konularda da şirket cirosunun % 0,5'i oranında "rezerv payı" ayrılması söz konusudur¹⁰⁹.

Kongo Cumhuriyeti: Çevresel korunma için ağır madencilikle ilgili ekipmanların revize edilmesi ile madenin bulunduğu sahanın restorasyon işlemlerine tabii tutulması için, ödenecek olan vergiden belirli bir oranda payın düşülmesi hakkı tanınmaktadır.

¹⁰⁸Oygür, A. Vedat, (2014), "Çeşitli Ülkelerdeki Madencilik Vergileri ve Madencilğin Desteklenmesi" Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.90, Mayeb Basım Yayın, Ankara

¹⁰⁹A.g.e., s.90.

Meksika: Gereken şartların madencilik şirketlerince sağlanması koşuluyla, çevresel kirliliğin önüne geçilmesi amacıyla veya hidrolik ve termik santral dışında kalan enerji kaynaklarından elektrik üretilmesi için kullanılmakta olan makina ve teçhizat ile ilgili yatırımlarda tamamen indirim sağlanmaktadır.

"Sosyal Sorumluluk İndirimi" adıyla bilinen ve son yıllarda giderek daha fazla destek gören projelerdeki harcama kalemlerine de kimi ülkelerce vergisel indirim uygulamaları bulunmaktadır.

Brezilya: Maden şirketlerinin, idare boyutundaki maliyetlerinin içerisindeki harcamalarında sosyal bir yararın varlığını kanıtlaması durumunda vergisel indirimler uygulanabilmektedir (Örneğin okul yaptırılması, öğretmenlerin maaşlarının karşılanması, ... vb.).

Güney Afrika Cumhuriyeti: Çalışanların kullanımları içinyapılan lojmanlar, hastaneler, okullar ve dinlenme-eğlence yerlerine benzeyen altyapı işlemlerine, toplum yararı olduğu belirli olan yatırımlar için % 5 vergi indirimi uygulanmaktadır.

Peru: Devlet yönetimi tarafından kabulü durumunda, sosyallik ve kültür yapıları göz önüne alınarak yapılmakta olan harcama tutarları vergisel indirimlere konu olabilmektedir¹¹⁰.

Papua Yeni Gine: Yöre halkı ile maden şirketinin yapacağı görüşmelerin neticesinde oluşan mutabakatın hükümetçe onayı halindeyse, yolla, köprüyle, eğitimle ve sağlıkla ilgili sosyal yönü olan altyapı harcamalarına ait tutarlar vergisel indirim tabii olabilmektedir.

Madencilikle ilgili faaliyetlerde vergisel indirim uygulamamakta olan ülkeler ise Şili, Tanzanya, Hindistan, İngiltere, Peru, Rusya, Almanya, Güney Afrika Cumhuriyeti'dir.

¹¹⁰Oygür, A. Vedat, (2014), "Çeşitli Ülkelerdeki Madencilik Vergileri ve Madencilik Desteklenmesi" Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.90, Mayeb Basım Yayın, Ankara

Bunun aksine, Demokratik Kongo Cumhuriyeti, Kongo Cumhuriyeti, Endonezya ve Gana benzeri çok az sayıda olan bazı ülkelerse, kendi ülkelerinde madencilik şirketi kurulması durumunda şirket hisselerinin belli bir payının hükümete verilmesini öngörmektedir. Kongo, Demokratik Kongo Cumhuriyetine Gana'da siyasi otorite, kurulacak olan madencilik şirketi hisselerinin asgari % 10 oranındaki payına talip olmaktadır. Endonezya'daysa ülkelerinde kurulacak bütün yabancıların yatırımlarıyla kurulacak olan maden şirketlerine ait hisselerin asgari % 51 payının Endonezya vatandaşı yatırımcı kişi ya da kurumlara ait olması koşulu mevcuttur.

Türkiye'de "Madencilikle İlgili Aramacılık Faaliyetlerinin Desteklenmesi", Dünyadaki madencilikle ilgili verilere bakıldığında, madencilik faaliyetleri esnasında araştırma yapılan yüz arama sahasının yalnızca biri üretim sahası koşullarını sağlayabilmektedir. Bir bölgede aramaya başlama kararı verilmesiyle aramalar sonucunda o bölgede bulunabilecek bir sahanın işletmeye geçmesi arasında on yıl, on beş yıl geçmektedir.

Verili koşullar dahilinde ne denli çok sahada araştırma faaliyetlerinin yoğunlukla yapılmasıyla işletme aşamasına erişebilecek maden sahasında o denli olabileceği aşıkardır. Hal böyleyken, Türkiye'deki madencilik faaliyetlerinin gelişerek kamu yararına daha fazla katma değer yaratılmasındaki en önemli etkinliklerden biri arama-araştırma faaliyetlerinin teşvik edilerek arama yapılacak sahaların sayılarının her gün fazlalaştırılması elzem olmaktadır¹¹¹.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası yüz almış sekizinci maddede yer aldığı şekliyle: "Tabii servetler ve kaynaklar Devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Bunların aranması ve işletilmesi hakkı Devlete aittir." hükmü gereği, madenler mülkiyet bakımından Devlete aittir ve devamen kamunundur.

Araştırma faaliyetlerinin kısmi de olsa yapılmasının ardından ilgili maden sahası ruhsatının düşmesi ya da el değiştirmesi neticesinde, MAPEG'E teslim edilen araştırma safhasındaki sahayla ilgili edinilen bilgiler, raporlar, sondaj karot analizleri, jeofizik çalışmaları, haritalamalar ve diğer çalışmalar kaydedilmekte ve

¹¹¹Oygür, A. Vedat, (2014), "Çeşitli Ülkelerdeki Madencilik Vergileri ve Madencilik Desteklenmesi" Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.90, Mayeb Basım Yayın, Ankara.

kaybolmamakta ve ülkenin "Ulusal Madencilik Veri Tabanı" meydana gelerek sonraki çalışmalar için kullanılmalıdır. Bu açıdan düşünüldüğünde, madencilik arama-araştırma faaliyetinin "kamu yararı için" yapılmakta olan bir faaliyet olarak değerlendirilmesi daha uygun olabilecek ve yasal külliyattaki sorunlara çözüm üretebilecek potansiyelindedir¹¹².

Oygür'ün makalesinde, "Maden Aramalarına İlişkin Politika" önerileri ise aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

1- Türkiye'de maden sektörüne ilişkin tartışılan noktalar halâ günün kurtarılması minvalinde olmakta, varolan tartışmaların ülkedeki sektörün geleceğine ilişkin bir yeniden oluşum süreci ve bakış açısı değişikliği içermesi gerekirken içermemektedir. Türkiye'de halihazırda "yüzey madenciliği" yapılmaktadır ve araştırmalardaki sondaj derinliği bin metre ile sınırlı kalmaktadır. Madencilik sektörünün gelişme kaydedebilmesi bakımından bin metreden de derin alanların incelenmesi gerekmekte ve gelişiminde bu vasıta ile mümkün olabileceği açıktır. Derinlerde yer alan yüksek kütleli cevherleşme oluşumlarını gün yüzüne çıkarabilmek için "Maden Kanunu"nda yer alan araştırma faaliyetleri ve araştırma süreçlerini belirlemiş olan koşulların mevcuttaki durum göz önüne alınarak değil gelecek dönemler doğrultusunda dizayn edilmelidir¹¹³.

2- Varolan uygulamalardaki araştırma evrelerinin gerçekteki uygulamalara uygun olmaması sebebiyle yatırım yapılan bir sahada başlatılan çalışmalar araştırma süreci henüz nihayete erdirilemeden arama ruhsatı süresinin sona ermektedir. Bu sebeple madencilik şirketleri, ruhsatlarını koruyabilmek amacıyla detaylı araştırma çalışmaları yapmadan işletmecilik safhasına geçiş yapmak zaruriyetiyle karşı karşıya kalmaktadırlar. Böyle bir durumdaysa, ilgili sahaya ilgili gerçeklik payı düşük bilimsel verileri "işletme projesi" ile "ÇED raporu" olarak hazırlayarak başkaca izin/izinleri de almak durumunda bırakılmaktadırlar. Coğrafi yeri, oluşma tipi, mineral bakımından karakteristik özellikleri ve boyut ile derinlik benzeri özellikler sebebiyle cevherleşme durumları biri ötekinden tamamen farklı araştırma

¹¹²Oygür, A. Vedat, (2014), "Çeşitli Ülkelerdeki Madencilik Vergileri ve Madenciliğin Desteklenmesi" Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.90, Mayeb Basım Yayın, Ankara.

¹¹³A.g.e., s.92.

süreçlerini konu edinmektedirler. Ve böylece, yürürlükteki "Maden Kanunu" hükümlerinde yer aldığı üzere, tüm cevherleşme tiplerini ayı potada değerlendirerek araştırma ruhsatının alan büyüklüğü, araştırma müddeti ve araştırma şartları bakımından benzer prosedürler uygulamanın gerçek sonuçlar vermeyeceği anlaşılmaktadır. Aynı şekilde "ÇED Projeleri"nde yer aldığı gibi, ilgili sahalar/daki cevherleşmenin tipi için tavsiye edilen araştırma projeleri üstünden değerlendirmeye tabii tutulmasının ve araştırma şartlarında özel durumların belirlenmesi yoluyla tesbitinin Türkiye'deki madencilik sektörü bakımından nispeten faydalı neticeler verebileceği gözlenmektedir. Bu anlatılanları gerçekleştirebilmek amacıyla, araştırma ruhsatının alınmasının ardından geçecek 1. yıl sonucunda şirketlerin MAPEG'e teslim edeceği "araştırma proje önerisi" değerlendirmeye tabii tutularak araştırma süreci daha isabetli bir şekilde belirlenebilecektir.

3- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı tarafınca yayımlanan Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)'nda değinildiği üzere, "3213 sayılı Maden Kanunu", "Arama Faaliyet Raporları"nın biçimini belirlemenin yanı sıra, bu raporların hazırlanışları esnasında uyulması gereken temel ölçütler ve standartlar konusu gri alan olarak kalmış, yeterli şekilde açıklanmamıştır. Özel olarak, rezerv bilgisi için, bunun ne tür faaliyetlere dayandırılarak üretilecek olduğu, uyulması gereken standart kurallar, kullanılacak olan kategorize etme ve terimsel bilim konularında bir tasnifleme getirilmemiştir. Böylesi bir hal de, raporlara karşı duyulan güveni zedelemektedir. MAPEG'e teslim edilen araştırma raporlarında evrensel standartlar ve madencilik ekonomisi temel koşullarını barındırması amacıyla "Rezerv" ve "Kaynak" kavramlarının "3213 sayılı Maden Kanunun"nda tekrar tanımlanması gerekmektedir. Kaynak/Rezerv raporlarındaki ekonomikliğin öngördüğü standartlar oluşması amacıyla teknik bakımdan standardize olacak ve evrensel anlamda da geçerliliği olacak şekilde dizaynı için uygun koşullar yerine getirilmelidir. Bu sayede, madencilik sektörünün uzun yıllar boyunca problem yaşadığı bankalardan kredi alımları amacıyla ilgili ruhsatta yer alan cevherleşme mevcudiyetinin bankalarda teminat şeklinde gösterilebilmesi sağlanmış olabilecektir. Öte yandan, sahaların devredilmesinde meydana gelen kaynakların ve rezervlerin içeriğine ait bilgilerin güvenilirlik sorunu da ortadan kalkabilecektir¹¹⁴.

¹¹⁴Oygür, A. Vedat, (2014), "Çeşitli Ülkelerdeki Madencilik Vergileri ve Madencilik Desteklenmesi" Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.92, Mayeb Basım Yayın, Ankara.

4- Kalkınma Bakanlığı'nca yayımlanmış bulunan "Temel Ekonomik Göstergeler"deki veriler bize göstermektedir ki, madencilik sektöründe yer alan toplam sermaye yatırımlarının içindeki sabit sermaye yatırımları payı 2010'da % 1,66 ve 2011'deyse %1,92 olarak gerçekleşmiştir. Yeterli sermaye birikmesinin sağlanamamış olmasından dolayı maden rezervlerimiz hakettiği ölçüde değerlendirilip katma değeri yüksek ürünlere geçişkenliği elde edilememiştir. Böylesi negatif durumları yok etmek için madencilik şirketlerinin araştırma projelerinde ihtiyaçları bulunan sermayeyi Türkiye borsasında kote olmak suretiyle ortaklardan sağlama yoluna gidilebilmesi yolunun açılması gerekmektedir. Borsa'ya ibraz edilecek projelerde sağlıklı ve güven veren raporlar sağlanması amacıyla da varolan sektörel kanuni yapı bu bağlamda değerlendirilerek genişletilmeli ve sektörel kuruluş olan MAPEG bu yapıya uygun halde yapılandırılmalıdır.

5- Madencilik araştırma faaliyetlerinin ve sondaj kuyusu açma, sondaj yaptırma giderlerinin sektörün yüksek meblağlı maliyet satırlarını oluşturması, bu harcamalar için büyük yatırımlar ve yatırımdan kaynaklanan riskleri taşıdığı bilinmektedir. Bu faaliyetlerin uluslararası standartlara uygun biçimde yürütülmesi kamunun yararına olacaktır. Geniş zamana yayılmakta olan bu harcamaların teşviklerin uygulama alanlarındaki kapsama dahil edilmesi sektör gelişimi açısından önem arz etmektedir.¹¹⁵

6- Araştırmalara ek kaynak yaratılması için, madencilikle iştegal etmekte olan şirketlerin kârlarının bir kısmının "Rezerv Tüketim Payı" adıyla fon olarak ayrıca bir şekilde tutulması ve bu ayrılan tutarın vergi matrahlarından indiriminin yapılması, bu tutarın madencilik şirketince farklı bir maden sahası ruhsatında araştırma faaliyetleri amacıyla kullanılabilir hale gelebilmesi sağlanabilir ise, madencilik şirketleri şu ankinden çok fazla araştırma faaliyeti gerçekleştirmesine ön ayak olabilecektir¹¹⁶.

7- Türkiye'nin gereksinimi olan öncel ham maddelerin belirlenerek bu yönde araştırma taktiklerinin oluşturulmasıyla mevcut yer altı zenginliklerinin kamu

¹¹⁵Oygür, A. Vedat, (2014), "Çeşitli Ülkelerdeki Madencilik Vergileri ve Madencilik Desteklenmesi" Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, s.92, Mayeb Basım Yayın, Ankara.

¹¹⁶A.g.e., s.92.

yararına kazandırılması için "Ulusal Madencilik Arama Politikası" vücuda kavuşturulmalıdır. Bu temel amaçla, MAPEG önderliğinde sektörün tüm pay sahiplerinin yer alacağı bir "Madencilik Şurası" oluşturulmalıdır. "Ulusal Madencilik Arama Politikası" kapsamında, sanayi sektöründe yer alan hammadde mevcutlarında yer alan açık kapasite makasının daraltılması amacıyla madencilikteki üretim miktarlarımızın artırılma yöntemlerinin araştırılması ilk hedef olarak belirlenmelidir. Bu yönde özellikli teşvikleri içeren sistemler oluşturularak yürürlüğe sokulmalıdır¹¹⁷.

1.4 Dünyada Madencilik Sektörünün Yeri ve Sektörün Dünya Ekonomisine Etkileri

Dünyadaki maden rezervlerinde önemli paylarının olmasının yanı sıra Dünyadaki madencilik üretimi konusunda da ana rolleri üstlenen ülkelerin başında "Avustralya, Kanada, ABD, Güney Afrika, Çin ve Rusya" bulunmaktadır. Bununla birlikte madenlerin grubuna girmemekte olan petrolerin ve petrol türevlerinin üretiminde ise, "Suudi Arabistan, Kuveyt, Katar, İran, Rusya ve Türkî Cumhuriyetler" dünya üzerindeki hatırı sayılır rezerv miktarlarına sahiptirler¹¹⁸.

Dünyadaki uluslararası ticarete maden ürünleri çıktıkları arasında, ihracattaki değerleri göz önüne alınarak, ham petrol, demir dışı metaller ve endüstriyel mineraller önem arz eden bir konuma sahiptirler. Dünyadaki ticaretleri bakımından oluşan rakamlar incelendiğindeyse altın, çelik, bakır, kurşun, çinko ve kalay gibi geleneksel metallerin kullanımı gerilerken, son teknolojik seramikten malzemeler, plastikler ve polimerli kökenli malzemeler gibi ileri teknolojik malzemelerin kullanımında giderek yoğunlaştığı gözlenmektedir. Sektör, birden fazla endüstriyel alanın tedarik zincirinin birincil üyesi konumunda yer alması sebebiyle küresel ekonomide de ana taşlardan biri olma özelliği taşır.

Örnek verilecek olursa, dünyadaki ekonominin "lokomotifi" adıyla anılmakta olan Amerika Birleşik Devletleri'nde madencilik ile madencilığe dayanan sanayi kollarının toplamdaki yıllık üretim kapasitesi 27,60 milyar dolar olmakta ve ülke ekonomisine sağlamış olduğu yekün katma değerse 2,28 trilyon dolar seviyelerine

¹¹⁷A.g.e., s.91.

¹¹⁸https://www.corlutso.org.tr/uploads/docs/dunyada_ve_turkiyede_madencilik_sektoru.pdf (Erişim: 07.03.2019)

değin erifmektedir. Dünya madencilik sektöründe önemli bir konumda olan bir diğer ülke Kanada'daysa toplamdaki maden sektörü üretimleri 2009'da 45,30 milyar dolar olmuş, madencilik sektöründen edinilen vergisel gelir ise yıllık 13,50 milyar dolar seviyelerindedir. Ekonomik hayata sağlamif olduğu büyük katkıları olan maden sektöründe; yerli ve yabancı yatırımcı kişi ve kurumların da sektöre olan alâkası günbegün artmaktadır. Madencilik araştırma faaliyetlerinde Dünyada "en çok yatırım yapan ülkeler"ın ilk sıralarında "Kanada, Avustralya ve ABD" gelmektedir. Bahsi geçen ülkelerin toplamdaki araştırma bütçesindeki tutarın % 69'una denk gelen 12,60 milyar USD harcama gerçekleştirilmektedir.

Sektördeki fiyatlar, global piyasalardaki metalik ve mineral pazarlarında arz ve talep durumuna göre dönemsel hareketlerle kimileyin farklılıklar göstermektedir. 2001 yılından bu yana özel olarak Çin, Brezilya ve Hindistan gibi gelişmekte olan ekonomilerde yer alan yoğun talep seviyeleri, küresel anlamda maden endüstrisinin yoğunlukla büyümesi sürecinin arkasında yer alan ittirici öge olmaktadır. Bu kuvvetli taleplerin artışlarına dayanarak metallerin uluslararası fiyatlamalarında da 2002–2008 yılları arasında önemlilik derecesi yüksek artışlar gerçekleşebilmiş, öyle ki dünyadaki 40 enbüyük madencilik şirketi ile gerçekleştirilmiş olan bir araştırma çalışmasında, özel olarak 2006'da madencilik sektöründe faaliyet göstermekte olan şirketlerin kârlarının rekor seviyeye ulaşmış olduğu ve piyasadaki kendi kıymetlerinin de maksimum seviyede artış gösterdiği gözlemlenmektedir.

Tüm bahsedilen bu olumlu gelişmelerin 2008'in sonlarına yaklaşıldığında etkisi artan küresel kriz sebebiyle durma aşamasına geldiğini, 2009'dan itibaren ise dünyadaki ekonomik göstergelerin onarılma hızı ile madencilik sektörü ürünlerinin uluslararası alanda talebinin artmış olmasına da dayanarak, madencilğin ine bir düzeltilme sürecine girdiği uzmanlarca belirtilmektedir¹¹⁹.

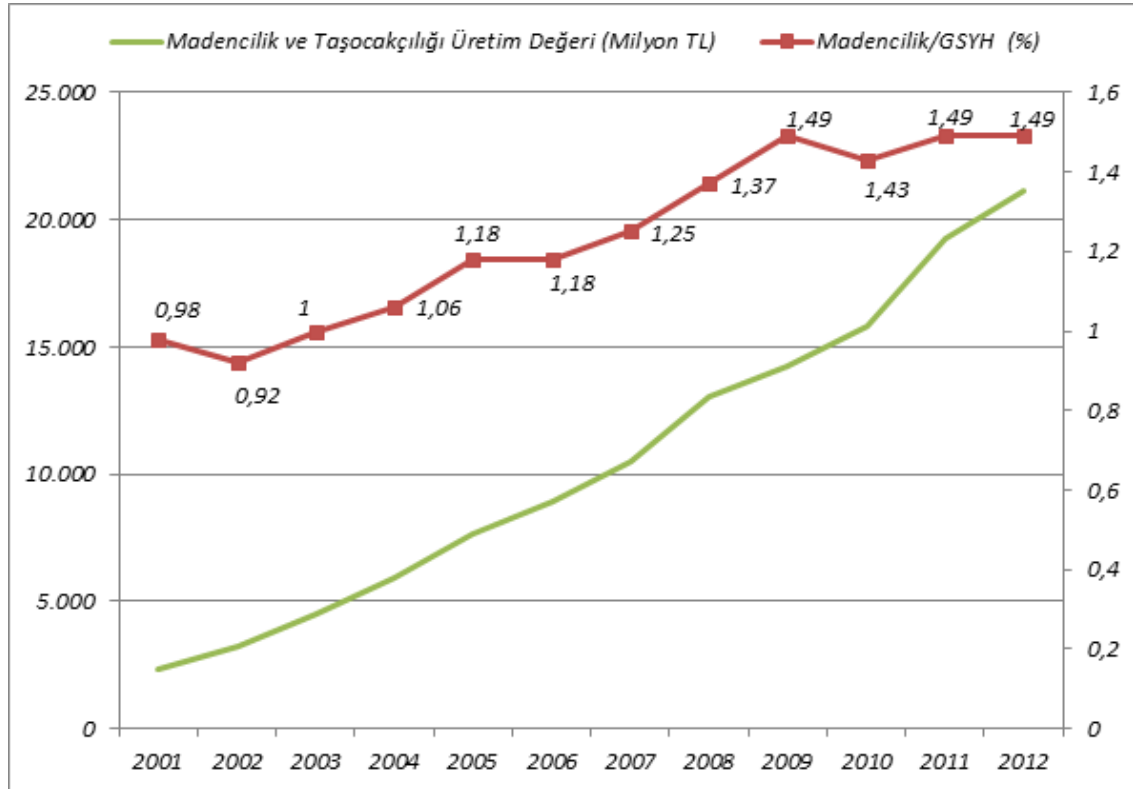
¹¹⁹https://www.corlutso.org.tr/uploads/docs/dunyada_ve_turkiyede_madencilik_sektoru.pdf
(ErişimTarihi: 07.03.2019)

1.5 Madencilik Sektörünün Türkiye Gayrı Safi Milli Hasılası İçindeki Yeri

Yıl	Madencilik/Gayrı Safi Yurtiçi Hasıla (%)	Madencilik ve Taş Ocakçılığı	Gayrı Safi Yurtiçi Hasıla(Milyon TL)
		Üretim Değeri (Milyon TL)	
2001	0,98	2.354	240.224
2002	0,92	3.226	350.476
2003	1	4.538	454.781
2004	1,06	5.899	559.033
2005	1,18	7.629	648.932
2006	1,18	8.952	758.391
2007	1,25	10.531	843.178
2008	1,37	13.030	950.144
2009	1,49	14.235	952.559
2010	1,43	15.785	1.098.799
2011	1,49	19.249	1.294.893
2012	1,49	21.103	1.416.816

Tablo-4: Madencilğin Gayrı Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH) İçindeki Payı

Kaynak: MTA Genel Müdürlüğü, Erişim Tarihi: 01.02.2016



Grafik-1: Madencilğin Gayrı Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH) İçindeki Payı

Kaynak: MTA Genel Müdürlüğü, Erişim Tarihi: 01.02.2016

Yukarıdaki Tablo-4 ve Grafik-1'de görüleceği üzere, madencilik sektörünün GSYH içindeki payı verileri MTA Genel Müdürlüğü kurumsal internet sayfasından edinilmiştir. Dünya'da 2001 yılında yaşanan ekonomik kriz ve daralmadan haliyle etkilenen madencilik sektörünün GSYH içindeki payı, 2001 Şubat krizi sonrasında, 2002 yılındaki Madencilik/GSYH yüzdesel göstergesinden de görüleceği üzere bir düşüş yaşamıştır. 2002 Kasım'ıyla birlikte Türkiye'deki iktidar değişiminin ardından, bununla beraber AB uyum süreci ve akabinde kimi ekonomik reformların da etkisiyle oluşan dalganın etkisinin olabileceği düşünülen 2003 yılı rakamları, yükselişe geçişe işaret etmektedir. 2004-2009 arasında sektörün GSYH içindeki payı sürekli yükseliş eğilimi gösterirken, 2010 yılındaki düşüşün ardından 2011 ve 2012 yıllarında 2009 seviyesinde kalmış, yükselme ve düşüş göstermemiştir. Madencilik sektörünün GSYH içindeki payı, yüzdesel olarak ortalama 1,24 olmaktadır. GSYH'nın 2001-2012 yıllarında sürekli artış gösteriyor ve bu büyüme ortalamasının % 18 oluyor olmasına rağmen (büyük sıçrama denilebilecek dönem, % 46 ile 2001-2002 arasındaki olmaktadır), madencilik sektörünün üretim değerinin ortalama büyüme hızı ise % 22'dir. Hem maden üretim değeri hem de GSYH'nin aynı büyüme oranının olduğu dönem 2012 yılında isabet bulmuş, aradaki farkın en yüksek olduğu dönem de 2005 yılı olmuştur. GSYH'deki artışa eş düzeyde bir tepki veren madencilik sektöründe de üretimin süreklilik arz eden bir yükseliş trendi içinde olduğu da görülmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin VUK (Vergi Usul Kanunu) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Açıklarından İncelenmesi

Bu bölümde, sektöre özgü hazırlık ve üretim safhalarına ilişkin süreçlere ait gerçekleştirilen mali nitelikli işlemlerin VUK ve TFRS açılarından incelenmelerinin mevzuat bakımından alt yapılarına ve uygulama örneklerine yer vermeye çalışılacaktır.

2.1 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin VUK (Vergi Usul Kanunu) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Açıklarından İncelenmesi

Bu bölümde, Madencilik Sektöründeki safhaları da ifade etmekte olan Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları açılarından incelenmesi bakımından öncelikle Vergi Usul Kanunu açısından temel bilgiler ve örneklere yer vermeye çalışılmıştır. Ar-Ge Giderleri, Satın Alma Yoluyla Edinim ve Arama Yoluyla Edinim konularına değinilmiş ve örnekler sunulmuştur. Ardından TFRS'nin tez çalışması ile ilgili standartları kısımlarında temel bilgiler verilmiş, takiben "TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi", "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar", "TMS 2 Stoklar", "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standartları", "TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madenin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri" hakkında bilgiler verilerek çalışmaya konu edilen sektöre ilişkin uygulanmasına dair örneklere yer vermeye çalışılmıştır.

2.1.1 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin VUK (Vergi Usul Kanunu) Açısından İncelenmesi İle İlgili Genel Bilgiler

Türk Vergi Mevzuatı içerisinde, muhasebe ile ilgili düzenlemeler vergi kanunları içerisinde ve yoğunluklu olarak "213 sayılı Vergi Usul Kanunu" ve ilgili

tebliğlerinde yer almaktadır. Esas olarak böylesi bir yaklaşım, ülkemizde son yıllara değin muhasebeye "vergi alınmasına dönük bir araç" olarak bakılmasının bir sonucudur. Son yıllarda sermaye piyasalarının gelişmesiyle birlikte "Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)" ve "Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu(BDDK)" gibi piyasa düzenleyici kurum ve kuruluşlar, kendi özgül düzenleme alanları için muhasebe standartları yayımlamışlar ve muhasebenin vergi amaçlı değil, sadece bilanço tarihindeki şirketin finansal durumunun doğru, dürüst, objektif, karşılaştırılabilir bir şekilde gerçeği yansıtmasını ve yatırımcıların doğru bilgilendirilmesini amaçlamışlardır.

Türkiye’de özellikle madencilik işletmelerine yönelik muhasebe sistemi hakkında özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak madencilik işletmeleri endüstri işletmeleri olduğundan, ülkemizde yürürlükte bulunan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği-MSUGT" ve "Tekdüzen Hesap Planı-TDHP" çerçevesinde, ülkede faaliyet gösteren ve bilanço esasına göre defter tutan tüm şirketlerin muhasebe açısından uymak zorunda olduğu hükümlere tabidirler.

2.1.2 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin VUK Açısından Muhasebe İşlemleri Bakımından İncelenmesi

Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) incelendiğinde, hesap planında AR-GE maliyetlerinin hem maddi olmayan duran varlıklar arasında “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri”, hem de dönem giderleri arasında “750 ve 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” olarak yer aldığı görülür. Yani bu hesapların varlığı şunu göstermektedir: Tek düzen muhasebe sistemi AR-GE maliyetlerinin hem aktifleştirilmesine ve hem de dönem gideri olarak kayıt edilmesine olanak tanıyan bir yapıdadır.

Fakat, yapılan harcamaların hangi durumlarda aktifleştirileceği, hangi durumlarda gider olarak yazılacağı Tebliğ’de ayrıca ve net olarak açıklanmamıştır. MSUGT, araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri arasında kesin bir ayırım yapmamıştır.

Ancak hesapların niteliğini belirleyen açıklamaları incelendiğinde dolaylı olarak da olsa bu ayırımın yapıldığı görülebilmektedir¹²⁰.

MSUGT’nde "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı", “İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmın izlendiği hesaptır. Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir ve 5 yıl içerisinde eşit taksitlerle ifta edilerek yok edilir” şeklinde açıklanmıştır.

"750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"nın niteliği, “Üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmekve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır” şeklinde ifade edilmiştir.

"630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"nın niteliği ise, “Üretim maliyetlerinin düşürülmesi, satışların arttırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerin işletmeye uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden ifta payları bu hesapta yer alır” hükmüyle yer etmiştir.

Tanımlardan da anlaşılacağı gibi, AR-GE harcamalarının aktifleştirme ve giderleştirme hususları açıkça birbirinden ayrılıp tanımlanmamış, genel kurallar dahilinde "faydanın gelecek dönemlere de isabet ediyor olması" durumunda ve işletmenin genel amaçları doğrultusunda aktifleştirme zımnen kabul edilmiştir. İşletmelerin araştırma-geliştirme harcamaları sonucunda elde edeceği faydalar kısa-uzun dönemlerde tüketilebilir, tahminlerden çok daha önce de tükenme durumu olabilir veyahut bu süreç uzama ihtimaline de sahiptir. Harcamaların yararlarının tükendiği dönemi belirlemekte objektif ölçütlerin oluşturulabilmesi güç olabilmektedir. Bu tip harcamalarda, izleyecek dönemlerdeki satış rakamları,

¹²⁰ Akdoğan, N. Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirme Esasları (TMS-15), Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2000, s. 16. Aktaran: Bostancı, S., “Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2010.

beklenmekte olan kazanç ve endüstriye yapılacak olan satışlar içindeki payın ölçümlenmesi ve anlam bakımından bağlantılı bir ilişki kurulabilmesi zor olmakta, bu ölçümlenmenin yapılabilmesi ise harcamalara ait tutarların aktifleştirilebilmesi bakımından önem arz etmektedir¹²¹.

MSUGT'de direkt olarak madencilik sektörü faaliyetlerine özgü düzenlemeler de mevcuttur. Buna yönelik, direkt olarak sektörle ilişkilendirilebilecek hesaplarla ilgili nitelik ve işleyiş bilgileri aşağıda yer almaktadır:

"271 Arama Giderleri Hesabı; Arama amacı ile yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için, işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araması ile ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topoğrafik, jeolojik, jeofizik, jeoşimik vb.) incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacı ile yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalar bu hesapta izlenir. Arama faaliyetlerinin sonucunda üretilebilir cevher rezervi saptanamamışsa yapılan giderler zarar kaydedilir."

"272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hesabı: Açık işletmelerde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yerüstü arasında genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek, gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırılmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle; petrol işlemlerinden kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya bu işlemlere hazırlık için yapılan işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. giderlerin izlendiği hesaptır."¹²².

¹²¹Alptürk, E. Son Yasal Düzenlemeler Kapsamında Vergi, Muhasebe ve Teşvik Uygulamaları Yönünden AR-GE Harcamaları, TÜRMÖB Yayınları 338, Ankara 2008, s. 43-44. Aktaran: Bostancı,S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2010.

¹²²A.g.e., s.137-138.

2.1.3 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin VUK Açısından Muhasebe İşlemleri Örnekleri

Bu bölümde yukarıda açıklanmaya çalışılan madencilik sektörü faaliyetlerinin mali nitelikteki işlemlerinin Vergi Usul Kanunu gereğince nasıl uygulamalara tabii tutulduğuna ilişkin uygulama örneklerine yer vermeye çalışılacaktır.

2.1.3.1 Bünyesinde Ar-Ge Departmanı Bulunmayan İşletmelerde Muhasebe Kayıtları

Bünyesinde Ar-Ge departmanı bulunmayan ve Ar-Ge hizmetlerini dışarıdaki alanında uzman ve yerel-uluslararası akreditasyonları olan kurum ve kuruluşlar aracılığıyla sağlamakta olan işletmelerde muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılabilmektedir:

İşletme, alanında Dünyadaki sayılı kuruluşlar arasında yer alan bir uluslararası kuruluşa, mevcuttaki maden cevheri işleme prosesindeki tüvenan cevherlerin farklı boyutlardaki ekonomiklikleri bakımından araştırma-geliştirme projesinde kullanılmak üzere 105 noktadan aynı anda ölçümleme yapan bir analiz makinesi çalışmasını yaptırmaktadır. Bu çalışma ile ilgili, uzman kuruluşun hizmet bedeli (bu hizmet bedeli ek olarak alanında uzman araştırma şirketinin, geliştirilmekte olan cihazla ilgili kullandığı tüm araç ve materyellerin bedelini de kapsamaktadır) ile ilgili işletmeye düzenlediği faturanın muhasebe kaydı¹²³:

¹²³Bostancı, S., “Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, sf. 130-131 Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

263 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
263.01 Dışarıya Yaptırılan Araştırma Geliştirme Giderleri
263.01. 0001 Tüvenan Cevher Analiz Makinesi Giderleri

191 İNDİRİLECEK KDV
191.01 Bu Döneme Ait İndirilecek KDV
191.01. 1901 Ocak 2019

320 SATICILAR
320.01 Test-Analiz Firmaları
320.01. 0001 XYZ Test ve Analiz Ltd. Şti.

Şirketin bu ürünle ilgili aktifleştirdiği araştırma-geliştirme giderleri için dönem sonlarında yapacağı itfa kaydı aşağıdaki gibi olmaktadır :

750. ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
750. 01 Amortisman ve Tükenme Payları
750. 01. 0001 Tüvenan Cevher Analiz Makinesi Giderleri

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
268. 01 Birikmiş Tükenme Payları
268. 00.0001 Ar-Ge Tükenme Payları

Araştırma-Geliştirme Giderlerinin, yansıtma hesaplarından gider hesaplarına aktarılması kaydı ise şu şekilde olmaktadır:

/
630 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
630.01 Araştırma Geliştirme Giderleri
630.01. 0001 Dışarıya Yaptırılan Araştırma Geliştirme Giderleri
751 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİD.YANSITMA HS
751.01 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Hs.
751.01.0001 Araştırma Geliştirme Gid. Yansıtma Hs.

Son olarak, Araştırma-Geliştirme Giderleri dönem maliyet kaydının yansıtma hesaplarına aktarılması kaydı ise aşağıdadır:

/
751 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİD.YANSITMA HS
751.01 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Hs.
751.01.0001 Araştırma Geliştirme Gid. Yansıtma Hs.
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
750. 01 Amortisman ve Tükenme Payları
750. 01. 0001 Tüvenan Cevher Analiz Makinesi Giderleri

2.1.3.2 Būnyesinde Ar-Ge Departmanı Olan İřletmelerde Muhasebe Kayıtları

Būnyesinde Araştırma-Geliřtirme departmanı kurmuş işletmelerde, bu departman dayaratılan araştırma-geliştirme maliyetlerinin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki Őekilde olmaktadır:

İřletme, kurulu olan Ar-Ge departmanının içinde yer alan bir çalıřma grubunu, mevcuttaki maden cevheri iřleme prosesindeki tūvenan cevherlerin farklı boyutlardaki ekonomiklikleri bakımından arařtırma-geliřtirme projesinde kullanılmak ũzere 105 noktadan aynı anda Őlūmlere yapan bir analiz makinesi çalıřması için gŐrevlendirmiřtir. Bu ekibin çalıřmaları sūresince ortaya çıkan maliyetlerin izlenmekte olduđu hesaplar ve bu maliyetlere iliřkin muhasebe kayıtları ařađıda gŐrūlebilmektedir:

750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
750. 01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
750. 02 İşçi ũcret ve Giderleri
750. 03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
750. 04 Çeşitli Giderler
750. 05 Amortisman ve Tūkenme Payları
100 KASA
102 BANKALAR
150 İLK MADDE ve MALZEME
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
320 SATICILAR

İşletmenin, bu araştırma-geliştirme çalışmasının üretimi için katlandığı giderlerin hepsi, maden işletmelerindeki "araştırma safhası"yla ilgili ise ya da araştırma safhası ile beraber geliştirme safhası ile de ilişkili olup her iki faaliyet girift bir şekildeyse ve birbirinden ayırlamıyorsa, söz konusu giderler dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Geliştirme safhasıyla ilgili olanlar ayrıştırılabiliyor ise ayrıştırılıp aktifleştirilerek, dönem sonlarında itfa edilir¹²⁴.

/
263 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
263.01 AR-GE Dep./ Aktifleştirilen Geliştirme Giderleri
263.01.0001 Tüvenan Cevher Analiz Makinesi Giderleri
630. ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
630.01 AR-GE Dep./ Araştırma Giderleri
630.01.0001 İşletme İçinde Oluşturulan Araştırma Giderleri
751 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİD.YANSITMA HS
751.01 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Hs.
751.01.0001 Araştırma Geliştirme Gid. Yansıtma Hs.

¹²⁴Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 131-132 Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

Maliyet hesaplarında biriken araştırma-geliştirme giderlerinin dönem sonu yansıtma kaydı ise aşağıdaki şekildedir:

/
751. ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİD.YANSITMA HS
751.01 Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Hs.
751.01.0001 Araştırma Geliştirme Gid. Yansıtma Hs.
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
750. 01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
750. 02 İşçi Ücret ve Giderleri
750. 03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
750. 04 Çeşitli Giderler
750. 05 Amortisman ve Tükenme Payları

Aktifleştirilmiş olan geliştirmeye ait maliyetler var ise, "maddi olmayan duran varlığın" yararlı ömrü içerisinde itfa edilmesi gerekir. Bu durumda gelecek dönemin sonunda aşağıdaki gibi muhasebe kaydı yapılması gerekir:

/
750. ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
750. 01 Amortisman ve Tükenme Payları
750. 01. 0001 Tüvenan Cevher Analiz Makinesi Giderleri
268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
268. 01 Birikmiş Tükenme Payları
268. 01.0001 Ar-Ge Tükenme Payları

2.1.3.3 Satın Alma Yoluyla Edinim

Satın alınmış olunan haklar 260 numaralı Haklar hesabında izlenmektedir. Satın alma işlemi devir ya da MAPEG'den ihale ile gerçekleşebilmektedir. Alınan ruhsatlar maliyet bedeli ile 260 Haklar Hesabında muhasebeleştirilmektedir. Satın alınmış olan ruhsat sahasında üretime başlandığında VUK hükümlerine göre amortisman ayrılması gerekmektedir¹²⁵.

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI
260 HAKLAR HESABI
102 BANKALAR HESABI

2.1.3.4 Arama Yoluyla Edinim

Dönem içerisinde arama faaliyetleriyle ilgili yapılmış olan harcamalar "7/A seçeneğinde 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında takip edilir. Arama faaliyetlerinin sonucunda üretilebilir cevher rezervi saptanamaması halinde, yapılan harcamalar "630 Araştırma ve Geliştirme hesabı"na borç, "751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı"na alacak kaydedilerek aktifleştirilmeden zarar kaydedilebilmektedir.

İşletmenin yer altı kaynaklarını arama faaliyetleriyle ilgili (maden zuhurunun işletme şartlarına uygun olup olmadığının tesbit edilmesi, ocak giriş noktalarıyla çıkış noktalarının belirlenmesi, petrolerin araştırması-incelenmesi ile alakalı araziye ait yerden ve havadan topoğrafik, jeolojik, jeofizik incelenmesi ve jeoloji bakımından bilgi edinebilmek için yapılmakta olan sondaj maliyetleri, ... gibi) harcama kalemleri, maden zuhurundan ürün çıkarma işleminin "teknik yeterliliği" ve "ticari uygulanabilirliği" olması durumunda o zaman kadar oluşan maliyet bedeli ile "272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hesabı"nda izlenir.

¹²⁵Sağlam, N., Yolcu, M., Eflatun, A. O., UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi, s. 324, Hipotez Yayınları, 2012, Bursa.

Yapılan maden arama neticesinde herhangi bir maden cevheri bulunamaması durumunda yapılması gereken muhasebe kayıt şekli aşağıdadır¹²⁶:

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	/	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.		
102 BANKALAR HESABI		

Böylesi bir maden cevherinin bulunamaması durumunda ise, yıl sonunda aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir:

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.	/	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANS. HS.		
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANS. HESABI HS.	/	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. HS.		

¹²⁶Sağlam, N., Yolcu, M., Eflatun, A. O., UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi, s. 325, Hipotez Yayınları, 2012, Bursa.

Yapılan madencilik aramaları neticesinde teknik ve ekonomik olarak bir maden mevcudiyeti bulunması durumunda ise, yapılması gerekmekte olan muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmaktadır:

271 ARAMA GİDERLERİ HS.	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANS. HS.	
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANS. HESABI HS.	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. HS.	

2.2.1 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Açısından İncelenmesi İle İlgili Genel Bilgiler

Finansal raporlama bakımından özellikli ve karmaşık olabilecek süreçlerden oluşan madencilik sektörünün, sektörel işlemlere dönük finansal raporlama açısından varolan ihtiyacı daha kapsamlı bir biçimde karşılamak üzere, tüm süreçleri bünyesinde barındıran kapsamlı bir yeni standarda ihtiyaç olduğu bilinmektedir. Halihazırda uluslararası alanda ve ülkemizde de uygulanmakta olan "Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı (IFRS 6/TFRS 6)", amaç olarak, adından da anlaşılacağı üzere, yalnızca, "madenlerin araştırılması ve değerlendirilmesine yönelik finansal raporlama esaslarını belirlemek olarak tanımlanmaktadır. Bu amaçla ilgili olarak¹²⁷:

- Araştırma ve değerlendirme harcamaları ile ilgili mevcut muhasebe uygulamalarına yönelik sınırlı bir gelişme sağlanması,

¹²⁷TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 30.10.2016, p. 1-2

- Araştırma ve değerlendirme varlıklarını muhasebeleştiren işletmelerin, bu varlıklarını değer düşüklüğü testine tabi tutmaları ve varsa değer düşüklüğünün "TMS 36 – Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı" uyarınca ölçülmesi,

- İşletmelerin finansal tablolarında maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan tutarları belirleyen ve izah eden açıklamaların yapılması ile bu finansal tabloların kullanıcılarının muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme varlıklarının tutarı, zamanlaması ve gelecekteki nakit akımlarının kesinliğini anlamalarının sağlanması"

konuları standardın amaçları arasında yer almıştır.

2.2.1.1 TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

Madencilik sektörünün "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları"nda yer ettiği öncelikli standart "TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" standardı olmaktadır.

"31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/01/2006 tarih ve 26066 sayılı Resmi Gazete"de yayımlanmış olan "TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" Standardı, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 77 sıra no'lu Tebliğ aracılığıyla güncellenmiştir. Sözü edilen değişiklik TFRS 8 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için" geçerli olmak üzere yürürlüktedir.

Maden işletmelerindeki araştırma ve değerlendirme varlıklarıyla ilgili olarak yayımlanan standart olduğu belirtilen "TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" standart metninde, madencilik işletmelerinin tüm faaliyetleri ile ilgili muhasebe işlemlerini kapsamadığını, yalnızca araştırma ve değerlendirme

varlıklarına ait işlemleri kapsadığını ve araştırma ve geliştirme varlıklarına ilişkin muhasebesel işlemlerin yürütülmesini sağlayan standart olduğu belirtilmiştir¹²⁸:

Standardın amacının, "maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemek" olduğu belirtilen metinde, bu amaçlar şu şekilde sıralanmaktadır¹²⁹:

"(a) Araştırma ve değerlendirme harcamaları ile ilgili mevcut muhasebe uygulamalarına yönelik sınırlı gelişme sağlanması.

(b) Araştırma ve değerlendirme varlıklarını muhasebeleştirilen işletmelerin, bu varlıkları değer düşüklüğü açısından bu TFRS uyarınca değerlemeleri ve değer düşüklüğünün "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı uyarınca ölçülmesi.

(c) İşletmelerin finansal tablolarında maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan tutarları belirleyen ve izah eden açıklamaların yapılması ile bu finansal tabloların kullanıcılarının muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme varlıklarının tutarı, zamanlaması ve gelecekteki nakit akımlarının kesinliğini anlamalarının sağlanması.

İçerik bakımından, bu standardın "işletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamaları"na uygulanacağını ve araştırma-değerlendirme faaliyetinde bulunacak işletmelerin diğer muhasebe uygulamalarını kapsamayacağı belirtilen standart metninde, işletme tarafından katlanılacak olan harcamalardan aşağıda belirtilen harcamaların bu TFRS kapsamında olmayacağı açık olarak ifade edilmektedir:

"(a) İşletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar,

(b) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar"¹³⁰.

¹²⁸Akdeniz, K., Ateş, K., 15 Büyük Sektörde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi, s.558-559, Hipotez Yayınları, Ocak 2012, Bursa.

¹²⁹TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 30.10.2016, p. 1-2

TFRS 6'nın araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi başlığı kısmında, "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standardının paragraf 11'den ve paragraf 12'den geçici olarak muafiyet kısımlarına atıfta bulunularak

"Araştırma ve değerlendirme varlıklarını muhasebeleştirilen bir işletmenin, muhasebe politikalarını geliştirirken; "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardının 10'uncu paragrafı hükümlerini" uygulayacağı,

"Herhangi bir TFRS ile düzenlenmeyen bir konuda muhasebe politikası geliştirilirken ise, yönetimin göz önünde bulundurmak zorunda olduğu hususlar TMS 8'in 11 ve 12'nci paragrafları"nda belirlenmiş olduğunu,TFRS 6 standardındaki 9'uncu ve 10'uncu paragraflara göre bu TFRS'nin; "bir işletmeyi söz konusu TMS 8 standardının 11 ve 12 no'lu paragraflarının, araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi politikalarına uygulamaktan muaf" tuttuğunu belirtmiştir¹³¹.

"Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülürler. Bu varlıkların maliyet unsurlarını oluşturmadan önce, işletmenin, hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin bir politika belirlemesi ve bu politikayı tutarlı olarak uygulaması gereklidir. Bu politikayı belirlerken, bir işletmeharcamaların belirli hangi maden kaynaklarının bulunmasıyla ve bu maden kaynaklarıyla ne derece ilişkilendirilebileceği hususunu göz önünde bulundurmalıdır. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk defa muhasebeleştirilmesinde dahil edilebilecek harcama örnekleri (liste bunlarla sınırlı değildir) aşağıdaki şekilde sıralanabilir¹³²:

- (a) Araştırma haklarının elde edilmesi,
- (b) Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar,
- (c) Arama sondajı,

¹³⁰TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 30.10.2016, p. 3-4-5

¹³¹TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 30.10.2016, p. 6-7

¹³²TFRS 6, p. 9-10-11

(d) Kazı,

(e) Örnekleme,

(f) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler.

Maden kaynaklarının 'geliştirilmesi' ile ilgili harcamalar, araştırma ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilemezler. Geliştirme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan varlıkların muhasebeleştirilmesinde "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve" ve "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı hükümleri esas alınır ve bu hükümler çerçevesinde" muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilir.

"Bir işletme maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesini üstlenmesi sonucunda, belirli bir süre boyunca oluşan kaldırma ve restorasyon yükümlülüklerini "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardına göre finansal tablolara yansıtır."

TFRS 6 Standardı'na göre, "ilk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanmalıdır. Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa ("TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardındaki model ya da TMS 38'deki model) bu uygulama varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır"¹³³.

"Bir işletme araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikalarını; eğer değişiklik, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar alma ihtiyaçlarına yönelik daha fazla bilgi veriyorsa ve bu ihtiyaçlar açısından finansal tabloları daha az güvenilir yapmıyor veya daha güvenilir hale getiriyorsa ya da söz konusu ihtiyaçlar açısından daha az bilgi veren bir sonuç doğurmuyorsa, değiştirebilir. İşletme finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçları açısından ilgililik ve güvenilirlik hususlarını TMS 8'deki kriterler çerçevesinde değerlendirir".

¹³³TFRS 6, p. 12.

"Bir işletmenin, araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikalarını değiştirebilmesi, ancak değişikliğin işletmenin finansal tablolarını TMS 8'deki kriterlere daha uygun hale getirmesi durumunda mümkündür. Fakat değişikliğin anılan kriterlerle tam uyumu sağlaması zorunlu değildir"¹³⁴.

"Bir işletme, araştırma ve değerlendirme varlıklarını elde ettiği varlıkların niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırma tutarlı olarak uygulanır".

"Bazı araştırma ve değerlendirme varlıkları maddi olmayan duran varlık (örnek: delme/sondaj hakları) olarak değerlendirilirken diğerleri maddi duran varlık (örnek: taşıtlar ve delme/sondaj donanımları) olarak değerlendirilmektedir. Maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde tüketildiği ölçüde bu tüketimi yansıtan tutar maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasıdır. Bununla birlikte, bir maddi duran varlığın bir maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde kullanılması, maddi duran varlığı maddi olmayan duran varlığa dönüştürmez".

"Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda, araştırma ve geliştirme varlığı artık bu şekilde sınıflandırılmaz. Yeniden sınıflandırmadan önce, araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilmeli ve varsa değer düşüklüğü zararları" muhasebeleştirilmelidir¹³⁵.

TFRS 6 standardının "muhasebeleştirme ve ölçme" bölümünde, "bilgiler ve koşullar, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceğini gösterdiğinde araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilir. Bilgiler ve koşullar, defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aştığını gösterdiğinde bir işletme, bu standardın 21. pragrafında 21'de belirtilen istisna hariç olmak üzere, oluşan değer düşüklüğü zararını TMS 36 uyarınca ölçer, sunar ve kamuya açıklar" denilmektedir.

¹³⁴TFRS 6, p. 13-14.

¹³⁵TFRS 6, p. 15-16-17.

"Değer düşüklüğüne uğramış bir araştırma ve değerlendirme varlığının belirlenmesinde, sadece araştırma ve geliştirme varlıkları için TMS 36'nın 8-17 paragrafları yerine bu TFRS'nin 20 nci paragrafı" hükümlerinin uygulanacağını,"20'nci paragrafta 'varlıklar' terimi kullanılmış olduğunu; fakat ayrı araştırma ve değerlendirme varlıkları veya nakit yaratan birimler için aynen geçerli olduğu ifade edilmektedir".

Değer düşüklüğü bakımından, "aşağıdaki bilgiler ve koşulların, biri veya daha fazlası, bir işletmenin araştırma ve değerlendirme varlıklarını değer düşüklüğü açısından test etmesi gerektiğini gösterir (liste bunlarla sınırlı olmamak üzere)" denilmektedir¹³⁶:

(a) İşletmenin belirli bir alanda araştırma yapma hakkının dönem içinde sona ermesi veya yakın gelecekte sona erecek olması, ve yenilenmesinin beklenmemesi.

(b) Belirli bir alandaki maden kaynakları için daha fazla araştırma ve değerlendirme için önemli miktarda harcamanın bütçelenmemiş veya planlanmamış olması.

(c) Belirli bir alandaki maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerinin ticari olarak uygulanabilir miktarlarda maden kaynaklarının bulunmasıyla sonuçlanmamış ve işletme tarafından belirli bir alandaki bu tür faaliyetleri durdurma kararı alınmış olması.

(d) Belirli alandaki gelişmenin ilerlemesinin muhtemel olmasına karşın, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin başarılı geliştirme veya satış ile tam olarak geri kazanılmasının mümkün olmadığını gösteren yeterli bilginin mevcut olması.

Böyle bir durumda veya benzeri durumlarda, işletme TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testi uygulanması gerektiği, eğer değer düşüklüğü varsa değer düşüklüğü zararının TMS 36 uyarınca gider olarak muhasebeleştirileceği" açıklanmıştır.

¹³⁶TFRS 6, p. 18-19-20.

"Araştırma ve değerlendirme varlıklarının değer düşüklüğü açısından değerlendirilmesine ilişkin aşamaların belirlenmesi" hakkında TFRS 6 standardında yapılan açıklamalarda, "bir işletmenin, araştırma ve değerlendirme varlıklarını değer düşüklüğü açısından değerlendirmek amacıyla bu varlıkların nakit yaratan birimlere veya nakit yaratan birim gruplarına dağıtımını için bir muhasebe politikası"nın belirlenmesi gerektiği ifade edilmiş, "araştırma ve değerlendirme varlıklarının dağıtıldığı her bir nakit yaratan birim veya birimler grubu için ise, "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı uyarınca belirlenmiş olan işletmenin birincil veya ikincil raporlama şekline dayalı bölümlerinden büyük olamayacağı" belirtilmiştir.

"İşletme tarafından araştırma ve değerlendirme varlıklarının değer düşüklüğü açısından test edilmesine ilişkin belirlenen seviyenin, bir veya daha fazla nakit yaratan birimi kapsayabileceği" belirtilmiştir¹³⁷.

TFRS6 standardının açıklama kısmında ise, bir işletmenin, "finansal tablolara yansıtılmış olan, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgileri" açıklamasının gerektiği ve bu açıklaması gereken hususların da aşağıdaki şekilde olacağı belirtilmiştir¹³⁸:

(a) Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi dahil olmak üzere, araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikaları.

(b) Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan; varlıklar, borçlar, gelir ve giderler ile faaliyetlerden ve yatırımlardan kaynaklanan nakit akışları."

Bir işletmenin, "araştırma ve değerlendirme varlıklarını ayrı bir varlık sınıfı olarak ele almasını ve varlıkların sınıflandırılmasıyla tutarlı olarak TMS 16 ve TMS 38'in gerektirdiği açıklamaları" yapmasının gerektiği belirtilen 25. paragraftan sonra ise geçiş hükümlerine yer verilerek değer düşüklüğü ile ilgili esasların belirlendiği "Paragraf 18'in belirli bir hükmünü karşılaştırmalı finansal bilgilere uygulamanın

¹³⁷TFRS 6, p. 21-22.

¹³⁸TFRS 6, p. 23-24-25.

pratik olmaması durumunda, işletme bu hususu açıklar. TMS 8'de 'pratik olmama' durumuna ilişkin açıklamalara yer verildiği" ifadesi yer almaktadır¹³⁹.

TFRS 6 ekinde yer alan 'EK A Tanımlı terimler' kısmında ise, standart kapsamında geçen ve bu standarda has tanımları içeren ifadelerin açıklamalarına yer verilmektedir. Şöyle ki¹⁴⁰;

"Araştırma ve değerlendirme varlıkları: İşletmenin muhasebe politikaları uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme harcamaları.

Araştırma ve değerlendirme harcamaları: Maden kaynaklarından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olmadan önce, bir işletme tarafından maden kaynakları için araştırma ve maden kaynaklarının değerlendirilmesi ile ilgili yapılan harcamalar.

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi: İşletmenin belirli bir alanda araştırma yapmak için yasal hakları aldıktan sonra, madenler, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemez kaynaklar gibi maden kaynakları için araştırma ve maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliğini belirleme."

2.2.1.2 TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

"TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın amacı, standart metninde, "finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin maddi duran varlıklarda yapmış oldukları yatırımı ve bu yapmış oldukları yatırımdaki değişiklikleri belirlemelerine olanak veren maddi duran varlıklar ile ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemek" olduğu şeklinde belirtilmektedir.

Standardın amacının, devamlı kullanım amacıyla edinilen maddi varlıkların, bu maddi varlıklara ait amortisman paylarının değerlemesinin ve bu maddi varlıklarla

¹³⁹TFRS 6, p. 26.

¹⁴⁰TFRS 6, p. 27.

ilgili bilanço ve eklerinde verilmesi gerekmekte olan asgari bilgilerin belirlenmesini sağlamak olarak da açıklanabilmektedir¹⁴¹.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilme işlemlerindeki ana başlıklar; maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıkların defter değerlerinin belirlenebilmesi ve maddi duran varlıklarla ilişkili olan finansal tablolara yansıtılması gerekmekte olan amortisman tutarları ile bu maddi duran varlıkların değer düşüklüğü nedeniyle oluşacak zararları olmaktadır¹⁴².

TMS 16 standardı, satış amaçlı değil üretim (mal, hizmet), pazarlama, satış ve dağıtım, yönetim faaliyetlerini yürütmek amacıyla kullanılan tüm duran varlıklara uygulanmaktadır. Satış amacıyla üretilmekte olan gayrimenkuller, satışa hazır hale gelinceye değin olan zaman içerisinde TMS 16 kapsamında değerlendirilmekte; canlı olan varlıklar, petrol, maden, doğal gaz türündeki nitelikte olan, "yeniden yaratılabilir olmayan" varlıkların kullanma hakları TMS 16 standardı kapsamında değerlendirilememektedir. Ancak bu varlıkların geliştirilmesi veya korunması amacıyla edinilen duran varlıklar bu standart kapsamına girmektedir. Özel tükenmeye tabii varlıklar ve özel maliyetler ise bu standart kapsamında değerlendirilmektedirler¹⁴³.

"TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardında geçen terimlere ait çalışmamızla ilgili tanımlamalar aşağıda yer almaktadır¹⁴⁴:

Defter Değeri: Bir maddi duran varlığın, birikmiş olan amortismanları ve birikmiş olan değer düşüklüğünden kaynaklanan zararlarının indirildikten sonra finansal tablolara yansıtılmış olduğu tutarı ifade etmektedir.

Maliyet: Bir maddi duran varlığın, elde edilmesi veya inşaatı esnasında ödenmiş olan nakit / nakit benzerlerini ya da verilmiş olunan başkaca bedellerin gerçeğe

¹⁴¹Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A., Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Eylül 2015, s.193, Ankara.

¹⁴²TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 30.10.2016, p. 1.

¹⁴³Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A., Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Eylül 2015, s.193, Ankara ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 30.10.2016, p. 3.

¹⁴⁴TMS 16, p. 6.

uygun olan değerini veya belirli durumlarda, (diğer TFRS'lerin hkmine bağlanmış özel hükümler uyarınca) ilk muhasebeleştirme yapılması esnasında ilgili maddi duran varlığa yöneltilen bedeli ifade etmektedir (rneğin TFRS 2 Hisse Bazlı demeler standardında olduğu gibi).

Amortisman Tabi Tutar: Bir maddi duran varlığın, maliyetinden ya da maliyet yerine geçmiş olan diğer tutarlardan "kalıntı değer" in düşürülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir (Binalarda amortisman arsa hariç bedele uygulanır¹⁴⁵).

Amortisman: Bir maddi duran varlığın, amortisman tabii olan tutarının, yararlı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade etmektedir.

İşletmeye zg Değer: Bir işletmenin, bir maddi duran varlığın, devamlı olarak kullanımından ve yararlı ömrünün sona ermesinden sonra elden çıkarıldığında, elde edilmesi beklenmekte olan ya da bir yükümlülüğün karşılanması esnasında oluşması beklenmekte olan nakit akışları işlemlerinin bugünkü değerini ifade etmektedir.

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında, ölçüm tarihi itibariyle gerçekleşecek doğal bir işlemden, bir maddi duran varlığın satışından elde edilecek olan veyahut bir borcun devri esnasında ödenecek fiyatı ifade etmektedir.

Değer Düşüklüğü Zararı: Bir maddi duran varlığın, defter değerindeki tutarın geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı kadarını ifade etmektedir.

Maddi Duran Varlıklar: Mal, hizmet üretimi ya da üretiminde kullanılmak, başkaları namına kiraya verilmek veyahut idari (yönetim) amaçlar kapsamında kullanılmak üzere uhdede tutulan ve mutalaka bir dönemden daha uzun süre kullanımı öngörülmekte olan fiziki öğeleri ifade etmektedir.

Geri Kazanılabilir Tutar: Bir maddi duran varlığın, gerçeğe uygun olan değerinden satış giderlerinin ıkarılmamasından sonra elde edilen değeri ile kullanım değerinden büyük olanını ifade etmektedir.

Bir Varlığın Kalıntı Değeri: Bir maddi duran varlık, işletmece tahmin edilen yararlı/ekonomik ömrünün sonundaki durum ile yaşına ulaştığı zaman elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenmekte olan tutardan, elden

¹⁴⁵Akbulut, A., Vergi Kanunlarına Göre Düzenlenen Finansal Tablolardan TFRS'ye Geçişte rneklerle Bağımsız Denetçilerin Yapacağı İşler, 21.04.2014, <http://www.tmud.org.tr/Files/TMUD%20Konferans.pdf>, Erişim: 01.07.2019.

çıkarma işlemleri için tahmini maliyetlerinin düşülmesi sonucu ulaşılmış olan tahmini tutarı ifade etmektedir.

Yararlı Ömür: Bir maddi duran varlığın, işletmece kullanılabilmesi beklenen yararlı/ekonomik ömrü de ifade eden süreyi ya da işletmece ilgili maddi duran varlıktan elde edileceği beklenmekte olan üretim sayısını veyahut benzer bir üretim birim ya da birimlerini ifade etmektedir.

TMS 16 standardına göre, bir maddi duran varlığın maliyeti, gelecekte işletme için ekonomik yarar sağlamanın muhtemel olması ve ilgili maddi duran varlığın maliyet kalemlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması durumunda finansal tablolara aktarılabilmesi mümkündür¹⁴⁶.

Ve bu maddi duran varlık, ilk muhasebeleştirilmede, maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir.

Yedek parça/malzeme, yardımcı parça/malzeme ve servis ile ilgili kalemler, maddi duran varlığın tanımını karşılayabilmesi durumunda TMS 16 ile, karşılamaz ise de stok olarak işlem görebilmektedir.

Standart, nelerin maddi duran varlık olacağına, nelerin maddi duran varlık olmayacağına ilişkin bir ölçülendirme birimi öngörmemiş; işletmelerin kendilerine özgü koşullarının belirlenerek muhakeme yapılması ve bu kıstasların işletmeye göre belirlenmesi ve toplam değere uygulanmasının uygun olabileceğini belirtmiştir¹⁴⁷.

Bu ilke kapsamında, bir işletme, maddi duran varlıklarla ilgili oluşan bütün maliyet kalemlerini meydana geldiği tarihte varolan değerleriyle muhasebe hesaplarına kaydetmektedir¹⁴⁸. Bahse konu bu maliyetler, TMS 16 standardına göre kayda alınacak duran varlıkların ilk kez muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesinde, iktisabında elde etme maliyetleri ya da işletme içerisinde üretilmelerindeki

¹⁴⁶TMS 16, p. 7.

¹⁴⁷TMS 16, p. 9.

¹⁴⁸TMS 16, p. 10.

maliyetleri hesaba alınmaktadır¹⁴⁹. Sonradan olması muhtemel, eklemeler, kısmi yenilemeler ve maddi duran varlık bakımları için katlanılacak olan maliyetleri de içerir¹⁵⁰.

Muhasebeleştirme sonrası ölçüm maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli olmak üzere iki yöntemle yapılabilmektedir.

- Maliyet modeli, maddi duran varlığın finansal tablolara intikal ettirilmesinden sonra, birikmiş amortismanı ile varsa birikmiş olan değer düşüklüğü zararlarının indirilmesinin sonrasında kalacak olan değeri ifade eder¹⁵¹.

- Yeniden değerlendirme modelinde ise, gerçeğe uygun değeri güvenilir şekilde ölçülmüş olan maddi duran varlık, varlık olarak muhasebeleştirilmesinin ardından, "yeniden değerlendirilmiş tutarı" ile gösterilir. "Yeniden değerlendirilmiş tutar", yeniden değerlendirme yapılacak tarihteki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararlarının indirilmesinden sonra bulunacak olan değeri ifade eder. Yeniden değerlemelerin düzenli olarak yapılması gerekmektedir¹⁵². Bir maddi duran varlığın tek bir kaleminin yeniden değerlemeye tabii tutulması durumunda, o maddi duran varlık kaleminin ait olduğu bütün maddi duran varlık sınıfının da yeniden değerlendirilmesi gerekir¹⁵³.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın 37. paragrafında ise, bir işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerde birbirine benzer nitelik ve kullanım amacına sahip olan maddi duran varlıkların, bir grup haline getirilerek gruplaştırılmasının "maddi duran varlık sınıfı"nın oluşturacağı belirtilmiştir. Farklı maddi duran varlık sınıflarına ait Arazi, Arazi ve Binalar, Gemiler, Taşıyıcı Bitkiler, Motorlu Taşıtlar, Uçaklar, Makinalar, Ofis Gereçleri ve Mobilya ve demirbaşlar olarak adlandırılan varlıklar, bu kategorilendirmeye örnek olarak gösterilebilmektedir¹⁵⁴.

¹⁴⁹Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A., Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Eylül 2015, s.194, Ankara.

¹⁵⁰TMS 16, p. 10.

¹⁵¹TMS 16, p. 30.

¹⁵²TMS 16, p. 31.

¹⁵³TMS 16, p. 36.

¹⁵⁴TMS 16, p. 37.

Bir maddi duran varlığın yeniden değerlemesinde, defter değeri, yeniden değerlendirme nedeniyle artmışsa, artmış olan tutar diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirme işlemine tabii tutulur ve direkt olarak özaynak gurubu içerisinde yer alan "yeniden değerlendirme değer artışı" adıyla toplanmalı ve takip edilmelidir. Azalış var ise de, aynı şekilde gider olarak muhasebe işlemi yapılmalıdır. Bu işlem, kapsamlı gelir altındaki özkaynaklar grubunda yer alan yeniden değerlemede değer artışı tutarında azalmaya yol açmaktadır¹⁵⁵.

Maddi duran varlıklarda, ilgili maddi duran varlığın, toplam maliyeti ile karşılaştırıldığında önemli bir yüzdesini oluşturan her ayrı parça ayrı bir şekilde amortisman tabii tutulmalıdır¹⁵⁶.

Bir maddi duran varlık, böyle bir ayrıştırma sonrasında parçalar bakımından farklı amortisman süre ve yöntemlerine tabii olabilmekte, ilgili döneme ait amortisman gideri, başka bir maddi duran varlığın defter değerinin dahiline eklenmediği süre boyunca, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Genel olarak gelir tablosunda yer verilen amortisman (tükenme) gideri, gelecekte oluşabilecek ekonomik faydalar baz alındığında ise amortisman gideri; örneğin stokların üretim maliyetlerinde kullanılması durumunda TMS 2 Stoklar hesabında veya geliştirme etkinlikleri nedeniyle kullanılan bir durumda ise TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesabında izlenmektedir¹⁵⁷.

Bir maddi duran varlığın yararlı (ekonomik) ömrü süresince sistemli bir biçimde dağıtılmakta olan amortisman giderinin belirlenmesindeki değişiklikler TMS 8 gereğince muhasebe sisteminin tahminlerinde gerçekleşmekte olan değişiklikler olarak muhasebe kaydına alınmak durumundadır.

Bir maddi duran varlığın amortisman ayrılması için tabii olacağı tutar, varlığın kalıntı değerinin varlığın toplam maliyetinden düşülmek suretiyle bulunmaktadır. Uygulama işlemlerinde bu kalıntı değer değersiz olarak adledilmekte olduğundan,

¹⁵⁵TMS 16, p. 39-40

¹⁵⁶TMS 16, p. 43.

¹⁵⁷TMS 16, p. 44-49.

amortisman hesaplamasında, amortisman ayrılması için tabii olacağı tutar hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır¹⁵⁸.

Amortisman ayrılma zamanı, maddi duran varlığın kullanılabilir olması durumunda başlar. Satış amaçlı elde tutulan bir varlık olması durumunda ise amortisman tabii tutma işlemi dondurulur.

Maddi duran varlığın ekonomik (yararlı) ömrünün belirlenmesinde, işletme tarafının varlıktan beklediği "gelecekteki ekonomik yararlar" temel perspektifiyle; varlığın kapasite ve fiziki üretime göre, aşınma ve çalışma nedeniyle yıpranma, pazar ve ticari değer yitirme gibi özellikler de dikkate alınabilmektedir¹⁵⁹.

Arsa ve binalar birlikte alınmaları durumunda ayrı ayrı amortisman uygulamasına tabii olmaktadır. Arsanın yararlı ömrünün sınırsız olması nedeniyle amortisma işlemine tabii tutulmamaktadır. Ancak binanın yararlı ömrünün sınırlı olması nedeniyle amortisman işlemine tabii tutulur. Bir maddi duran varlık olarak binaların üzerinde kurulu oldukları arsalar, değer artışı gösterebilir dahi, bu değer artışından binalar etiklenmezler. Arsaların sökölme, restorasyon, takılma, ... vb. işlemlere tabii olan bir varlık olması durumunda ise, bahse konu maliyetler ekonomik ömür dikkate alınarak amorti edilirler. Arsaların kısıtlı bir kullanım ömrü olması durumundaysa, yararlı ömür boyunca amortisman işlemine tabii tutulabilmeleri mümkündür¹⁶⁰.

Amortisman ayırma yöntemleri bakımından ise, işletmenin, söz konusu maddi duran varlıktan gelecek dönemlerde elde etmeyi tasarladığı ekonomik faydalara göre belirlenip, bu model/ler işletmenin "tüketim modeli"ni yansıtmaktadır. Yöntem bakımından yöntemler sıralanacak olur ise, doğrusal (normal/basit) yöntem, azalan bakiyeler yöntemi, üretim miktarı yöntemi olarak sıralanabilir. Doğrusal yöntemde, duran varlık unsurunun amortisman tutarı yararlı ömür boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman bedeli olanın 2 katı olarak alınmakta ve yıl yıl

¹⁵⁸TMS 16, p. 54.

¹⁵⁹TMS 16, p. 55-56.

¹⁶⁰TMS 16, p. 57-59.

azalmakta, üretim miktarı yönteminde ise, ekonomik ömür üretim miktarı ile ölçülerek hesaplanmaktadır¹⁶¹.

Örneğin; 1 Kasım 2016'da 800.000 TL bedelle bir kamyon satın alan İşletme, kamyonun ekonomik ömrünü 4 yıl olarak tahmin etmiştir. İşletmenin normal/doğrusal amortisman yöntemiyle ve azalan bakiyeler amortisman yöntemiyle yıllar itibariyle ayıracağı amortisman tutarları aşağıdaki gibi olmaktadır¹⁶²:

<u>Yıllar</u>	<u>Doğrusal Amortisman Yöntemi</u>	<u>Azalan Bakiyeler Yöntemi</u>
2016	$((800.000 \times 0,25) / 12) \times 3 = 50.000$	$((800.000 \times 0,50) / 12) \times 3 = 100.000$
2017	$800.000 \times 0,25 = 200.000$	$(800.000 - 100.000) \times 0,50 = 350.000$
2018	$800.000 \times 0,25 = 200.000$	$(800.000 - 450.000) \times 0,50 = 175.000$
2019	$800.000 \times 0,25 = 200.000$	$(800.000 - 625.000) \times 0,50 = 87.500$
2020	$((800.000 \times 0,25) / 12) \times 9 = 150.000$	$800.000 - 712.500 = 87.500$

Üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılması yönteminin kullanılmasında ise, örneğin satın alınmış olan kamyonun kilometre birimi "bir üretim miktarı / iş ölçüsü" olarak referans alınırsa, bu kamyonun ekonomik ömrünün 500.000 kilometre olduğu tahmin edilirse ve ilk yıl kamyonun 75.000 kilometre yol aldığı tahmin edilirse, ilk yıla ait bu kamyonun amortisman gideri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Kamyon İlk Yıl Üretim Miktarına Göre Amortisman Gideri =

$$800.000 \times (75.000 / 500.000) = 120.000$$

¹⁶¹TMS 16, p. 60-62A.

¹⁶²Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A., Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Eylül 2015, s.199, Ankara.

2.2.1.3 TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu Standardın amacı standart metninde, "Başka bir Standartta özel bir hükmü bulunmayan ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemek" olarak yer almaktadır. TMS 38, bir işletmenin, maddi olmayan bir duran varlığı yalnızca ve yalnızca belirlenmiş kriterleri sağlamış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılacağını, "ayrıca, maddi olmayan bir duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili kimi özel açıklamalar yapılmasının" gerektiğini belirtir¹⁶³.

Standart metninde, bu standardın, aşağıdakilerin dışında "tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde" uygulanır:

- "(a) Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar;
- (b) "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" Standardında tanımlanan finansal varlıklar;
- (c) Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü (bakınız: TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi) ve
- (d) Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar"¹⁶⁴.

İşletmeler, "maddi olan ve maddi olmayan unsurları içeren varlıkların, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir"¹⁶⁵.

¹⁶³TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017.

¹⁶⁴TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 2.

¹⁶⁵TMS 38, p. 4.

2.2.1.4 TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 37 standardının amacının; "uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamak" olarak belirtilmiştir¹⁶⁶.

İşletmelerin, aşağıdaki durumlar nedeniyle kaynaklanmış olanlar dışında, "karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümlerini uygular":

"(a) Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan ve

(b) “-”

(c) Başka bir Standart ile düzenlenmiş olan."

"Bu Standart “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı kapsamına dahil olan finansal araçlara (garantiler dahil) uygulanmaz."

"Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir. Bu Standart, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz."

"Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir Standartta hüküm bulunması durumunda, bu Standart yerine ilgili Standardı uygular. Örneğin, bazı karşılık türleri aşağıda yer alan Standartlarda ele alınmıştır:

(a) İnşaat sözleşmeleri (bakınız: TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri);

(b) Gelir vergileri (bakınız: TMS 12 Gelir Vergileri);

(c) Kiralamalar (bakınız: TMS 17 Kiralama İşlemleri). Fakat TMS 17, ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları için özel şartlar içermediğinden, ilgili türden işlemlere bu Standart hükümleri uygulanır.

¹⁶⁶TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 4.

(d) Çalışanlara sağlanan faydalar (bakınız: TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar);

(e) Sigorta sözleşmeleri (bakınız: TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri). Ancak, bu Standart, sigortacının, TFRS 4 kapsamındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan sözleşmeye bağlı yükümlülükleri ve hakları dışında kalan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıklarına uygulanır ve

(f) Bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin koşullu bedeli (bakınız: TFRS 3 İşletme Birleşmeleri). Karşılık olarak dikkate alınan bazı tutarlar, bir bedel karşılığında garanti veren bir işletmede olduğu gibi, gelirin finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin olabilir. Bu Standart, gelirin muhasebeleştirilmesikonusuna değinmez. Gelirin muhasebeleştirileceği durumları “TMS 18 Hasılat” Standardı belirler ve muhasebeleştirme kriterinin uygulanmasına ilişkin pratik yollar gösterir. Bu Standart, TMS 18 ile öngörülen düzenlemeleri değiştirmez."

"Bu Standart; karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlar. Bazı ülkelerde, “karşılıklar” terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir (ayarlamalar) ve bu Standardın konusuna girmezler."

"Diğer Standartlar harcamaların varlık olarak mı yoksa maliyet olarak mı değerlendirileceğini belirler. Sözü edilen konulara bu Standart kapsamında yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu Standart, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılar, ne de bu işlemi yasaklar."

"Bu Standart, yeniden yapılandırmalara ilişkin (durdurulan faaliyetler dahil) karşılıklara uygulanır. Bir yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyet tanımına girmesi durumunda, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca ek açıklamaların yapılması" gerekebilir¹⁶⁷.

¹⁶⁷TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 1-9.

2.2.1.5 TMS 2 Stoklar

Standart metninin amaç kısmında,"stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir" ifadesine yer verilmiştir. TMS 2 Stoklar standardı, "stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir" ifadesi yer almaktadır¹⁶⁸.

TMS 2 Stoklar standardında aşağıdaki terimlerin "bu standartta belirlenen anlamları ile kullanılacağı" belirtilmiştir:

"(a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;

(b) Satılmak üzere üretilmekte olan ya da

(c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır."

"Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder."

"Gerçeğe uygun değer; Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır."

"Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde aynı stoğa ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki olağan bir işlemde, söz konusu stoğun satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlar. Gerçeğe uygun değer ilki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri,

¹⁶⁸TMS 2 Stoklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 1.

stoğun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir."

"Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; paragraf 19 da anlatıldığı gibi işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar (burada TMS 18 Hasılat standardına atıfta bulunulmuştur)"¹⁶⁹.

2.2.1.6 TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madenin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri

Madencilik faaliyetleri iki ana maden ocağı işletme sistemi ile icra edilmekte, bu yöntemler aracılığıyla üretim gerçekleştirilebilmektedir. Bunlardan ilki, "yeraltı (kapalı ocak) maden işletmeciliği" olarak adlandırılan, yer altında bulunan maden kütlesini istihsal edebilecek (üretilebilecek) hale getirmek üzere tüneller-galeriler-bacalar açılmak suretiyle tüvenan cevherin yer altındaki ana kayadan patlayıcı maddeler yardımıyla kopartılarak seçilip fiziksel ve kimyasal kimi dönüştürme işlemlerine tabii tutulması neticesinde mamul ürüne ulaşılabilmesini sağlayan üretim yöntemidir.

Bir diğer üretim yöntemi ise, "yerüstü (açık ocak) maden işletmeciliği" olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemde ise, yerüstünden maden kütlesi üzerindeki örtü tabakasının veya atıksal madde/lerin "gevşetilmesi, kazılması, yüklenmesi, taşınması, dökme alanına boşaltılması, serilmesi, dökme alanının projesine göre şekillendirilmesi, doğal çevreye uygun hale getirilmesi"¹⁷⁰ arazinin gevşetilmesi, ocağa giden yolların yaptırılmasını da kapsayan şekillerde alınarak (bu işleme dekapaj adı verilmektedir) bu yolla maden kütlesine ulaşılmasıyla genellikle spiral ve

¹⁶⁹TMS 2 Stoklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 6-7-8.

¹⁷⁰Buyruk, A. N., Muhasebe Standartlarına Göre Maden Kaynaklarının Araştırılması, Değerlendirilmesi, Dekapaj İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, The Journal of Academic Social Science Studies, <http://www.jasstudies.com>, Volume 6 Issue 3, p. 77-90, March 2013, s.78. Erişim Tarihi: 25.10.2015.

merdiven basamakları görünümündeki şekillerde bir üretim döngüsü izlenerek ana kütleden maden istihsal edilmesi (üretilmesi) işlemlerini ifade etmekte olan yöntemdir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'inci maddesindeki hüküm gereğince, dekapajla ilgili işler inşaat işleri şeklinde kabul edilmektedir ve birden çok yıla sirayet etmesi halinde "yıllara sari inşaat ve onarım işi" kapsamında değerlendirilmektedir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları yorumları arasında yer alan "TFRS Yorum20Açık İşletme Madenin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri" yorumu, 31.12.2012 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 11.02.2013 Tarih ve 28556 Sayılı sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış ve bugüne değin bir güncellemeye uğramadan uygulanagelmiştir¹⁷¹.

İlgili Yorum, Yerüstü (Açık işletme) maden işletmelerindeki maden istihsal esnasında oluşan atık temizleme, hafriyat (dekapaj), ... vb. için kullanılıyor olmaktadır. Maden zuhuruna ulaşmak amacıyla yapılan bu dekapaj faaliyetleri, belirlenmiş olan kaideler çerçevesinde "dekapajla ilgili faaliyetlere ait varlık" adı altında duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Hali hazırda devam etmekte olan işletmenin dekapaj işlemleri ile ilgili maliyet kalemleri ise TMS 2 Stoklar standart metni gereğince muhasebeleştirilmektedir. Dekapaj işlemleriyle ilişkili varlık kalemleri mevcudiyeti olan bir varlığa ait iyileştirme/ilave şeklinde muhasebe kayıtlarına alınır ve mevcuttaki varlık kalemiyle ilgili oluşturmuş olduğu kısımların özellik bakımından bağlantılı şekilde maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Söz konusu Yorum, açık işletme madenciliği faaliyetlerinde, mineralojik cevherin bulunduğu yatağa ulaşabilmek amacıyla atık maddelerden arındırma işlemi (örtü tabakası) gerekebileceği durumlarda uygulanmaktadır¹⁷².

Yorum'un kapsam kısmında, yorumun, açık işletme madenciliğindeki faaliyetlerde madenin istihsal (üretim) evresi süresince katlanılacak olan atıkları kaldırmayla ilgili maliyet kalemlerine uygulanacağı belirtilmektedir¹⁷³.

¹⁷¹TFRSYorum 20Açık İşletme Madenin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, s. 1.

¹⁷²TFRSYorum 20Açık İşletme Madenin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 1.

Maden işletmesinin geliştirme adımında üretim öncesi gerçekleştirilecek dekapajla ilgili maliyet kalemleri, işletmenin kurulması, geliştirilmesi ve inşaa edilmesi safhalarında amortisman uygulanacak maliyetin bir eki olarak aktifleştirme işlemine tabii tutulmakta, aktifteki bu maliyet kalemleri ise üretimin başlamasıyla birlikte genel olarak istihsal, birim usulüne göre amortisman ayrılarak veyahut itfa edilmek suretiyle tüketilmektedir¹⁷⁴.

Bu örtü tabakası kaldırma ve dekapaj işlemleri, maden işletmesinin üretiminin süresi boyunca devam etmesi durumunu da bünyesinde barındırmaktadır¹⁷⁵.

Üretim esnasında gerçekleştirilecek dekapaj/örtü kaldırma işlemlerinde karşı karşıya olunan iki tür fayda oluşabilmektedir. Bunlardan ilki, mamulün üretilmesinde kullanılabilme imkanı olan cevherin oluşması, diğer ise gelecekteki dönemler içinde yer yüzüne çıkarılabilecek daha çok miktarlarda cevhere ulaşmada kolaylık sağlamasıdır. Bu faydaların oluşma nedenleri, dekapajlama esnasında kaldırılmış olan maddedeki atık oranının % 100 olmayabileceği olasılığıdır. Cevherden ve atıktan karışmış olarak bulunan bu madde, iktisadiliği bulunmayan alçak düzeylerle kârlılığı olan yüksek düzeyler arasında değişik oranlarda olabilmektedir. Yorum, bahsi geçen bu faydaların muhasebeleştirilmesindeki usullerin ve esasların yanı sıra birinci ve sonraki ölçümlenmeleri düzenlemektedir¹⁷⁶.

Dekapaj işlemleri neticesinde fayda üretilmiş olan mamuller şeklinde gerçekleşmesi durumunda, buna karşılık gelecek olan kısımlar TMS 2 Stoklar standardı gereğince muhasebeleştirilmekte, cevher zuhuruna ulaşmayı kolaylaştırması biçiminde gerçekleşen kısma ilişkin maliyet kalemleri ise "dekapaj çalışması varlığı" olarak duran varlıklarda muhasebeleştirilmektedir. Bir dekapaj işleminin "Dekapaj çalışması varlığı" olarak muhasebeleştirilmesi; işletmenin gelecekte gerçekleştirilecek olan iktisadi faydanın edinilecek olmasının muhtemel olması, ulaşımın kolaylaşma durumunu tanımlayabilme becerisine sahip olması ve bu işlemlerle ilgili maliyet kalemlerinin güvenli bir şekilde ölçülebilmesi şartlarının tamamına haiz olması

¹⁷³TFRSYorum 20Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 6.

¹⁷⁴TFRSYorum 20Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 2.

¹⁷⁵TFRSYorum 20Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 3.

¹⁷⁶TFRSYorum 20Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 4-5.

durumunda gerçekleşebilmektedir. Dekapaj işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde, "dekapaj çalışması varlığı", mevcudiyeti olan bir varlığa eklenme veya değerini artırma yoluyla, yani o varlığa ait bir parça olarak muhasebeleştirilebilecektir. Maddi/Maddi Olmayan varlık olması konusuysa, bir parça olarak eklenen mevcut varlığa bağlıdır¹⁷⁷.

"Dekapaj çalışması varlığı", ilk ölçümlemede maliyeti üzerinden ölçülmekte, bunun içeriği ise, kolaylaştırmada katlanılmakta olan maliyet kalemleri ile direkt olarak ilişkili genel üretim giderlerinden bu varlığın oluşmasına aktarılan dağıtım payının toplamını ifade etmektedir. Bu işlemlerin düzenli yürümesi için elzem olmayan; fakat bu işlemlerle eş zamanlı olarak yürütülmekte olan kimi arızı faaliyetler bu varlığın maliyetlerine dahil edilmemektedir¹⁷⁸.

Şayet "dekapaj çalışması varlığı" ile üretilmekte olan mamullere ilişkin maliyet kalemleri ayrıştırılmıyor ise, bu iki kısım arasında üretim ölçütü doğrultusunda bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle maliyet kalemlerinin dağıtımları yapılabilmektedir. Bahsi geçen bu ölçüt ise, maden cevher zuhurunun tanımlanabilmiş olan kesimi için yapılabilmekte ve gelecek zamanlarda bu faydanın oluşturulması için ne kadar ekstra çalışma yapılması gerektiğine dair bir işaret olarak kullanılmaktadır. Üretilmiş olunan belli seviyedeki bir cevherin miktarsal olarak karşılığı için, çıkarılma işlemleri beklenmekte olan cevherin öngörölmüş olan mineral içeriği ile çıkarılmış bulunan cevherde yer alan mineraldeki içeriklerin karşılaştırılma işlemi bu ölçütlere örnek olarak gösterilebilmektedir¹⁷⁹.

"Dekapaj çalışması varlığı", ilk defa muhasebeleştirilmesinden sonra, eklentisi olduğu mevcudiyeti olan varlıkla benzer biçimde, maliyet veya yeniden değerlemesi yapılmış tutarından itfa ya da amortisman tutarı ile varsa değer düşüklüğü zararının çıkarılmasından sonra kalan bedel ile ölçümlenmektedir. Cevhere ulaşımı kolaylaştıran maden yatağının tanımlanmış bulunan bölümünün ekonomik hayatı süresince sistemli bir biçimde amortisman işlemine tabii tutulur ya da itfa edilmek suretiyle tüketilir. Başkaca bir usulün kullanımının daha makul olabileceğinin takdir

¹⁷⁷TFRSYorum 20Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 8-9-10-11.

¹⁷⁸TFRSYorum 20Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 12.

¹⁷⁹TFRSYorum 20Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 13.

edilmediği durumlarda "üretim yöntemi" kullanılması uygundur. Beklenmekte olan ekonomik ömür, maden ve diğer madenle ilgili varlıklara uygulanacak olan ekonomik ömürden farklı olacak, buna ait istisna ise, dekapaj varlığının, zuhurda kalan cevherin tamamına ulaşımı daha da kolaylaştırması durumu ile sınırlı olmaktadır. Örneğin, maden yatağının ekonomik ömrü sonuna yaklaşıldığında, tanımlanmış olan cevherin yatağındaki son kısım olması nedeniyle bu konu ortaya çıkabilmektedir¹⁸⁰.

Maden işkolunda dekapaj; madenin aranması, kömürcülük ve metalik cevherlerinin madencilik faaliyetlerinde, kil-kum ocaklarında, tuz yataklarında ve madenlerden başkaca madenlerin topraktan ayırma işlemleri ile kömür madeninden meydana gelen madenlerin yapım işlemlerini içermektedir. Bu işlemlere daha çok kömür ocaklarında işlem görmektedir¹⁸¹.

Dekapaj maliyetleri genel olarak, minerali barındıran ana kayacın delinmesi ve patlatılması, yüklenmesi ve nakledilmesi maliyetlerini kapsamaktadır. Bu aşamalardaki giderler de, paylayıcı madde, mazot, ekskavatör, lastik tekerlekli yükleyiciler, tamir-bakım, lastik, sigorta ve amortisman giderleri ile işçilik giderleri olarak örneklendirilebilmektedir. Birim maliyetin hesaplanmasında dekapajın hacimsel (m³ veya ton cinsinden) miktarı etken rol oynamaktadır¹⁸².

2.2.2 Madencilik Sektöründe Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları

Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)'nda Gelir Tablosu hesapları içinde bulunmasına rağmen üretim maliyetlerinde düzeltme etkisi yaratmakta olan bir hesap olarak tanımlanabilecek "680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı (-)", üretim giderleriyle birebir ilişkisi olması bakımından işletmelerin maliyet sistemlerinin oluşturulmasında önem arz eden bir hesap olma özelliği taşımaktadır¹⁸³.

¹⁸⁰TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 14-15-16.

¹⁸¹Buyruk, A. N., Muhasebe Standartlarına Göre Maden Kaynaklarının Araştırılması, Değerlendirilmesi, Dekapaj İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, The Journal of Academic Social Science Studies, <http://www.jasstudies.com>, Volume 6 Issue 3, p. 77-90, March 2013, s.81. Erişim Tarihi: 25.10.2015.

¹⁸²A.g.m., s.83

¹⁸³Uygun, R., Maden İşletmelerinde Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabının Kullanımı, <https://kokerymm.com/makaleler/maden-isletmelerinde-calismayan-kisim-gider-ve-zararlari-hesabinin-kullanimi/30>, 11.12.2015, Erişim Tarihi: 16.08.2019.

1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT)'nde, 680 hesabının niteliği “üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir” şeklinde tanımlanmıştır¹⁸⁴.

İşletmelerin çalışılmayan süreleri üretim dönemlerinde herhangi bir şekilde meydana gelebilmektedir. Piyasadaki mal taleplerinin düşüşü veya olmayışı sebebiyle tam kapasite ile çalışılmaması, finansal darboğazlar, uluslararası piyasalardaki metal-maden fiyatlarındaki düşüşler/döviz kuru dalgalanmaları nedenleriyle işletmelerin personellerini ücretli/ücretsiz izinlere göndermesi, hammadde tedarikinde yaşanabilecek zamansal problemler gibi örnekler işletmelerin tam kapasite ile çalışma sürekliliğinin bozulmasına neden olabilmektedir¹⁸⁵.

Üretilmekte olan mamul maliyetinin doğru ve gerçek ile en uygun biçimde tesbiti amacıyla, işletmeler bünyelerindeki çalışılmayan boş süreleri irdelemeli, üretim maliyetleri ile direkt olarak ilgili olan çalışılmayan dönem ve kısımlara ait denk gelen giderlerin "730 Genel Üretim Giderleri Hesabı" ve "680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı" arasındaki ilişkileri tesbit ederek üretim gideri mi dönem gideri mi olduğunu belirlemelidir.

İşletmelerin üretim süreçlerinde oluşabilecek boş zamanlar/çalışılmayan süreler; üretimle ilgili süreç içerisinde doğal bir sonuç ile oluşan ve doğal bir sonuç ile oluşmayan boş zamanlar/çalışılmayan süreler olarak iki şekilde ele alınabilmektedir. Üretimle ilgili süreç içerisinde doğal bir sonuç ile yöneticilerin kontrolü altında oluşmakta olan boş zamanlar/çalışılmayan süreler, "730 Genel Üretim Giderleri Hesabı"nda izlenmektedir. Üretim döneminin sağlıklı bir biçimde ilerleyebilmesi için makine-teçhizatların yılın belirli zaman/larında işletmenin kapatılarak bakıma alınması bu doğal sonuca örnek olarak verilebilir. Bir diğer taraftan, yukarıdaki gibi doğal bir sonuca dayanmayan, yöneticilerin kontrolü altında olmadan oluşmakta olan boş zamanlar/çalışılmayan süreler, "680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı"nda izlenmektedir¹⁸⁶.

¹⁸⁴<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm> Erişim Tarihi: 17.08.2019

¹⁸⁵Y., Süleyman ve S., T.; “ İşletmelerde Çalışılmayan, Çalışmayan Sürelere İsbet Eden Maliye Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:86, Şubat 2000, s.19-27 Aktaran: Uygun, R., Maden İşletmelerinde Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabının Kullanımı, <https://kokerymm.com/makaleler/maden-isletmelerinde-calismayan-kisim-gider-ve-zararlari-hesabinin-kullanimi/30>, 11.12.2015, Erişim Tarihi: 16.08.2019.

¹⁸⁶A.g.m.

Madencilik sektöründe böylesi boş zamanlarla sık sık karşılaşılabilir. Madencilik işletmelerinde kış mevsiminde ocak yollarının çığ düşmesi sonucu kullanılamaz hale gelmesi, ocaklara su basmasıyla üretim yapılamaz halde olması gibi durumlar doğal olmayan boş zamanlar/çalışılmayan süreler olarak verilebilir. Açık ocak (yerüstü) işletmelerde kış aylarında mevsimsel şartlar nedeniyle üretimin yapılamayacak olması, yapısal ve öngörülür bir durum olduğu için, doğal sonuç olarak değerlendirilerek, bahsi geçen süreler ile ilgili gider kalemleri, dönem içerisindeki üretim giderleri içerisindeki bir payı oluşturmakta, bu pay tüm yıla paylaştırılarak maden maliyetine yüklenmektedir¹⁸⁷.

Normal koşullarda, kapalı ocak (yeraltı) maden işletmelerinde kış aylarında da üretim yapılabilir. Açık (yerüstü) ocak maden işletmelerinin tersine, yeraltı maden işletmelerinde kışın üretim yapılamaması doğal, yapısal bir durum değildir. Fakat, kırsal/dağlık alanlarda bulunan ve altyapı eksiklikleri gibi nedenlerle bu tarz üretim yapan işletmelerin ocak yollarının çığ-heyelan nedeniyle kapanması veyahut ocak içlerinde sel-su baskını gibi durumların oluşmasıyla meydana gelebilecek boş zamanlar/çalışılmayan sürelerin üretim maliyetlerinden ayrıştırılarak çalışılmayan kısım gider ve zararları hesabında dönemin gider kalemleri yoluyla izlenerek sonuç hesaplarına aktarımı gerekmektedir¹⁸⁸.

MSUGT, çalışmanın durdurulması halinde oluşacak giderlerin yanında, normal kapasite altı üretim nedeniyle atıl kapasite olabilecek üretim giderlerinin de ayrıştırılarak çalışılmayan kısım gider zararlarında dönem gideri olarak izlenmesini gerektirmektedir. TFRS'ye uygun raporlama işlemleri yapıldığında ise, boş/atıl kapasiteye ait giderlerin satışların maliyetinin alt kısmında ayrıca sınıflandırılarak raporlandırılması gerektiği belirtilmektedir. Atıl kapasite için verilebilecek örnekler başında, madencilik işletmelerinde, fiilen üretilecek cevherde karşılığı olmadan, yapılan sözleşmeler gereği ödenmek durumunda olunan rödovans bedelleri verilebilir¹⁸⁹.

Boş zamanlar/çalışılmayan sürelerin üretim maliyet kalemleri ile değil dönem gideri olarak izlenmesi, işletmelerin, doğru bir üretim maliyet hesaplamasının yapılmasını

¹⁸⁷Uygun, R., Maden İşletmelerinde Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabının Kullanımı, <https://kokerymm.com/makaleler/maden-isletmelerinde-calismayan-kisim-gider-ve-zararlari-hesabinin-kullanimi/30>, 11.12.2015, Erişim Tarihi: 16.08.2019.

¹⁸⁸A.g.m.

¹⁸⁹A.g.m.

sağlamakta, dönem sonlarındaki vergi matrahının da gerçeğe en yakın şekilde tesbit edilmesine, mali kârlarını doğru hesaplamalarına katkı sunmaktadır. Şayet üç aylık geçici vergi dönemlerinde en az bir kere yapılması gereken üretimin maliyetlendirilmesi çalışmalarında bu şekilde bir muhasebeleştirme işlemi yapılmaz ise, envanterlerindeki stok durumları kadar vergisel matrah yanlış olarak tesbit edilmiş olacak, stok maliyetlerinde bu süreler stoklar satılana kadar kâr/zarara bir etkide bulunamayacaktır¹⁹⁰.

TMS/TFRS'ye göre yapılan raporlamada ise, "TMS 2 Stoklar" standardının 13 ve 38. paragrafları gereği değerlendirme ve sınıflandırma yapılmalıdır. TMS 2'nin "Dönüştürme Maliyetleri" başlıklı 13. paragrafında, düşük/atıl kapasite nedeniyle dağıtılamayan giderlerin, dönem giderleri hesaplarına kaydedilerek sonuç hesaplarına aktarılması gerektiği, böylece stoklarla ilgili maliyetleme çalışmalarının yüksek maliyetten yapılmamış olacağı belirtilmektedir. TMS 2'nin "Raporlanacak Bilgiler" başlıklı 38. paragrafında ise, "Dönem içinde gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarı, satılmış olan stokların ölçümüne daha önce dâhil edilmiş maliyetlerden, dağıtılmamış genelüretim giderlerinden ve normalin üstünde gerçekleşen üretim maliyetlerinden oluşur. İşletmeye özgü durumlar; dağıtım maliyetleri gibi diğer tutarların da, dönem içinde gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarına dâhil edilmesini gerektirebilir."¹⁹¹ denilmektedir.

MSUGT'a göre "680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı (-)" hesabında muhasebeleştirilerek izlenip sonuç hesaplarına intikal ettirilen giderlerden "atıl/boş kapasite"ye ait olanların, TMS/TFRS raporlama usulleri gereği satışların maliyetinin alt kısmında sınıflandırılıp raporlaştırılması gerekmektedir¹⁹².

2.2.3 Madencilik Sektöründe Sabit Kıymet Değerlemesi ve Amortisman

Amortisman, varlıkların kullanımıyla varlıklarda meydana gelen, varlıkların aşınması, yıpranması, teknolojik değişimler nedeniyle ve zamanının geçmesi gibi nedenlerle oluşan değerlerindeki azalışların tesbitinin yapılarak, bunlara ait

¹⁹⁰Uygun, R., Maden İşletmelerinde Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabının Kullanımı, <https://kokerymm.com/makaleler/maden-isletmelerinde-calismayan-kisim-gider-ve-zararlari-hesabinin-kullanimi/30>, 11.12.2015, Erişim Tarihi: 16.08.2019.

¹⁹¹TMS 2 Stoklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 38

¹⁹²A.g.m.

faydaların tükenmiş olan maliyet şeklinde dönemsel giderlere sistemli bir biçimde dağıtılma işlemlerinin tümü olarak tanımlanabilmektedir. Amortisman hususunda; değerlendirme, tüketim, yenileme, dağıtım gibi farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Amortisman işlemlerinin işletmelerce tatbik edilme amaçları olarak ise, yatırımda yapılacak harcama kalemleri için doğrudan olmayan katkı elde etmek, sermayenin erimesinin engellenmesini sağlamak, yerinde yatırımlar oluşmasını sağlamak ve bilimsel-teknolojik gelişmeleri üretimde daha etkin ve verimli biçimde kullanmak şeklinde sıralanabilir¹⁹³.

Madencilik sektörü özelinde, Türk Vergi Mevzuatı içerisinde yer alan "madenlerde amortisman" başlıklı VUK 316. maddede "İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz ve maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden ve taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir"¹⁹⁴ şeklinde ifade edilmiştir.

VUK'a göre maden işletmelerindeki makine-teçhizat, taşıt, demirbaş, vb. tüm kıymetler, nasıl elde edildiğine bakılmaksızın genel amortisman kaidelerine göre itfa edilirler¹⁹⁵. Özel tükenmeye tabii varlıklar konusunda ise, amortismana tabii olacak bedel, maden işletmecilik hakkının hangi yolla elde edildiğine göre farklılık arz etmektedir. Rezervin işletmecilik hakkının iki yolla elde edilebileceği, bu yollardan ilkinin Anayasa hükmü gereği Devletin hüküm ve tasarrufu altında yer alan maden sahasının, işletme ruhsat ve izninin Devletten alınması yoluyla elde edilmesidir. İkinci yol olarak da, ruhsat sahiplerinden bu maden sahası ruhsatının satın alınma yoluyla veya rövöans karşılığı kiralanması yoluyla gerçekleştirilmesidir. Seçilen elde etme yoluna göre de amortismana tabii olarak itfa edilecek tutarın değişmesi ortaya çıkmaktadır. Şayet işletme, Devletten işletme ruhsatı ve iznini aldı ise, itfa edilmesi gereken tutar "imtiyaz bedeli" olmaktadır. "İmtiyaz bedeli", imtiyazın elde edilebilmesi için MAPEG'e verilen jeolojik-

¹⁹³ Aksoylu, S., Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2013, 8(3), s.141-142 - http://iibfdergi.ogu.edu.tr/makaleler/1543516_8-3_ARALIK%202013_Makale_0.pdf Erişim Tarihi: 10.10.2016

¹⁹⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 25.02.2015, md. 316.

¹⁹⁵ Uygun, R. Madenlerde Amortisman, Maden İmtiyaz ve İşletme Hakları Amortismanı, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/007/yazdir.php> Erişim Tarihi: 17.10.2016

topografik haritalar, sahada çalışmış olan mühendis ve idari personellerin ücretleri, sondajlama işlemlerinde yapılmış olunan gider kalemleri, cevherin tesbit edilebilmesiyle alakalı tüm diğer giderler ve imtiyazda ödenecek harçlarla damga vergilerini de içermektedir. Ruhsatı olan bir başka kişi/kurumdan maden işletme hakkının kiralanmış/satın alınmış olması durumunda ise, itfa edilecek bedel "maliyet bedeli" olmaktadır. Maliyet bedeli, maden işletmesinin imtiyaz hakkını elinde bulunduran kişi/kurumdan imtiyaz hakkının devir yoluyla elde edilebilmesi için imtiyaz sahip/lerine ödenmiş olan tüm bedellerle bunlara ilişkin giderleri kapsamaktadır¹⁹⁶.

Maddi duran varlıkların maliyetlerinin bedelleri üzerinden hesaplanması gereken amortisman tutarları, ilgili varlığın ekonomik ömrü aracılığıyla tesbit edilir iken, maddi olmayan özel tükenmeye tabii varlık olarak aktifleştirilmiş olan maden işletme/imtiyaz haklarının itfa (tükenme) payları ise, yeryüzüne çıkarılan ve/veya çıkarılacak olan rezerv miktarlarının dikkate alınmasıyla hesaplanabilmektedir. Madencilik işletmelerinin çoğunluğu maddi duran varlıklarıyla ilgili büyük oranda normal (doğrusal) amortisman yöntemini tercih etmektedirler¹⁹⁷.

"TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" Standardına bu açıdan bakıldığında; madencilik faaliyetlerinin yalnızca araştırma ve değerlendirme süreçleriyle ilgili kısıtlı bir düzenleme yapan standart, bu süreçler dışındaki düzenlemeleri ise diğer standartlar aracılığıyla düzenlemektedir ("TMS 16 Maddi Duran Varlıklar", "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standartlarına atıfta bulunmaktadır). Bu süreçlerden "Araştırma" harcamaları, maliyetinin bedeli ile bir varlık olarak muhasebeleştirilmekte ve dönem sonunda maliyet modeliyle ya da yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. "Değerlendirme" süreci harcamalarında ise (imtiyaz hakkının elde edilmesinden sonra yapılan harcamalar olduğundan), maddi duran varlıklar kısmında maliyetindeki tutar ile aktive kayıt edilmekte ve ilgili dönemin sonundaysa, TMS 38 standardı hükümleri

¹⁹⁶Aksoylu, S., Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2013, 8(3), s.142-143 - http://iibfdergi.ogu.edu.tr/makaleler/1543516_8-3_ARALIK%202013_Makale_0.pdfErişim Tarihi: 10.10.2016

¹⁹⁷A.g.m.

dikkate alınarak maliyet modeli veyahut yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilerek raporlanmaktadır¹⁹⁸.

2.2.4 Madencilik Sektöründe Stok Değerlemesi

"Stoklar, satılmak veya tüketilmek amacıyla elde bulundurulmuş maddi varlıklardır. Bu varlıklar genel olarak üretimde veya diğer faaliyetlerde tüketilecek varlıklar, üretimi henüz tamamlanmamış varlıklar, üretimi tamamlanarak satışa hazır hale getirilmiş varlıklar ve satılmak amacıyla satışa hazır halde satın alınmış varlıklar olmak üzere dört farklı sınıfta ele alınabilmektedir¹⁹⁹".

Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı)'nın (VUK) mükerrer 175. ve 257. maddeleri gereğince oluşturulmuş olan "1 Seri No'lu MSUGT" bakımından stok maliyetleri, ilgili tebliğdeki "Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)"nda yer alan "15 Stoklar" grubu içerisindeki "bir yıldan az sürede kullanılması veya nakde çevrilmesi amacıyla edinilmiş olan ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, atık ve hurda gibi varlıklar"ın maliyetlerini oluşturmaktadır. Bu sınıflandırma stoğun türüne göre yapılmış bir sınıflandırma olarak karşımıza çıkmaktadır²⁰⁰.

TMS/TFRS yönünden stokların maliyetleriyle ilgili temel standart ise TMS 2 Stoklar standardıdır. Bu standardın 10. paragrafına göre, "stok maliyetleri bütün satın almamaliyetlerini, dönüştürme (şekillendirme) maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna vekonumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir"²⁰¹. TMS 2'de yer alan sınıflandırma, MSUGT içerisinde olan sınıflandırma tarzına göre farklılıklar içermektedir. MSUGT'teki sınıflandırmaya bakıldığında, bu sınıflandırma işleminin stokların türleri gözetilerek yapıldığı görülmekte; buna rağmen, TMS 2 standardında ise, stokların tür özelliklerine bakılmadan, stokları edinme ve stokları yeni bir ürüne/ürünlere dönüştürmenin tüm maliyetleri olarak sınıflandırılmıştır. Standart metninin 11. paragrafında yazıldığı üzere, "satın alma

¹⁹⁸Aksoylu, S., Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2013, 8(3), s.144 - http://iibfdergi.ogu.edu.tr/makaleler/1543516_8-3_ARALIK%202013_Makale_0.pdf
Erişim Tarihi: 10.10.2016

¹⁹⁹Büyükmirza, H. K., Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, s.730, Gazi Kitabevi, 2015, Ankara.

²⁰⁰Özürk, E., Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 28, Eylül 2017, s.142.

²⁰¹TMS 2 Stoklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 10.

maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler ile nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudanbağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir"²⁰². Tekrar aynı standart metinde tanımlanmış bulunan dönüştürme maliyetleriye, üretim ile direkt ilişki içinde olan maliyet kalemlerini içermektedir"²⁰³.

Stokların ilk kez muhasebeleştirilmesinde VUK da IFRS de maliyet bedelini esas almaktadır. Vade farkı ile kur farkları giderlerini her iki disiplin de maliyet bedeli içerisinde izlemektedir. Stok değerlendirme ölçüsü olarak VUK maliyet bedeli üzerinden ölçümlene yaparken, IFRS maliyet bedeli ile veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ölçümlene yapmaktadır. Değer düşüklüğüne ilişkin kayıtlar VUK'a göre karşılık giderlerinde izlenmekte, IFRS'e göre ise satışların maliyetinde izlenmektedir. Maliyetlendirme yaklaşımı olarak, VUK'ta tam maliyet yöntemi uygulanmakta, kapasite sapma hesaplaması yapılmamaktadır. IFRS'te ise, tam maliyet yöntemi -normal maliyet ihtiyari olarak uygulanabilmektedir- uygulanmakta; fakat normal maliyet yöntemi uygulanırsa da kapasite sapmasının hesaplanarak dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir"²⁰⁴.

2.2.5 Madencilik Sektöründe Faaliyet Aşamaları

Yukarıda bahsedildiği üzere, TFRS 6, sadece, işletme aşamasının "Araştırma ve Değerlendirme" aşamalarındaki harcamalara ait düzenlemelerde bulunmakta, diğer maden üretim aşamalarına ilişkin muhasebe uygulamalarını bir düzenleme yapmamaktadır.

Araştırma maliyetlerini içeren süreç, maden kaynaklarının araştırılıp bulunmasına yöneliktir. Değerlendirme maliyetlerini içeren süreç ise, bulunan herhangi bir maden kaynağının "teknik olarak yapılabilirliği ve ticari olarak üretilebilirliği"ni kanıtlayan maliyetlerdir.

²⁰²TMS 2 Stoklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 11.

²⁰³TMS 2 Stoklar, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2017, p. 12. Aktaran: Özümk, E., StokMaliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/IFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 28, Eylül 2017, s.143.

²⁰⁴Özümk, E., StokMaliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/IFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 28, Eylül 2017, s.144-145.

"Araştırma safhası ve değerlendirme safhası" maliyetlerinin doğru olarak bölümlenmesi, gider yazma veya aktifleştirme kararlarını etkileyebilmektedir. Örneğin araştırma harcamaları tutarları gider yazılabilirken değerlendirme harcamaları tutarları aktifleştirilebilmektedir²⁰⁵.

"Değerlendirme ve geliştirme" süreci arasındaki kesin ayrıştırma muhasebeleştirme ve dolayısıyla raporlama bakımından kritik bir öneme sahiptir. Araştırmalar sonucunda bulunan maden yatağındaki maden kaynağının, teknik olarak yapılabilir olması ve ticari olarak üretilebilir olması ayrımı, yoğunlukla güvenilir ve sorgulanabilir fizibilite çalışmasının (BFS - Bankable Feasibility Study) tamamlanmasının ardından ve bu fizibilite çalışması esas alınarak işletme yöneticileri tarafından geliştirme kararının alınmasıyla olmaktadır.

Fizibilite hakkında çalışma yapılması, yatırım için başlanan projenin ticari olarak üretilebilirliğini, yatırım için başlanan projenin finans kaynağının bulunabilir olmasını, ortaya çıkacak olan uç ürün için mevcut olan ulusal ve global pazarları veya uzun vadeli satış sözleşmelerini tanımlar ve madenin geliştirilip geliştirilmeyeceği konusunda işletme yöneticilerinin vereceği kararı belirler niteliktedir.

İki faaliyet aşaması (araştırma-değerlendirme) arasında bulunan ayrım, özellikle, eğer işletmenin uygulamakta olduğu muhasebe politikasını, değerlendirme maliyetlerini gider, geliştirme maliyetlerini aktifleştirmek yönünde ise önemlidir. Çünkü TFRS 6 standardı yalnızca araştırma faaliyetleri ve değerlendirme faaliyetleriyle ilgili karşılıklara (giderlere) izin vermekte, geliştirme safhası giderleri bu standart kapsamında bulunmamaktadır.

Değerlendirme aşaması esnasında, ana maliyetleri oluşturan kalemler, planlama ve fizibilite çalışmaları ile ilgili olmaktadır. Geliştirme maliyetleri ise, madenle ilgili

²⁰⁵Bu ifade ile kastedilmek istenen, TFRS 6 standardının madencilik işletmelerindeki araştırma ve değerlendirme harcamaları için muhasebeleştirme politikalarının belirlenmesini belirli koşullar dahilinde şirket yönetimine bırakıyor olması nedeniyle karşılaşılabilecek yoğunluklu ihtimal kastedilmektedir. Aktaran: Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 59, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

geliştirme kararının verilmesinin ardından madenin esas kaynağına erişim sağlamaya yöneliktir. Ek olarak, yasal hakkın elde edildiği tarih, değerlendirme aşamasının ve geliştirme aşamasının arasındaki ayrımın net bir şekilde belirlenmesinde etkin bir rol üstlenmektedir²⁰⁶.

Bir şirket, maden işletmesi işine başlamaya karar vermezden önce daha fazla araştırma safhası ve değerlendirme safhası masrafını genellikle geliştirme maliyeti olarak değerlendirip kaydeder. Herhangi bir aktifleştirilmiş araştırma ve değerlendirme maliyeti geliştirme maliyetine transfer edilir.

"Geliştirme ve üretim" safhaları arasındaki ayrımı tanımlayarak muhasebeleştirme politikalarını bu karara göre şekillendirmek kolay olmayabilmektedir. Öte yandan, bu üretime başlamak demek olan süreçteki bu ayrımın netleştirilmesi demek, maliyetlerin artık aktifleştirilme durumunun olmayacağı, faaliyet gideri olarak yazılması demek olacaktır.

Aktiflerin, itfa edilerek tüketilebilmesi için, ilk olarak "kullanıma uygun" halde olması, yani üretimfaaliyetine katılarak değer yaratmakta aktif rol alması gerekmektedir. Ticari üretim gerçekleştirmeye başladığında böylesi aktiflerin kullanıma uygun olacağı, maden işletmeleri nazarında genellikle kabul gören bir fikir olagelmıştır. Ancak bu durum, tesisin teknik olarak devreye alınmasıyla aynı zamana denk gelmeyebilir²⁰⁷.

Üretimin ticari seviyelerinin belirlenmesi açık, net ve anlaşılır bir biçimde olmayabilmektedir. Söz konusu karar, genellikle mali işler yöneticileri, mühendisler ve metalurjistlerin kendi aralarında tartışmalarının sonrasında aşağıda yer alan kriterler bazında verilir :

- Maden işletmesi için belirlenmiş olan kapasite yüzdesi
- Maden işletmesindeki madenlerin bulunması beklenmekte olan seviyeleri
- Devam etmekte olan üretim veya diğer çıktılarının elde edilmesi

²⁰⁶Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 60, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

²⁰⁷A.g.e., s.61.

Her koşulda, maden kaynaklarının seviyeleri ve maden oranları kaynak ortaya çıkmadan önce iyi belirlenmiş durumdadır. Bu etmenlerin, eğer dış etkenler yüzünden üretim önceden belirlenmiş olan ticari seviyeye ulaşamamış durumda ise, geliştirmede herhangi farklı büyük bir gecikmeye sebep olup olmayacağı konusunu muhakeme etmeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Buna ek olarak, geliştirme faaliyeti üretim başladıktan sonra da sıklıkla devam eden bir faaliyet olma özelliği de taşımaktadır. Örneğin;

- Açık ocak işletmeciliğın işlemlerinde, üretimden önce kaya, toprak, ve taş gibi maden içeren/içermeyen maddelerin taşınmasıyla 'kaldırma maliyetleri' ortaya çıkabilmektedir.

- Kullanılmayacak olan çöp cevherler (pasa²⁰⁸), geçici olarak hattın dışına madenin ömrü oranında taşınır.

Benzer örnekler yer altı maden işletmelerinde de maden kuyusu (galerisi) açma ve büyük yeraltı hafriyatları sırasında da ortaya çıkabilmektedir. Geliştirme ortaya çıktığı zaman birleşmiş maliyetler aktifleştirilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

"Üretim ve Kapatma" bir madenin işletmesinin ömrü, yataktaki maden cevherinin tükenmesi veya farklı nedenlerle madenin kapatılması, cevherin tesisi beslemesinin mümkün olmaması veya üretimin bitmiş olması ile ilgilidir²⁰⁹.

Kapatma aşaması maliyetleri, kıdem tazminatı maliyetlerini, restorasyonu ve iyileştirme ile çevre maliyetlerini içermektedir.

Madencilik sektöründe yer altında çalışan işçilerin özlük haklarında diğer sektörlerle göre kimi farklı özellikler göze çarpmaktadır. Bunun nedeninin yapılması beklenen işlerin zorluğu, çalışma ortamının riskleri bakımından yer altı çalışanlarına kimi kolaylıklar sağlamak olduğu anlaşılmaktadır²¹⁰.

²⁰⁸Pasa: Cevherleşme ihtiva etmeyen veya mevcut ekonomik ve teknik şartlara göre zenginleştirilmesi mümkün olmayan, ancak işletme gereği üretilmesi zorunlu olan ve kazı işlemi dışında herhangi bir işleme tabi tutulmamış madde veya malzemeyi tanımlamaktadır. Maden Atıkları Yönetmeliği, 15.07.2015

Kaynak: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/07/20150715-3.htm> Erişim: 05.05.2019

²⁰⁹Bostancı, S., "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 62, Marmara Üniversitesi SBE, 2010, İstanbul.

²¹⁰<http://iskanunu.com/sizin-sorduklariniz/maden-ve-yeraltı-islerinde-calisan-iscilerin-haklari/> ErişimTarihi: 23.06.2019.

Bu farklılıklardan bazıları, “Linyit” ve “Taşkömürü” çıkarılan işyerlerinde çalışan yer altı maden işçilerinin ücretlerinin asgari ücretin 2 katından az olamayacağı, bu işçilerin yıllık ücretli izin sayılarının, normal ücretli izin sayılarına 4 gün eklenerek uygulanacağı, bu işçilerin iş güvence kapsamı içerisine dahil edilmesi için 6 ay kıdemli olmak koşulunun aranmayacağı, emekli olmak amacıyla edinilmesi gereken hakedişlerinde fiili hizmet etme zamlarının uygulanacağı hükümleri olmaktadır.

Çalışma süreleri bakımından ise, haftalık çalışma süreleri normal işçilerde 45 saat iken, yer altı maden işçilerinde azami 36 saat olarak belirlenmiştir (İş Kanunu Madde 63/1, c.2). Yer altında çalışma süresi 36 saati aşamaz.

Sigortalılık süreci bakımından ise, yer altı maden işçileri 2018 yılı Ekim ayı öncesinde yer altı madencilik faaliyeti yürüten işletmelerde yer altında çalışmaya başlayan işçilere, bu yer altı işlerinde geçirdikleri toplam çalışma sürelerinin 1/4'ü oranında işçilerin prim ödeme gün sayıları toplamına eklenecek ibaresi bulunmaktadır.

2008 yılı Ekim ayı sonrası sigortalı olarak çalışmaya başlayan yer altı maden işçilerinde ise, devamlı maden işlerinde ve yer altı işlerinde asgari 20 yıl çalışan, 7200 prim gün sayısını tamamlamış ve 50 yaşını aşmış kişilerin yaşlılık aylığı hakedeceği hükme bağlanmıştır²¹¹. Kıdem tazminatı bakımından da, yer altı maden işçileri, diğer ücretli çalışanlar gibi, 1 yılı doldurma şartı aranmaksızın ne kadar süre çalışır iseler o kadar kıdem tazminatı hak ederler.

2.2.6 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Açısından Muhasebe İşlemleri Bakımından İncelenmesi

Madencilik Sektörüne esas teşkil etmekte olan "TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması v Değerlendirilmesi" Standardı, amaçlarında da belirtildiği üzere, "araştırma ve değerlendirme harcamaları ile ilgili mevcut muhasebe uygulamalarına yönelik sınırlı bir gelişme" sağlamaktadır. Araştırma ve değerlendirme harcamalarının öncesinde ve sonrasında yapılacak harcama ve katlanılacak maliyetlerle ilgili olarak "TFRS 6, Araştırma ve Değerlendirme giderlerinin tahakkuk

²¹¹<http://iskanunu.com/sizin-sorduklariniz/maden-ve-yeralti-islerinde-calisan-iscilerin-haklari/> Erişim Tarihi: 23.06.2019.

ettiklerinde maliyet değerleriyle geçici aktif hesaplarda aktifleştirilmelerini ve bunlardan dönem sonlarında (eğer gerekli ise) değer düşüklüğü karşılıklarının ayrılmasını zorunlu kılmaktadır".

"Bununla birlikte TFRS 6, sahada ticari olarak işletilebilir rezervlerin var olup olmadığı saptandıktan sonra, daha önce geçici olarak aktifleştirilen araştırma ve değerlendirme giderlerinin nasıl bir muhasebe prosedürüne tabi tutulacaklarını açıklamamakta; bu konuda işletmelerin daha önce uyguladıkları muhasebe politikalarını devam ettirebileceklerini vurgulamaktadır. Diğer bir deyişle standart, bu aşamadan sonra araştırma ve değerlendirme giderlerinin kalıcı aktif hesaba alınıp amortismanına tabi tutulmaları ya da dönem gideri olarak kaydedilmeleri kararını daha önce uygulanan muhasebe politikalarıyla ters düşmemek kaydıyla işletmelere bırakmaktadır". Standart; sadece maden işletmelerinin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarına uygulanmakta, diğer muhasebe uygulamalarını kapsamamaktadır. "Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ile bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar da bu standardın kapsamında değildir."

Maden araştırma ve değerlendirme işlemleri dışındaki raporlama işlemlerinde diğer standartlar dikkate alınmaktadır (Örneğin TMS 38, TMS 2, TMS 16, TMS 37... vb.).

2.2.7 Madencilik Sektöründe Arama (Araştırma), Geliştirme ve Üretim Faaliyetlerinin TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Açısından Muhasebe İşlemleri Örnekleri

VUK'a göre düzenlenmiş mali tabloların TFRS'ye göre düzenlenmiş mali tablolara dönüştürülmesi esnasında, farklılık arz eden hesap kalemleri üzerinde sınıflandırma ve ölçme-değerleme bakımından düzeltme işlemleri yapılmaktadır. Bu işlemler neticesinde yapılacak olan düzenlemelerde Ertelenen Vergi Borçları (EVB) ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları (EVV) oluşabilmektedir. Buna ilişkin tablo aşağıda yer aktarılmaktadır²¹²:

²¹²Akbulut, A., Karşılaştırmalı TMS/TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2015, Ankara.

Bilanço Kalemi/Gelir Tablosu Kalemi	Vergiye Esas Değer	Muhasebeleştirilmesi
Varlıklar	Defter Değeri > Vergiye Esas Değer	Vergilenebilir Geçici Fark
Varlıklar	Mukayyet Değer < Vergiye Esas Değer	İndirilebilir Geçici Fark
Borçlar	Mukayyet Değer > Vergiye Esas Değer	İndirilebilir Geçici Fark
Borçlar	Mukayyet Değer < Vergiye Esas Değer	Vergilenebilir Geçici Fark
Giderler	Mukayyet Değer > Vergiye Esas Değer	İndirilebilir Geçici Fark
Giderler	Mukayyet Değer < Vergiye Esas Değer	Vergilenebilir Geçici Fark
Gelirler	Mukayyet Değer > Vergiye Esas Değer	Vergilenebilir Geçici Fark
Gelirler	Mukayyet Değer < Vergiye Esas Değer	İndirilebilir Geçici Fark

Tablo-5: Ertelenen Vergi Borçları ve Ertelenen Vergi Varlıkları Tablosu

Vergilenebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenen Vergi Borçları (EVB)

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenen Vergi Varlıkları (EVV)

"Maliyet modeli"yle isimlendirilen değerlendirme yöntemi içinde, madencilik işletmelerindeki bilgilerle koşullar araştırma-değerlendirme varlıklarının mukayyet değerinin geri kazanılabilecek değerini aşabileceği ihtimalini gösterdiğinde, araştırma-değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü bakımından değerlendirilmelidir. Verili bilgilerle koşullar, mukayyet değerinin geri kazanılabilecek değeri

aşabileceğini gösterdiği zaman ise, oluşacak olan değer düşüklüğü zararı "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı"na göre ölçülerek kayıt altına alınır²¹³.

Örneğin, 31.12.2016'da aktifleştirilen 4.000.000-TL arama giderinin 31.12.2017'de 3.000.000-TL olarak tesbiti yapılmıştır. Arama giderlerinin 2016 yılı amortisman tutarı 800.000-TL olduğundan net defter değeri 3.200.000-TL olmakta, değer düşüklüğü tutarı ise bu durumda 3.200.000-TL - 3.000.000-TL=200.000-TL olmaktadır. Bu işleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	200.000	
298 STOK DEĞER DÜŞÜKL. HS.		200.000

Bilanço döneminde tesbit edilip de 654 hesaba borç kaydedilen değer azalış tutarlarının ayrıca nazım hesaplarda da takip edilmesi gerekir:

900 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİD. HS.	200.000	
903 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		200.000

654 Karşılık Giderleri Hesabına kaydedilen değer azalış tutarlarına (Vergi mevzuatına yum kapsamında) satılana kadar KKEG olarak vergi matrahına ilave edileceği için, kurumlar vergisioranı ile hesaplanmış vergi varlığı karşılığı ayrılmalı ve hesaplanan vergi tutarı "28X Ertelenmiş Vergi Varlıkları Hesabına Borç, 69X Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi hesabı"na ise aalacak kaydedilmelidir (Kurumlar Vergisi Oranı % 20'dir)²¹⁴:

²¹³Yolcu, M., Sağlam, N., Maden İşletmelerinde TMS/TFRS'ye Uygun Finansal Raporlama ve Kapsamlı Uygulama Örnekleri, s.138-139, Detay Yayıncılık, 2014, Ankara.

²¹⁴Yolcu, M., Sağlam, N., Maden İşletmelerinde TMS/TFRS'ye Uygun Finansal Raporlama ve Kapsamlı Uygulama Örnekleri, s.140, Detay Yayıncılık, 2014, Ankara.

28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	40.000	
69X ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.		40.000

Bilanço dönemlerinde maliyetle değerlendirilen (ölçülen) maddi duran varlıkların değerinde meydana gelmiş olan artışlar ise, 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabına borç, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabına alacak kaydedilerek kayıt muhasebeleştirilir.

Yukarıdaki örnekte yer alan arama giderlerindeki değer 31.12.208'de 180.000-TL olarak tesbit edilmesi durumunda değer düşüklüğü kaydının iptali aşağıdaki gibi olmalıdır:

298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ HS.	600.000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HS.		600.000

Bilanço döneminde tesbit edilip 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabına alacak kaydı yapılan değer artış tutarlarını, tıpkı değer azalış tutarlarında olduğu gibi, nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir²¹⁵:

904 MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER HS.	120.000	
903 MATRAHTAN İNDİRİLECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		120.000

²¹⁵Yolcu, M., Sağlam, N., Maden İşletmelerinde TMS/TFRS'ye Uygun Finansal Raporlama ve Kapsamlı Uygulama Örnekleri, s.141, Detay Yayıncılık, 2014, Ankara.

Bilanço döneminde tesbit edilip 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabına alacak kaydedilen değer artış tutarlarına (Vergi mevzuatına uyum açısından) satılana kadar vergiye tabii olmayacağından, kurumlar vergisi oranı ile vergi yükümlülüğü hesaplanmalı, hesaplanan kurumlar vergisi tutarı kadar 69X Ertelemiş Vergi Gider etkisi hesabına borç, 48X Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü Hesabına ise alacak kaydedilmelidir:

69X ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ HS.	12.000	
48X ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS.		12.000

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmenin Muhasebe Kayıtlarının VUK-UFRS Açıklarından Uygulama Örneği

Bu bölümde Türkiye’de madencilik sektöründe faaliyet göstermekte olan (varsayılan) bir işletmenin mali tablolarına "Vergi Usul Kanunu" ve "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" açılarından karşılaştırmalı olarak yer verilme çalışılmıştır.

ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. uygulama örneği hazırlanırken, halihazırda bakır-altın-gümüş-kurşun-çinko madenleri işletmeciliği faaliyeti ile iştigal etmekte olan bir madencilik şirketinin gerçek verileri, kendi bilgi ve onayları dahilinde, tüm rakam ve bilgiler makul oranda tamamen başkalaştırılarak kullanılmıştır.

Şirket 02.01.2016 tarihinde, tamamı yerli, 27.500.000-TL sermaye ile Ankara’da kurulmuştur.

Şirketin merkezi Ankara’da olup, Artvin ve Siirt’te birer adet olmak üzere toplam 2 şubesi bulunmaktadır.

Şirket; Yönetim Kurulu (Başkan-Başkan Yardımcısı-Altı Üye), Genel Koordinatör, İdari İşler Koordinatörü, Teknik Koordinatör, Arama Sahaları Koordinatörü, İşletme Sahaları Koordinatörü, Mali İşler Koordinatörü ve Şube Müdürlükleri olarak organize olmuştur.

Şirket, kullanım hakkı kendisinde bulunan Devletten satın aldığı işletme ruhsatlı sahalarda bakır-kurşun-çinko-altın-gümüş maden işletmeciliği yapmasının yanı sıra Türkiye’nin çeşitli bölgelerinde de farklı metalik maden minerallerini içeren sahalara yatırımlar yapmakta, giderek büyüyen bir organizasyon yapısına doğru ilerlemekte ve katma değer yaratımını artırmaktadır.

Şirketin arama yaptığı sahalara ilişkin yapılan giderler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği - Tek Düzen Hesap Planı (MSUGT-TDHP)’ndeki 258 numaralı Yapılmakta Olan Yatırımlar aktif karakterli bilanço hesabında izlenmektedir.

Şirketin, 2016 yıl sonu itibarıyla işletme safhasına geçmiş olan bir adet sahası (Artvin, bakır-altın-gümüş) bulunmakta, yoğun yatırımları içeren Bakır (Siirt) sahası ise henüz arama safhasında olup gerekli yeraltı ve yerüstü fizibilite, haritalama, örnekleme ve sondaj çalışmaları halihazırda devam etmektedir..

Arama yapılan sahaların arama giderlerinin TDHP’deki 258 numaralı Yapılmakta Olan Yatırımlar isimli aktif karakterli bilanço hesabında izlenmesine müteakip, ilgili sahada ekonomik işlerliği mali ve teknik olarak kanıtlanabilen cevher zuhuru bulunması halinde, bu hesaptaki bakiyeler 271 numaralı Arama Giderleri isimli yine

aktif karakterli bilanço hesabına aktarılmaktadır. Bundan sonra yapılacak tüm giderler, büyük oranda, maden cevherini üretmek amacıyla yapılacak üretim giderleri olacağından, 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında izlenmekte, sabit kıymet adledilebilecek (arama giderleri, araştırma-geliştirme maksadıyla oluşabilecek giderler gibi) bir kıymetin oluşması durumunda yine 271 numaralı hesap kullanılmaktadır. Arama çalışmaları sonrası ilgili sahada ekonomik cevher bulunamaması halinde ise, ilgili hesabın bakiyesi, Yönetim Kurulu'nun kararı ve Yeminli Mali Müşavir'in de olur raporu ile ilgili döneme dönem gideri olarak kaydedilebilmektedir.

Şirketin satışları peşin ödemeli olup, sadece 2016 yılının son satışı % 98 peşin ödeme ile gerçekleşmiştir. Kalan % 2'lik bakiye, son hesaplaşma sonrası tahsil veya tediye edilecektir. Şirketin mal ve hizmet alışlarının ortalama vadesi 30 gün olmaktadır.

Şirketin 31.12.2016 tarihi itibarıyla çalışan sayısı 463 kişi olup, 2016 yılındaki ortalama çalışan sayısı 417 kişidir.

Şirketin Artvin'deki maden işletmesinde yılın 10 ayında çalışlabilmekte, diğer 2 ay ise mevsim koşulları nedeniyle (maden ocakları bölgesi 3.300 metre rakımlı bölgede bulunmakta olduğundan) çalışılmamaktadır.

Yıllık tüvenan (işlenmemiş, ham; Fransızca: 'tout venant') cevher üretimi 120.000 ton/yıl olmakta, yapılan yeni makine-teçhizat ve alt yapı yatırımları ile Yönetim Kurulu yeni yıl için bu tonajı % 30 artış ile 156.000 ton/yıl olarak bütçelemiştir.

Üretilen tüvenan cevher, maden ocağına 250 km uzaklıkta yer alan Trabzon'daki bir cevher işleme tesisinde kimyasal madde ve yöntemlerle zenginleştirilerek yoğunluklu metaller ayrıştırılmakta ve sadece yoğun olarak bakır, çinko, altın ve gümüş bulunan 'dore'ler (cevherin topraktan arındırılarak kalan yoğun metallerin oluşturduğu hali) elde edilmektedir. Elde edilen bu doreler de zırhlı-özel güvenli sevk araçları ile Trabzon havalimanına, oradan da uçak ile İstanbul'a sevk edilmektedir.

İstanbul'a ulaşan doreler, rafinasyon tesislerinde rafine edilmek kaydıyla saf altın (0,995 ayar) ve saf gümüş külçeler haline getirilerek Borsa İstanbul A.Ş.'ye üye kuruluşlar aracılığıyla satışa sunulmaktadır.

Bu satış işlemi ile ilgili önemli bir detayı burada aktarmakta fayda vardır: Ekim 2017'de "Türk Parası Kıymetini Koruma Kanunu 32 sayılı karar" kapsamında yayımlanan ek karar ile, 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren Türkiye'de tüvenan cevherden (topraktan) üretilen altının "ön alım hakkı"nı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası kendi uhdesinde tutmaktadır. Alınan bu karara göre, Türkiye'de tüvenan cevherden (topraktan) üretilen altın madeni serbest piyasada değil Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın oluşturduğu koşullar çerçevesinde öncelikle kendisine satılabilmektedir. İlgili kararda TCMB'nin ön alım hakkını kullanmaması durumunun olabileceği hallerde ise, TCMB'nin ön alım hakkını kullanmayacağını bildirimini sonrası saf altınların serbest piyasada satılabileceği belirtilmektedir. Fakat TCMB'nin ön alım hakkını kullanmadığı genel olarak görülmektedir.

Finans kuruluşları ile hedging (korunma, fiyat sabitleyerek fiyat dalgalanmalarından etkilenmeme) işlemleri konusunda da kimi görüşmeler yapan Şirket, ilgili mali dönem süresince herhangi bir hedging işlemi gerçekleştirmemiştir.

Uygulama örneği çalışmasının esas eksenini, aşağıda da belirtileceği üzere, "Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)" uygulamaları arasındaki farklılık nedeniyle meydana gelebilecek olan vergisel ve kâr bakımından farklar ile oransal analizlerin işletme mali görünümüne olası etkileri oluşturmaktadır.

3.1 Uygulama Örneği Çalışmasının Amacı

Uygulama örneği çalışmasının en önemli amacı, ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş.'nin "Vergi Usul Kanunu (VUK)"na göre düzenlenmiş mali tablolarının ilgili "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS/IFRS)"dikkate alınarak yeniden sınıflandırmaya ve değerlendirilmeye tabii tutulması ve IFRS'e göre düzenlenmiş Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu'nun VUK'a göre düzenlenmiş Bilanço ve Gelir Tablosu arasındaki kâr ve vergisel bakımdan farklar ile oransal analizlerin işletme mali görünümüne olası etkilerinin ortaya konulmaya çalışılmasıdır.

Öte yandan, çalışma, sektörel bazda kimi özellikli durumlara dair de örneklere yer vererek, sektör özelinde VUK-IFRS değerlendirmeleri uygulamalarına dair de bir öngörü edinilmesini kendine amaç edinmektedir.

3.2 Uygulama Örneği Çalışmasında Kullanılan Yöntemler

Uygulama örneği çalışmasında, ilk olarak, ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş.'nin yıl sonundaki VUK'a göre düzenlenmiş mali tabloları incelemeye alınarak çalışmaya başlanmıştır.

Bilanço beraberinde, detay mizanın kapsamlı incelemesi yapılarak, IFRS gereği düzeltme/sınıflandırma gereği oluşturacak hesaplar hakkında kapsamlı izahat metni hazırlanmıştır. İlgili UFRS metinlerinin incelenmesi sonucu bu gereklilik hâsıl olmuştur.

Bu izahat metninde; kıdem tazminatı ve kullanılmamış izin yükleri, davalı alacaklar/borçlar, sektöre özgü, ekonomik işlerliği olmayan maden varlıklarının Yönetim Kurulu'nun kararı ile gider olarak kaydedilmesi, "TFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" standardı gereği araştırma ve değerlendirme süreçlerine istinaden kimi gider kalemlerinin araştırma, kimilerinin değerlendirme süreçlerine ilişkin olması nedeniyle düzeltilmesi, üretim sürecindeki işletmede meydana gelen kimi giderlerin yarı mamul ekonomikliği olmaması

nedeniyle gider kaydedilmesi gerekliliği gibi birçok örnek olay bu uygulama örneği çalışmasında değinilmiş konuların başında gelmektedir.

Örnek uygulama çalışmasının ikinci adımında, IFRS gereği düzeltme gereği doğacak hesaplar hakkında detaylı izahat metninde yer alan maddeler gereği düzeltme/sınıflandırma kayıtları yapılmış, "Ertelenmiş Vergi Varlığı" ve "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" hesaplamaları yapılmıştır. Nihayetinde ortaya çıkacak olan Ertelenmiş Vergi Varlığı veya Yükümlülüğü ile kâr ve vergisel bakımdan durum kıyaslanmaya çalışılmıştır. Ardından ise, oransal analizlerin işletme mali görünümüne olası etkileri konusuna yer verilmeye çalışılmıştır.

Bu uygulama örneği alışması, ABC Madencilik San. ve Tic. A.ř. 'nin bir dönemini (2016 yılı) kapsamaktadır. İlgili faal şirketten yalnızca bir dönemin verileri alınabilmiş, bu da çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır.

Bu kapsam dahilinde ilgili mali yıl boyunca gerçekleşen tüm işlemlerin VUK'a göre düzenlenmiş mali tabloları, IFRS'e göre IFRS standart metinleri ve kaideleri dikkate alınarak yeniden bir sınıflandırmaya ve değerlendirmeye tabii tutulmuş, ilgili dönem VUK kayıtları IFRS'e uygun hale getirilmek amacıyla düzeltme kayıtları yapılarak uyumlaştırma ve karşılaştırma işlemine gidilmiştir.

Bu çerçeve de yeni bir mali görünüm kazanan ABC Madencilik San. ve Tic. A.ř. 'nin kâr/zarar durumunun detaylı olarak incelenmesinin yanı sıra vergisel bakımdan farklılıkların da incelenmesi sağlanmaya çalışılmıştır.

Bu uygulama örneği çalışması, verili sektör ve ekonomik piyasa koşulları dahilinde düzenlenmiştir. Rakamlar, alışmada TL olarak yer almıştır.

3.3 Muhasebesel İşlemlerin VUK'a Göre Yapılması ve Bunun Sonucunda Oluşacak Bilanço ve Gelir Tablosunun İncelenmesi

ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş.			
31.12.2016 Tarihli Bilançosu (TL)			
AKTİF		PASİF	
I-DÖNEN VARLIKLAR	81.413.562,19	I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	98.844.854,73
A-HAZIR DEGERLER	308.929,96	A-MALİ BORÇLAR	72.690.000,00
1-Kasa	472,69	1-Banka Kredileri	72.690.000,00
3-Bankalar	308.457,27	B-TİCARİ BORÇLAR	13.963.779,38
D-DİĞER ALACAKLAR	54.826.444,35	1-Satıcılar	11.978.339,69
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	1.161.965,23	4-Alınan Depozito Ve Taminatlar	1.985.439,69
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	53.664.479,12	C-DİĞER BORÇLAR	267.420,15
E-STOKLAR	20.726.237,04	4-Personele Borçlar	196.373,08
1-İlk Madde ve Malzeme	348.504,85	5-Diğer Çeşitli Borçlar	71.047,08
2-Yarı Mamüller-Üretim	8.215.492,77	D-ALINAN AVANSLAR	43.742,31
3-Mamüller	10.846.329,19	1-Alınan Sipariş Avansları	43.742,31
7-Verilen Sipariş Avansları	1.315.910,23	F-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜKÜM.	322.487,62
G-GEL.AYLAARA AİT GİD.VE GEL.TAHAK.	3.045,88	1-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	167.071,85
2-Gelir Tahakkukları	3.045,88	2-Ödenecek Sos.Güvenlik Kesintisi	155.415,77
H-DİĞER DONEN VARLIKLAR	5.548.904,96	G-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	10.889.593,96
1-Devreden KDV	5.511.861,58	1-Dön.Karşı Verg.Ve Diğ.Yasal Yük.Karşı.	13.906.552,54
5-İş Avansları	37.043,38	2-Dön.Karşının Peş.Öd.Verg.Ve Diğ.Yük.(-)	-3.016.958,58
		H-GEL.AYLAARA AİT GEL.VE GİD.TAHAK.	667.831,31
		2-Gider Tahakkukları	667.831,31

		II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.246.634,42
II-DURAN VARLIKLAR	139.317.021,31		
A-TICARI ALACAKLAR	652.115,46	A-MALİ BORÇLAR	1.246.634,42
5-Verilen Dep.Ve Tem.	652.115,46	2-Finansman Kiralama Giderlerinden Borçlar	1.278.850,46
C-MALİ DURAN VARLIKLAR	2.523.534,54	3-Ertelenmiş Finansal Kir.Borç Maliyeti(-)	-32.216,04
6-Bağlı Ortaklıklar	2.523.534,54	III-ÖZ KAYNAKLAR	120.639.094,35
D-MADDİ DURAN VARLIKLAR	50.923.311,23	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	27.500.000,00
2-Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	4.040.070,00	1-Sermaye	27.500.000,00
3-Binalar	5.575.359,15	C-KAR YEDEKLERİ	894.230,77
4-Tesis, Makine ve Cihazlar	9.397.379,69	5-Özel Fonlar	894.230,77
5-Taşıtlar	4.802.423,38	D-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	44.933.337,42
6-Demirbaslar	1.326.029,35	1-Geçmiş Yıllar Karları	44.933.337,42
8-Birikmiş Amortismanlar(-)	-6.935.092,08	E-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	-7.886.912,42
9-Yapılmakta Olan Yatırımlar	32.717.141,73	1-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-7.886.912,42
E-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	11.404.048,31	F-DÖNEM NET KAR ZARARI	55.198.438,58
1-Haklar	16.385.263,92	1-Dönem Net Karı	55.198.438,58
5-Özel Maliyetler	166.411,35		
7-Birikmiş Amortismanlar (-)	-5.147.626,96		
F-ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	73.512.786,96		
1-Arama Giderleri	77.263.629,46		
4-Birikmiş Tükenme Payları	-3.750.842,50		
G-GELECEK YIL.AIT GID.VE GEL TAHAK.	301.224,81		
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	301.224,81		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	220.730.583,50	PASİF (KAYNAKLAR)TOPLAMI	220.730.583,50

Tablo-6: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2016 Bilançosu

ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş.	
01.01.2016-31.12.2016 Dönemi Gelir Tablosu (TL)	
A-BRÜT SATISLAR	171.287.895,92
1-Yurtiçi Satışlar	171.287.895,92
2-Yurtdışı Satışlar	0,00
3-Diğer Gelirler	0,00
B-SATIS İNDİRLİMLERİ(-)	0,00
1-Satıştan İadeler(-)	0,00
2-Satış İskontoları (-)	0,00
3-Diğer İndirimler (-)	0,00
C-NET SATISLAR	171.287.895,92
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-79.574.876,69
1-Sat.Mamul.Maliyeti (-)	-79.574.876,69
2-Sat.Tic.Mal.Maliyeti (-)	0,00
3-Sat.Hizmet Maliyeti (-)	0,00
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00
BRÜT SATIS KARI VEYA ZARARI	91.713.019,23
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-7.384.686,00
1-Araştırma Ve Geliştirme Gideri (-)	0,00
2-Paz.Sat.ve Dag.Gid(-)	0,00
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	-7.384.686,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	84.328.333,23
F-DİG.FAAL.OL.GEL.VE KAR.	19.201.899,04
1-İştiraklerden Temettü Geliri	0,00
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Geliri	0,00
3-Faiz Gelirleri	357.411,69
4-Komisyon Geliri	0,00
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00
6-Menkul Kıymet Satış Karları	0,00
7-Kambiyo Karları	18.844.487,35
8-Reeskont Faiz Gelirleri	0,00
9-Enflasyon Düzeltmesi Karları	0,00
10-Diğ.Olagan Gel.ve Kar	0,00
G-DİG.FAAL.OL.GID.ZARAR(-)	-30.895.827,00
1-Komisyon Giderleri (-)	0,00
2-Karşılık Giderleri (-)	0,00
3-Menkul Kıymet Satış Zararı (-)	0,00
4-Kambiyo Zararları (-)	-30.895.827,00

5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	0,00
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)	0,00
7-Diğer Gider Ve Zararlar (-)	0,00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-3.769.230,08
1-Kısa Vadeli Borçlanma Gideri (-)	-3.769.230,08
2-Uzun Vadeli Borçlanma Gideri (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	68.865.175,19
I-OLAGANDISI GEL.VE KARLAR	286.940,85
1-Önceki Dönem Gelir Ve Karları	0,00
3-Diğ.Ol.Dis.Gelir Ve Karlar	286.940,85
J-OLAGANDISI GİD.VE ZARARLAR (-)	-47.124,92
1-Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararı (-)	0,00
2-Öncaki Dönem Gider Ve Zararı (-)	0,00
3-Diğ.Ol.Dis.Gid.Ve Zararlar (-)	-47.124,92
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	69.104.991,12
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM.KARŞILIĞI (-)	-13.906.552,54
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	55.198.438,58

Tablo-7: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 Gelir Tablosu

3.4 Muhasebesel İşlemlerin TFRS'ye Göre Yapılması ve Bunun Sonucunda Oluşacak Finsasal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosunun İncelenmesi

VUK'a göre oluşturulmuş olan mali tabloların ilk yıl düzeltme işlemlerine; alacaklar, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, borç karşılıkları, kıdem tazminatı düzeltmeleri, ... vb. düzeltmeler örnek olarak verilebilmektedir.

VUK'un değerlendirme esaslarına göre değerlendirilmiş olan varlık ve kaynak kalemlerini içeren bilanço ile TFRS esaslarına göre düzenlenen açılış bilançosu arasındaki farklar, özkaynaklar grubundaki "570 Geçmiş Yıl Karları" veyahut "580 Geçmiş Yıl Zararları" hesaplarında muhasebeleştirilmelidir (TFRS 1, p.11)²¹⁶.

Çalışmamızın TFRS düzeltmeleri kısmında muhasebe kayıt işlemleri gerçekleştirilen varsayımlara ilişkin detaylar aşağıda yer almaktadır:

²¹⁶Ayanoğlu, Y., Yılmaz, A., TFRS'ye Uyumlu Finansal Tablolara Geçiş ve Oran Analizine Etkisi, Maden Sektörü Örneği, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:2 Sayı:2, s.45-46, 2016, Ankara.

VUK'a göre düzenlenmiş mali tablolarda;

1- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş değeri 52.897.214,47-TL'dir (Dönem Sayısı: 4 Nominal Faiz Oranı: % 13).

2- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabındaki Ahmet Adıyaman'a ait dava sürecindeki tutarın (53.664.479,12); 2.236.615,38-TL'sinin tahsil edilme kabiliyeti bulunmadığı Yönetim Kurulu tarafından karara bağlanmıştır.

3- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabındaki Bakır Maden A.Ş.'ye ait tutarın (53.664.479,12); 22.366.153,84-TL'sinin yeni bir saha alımı için verildiği anlaşılmıştır.

4- İşletilmekte olan Artvin'deki maden sahasının rehabilitasyon projesi gideri 3.000.000-TL olarak rapor halinde Teknik Ekipler tarafından Yönetime sunulmuş ve onaylanmıştır.

5- Arama ve hazırlık çalışmaları yapılmakta olan Siirt'teki Bakır sahasının rehabilitasyon projesi gideri 1.500.000-TL olarak rapor halinde Teknik Ekipler tarafından Yönetime sunulmuş ve onaylanmıştır.

6- Siirt sahasında yapılan arama ve hazırlık çalışmaları neticesinde, ekonomik cevhere ulaşamadığı için, bu saha için yapılmış olan 21.334.280,96-TL'nin dönem içinde gider kaydedilmesine karar verilmiştir.

7- İlk madde malzeme hesabında yer alan motorinin, mevsim şartları nedeniyle donmasından dolayı, donmadan sonraki nihai değeri 320.000-TL'dir (Fark: 28.504,85-TL)

8- Yarı mamül hesabında yer alan tüvenan cevherin analizleri sonucunda ekonomik olmaması nedeniyle tüm tutarı için karşılık ayrılmasına karar verilmiştir.

9- 245-Bağlı ortaklıklar hesabında yer alan tutarın (2.523.534,54) özkaynak yöntemiyle değerlendirilmiş hali 3.179.653,52-TL'dir.

10- 25-Maddi Duran varlıklar hesap grubundaki sabit kıymetlerin amortisman süreleri 10 yıl olarak işleme alınmışken, gerek mevcut makinelerle ilgili yapılan hesaplamalar ve gerekse de coğrafya ve mevsim şartları nedeniyle, bu ekonomik ömür Yönetim Kurulu'nun değerlendirmesinde 5 yıl olarak dikkate alınması kararlaştırılmıştır.

11- 258 hesaptaki Davalı olunan sahanın davası olumsuz sonuçlanmış ve bu saha için yapılan giderler olan 537.504,77-TL'nin zarar olarak kaydedilmesine karar verilmiştir.

12- 258 hesapta yer alan ve Türkiye'nin çeşitli bölgelerinden alınan sahalarda ekonomik cevher bulunmadığı için 3.952.313,15-TL'nin zarar olarak kaydedilerek sahaların MAPEG'e iadesine karar verilmiştir.

13- Bu tutarın zarar yazılmasıyla 226 hesapta yer alan nakdi teminatlar MAPEG'den iade alınacaktır (475.986,77-TL).

14- Şirketin, hali hazırda işletmekte olduğu Artvin'deki sahanın toplam rezervi (görünür+muhtemel+mümkün) 1.200.000 ton, yıllık üretim kapasitesi ise 120.000 ton/yıl iken, 240.000 ton/yıl olarak revize edilmiştir (Dolayısıyla, itfa oranı, yıllık 0,10'dan yıllık 0,20'ye yükselmektedir).

15- Şirketin 31.12.2016 tarihi itibariyle kıdem tazminatı hakeden çalışan sayısı 172 kişi olup, kıdem tazminatı yükü 573.873,54-TL'dir (Ortalama kıdem 0,84 yıldır).

16- Şirketin 31.12.2016 tarihi itibariyle izin hakeden; ancak izinlerini kısmen kullanan/kullanmayan çalışan sayısı 169 kişi olup, izin bedeli yükü 294.794,08-TL'dir (toplam hakedilen izin gün sayısı 912 gündür).

17- İşletmenin genel amaçlı kullandığı kredilerin faizlerinin % 5'i özelliği varlık (bina) için kullanılmıştır.

18- Satışlar hesabında yer alan tutarın % 2'si kadarının son hesaplaşma nedeniyle geri ödeneceği anlaşılmış ve karşılık ayrılmasına karar verilmiştir.

19- Gerçekleşen 4 iş kazası nedeniyle iş kazası geçiren işçiler tarafından şirket aleyhine toplam 500.000-TL maddi-manevi tazminat davası açılmıştır.

20- Şirket, 2016 yılı devlet hakkı ödemesi için % 2 karşılık ayırmıştır (2.105.174,99).

21- 32-Ticari Borçlar grubu da etkin faiz yöntemi ile değerlendirilmiştir (136.130,95-TL).

açıklamalarında yer alan işlemlerin VUK'Tan TFRS'ye geçiş düzeltme kayıtları ise aşağıdaki şekilde olmaktadır²¹⁷:

²¹⁷Kablan, A., UFRS'nin Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamaları ve Finansal Tablolar Üzerine Etkilerine Yönelik Bir Uygulama, 2013, İstanbul, <http://www.izu.edu.tr/assets/content/file/20130613-09.pdf> (Erişim Tarihi: 26.02.2017), Uygulama çalışmamızın muhasebe kayıtları bu makaleden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ HS. 124 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRİ HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 1	767.264,60	767.264,60
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS. 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 2	2.236.615,38	2.236.615,38
279 VERİLEN AVANSLAR HS. 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 3	22.366.153,84	22.366.153,84
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS. 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 4	3.000.000,00	3.000.000,00
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS. 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 5	1.500.000,00	1.500.000,00

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS. 258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 6	21.334.280,96	21.334.280,96
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS. 158 STOK DEĞER DÜŞ KRŞ.(-) HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 7	28.504,85	28.504,85
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS. 158 STOK DEĞER DÜŞ KRŞ.(-) HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 8	8.215.492,77	8.215.492,77
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR HS. 526 FİNANSAL VAR. DEĞ. FARKL. HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 9	656.118,98	656.118,98
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS. 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 10	6.935.092,08	6.935.092,08

<p>580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS.</p> <p>258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.</p> <p>2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 11</p>	537.504,77	537.504,77
<p>580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS.</p> <p>258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.</p> <p>2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 12</p>	3.952.313,15	3.952.313,15
<p>689 DİĞER O.DIŞI GİD. VE ZAR. HS.</p> <p>226 VERİLEN DEP. VE TEM. HS.</p> <p>2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 13</p>	475.986,77	475.986,77
<p>580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS.</p> <p>278 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</p> <p>2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 14</p>	5.147.626,96	5.147.626,96
<p>580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS.</p> <p>472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HS.</p> <p>2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 15</p>	573.873,54	573.873,54

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS. 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 16	294.794,08	294.794,08
252 BİNALAR HS. 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 17	33.391,57	33.391,57
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS. 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 18	8.564.394,80	8.564.394,80
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS. 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 19	500.000,00	500.000,00
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HS. 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 20	2.105.174,99	2.105.174,99
324 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERİ HS. 647 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRİ HS. 2016 Yılı TFRS Düzeltme Kaydı No: 21	136.130,95	136.130,95

Bu kayıtlar neticesinde Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ile ilgili sonuç aşağıdaki şekilde olmaktadır:

		VERGİ (% 20)
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	65.692.932,93	13.138.586,59
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	136.130,95	27.226,19
E.V.VAR. - E.V.YÜK.	13.111.360,40	

Bu sonucun sonrasında ise, ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir:

296 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI HS.	13.138.586,59	
496 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. HS.		27.226,19
691 DÖNEM KÂRI VER. VE DYYK. HS.		13.111.360,40
2016 Yılı VUK-TFRS / EVV-EVY Vergi Kaydı		

3.5 Uygulama Örneği ve VUK ile TFRS Sonuçlarının Karşılaştırılması

Yukarıda yapılan düzeltme kayıtları neticesinde VUK'a göre düzenlenmiş mali tabloların yeni görünümü aşağıdaki gibi olmaktadır:

ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2016 Tarihli TFRS Düzeltmeleri Sonrası VUK Bilançosu (TL)			
AKTİF		PASİF	
I-DÖNEN VARLIKLAR	47.799.530,75	I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	128.597.191,92
A-HAZIR DEGERLER	308.929,96	A-MALİ BORÇLAR	72.690.000,00
1-Kasa	472,69	1-Banka Kredileri	72.690.000,00
3-Bankalar	308.457,27	B-TİCARİ BORÇLAR	14.099.910,33
D-DİĞER ALACAKLAR	29.456.410,53	1-Satıcılar	12.114.470,64

3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	1.161.965,23	4-Alınan Depozito Ve Taminatlar	1.985.439,69
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	28.294.445,30	C-DİĞER BORÇLAR	267.420,15
E-STOKLAR	12.482.239,42	4-Personele Borçlar	196.373,08
1-İlk Madde ve Malzeme	320.000,00	5-Diğer Çeşitli Borçlar	71.047,08
2-Yarı Mamüller-Üretim	0,00	D-ALINAN AVANSLAR	43.742,31
3-Mamüller	10.846.329,19	1-Alınan Sipariş Avansları	43.742,31
7-Verilen Sipariş Avansları	1.315.910,23	F-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜKÜM.	322.487,62
G-GEL.AYLAARA AİT GİD.VE GEL.TAHAK.	3.045,88	1-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	167.071,85
2-Gelir Tahakkukları	3.045,88	2-Ödenecek Sos.Güvenlik Kesintisi	155.415,77
H-DİGER DONEN VARLIKLAR	5.548.904,96	G-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	40.539.191,77
1-Devreden KDV	5.511.861,58	1-Dön.Karı Verg.Ve Diğ.Yasal Yük.Karşı.	27.017.912,94
5-İş Avansları	37.043,38	2-Dön.Karının Peş.Öd.Verg.Ve Diğ.Yük.(-)	-3.016.958,58
		3-Kıdem Tazminatı Karşılığı	573.873,54
		5-Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları	15.964.363,87
		H-GEL.AYLAARA AİT GEL.VE GİD.TAHAK.	634.439,74
		2-Gider Tahakkukları	634.439,74
II-DURAN VARLIKLAR	137.128.467,60	II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.273.860,61
A-TİCARİ ALACAKLAR	176.128,69	A-MALİ BORÇLAR	1.246.634,42
5-Verilen Dep.Ve Tem.	176.128,69	2-Finansman Kiralama Giderlerinden Borçlar	1.278.850,46
C-MALİ DURAN VARLIKLAR	3.179.653,52	3-Ertelenmiş Finansal Kir.Borç Maliyeti(-)	-32.216,04
6-Bağlı Ortaklıklar	3.179.653,52	III-ÖZ KAYNAKLAR	55.056.945,82
D-MADDİ DURAN VARLIKLAR	18.197.511,84	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	27.500.000,00
2-Yer altı ve Yerüstü	4.040.070,00	1-Sermaye	27.500.000,00

Düzenleri			
3-Binalar	5.608.750,72	C-KAR YEDEKLERİ	894.230,77
4-Tesis, Makine ve Cihazlar	9.397.379,69	5-Özel Fonlar	894.230,77
5-Taşıtlar	4.802.423,38	D-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	44.933.337,42
6-Demirbaslar	1.326.029,35	1-Geçmiş Yıllar Karları	44.933.337,42
8-Birikmiş Amortismanlar(-)	-13.870.184,16	E-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	-73.469.060,95
9-Yapılmakta Olan Yatırımlar	6.893.042,85	1-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-73.469.060,95
E-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	6.256.421,35	F-DÖNEM NET KAR ZARARI	55.198.438,58
1-Haklar	16.385.263,92	1-Dönem Net Zararı	-14.959.794,90
5-Özel Maliyetler	166.411,35		
7-Birikmiş Amortismanlar (-)	-10.295.253,92		
F-ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	95.878.940,80		
1-Arama Giderleri	77.263.629,46		
4-Birikmiş Tükenme Payları	-3.750.842,50		
4-Verilen Avanslar	22.366.153,84		
G-GELECEK YIL.AIT GID.VE GEL TAHAK.	301.224,81		
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	301.224,81		
H-DIG.DURAN VARLIKLAR	13.138.586,59		
6-Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	13.138.586,59		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	184.927.998,35	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	184.927.998,35

Tablo-8: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2016
TFRS Düzeltmeleri Sonrası VUK Bilançosu

ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 Dönemi	
TFRS Düzeltmeleri Sonrası VUK Gelir Tablosu (TL)	
A-BRÜT SATISLAR	171.287.895,92
1-Yurtiçi Satışlar	171.287.895,92
2-Yurtdışı Satışlar	0,00
3-Diğer Gelirler	0,00
B-SATIS İNDİRLERİ(-)	0,00
1-Satıştan İadeler(-)	0,00
2-Satış İskontoları (-)	0,00
3-Diğer İndirimler (-)	0,00
C-NET SATISLAR	171.287.895,92
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-79.574.876,69
1-Sat.Mamul.Maliyeti (-)	-79.574.876,69
2-Sat.Tic.Mal.Maliyeti (-)	0,00
3-Sat.Hizmet Maliyeti (-)	0,00
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00
BRÜT SATIS KARI VEYA ZARARI	91.713.019,23
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-7.384.686,00
1-Araştırma Ve Geliştirme Gideri (-)	0,00
2-Paz.Sat.ve Dag.Gid(-)	0,00
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	-7.384.686,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	84.328.333,23
F-DİG.FAAL.OL.GEL.VE KAR.	19.201.899,04
1-İştiraklerden Temettü Geliri	0,00
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Geliri	0,00
3-Faiz Gelirleri	357.411,69
4-Komisyon Geliri	0,00
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00
6-Menkul Kıymet Satış Karları	0,00
7-Kambiyo Karları	18.844.487,35
8-Reeskont Faiz Gelirleri	0,00
9-Enflasyon Düzeltmesi Karları	0,00
10-Diğ.Olagan Gel.ve Kar	0,00
G-DİG.FAAL.OL.GID.ZARAR(-)	-21.884.564,78
1-Komisyon Giderleri (-)	0,00
2-Karşılık Giderleri (-)	8.243.997,62
3-Menkul Kıymet Satış Zararı (-)	0,00
4-Kambiyo Zararları (-)	-30.895.827,00

5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	767.264,60
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)	0,00
7-Diğer Gider Ve Zararlar (-)	0,00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-3.769.230,08
1-Kısa Vadeli Borçlanma Gideri (-)	-3.769.230,08
2-Uzun Vadeli Borçlanma Gideri (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	77.876.437,41
I-OLAGANDISI GEL.VE KARLAR	286.940,85
1-Önceki Dönem Gelir Ve Karları	0,00
3-Diğ.Ol.Dis.Gelir Ve Karlar	286.940,85
J-OLAGANDISI GİD.VE ZARARLAR (-)	-66.105.260,22
1-Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararı (-)	0,00
2-Öncaki Dönem Gider Ve Zararı (-)	-65.582.148,53
3-Diğ.Ol.Dis.Gid.Ve Zararlar (-)	-523.111,69
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	12.058.118,04
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM.KARŞILIGI (-)	-27.017.912,93
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-14.959.794,90

Tablo-9: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016
TFRS Düzeltmeleri Sonrası VUK Gelir Tablosu

ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2016 Tarihli TFRS Düzeltmeleri Sonrası TFRS Finansal Durum Tablosu (TL)			
AKTİF		PASİF	
I- DÖNEN VARLIKLAR		III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A-Nakit ve Nakit Benzerleri	308.929,96	A-Kısa Vadeli Borçlanmalar	72.690.000,00
B-Finansal Yatırımlar	0,00	B- İlişkili Ol. Taraf. Ticari Borçlar	14.099.910,33
C-İlişkili Taraf. Ticari Alacaklar	1.161.965,23	C-İlişkili Taraf. Diğer Borçlar	196.373,08
D-İlişkili Ol. Taraf. Ticari Alacaklar	3.358.828,09	D-İlişkili Ol. Taraf. Diğer Borçlar	71.047,08
E-İlişkili Taraf. Diğer Alacaklar	28.294.445,30	E-Alınan Avanslar	43.742,31
F-İlişkili Ol. Taraf. Diğer Alacaklar	5.548.904,96	F-Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	322.487,62
G- Stoklar		G-Kısa Vadeli	

	12.482.239,42	Karşılıklar	40.539.191,77
H-Peşin Ödenmiş Giderler		IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
II-DURAN VARLIKLAR		A-Uzun Vadeli Borçlanmalar	1.246.634,42
A- İlişkili Olmayan Ticari Alacaklar		B-İlişkili Ol. Taraf. Ticari Borçlar	
B-Özkaynak Yöntemi ile Değ. Yatırımlar		C-İlişki Taraflara Diğer Borçlar	
C-Maddi Duran Varlıklar	18.197.511,84	D-İlişki Ol. Taraflara Diğer Borçlar	
D-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		F-Çalış. Sağ. Fayda. İliş. Uzun Vad. Karş.	
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	6.256.421,35	G-Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	27.226,19
F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	95.878.940,80	H-Ertelenmiş Gelirler	
G-Peşin Ödenmiş Giderler	301.224,81	I-Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	
H-Ertelenen Vergi Varlığı	13.138.586,59	V- ÖZ KAYNAKLAR	
I-Diğer Duran Varlıklar		A-Ödenmiş Sermaye	27.500.000,00
		B-Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	894.230,77
		C-Geçmiş Yıllar Karları	44.933.337,42
		D-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-73.469.060,95
		E-Dönem Net Karı (Zararı)	-14.959.794,90
TOPLAM VARLIKLAR	184.927.998,35	TOPLAM KAYNAKLAR	184.927.998,35

Tablo-10: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2016
Finansal Durum Tablosu

ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 Dönemi	
TFRS Düzeltmeleri Sonrası TFRS Kapsamlı Gelir Tablosu (TL)	
A-HASILAT	171.287.895,92
B-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-79.574.876,69
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	91.713.019,23
C- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
D-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	
E- Genel Yönetim Giderleri (-)	-7.384.686,00
F-ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR	
G-ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDERLER (-)	
Esas Faaliyetler Karı/Zararı	84.328.333,23
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	19.488.839,88
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	-87.989.825,00
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI	15.827.348,11
H- Finansman Giderleri (-)	-3.769.230,08
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR	12.058.118,04
I-Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri	-13.906.552,54
Dönem Vergi Gideri/Geliri	
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	-13.111.360,40
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	-14.959.794,90
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-14.959.794,90

Tablo-11: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 Kar/Zarar Tablosu

VUK'a göre düzenlenmiş mali tabloların TFRS'ye dönüşümü aşamasında yapılan sınıflandırma ve kayıtlar neticesindeki en önemli sonuç, VUK'a göre düzenlenmiş gelir tablosunda kâr ediyor olarak gözüken işletmenin, TFRS değerlendirme ve sınıflandırma aşamaları sonrası zarar edebileceğini ortaya koymaktadır.

Öte yandan, TFRS finansal çıktıları üzerinden yapılan incelemede, rasyo analizleri bakımından VUK-TFRS ayrımının yol açacağı oransal farklılıklar, işletmelerin finansman sağlamasında önemli derecede etken rol oynayabilmektedir.

Rasyo analizleri bakımından yapılan işlemlere ilişkin sonuçlar incelenecek olursa²¹⁸:

Likidite Oranları		VUK- MSUGT	TFRS
Cari Oran = $\frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vad. Yab. Kaynaklar}}$	=	0,82	= 0,40
Asit Test Oranı = $\frac{\text{Dönen Varlıklar-Stoklar}}{\text{Kısa Vad. Yab. Kaynaklar}}$	=	0,61	= 0,30
Nakit Oran = $\frac{\text{Hazır Değerler}}{\text{Kısa Vad. Yab. Kaynaklar}}$	=	0,0031	= 0,0024

Tablo-12: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016
VUK/TFRS Likidite Oranları Karşılaştırma Tablosu

İşletmelerin bilançolarının aktiflerinde bulunan ilk kısmı ifade eden dönen varlıklarının tutarı ile pasiflerindeki ilk kısmı ifade eden kısa vadeli yabancı kaynaklarının karşılaştırıldığı likidite oranlarında, işletmelerin dönen varlıkları ile kısa vadeli borçlarını ödeme kabiliyeti ölçülmeye çalışılır. Bunun yanı sıra, işletmenin, "net işletme (çalışma) sermayesi"nin yeterli mi yoksa yetersiz mi olduğunu ortaya koymaya çalışan bu analiz oran grubunda cari oran, asit test oranı ve nakit oranı bulunmaktadır.

Cari Oran: İşletmenin kısa vadeli borç ödeyebilme gücünü ölçen oran türüdür. Bir yıl içinde elde edilecek nakitlerin bir yıl içinde ödenecek borçların kaç katı olduğunu gösterir. 1,5 ile 2 arasında olması yeterli olarak kabul edilmektedir.

Asit Test Oranı :İşletmenin likiditesini cari orana göre daha hassas bir şekilde ölçen oran çeşididir. İşletmenin bir yıllık süre içerisinde stoklarını satamaması durumunda,

²¹⁸ Rasyo analizleri çalışması, Ayanoğlu, Y., Yılmaz, A., TFRS'ye Uyumlu Finansal Tablolara Geçiş ve Oran Analizine Etkisi, Maden Sektörü Örneği, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:2 Sayı:2, s.41-66, 2016, Ankara, makalesinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

bir yıl içinde nakde dönüşecek diğer varlıklar ile kısa vadeli borçlarını ne ölçüde karşılayabileceğini gösterir. Sonucun 1 olması kabul edilebilir bir oran olmaktadır.

Nakit Oranı: İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeyebilme gücünü gösteren likidite oranına göre daha hassas orandır. İşletmenin 1 yıllık süre içinde stoklarını satamaması ve alacaklarını tahsil edememesi halinde, bir yıl içinde nakde dönüşebilecek bu başlıklar dışındaki diğer varlıklar ile kısa vadeli borçlarını ne ölçüde karşılayabileceğini gösterir. % 20 olması beklenmektedir.

İncelemeye konu olan ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. İşletmesinin mali tablolarının, VUK'a göre düzenlenmesinin sonrasında TFRS'ye düzeltme kayıtları aracılığıyla dönüştürülen TFRS'ye göre düzenlenmiş mali tabloları, VUK-MSUGT'ye göre düzenlenmiş bulunan VUK mali tablolarından likidite analizi açısından düşük çıkmaktadır. Dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklar tutarlarında düzeltme kayıtları neticesindeki değişikliklerden kaynaklanan bu farklılıklarda, dönen varlıklarda gerçekleşen değişimin sebeplerine değinilecek olursa; diğer ticari alacaklar hesabındaki belirli tutarın aslında bir saha alımı nedeniyle alınmış olan avanstan kaynaklanması, sonrasında ise stok değerlerindeki düşüş nedeniyle ayrılan borç ve gider karşılığı ayrılması nedeniyle oluştuğu görülmektedir²¹⁹.

Bu İşletmenin, VUK'a göre kısa vadeli borçlarını ödeme kabiliyetinin TFRS sonuçlarına göre daha yüksek olduğu, borç ödeme kabiliyetinin stoklarla doğrudan ilişkili olduğu sonucu çıkmaktadır. Fakat her 2 farklı alan sonuçlarında da genel anlamda kısa vadeli borç ödeme gücü yetersizliğinin mevcut olduğu görülmektedir.

²¹⁹Ayanoğlu, Y., Yılmaz, A., TFRS'ye Uyumlu Finansal Tablolara Geçiş ve Oran Analizine Etkisi, Maden Sektörü Örneği, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:2 Sayı:2, s.59, 2016, Ankara.

Finansal Yapı Oranları		VUK- MSUGT	TFRS
Fin. Kaldıraç Oranı = $\frac{\text{Toplam Yab. Kay.}}{\text{Aktif Toplamı}}$	=	0,45	= 0,70
Finansal Oranı = $\frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Toplam Yab. Kaynaklar}}$	=	1,21	= 0,43
Özsağlamlık Oranı = $\frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Aktif Toplamı}}$	=	0,55	= 0,30
İmmobilizasyon = $\frac{\text{Duran Varlıklar}}{\text{Özkaynaklar}}$	=	1,15	= 2,43

Tablo-13: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016
VUK/TFRS Finansal Yapı Oranları Karşılaştırma Tablosu

İşletmelerin varolan kaynak yapısının durumunu ve uzun vadeli yabancı kaynaklarını ödeme kabiliyetinin ölçülebilmesinde bu grupta yer almakta olan oranlar kullanılmaktadır. Bir başka ifadeyle, İşletmenin özkaynakları grubunun yeterli bir düzeyde varolup varolmadığı, genel öz-yabancı kaynak yapıları içerisindeki borç- özkaynak dengesi ve özkaynak olarak yaratılmış olan fonların hangi dönen varlıklar için ya da hangi duran varlıklar için kullanıldığının tesbitinde finansal (mali) yapı oranlarından sürekli faydalanılmaktadır. İşletmelerin uzun vadeli olan borçlarının ana para ve faizleri ile kaynaklardan ne derece yararlanıldığı konusunda bu oranlardan yararlanılmaktadır²²⁰.

İncelenen Madencilik İşletmesinde, genel anlamda finansal yapı oranlarında değişiklikler gerçekleşmiştir. Mali (finansman) oranlarındaki farklılığın en yüksek olduğu oran immobilizasyon oranı olmuştur. VUK-MSUGT usulüyle hazırlanan mali tablodaki immobilizasyon oranı 1,15 iken iken iki katından fazla bir artış ile TFRS mali tablosuna göre ise bu oran 2,43 olmaktadır. Bunun sebebinin, İşletmenin VUK'a göre düzenlenen mali tablosundaki kaynaklar yapısının incelenmesinde, özkaynaklar tutarının daha düşük, yekün yabancı kaynak tutarında ise daha yüksek bir tutarın olmasının neden olabileceği düşünülmektedir.

²²⁰ Ayanoğlu, Y., Yılmaz, A., TFRS'ye Uyumlu Finansal Tablolara Geçiş ve Oran Analizine Etkisi, Maden Sektörü Örneği, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:2 Sayı:2, s.60, 2016, Ankara.

Öte yandan, bu orandaki farklılaşmaya sebep olan duran varlıklardaki düşüşün yüksek oranda VUK'a göre düzenlenen mali tablodaki vergi değeri ile birlikte TFRS'ye göre düzenlenmiş mali tablodaki muhasebe değerinin değişmesinden oluşmakta olan "Ertelenmiş Vergi Katkısı"ndan oluştuğu gözlemlenmektedir. Bir başka açıdan bakıldığında, özkaynaklar grubundaki azalışın sebebi, TFRS 1 standardının hükümleri gereğince mevcut tutarların geçmiş yıllar zararları hesaplarında raporlanıyor oluşudur.

Faaliyet Oranları		VUK- MSUGT	TFRS
Aktif Devir Hızı =	$\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Aktif Toplam}}$	= 0,78	= 0,93
Duran Devir Hızı =	$\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Duran Varlıklar}}$	= 1,23	= 1,28
Özkaynaklar Devir Hızı =	$\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Özkaynaklar}}$	= 1,42	= 3,11

Tablo-14: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016
VUK/TFRS Faaliyet Oranları Karşılaştırma Tablosu

Bir işletmeye ait varlıkların ve kaynakların ne derecede etkin, verimli kullanıldığını bizlere gösteren bu mali analiz oranlarının tanımlarına değinilecek olur ise:

Aktif Devir Hızı; İşletmenin, aktif toplamının -yani yatırımlarının- kaç katı satış yaptığını gösterir.

Duran Devir Hızı; İşletmenin, duran varlıklarının kaç katı satış yaptığını gösterir.

Özkaynaklar Devir Hızı; İşletmenin, özkaynaklarının kaç katı satış yaptığını gösterir.

Üstteki "Faaliyet Oranları Karşılaştırma Tablosu"nda da görüleceği üzere, oranların hesaplanmasında net satışlar kaleminin tutarının kullanılmış olduğu ve paydalarda yer alan aktif, duran ve özkaynak kalemlerinde TFRS gereği düzeltmeler yapıldığı

için belirli farklılıklar oluşmuştur. Aktif, duran ve özkaynaklardaki azalışların nedenleri stoklarda yapılan düzeltmeler, karşılıklar ve geçmiş yıllar zararları, kıdem tazminatı karşılığının özkaynaklardaki yansımaları ile ertelenmiş vergi etkilerinin varlığı olarak açıklanabilmektedir.

Bu incelemede yer alan özkaynaklar oranındaki değişim, TFRS bakımından, “işletme özkaynaklarını daha etkin ve daha verimli kullanmıştır” biçiminde bir yorum ile değerlendirilebilmektedir²²¹.

Kârlılık Oranları		VUK- MSUGT		TFRS
Net Kâr Marjı = $\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Net Satışlar}}$	=	0,32	=	-0,09
Brüt Kâr Marjı = $\frac{\text{Brüt Satış Kârı}}{\text{Net Satışlar}}$	=	3,10	=	1,00
Mali Rantabilite = $\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Özkaynaklar}}$	=	0,46	=	-0,27
Varlıkların Kârlılığı = $\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Toplam Varlıklar}}$	=	0,25	=	-0,08

Tablo-15: ABC Madencilik San. ve Tic. A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016
VUK/TFRS Kârlılık Oranları Karşılaştırma Tablosu

Bir İşletmenin değişik kriterlere göre kârlılık seviyelerini ortaya koyan oranlar kârlılık oranları olarak adlandırılmaktadır. Kimi istisnaî durumlar dışında yüksek oranda netice vermeleri olumlu bir durum şeklinde değerlendirilebilmektedir. Herhangi bir varlık veya kaynağın kârlılığı, net kârdan ilgili varlık ya da kaynağa denk gelen hisseyi ifade etmektedir. İşletmelerin elde ettiği kârın; işletmenin kaynaklarını ne derece verimli olarak kullanmakta olduğu tesbit edilmektedir²²².

²²¹Ayanoğlu, Y.,Yılmaz, A., TFRS'ye Uyumlu Finansal Tablolara Geçiş ve Oran Analizine Etkisi, Maden Sektörü Örneği, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:2 Sayı:2, s.60, 2016, Ankara.

²²²Ayanoğlu, Y.,Yılmaz, A., TFRS'ye Uyumlu Finansal Tablolara Geçiş ve Oran Analizine Etkisi, Maden Sektörü Örneği, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:2 Sayı:2, s.61, 2016, Ankara.

VUK hükümlerine göre düzenlenen mali tablolar ile TFRS hükümlerine göre düzenlenen mali tabloların yukarıdaki kârlılık oranları bakımından incelenmesinde ise, bir düşüş mevcuttur. Bu sonucun nedeninin, özkaynak tutarlarındaki değişimler olduğu görülmektedir.

İncelenen işletme verileri neticesinde, VUK'a göre düzenlenmiş mali tabloların TFRS'ye dönüştürülmesi sonucunda oluşan sonuçların genel anlamda olumsuz yönde etkilendiği gözlenmiştir.

Uygulama yapılan işletmedelikidite, faaliyet ve kârlılık oranları genellikle düşük çıkmış, faaliyet oranları ise yüksek çıkmıştır. VUK hükümlerine göre düzenlenen mali tablolarda kâr ediyor olarak gözüken işletmelerin TFRS'nin hükümleri gözetilerek dönüştürülmelerinde zarar elde edebilecekleri ortaya çıkmaktadır. Hal böyle olunca, gerçekleştirilen bu çalışma ve literatürdeki çalışmalar, muhasebe standartlarındaki ilkelerin benzer oranları ters yönde etkileyebileceğini de açıkça göstermektedir.

Sonuç

Yaklaşık dört buçuk milyar yıldır varolduğu jeologlar başta olmak üzere bilim insanlarınca ispatlanan Dünyamız, Çanakkale ve İstanbul boğazlarının oluştuğu, Karadeniz'in bir göl olmaktan çıkarak denize dönüştüğü, Ege Denizi'nin Egeid karasının çökmesiyle oluştuğu IV. jeolojik zamandan sonra (60 bin yıl önce) yavaş yavaş bugünkü haline evrilmiştir.

Bu evrilme neticesinde gerçekleşen jeolojik kırılmalar ve yeraltı / yer üstü toprak-su hareketlerinin sonucunda farklılaşan/yer değiştiren kayaç yapıları ile bugün "maden" olarak tabir edilen elementler oluşmuştur.

Çalışmamızda, yüzyıllar boyunca değişim gösteren bu doğal yer altı kaynaklarının insanlarca ekonomik olarak gün yüzüne çıkarılarak yurt ve dünya ekonomisi ile kamu yararına kazandırılmasını amaç edinmiş madencilik sektörünün, bu amaca yönelik faaliyetleri olan araştırma, değerlendirme, geliştirme ve üretim faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ve finansal raporlanmasına ve rasyo analizleri ile bu oranların yorumlanmasına dair işlemleri incelemeye çalışmıştır.

Madencilikte iyi konumda olma, tüm Dünyada, ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin ve dünya ekonomisinde yer etme ve söz sahibi olmalarının temelinde yatan öncül unsurlardan biri olma özelliği taşımaktadır.

Diğer sektörlere göre temel farklılıklar gösteren madencilik sektörü, genç cumhuriyet döneminde büyük oranda kamu eliyle yapılmakta iken, son yıllarda ise yerel ve global özel sektör aktörlerinin yatırım yaptığı ve faaliyet gösterdiği bir sektör olarak kendini göstermektedir.

Kendi iç sektörel mevzuatı bakımından, Osmanlı'dan bu yana müstakil bir yapıya bürünemeyerek, her dönemin kendi dönemsel ve geçici ihtiyaçları karşılanmak üzere yasal düzeltmeler yapılagelmiştir. Çalışmamızın tamamlanmasından kısa süre önce

Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Maden Kanunu değişikleri ile de durum daha da karmaşık hale gelmiş, konunun yarım asırdır duayeni olan sektör bünyesindeki insanlarca da bu yeni mevcut durum bir kaos olarak nitelenmektedir.

Çeşitlilik bakımından Dünya'da bir yer edinebilmiş; ancak rezerv ve tenör bakımından birkaç tür dışında genel olarak alt sıralarda yer alan Türkiye'nin, sektöre gerek kamuoyu gerekse de ülkemiz yöneticileri olarak; hem kendi iç mesleki maden mevzuatı bakımından hem de vergi uygulamaları bakımından yeteri kadar teşvik edici davranmadığı, sektörün can alıcılığının yetkililerce kavranmadığı çalışmalarımız neticesinde görülmektedir. Maden yatırımları bakımından I. ve II. beş yıllık kalkınma planlarında yoğun olarak yer bulan madencilik yatırımları, 1950'lerden sonra giderek azalarak % 1'lerin altına değin düşmüş olmaktadır.

Sanayinin esas itici gücü olarak tabir edilen ve sanayinin ana girdisini sağlamakta olan madencilik sektörü, yurt ve dünya ekonomilerine kattığı katma değeri yüksek mamul/yarı mamuller ile özel bir ilgi görmeyi, sektöre has özel sektörel, vergisel ve teşviksel uygulamaların düzenlenmesini gerektirmektedir.

Sektörün birçok boyutta diğer sektörlere göre farklı olduğu alanlardan biri, hiç kuşkusuz sektörün sermayesinin sürekli yok olduğu ve yerine konamadığı gerçeğidir. Türk Vergi Hukuku bakımından sektöre dair farklı ve özgün uygulamalar pek olmasa da, Ar-Ge giderleri için ayrıca hesaplar tanımlanmıştır (263, 630, 750, 751 numaralı hesaplar bunlara örnek olarak gösterilebilir).

Öte yandan mülkiyet yapısı, amortisman uygulamaları, değerleme yöntemleri ve gerçeğe uygun değerin tesbitinin zorluğu da madencilik sektörünün farklılıklarından sayılmakta, bu ve buna benzer durumlar ise, sektörün, muhasebe işlemleri ve finansal raporlama işlemlerini daha da güçleştirmektedir.

Devlet hakkı uygulamasıyla, Anayasal bir madde olan "madenlerin devletin hüküm ve tasarrufu altında olması" hükmü, ek bir mali yükümlülük (gelir/kurumlar vergisine ilave olarak yaklaşık % 2) olarak işletmelere yüklenmiş bulunmaktadır.

Sektörün sermaye yoğun bir sektör olması (özellikle araştırma dönemi) ve ciddi riskler taşıması, sektörün finansman kuruluşlarından temin edebileceği finansman kaynaklarına ulaşılabilirliklerini de zorlaştırmakta, işletme sahiplerinin kendi kendilerini ortalama 3-8 yıl boyunca finanse etmelerine neden olmaktadır.

Ülkemizde hukuk sistemi madenler üzerinde mülkiyet hakları kurulmasına imkan tanımadığı için maden haklarının muhasebeleştirilmesi konusundaki farklılıklar da madencilik sektörü işletmelerinin işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde farklı standartlara olan gereksinimi ortaya çıkarmaktadır.

Vergilendirme ve teşvikler bakımından, ulusal yeraltı ve yerüstü kaynaklarımızın doğru ve kamuya daha fazla yarar sağlayacağı bir vergi ve teşvik politikası amaçlanması gerekmektedir. ÖTV teşviki, vergi muafiyeti/indirimleri oranlarında artırım yapılması, sigorta primi teşviklerinde oransal ve yararlanma süresi bakımından diğer sektörlerle eşit seviyede belirlemeler yapılması, sermaye yoğun bir sektör olan madencilik sektörünün finansmanının sağlanması kapsamında faiz desteğinin yükseltilmesi, proje bazlı teşviklerin ve Cazibe Merkezleri benzeri programların yoğunlaştırılması ve kapsamlarının genişletilmesi gibi başlıklar teşvik konusuna örnek olarak verilebilir. Mevcuttaki uygulamalarda teşvikler konusunun yeteri kadar sektörel biçimde kurgulanmamış olduğu tesbit edilmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS-IFRS) açısından incelenen sektörle ilgili, esas olarak tek bir standart olmasının yanında, bu standart bütüncül bir standart değil, kısmi faaliyet alanlarında (araştırma-değerlendirme) uygulanan bir standart olma niteliği taşımaktadır.

Çalışmamızda incelenen standartlara ilişkin TFRS 6 özelinde bir değerlendirme yapılacak olursa, madencilik sektörünün tüm safhalarına haiz, tereddüt edilen tüm soru işaretlerini yanıtlar nitelikte bir maden standardı metnine ihtiyaç olduğu açıktır. Bunun nedeni, TFRS 6'nın sektör faaliyetlerinden yalnızca araştırma ve değerlendirme safhalarıyla ilgili düzenlemeler yapması, diğer faaliyet safhaları ile ilgili TMS 16 ve TMS 38'e atıfta bulunarak düzenlemelerin bu standartlara göre yapılması gerektiğini belirtmesidir.

Çalışmamızla ilişkili bir diğer IFRS düzenlemesi olan "TFRS 20 Açık İşletme Madenin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri" Yorumunun kapsamında ise, maden yatağının geliştirilme basamağında üretim sürecine geçilmesinden önce, dekapajlama işlemlerinin maliyet kalemleri maden işletmesinin kurulma, geliştirilme ve inşa edilmesi işlemlerinin tümünün itfa edilebilmekte olan maliyet tutarlarının bir bölümü olarak aktifleştirilmekte olduğu ve bahse konu aktifleştirilmiş olan maliyet kalemleri üretimin başlamasının ardından üretim miktarı yönteminin kullanılmasıyla

sistemli bir biçimde itfa edilmesini gerektirmektedir. Yorumun içerdiği düzenleme yöntemleri; yerüstü (açık ocak) maden işletmeciliği çalışmaları esnasında madenin üretim aşamasında katlanılmakta olan atık/örtü kaldırılması(dekapaj) maliyet kalemlerinetatbik edilmekte olduğu vurgulanmaktadır.

Sektördeki kullanıma ilişkin önemlik arz eden konulardan bir diğeri olan "680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı (-)"nın kullanımı, doğal ve doğal olmayan yollarla meydana gelenler olarak ikiye ayrılmakta, doğal olanlar (kontrol altında gerçekleşenler) "730 Genel Üretim Giderleri Hesabı"nda, doğal olmayanlar (kontrol dışı gerçekleşenler) ise bu hesapta izlenmektedir. Boş/çalışılmayan süre dışında atıl kapasitenin de MSUGT'a göre bu hesapta izlenmesinin gerektiği belirtilmekte, TMS/TFRS gereği ise, atıl kapasitenin satışların maliyetinin alt kısmında raporlanması gerektiği vurgulanmaktadır. MSUGT'a göre 730/680 ayrıştırmasının yapılmasının, gerçeğe uygun maliyetlendirme ve vergi matrahı tesbitinde önem arz ettiği belirtilmektedir. Aksi durumda, ayrıştırmanın yapılmaması, boş/zaman sürelerin/atıl kapasitenin stoklar satılıncaya kadar kâr/zararı etkilemeden stoklar içinde gelecek dönemlere aktarılmasına neden olmaktadır.

Madencilik işletmelerindeki Sabit Kıymet Değerlemesi ve Amortisman konusunda, her iki alan da ilk muhasebeleştirmede maliyet bedelini esas almaktadır. Vergi Usul Kanunu değerlendirme yöntemi olarak maliyet modelinin uygulanmasına hükmetmekte, IFRS ise maliyet modeli yanı sıra yeniden değerlendirme modelini de içermektedir. Amortisman ayrılması konusunda ekonomik ömrün belirlenmesi bakımından ise, VUK maddi duran varlıklarda genel kabul görmüş amortisman sürelerinin uygulamalarının dikkate alınmasını, özel tükenmeye tabii varlıklarda ise rezerv miktarını esas almaktadır. IFRS'te ise, maddi duran varlıklardaki faydalı ömrün tesbitini işletmenin varlıkla ilgili deneyim ve öngörüsüne bırakmakta, özel tükenmeye tabii varlıklardaki ekonomik ömrü ise rezerv miktarına göre belirlemektedir.

Dönen Varlıklar grubundaki Stokların Değerlemesi yönünden yapılan mukayesede, sınıflandırma bakımından, stok türlerine göre bir düzenleme yapan VUK'a karşın IFRS, stok türlerine bakmadan, stokları edinme ve stokları yeni bir ürüne/ürünlere dönüştürmenin tüm maliyetleri bakımından bir sınıflandırma yapmaktadır. Satın alma fiyatının yanı sıra ithalat vergileri, nakliye, yükleme, boşaltma gibi direkt

bağlantılı tüm diğer maliyetler ile dönüştürme maliyetlerini içermektedir. İlk kez muhasebeleştirilmede maliyet bedelini esas alan her iki alan, stok değerlendirme ölçüsü olarak VUK maliyet bedelini uygulamakta, IFRS ise maliyet bedeli ile veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile ölçümleme yapılmasına izin vermektedir. Vade ve kur farklarını her iki alan da maliyet bedeli içinde izlemekte, değer düşüklüğü ile ilgili kayıtlar ise VUK'a göre karşılık giderlerinde IFRS'e göre ise satışların maliyetinde izlenmektedir. Maliyetlendirme yaklaşımı olarak, VUK'ta tam maliyet benimsenmiş olmakla beraber kapasite sapma hesabı yapılmamakta, IFRS'te ihtiyari olarak kullanımı mümkün olan normal maliyet yöntemi kullanılırsa kapasite sapma hesabının yapılması gerekmekte ve dönem gideri olarak kayıt altına alınması gerekmektedir.

Çalışmamızın esas amaçlarından biri olan, finansal tabloların VUK ve TFRS'ye göre incelenerek bu tablolardaki değişimin tesbiti ve yorumlanması işleminde, aynı finansal tabloların VUK'a göre örneğin kâr elde ediyor ise TFRS'deki yeniden sınıflandırma ve değerlemeler neticesinde zarar elde edebileceği araştırması yapılmaya çalışılmıştır.

Çalışmada, TFRS 1 “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması” standardı gereği, madencilik sektöründe faaliyet göstermekte olan özel tüzel kişiliğe sahip bir İşletmenin, VUK hükümlerine göre düzenlenmiş mali tabloları üzerinden, gerekli sınıflandırmalar yapılmış, karşılıklar, kıdem tazminatları, ertelenen vergi etki ve katkıları düzenlenmiş ve sonuçlar oran analizine tabii tutulmak suretiyle yorumlanmaya çalışılmıştır. Rasyo analizleri oranlamaları sonucunda, likidite oranlarında VUK'a göre TFRS sonuçlarında düşüş, immobilizasyon oranında yükseliş, faaliyet oranlarında yükseliş, kârlılık oranlarında ise düşüş kaydedilmiştir. Bunun sonucu olarak VUK hükümlerine göre düzenlenmiş mali tablolarda kârlı gözükken işletmelerin, bu mali tablolarının TFRS hükümlerine göre dönüştürülmesi neticesinde, dönüştürülmüş mali tablolarda işletmenin zarar beyan edebileceği ortaya çıkmaktadır. Öte yandan, yapılan muhasebesel düzenlemeler sonucunda, aynı oranların farklı doğrultuda etkilendikleri görülmektedir.

Uluslararası uygulamadaki yoğunluk ve her geçen gün gelişen teknoloji sayesinde, finansal raporlama alanında da yavaş yavaş bilgi kullanıcıları açısından giderek daha

da global anlamda entegre olan uluslararası geçerli tek tip finansal tablolara doğru bir yöneliş gözlenmektedir. Ülkemiz finansal raporlama esaslarının da bu çerçevede uluslararası gelişmelere eşlik edeceği düzenlemeleri yapması sonucunda , finansal tablo kullanıcılarına daha açık, net, anlaşılır, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi sunulması bakımından dil birliği sağlanmış olacaktır.

Kaynakça

Konuk, A. Madencilikte Verimlilik Analizleri Ders Notları, Anadolu Üniversitesi, Yayınlanmamış Ders Notları, 1991, Eskişehir

Akbulut, Akın, Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Mart 2015

Akbulut, Akın, Vergi Kanunlarına Göre Düzenlenen Finansal Tablolardan TFRS'ye Geçişte Örneklerle Bağımsız Denetçilerin Yapacağı İşler, 21.04.2014, <http://www.tmud.org.tr/Files/TMUD%20Konferans.pdf>,

Akdeniz, Kurtuluş, Ateş, Koray, 15 Büyük Sektörde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi, Hipotez Yayınları, Ocak 2012, Bursa

Akdoğan Nalan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Kasım 2015

Aslan, Sinan, Aracı Kurumlar, Bankalar, Ticari İşletmelere Yönelik Altın ve Gümüş İşlemleri Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, 2001

Aksoylu, Semra, Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2013, 8(3), http://iibfdergi.ogu.edu.tr/makaleler/1543516_8-3_ARALIK%202013_Makale_0.pdf

Ayanoğlu, Yıldız, Yılmaz, Abdülhamithan, TFRS'ye Uyumlu Finansal Tablolara Geçiş ve Oran Analizine Etkisi, Maden Sektörü Örneği, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:2 Sayı:2, 2016, Ankara

Aydın, H. Y., Türk Bankacılık Sektöründe Madencilik Kredileri, www.umrek.com.tr/day1/5yesim_aydin.pptx

Bayırlı, Rıdvan, Açık Ocak Maden İşletmeciliğinde Üretim Öncesi Dönem Muhasebe ve Finansal Raporlama Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ekim 2011

Bilim, N. (2015), Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:42, Mayeb Basım Yayın, Ankara

Birön, Cemal, Atak, Suna, (1986), Maden Mühendisliğine Giriş, Çağlayan Kitabevi, İstanbul

Bostancı, Serpil, "Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2010

Buyruk, Ayşe Nur, The Journal of Academic Social Science Studies, Volume 6 Issue 3, March 2013, s.77-90, Muhasebe Standartlarına Göre Maden Kaynaklarının Araştırılması, Değerlendirilmesi, Dekapaj İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi

http://www.jasstudies.com/Makaleler/949152773_05Buyruk%20Ayse%20Nur_S-77-90.pdf, (Erişim: 25.10.2015)

Büyükmirza, H. Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi-Tekdüzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Gazi Kitabevi, Mart 2015, Ankara

Demir, şeref, TMS/TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı, s. 199, Haziran 2015, Ankara

Demirbugan, M.A., Maden Yataklarının Değerlendirilmesinde Statik ve Dinamik Kârlılık Oranı Yöntemleri, Maden Mühendisleri Odası, Madencilik Dergisi, Cilt 44, Sayı 1, Mart 2005, İstanbul

Demirel, T. "Madencilik Sektöründe Alternatif Finansman Kaynakları ve Bunların Değerlendirilmesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2008

Emre, Hüseyin, "Madencilik Yatırımlarında Gelir ve Giderlerin Tahminlenmesi", (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2008

Erginay, A., (1977), Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 6. Bası, Ankara

Ersoy, Adem, Yünsel, Tayfun Yusuf, Maden Rezerv Hesapları Klasik ve Jeostatik Yöntemler, Nobel Kitabevi, 2008

Fagerberg, D. (1957), Mining Enterprises, Encyclopedia of Accounting System, V. IV,Ed. R.L.Williams and L.Doris, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J.

Gezer, L. "Türkiye Madenciliginde Vergilendirme Sistemi ve Önemi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Osmangazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, 2005

Gökçen, Gürbüz, Ataman, Başak, Çakıcı, Cemal, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkmen Kitabevi, 2011

Gülan, Aydın, Maden İdare Hukukumuzun Ana İlkeleri ve Temel Müesseseleri, Lamure Kitap, 2008

Günay, Ömer, (2016) Maden Hukuku, Kavramlar, İlkeler, Tanımlar, Seçkin Yayınları, Ankara

Güneş, Caner, Madencilik Yatırımları ve Ekonomik Değerlendirme Teknikleri, MTA Yayınları :17

Hacırüstemoğlu, Rüstem, şakrak, Münir Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, 2002

Kablan, Ali, UFRS'nin Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamaları ve Finansal Tablolar Üzerine Etkilerine Yönelik Bir Uygulama, 2013, İstanbul, <http://www.izu.edu.tr/assets/content/file/20130613-09.pdf> (Erişim Tarihi: 26.02.2017)

Karapınar, Aydın, Zaif, Figen-Torun, Salih., "Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-6'nın Getirdiği Düzenlemeler", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 12/3, 2010

Kartalkanat, A., "Madencilikle İlgili Düzenleyici Sistemler", TMMOB Jeoloji Mühendisleri Odası Haber Bülteni, Aralık 1992, Ankara

Keskin, Ö., (2011), Osmanlı Devleti'nde Maden Hukukunun Tekâmülü (1861-1906), Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi, Sayı:29, Ankara

Kuzay, Demir, G. (2015), Kent İmgelerinin Değerlendirilmesi Bakımından Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Beşerî Bilimler Sayısı, Cilt:13 Sayı:1, Mart 2015, Manisa

Mining Taxes/ June 2012 - www.pwc.com/gx/en/energy-utilities-mining/publications/

Oygür, A. Vedat, Çeşitli Ülkelerdeki Madencilik Vergileri ve Madencilğin Desteklenmesi, Madencilik Türkiye Dergisi, Sayı:39, Mayeb Basım Yayın, 2014, Ankara

Öcal, M., Güngör, G., Gök, M.Ş., (1999), Resimli Madencilik Terimleri Sözlüğü, Kutay Ofset Matbaacılık, İstanbul

Örten, Remzi, Kaval, Hasan, Karapınar, Aydın, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Eylül 2015

Örten, Remzi, Bayırlı, Rıdvan, TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları I, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 172, 2007

Özmen, Mehmet Özgür, "Türkiye'de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2010, İzmir

Özürk, Erkan, Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 28, Eylül 2017

Özyer, M.A., Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Matbaacılık, 2003, İstanbul

PricewaterhouseCoopers (PwC), Corporate Income Taxes, Mining Royalties and Other

PwC, Minerals Taxation Regimes, 2009, www.icmm.com/document/520

Savaş, Özkan Savaş, Çivi Yazılı Belgeler Işığında Anadolu'da (İ.Ö. 2. Bin Yılda) Madencilik ve Maden Kullanımı, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara, 2006.

Saydam, S., "Madencilikte Risk Tayini", 14. Türkiye Madencilik Kongresi Bildiri Kitabı, 1995

- Sevilengül, Orhan, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, 2005, Ankara
- Seyidoğlu, Halil, Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı, Güzem Van Yayınları, 2009
- şavlı, Tuba, Kamu Gözetimi Kurumu'nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Yaklaşım Yayıncılık, 2014
- T.C. Anayasası, (1982), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>
- TMMOB Maden Mühendisleri Odası, 3213 Sayılı Maden Kanunu ve Uygulama Yönetmelikleri, Korza Matbaacılık, 2013
- TMMOB Makina Mühendisleri Odası, İSG Raporu, Yayın No: MMO/689, Mart 2018, Ankara
- Turhan, Melih, Madencilikte Önemli Bazı Ülkelerde Maden Hukuku ile İlgili Mevzuat, Türkiye Madenciler Derneği Yayını, şan Ofset, Mayıs 2014.
- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts
- Türk, H.S., "Devletçe İşletilecek Madenler Hakkında Kanun Üzerine Açıklamalar", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
- Türkiye Madencilik Sektör Raporu, TOBB Madencilik Sektör Meclisi, TOBB Yayınları 2008/77, Ekim 2008
- Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları TFRS-6Maden KaynaklarınınAraştırılması ve Değerlendirilmesi, <http://www.kgk.gov.tr>
- Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, <http://www.kgk.gov.tr>
- Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları TMS-2 Stoklar, <http://www.kgk.gov.tr>
- Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama StandartlarıTFRS Yorum 20Açık İşletme MadenininÜretim Aşamasındaki DekapajMaliyetleri, <http://www.kgk.gov.tr>
- Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama StandartlarıTMS 38 Maddi Olmayan DuranVarlıklar, <http://www.kgk.gov.tr>
- Uygun, Rahmi, "Maden İşletmelerinde Maliyet Sistemi ve Rodövanslı Sahalarda Bir Uygulama", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi SBE, 2003
- Uygun, Rahmi, "Madenlerde Amortisman, Maden İmtiyaz ve İşletme Hakları Amortismanı", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/007/>
- Uzun, Mine, "Türkiye'de Madencilik Sektörünün Vergilendirilmesi", D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 16, Sayı: 2, 2014, (Basım Yılı: şubat 2016), İzmir

Yıldız, Necati, 1954'ten 2015'e Madencilik'te Yasal Düzenlemeler, Korza Basım, Ankara, Ekim 2015

Yolcu, Mehmet, Sağlam, Necdet, Maden İşletmelerinde TMS/TFRS'ye Uygun Finansal Raporlama ve Kapsamlı Uygulama Örnekleri, Detay Yayıncılık, Ankara 2014

Sağlam, Necdet, Yolcu, Mehmet, Eflatun, Ali Osman, UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi, Hipotez Yayınları, 2012, Bursa

Zanbak, C., Madencilik Yatırımlarını Etkileyen Faktörler ve Madenlerde Çevre Etki Değerlendirmesi, Madencilik ve Çevre Toplantısı Tebliği, Sivas, 10 Temmuz 1997

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (1961),
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961),
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>

3213 Sayılı Maden Kanunu, (1985),
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3213.pdf>

http://www.ekodialog.com/konular/verimlilik_nedir.html

<http://www.migem.gov.tr/istatistikler/istatistik-dok/%C3%9Cretim%20Bilgileri%2003-14.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=1106c96f-5938-431e-afc2-de2fee11a7e4>

https://www.corlutso.org.tr/uploads/docs/dunyada_ve_turkiyede_madencilik_sektoru.pdf

<https://www.lme.com/metals/>

http://www.mapeg.gov.tr/mevzuat/yonetmelik-dok/21092017maden_yonetmeligi.pdf

<https://www.mevzuat.gov.tr>

<https://www.mta.gov.tr>