

**MUHASEBE STANDARTLARININ SEKTÖREL ALGILANMASI:  
MERMER İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ**

Alper KAHRAMAN

Yüksek Lisans Tezi

Şubat, 2016

Afyonkarahisar

**T.C.**  
**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**MUHASEBE STANDARTLARININ SEKTÖREL**  
**ALGILANMASI: MERMER İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ**

**Hazırlayan**  
**Alper KAHRAMAN**

**Danışman**  
**Doç. Dr. Cantürk KAYAHAN**

**AFYONKARAHİSAR 2016**

## **YEMİN METNİ**

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Standartlarının Sektörel Algılanması: Mermer İşletmeleri Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

12.02.2016

Alper KAHRAMAN

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

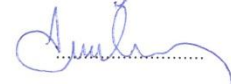
JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Cantürk KAYAHAN

Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Tuğrul KANDEMİR

: Yrd. Doç. Dr. Ercan ÖZEN

İmza



İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans öğrencisi Alper KAHRAMAN'ın "**Muhasebe Standartlarının Sektörel Algılanması: Mermer İşletmeleri Örneği**" başlıklı tezi, 12.02.2016 günü saat 14:00'da Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

**Prof. Dr. Ahmet YARAMIŞ**  
Sosyal Bilimler Enstitü Müdürü

# ÖZET

**Alper KAHRAMAN**

**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**Şubat 2016**

**Danışman: Doç. Dr. Cantürk KAYAHAN**

Bu tezin ana konusu, TFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardının, Afyonkarahisar ili ticaret odasına kayıtlı mermer işletmeleri tarafından hangi düzeyde bilgi sahibi olunduğunu ölçmeyi amaçlamaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının yaygınlaşması neticesinde dünyada tek ve ortak bir muhasebe sistemi oluşturma süreci hızlanmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının temel hedefi; dünyada uygulanan muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkları en aza indirmek ve ülkeler arası uyumu sağlamaktır. Bu yakınsama sürecinde madenlerle ilgili olarak, TFRS-6 standardı düzenlenmiştir. Standardın amacı ise; maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir.

Çalışmada, Afyonkarahisar’da faaliyet gösteren mermer işletmeleri üzerinde, uluslararası muhasebe standartlarının etkileri ile TFRS-6 standardının getirdiği düzenlemelerin algılanmasına yönelik bir araştırma yapılmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının getirdiği ana ilkeler ve TFRS-6 standardının getirdiği düzenlemeler referans alınarak hazırlanan anket soruları, Afyonkarahisar ili ticaret sicilinde kayıtlı 30 adet mermer madeni arama faaliyetinde bulunan işletmelere uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS programında test edilmiştir. Yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlara göre; TFRS-TMS standart seti ve TFRS-6 standardı hakkında katılımcıların yeterli düzeyde teknik ve yasal mevzuat bilgisinin olmadığı ancak düzenlemelerin önemine yönelik algının var olduğu saptanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Muhasebe Standartları, Mermer, TFRS-6 Algısı

# **ABSTRACT**

**Alper KAHRAMAN**

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY  
THE INSTITUTE of SOCIAL SCIENCES  
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

**February 2016**

**Advisor: Assoc.Prof. Cantürk KAYAHAN**

The purpose of this research is to investigate at which level the perception of IFRS-6 exploration and evaluation standards are being used on marble enterprises which are recorded in the trade enrollment of Afyonkarahisar province.

As the international accounting standards application become widespread, the process of creating single and common accounting system has been accelerated in the world. The main objective of the international accounting standards; is not only to create single and common accounting system and rearrange the companies relationship between its stakeholders and create understandable, reliable, transparent financial statements. In this convergence process as regards mineral IFRS-6 standards have been prepared. The purpose of the standard; to determine the principles of financial reporting related to the exploration for and evaluation of mineral resources.

In this study a research was conducted for detecting towards effects of international accounting principles and arrangements of IFRS-6 on marble enterprises operating in Afyonkarahisar province. The survey questions which were applied to 30 mine companies are prepared considering the references of international accounting principles and arrangements of IFRS-6. Collected data were tested by SPSS programme. According to the results at the end of the research; accountant of mine companies have the perception about importance of IFRS-6 however; there are sort of lacunas detected in the implementation or the execution of these principles.

**Key Words:** International Accounting Standards, Marble, IFRS-6 Perception

## TEŞEKKÜR

Çalışmamın başlangıcından bitimine kadar, bu zorlu süreçte benden yardımlarını esirgemeyen pek çok kişiye teşekkür borçluyum.

Öncelikle, yüksek lisans eğitimim boyunca ilminden faydalandığım, hem insani ve ahlaki değerleri ile hem de akademik çalışmalarıyla kendime örnek aldığım, tezimin yazım sürecinde göstermiş olduğu sabır ve hoşgörüden dolayı değerli hocam ve danışmanım Sayın Doç. Dr. Cantürk KAYAHAN'a

Tez jürim içerisinde yer alarak, tezimi detaylıca inceleyip yanlışlarımın düzeltilmesine yardımcı olan ve bu tezin daha iyiye ulaşması için ellerinden gelen yardımları esirgemeyen değerli hocalarım; Sayın Prof Dr. Kemalettin ÇONKAR'a, Doç. Dr. Tuğrul KANDEMİR'e ve Yrd. Doç. Dr. Ercan ÖZEN'e

Tezin ile ilgili, anketin uygulanması sırasında ve yazım sürecinde verdiği destek ve özveriden dolayı, Arş. Grv. Ender BAYKUT'a

Son olarak da; maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen, gösterdikleri sabır ve destekleri için sevgili anneme ve babama teşekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ .....	i
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜSÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	iv
TEŞEKKÜR .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ixx
KISALTMALAR DİZİNİ .....	x
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### TÜRKİYE'DE MADEN POTANSİYELİ İLE MERMER SEKTÖRÜNÜN YAPISI VE DIŞ TİCARET HACMİ

1. TÜRKİYE'DE MADEN POTANSİYELİ .....	4
2. MADEN SEKTÖRÜNÜN DIŞ TİCARET HACMİ VE YAPISI .....	5
3. TÜRKİYE'DE MERMER SEKTÖRÜ VE DIŞ TİCARET RAKAMLARI..	10
3.1. AFYONKARAHİSAR İLİ MERMER REZERVİ VE DIŞ TİCARETİ.....	20

### İKİNCİ BÖLÜM

#### MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

1. MUHASEBE BİLİMİNİN TANIMI VE AMACI.....	25
2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İHTİYACINI ORTAYA ÇIKARAN ETKENLER .....	26
3. MUHASEBE STANDARTLARININ KAVRAMSAL DURUMU .....	27
4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	28
5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ YAPISI VE BELİRLENME SÜRECİ .....	33
6. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NIN AVRUPA BİRLİĞİ, ABD VE TÜRKİYE'DE UYGULANMASI.....	38



6.1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ	38
6.2. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	40
6.3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ .....	42
<b>7. ULUSLARARASI ALANDA VE TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ ALGILANMASI ÜZERİNE LİTERATÜR ÖZETİ.....</b>	<b>50</b>
<b>8. TFRS-6 MADEN ARAŞTIRMA VE DEĞERLEME STANDARDI .....</b>	<b>53</b>
<b>9. MADENCİLİK FAALİYETİ KAPSAMINDA, TFRS-6 STANDARDININ GETİRDİĞİ DÜZENLEMELER.....</b>	<b>54</b>
<b>10. MADEN ARAMA HARCAMALARININ TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE TFRS-6 AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>58</b>
10.1. MUHASEBELEŞTİRME .....	59
10.2. SINIFLANDIRMA .....	60
10.3. GİDERLERİN AÇIKLANMASI .....	61
<b>11. ULUSLARARASI ALANDA VE TÜRKİYE'DE MADEN ARAŞTIRMA VE DEĞERLEME STANDARDI UYGULAMALARI ÜZERİNE YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR .....</b>	<b>61</b>

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### AFYONKARAHİSAR İLİ

#### MERMER İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	64
2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	65
3. ANKETİN HAZIRLANMASI .....	66
4. SORU YAPISI.....	67
5. VERİLERİN ANALİZİ.....	68
6. BULGULAR.....	69
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	81
KAYNAKÇA .....	84
EKLER: .....	96

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo-1:</b> Maden İhracatının Yıllara Göre Dağılımı .....	6
<b>Tablo-2:</b> 2007 - 2014 Yılları Doğal Taş İhracatı (Milyon USD) .....	8
<b>Tablo-3:</b> Dünya'nın En Önemli Doğal Taş Üreticileri ve Miktarları (ham blok olarak) .....	11
<b>Tablo-4:</b> Türkiye İşletilebilir Mermer Rezervleri. ....	13
<b>Tablo-5:</b> Mermer Ocaklarının İllere Göre Dağılımı.....	14
<b>Tablo-6:</b> Yıllar İtibariyle Dünya Mermer İhracat Sıralaması.....	17
<b>Tablo-7:</b> Türkiye'nin Blok ve İşlenmiş Mermer İhracatı (USD/\$).....	18
<b>Tablo-8:</b> Blok ve İşlenmiş Mermerin İthalat Değeri (USD/\$) .....	20
<b>Tablo-9:</b> 2007 - 2014 Yılları Doğal Taş İhracatı (Milyon USD) .....	23
<b>Tablo-10:</b> Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin Tarihsel Gelişim Süreci ve Çalışmaları. ....	29
<b>Tablo-11:</b> Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) Çalışmaları.....	32
<b>Tablo 12:</b> Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi.....	43
<b>Tablo-13:</b> Uluslararası Madencilik Faaliyetleri .....	55
<b>Tablo-14:</b> Maden Arama ve Değerleme Harcamalarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TFRS-6 Açısından Değerlendirilmesi .....	59
<b>Tablo-15:</b> Güvenirlilik Analizi .....	68
<b>Tablo-16:</b> Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı .....	69
<b>Tablo-17:</b> İşletmelerin Bulunduğu Yerler ve İhracat Yapıyor Olma Durumu Arasındaki İlişki .....	69
<b>Tablo-18:</b> İşletmelerin Bulunduğu Yerler ve Muhasebe Standartlarına Olan İlgi Durumu .....	70
<b>Tablo-19:</b> İşletmelerin Muhasebe Standartlarını Okuma Durumu ve İhracat Yapma Oranı Arasındaki İlişki .....	71
<b>Tablo-20:</b> Maden Araştırma ve Değerleme Standardına İlişkin Betimsel İstatistikler .....	73
<b>Tablo-21:</b> Ortalamaların Standart Sapma Eğilimleri .....	76
<b>Tablo-22:</b> Yargısal İfadelerin Faktör Analizi Sonuçları .....	77
<b>Tablo-23:</b> Önerme Maddeleri Arasındaki Korelasyon İlişkileri .....	78
<b>Tablo-24:</b> Cronbach'ın Alpha Katsayısı Değişimleri.....	79

## ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 1:** 2014 Yılı Maden İhracatımızın Mal Gruplarına Göre Dağılımı (%) ..... 7
- Şekil 2:** 2014 Yılı Maden İhracatımızda İlk 10 Ülke (%) ..... 9
- Şekil 3:** 2014 Yılı Doğal Taş İhracatının Ürün Gruplarına Göre Dağılımı (%) ..... 15
- Şekil 4:** Türkiye'nin İhracat Ortakları (Blok Mermer ve İşlenmiş Mermer) ..... 19
- Şekil-5:** Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yapısı ..... 34

## KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
AISG	Uluslararası Muhasebeciler alışma Grubu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GKGMİ	Genel Kabul görmüş Muhasebe İlkeleri
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonlar rgt
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İMMİB	İstanbul Maden İhracatçılar Birliği
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
SEC	Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDMS	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
UNCTAD	Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma rgt

## GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisiyle ülkeler arasındaki etkileşim artmış, uluslararası rekabet ve işbirliği önemli hale gelmiştir. Ayrıca teknolojik gelişmeler ve bilgi çağının getirdiği yenilikler de dünyada haberleşme ve iletişimi hızlandırmıştır. Bu gelişmeler, dünyada sınırlarının ortadan kalkmasına, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin gelişme ve büyümesine olumlu katkı yapmıştır.

Yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, ülke ekonomileri arasındaki hareketliliği ve bağımlılığı artırarak, finansal piyasalarda bazı düzenlemelerin yapılması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu düzenlemelerden biri de muhasebe standartları alanında gerçekleşmiştir. 1973 yılında; Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve İrlanda gibi finansal piyasası gelişmiş olan ülkeler, uluslararası alanda kullanılacak ortak bir muhasebe sisteminin kullanılması konusunda anlaşmaya varmışlardır (Parlakkaya, 2004:123).

Bu anlaşmayla; muhasebe bilgilerinin yer aldığı finansal tablolara dayanarak karar alma durumunda olan kişi ve kurumların karar alma sürecinde sağlıklı, güvenilir ve karşılaştırmaya uygun nitelikte bilgi elde etmesi amaçlanmıştır. Bunun yanında, muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan uyum sorunlarının da giderilmesi muhasebe standartlarının diğer amaçları arasında sayılabilir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 1973 yılında uluslararası muhasebe standartlarını yayımlamak ve düzenlemek amacıyla kurulmuştur. Böylece kurumsal bir görünüm sergileyen muhasebe standartlarının, 2001 yılında ise komitenin tüm yetkilerinin Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) devredilmesiyle tek bir çatı altında toplanması sağlanmıştır.

Bu yaşanan değişimle, dünya genelinde uluslararası muhasebe standartlarının kullanımı yaygınlaşmış ve 2005 yılından itibaren (Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartları) IFRS/IAS'lerin Avrupa borsalarında kayıtlı işletmeler tarafından uygulanması kararlaştırılmıştır. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), IFRS'nin Amerikan işletmeleri tarafından uygulanması yönünde yeni bir rota çizmesiyle, dünya genelinde muhasebe standartlarının kullanım alanı da genişlemiştir (Aysan, 2007:54).

Uluslararası muhasebe standartlarının uygulama alanının genişlemesiyle beraber, Türkiye’de bu süreçte yerini alarak gerekli adımları atmıştır. Özellikle Avrupa Birliği’ne adaylık süreci ve Avrupa ile olan ekonomik ve ticari ilişkilerin artması, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecini hızlandırmıştır. Bu kapsamda, SPK’ya bağlı halka açık işletmelerin, düzenledikleri finansal raporlamalara ilave olarak (Türkiye Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartları) TMS ve TFRS’lere göre raporlama yapması aynı zamanda Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun (BDDK) 2006 yılı itibariyle tüm bankaların ve finans kuruluşlarının, bağımsız denetime tabi mali tablolarında, TFRS-TMS finansal setini uygulama zorunluluğu getirmesi, uyum çalışmalarına yönelik en iyi örneklerdendir.

2011 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu’nun ilgili maddelerinin değiştirilmesiyle muhasebe standartlarının uygulama alanı da genişlemiştir. Yeni TTK ile halka açık olan ve olmayan tüm işletmeler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS), muhasebe ve finansal raporlama işlemlerinde uygulamak ile mükellef kılınmıştır.

TFRS/TMS finansal seti içinde, muhasebe standartları sektörlere göre farklılıklar gösterebilmektedir. Çalışmanın izleyen bölümünde, TFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı kapsamında mermer sektörüne yönelik değerlendirmeler yapılacaktır. TFRS-6 standardının ortaya çıkış amacı; maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemek ve bu konudaki belirsizlikleri gidermektir.

Bu çalışma; TFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardı hakkında, Afyonkarahisar’da yer alan mermer işletmeleri tarafından hangi düzeyde bilgi sahibi olduğunu ölçmeyi amaçlamaktadır.

TFRS-6 standardının algılanması kapsamında, çalışmanın birinci bölümünde; uluslararası muhasebe standartlarının tanımı, amacı, ortaya çıkış nedenleri ve tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Bunun yanında, uluslararası muhasebe standartları kurulunun yapısı ve bu yapıyı oluşturan diğer kurulların amaç ve görevleri; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenme süreci ve muhasebe standartlarının Avrupa

Birliği, A.B.D. ve Türkiye’deki uygulamaya geçiş süreci değerlendirilmiştir. Muhasebe standartlarının algılanmasına yönelik literatür zeti de sunulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de var olan maden potansiyeli ile maden sektörü içinde mermerin yeri ve önemi, mermer ithalat ve ihracat potansiyeli ve de mermer madeninin bölge ekonomisi için önemi değerlendirilmiştir. TFRS-6 Maden Arama ve Değerleme standardının, mermer sektörüne yönelik getirdiği yenilikler kapsamında, mermer arama ve değerleme faaliyetleri ve bu faaliyetlerde izlenen süreçler açıklanmıştır.

nc bölümde ise Afyonkarahisar’da faaliyet gösteren mermer işletmeleri üzerinde, TFRS-TMS’nin etkileri ile TFRS-6 standardının getirdiği düzenlemelerin algılanmasına yönelik bir çalışma gösterilmiştir. TFRS-6 standardının getirdiği düzenlemelere bağlı kalınarak hazırlanan değerleme ifadeleri, Afyonkarahisar ili ticaret sicilinde kayıtlı 30 mermer madeni arama faaliyetinde bulunan işletmelere uygulanmıştır. Mermer işletmelerine yönelik hazırlanan anket soruları, Mayıs-Haziran 2014 tarihleri arasında uygulanmış ve elde edilen sonuçlar “SPSS 20,0 for Windows” programı yardımıyla analiz edilerek konu hakkındaki bilgi ve algılamaları anova ve frekans testleri, standart sapma eğilimleri ve faktör analizi yardımıyla ölçülmeye çalışılmıştır. Buna göre; TFRS-TMS standart seti ve TFRS-6 standardı hakkında katılımcıların yeterli düzeyde teknik ve yasal mevzuat bilgisinin olmadığı tespit edilmiştir. Buna karşın, TFRS-6 standardının getirdiği düzenlemeler çerçevesinde, mermer araştırma ve değerlemesinde varlıkların maliyet bedeli ile ölçülmesi, mermer kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan tutar ve bilgilerin açıklanmasına ilişkin konularda düzenleme yapılmasının faydalı olacağı düşülmektedir.

Sonuç olarak, Afyonkarahisar’da faaliyet gösteren mermer işletmelerinin muhasebe standartları ile ilgili bilgi düzeyini ölçmeye yönelik yapılan bu çalışmanın reel sektörün TFRS-TMS bilgi düzeyine ve yaygınlaşmasına katkı yapacağı; TFRS-6 standardının varlığı ve kullanımında farkındalık oluşturacağı; böylece mali tabloların şeffaf, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir kurumsal muhasebe bilgi sisteminin, küresel düzeyde işleyişini destekleyebileceği vurgulanabilir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE MADEN POTANSİYELİ İLE MERMER SEKTÖRÜNÜN YAPISI VE DIŞ TİCARET HACMİ

Birinci bölümde, Türkiye'nin sahip olduğu maden potansiyeli ve mermer sektörünün durumu ile dış ticaret verileri incelenmiştir. Ayrıca Afyonkarahisar iline ait mermer sektörünün genel yapısı ve dış ticaret rakamları ele alınmıştır.

#### 1. Türkiye'de Maden Potansiyeli

Ülkeler arasında ekonomik açıdan fark yaratan kaynaklardan birisi kuşkusuz maden kaynaklarıdır. İnsanoğlu tarihin her döneminde sanat, ısınma, korunma ve barınma gibi nedenlerle maden kaynaklarına ihtiyaç duymuştur. Ülkeler geliştikçe ve insan nüfusu arttıkça bu ihtiyaçlar artmış, maden rezervlerinin kullanımı yoğunlaşmıştır. Ülkelerin maden rezervleri açısından zengin olması, günümüzün ekonomi piyasasında ön plana çıkabilmeleri ve rekabet edebilmeleri açısından bir avantaj oluşturmuştur.

Doğal kaynakların, yaşam içindeki kullanımı dikkate alındığında, günlük hayatta kullanılan araç ve gereçlerin önemli bir kısmı doğal kaynaklardan yapılmaktadır. Özellikle, toplumların refah ve gelişmişlik düzeyleri incelendiğinde, maden sanayi ile ekonomik büyüme arasında yakın bir ilişki olduğu görülür.

Madencilik, tarih boyunca insanlığın gelişmesinde önemli kaynaklardan biri olmuş ve sanayi devriminden sonra madenlere duyulan ihtiyaç hızlı bir şekilde artış göstermiştir. Alkin'in (2003:15) belirttiğine göre; teknolojiyle birlikte maden üretimine duyulan ihtiyacın çeşitlenmesi ve farklılaşmasıyla madenciliğin ulusal refahın artırmasına büyük katkıları olmuştur. Türkiye'nin jeolojik yapısı ve ortaya çıkarılan mermer rezervleri ile çok önemli bir mermer ülkesi konumunda olduğu ve de Anadolu'da kurulan medeniyetlerin şehir yapılanmalarına da katkılar yaptığı belirtilebilir.

Türkiye'de maden üretiminin ekonomi içindeki payına bakıldığında; maden üretiminin gayri safi yurtiçi hâsıla içindeki payı diğer ülkelere kıyasla düşük oranda kalmaktadır. Örneğin, TMMOB'un (2011:3) verilerine göre; dünyada madenciliğin



genel ekonomi içindeki oranları, Rusya’da % 22, Şili’de % 8.5, Avustralya’da % 6.5, G.Afrika’da % 6.5, ABD’de %5, Almanya’da % 4.0, Kanada’da %3.7 ve Brezilya’da %3 düzeyinde iken Türkiye’de bu oran sadece %1.2 düzeyindedir. Bu sonuç Türkiye’nin zengin maden rezervlerine sahip olmasına rağmen ekonomik katma değerinin kullanılmadığını gösterir. Başol (2012:261), bu durumun sebepleri arasında, bilime ve teknolojiye yönelik politikaların yetersizliği, sanayileşme artışını dengeleyecek bir yapıya sahip olunmayışı ve nitelikli insan kaynaklarını dikkate almayan ulusal kalkınma planlarının eksikliğini göstermektedir.

Yukarıda bahsedilen sebepler değerlendirildiğinde, madencilik geliştirilmesi için yasal, idari, teknolojik ve ticari anlamda gerekli düzenlemelerin yapılması aynı zamanda yerli ve yabancı yatırımcılar için uygun ortam sağlanarak, yatırım yapmaya teşvik edilmesi gerekmektedir. Günümüzde Türkiye’nin GSMH içinde düşük bir paya sahip olan maden sektörü; istihdam açısından ise 750.000 kişiyi bulan bir istihdam gücüne sahiptir (Yetim, 2012:49-50). Bu sonuç sektörün Türkiye gibi genç nüfusa sahip ülkeler için önemini gösterecektir.

## **2. Maden Sektörünün Dış Ticaret Hacmi ve Yapısı**

Türkiye’de maden ihracatının genel gelişimine bakıldığında, 1980’li yıllarda ihracatı artırmak için ihracatçı sektörlerle özel teşvikler getirilmiştir. Ancak ihraç mallarının ithal girdilerinden gümrük vergisinin alınmaması ve bütünleşmiş projelerden dolayı madencilik ürünleri iç üretime olumsuz yönde etki etmiştir. Sanayide bütünleşmenin gecikmesi ve kur politikalarındaki dengesizliklerin etkisi ile iç kaynakların kullanılması daha da güçleşmiş, sonuçta ithalat tekrar cazip hale gelmiştir (Mencik, 2009:7)

Bu gelişmelerin etkisinde, TBMM’nin (2010:145) açıkladığı verilere göre; 1998–2002 yılları arasında 500-600 milyon dolar düzeylerinde olan maden ihracatı, 2003 yılı sonrasında, dünyada yaşanan önemli gelişmeler ve talepler doğrultusunda olumlu gelişim göstermiştir. Çin’in büyüme hızının yüksek seviyelere gelmesiyle maden endüstrisi, pazarın gelişmesi ve büyümesinde lokomotif bir görevi üstlenmiştir.

Tablo-1’de son 8 yılın ihracat rakamları ile maden ihracatının toplam ihracat içindeki payı değerlendirilmiştir. Tablo yardımıyla yıllar içinde ihracat rakamlarının genel trendini görmek mümkün olmaktadır. Maden ihracatının genel seyrine bakıldığında, 2006 yılında 2.08 milyar \$ ihracatı, 2008 yılında 3.2 milyar \$ kadar yükselmiştir; 2009 yılında ise yaşanan küresel ekonomik krizin etkisiyle maden ihracatı 2.5 milyar \$’a dolara gerilemiş ve tekrar artan bir seyirle 2013 yılında 5.04 milyar \$ kadar gelmiştir. 2014 yılında ise bir önceki yıla göre düşüş göstererek 4.6 milyar \$ seviyesinde yılı kapatmıştır.

**Tablo 1: Maden İhracatının Yıllara Göre Dağılımı**

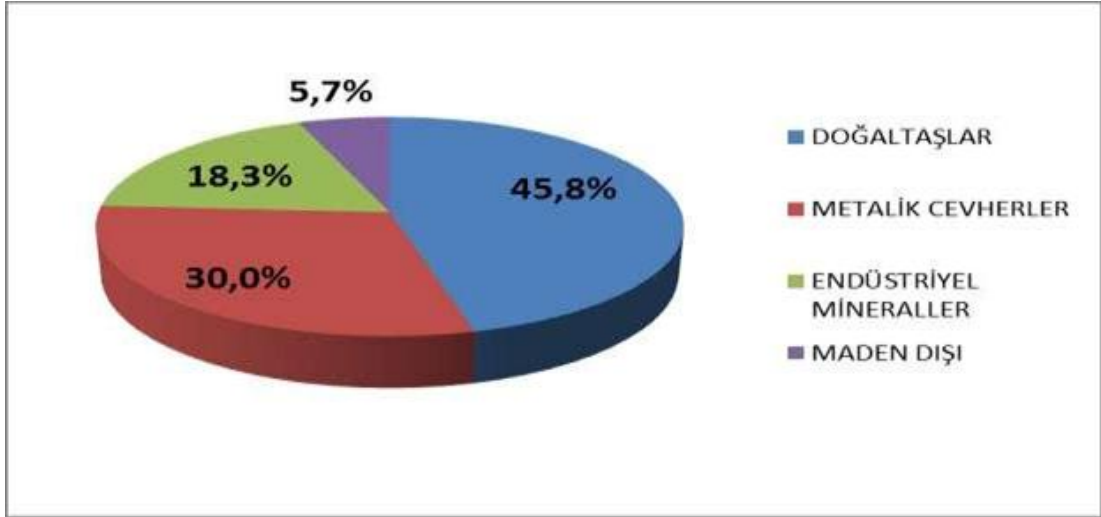
<i>Yıllar</i>	<i>Toplam İhracat (x.1000\$)</i>	<i>Maden İhracatı (x.1000\$)</i>	<i>Maden İhracatının,Topla İhracat İçindeki Payı (%)</i>
<b>2006</b>	85.774.644	2.080.486	<b>2,4</b>
<b>2007</b>	105.964.665	2.715.825	<b>2,5</b>
<b>2008</b>	132.027.195	3.241.019	<b>2,4</b>
<b>2009</b>	102.142.612	2.508.609	<b>2,4</b>
<b>2010</b>	113.685.989	3.655.300	<b>3,2</b>
<b>2011</b>	134.571.338	3.876.465	<b>2,9</b>
<b>2012</b>	151.860.846	4.181.381	<b>2,8</b>
<b>2013</b>	151.707.002	5.042.322	<b>3,3</b>
<b>2014</b>	157.622.057	4.646.945	<b>2,9</b>

**Kaynak:** [www.immib.org.tr](http://www.immib.org.tr)<sup>1</sup>

<sup>1</sup> <http://www.immib.org.tr/tr/birliklerimiz-istanbul-maden-ihracatcileri-birliigi-maden-sektoru-ihracatinin-degerlendirilmesi.html> (07.05.2015).

2014 yılında en fazla ihraç edilen maden ürün grupları arasında doğal taşlar 7,3 milyon ton ve 2,12 milyar \$'ile ilk sırada yer alırken; bu ürün grubunu, 4,5 milyon ton ve 1,39 milyar \$ ile metalik cevherler; 9 milyon ton ve 850 milyon \$ ile endüstriyel mineraller ve 143 bin ton ve 264 milyon \$ ile ferro alyajlar ile diğer ürünlerin ihracatı takip etmektedir.

**Şekil 1: 2014 Yılı Maden İhracatımızın Mal Gruplarına Göre Dağılımı (%)**



**Kaynak:** www.immib.org.tr

Şekil-1'de görüldüğü üzere, 2014 yılı maden ihracatımızın mal gruplarına göre dağılımına bakıldığında; mermer-traverten ham, kabaca yontulmuş veya blok mal grubu 5,68 milyon ton ve 1,12 milyar dolarla 2014 yılında toplam maden ihracatımız içinde en fazla ihraç edilen ürünleri olurken; işlenmiş mermer 1,57 milyon ton ve 761,5 milyon dolarla ikinci; Bakır Cevherleri 428,8 bin ton ve 508,7 milyon dolarla üçüncü; Krom Cevherleri 2,02 milyon ton ve 450,3 milyon dolarla dördüncü; İşlenmiş Traverten 494,9 bin ton ve 261,2 milyon dolarla beşinci ve Çinko Cevherleri 390 bin ton ve 202,2 milyon dolarla altıncı sırada yer almıştır (www.immib.org.tr) <sup>2</sup>. Tablo-2'de ise 2007-2014 yılları arasında doğaltaş ihracatının değerleri gösterilmektedir.

<sup>2</sup><http://www.immib.org.tr/tr/birliklerimiz-istanbul-maden-ihracatcileri-birliyi-maden-sektoru-ihracatinin-degerlendirilmesi.html> (07.05.2015).

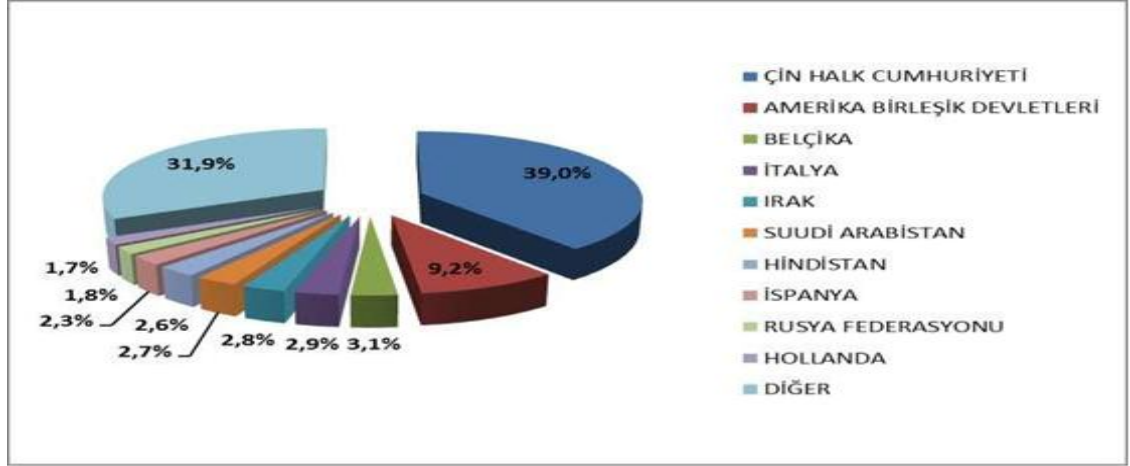
**Tablo 2: 2007 - 2014 Yılları Doğal Taş İhracatı (Milyon USD)**

Yıllar	İhracat Değerleri
2004	625.895.281
2005	805.234.614
2006	1.025.937.963
2007	1.241.672.090
2008	1.415.152.440
2009	1.240.675.960
2010	1.571.094.810
2011	1.674.118.126
2012	1.901.206.363
2013	2.222.395.120
2014	2.128.729.767

**Kaynak:** [www.immib.org.tr/istatistikler](http://www.immib.org.tr/istatistikler) (11.05.2015).

Tablo-2’de izlenebildiği gibi Türkiye’de doğaltaş ihracatı 2004 yılından itibaren artan bir ivme ile yükselen bir eğilim sergilemiştir.

**Şekil 2: 2014 Yılı Maden İhracatımızda İlk 10 Ülke (%)**



**Kaynak:** www.immib.org.tr

Şekil-2’de görüldüğü üzere, Çin Halk Cumhuriyeti, Hindistan, Tayvan, Güney Kore gibi ülkelerin yer aldığı Diğer Asya ülkeleri 2,17 milyar dolarla 2014 yılında maden ihracatımızın en fazla yapıldığı ülke grupları arasında ilk sırada yer almışlar; bu ülkelere yönelik ihracatımızda 2013 yılının eş dönemine göre değerinde % 20,81 oranında bir azalış kaydedilmiştir. Avrupa Birliği ülkeleri 958 milyon dolarla ikinci (%10,64 artış), Kuzey Amerika ülkeleri 485 milyon dolarla üçüncü (%17,3 artış), Yakın Orta Doğu Asya 458 milyon dolarla (%9,87 artış) dördüncü, diğer Avrupa ülkeleri 268 milyon dolarla (%2,7 azalış) beşinci sırada yer almışlardır. 2014 yılında sektör ihracatının gerçekleştirildiği önemli ülkeler arasında, Çin Halk Cumhuriyeti (ÇHC) 1,81 milyar dolarla ilk sırada yer alırken, bu ülkeye olan ihracatımızda bir önceki yılın aynı dönemine oranla %26,53 oranında azalış kaydedilmiştir. ÇHC’ni sırasıyla, 428 milyon dolarla ABD (%10,9 artış), 142 milyon dolarla Belçika (%14,06 artış), 133 milyon dolarla İtalya (%9,08 artış) ve 130 milyon dolarla (%4,44 azalış) Irak takip etmiştir.<sup>3</sup>

Ticaret hacminin diğer önemli bir kısmını oluşturan maden ithalatının genel durumu incelendiğinde, enerjiye yönelik madenlerin yoğunlukta olduğu bilinmektedir. Özellikle Türkiye enerji kaynağı olarak kullandığı doğal gazın,

<sup>3</sup><http://www.immib.org.tr/tr/birliklerimiz-istanbul-maden-ihracatcileri-birliigi-maden-sektoru-ihracatinin-degerlendirilmesi.html> (07.05.2015).

petrolün ve kıymetli maden taş ve madenlerin önemli bir kısmı ithal edilmektedir. Ayrıca döviz kurlarındaki değişimlerde ithalatı daha cazip hale getirmektedir.

### **3. Türkiye’de Mermer Sektörü ve Dış Ticaret Rakamları**

Madencilikğin bir alt grubunu oluşturan mermer-doğal taşlar doğadan çıkartıldıktan itibaren ticari olarak işletilebilen, yüksek katma değerli ekonomik yapısı ve değeriyle, niteliği ve özelliği değişmeden nihai tüketicinin kullanımına sunulan içerisinde ağırlıklı kireçtaşı ve dolomitlerin olduğu hammaddedir. 1985 yılında yürürlüğe giren 3213 Sayılı Maden Kanunu’nda mermer ve doğal taşın kanun kapsamına alınmasıyla, Türk madencilikğinin en büyük gelişme gösterdiği alt sektör olmuştur. Türkiye Mermer ve Doğal Taş sektörü; gerek iç tüketim, gerekse ihracat miktarı ve potansiyeli olarak son yıllarda önemli ve sürekli gelişme göstermektedir. Ülkemizin jeolojik yapısından kaynaklanan mermer çeşitliliği ve rezervlerimizin büyüklüğü sektörde uluslararası güvenin oluşmasını da sağlamaktadır. Ülkemiz sadece zengin rezervleri ile değil, aynı zamanda mermer ve doğal taşlarının renk ve desen çeşitliliği açısından da lider konumdadır (www.mta.gov.tr)<sup>4</sup>.

Erkek ve Özdemir’in (2011:18) belirttiğine göre; Türkiye’de doğal taş endüstrisinde son 20 yıldır yaşanan değişiklikler (Sektörün Maden Kanunu’na dâhil edilmesi, teşviklerin artması, yatırımların gerçekleştirilmesi, inşaat sektörünün gelişmesi vb.) sayesinde üretim ve ihracat açısından dünya ortalamasının üstüne çıkmıştır. Mermer ve traverten sektöründeki bu gelişmenin önümüzdeki yıllarda da devam edeceği sektör yetkilileri tarafından tahmin edilmektedir. Buna göre Türkiye doğal taş endüstrisi, yerli ve yabancı yatırımcılar açısından kârlı ve verimli olanaklar ve gelecek sunmaktadır.

Doğal taştan yapılan malzemelerin mimar ve dekoratörler tarafından daha fazla tercih edilmesi, dünyadaki tüketici sayısının artmasına neden olmaktadır. Bunun yanında sıra piyasa fiyatlarının önemli ölçüde düşmesi, ekolojik ve estetik görünlü malzemelere olan ilginin artması tüketimin artmasına yardımcı olan faktörlerdir. Uzmanlar gelecek yıllarda bu gelişmenin süreceği tahmininde

---

<sup>4</sup>[http://www.mta.gov.tr/v2.0/birimler/redaksiyon/ekonomi-bultenleri/2012\\_16/147.pdf](http://www.mta.gov.tr/v2.0/birimler/redaksiyon/ekonomi-bultenleri/2012_16/147.pdf) (08.06.2014)

bulunmaktadırlar. Günümüzde yedi önemli doğal taş üreticisi ülke, tablo-3’de izlenebileceği gibi dünya üretiminin %70’ini gerçekleştirmektedir (Yalçın ve Uyanık, 2001:399).

**Tablo 3: Dünya’nın En Önemli Doğal Taş Üreticileri ve Miktarları (ham blok olarak)**

Ülkeler	Üretim Miktarları (ton)
1.Çin	11 000 000
2.İtalya	8 700 000
3.İspanya	4 500 000
4. Hindistan	4 500 000
5.Brezilya	2 000 000
6. Kore	2 000 000
7. Türkiye	2 000 000

**Kaynak:** Yalçın ve Uyanık (2001:399)

Alp dağları kuşağında yer alan Türkiye 5,2 milyar metreküp, 13,9 milyar ton muhtemel mermer rezervine sahip bir Akdeniz ülkesidir. Dünyadaki mermer rezervlerinin %40’ının ülkemizde olduğu tahmin edilmektedir. Önemli rezervler Anadolu ve Trakya boyunca geniş bir bölgeye yayılmıştır. Ülkemizde 80’nin üzerinde değişik yapıda ve 120’nin üzerinde değişik renk ve desende mermer rezervi belirlenmiştir. Afyonkarahisar, Balıkesir, Denizli, Tokat, Bilecik, Muğla, Eskişehir ve Çanakkale rezervlerin ve mermer işletmelerinin yoğunlaştığı illerdir. Son yıllarda yapılan yatırımlarla, bu iller arasına Diyarbakır da katılmıştır (Yalçın ve Uyanık, 2001:398).

Maden Tetkik ve Arama (MTA) Genel Müdürlüğü tarafından yapılan araştırma ve jeolojik etüd raporlarına göre Türkiye’nin mermer rezerv toplamı (görünür + muhtemel + mümkün) 5.161 milyon m<sup>3</sup> olup, rezerv dağılımı aşağıdaki gibidir.

- Görünür rezerv miktarı : 589 milyon m<sup>3</sup>
- Muhtemel rezerv miktarı : 1.545 milyon m<sup>3</sup>
- Mümkün rezerv miktarı : 3.027 milyon m<sup>3</sup>
- Toplam potansiyel rezerv miktarı : 5.161 milyon m<sup>3</sup>

Bu mermer rezervlerine traverten, magmatik kökenli kayalar ve mermer olarak kullanılabilir niteliklerde diğer kayalar da dâhildir. Mümkün rezerv miktarı, Türkiye jeoloji harita çalışmalarındaki mermer oluşumlarının tespitine dayanmaktadır. Ancak, Türkiye doğal taş rezerv bilgileri 1966 yılında MTA Enstitüsü tarafından yapılan araştırmaları içermektedir. Dolayısıyla aradan geçen 40 sene içinde ülkemizde pek çok yeni doğal taş rezervinin bulunduğu dikkate alındığında, doğal taş rezervlerimizin bu rakamların daha da üzerinde olacağı tahmin edilmektedir (Genç, 2004:4)

Yalçın ve Uyanık (2001:411) ise; toplam rezervi yaklaşık 5 milyar m<sup>3</sup> olan Türkiye'nin, dünya doğal taş rezervlerinin % 40'ına sahip olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca ülkemiz yaklaşık 1,6 milyar ton civarındaki görünür rezervleri ile dünya ihtiyacını bugünkü temposuyla 80 yıl karşılayacak durumdadır.

Tablo-4'de gösterildiği üzere, en yüksek mermer rezervine sahip bölgeler arasında Marmara bölgesi % 37,9 payı ile önde gelmektedir. Diğerleri ise sırasıyla Ege bölgesi % 26,5 ve İç Anadolu bölgesi ise 35,6'lık payla takip etmektedir. İl bazında ise Balıkesir, Bursa, Afyonkarahisar, Muğla, Kütahya, Uşak, Eskişehir, Kırşehir ve Niğde rezerv bakımından önde gelen iller olarak görülmektedir.



**Tablo 4: Türkiye İşletilebilir Mermer Rezervleri.**

<b>Bölge / İl</b>	<b>İşletilebilir Rezerv (1.000 m3)</b>	<b>Dağılım (%)</b>
<b>Marmara Bölgesi</b>	1.468.500	37,9
Balıkesir	1.300.000	33,6
Bursa	135.000	3,5
Kırklareli	33.500	0,9
<b>Ege Bölgesi</b>	1.026.500	26,5
Afyon	135.000	3,5
Aydın	9.000	0,2
İzmir	1.500	0,0
Muğla	181.000	4,7
Kütahya	200.000	5,2
Uşak	500.000	12,9
<b>İç Anadolu Bölgesi</b>	1.377.000	35,6
Ankara	2.000	0,1
Eskişehir	960.000	24,8
Kırşehir	165.000	4,3
Niğde	250.000	6,5
<b>Toplam</b>	<b>3.872.000</b>	<b>100,0</b>

**Kaynak:** Devlet Planlama Teşkilatı (2001:12)

Erzan ve Taşdemir (2014:5) çalışmasında; ülkemizde en fazla mermer ocağının Balıkesir’de ve Afyonkarahisar’da bulunduğunu belirtmiştir. Bu iki ili Bilecik izlemektedir. Tablo-5’de mermer ocaklarının illere göre dağılımı gösterilmiştir. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) ve Maden İşleri Genel Müdürlüğü’nden sağlanan (MİGEM) verilere göre; 2012 yılı itibariyle Türkiye’de kayıtlı 1.003 firma tarafından işletilen 1.361 mermer ocağında toplam 30.684 çalışan

istihdam edilmektedir. Diğer yandan, toplam 1.083 firma tarafından işletilen 1.182 kayıtlı mermer işletme tesisi mevcuttur. Bu tesislerde 31.544 çalışan istihdam edilmektedir. Hem mermer ocağı hem de işleme tesislerindeki istihdamın üçte ikisi 11-12 ilde gerçekleşmektedir.

**Tablo 5: Mermer Ocaklarının İllere Göre Dağılımı**

İLLER	MERMER OCAKLARININ ORANI (%)
Balıkesir	27
<b>Afyon</b>	<b>23,60</b>
Bilecik	11,14
Denizli	7,58
Bursa	6,92
Muğla	6,40
Eskişehir	4,03
Uşak	2,37
Kırklareli	1,90
Kırşehir	1,18

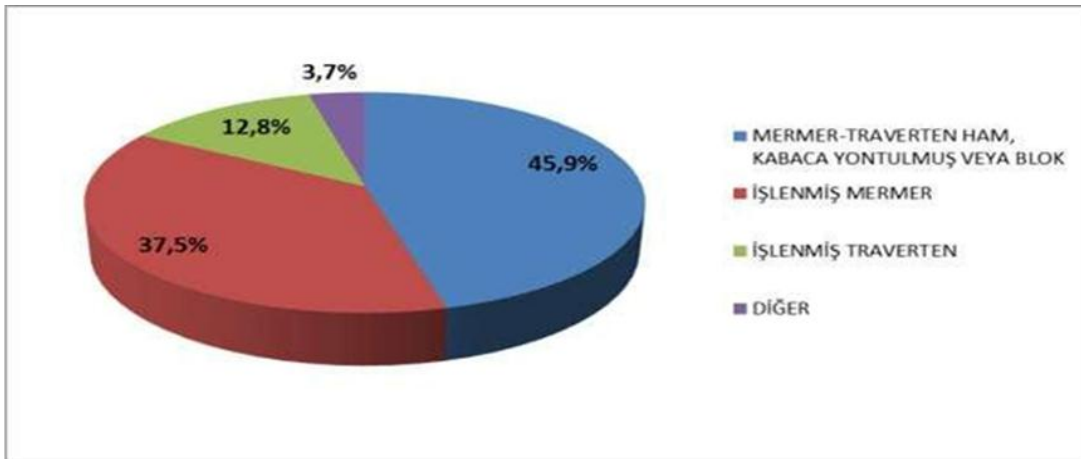
**Kaynak:** Çetin (2003:246)

Mermercilik sektöründe iki grup işletme bulunmaktadır: Bunlar mermer ocakları ve mermer işleme tesisleridir. Sektördeki bir kısım firmalar sadece mermer ocağı ya da mermer işleme tesisine sahiptir. Bunun yanında hem mermer işleme tesislerine hem de mermer ocaklarına sahip olan entegre firmalar da mevcuttur. Sektördeki entegre firma sayısı 257 olarak tespit edilmiştir. Bu firmalar hem mermer ocakları hem de işleme tesislerine sahiptirler. Entegre firmalarda toplam 16.637 çalışan istihdam edilmektedir. Bunlardan 10.706 kişi mermer ocaklarında, 14.907 kişi ise işleme tesislerinde çalışmaktadır. Ocaklarda çalışan personelin yaklaşık üçte

biri entegre firmalarda çalışırken, işleme tesislerinde çalışan personelin yarısı entegre firmalarda çalışmaktadır. Mermer işleme tesislerinde kullanılan teknolojiler arasında önemli farklılıklar bulunmadığını ve çalışan personelin veriminin benzer olduğunu varsayarsak, Türkiye’de üretilen işlenmiş mermerin yarısının entegre firmalarda gerçekleştiği söylenebilir (Erzan ve Taşdemir, 2014:6)

Doğal taş sektörü; yüksek ihracat potansiyeli, iç piyasa tüketimi, doğal taş makineleri üretimi ve ihracatı ile Türkiye ekonomisine önemli bir katkı sağlamaktadır. Özellikle son dönemde mermer üretiminde, klasik mermer üretim yöntemlerinin değişmesi, nitelikli işgücü ve ileri teknolojiye dayanan modern üretim yöntemlerinin daha çok kullanılmaya başlanması, büyük firmaların yapmış oldukları yatırımlarla birlikte bütünleşmiş üretim yapan tesislerin de devreye girmesiyle işlenmiş mermer üretiminde büyük artış kaydedilmiştir. Uygulanmaya başlanan modern ocak üretim yöntemleri ve son teknikler sayesinde rekabetin çok yoğun olduğu dünya doğal taş pazarına uygun üretim ve pazarlama yapabilecek ürünler hazırlayan tesis sayımız artış göstermiştir. Türkiye dünya doğal taş üretiminde lider on büyük üreticiden biri konumuna gelmiştir (Ekonomi Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğü, 2012:2). Şekil-3’de, 2014 yılı doğal taş ihracatının ürün gruplarına göre dağılımı gösterilmiştir.

**Şekil 3: 2014 Yılı Doğal Taş İhracatının Ürün Gruplarına Göre Dağılımı (%)**



**Kaynak:** www.immib.org.tr

Sektör ihracatı içerisinde 2014 yılında %45,9 ile en büyük payı alan Mermer-traverten ham, kabaca yontulmuş veya blok ihracatı, bir önceki yılın aynı dönemine göre miktarda %13,34, değerinde de %12,9 oranında azalış göstermiştir. Mermer-

traverten ham, kabaca yontulmuş veya blok ihracatının en fazla yapıldığı ülkeler arasında Çin, Hindistan ve Tayvan dikkat çeken ülkelerdir. Söz konusu dönemde, %37,5'lik payı ile sektör ihracatı içerisinde ikinci büyük grubu ile işlenmiş mermer ihracatı almıştır. Bu ürün grubunda ihracat sıralamasında ABD, Suudi Arabistan ve Irak sırasıyla dikkat çeken ülkelerdir (www.immib.org.tr).<sup>5</sup>

Mermer madenini hem çıkaran, hem de işleyerek ihraç eden ülkelerin başında Türkiye, Yunanistan, İspanya, Portekiz, Brezilya, Arjantin, Çin Halk Cumhuriyeti, Hindistan, Tayvan ve Güney Kore gibi ülkeler gelmektedir. Yine İsrail, Suudi Arabistan, Fas, Fransa, Almanya, Belçika, İngiltere, Finlandiya, Japonya, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülkeler kendi üretimlerinin yanı sıra blok alıp işleyen ülkelerdir. Rusya ve Orta Asya Cumhuriyetleri, Nepal, İskandinav ülkeleri, Güney Afrika ülkeleri zengin rezervlerini henüz değerlendirmeyen, blok olarak satan ülkelerdir. Mermeri çıkaran, işleyen ve satan ülkeler arasında İtalya ve Çin sektör lideri olarak kabul edilmektedir (Özkara, vd, 2011:12).

Tablo-6'da gösterildiği üzere, mermer üretimindeki payına bağlı olarak, dünyada mermer ihracatında da Çin ilk sırayı almaktadır. İşlenmiş mermer ihracatında 2006 ve 2007 yıllarında üçüncü sırada olan Çin, 2008 yılında ikinci sıraya yükselmiş ve 2010 yılından itibaren de birinci sıraya yerleşmiştir. 2006-2008 yılları arasında işlenmiş mermer ihracatında birinci sırada olan Türkiye ise birinciliği Çin'e kaptırmıştır. 2009 yılındaki ikinciliğini de İtalya'ya kaptırarak 2010 yılından itibaren üçüncü sıraya düşmüştür. Buna karşılık 2006-2007 yıllarında İspanya blok ve kesilmiş mermer ihracatında birinci sıradayken, 2008 yılında Türkiye, 2009 yılında Mısır ve 2010 yılından itibaren de Türkiye yeniden birinci sıraya yerleşmiştir.

---

<sup>5</sup><http://www.immib.org.tr/tr/birliklerimiz-istanbul-maden-ihracatcileri-birlii-maden-sektoru-ihracatinin-degerlendirilmesi.html> 07.05.2015).

**Tablo 6: Yıllar İtibariyle Dünya Mermer İhracat Sıralaması**

İŞLENMİŞ MERMER İHRACATI							
SIRALAMA	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006
1	Çin	Çin	Çin	Çin	Türkiye	Türkiye	Türkiye
2	İtalya	İtalya	İtalya	Türkiye	Çin	İtalya	İtalya
3	Türkiye	Türkiye	Türkiye	İtalya	İtalya	Çin	Çin
4	İspanya	İspanya	İspanya	İspanya	İspanya	İspanya	İspanya
5	Portekiz	Portekiz	Portekiz	Portekiz	Portekiz	Meksika	Meksika

BLOK VE KESİLMİŞ MERMER İHRACATI							
SIRALAMA	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006
1	Türkiye	Türkiye	Türkiye	Mısır	Türkiye	İspanya	İspanya
2	İtalya	İtalya	İtalya	Türkiye	İspanya	Türkiye	Türkiye
3	İspanya	İspanya	İspanya	İtalya	İtalya	İtalya	İtalya
4	Mısır	Mısır	Mısır	İspanya	Mısır	Mısır	Mısır
5	Yunanistan	Yunanistan	İran	Portekiz	Portekiz	Portekiz	Yunanistan

**Kaynak:** UN Comtrade'den aktaran, Erzan ve Taşdemir (2014:7)

Mermer ve traverten ihracatında dünya geneline bakıldığında Türkiye'nin 1980-1990 yılları arasına göre 2000- 2010 yılları arasında beklendiği üzere büyük bir ilerleme kaydettiği, dünyanın birçok ülkesine ihracat gerçekleştirdiği görülmektedir. Özellikle ham ve yarı işlenmiş ürün kategorisinde dünyada ilk sırada gelmektedir. İşlenmiş ürün kategorisinde ise yine önde gelmekte fakat son yıllarda en yakın rakibi Çin'in gerisinde kalmaktadır. Çin'in işlenmiş mermer ve traverten ihracatı incelendiğinde sadece kendi ülkesi için değil ihracat için de diğer ülkelerden mermer ve traverten aldığı anlaşılmaktadır. Çin, ham ve işlenmemiş ürün ithalatında önde gelirken, işlenmiş ürün ihracatında da önde gelmektedir. Böylelikle Çin Türkiye'nin en iyi müşterilerinden birisi olmakla beraber en yakın rakibi de olmaktadır (Erkek ve

Özdemir, 2011:16-17). Tablo-7’de ise 2007-2014 yılları arasındaki, Türkiye’nin blok ve işlenmiş mermer ihracatının değerleri gösterilmektedir. Bu tabloda dikkat noktalardan birisi, blok mermer ihracatının artan bir trend sergilemiştir. Diğer bir önemli bir nokta işlenmiş mermer ihracatının 2009 yılında azalan bir trend sergilemiş ve ardından yeniden artan bir seyir izlemesidir. İşlenmiş mermer ürünlerdeki artış gelecekte başarı için önemlidir.

**Tablo 7: Türkiye’nin Blok ve İşlenmiş Mermer İhracatı (USD/\$)**

<b>Yıllar</b>	<b>İHRACAT DEĞERİ</b>	
<b>Yıllar</b>	<b>Blok Mermer</b>	<b>İşlenmiş Mermer</b>
2007	82.313.501	715.505.939
2008	95.332.626	752.534.320
2009	106.727.007	470.989.699
2010	278.798.786	471.115.952
2011	443.967.331	471.855.144
2012	650.019.544	473.526.817
2013	879.551.184	558.058.462
2014	756.443.833	617.868.903

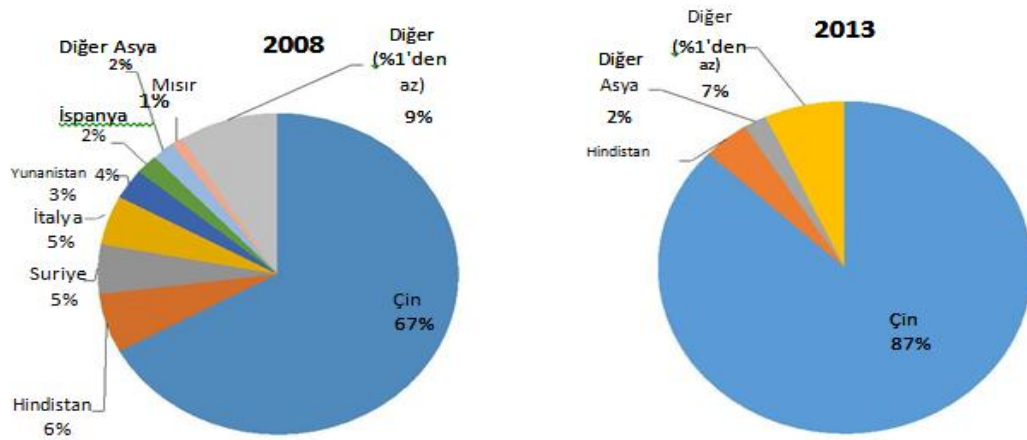
**Kaynak:** <http://tuikapp.tuik.gov.tr><sup>6</sup>

Sarıçay (2013:3:17) çalışmasında; mermer ve traverten (Blok kalın dilimler şeklinde kesilmiş) ürün grubunda, bütün dünyada ucuz ve kalitesiz ürünleriyle haksız rekabete yol açan Çin’in, mermer sektörünün büyümesinin en önemli nedenlerinden

<sup>6</sup><http://tuikapp.tuik.gov.tr/disticaretapp/disticaret.zul?param1=23&param2=4&sitcrev=0&isicrev=0&sayac=5802> (15.07.2015).

biri olduğunu ifade etmiştir. Son üç yıldır sektörün en büyük pazarı haline gelen Çin'e mermer ve doğaltaş ihracatı, her yıl ortalama yüzde 20 artmaktadır. Bunun yanında, Türk mermeri de Çin'de bir marka haline gelmiştir. Çinliler, renk ve çeşitlilik açısından zengin olan Türk mermerine büyük ilgi duymaktadırlar. Türkiye'den ihraç edilen doğaltaş ürünlerinin yüzde 95'i, Çin'in iç piyasasında tüketilmektedir. Dünyanın en büyük 2. ithalatçısının 203 milyon dolarlık ithalatla Hindistan olduğu görülmektedir. 2011-2012 yılları arasında %30 büyüyen Pazar birim fiyat konusunda da avantajlı konumdadır. Son yıllarda Hindistan da Türkiye için önemli bir pazar haline gelmiştir. Bununla beraber, Ortadoğu'da da mermer ve traverten ihracatı ve ithalatında da hareketlenme yaşandığı görülmektedir. Özellikle Lübnan, Ürdün ve Birleşik Arap Emirlikleri gibi ülkeler ithalatta önde gelirken; Mısır, Afganistan, İran ve Hindistan gibi ülkeler de bu alanda mevcudiyet göstermeye başlamışlar ve etkilerini hissettirmektedirler.

**Şekil 4: Türkiye'nin İhracat Ortakları (Blok Mermer ve İşlenmiş Mermer)**



**Kaynak:** Erzan ve Taşdemir (2014:9)

Erzan ve Taşdemir (2014:9) çalışmasında, 2008 ile 2013 yılları arasında Türkiye'nin blok ve işlenmiş mermer ihraç ettiği ülkeler ve toplam içerisindeki paylarını göstermiştir. Şekil-4'te, hem blok mermer ihracatında hem de işlenmiş mermer ihracatında en büyük payı Çin'in aldığı görülmektedir. Çin'in payı 2008 yılından 2013 yılına kadar %20 (%67'den %87'ye) artış göstermiştir (Erzan ve Taşdemir, 2014:9). Tablo-8'de blok mermer ve işlenmiş mermerin ithalat değeri

yıllar itibariyle gösterilmiştir. Buna göre; ihracat değerleri ile kıyaslandığında ithalat daha dalgalı bir görünüm sergilemektedir. Bunun yanında politik ve ekonomik faktörler de ithalat üzerinde etkili olmaktadır. Hem blok hem de işlenmiş mermer ithalatı yıllar itibariyle artan bir trend sergilemektedir.

**Tablo 8: Blok ve İşlenmiş Mermerin İthalat Değeri (USD/\$)**

Yıllar	İTHALAT DEĞERİ	
Yıllar	Blok Mermer	İşlenmiş Mermer
2007	1.380.468	15.029.118
2008	842.579	19.743.944
2009	256.365	7.883.649
2010	253.713	10.780.936
2011	274.142	12.752.754
2012	176.009	14.096.500
2013	870.355	27.951.082
2014	1.279.649	22.316.456

**Kaynak:** <http://tuikapp.tuik.gov.tr><sup>7</sup>

### 3.1. Afyonkarahisar İli Mermer Rezervi ve Dış Ticareti

Afyonkarahisar ili sahip olduğu jeolojik yapı gereği çeşitli maden yatakları oluşumu için uygun bir ortam sunmaktadır. Bu nedenle hem maden rezervleri, hem de maden çeşitliliği bakımından oldukça zengin bir ilimizdir. İlin yatırım ve üretim kimliğini belirleyen ana öge mermerciliktir. Afyonkarahisar ili ve özellikle İscehisar

<sup>7</sup><http://tuikapp.tuik.gov.tr/disticaretapp/disticaret.zul?param1=23&param2=4&sitcrev=0&isicrev=0&sayac=5802> (15.07.2015).



ilçesinin mermer sektöründe ön plana çıkması, kuşkusuz bölgenin jeolojik yapısıyla yakından ilişkilidir. Jeolojik yapının elverişli olması, hammaddeye yakın olma durumu, mermer ocaklarının konumu, ulaşım ağlarının gelişmişliği, İscehisar ilçesinin il merkezine yakınlığı gibi unsurlar, mermer sanayisi için ihtiyaç duyulan işgücünün kolayca teminine olanak sağlamıştır. Bu potansiyelin gerektiği gibi değerlendirilebilmesi, hem bölge hem de ülke ekonomisine katkı sağlayacaktır.

Mermer işletmeciliği genelde 1980 yılına kadar eski teknolojilerle yapılırken, bu yıldan sonra gelişen teknolojiye mermer sektörü de faydalanmış ve teknolojik olanaklar kullanılmaya başlanmıştır.1983 yılına kadar mermer işlenmeden ocaktan çıkarıldığı şekilde değişik illere hammadde olarak satılmış olup, 1983 yılı itibariyle sonra işletmeye yönelen mermer sektörü ilçe bazında kurulan mermer fabrikalarında işlenerek çeşitli şekillerde mermer olarak satışı ve ihracatı yapılmıştır.1985 yılında Türkiye toplam mermer rezervi 5 milyon m<sup>3</sup> olup, bunun 2 milyon m<sup>3</sup>'ü işletilebilir durumdadır. Bu miktarın da yaklaşık %35-40'ı İscehisar mermer havzasında bulunmaktadır (İscehisar Kaymakamlığı, 2012:29).

Özkara, vd. (2011:16), Afyonkarahisar'ın TR33 bölgesindeki iller arasında madencilik alanında öne çıktığını açıklamışlardır. Bölgenin mermer rezervinin yaklaşık %73'ü Afyonkarahisar'da bulunmaktadır. Ayrıca Afyonkarahisar, Türkiye mermer rezervlerinin yaklaşık %11'ine sahiptir. Afyonkarahisar Ticaret ve Sanayi Odası'nın hazırladığı 2011-2013 dönemleri arasındaki kapasite raporlarına göre; blok mermer üreten 59 firma, dekoratif doğal taş üreten 57 firma, doğal taş plaka üreten 131 firma ve mermer dışındaki doğal taş (andezit, oniks, granit) çalışan 3 firma bulunmaktadır. Şirket sayısı, ocaklar da dâhil olmak üzere, 2008 yılında 294 'tür (Göstergelerle TR 33 Bölgesi raporuna göre metal dışı ürünler sanayi sektöründe 286 işletme). Bölgede bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin %59,5'i Afyonkarahisar'da bulunmaktadır

Türkiye'de herhangi bir mermer sahasından elde edilen mermerlerin hiçbiri Afyonkarahisar-İscehisar mermerleri kadar geniş bir kullanım alanına sahip değildir. Afyonkarahisar-İscehisar yöresinde ilk mermer çıkartılması M.Ö. 900 yıllarında başladığı belirtilmektedir. Afyonkarahisar-İscehisar yöresinden elde edilen mermerlerden binaların iç ve dış cephe kaplamaları, döşemelik plaka, mutfak

bankosu, merdiven basamağı, paledyen vb. kullanımlarda inşaat sektöründe yararlanılırken, moloz ve takoz boyutundaki artık mermerler torna atölyelerinde işlenerek turizm sektöründe hediyelik eşya (vazo, saat, kalemlik, isimlik vb.) yapımında da kullanılmaktadır. Son yıllarda dekorasyon amaçlı yapılan mozaiklerin çok büyük ilgi görmesi neticesinde işletmeler kendi bünyeleri içerisinde mozaik üniteleri kurarak bu sayede ürün çeşitlerini artırmışlardır. Hazır beton üretiminde ve mikronize kalsit üretiminde de mermer ocak işletmelerinden çıkan mermer atıkları kullanılarak bölge ekonomisine büyük katkılar yapmaktadır (Kuşçu ve Bağcı, 2003:128:129).

Genel olarak Türkiye’de ve özelde Afyonkarahisar’da işlenmiş mermer satışının azalarak, blok mermer (hammadde) satışının artması, mermer üretimindeki katma değerın daha da düşmesine neden olmaktadır. Doğal kaynağa dayalı ayırıcı özellikler (Türk mermeri ve Afyonkarahisar mermeri gibi) katma değerın yükselmesine yetmemektedir. Çin’in en büyük alıcı olması (özellikle blok mermerde) tek bir müşteriye bağımlılığı artırmaktadır. Çin’in yeni hammadde kaynakları bulması ya da sektörde özendirilmek istenen yabancı sermaye yatırımları nedeniyle doğrudan yatırıma yönelmesi, sektörün krize girmesine neden olabilecektir. Bu nedenle işlenmiş mermere yönelmeyi ve işlenmiş mermere yönelik pazarlar bulmayı sağlamak büyük önem taşımaktadır (Özkara, vd, 2011:24-25).

Afyonkarahisar ilinin mermer ihracatı; Körfez ülkeleri, Japonya, Rusya, Avusturalya, Türki Cumhuriyetler ve ABD gibi birçok ülkeye yapılmaktadır ve bu ihracatların %50’den fazlası İsehisar’da faaliyet gösteren firmalarca gerçekleştirilmektedir. Tablo-9’da 2007 ve 2014 yılları arasında Afyonkarahisar ilinin doğaltaş ihracatı gösterilmektedir (İsehisar Kaymakamlığı, 2012:29).

**Tablo 9: 2007 - 2014 Yılları Doğal Taş İhracatı (Milyon USD)**

Yıllar	Afyonkarahisar
2007	187.600
2008	199.000
2009	160.300
2010	187.705
2011	206.663
2012	235.680
2013	252.500
2014	236.479

**Kaynak:** Afyon Ticaret ve Sanayi Odası İhracat Raporları ve İsehisar Kaymakamlığı (2012:29).

İl’de ihraç satışları dâhil 2014 yılında toplam 236.479.000 dolar doğal taş ihracatı gerçekleştirilmiştir.2007 yılından itibaren, 2009 yılı hariç artan bir trend vardır. 2014 yılında, 2013 yılına göre;% 6,3 azalış gözlenmiştir. İlimiz 2014 yılında Türkiye’nin ihracatının %11,1 ‘ini karşılamıştır.2014 yılında doğal taş ihracatı 2013 yılına göre miktarda %12,61 değerinde de %4,21 oranında azalış kaydederek, 7,3 milyon ton karşılığı 2,128 milyar \$ olarak gerçekleşmiştir.

Çakır’ın (2014, 74:76) ifade ettiğine göre; Afyonkarahisar’ın gerçekleştirdiği mermer ihracatının çok büyük bir oranı İsehisar’dan yapılmaktadır. Yine sanayi kolları içerisinde en büyük pay doğal taş sanayisine dolayısıyla mermer ihracatına yönelik sanayi faaliyetlerine aittir. Afyonkarahisar’da bulunan sanayi işletmelerinin sektörel dağılımı içinde maden ve taş ocakçılığı % 45’lik orana sahiptir. Bunun yanında il’de işletilebilir mermer rezervi Türkiye toplam rezervinin % 3,5’luk oranına sahipken, Türkiye mermer ihracatının % 13’lük payını elinde bulundurur. Türkiye’de mermer ocaklarının dağılımında ise Afyonkarahisar % 23,60’lık oranla Balıkesir ilinden sonra ikinci sıradadır. Afyonkarahisar Ticaret ve Sanayi Odası’nın 2012 Ağustos ayı verilerine göre Afyonkarahisar ilinde işlenmemiş (ham blok ve

plaka) mermer üretimi yılda 684.959 ton olup, bunun sadece 228.320 tonunu İscehisar karşılamaktadır. İscehisar'dan gerçekleştirilen mermer ihracatı genel itibariyle Irak, ABD, Çin ve Hindistan ağırlıklıdır. Bunun yanı sıra 115 ülkeye mermer ihraç eden İscehisar, yıllık ortalama 74 milyon \$ ihracat hacmine sahiptir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Tezin asıl araştırma konusu olan bu bölümde, muhasebe biliminin ve muhasebe standartlarının tanımı ve amacı açıklanarak, standartların ortaya çıkış nedeni ve etkileri ele alınmıştır. Diğer alt başlıklarda ise muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ve yapısı incelenmiştir. Bu bilgiler ek olarak, TFRS-6 Maden Araştırma ve Değerleme Standardının ortaya çıkış nedeni ve standardın amacı açıklanarak, standart kapsamında madencilik faaliyet ve aşamalarına yer verilmiştir.

#### 1. Muhasebe Biliminin Tanımı ve Amacı

Muhasebe bilimi; işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişim meydana getiren ve para ile ifade edilen, olay ve işlemleri belirleyip doğruluğunu saptayarak; kaydeden, sınıflandıran, mali raporlar halinde özetleyen, ortaya çıkan bilgileri analiz ederek yorumlayan ve ilgili kesimlere bilgi sağlayan bir disiplindir. Akdoğan (2010:2), muhasebenin ürettiği bilgilerin anlaşılır, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve üretilen bilgilerin kullanıcıların ihtiyacına cevap vermesinin günümüzde finansal raporlamanın en önemli gerekliliği olduğunu belirtmiştir.

Muhasebe sürecinin özetleme fonksiyonunun ürünü olan finansal tablolar ise muhasebe hedefinin icrasında önemli bir görev üstlenmiştir. Finansal tabloların türleri değişkenlik gösterebilmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarına göre finansal tabloların türleri; bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu dağıtılmamış kârlar tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu ve açıklamaları olarak saptanmıştır.

Dick ve Missioner-Piera (2010:1) bu bilgilerin işletmenin çevre sorumluluğu ve performansı açısından önemli olduğunu belirterek, işletmelerin finansal tablolarının; yatırımcılar ve diğer kullanıcılar için karar verme yönünden rehber olma ve ekonomik durumları gösterme açısından yansıtıcı görevler üstlendiğini açıklamıştır.

Çalışmanın izleyen bölümünde, dünyada yaşanan gelişmeler paralelinde, Uluslararası Muhasebe Standartlarını ortaya çıkaran unsurlar ve bu standartların amaçları ve görevleri ele alınacaktır.

## **2. Uluslararası Muhasebe Standartları İhtiyacını Ortaya Çıkaran Etkenler**

Ekonomik anlamda dünyada yaşanan gelişmeler, ülke ekonomilerini birbirine bağlayarak, finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında ortak muhasebe dilinin kullanımı ve finansal tabloların aynı kriterler temel alınarak hazırlanmasını gerektirmektedir. Günümüzde çok uluslu işletmelerin ve işletme sayılarının artması ile uluslararası piyasalardaki gelişmeler ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, uluslararası alanda ortak bir finansal raporlama dili gereksinimini hızlandırmıştır (Kocamaz, 2012:106). Bunun sonucunda, her ülke için her açıdan ve her yerde aynı anlamı veren şeffaf, güvenilir, kıyaslanabilir bir “*ortak bir muhasebe dilinin*” oluşturulması gündeme gelmiştir. Özellikle yaşanan son finansal krizlerin piyasalara olan etkisi de dikkate alındığında, küresel seviyede uygulanabilen, yaptırım gücüne sahip, ülkelerarası farklılık göstermeyen kesin kural ve hükümleri olan “*küresel muhasebe standartlarına*” olan ihtiyacı artırmıştır.

Uluslararası işletmelerin faaliyette buldukları her bir ülke için ayrı finansal tablo hazırlaması, işletmelerin işlem maliyetlerini artırmasının yanında zaman kaybına da neden olmaktadır. Bu nedenle, uluslararası işletmeler tarafından üretilen ekonomik faaliyetlerin karşılaştırılmasına imkân sağlayacak uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyaç doğmuştur.

Kiracı ve Köse (2002:49) uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyacı ortaya çıkaran etkenleri;

- Muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek,
- Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve kararlarına engel olmak,

- Uluslararası piyasalarda, finansal bilgilerin üretimi ve sunumu konusunda tek ve ortak bir dil oluşturmak olarak açıklamışlardır.

Muhasebe standartları ihtiyacını ortaya çıkaran unsurlar göz önüne alındığında; muhasebede ortak bir dilin kullanılması; yatırım kararlarının doğru yönde yapılmasına, işletmelerin kârlılık durumuna ve piyasa değerlerinin doğru saptanmasına, işletmelerin finansal analiz açısından değerlendirilebilmesine ve ulusal ve uluslararası işletmelerin karşılaştırılabilirliğine olumlu katkılar yapacaktır (Atmaca, 2010:545).

Uluslararası muhasebe standartlarının amacı; finansal tabloların sunumundaki uygulamaları kamuoyu yararına olacak şekilde yayımlamak ve finansal tabloların sunumu ile ilgili kuralları, standartları ve prosedürleri oluşturabilmektir. Muhasebe uygulamalarından kaynaklanan farklılıkları en aza indirerek, muhasebede uluslararası uyumun sağlanması, uluslararası muhasebe standartlarının diğer amaçları arasındadır.

### **3. Muhasebe Standartlarının Kavramsal Durumu**

Uluslararası muhasebe standartlarının çeşitli tanımlamaları bulunmaktadır. Genel olarak muhasebe standartları; finansal tabloların kalitesinin artırılması, uyumun ve birliktelikğin sağlanması için çalışan normlar olarak açıklanmaktadır (Antill ve Lee, 2008:22).

Mirza ve Ankarath (2013:4), uluslararası muhasebe standartlarını, çeşitli ülkelerde yer alan işletmelerin, birbirlerine ait olan mali tablolarını görebilmesine ve karşılaştırabilmesine olanak tanıyan kurallar ve ilkeler metni biçiminde tanımlamışlardır.

Uluslararası muhasebe standartları, daha çok bilgi ve ekonomik amaçlarla hareket eden, finansal tabloların sunumu ile ilgili düzenlemeleri emredici kurallara bağlamak yerine daha çok ilke ve prensiplerle yönlendirmeler yapan kurallar bütünüdür (Ankarath, Mehta, Ghosh ve Alkafaji, 2010:2).

Roberts, Weetman ve Gordon (2005:8) ise uluslararası muhasebe standartlarının, çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren çok uluslu işletmelerin, dönem sonu mali tablolarının sunulularında belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik

sağlamasının yanında işlem maliyetlerini azalttığını, belirsizlik ve yanlış anlaşılma riskini en aza indirdiğini, yatırımcılarla daha etkili iletişime geçilmesinde yardımcı olduğunu ve ulusal ve uluslararası alanda faaliyet gösteren diğer işletmeler ile karşılaştırılabilirlik düzeyini artırdığını belirtmişlerdir.

Bu tanımlamalardan sonra, muhasebe standartlarının uygulanması ve yayımlanmasından sorumlu Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kendi misyonunu; *“kamu yararını gözeterek; anlaşılabilir, şeffaf ve finansal bilgileri karşılaştırma imkânı sunan tek bir muhasebe sistemi geliştirmek ayrıca sermaye piyasalarındaki oyunculara ve ekonomik karar alıcılara da kaliteli muhasebe bilgiler sağlayan etkili bir sistem oluşturmak”* biçiminde açıklamıştır (www.ifrs.org)<sup>8</sup>

#### **4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi**

Uluslararası muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşum süreci, iki döneme ayrılabilir. Birinci dönem, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) kurulması ve yapılan düzenlemeler; ikinci dönem ise IASC'nin Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüşmesi ve bu dönemde yapılan çalışmalar ile ilgilidir.

Genel anlamda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) 1972 yılında 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde kurulması tavsiye edilmiş ve 29 Haziran 1973'de tavsiye kararı gerçekleşerek; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Amerika Birleşik Devletleri'nin öncülüğünde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur (Bostancı, 2002:5).

Mirza ve Ankrath (2013:4) yaptığı değerlendirmede; IASC'nin, muhasebe standartlarının dünya genelinde uyumlaştırılması için; hükümetleri, finansal piyasaları düzenleyen, denetleyen kurumları ve işletme topluluklarını ikna etme ve benimsetme çabasına girdiğini açıklamışlardır. Tablo-10'da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin tarihsel gelişim süreci ve yapılan diğer çalışmalar özetlenmiştir.

---

<sup>8</sup>IFRS Foundation. <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx> (01.02.2014)



**Tablo 10: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin Tarihsel Gelişim Süreci ve Çalışmaları.**

<b>ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİ (IASC)'NİN ÇALIŞMALARI</b>	
<b>YILLAR</b>	
<b>1972</b>	Sidney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla uluslararası bir komite oluşturma önerisinin ortaya atılması,
<b>1973</b>	Dokuz kurucu üyeden oluşan, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (International Accounting Standards Committee) kurulması,
<b>1975</b>	"Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Değerleme" ve "Tarihi Maliyet Sistemi Konseptinde Stokların Sunumu" standartlarının yayımlanması,
<b>1976</b>	Uluslararası düzeyde aktif olan bankalar için, uluslararası finansal raporlama kurallarının geliştirilmesiyle ilgilenen "Onlar Grubu" (Group of Ten) olarak anılan banka yöneticileriyle bağlantı kurulması,
<b>1977</b>	11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nin Münih'te toplanması ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulması,
<b>1979</b>	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) muhasebe standartlarıyla ilgili çalışma grubuyla bir araya gelinmesi,
<b>1980</b>	Birleşmiş Milletler Hükümetler arası Çalışma Grubu'nun çalışmalarına yönelik bir metin hazırlanarak ilgili çalışanlarla ilişkiye geçilmesi,
<b>1982</b>	IFAC, IASC'ı küresel standart yapıcı olarak tanınması ve IFAC üyelerinin IASC'nin üyesi olması,
<b>1988-1995 yılları arasında</b>	10 standart revize edilmiş olup, revize edilen standartların 1995 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmesi ve IASB'ye dönüşümden önce IASC, 41 IAS (International Accounting Standards) belirleyip yayınlaması,
<b>1995</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Sermaye Piyasaları Birliği (IOSCO) arasında anlaşmanın sağlanması,
<b>1997</b>	IASC'in amaçları doğrultusunda, her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan (International Accounting Standards)IAS'ye yakınlaştırılması,
<b>2001</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) yeniden yapılandırma amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüştürülmesi.

**Kaynak:** Aysan (2007); Uysal (2006); İbiş ve Özkan (2006); Ulsan (2005); Yalkın vd. (2006) ve Çelik'in (2013) çalışmalarından yararlanılarak açıklanmalı tablo oluşturulmuştur.

Aysan (2007:47) "Muhasebe politikalarının açıklanması, Değerleme ve Tarihi Maliyet Sistemi Konseptinde Stokların Sunumu" kapsamında, 1975 yılında ilk üç standardın belirlenerek duyurulduğunu açıklamıştır. Bununla birlikte, muhasebe standartlarının uluslararası alanda yaygınlaşması amacıyla birçok kurum ile bağlantıya geçilerek, standartların küresel anlamda tanıtımı amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda IASC, 1976 yılında uluslararası düzeyde aktif olan bankalar için, uluslararası finansal raporlama kurallarının geliştirilmesiyle ilgilenen "Onlar Grubu" (Group of Ten) olarak anılan banka yöneticileriyle temasa geçilmiştir (Uysal, 2006:91).

1977'de 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi Münih'te toplanmış ve ulusal muhasebe örgütlerinin uluslararası mesleki faaliyetlerinin organize edilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) kurulmuştur. Küresel anlamda önemli bir meslek organizasyonu olan, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulması ve IFAC üyelerinin tamamı IASC'nin üyesi olmasıyla, muhasebe standartlarının organizasyon alanı daha çok genişlemiştir (Aysan, 2007:47)

IASC, 1979 yılında, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) muhasebe standartlarıyla ilgili çalışma grubuyla bir araya gelmiş ve 1980 yılında ise Birleşmiş Milletler Hükümetler arası Çalışma Grubu'nun çalışmalarına yönelik bir metin hazırlayarak, ilgili çalışanlarla ilişkiye geçilmiştir (Uysal, 2006:91).

IASC'nin, Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin yaptığı çalışmalar, birçok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından desteklenmekte ve uyum çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütlere örnek olarak IOSCO, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği örnek olarak gösterilebilmektedir (İbiş ve Özkan, 2006:28-29).

1988 ve 1995 yılları arasında finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmak ve standartlarda izin verilen alternatif uygulamaların sayısının azaltmak amacıyla pek çok standart revize edilmiştir. Bu aşamada, 10 standart revize edilerek 1995 yılında yürürlüğe girmiştir. IASC kuruluşundan beri, dünya çapında kabul gören IAS'ları (International Accounting Standards) belirleme çalışmaları ile meşgul olmuştur. IASB'ye dönüşümden önce IASC, 41 IAS (International Accounting Standards) belirleyip yayımlamıştır. Yayımlanan 41 IAS'dan her biri, ciddi bir revizyona tabi tutulmuş ve revizyon işlemlerinden sonra, yürürlükte bulunan IAS sayısı 34 olmuştur (Ulusan, 2005:14-15).

Bu çalışmalar göstermektedir ki Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) amacı; uluslararası düzeyde daha nitelikli, şeffaf ve karşılaştırılabilir muhasebe standartlarını hazırlamak ve dünya genelinde bu standartların uygulanmasını sağlayarak, ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının yakınsama sürecini desteklemektir.

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşum sürecinde dönüm noktası olan gelişme ise, Nisan 2001’de, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin (IASC)Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) dönüşmesidir. Bu kapsamda Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) isminden Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi (UFRS-IFRS) ismine geçilmiştir. Mevcut olan eski standartlar, yeni standartlar yayımlanana kadar UMS (IAS) olarak kalması ve çıkacak olan yeni standartların da UFRS (IFRS) adıyla yayımlanma kararı alınmıştır (Yalkın vd. 2006: 293-294). Bununla beraber yayımlanan standartların uygulama zorunluluğuna ilişkin yeterli başarı elde edilememiştir. Bu durumun temel nedenleri arasında; IASC’nin yayımlamış olduğu standartları zorunlu olarak uygulanması konusunda yaptırım gücünün bulunmaması ve üye ülkelerin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ile işbirliği konusunda taahhüt vermiş olmalarına rağmen yayımlanan bu standartları ilk süreçte benimsememesidir. Bu dönemde oluşturulan uluslararası muhasebe standartlarının yeterince kapsamlı olmayışı ve bu standartların, muhasebe hususlarına ilişkin muhasebecilere farklı seçenekleri sağlayan oldukça esnek yapıda olmaları, bu süreci etkileyen diğer etmenler arasında gösterilmektedir (Çelik, 2013:18). Tablo-11’de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nden (IASC) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) geçiş ile birlikte yapılan düzenlemeler yıllar itibariyle açıklanmıştır.

**Tablo 11: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) Çalışmaları**

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU'NUN (IASB) ÇALIŞMALARI	
YILLAR	
2001	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) muhasebe standartlarının küreselleştirilmesi ve uyumlaştırılması konusunda öncü bir kurum olması,
2002	Avrupa Birliği sınırları içinde yer alan ve borsada işlem gören bütün işletmeler için bu standartların uygulanmasının zorunlu hale getirilmesi,
2002	18 Eylül 2002 tarihinde (Connecticut, Amerika) Norwalk'da düzenlenen ortak toplantıda, ABD'de uygulanan Genel Kabul Edilmiş Muhasebe Prensipleri (GAAP) ile küresel düzeyde uygulanan UFRS arasında yakınsama sürecinin başlaması,
2005	1 Ocak 2005'den itibaren Avrupa Birliği sınırları içinde bulunan ve borsada kayıtlı bulunan bütün işletmeler için uluslararası muhasebe standartlarının uygulanma zorunluluğunun getirilmesi,
2008	Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), Amerikan işletmelerinin uluslararası muhasebe standartlarını uygulaması konusunda bir yol haritası önermesi,
2011	Uluslararası muhasebe standartlarının, G-20 ülkeleri tarafından benimsenmesi ile küresel ölçekte, muhasebe sistemi oluşturulması yönünde önemli bir adım atılması,
2011	SEC, 2008'de, UFRS'nin 2011 yılından itibaren uygulanma kararı almasına rağmen, Amerikan finansal raporlama sistemine dâhil edilmesine yönelik sunulan diğer olası yaklaşımların bildirilmesi amacıyla, 2011 yılının son tarih olarak verilmesi.

**Kaynak:** Durak (2012); Ankarath, vd. (2010); Armstrong, vd. (2010) ve Mirza ve Ankarath (2013); çalışmalarından yararlanılarak açıklanmalı tablo oluşturulmuştur.

IASB, ilk toplantısında IASC tarafından yayımlanmış olan muhasebe standartlarını kabul etmiş ve standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları adı altında varlığını sürdürmüştür. IASB, muhasebe standartlarını geliştirmeye devam etmiş ve oluşturduğu yeni standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards) ismiyle yayımlamıştır (Durak, 2012:39). Ankarath, vd. (2010:4-5) Uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesi ve kontrol edilmesi adına böyle bir dönüşüm gerçekleştiğini belirtmiştir. IASB, IASC tarafından önceden oluşturulan kural ve standartları kendi yayımladığı standartları gibi kabul etmiş ve IASC'nin bu süreçten kopmadan ve etkin bir şekilde muhasebe standartlarının oluşumunda yer almasını sağlamıştır.

Avrupa Birliği'nde de gereken adımlar atılmış ve 2002 Mart ayında düzenlenen bir yasa ile 1 Ocak 2005'ten itibaren; Avrupa Birliği sınırları içinde yer alan ve borsada işlem gören bütün işletmeler için bu standartların uygulanması

zorunlu hale getirilmiştir. 2011 yılına gelindiğinde, Güney Afrika'yla beraber 100'den fazla ülkede uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması dair bir yol haritası çizilmiştir (Armstrong, vd., 2010:33-34).

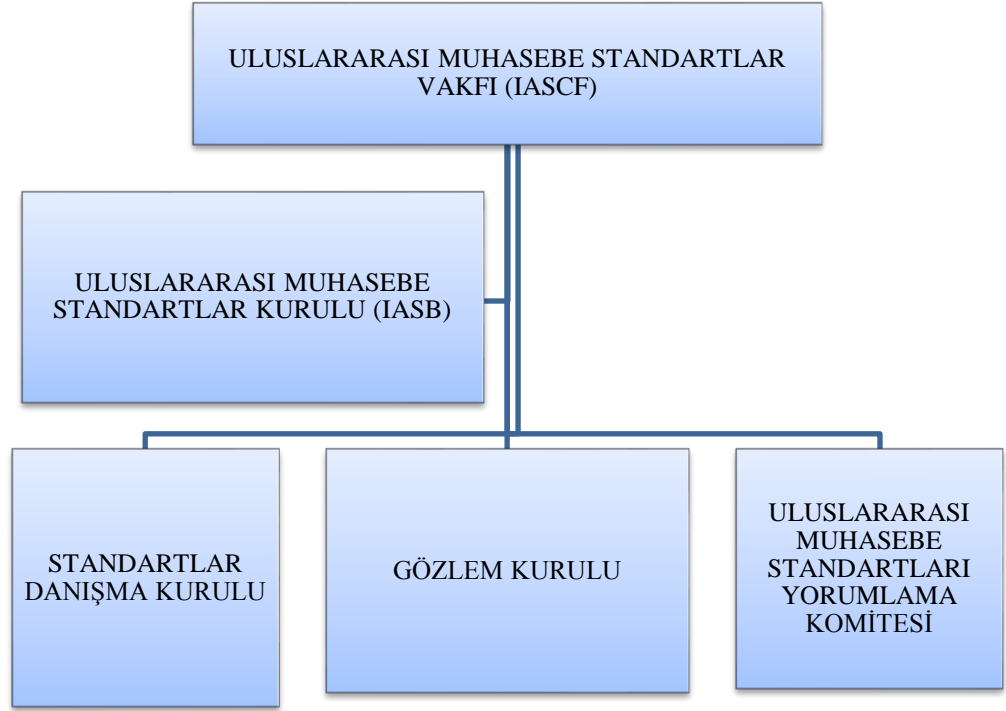
ABD'deki gelişmeler incelendiğinde ise, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne (American Institute of Certified Public Accountants) bağlı olan Finansal Muhasebe Standartları Kurul'u (FASB), 18 Eylül 2002 tarihinde (Connecticut, Amerika) Norwalk'da düzenlenen ortak toplantıda, ABD'de uygulanan Genel Kabul Edilmiş Muhasebe Prensipleri (GAAP) ile küresel düzeyde uygulanan UFRS arasındaki uyum çalışmalarına başlatılması kararını almıştır. Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), Amerikan şirketlerinde de uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını gereklilik olarak kabul edeceğini belirtmiştir (Mirza ve Ankarth, 2013:10).

### **5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yapısı ve Belirlenme Süreci**

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), tamamıyla uluslararası anlamda tek bir finansal raporlama sistemi kurarak, karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgiler içeren finansal tabloları düzenlemek için oluşturulmuştur. Kurumsal anlamda dönüşüm süreci Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASB), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devriyle birlikte; IASB, uluslararası muhasebe standartlarının yayımlanması ve düzenlenmesi konusunda tek yetkili olmuştur (Kirk, 2005:3).

Şekil-5'te, Uluslararası Muhasebe Standartlarının yapısı ve bu yapıyı oluşturan kurullar arasındaki ilişki genel hatlarıyla gösterilerek, kurulların tanım ve görevleri açıklanmaya çalışılmıştır.

**Şekil 5: Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yapısı**



**Kaynak:** Epstein ve Jermakowicz (2010:7)

Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF), muhasebe standartları konusunda üst bir kuruldur. Bu vakfın amacı; uluslararası muhasebe standartlarının sunumunu, bağlılığını, etkinliğini gözlemek ve denetlemektir. Vakfı oluşturan üyelerin altısı Kuzey Amerika, altısı Avrupa'dan, altısı Asya-Pasifik Bölgesinden ve diğer dört üyesi ise dünyanın diğer bölgelerinden seçilmektedir. Böyle bir dağılımda ki amaç, dünya genelinde dengeli bir coğrafi dağılımı sağlamaktır. Mütevelli heyet üyelerinin bileşimi; denetçilerden, mali tablo hazırlayan ve kullananlar ile akademisyenlerden ve kamu hizmeti için çalışan kişilerden oluşmaktadır (IASB, 2010:5).

Şekil-5'te, Uluslararası Muhasebe Standartlarının örgütsel yapısı izlenebilir. İlerleyen paragraflarda alt kurullara ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Alt kurullardan biri olan, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) amacı; kamu çıkarlarını dikkate alarak, sermaye piyasalarındaki oyunculara ve ekonomik kararlar alan diğer kullanıcılara yardımcı olmaktır. Ayrıca finansal tabloların şeffaf ve

karşılaştırılabilir düzeyde olmasını sağlayarak, küresel boyutta muhasebe standartlarının geliştirilmesini ve uygulanmasını sağlamaktır. Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu tarafından düzenlenen muhasebe standartları kural bazlı değil, ilke bazlı yönlendirme yapmaktadır. Özellikle, üyelik için profesyonel yeterlilikle beraber, sektörle ilgili tecrübe sahibi olunması gerekmektedir. Kurulun, teknik konularda profesyonel olan, uluslararası anlamda iş ve piyasa tecrübesine sahip kişilerden oluşması önemlidir.

Mirza, Orrell ve Holt (2008:4-5) ise Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu'nun amaçlarını şu şekilde sıralamışlardır;

- Kamu yararı göz önüne alınarak, yüksek kalitede tek bir muhasebe standardı oluşturmak,
- Finansal tabloların ve muhasebe kayıtlarının, sermaye piyasalarındaki yatırımcıların sağlıklı karar almalarına yardımcı olacak şekilde oluşturulmalarını sağlamak,
- Standartların dikkatli bir şekilde uygulanmasını sağlamak,
- Yerel muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki uyumlaştırma sürecinde, kaliteli çözüm üretilmesine yardımcı olmaktır.

IASCF' nin örgütsel çatısında bulunan diğer bir kurul ise Gözlem Kurulu'dur. Bu kurulun görevi; sermaye piyasası otoriteleri ile Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF) arasındaki iletişimi sağlamaktır. Bunun yanında Gözlem Kurulunun diğer görevleri; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) kullanımının doğruluğu ve etkinliği hakkında gereken denetimleri yapmak ve kamuoyu açısından yararlı olabilecek finansal raporlama ile ilgili hususları, IASCF aracılığıyla Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu'na iletmektir (Mirza ve Ankarath, 2013:7).

Standartlar Danışma Kurulu, standartların olgunlaşmasında ve gelişiminde önemli bir etkiye sahiptir. Bu kurulun temel görevi; muhasebe standartları ile ilgili

gereken bilgileri kapsamlı şekilde IASB kuruluna ulaştırmaktır. Kurulun temel hedefleri ise şunlardır (www.iasplus.com)<sup>9</sup>

- Kurulun yapması gereken işlemlerle ilgili tavsiyede bulunmak ve kurula ait işlere öncelik vermek,
- Kurulun organizasyonu hakkında görüş bildirmek,
- Muhasebe standartlarının ana konuları hakkında bilgi sunmak,
- Diğer kurul organlarına ve komitelere tavsiyede bulunmaktır.

Kurul, değişik coğrafik bölgelerden gelen ve farklı fonksiyonel altyapılara sahip üyelerden oluşmaktadır. Kurula üye seçiminde, muhasebe standartlarını temsil eden ve sunan organizasyonlara ve kurumlara öncelik tanınmıştır. Üyelik için profesyonel yetkinlik ve sektör tecrübesi yanında, teknik uzmanlık ile uluslararası iş ve piyasa tecrübesine sahip olunması gerekmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS) yorumlama organı şeklinde faaliyet gösteren, Uluslararası Muhasebe Standartları Yorumlama Kurulu'nun görevi; Roberts, Weetman ve Gordon (2005:18) tarafından, *“muhasebe standartlarının standart bir uygulama sürecinin olmamasından dolayı, farklı önerileri göz önüne alarak yorumlayıcı ve yönlendirici görüşler geliştirmek”* biçiminde açıklanmıştır. Kurul, muhasebe standartlarının dünya üzerinde uyumlaştırılması ve dikkatli bir biçimde uygulanması için gerekli yardımları göstererek, IFRS'nin temel amaçlarına ulaşması konusunda komiteye ve kurullara gereken desteği vermektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarını belirlenme ve oluşturulma süreci, Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarını (IAS/IFRS) Yorumlama Kurulu ile çalışma gruplarının bütün toplantıları şeffaflık içinde yürütülerek, gerekli bilgiler internet üzerinden yayımlanmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının belirlenme sürecinde aşağıda belirtilen süreç takip edilmektedir (Epstein ve Jermakowicz, 2010:8-9);

---

<sup>9</sup>Uluslararası Muhasebe Standartları Danışma Kurulu.

<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/advisory/ifrs-advisory-council> (15.02.2014)



- Muhtemel gündem konularıyla ilgili problemlerin, kavramsal bütünlük içinde konu hakkındaki uygulamalar da göz önüne alınarak belirlenmesi ve incelenmesi,
- Muhasebe ilke ve uygulamaları konusunda ulusal standart koyucular ile görüş alış-verişinde bulunulması,
- Standartlarla ilgili olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları kurullarına ve çalışanlarına konu hakkında yardımcı olması için bir danışman grubunun oluşturulması,
- Kamuya açık bir oturumun yapılması ve pilot uygulamaların gerçekleştirilmesi ile ilgili görüş ve düşünceler dikkate alınarak, talep olması halinde, bu taleplerin hayata geçirilmesi,
- Gereken nitelikli çoğunluk sağlanarak alınan kararların, sebepleri ve sonuçlarıyla beraber yorumlanarak, kamuoyunun talepleri ve görüşlerinin ne şekilde ele alındığının açıklanması ve yayımlanması.

Muhasebe standartlarının belirlemesine ilişkin süreç ve şartlar ülkelere göre farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılıklara neden olan başlıca sebepler; hukuki ve mali sistemden kaynaklanan değişimlerin yanında finansman sağlama yöntemleri ile muhasebe mesleğini icra edenlerin eğitim ve kalite düzeyindeki farklılıklar olarak açıklanabilir.

B. Elliott ve J. Elliott (2006: 9-10); bu yargıyı destekler biçimde, ülkeler arası farklılıklara neden olan faktörleri aşağıda maddeler halinde özetlemiştir;

- Ulusal hukuk sisteminin yapısı,
- Endüstrinin hangi yolla finanse edildiği,
- Vergi ve finansal raporlama sistemleri arasındaki ilişki,
- Muhasebe teorilerinin gelişmesi ve dönüşmesi,
- Ülkelerde yaşanan muhasebe skandalları,
- Finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi,
- Farklı ülkelerde yaşanan kültürün muhasebeye etkisi.

Bu etkiler göz önüne alınarak genel bir değerlendirme yapılırsa, ulusal muhasebe standartlarının uyum sürecinde yerini alabilmesi için standartların, gelişmekte olan ve piyasa ekonomisine geçiş aşamasındaki ülkelerin farklı nitelikteki

özellikleri dikkate alınarak hazırlanması gerekmektedir. Standartların özel durumlarda alternatif işlemlere izin vermesi, her standart hakkında temel ve tamamlayıcı rehber niteliğinde olan açıklayıcı notlarla genişletilmesi ve eğitim materyallerinin yayınlanması da standartların daha iyi anlaşılabilmesine yardımcı olacaktır (Aslan, 2004:99).

## **6. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Avrupa Birliği, ABD ve Türkiye'de Uygulanması**

Muhasebe Standartlarının tüm ülkeler tarafından benimsenmesi ve uygulanması için uzun bir zaman ve çaba gerekmektedir. Dünya genelinde borsada listelenen ve listelenmeyen işletmelerin tümünde uyumlaştırma süreci dikkate alındığında, bu sürecin doğru bir yönde ilerlediğini söylemek mümkündür (Aysan, 2007:56).

İbiş ve Özkan'ın (2006:35) belirttiğine göre; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) gelişimi ve geçiş aşaması basit olmayan, yoğun çaba ve çalışma gerektiren bir süreçtir. Ayrıca bu süreç, etkin bir çalışma gerektiren bir proje olmasının yanında nitelikli insan vekaleteli mali kaynağa ihtiyaç duyulan bir çalışmadır.

UNCTAD (2008:12) ise; IFRS gelişimi ve geçiş aşamasının, eğitim kurumlarında verilen profesyonel eğitimler ve gereken yardımların sağlanması ile daha rahat bir ortamda gerçekleştiğini belirtmiştir. Yetkililerin bu konuda zorlamaları, bilgi aktarımı ve paylaşımın etkisi ile standartlar, istikrarlı bir tutum içinde ve pozitif yönde gelişim göstermektedir.

Bu görüşler doğrultusunda, muhasebe standartlarının oluşumunun en önemli iki ayağını ABD'de ve Avrupa Birliği'nde yürütülen çalışmalar oluşturmaktadır. Bu nedenle önce Avrupa Birliği'nde (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) daha sonra ABD'de (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) gelişen süreç incelenecek, sonrasında ise Türkiye'de yaşanan gelişmeler açıklanacaktır.

### **6.1. Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

Muhasebe uygulamaları konusunda ülkeler arası birçok farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların nedenleri; ekonomik, politik, sosyal ve kültürel

etkilerden kaynaklanmaktadır. Ancak bu farklı uygulamaların uyumlaştırılması konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Ayrıca muhasebe standartlarının kabulüne ve uygulamasına yönelik Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Avrupa Birliği tarafından güçlü bir destek vardır (Terzi, 2011:288).

Armstrong, Barth, Jagolinzer ve Riedl (2010:33-34) çalışmalarında; Avrupa finansal sistemi için istikrarın ve güvenin sağlanmasının yanında yatırımcı haklarının korunmasının da önemli olduğunu belirtmişlerdir. Avrupa Birliği, standartlarının uyumlaştırması ile ilgili hukuki düzenlemelerin yapılmasını önemli konular arasında görmektedir. Bu nedenle, dünya genelinde yaşanan küreselleşme eğilimi göz önüne alındığında, muhasebe standartları konusunda uyum sürecinin AB bünyesinde de yaşandığı bilinmektedir.

Avrupa Birliği'nde, muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda bilinen en önemli gelişme Türel'in (2011:117) belirttiğine göre; 2002 yılında yayımlanan, 1606/2002 sayılı düzenleme ile Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin borsalarında kayıtlı işletmelerin, 2005 yılından itibaren mali tablolarını IFRS'ye göre hazırlamalarının zorunlu tutulmasıdır. Bu düzenleme ile birlikte 2000'li yılların başlarından günümüze kadar ulusal ve uluslararası düzeyde IFRS ile ilgili çok çeşitli çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalara örnek vermek gerekirse;

- Ülkelerin IFRS'yi uygulama düzeyi,
- IFRS'nin finansal tablo kalemlerinin değerleri üzerine olan etkisi,
- IFRS'nin muhasebe bilgilerinin kalitesi üzerine olan etkisi,
- IFRS'nin işletmelerin hisse senedi getirisi üzerine etkisi üzerine yapılmış çalışmalar yer almaktadır.

AB üye ülkelerinde borsada işlem gören KOBİ'ler, borsada işlem gören diğer işletmeler gibi konsolide finansal tablolarını IAS/IFRS'ye uygun olarak hazırlamak zorundadır. Ancak Avrupa Birliği'nde birçok KOBİ'nin IAS/IFRS uygulama zorunluluğu getirilmemiştir. Böyle bir düzenlemenin yapılmamasındaki temel nedenler ise şu şekildedir; işletmelerin borsada işlem görmemesi, KOBİ'lerin faaliyette bulunduğu AB üyesi ülke tarafından IAS/IFRS'lerin kullanımına izin verilmemesi ayrıca söz konusu işletmelerin böyle bir uygulamayı tercih etmemesidir (Özkan ve Terzi, 2010:41).

Avrupa kıtasında izlenen gelişmeler incelendiğinde Varıcı (2009:293), IFRS'ye olan uyum sürecinde diğer ülkelerle olan ilişki düzeyinin, eğitim düzeyinin ve sermaye piyasasının gelişme düzeyinin etkili olduğunu belirterek, özellikle bu etkenler arasında sermaye piyasasının etkisinin diğerlerinden daha yüksek olduğunu tespit etmiştir.

Avrupa Birliği'nde IFRS/IAS'nin olası etkileri göz önüne alındığında, muhasebe standartlarının uygulanmasının hem finansal tabloların nitelikleri açısından hem de sermaye piyasalarının etkinliği ve verimliliği yönünden pozitif katkı sağlaması ve bu etkilerin diğer bir yansıması olarak da standartlara olan uyum sürecinin önem kazanacağı düşünülmektedir.

IFRS uyum aşamasıyla ilgili, Jermakowicz ve Tomaszewski (2006:192) tarafından yapılan çalışmada; IFRS'nin etkileri incelenmiştir. Araştırma sonunda ulaşılan tespitlere göre; Avrupa kıtasında uygulanan uluslararası muhasebe standartlarının, borsada listelenen işletmelere ait finansal tabloların karşılaştırma oranını ve şeffaflık derecesini artırdığı görülmüştür. Bu etkiler neticesinde daha düşük maliyetli sermaye, kaliteli finansal bilgi ve yerinde bilgi yönetiminden de faydalanıldığı tespit edilmiştir. Tüm bu gelişmeler göz önüne alındığında Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları konusunda izlenen sürecin doğru olduğunu ancak bu sürecin maliyetli ve uygulanma açısından da bazı zorluklar taşıdığı bildirilmiştir.

## **6.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin etkili olan düzenleyici kuruluşları üç döneme ayırmak mümkündür. İlk dönemde, 1939–1959 yılları arasında AICPA'nın etkin olduğu (AICPA) “Muhasebe Prosedürleri Komitesi” bulunmaktadır. 1959-1973 yılları arasında ise (APB) “Muhasebe Prensipleri Kurulu” yer almaktadır. Son olarak, 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması görevini yerine getiren (FASB) “Finansal Muhasebe Standartları Kurulu” gelmektedir (Başpınar, 2004:43).

FASB, kar amacı gütmeyen bir organizasyon olarak, tüm iş ve meslek örgütlerinden uzak bağımsız ve özerk bir kurumdur. Bu kurum, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından, 1 Temmuz 1973 tarihinde Yeminli Mali Müşavirler Amerikan Enstitüsü (AICPA) ve Muhasebe Prensipleri

Kurulu'nun(APB)yerine kurulmuştur. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB) temel amacı; finansal raporlama ve muhasebe standartlarını belirlemek ve geliştirmektir. Ayrıca yatırımcılara, sivil toplum kuruluşlarına ve ekonomik karar alıcılara yararlı bilgiler sunmakla beraber halka açık işletmeler için de muhasebe standartlarını düzenlemekle yetkilidir ([www.fasb.org](http://www.fasb.org)).<sup>10</sup>

Uluslararası muhasebe standartlarının Amerika'daki gelişiminde en etkili olan durum ise, 18 Eylül 2002 yılında (Connecticut, Amerika) Norwalk'da yapılan ortak toplantıdır. Özellikle FASB ve IASB kurullarının, muhasebe ile ilgili konularda yüksek kalitede ve birbirleriyle uyumlu çözümler üretme konusunda anlaşmaya varması, küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir dönüm noktası olmuştur.

Bu toplantıda FASB ve IASB yüksek kalitede ve karşılaştırılabilir finansal raporlama standartlarının yurtiçinde ve yurtdışında kullanılması ve uyumun hızlanması adına; gerekli kaynakların, ortak çözüm için kullanılması ve kısa vadeli projeler gerçekleştirilmesi konusunda, kurumlar arası uyumun sağlanması amaçlanmıştır. Aynı zamanda, IASB'nin uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında aktif bir görev alması, danışmanlık ve destekleyici hizmetler sunması da kararlaştırılmıştır ([www.fasb.org](http://www.fasb.org)).<sup>11</sup>

Deloitte'un (2008:2) belirttiğine göre; Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), 1934 tarihli Menkul Kıymet Değişim yasasından aldığı yetki ile halka açık şirketlerin, muhasebe standartlarını ve finansal raporlama sistemlerini belirleme yetki ve statüsüne sahiptir. Bu amaç doğrultusunda, önemli bir adım atılarak 2008 yılının Ağustos ayında, SEC bir öneri hazırlamıştır. Bu öneriye göre; IFRS uyarlanmasının mali yılı sonuna kadar yapılması ve 15 Aralık 2009'a kadar muhasebe ile ilgili standartların yerel kullanıcılar için zorunlu olmasına zaman tanıyan bir yol haritası ortaya konmuştur.

---

<sup>10</sup>Financial Accountnig Standars Board History.

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264> (01.03.2014)

<sup>11</sup>Financial Accountnig Standars Board History.

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264> (07.03.2014)

IFRS'nin kullanımı konusunda Amerikan finansal piyasasının gelişmiş olması ve küresel ölçekte işletmelerin bulunması, ABD'nin uluslararası muhasebe standartlarını uygulaması açısından önem arz etmektedir. Ancak önerilen yol haritasına rağmen, 2014 yılına kadar uygulama açısından herhangi bir gelişme görülmemiş ve uyumlaştırma çalışmalarında da kesin bir tarih verilmemiştir.

### **6.3. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte uluslararası yatırımlar hız kazanmış ve uluslararası parasal işlemler artmıştır. Bu sayede işletmeler aynı anda birden fazla ülkede menkul kıymet ihraç edebilir hale gelmiştir. Ancak farklı ülkelere yapılan para hareketleri yabancı yatırımcılar açısından belli riskler de taşımaktadır. Yatırımcılar, işletmelere ait mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak için ülkelerin kendi uygulamalarını ve standartlarını sorgulamaktadırlar. Türkiye'deki muhasebe düzenlemeleri incelendiğinde, ekonomik ve siyasi ilişkiler paralelinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir (Kocamaz, 2012:110).

İbiş (2004:100), Türkiye'nin IOSCO ve IASB üyesi olması ve aynı zamanda AB'ye aday ülke konumunda bulunmasının yanında birçok Türk şirketinin yurtdışı yatırımları ve yabancı yatırımcılarla ilişkide bulunmasının IFRS'ye uyumlu standartların oluşturulması ve uygulanması konusunda Türkiye'nin dünya ile bütünleşmesine hız kazandıracığını ifade etmiştir.

Parlakkaya (2004:137) ise; Türkiye'de, IFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının kullanılmasının; muhasebe mesleğinin gelişmesine, finansal bilgileri kullanacak kişi ve kurumların yatırımlarını sağlıklı bir şekilde değerlendirmesine, işletmelerin uluslararası para ve sermaye piyasalarında daha fazla yer almasına ve Türkiye'deki mevcut mali sistemin, uluslararası sistemle bütünleşmesine olumlu katkılarda bulunacağını belirtmiştir.

Bu gelişmeler neticesinde, uluslararası uyumun sağlanmasında, Türkiye'nin sadece AB standartlarına yakınlaştırılması yeterli olmayıp, küresel değişim sürecinin etkileri ve uluslararası ilişkilerdeki gelişmeler de dikkate alınmalıdır. Yapılması planlanan değişimlerin zamana ve mekâna uygun olarak değerlendirilmesi ve hayata geçirilmesi gerekmektedir (Gökdeniz, 2004:170).

Aşağıda, Türkiye Muhasebe Standartlarının gelişim süreci kronolojik olarak sıralanmış ve tablo-12’de gösterilmiştir.

**Tablo 12: Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi**

<b>TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ</b>	
<b>YILLAR</b>	
<b>1930’lu yıllara kadar</b>	Türkiye’de 1930’lu yıllara gelinceye kadar Fransız mevzuatının uygulanması,
<b>1930-1950 arasında</b>	Alman mevzuatının ve yayınlarının etkisinin görülmesi,
<b>1950 yılından sonra</b>	ABD ile olan gelişmeler sonucunda, bu ülkede uygulanan muhasebe sisteminin etkisinde kalınması,
<b>1956</b>	1937 tarihli Türk Ticaret Kanunu’nun, 1956 yılında revize edilmesi muhasebe uygulamaları açısından yeni bir dönemin başlangıcı olmuş ve günümüze kadar da etkisi süre gelmiştir,
<b>1972</b>	1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiş, muhasebe açısından önem taşıyan bu gelişme, özel sektörde uygulama imkanı bulamamış ve zaman içerisinde kendini yenileyememiştir,
<b>1981</b>	Sermaye Piyasası oluşmuş ve SPK kurulmuştur. Türkiye’de piyasanın oluşmaya başlamasıyla birlikte yine defterler, vergi bazlı tutulmuş ve bununla birlikte, finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarını desteklemiş ve açıklanmıştır,
<b>1989</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin kurulması,
<b>1993</b>	1993 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanması ve Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine genel anlamda uygun olması,
<b>1994</b>	Tüm işletmeleri içine alan, tek düzen muhasebe sisteminin kullanılmaya başlanması,
<b>1994</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDES) kurulması,
<b>1999</b>	1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulması kabul edilmiştir ve 4487 nolu kanunla TMSK kurulmuştur,
<b>2002</b>	07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçmiş olan TMSK’nın denetlenmiş olan ulusal muhasebe standartlarını saptaması ve yayımlaması,
<b>2002</b>	BDDK tarafından Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’nin yayımlanması,
<b>2005</b>	TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına uygun olarak, mali tabloların uluslararası standartlara uygun şekilde hazırlama zorunluluğunun getirilmesi,
<b>2005</b>	SPK’ya kayıtlı olan şirketlerin, 01.01.2005 tarihinden itibaren, Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliği’ne uygun olarak raporlarını hazırlaması.
<b>2006</b>	BDDK’nın Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik’le, TMS’yi esas alacaklarını bildirmesi,
<b>2006</b>	BDDK, 2002 yılında yapılan düzenlemeleri yürürlükten kaldırılmış ve TMSK

	tarafından yayımlanan TMS'yi esas alacaklarını kabul etmiştir,
2008	SPK, 2008 yılından itibaren, tüm halka açık şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında, TMS-TFRS'yi esas alma zorunluluğu getirmesi,
2009	KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayımlanması,
2010	1 Kasım 2010 tarihinde, KOBİ'ler için TFRS yayımlanması,
2011	Yeni TTK'da yer alan hükümlere göre gerçek ve tüzelkişilerin, ticari defterlerini, bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMS ve TFRS'yi esas alma yükümlülüğü,
2011	Küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinin, KOBİ TFRS'ye göre raporlama yapması,
2011	Yeni TTK kapsamında, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması,
2011	Muhasebe standartlarının çıkarma ve düzenleme yetkisinin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Kurumu'na devredilmesi ve gereken denetim ve gözetim yapma yetkilerinin verilmesi,
2013	Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair Bakanlar Kurulu kararı.

**Kaynak:** Başpınar (2004); Kocamaz (2012); Erdoğan (2002) ve Bostancı (2002)'nin çalışmalarından yararlanılarak açıklanmalı tablo oluşturulmuştur.

Türkiye'de muhasebe uygulamaları, Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yasalar çerçevesinde yapılmaktadır. Ancak bu kanunlardaki hükümlerin ihtiyacı karşılamadığı durumlarda ise yasal olarak belli bir statüye haiz olan kurum ve kuruluşlar, kendi yetki alanlarına giren durumlarda yönlendirici çalışmalarda bulunmaktadır (Başpınar, 2004:46).

Türkiye'de muhasebe standartlarının tarihsel gelişimine bakıldığında, ekonomik ve ticari olarak yakın olan ülkelerin etkisi altında kaldığı açık bir biçimde görülmektedir. Ayrıca tarihsel olarak gelişen süreç izlendiğinde, muhasebe alanında tek bir sistemin oluşturulma amacıyla olduğu anlaşılmaktadır.

Türkiye'de muhasebe konusunda yaşanan ilk dönemlere bakıldığında, Kocamaz (2012:110); 1930'lu yıllara kadar Fransız mevzuatının, 1930 – 1950 yılları arasında ise Alman mevzuatının ve yayınlarının; 1950 yılından sonrasında ABD ile olan ilişkilerin gelişmesi sonucunda ise bu sistemin etkileri görülmüştür. 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulması ile muhasebe mesleğinin benimsenmesi ve örgütlenmesi konusunda önemli bir gelişme yaşanmıştır. Erdoğan (2002:52); 13 Haziran 1989 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali



Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, muhasebe ve denetim faaliyetlerini bir meslek olarak tanımlamakta ve bu alanlarda profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin niteliklerini de belirlemektedir. Böylelikle Avrupa Birliği ile entegrasyonda bir önemli bir adım olan, denetçilerin özellikleri yönünde de bir gelişme sağlanmıştır.

Türkiye’de muhasebe ve denetimde en önemli adımlardan biri de, 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren tüm işletmeleri kapsayan, Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulanmaya başlanmasıdır. Bu sistemde muhasebenin temel kavramları, mali tablo ilkeleri, hesap planı ve mali tablo formlarında bir örnekliğin sağlanması amaçlanmıştır. Bunlara ilaveten, 1994 yılında muhasebe ve denetim standartlarını saptamak üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, Türkiye muhasebe standartlarını saptarken, uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlamayı temel bir ilke olarak benimsemiştir. Böylelikle ülkemizde denetimde tek sesliliğe ulaşılmıştır.

TMUDESK’in muhasebe standartları oluşturma görev ve yetkisi, 1999 yılında alınan önemli bir kararla, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na (TMSK) devredilmiştir. Böylece Türkiye’de muhasebe standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Kurul’un kuruluş gerekçesi ise denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır (Bostancı, 2002:8-9), 07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçebilen bu kurul, muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak faaliyete başlamıştır.

TMSK, IASB ile yaptığı telif anlaşması sonucunda, IAS ve IFRS’nin aynen Türkçe tercümesini yaparak, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) hazırlamış ve 2005 yılından itibaren Resmi Gazete’de yayımlamaya başlamıştır. Bu arada, finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacı ile muhasebeye ilişkin konularda doğrudan TMSK tarafından yayımlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları’na uyulacağına dair hükümler de yer almıştır (Terzi, 2008:60).

IFRS'nin bütünüyle Türkçeye çevrilmesi ve yayımlanması ile muhasebe uygulamalarından kaynaklanan farklılığının sona erdirilmesi ve böylece ortak bir muhasebe sistemi oluşturulması hedeflenmektedir. Diğer bir taraftan da dünyada geçerliliği olan ortak ve tek bir muhasebe sisteminin kullanılmasının finansal ve mali küreselleşme adına önemli bir gelişme olduğu düşünülmektedir. Bu süreçte sermaye piyasalarında, muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve uygulanması konusunda önemli bir görev üstelenen Sermaye Piyasası Kurumu, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında yaşanan gelişmelere paralel olarak bazı düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelere göre; finansal tabloların hazırlanmasında TMS/IFRS'nin esas alınacağı kabul edilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Avrupa Birliği mevzuatına uyum amacıyla, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe giren yeni Tebliğ ile sermaye piyasalarının temelini oluşturan ve kamuyu aydınlatmanın en önemli unsurlarından biri olan finansal tablolara ilişkin olarak; borsa şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve bu işletmelerin bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıkları, 01.01.2008 tarihinden itibaren Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/IFRS uygulayacaklardır. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe/Türkiye Finansal Raporlama Standartları esas alınacaktır ([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)).<sup>12</sup>

Sermaye piyasalarında, Türkiye Muhasebe/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasına dair yapılan diğer bir işlem ise, Bakanlar Kurulu tarafından 23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar ile denetime tabi tutulacak işletmelerin belirlenmesi kararıdır.

Karara göre;

- Aktif toplamı 150.000.000 -TL'yi aşan,

---

<sup>12</sup>Sermaye Piyasası Kurulu Finansal Raporlamaya İlişkin Tebliği.  
[http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c.\(01.04.2014\)](http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c.(01.04.2014))

- Yıllık net satışları 200.000.000 -TL'yi aşan
- Çalışan sayısı 500 kişiden fazla olan işletmeler,

Bakanlar Kurulu Kararına göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini, üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir.

Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) işletmeler tarafından uygulanması amacıyla; 6102 sayılı Kanuna dayanarak oluşturulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), yasal bir hak ile kendisine tanınan yetkilerin kullanılması sonucunda kurumun resmi web sitesinden yaptığı duyuruda, Bakanlar Kurulunca belirlenecek denetime tabi şirketlerin, ticari defterlerini 6102 sayılı Kanunun 64 ve 68. maddelerine göre tutacakları ve bağımsız denetime tabi bulunmayan işletmelerin ise ticari defterlerini süregeldiği şekilde VUK hükümlerine göre tutulması gerektiğini bildirmiştir (Çetin, 2013;260).

AB ile uyumlu olmak üzere yukarıda belirtilen kriterler aşağı çekilerek, 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla, 2014 yılı için bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir. Bu değişimdeki temel amaç; bağımsız denetime tabi olan işletmelerin sayısını artırmak ve daha etkin bir denetim yapılmasını sağlamaktır.

Bu amaç doğrultusunda, 14/3/2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar ile Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esasların 5'inci maddesinin birinci ve ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. Bu karara göre;

- Aktif toplamı: 75 milyon TL ve üzeri,
- Yıllık net satış hâsılatı: 150 milyon TL ve üzeri,
- Çalışan sayısı: 250 çalışan ve üzeri,

kriterlerini sağlayan işletmelerin yine aynı şekilde, denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekmektedir. Ayrıca birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün

aynı ölçütler olması şartı da ayrıca belirtilmiştir. Denetime tabi olan işletmelerin daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hâsılatının hesabında varsa TMS'ye uygun olarak hazırladıkları finansal tablolarda yer alan tutarlar esas alınır (www.kgk.gov.tr).<sup>13</sup>

Türkiye'de sermaye piyasalarını düzenleyen ve denetleyen diğer bir önemli kurum, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumudur. Bu kurum tıpkı SPK gibi kendi alanıyla ilgili olarak, Dünya'da ve Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar arası uyumu sağlamak amacıyla, gereken yasal düzenlemeleri yaparak, küresel bütünleşme adına önemli bir rol oynamıştır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanması için muhasebe standartlarını esas almayı kabul etmiştir (İbiş ve Özkan, 2006:34).

BDDK, 22 Haziran 2002 tarihinde, Türkiye'de faaliyet gösteren bütün bankaların muhasebe sistemlerine ilişkin olarak, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'ni ve buna bağlı olan uluslararası muhasebe standartlarını temel alan 19 adet muhasebe tebliğini yayımlamıştır. 1 Kasım 2006 tarihinde yayımlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"le, 2002 yılında yapılan düzenlemeler kaldırılarak, bazı hususlar istisna olmak üzere, bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayımlanan TMS'yi esas alacakları kabul edilmiştir (www.bddk.org.tr).<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup>Resmi Gazete Yayınları. [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Karar\\_Eki\\_02\\_10\\_2014.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Karar_Eki_02_10_2014.pdf) (15.04.2014)

<sup>14</sup>Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Muhasebe Uygulamaları. [https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanununa\\_Iliskin\\_Duzenlemeler/1688\\_bankalarin\\_muhasebe\\_uygulamalarına\\_ve\\_belgelerin\\_saklanmasına\\_ilikin\\_usul\\_ve\\_esaslar\\_hakkında\\_yonetmelik.pdf](https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1688_bankalarin_muhasebe_uygulamalarına_ve_belgelerin_saklanmasına_ilikin_usul_ve_esaslar_hakkında_yonetmelik.pdf) (17.04.2014)

Böylece bankaların faaliyetlerine ilişkin olarak mali durumları, performansları, yönetimin etkinliği ve verimliliğiyle ilgili bilgiler sağlıklı ve güvenilir bir şekilde hazırlanması ve raporlanması sağlanmış olacaktır.

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması sırasında yapılan düzenlemeler, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin büyük çoğunluğu oluşturan KOBİ'ler içinde yapılmıştır. Muhasebe standartlarını uyumlaştırma çerçevesinde, KOBİ faaliyetleri kapsamında özel kriterlere göre düzenlenmiş TMS/TFRS standart seti yayımlanmıştır.

KOBİ'lere yönelik yapılan, TMS/TFRS'nin düzenlenmesinin nedenleri Erdoğan, Utku ve Gürsoy (2014:613) tarafından şu şekilde açıklanmıştır. Ülkemizdeki işletmelerin genel yapısı incelendiğinde, KOBİ'lerin işletmeler içinde büyük bir orana sahip olduğu ve belirli standardı olmayan kendilerine özgü işletme faaliyetlerinin var olduğu bilinmektedir. Bu nedenlerden dolayı finansal raporlama alanında da kendilerine ait olan yöntem ve uygulamaları geliştirilebilmeleri için, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde, 1 Kasım 2010 tarihinde ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de KOBİ TFRS yayımlanmıştır.

TFRS/TMS'nin uygulanma sürecinde ortaya çıkan yeni bir kurum ise "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu"dur. Bu kurum, 2 Kasım 2011 tarihli, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen, bağımsız denetim alanını düzenlemek ve muhasebe standartlarını yayımlamak amacıyla kurulmuştur.

Kurumun temel amacı; denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasını sağlamak, yatırımcıların çıkarlarını ve kamu yararını korumak, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlayarak, bu doğrultuda başta borsadaki şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin ve belirlenen büyük ölçekli işletmelerin denetimlerini gözetmek ve izlemektir.

Görevleri ise; Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamaktır. Bu

görevlere ek olarak, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamaktır ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)).<sup>15</sup>

### **7. Uluslararası Alanda ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Algılanması Üzerine Literatür Özeti**

Türkiye ve dünya genelinde uluslararası muhasebe standartlarının algılanmasına yönelik yapılmış olan çalışmalar incelediğinde, muhasebe meslek mensuplarına ve farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler üzerine uygulanmış araştırmalar yer almaktadır.

Daske, Hail, Leuz ve Verdi (2007:41) tarafından uluslararası muhasebe standartlarının algılanmasına yönelik olarak, 25 ülkede toplam 35.000 işletme üzerinde uygulanan kapsamlı bir araştırma yapılmıştır. Bu çalışmada, IFRS’nin kullanımı ile birlikte işletmelerin borsa likiditesinin arttığı ve öz sermaye maliyetinin düştüğü tespit edilmiştir. Ayrıca IFRS’nin, işletmelerin daha güçlü ve düzenli bir ortamda faaliyet göstermesine pozitif katkı sağladığı belirtilmiştir.

Ülkü (2008:76) ise İstanbul’un çeşitli ilçelerinde faaliyet gösteren, mali müşavirler odasına kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının, KOBİ TFRS/TMS’yi nasıl algıladıklarını ortaya koymak amacıyla çalışma yapmıştır. Çalışma sonucunda; KOBİ’lerin TFRS’ye geçişle birlikte mali tabloların şeffaflığa, kaliteli bilgi üretimine ve karşılaştırılabilirliğe dönüşeceğini düşünen meslek mensuplarının çoğunlukta olduğu görülmüştür. Ayrıca KOBİ’lerin finansman sıkıntısı ve kurumsallaşma problemlerinin aşılmasında, TFRS/TMS’nin çözüm olacağını düşünen meslek mensuplarının oranı da yüksek bulunmuştur.

Erdoğan ve Dinç (2009:167) tarafından, TFRS/TMS’nin algılanmasına yönelik en geniş kapsamlı çalışmalarından biri gerçekleştirilmiştir. Türkiye genelinde 768 meslek mensubu ile yürütülen çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının standartlar konusunda bilgi düzeyleri ve yeterlilikleri ölçülmeye çalışılmıştır.

---

<sup>15</sup>Kamu Gözetim Kurumunun Amacı ve Görevi, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms\\_seti/TMS/BKK\\_Usul\\_ve\\_Esas.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/TMS/BKK_Usul_ve_Esas.pdf) (29.04.2014)

Çalışmada belirtildiğine göre; muhasebecilerin önemli bir kısmının, muhasebe standartları hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadığı ayrıca konu ile ilgili bilgi düzeyinin yetersiz olduğu tespit edilmiştir.

Naoum, Sykianakis ve Tzovas (2011:68) ise Yunanistan'da borsaya kayıtlı; 42 büyük işletmenin finansal yöneticileri üzerinde uluslararası muhasebe standartlarının algılamasına yönelik çalışma gerçekleştirmişlerdir. Buna göre; IFRS ile mali tabloların kalitesinde iyileşme sağlandığı ancak IFRS kullanımının olumlu etkiler yaratacağını düşünenlerin ise düşük oranlarda kaldığı gözlenmiştir.

Kim (2011:47), tarafından Amerika'da eğitim gören üniversite öğrencileri üzerinde uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin algılama çalışması yapılmıştır. Bu çalışmadan elde edilen tespitlere göre; katılımcı öğrenciler, IFRS kullanımıyla beraber finansal piyasaların daha güvenli ve şeffaf olacağını düşünmekte, IFRS'nin finansal piyasaların gelişmesinde olumlu katkıları olacağına inanmaktadırlar.

Kurcan, Uyar ve Tetik (2011:26), Antalya ve Alanya Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odalarına kayıtlı meslek mensuplarının, muhasebe standartlarına ilişkin bakış açılarının araştırıldığı çalışmada; meslek mensuplarının muhasebe standartları konusundaki bilgi seviyesinin sınırlı düzeyde ve düşük olduğu görülmüştür. Uygulanma sürecinde yaşanan kavram karmaşıklığı, bilgi eksikliği, meslek mensuplarına yüklenen ek sorumlulukların fazla olması ve geleneksel vergi muhasebesinden kopmanın yavaş olması gibi nedenlerden dolayı çeşitli sıkıntılar yaşanabileceği ifade edilmiştir.

Kırılıoğlu ve Şenol'un (2011:43), Marmara bölgesinde faaliyet gösteren 363 işletme üzerinden yürüttükleri çalışmada, KOBİ'lerin BASEL II ve IFRS hakkında farkındalık ve algı düzeyleri ölçülmektedir. Elde edilen sonuçlara göre; KOBİ'lerin büyük bir kısmının, IFRS ile ilgili herhangi bir çalışmada bulunmadıkları ve konu hakkında pek fazla bir bilgiye sahip olmadıkları ortaya çıkmıştır. Aynı sonuçlar Basel II kriteri için de geçerli olup farkındalık düzeylerinin düşük seviyede olduğu tespit edilmiştir.

Strouhal vd., (2013:285), IFRS çerçevesinde finansal tablo bilgi düzeyini ve algısını ölçmeye yönelik olarak yaptıkları çalışma; Çek Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren 346 KOBİ düzeyinde faaliyet gösteren işletme üzerine uygulanmıştır. IFRS

konusunda profesyonel meslek mensuplarına yönelik olarak verilen eğitimlerin; rekabet etme gücünü artırdığı, değişen şartlara uyumu kolaylaştırdığı ve uluslararası alanda daha iyi faaliyet göstermesine katkı sağladığı saptanmıştır.

Aderemi ve Isenmila'nın (2013:209), Nijerya'da borsada faaliyet gösteren işletmelerin; finansal direktörleri, finansal rapor kullananları ve hazırlayanlar üzerinde, IFRS algısının ölçümüne yönelik olarak yaptıkları çalışmada; Uluslararası muhasebe standartlarının işletmelerin karlılık ve büyüme oranlarına olumlu etkiye bulunduğu ayrıca işletmelerin yönetim bilgisi ve kalitesi açısından da iyileşme sağladığı belirtilmiştir.

Uyar ve Güngörmüş (2013:87), KOBİ TFRS/TMS'nin algı ölçümüne yönelik olarak Türkiye genelinde 128 adet muhasebe meslek mensubu ile yaptıkları çalışmada; meslek mensuplarının KOBİ'lerin TFRS hakkında çok az bilgi sahibi oldukları ve yeterli olmayan personel eğitimlerinin, TFRS uygulaması konusunda en büyük engel oluşturduğu tespit edilmiştir. Ayrıca katılımcıların büyük çoğunluğunda KOBİ TFRS ile TAM SET TFRS arasındaki ana farklılıklar hakkında herhangi bir farkındalık olmadığı da ortaya çıkmıştır.

Fidan ve Cinit (2013:58) ise, Eskişehir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, KOBİ muhasebe standartları ile ilgili farkındalık düzeyini ölçmek amacıyla bir inceleme yapmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; KOBİ'lerde TFRS'nin uygulanmasıyla birlikte meslek mensuplarının, iş yüklerinin artacağı ve meslek mensuplarının çok fazla olan iş yüklerinin TFRS uygulamaları ile birlikte daha da fazlalaşacağı düşünülmektedir.

Yıldız ve Yanık (2013:218), Kocaeli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde öğrenim gören öğrenciler ile TMS/TFRS'nin algılaması hakkında bir araştırma yapmışlardır. Araştırma neticesinde; TFRS'ye olan ilginin muhasebe mesleği seçmeyi düşünen öğrenciler arasında daha fazla olduğu görülmüştür; ancak TFRS'ye ilişkin olarak, muhasebe mesleğini seçmeyi düşünen ve düşünmeyen öğrenciler arasında ise algı düzeyine ilişkin herhangi bir farklılık olmadığı da tespit edilmiştir.

Mbetu, Marume ve Srinivasan (2014:18), tarafından yapılan ve Zimbabve şehrinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ve denetimcilere yönelik



yapılan algı çalışmasında; muhasebecilerin ve denetçilerin sahip oldukları niteliklerin uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliklerini yerine getirmede yeterli olmadığı ve standartların uyumlaştırma sürecinde sorunlar yaşanabileceği belirtilmiştir.

### **8. TFRS-6 Maden Araştırma ve Değerleme Standardı**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, maden araştırma ve değerlendirme konusuna yönelik olarak, özel bir standart mevcut olmaması ve aynı zamanda arama ve değerlendirme harcamalarına ilişkin özel bir yöntemin bulunmaması nedeniyle TFRS-6 standardının oluşmasına etki eden temel nedenlerdir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Aralık 2006 yılında, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi hususunda düzenleme yapmaya karar vermiş ve standardı yayımlamıştır (IFRS-6, 2006:232).

Türkiye’de de ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan IFRS-6 standardının tercümesi yapılarak aynı şekilde TFRS 6 yayımlanmıştır. TFRS-6 standardı maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi aşamasında ortaya çıkan harcamalara ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektedir.

Aksoylu’nun (2013:140) belirttiğine göre; bu standart yayımlanmadan önce maden araştırma ve değerlendirme varlıkları, “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve”de yer alan hükümlere göre muhasebeleştirilmekteydi. Bu standart, sadece maden araştırma ve değerlendirme aşamasında ortaya çıkan giderleri dikkate almaktaydı.

Standardın oluşturulmasındaki temel amaç aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir (TFRS-6, 2006:2);

- Maden araştırma ve değerlendirme harcamaları ile ilgili muhasebe uygulamalarına yönelik gelişme sağlanması,
- Maden araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirme işlemlerine ilişkin değer düşüklüğünün tespit edilmesi durumunda, “TFRS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı” uyarınca ölçülmesi,

- Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan miktarların, işletmelerin finansal tablolarında ve açıklamalarında yer almasının sağlanması, ayrıca araştırma ve değerlendirme varlıklarından kaynaklanan tutarların zamanlaması ve gelecekteki nakit akımlarının kesinliği hakkında, finansal tablolar yardımıyla kullanıcılarına bilgi verilmesidir.

Bu bölümde TFRS-6 standardının ortaya çıkış nedeni ve standardın temel amaçları ele alınmıştır. Sonraki bölümde standardın getirdiği düzenlemeler çerçevesinde madencilik faaliyetleri ele alınacaktır.

### **9. Madencilik Faaliyeti Kapsamında, TFRS-6 Standardının Getirdiği Düzenlemeler**

TFRS-6 madencilik faaliyeti esasları çerçevesinde sadece işletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarını kapsamaktadır. Bunun haricinde yapılan diğer işlemler ise kapsam dışında bırakılmakta ve bu faaliyetler dışındaki diğer giderler dikkate alınmamaktadır. Arama ve değerlendirme maliyetlerinin kapsama alınacağı bir diğer durum ise işletmenin belirli bir yeri arama yasal hakkının ve maden rezervini çıkarma yetkisinin olmasıdır (PWC, 2007:8).

Buyruk (2013:88), maden arama sürecinde yapılan giderlerin hangi durumlarda muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin standardın iki durumda araştırma ve geliştirme giderleri dikkate aldığını belirtmiştir. Birinci durum, maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik olarak yapılabilmesi (fizibilitesi) ve ticari açıdan gelir elde edebilecek durumda olmasıdır. İkinci durum ise, maden arama sürecinin olumlu sonuçlanması sonucunda, ticari getirisinin olmasıdır. Aşağıdaki Tablo-13'de madencilik faaliyetleri kapsamında, yapılan işlemler ve süreçler açıklanmıştır.

**Tablo 13: Uluslararası Madencilik Faaliyetleri**

AŞAMA	FAALİYET
ARAMA	Uygun maden kaynaklarının ticari faaliyetlerde kullanılmak amacıyla aranması faaliyetidir.
GELİŞTİRME	Madenlerin ticari olarak kullanımı için gerekli teknik araştırmaların yapılmasıdır.
ÜRETİM	Doğal kaynakların çıkarılması ve ortaya çıkan doğal kaynağın pazarlanması ve taşınması için gerekli işlem ve süreçlerin yapılmasıdır.
MADEN ALANIN KAPATILMASI	Maden arama sonrasında yapılan süreçler ve bölgenin restorasyon, kazı alanının iyileştirilmesi faaliyetlerini içerir.

Maden işletmelerinde araştırma ve değerlendirme maliyetleri genel olarak; maden alanlarının aranması, maden çıkarma haklarının elde edilmesi, araştırılması, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi evrelerinde yapılacak olan faaliyetleri kapsamaktadır (Ergin, 1983:24).

TFRS-6 standardında bu harcamalara örnek olarak; araştırma haklarının elde edilmesi, arama sondajı, kazı ve örnekleme faaliyetleri ve bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğinin değerlendirmesi ile ilgili faaliyetler gösterilmektedir.

Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi konusuna gelindiğinde ise TFRS-6, açık bir biçimde, araştırma ve değerlendirme giderlerini maliyet değerleriyle muhasebeleştirmektedir. Standart ilk muhasebeleştirmeden sonra ise bu varlıkları maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemine tabi tutmaktadır (TFRS-6, 2006:3).

Demir ve Bahadır (2007:16), ilk muhasebeleştirmeden sonra yapılan işlemlere yönelik olarak; arama ve değerlendirme varlıklarının net defter değeri, geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda, TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre değer düşüklüğünün ayrılması gerektiğini belirtmiştir. Yeniden

değerleme yöntemi seçilmesi halinde, ilgili varlıklar, maddi ve maddi olmayan duran varlık şeklinde sınıflandırıldıktan sonra, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ile TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklardaki modeller dikkate alınmaktadır.

Değer düşüklüğünü belirlemek amacıyla varlıklar, nakit yaratan birim veya gruplara ayrılması gerekmektedir. TFRS-6, bu grup ve birimlerin, “TFRS-8 Faaliyet Bölümlerinde” yer alan birincil ve ikincil raporlama şekline bağlı bölümlerden büyük olmaması gerektiğini belirtmiştir (TFRS-6,2006:4).

TFRS-6, Araştırma ve değerlendirme varlıklarının sınıflandırılması konusunda ise aktifleştirilecek harcamaların, edinilen varlığın niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi de düzenlenmektedir. Araştırma faaliyetleri sırasında iki çeşit varlık ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri maddi duran varlıklar, ikincisi ise araştırma hakkı elde etme maliyetleridir. Maddi duran varlıklar, araştırma ve değerlendirme faaliyetlerinde kullanılan ve bir dönemden uzun yararlı ömre sahip varlıklardır. Örneğin; bu faaliyetleri yapan ekipman ve cihazlar maddi duran varlıklardır. Ancak, delme ve sondaj hakları gibi haklar maddi olmayan duran varlıklardır. Sondaj hakkının (lisans hakkı) edinme maliyetleri de maddi olmayan duran varlıklar olarak izlenir (Karapınar, Zaif ve Torun, 2010:60).

TFRS-6’ya göre araştırma ve değerlendirme aşamasında ortaya çıkan harcamalar işletmelerin belirledikleri politikaya bağlı olarak, aktifleştirilebilmektedir. Aktifleştirilen araştırma ve değerlendirme giderlerinin amortisman uygulamasına yönelik olarak da TFRS-6 doğrudan bir düzenleme yapmamaktadır. Bu amaçla standart en uygun yöntemi işletmenin tercihine bırakmak üzere; normal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemlerini tavsiye etmektedir. Ancak bu yöntemler içerisinde, üretim birimine göre amortisman yönteminin uygulanması daha doğru görülmektedir. Bu yöntemde sabit giderler değişken gidere dönüşür ve esnek bir yapıya sahiptir (Aksoylu, 2013:141-153).

TFRS-6, muhasebe politikalarında yapılabilecek değişikliklere bir sınır koymaktadır. Araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikaları, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar alma ihtiyaçlarına yönelik daha fazla bilgi vererek, daha uygun ve daha güvenilir bilgiler sağlıyorsa değiştirilebilmektedir.

Yukarıda belirtilen tüm işlemler değerlendirildiğinde, TFRS-6 (2006:2-4), maden araştırması ve değerlendirilmesinde ortaya çıkan tutarları tanımlayan ve gerekli açıklamalara yer veren bilgilerin işletmelerin finansal tablolarında yer alması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca TFRS-6, dâhil ettiği tüm konuların ve muhasebe işlemlerinin, TMS-8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” standardına göre uygulanması gerektiğini belirtmiş ve 11. ve 12. maddelerden ise muaf tutmuştur.

Madencilik ana faaliyet konusu olan “araştırma ve değerlendirme” aşamasından sonra geçilen diğer faaliyet ise geliştirme aşamasıdır. Geliştirme aşaması, sahanın elde edildiği veya maden arama aşamasını takiben yapılan aşamadır. Bu aşamada, maden kaynağının üretime hazır hale gelmesi için yüzey tesislerinin inşası ve üretimin artırılması için sondaj veya geliştirme çalışmaları yapılmaktadır (Hacıüstemoğlu, Bahadır ve Boz, 2006:31).

Geliştirme aşamasından sonraki faaliyet üretim aşamasıdır. Geliştirme evresi sona erdiğinde üretim aşamasına geçilir ve karmaşık bir safha olarak değerlendirilmektedir. Bu aşamada, yapılan üretime hazırlık çalışmaları sonucunda belirli bir potansiyel oluştuğunda ticari üretim aşamasına geçilir. İşletmeler üretim aşamasında bir takım üretim maliyetlerine katlanarak maden rezervini toprak yüzeyine çıkartırlar. Üretim aşamasında, yer altında bulunan maden rezervlerinin toprak yüzeyine çıkarılması ve satışa sunulması faaliyetlerini oluşturmakta olup, rezervin işlenerek metale dönüştürülmesi sürecini kapsamamaktadır (Özkan ve Aksoylu, 2012:85). Bu aşamada, maden kaynağının üretim yapılabilecek kapasitede olduğu sonucuna ulaşıldığında geliştirme ile ilgili faaliyetler aktifleştirilmektedir. Muhasebe politikası olarak, ticari ürün üretildikten sonra geliştirme harcamalarının kaydedilmesi, geliştirme dengesinin tutulması, inşaat maliyetlerinin sermayeleştirilmesi, projeler üstündeki sermaye miktarının ticari ürünlere yansıtılması ve önceki yıllarda yapılan maliyetlerin de dâhil edilmesi gerekmektedir (PWC, 2007:18-19).

Özkan ve Aksoylu (2012:95) üretim sonrasında yeniden yapılandırma çalışmaları çerçevesinde ortaya çıkacak olan olası giderlerin de makul tahminlerinin yapılması, dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramları dikkate alınarak üretim giderlerine

dâhil edilmesi, daha gerçekçi ve doğru mali tabloların oluşmasına katkı sağlayacağını belirtmişlerdir.

Son aşama olarak görülen ve değerlendirilen maden kapama ve rehabilite aşaması, birçok maden işletmesinin önemli gider kalemini oluşturmaktadır. Maden işletmeleri, sözleşmeler gereğince madenin ekonomik ömrünün sonunda, kazı alanını rehabilite etmektedirler. Bu maliyetler birçok maden işletmesi için önemli gider kalemlerini oluşturmaktadır. Maden kapama ve restore edilme işlemleri ise “TFRS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı tarafından kapsamaktadır.

Karapınar, Zaif ve Torun’a (2010:51) göre; maden bölgesini kapatarak terk etme kararı; sadece madendeki mineralin tükenmesi ile değil, üretimin ekonomik olma özelliğinin kaybolması üzerine de alınabilir. Kapama maliyetleri, bölgeden teknik donanımı sökme ve taşıma, maden işletilen bölgede toprağın örtüsünün bozulması nedeniyle toprağı örtme, ağaçlandırma, bitki örtüsünü eski haline getirme ve yaşam için rehabilite etme gibi maliyetleri kapsamaktadır. Kapama faaliyetleri, işletmenin gelecekte yerine getirmesi gereken bir yükümlülüktür ve işletme bu maliyetler için karşılık ayırmak durumundadır.

#### **10. Maden Arama Harcamalarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TFRS-6 Açısından Karşılaştırılması**

Tablo-14’de belirtildiği üzere, maden araştırma ve değerlendirme harcamalarına muhasebeleştirme, sınıflandırma ve ilgili giderlerin açıklanması yönünden, iki sistem arasındaki farklılıklar ve benzerlikler ortaya konarak gereken açıklamalara yer verilmiştir.

**Tablo 14: Maden Arama ve Değerleme Harcamalarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TFRS-6 Açısından Değerlendirilmesi**

	<i>TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ</i>	<i>TFRS-6 STANDARDI</i>
<b>MUHASEBELEŞTİRİLMESİ</b>	Vergi Usul Kanun'un 316.maddesine göre; maden arama ve geliştirme faaliyetlerinin yalnızca maliyet bedelleri ile muhasebeleştirilmektedir.	Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülmektedir.
<b>SINIFLANDIRILMASI</b>	Tek Düzen Muhasebe sisteminde; madenlerle ilgili araştırma ve geliştirme giderleri Maddi Duran Varlık ve Maddi Olmayan Duran Varlık şeklinde sınıflandırılır.	İşletme hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin politika belirlemelidir. Araştırma ve değerlendirme varlıkları niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık şeklinde sınıflandırılır.
<b>GİDERLERİN AÇIKLANMASI</b>	Tek düzen muhasebede 27'li Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesap Grubuna ait; "271 Arama Giderleri Hesabı ve 272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hesabı" kullanılmaktadır.	İşletme, maden arama ve değerlendirme sonucunda ortaya çıkan tutarları, tanımlayan ve açıklayan bilgilerle beraber finansal tablolarda yer vermelidir.

### **10.1. Muhasebeleştirme**

Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilme işlemleri tek düzen muhasebe sisteminde, Vergi Usul Kanunu'nun 316. Maddesi gereğince madenlerle ilgili yapılan harcama ve giderlerin muhasebeleştirilmesi maliyet bedelleri üzerinden yapılmaktadır (Karapınar, Zaif ve Torun, 2010:64). Bu harcama ve giderlerde Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden de amortisman tabi tutulmaktadır.

TFRS-6 Standardına göre; araştırma ve değerlendirme varlıkları, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maden arama ruhsatının alınmasından önce katlanılan giderler, ticari gelir elde edilemeyecek durumlar ve geliştirme giderleri kapsam dışı bırakılmıştır. İlk muhasebeleştirmeden sonra ise işletmeye bağlı olarak bu varlıklar, maliyet yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir.

Yine TFRS-6 standardına göre, varlıklarda değer azalışına ilişkin ayrılacak karşılık tutarının belirlenmesi ve muhasebeleştirilme işlemlerinde; aktifleştirilen araştırma değerlendirme varlıklarının defter değerinin, geri kazanılabilen tutarını aşmasına ilişkin göstergeler oluşabilmektedir. Bu göstergeler standardın ilgili maddelerinde gösterilmiş olup, ortaya çıkan bu durumda değer düşüklüğü zararı, TFRS-36'ya (Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı) göre ölçülür ve açıklanır. TFRS-6, işletmelere böyle bir hak tanımış ve değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesini sağlamıştır (TFRS-6, 2006:3).

## **10.2. Sınıflandırma**

Maden araştırma ve geliştirmeyle ilgili sahip olunan imtiyazlar, patentler, haklar, şerefiyeler Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde, "26'lı Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubunda, maddi duran varlıklar ise "25'li Maddi Duran Varlıklar" hesap grubunda takip edilmektedir.

TFRS-6, mevcut düzenden farklı olarak, işletmenin harcamalarının araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin bir politika belirlemesi ve bu politikayı tutarlı olarak uygulaması gerektiğini belirtmiştir. Bu giderlere örnek olarak; topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar, arama sondajı kazı örnekleme ve bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler gösterilmektedir. TFRS-6 standardı bu duruma ek olarak, varlıkların muhasebeleştirme işlemleri sırasında, varlıkların niteliğine göre; maddi ya da maddi olmayan duran varlıklar şeklinde sınıflandırmasını istemektedir. Maddi olmayan duran varlığa örnek olarak; delme/sondaj hakları, maddi duran varlığa örnek olarak; taşıtlar ve delme/sondaj donanımları verilmektedir (KPMG, 2005:6-7). Varlıkların sınıflandırılması açısından TFRS-6 standardının ve tek düzen muhasebe sisteminin uyumlu olduğu görülmektedir.



### **10.3. Giderlerin Açıklanması**

Tek Düzen Muhasebe Sistemi içinde madenlerle ilgili olarak yapılan giderlerin açıklanması için “27’li Özel Tükemeye Tabi Varlıklar” hesap grubuna ait olan “271 Arama Giderleri Hesabı ve 272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hesabı” kullanılmaktadır. Bu hesaplarda, maden araştırma ve geliştirme amacıyla yapılan giderler muhasebeleştirilmektedir. Maden arama amacıyla yapılan giderler, “271 Arama Giderleri” hesabında takip edilmekte ve “630 Araştırma ve Geliştirme” hesabına devredilerek gelir tablosunda dönem gideri olarak gösterilmektedir. “272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri” hesabında ise madenlerin tüketilmesine hazır hale getirilmesi için gerek insan gerekse teknik araçlar ile yapılan işlemler bu hesapta izlenmektedir.

Maden arama ve değerlendirme harcamalarına ilişkin olarak uluslararası muhasebe politikalarının genel kabul görmüş ilkeleri bulunmaktadır. Bu ilkeler çerçevesinde maden arama sonucunda, arama sürecinde oluşan giderlerin aktifleştirilmesi gerektiği ve maden arama sürecinin sonunda üretilebilir düzeyde rezerv bulunursa kalıcı bir aktif hesapta izlenmesi, olumsuz olması durumunda ise zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini öngörülmektedir (Hacıüstemoğlu, Bahadır ve Boz, 2006:28-29). Bu ilke çerçevesinde tek düzen ve uluslararası muhasebe ilkeleri arasında benzerlik görülmektedir.

Yine TFRS-6 standardı, Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nden farklı olarak maden araştırılması ve değerlemesi sonucunda gerçekleşen tutarlarla ilgili daha detaylı bilgi ve açıklama istemektedir. Standart muhasebe politikaları çerçevesinde, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan varlıklar, borçlar, gelir ve giderler ile faaliyet ve yatırımlardan kaynaklanan nakit akışlarının dâhil edildiği açıklamalara ve tanımlamalara yer verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

### **11. Uluslararası Alanda ve Türkiye’de Maden Araştırma ve Değerleme Standardı Uygulamaları Üzerine Yapılmış Çalışmalar**

Uluslararası alanda ve Türkiye’de Maden Araştırma ve Değerleme standardı uygulamaları kapsamında yapılan çalışmalarda genel olarak standardın getirdiği

düzenlemeler ele alınmış ve maden arama faaliyetlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği incelenmiştir.

Cortese, Irvine ve Kaidonis (2007:4) TFRS-6 kapsamında yaptıkları çalışmada maden işletmelerinin, maden arama faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde iki ana yöntemi esas aldıklarını belirtmişlerdir. Bu yöntemlerden ilki **tam maliyet yöntemi** diğeri ise **başarılı çaba yöntemidir**. Tam maliyet yöntemine göre; maden arama faaliyeti sürecinde yapılan tüm giderler aktifleştirilir ve amortismanına tabi tutulmaktadır. Başarılı çaba yönteminde ise; maden arama ve değerlendirme faaliyetleri sonucunda yeterli kalitede maden rezervinin bulunması durumunda katlanılan tüm gider ve harcamaların aktifleştirilmesi öngörülmektedir. Çalışmada, standart hazırlama sürecinde sektörün içinde yer alan ve sektörle ilgili 300 kişi ve işletmeye yorumları için yazı gönderilmiştir, ancak 52 kişi veya işletme bu çağrıya yorum yaparak katkıda bulunmuştur. Bu katılımcıların % 70'i başarılı çaba yöntemini desteklemiştir.

TFRS-6 standardının getirdiği yeniliklerin ve düzenlemelerin incelendiği kapsamlı çalışma; Karapınar, Zaif ve Torun (2010:66) tarafından yapılmıştır. Bu inceleme sonucunda, standardın sadece maden araştırma ve değerlendirme harcamalarını dikkate aldığı görülmüştür. Ayrıca işletmelerin, genel finansal tablo düzenleme ilkelerine ters düşmemek kaydıyla, söz konusu giderler için istedikleri muhasebe politikalarını geliştirebilecekleri ancak yeni bir düzenleme getiremeyecekleri belirtilmiştir. Standardın kesin bir politika belirlememesi nedeniyle standardın dünya genelinde, yanlış anlaşılmasına ve uygulanma aşamasında da yanlış yönlendirmelere yol açabileceği ifade edilmiştir.

Buyruk (2013:88) ise TFRS-6 standardına dâhil etmesi gereken diğeri bir konuyu ele aldığı araştırmasında, maden arama ve değerlendirme standardının getirdiği düzenlemelere göre “dekapaj” (maden yatağının üzerindeki örtü tabakasının kaldırılma işlemleri) maliyetlerinin madenin maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Söz konusu aktifleştirilen maliyetlerin üretim başladıktan sonra üretim miktarı yöntemi kullanılarak sistematik olarak itfa edilmesi gerektiğini açıklamıştır.

TFRS-6 standardının, normal amortisman ve üretim birimine göre amortisman yöntemlerinin karşılaştırıldığı diğer bir çalışmada, maden işletmelerinde normal amortisman ve üretim birimine göre amortisman yöntemleri kullanılmakla beraber, madenler gibi özel tükenmeye tabi varlıkların amortismanında “üretim birimine göre” amortismanın tercih edilmesi daha uygun olduğu ayrıca üretim birimine göre amortisman yönteminin, normal amortisman yöntemine göre, daha gerçekçi sonuçlar verdiği saptanmıştır (Aksoylu, 2013:154).

Bu bölümde, muhasebe bilimi ile uluslararası muhasebe standartlarının tanımı ve amacı incelenmiştir. Ayrıca uluslararası muhasebe standartlarının ortaya çıkış sebepleri ele alınarak, uluslararası muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi izlenmiştir. Bu süreçte, uluslararası muhasebe standartlar kurulunu oluşturan organların; amaç ve görevleri detaylandırılmış, uluslararası muhasebe standartlarının belirlenme süreci ile muhasebe standartlarının Avrupa Birliği, A.B.D. ve Türkiye’deki uygulanma süreçleri araştırılmıştır. Aynı zamanda, maden arama ve değerlendirme standardının getirdiği düzenlemeler çerçevesinde, maden arama ve değerlendirme faaliyetleri ve bu faaliyetlerde izlenen süreçler açıklanmıştır. İlave olarak, maden araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin mevcut Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Maden Araştırma ve Değerleme Standardının getirdiği esaslar karşılaştırılmıştır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AFYONKARAHİSAR İLİ MERMER İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

#### 1. Araştırmanın Amacı

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, maden araştırma ve değerlendirme konusuna yönelik olarak, Aralık 2006 yılında, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi düzenleme yapmaya karar vermiş ve standardı yayımlamıştır. Bu yayımlamadaki amaç, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi aşamasında ortaya çıkan harcamalara ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir (TFRS-6, 2006:1-2).

Maden araştırma ve değerlendirme standardının amacı, maden araştırma ve değerlendirme harcamaları ile ilgili muhasebe uygulamalarına yönelik gelişme sağlanmasıdır. Ayrıca varlıklarının muhasebeleştirme işlemlerine ilişkin değer düşüklüğünün tespit edilmesi durumunda, “TFRS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı” uyarınca ölçülmesi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan miktarların, işletmelerin finansal tablolarında ve açıklamalarında yer almasının sağlanmasıdır (TFRS-6, 2006:2).

Standardın getirdiği düzenlemeler incelendiğinde; araştırma ve değerlendirme varlıklarının maliyet bedeli ile ölçülmesi ve maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgilerin bulunması yer almaktadır. Aynı zamanda defter değerinin, geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda varlık değer düşüklüğü açısından yeniden değerlendirilmesi, araştırma ve değerlendirme varlıkları, yapılarına göre maddi veya maddi olmayan duran varlıklar şeklinde sınıflandırılması da diğer düzenlemeler arasındadır.

Tezin araştırma konusu ise, TFRS-TMS standartlar setinin yarattığı olumlu etkiler ile TFRS-6 Maden Araştırma ve Değerleme standardının getirdiği düzenlemeler ve yeniliklerin Afyonkarahisar ili ticaret siciline kayıtlı maden işletmelerinin yöneticileri tarafından hangi düzeyde algılandığını tespit etmeye yönelik ampirik bir çalışma yapılmasıdır.

## 2. Araştırmanın Kapsamı

Anket çalışması, Afyonkarahisar’da faaliyet gösteren mermer işletmeleri üzerinde uygulanmıştır. Afyonkarahisar ili sınırları içinde yer alan 105 adet mermer işletmesi bulunmaktadır. Bu işletmelerden 100 tanesi de mermer madeni arama ve değerlendirme işleminde bulunmaktadır.

Afyonkarahisar’da TFRS-6 Maden Arama ve Değerleme standardının algı ölçümüne yönelik olarak ana kütlelin belirlenmesi amacıyla; Afyonkarahisar ili ticaret siciline kayıtlı işletmelerin listesi, Afyonkarahisar Ticaret Odasına ait internet sitesinden temin edilmiştir.

Bu listede bulunan 105 işletmenin 20’si maden rezervinin bulunduğu yerde faaliyet göstermediği için ulaşılamamış ve elektronik posta ile gönderilen anketlere ise hiçbir şekilde cevap verilmemiştir. Geri kalan 85 adet mermer işletmenin 35’i ana sözleşmesinde madencilik faaliyetinde bulunabilir ibaresi yer aldığı halde herhangi bir maden arama faaliyetinde bulunmadığı için ankete dâhil edilmemiştir.

Son olarak, 50 mermer işletmesi üzerinde uygulanmaya başlanan anket çalışması, yöneticilerin yeterli zamanlarının olmaması ve ankette bulunan bazı soruların “ticari sır” kavramı öne sürülerek cevaplanmaması örneklemin temsil kabiliyetini azaltmıştır. Bu kısıtlardan dolayı ancak 30 farklı işletme üzerinde anket çalışması uygulanabilmiştir. Mayıs-Haziran 2014 tarihleri arasında işletmelerin yöneticileri ile birebir görüşme yapılarak, araştırmanın amacı ve yöntemi kendilerine açıklanmış ve anket sorularını yanıtlamaları istenmiştir.

Anket ilgili sorular hazırlanırken, TFRS/TMS ve TFRS-6 standardına ilişkin düzenlemeler ve ana esaslar, Afyon ilinde faaliyet gösteren 2 adet Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ile il genelinde sadece bir adet bulunan Bağımsız Denetim İşletmesi ile görüşülmüştür. Son olarak, madencilik sektöründe faaliyet gösteren (özellikle maden arama faaliyetinde bulunan) 2 işletme yöneticisi ile birebir temasa geçilerek, konu hakkında bilgi alınmaya çalışılmıştır. Bütün bu görüşme ve bağlantılar 2014 yılı Mayıs ayı içinde gerçekleştirilmiş olup, TMS-TFRS ve TFRS-6’nın getirdiği düzenlemelerle ilgili bilgi alınmıştır.

### 3. Anketin Hazırlanması

TFRS/TMS algı ölçümüne yönelik olarak, bu yönde yapılan çalışmalardan elde edilen bilgiler incelenmiştir. Rodgers (2007:13) UFRS'nin ana ilkelerinin anlamaya yönelik olarak yaptığı çalışmada, uluslararası muhasebe standartları ile işletmelerde kurumsallaşmanın sağlanması, işletmelerin muhasebe denetiminin etkin bir şekilde uygulanması ve muhasebede ortak bir dilin oluşturulması mümkün hale geleceğini belirtmiştir. Tiffin (2005:2) ise UFRS ve yorumlarına yönelik olarak, standartlarının işletme bilgilerinin kıyaslanabilir ve kaliteli bilgi üretmesi konusunda yardımcı olacağını aynı zamanda işletmelerin finansal performansları hakkında daha doğru, anlaşılabilir ve uygun bilgilere ulaşmanın daha kolay ve rahat olacağını ifade etmiştir.

Mirza, Orrell ve Holt (2008:5) UFRS'nin temel ilkelerinin anlamaya yönelik olarak yaptıkları çalışmada, uluslararası muhasebe standartlarının, kamu yararını dikkate alan politikası ile mali tabloların şeffaf ve anlaşılır hale gelmesi, ekonomik karar alıcılar için büyük yararlar getireceğini ifade etmişlerdir.

Elde edilen literatür bilgileri eşliğinde, TFRS/TMS standartlar setinin algı ölçümüne yönelik olarak anket çalışması hazırlanmıştır. Ankette yer alan ifadeler sade ve anlaşılır biçimde tasarlanmıştır. TMS ve TFRS'nin sahip olduğu avantajlar ve yarattığı olumlu etkiler aşağıda örnek ifadelerle dönüştürülerek katılımcıların konu hakkındaki algı düzeyi ölçülmeye çalışılmıştır.

- “TMS/TFRS ile işletme bilgilerinin karşılaştırılabilir ve kıyaslanabilir düzeyi kolaylaşacaktır.”
- “TMS/TFRS ile işletmelerin finansal performansları hakkında daha doğru, anlaşılabilir ve uygun bilgilere ulaşmak mümkün hale gelecektir.”
- “TMS/TFRS ile uluslararası ve ulusal piyasalarda ortak bir muhasebe dili oluşacaktır.”

TFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardının ile ilgili güncel bilgiye, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun internet sitesinden elde edilerek, TFRS-6 standardının getirdiği ana ilkeler aşağıda belirtilmiştir;

- Maden arama ve değerleme faaliyetleri aşamasında ortaya çıkan giderlerin maliyet yöntemiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarının yapılarına göre maddi veya maddi olmayan duran varlıklar şeklinde sınıflandırılmaktadır.
- Defter değerinin, geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda varlık değer düşüklüğü açısından yeniden değerlendirilmedi.
- Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sırasında ortaya çıkan tutarları tanımlayan ve açıklayan mali bilgiler tablolarda yer almalıdır.

Bu düzenleme ve yenilikler çerçevesinde, TFRS-6 standardının algı ölçümüne yönelik olarak anket çalışması hazırlanmıştır. TFRS-6 standardının getirdiği düzenlemeler çerçevesinde aşağıda belirtildiği üzere önerme maddeleri haline getirilerek katılımcılara yöneltilmiştir.

- “Araştırma ve değerleme varlıklarının, maliyet bedeli ile ölçülmesi doğru bir yöntemdir.”
- “Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgilerin bulunması kullanıcılar için yararlı olacaktır.”
- “Araştırma ve değerlendirme varlıkları, yapılarına göre maddi veya maddi olmayan duran varlıklar şeklinde sınıflandırılmalıdır.”

#### **4. Soru Yapısı**

Araştırmada sorular 30 katılımcıya yöneltilmiş olup, 5’li likert lği kullanılmıştır. Bu kapsamda sorulan 10 önermeye katılımcıların tamamı dâhil edilmiş olup eksik veri bulunmamaktadır. Yargılarda ters lek kullanılmamıştır. Dolayısı ile ortalamalar genel yargı açısından tutarlı bir eğilim göstermektedir. Araştırmanın ilk bölümünde, katılımcıların eğitim düzeyleri tablo yardımıyla gösterilmiştir. Araştırmaya dâhil olan işletmelerin bulunduğu yerler ve ihracat yapıyor olma durumu arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Bu analize ek olarak, işletmelerin faaliyette buldukları bölgeler ve muhasebe standartlarına olan ilgi durumu açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca işletmelerin yeni getirilen muhasebe

standartlarını okuma durumu ve ihracat yapma durumu arasındaki ilişki tablolar aracılığıyla açıklanmıştır.

İkinci bölümde ise, uluslararası muhasebe standartlarının yarattığı olumlu etkiler ve TFRS-6 standardının getirdiği düzenlemeler analiz edilmiştir. Önermelerde bulunan yargılar olumsuzdan olumluya doğru, 1'den 5'e kadar "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum", "Kararsızım", "Katılıyorum" ve Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde sunulmuştur.

### 5. Verilerin Analizi

Araştırma kapsamında uygulanan anket çalışmasının sonuçları, gerekli kodlar verilerek "SPSS 20,0 for Windows" programına yüklenmiş ve araştırma amaçları yönünde istatistiksel analize tabi tutulmuştur.

*Tablo 15: Güvenirlilik Analizi*

Cronbach's Alpha	N of Items
,735	10

Elde edilen verilere güvenirlilik analizi uygulanarak Cronbach's Alpha katsayısı hesaplanmış olup Tablo-15'de verilmiştir. Yapılan araştırmada deneklere 10 adet soru sorulmuş ve cevaplar 5'li likert ölçeği ile ölçülmüş ve % 73,5 güvenirlilik elde edilmiştir. Anket sorularının demografik olanları frekans yoluyla; anket verilerinin sonuçları ve bunlara ilişkin yorumlar ise tablolar yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.



## 6. Bulgular

Araştırmanın demografik özelliklerine ilişkin bulgular aşağıdaki Tablo-16’da verilmiştir.

**Tablo 16: Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı**

Eğitim	Sayı (f)	Yüzde (%)
Lise	3	10,0
Ön lisans	10	33,3
Lisans	17	56,7
Genel	30	100,0

Tablo-16’da görüldüğü üzere, ankete katılanların eğitim durumu; 3’ü (%10) lise mezunu, 10’u (%33,3) ön lisans mezunu, 17’si ( 56,7) lisans mezunu seviyesinde olduğu görülmüştür.

**Tablo 17: İşletmelerin Bulunduğu Yerler ve İhracat Yapıyor Olma Durumu Arasındaki İlişki**

BÖLGE VE İHRACAT		İHRACAT		TOPLAM
		YOK	VAR	
BÖLGE ORGANİZE	İşletme sayısı	2	8	10
	Bölge içi payı	20,0%	80,0%	100,0%
	Toplam işletme içindeki payı	6,7%	26,7%	33,3%
ORGANİZE DIŞI	İşletme sayısı	9	11	20
	Bölge içi payı	45,0%	55,0%	100,0%
	Toplam işletme içindeki payı	30,0%	36,7%	66,7%
TOPLAM	İşletme sayısı	11	19	30
	Bölge içi payı	36,7%	63,3%	100,0%

Araştırmaya dâhil olan 30 işletmenin bulunduğu yerler ve ihracat yapıyor olma durumu arasındaki ilişki Tablo-17’de verilmiştir. Organize sanayi bölgesinde kurulan işletmelerin % 80’i ihracat yapıyorken, % 20’si sadece yurt içi pazarda faaliyet göstermektedir. Organize sanayi bölgesi dışında bulunan işletmelerin ise % 55’i ihracat yaparken, % 45’i sadece yurt içi pazarda yer almaktadır. Toplamda yer alan tüm işletmelerin % 63,3’ü ihracat yapmaktadır. Organize sanayi bölgesinde kurulan işletmelerin diğerlerine göre dışarıya açılma oranı da daha yüksektir. Bu durum işletmelerde iç ve dış pazar verilerinin muhasebeleştirilmesi dolayısı ile daha sistemli ve anlaşılır olma durumunu gerektirmektedir.

**Tablo 18: İşletmelerin Bulunduğu Yerler ve Muhasebe Standartlarına Olan İlgisi Durumu**

BÖLGE VE OKUNMA		OKUNMA		TOPLAM
		OKUNDU	OKUNMADI	
BOLGE ORGANİZE	İşletme sayısı	1	9	10
	Bölge içi payı	10,0%	90,0%	100,0%
	Toplam işletme içindeki payı	3,3%	30,0%	33,3%
ORGANİZE DIŞI	İşletme sayısı	3	17	20
	Bölge içi payı	15,0%	85,0%	100,0%
	Toplam işletme içindeki payı	10,0%	56,7%	66,7%
TOPLAM	İşletme sayısı	4	26	30
	Bölge içi payı	13,3%	86,7%	100,0%
	Toplam işletme içindeki payı	13,3%	86,7%	100,0%

Araştırmaya dâhil olan tüm işletmelerin bulunduğu yerler ve muhasebe standartlarına olan ilgi durumu arasındaki ilişki Tablo-18’de verilmiştir. Organize sanayi bölgesinde kurulan işletmelerin % 10’u yeni düzenlemeye ilişkin standartları okumuş olup, % 90’ı halen okumamıştır. Organize sanayi bölgesi dışında bulunan işletmelerin ise % 15’i yeni düzenlemeye ilişkin standartları okumuş, % 85’i halen bilgi sahibi değildir. Toplamda yer alan tüm işletmelerin % 13,3’ü yeni standartları

okumuştur. Çalışmada ortaya çıkan dikkate değer bir sonuçta; organize sanayi bölgesinde kurulan işletmelerin diğerlerine göre yeni getirilen standartları okuma oranı daha düşük olmasına karşın, organize sanayi bölgesinde kurulan işletmelerin diğer bölgelerde kurulan işletmelere kıyasla ihracat yapma oranının daha yüksek olmasıdır.

**Tablo 19: İşletmelerin Muhasebe Standartlarını Okuma Durumu ve İhracat Yapma Oranı Arasındaki İlişki**

OKUNMA VE İHRACAT		İHRACAT		TOPLAM
		YOK	VAR	
OKUNDU	İşletme sayısı	1	3	4
	Kendi içindeki payı	25,0%	75,0%	100,0%
	Toplam işletme içindeki payı	3,3%	10,0%	13,3%
OKUNMADI	İşletme sayısı	10	16	26
	Kendi içindeki payı	38,5%	61,5%	100,0%
	Toplam işletme içindeki payı	33,3%	53,3%	86,7%
TOPLAM	İşletme sayısı	11	19	30
	Kendi içindeki payı	36,7%	63,3%	100,0%
	Toplam işletme içindeki payı	36,7%	63,3%	100,0%

Araştırmaya dâhil olan tüm işletmelerin yeni getirilen muhasebe standartlarını okuma durumu ve ihracat yapma durumu arasındaki ilişki Tablo-19’da verilmiştir. Standartları okuyan işletmelerin % 75’i ihracat yapıyorken, % 25’i ihracat yapmamaktadır. Standartları okumayan işletmelerin ise % 61,5’i ihracat yapıyorken, % 38,5’i ihracat yapmamaktadır. Toplamda yer alan tüm işletmelerin % 63,3’ü yeni standartları okumuştur. Bu durum ihracat yapan işletmeler ile daha sistemli bir muhasebe yapısının gerekliliği arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Katılımcıların

önemli bir kısmı, muhasebe standartları ile işletme bilgilerinin karşılaştırılabilme ve kıyaslanabilme düzeyinin kolaylaşması, işletmelerin daha kaliteli bilgi üretmesi ve kurumsallaşma sağlanması, işletmelerin mali performansları hakkında daha doğru bilgiye ulaşmanın mümkün olacağını düşünmektedir.

Tablo-20’de görüldüğü gibi, Uluslararası muhasebe standartlarının yarattığı olumlu etkiler ve TFRS-6 standardının getirdiği düzenlemeler önermeler haline getirilerek katılımcılara yöneltilmiştir.

**Tablo 20: Maden Araştırma ve Değerleme Standardına İlişkin Betimsel İstatistikler**

Maddeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	$\bar{X}$	S.S.
1. İşletme bilgilerinin kıyaslanabilmesi ve kaliteli bilgi üretmesi önemlidir.	f	1		2	11	16	30	4,37	0,8
	%	3,3		6,7	36	53,3	100		
2. Mali tabloların standardize edilmesi ve ortak bir muhasebe dili olması önemlidir.	f		1	1	14	14	30	4,37	0,7
	%		3,3	3,3	46	46,7	100		
3. Mali tabloların anlaşılır, güvenilir ve şeffaf olması önemlidir.	f	2		3	10	15	30	4,20	1,1
	%	6,7		10	33	50	100		
4. İşletmelerin finansal performansları hakkında doğru ve kaliteli bilgiye ulaşmak önemlidir.	f	3		2	10	15	30	4,13	1,2
	%	10		6,7	33	50	100		
5. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının, maliyet bedeli ile ölçülmesi doğru bir yöntemdir.	f	1	1	6	18	4	30	3,77	0,8
	%	3,3	3,3	20	60	13,3	100		
6. Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgilerin bulunması kullanıcılar için yararlı olacaktır.	f	2	1	5	16	6	30	3,77	1,0
	%	6,7	3,3	16	53	20	100		
7. Maden harcamalarında hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin politika belirlemek yararlı olacaktır.	f	2		13	11	4	30	3,57	0,9
	%	6,7		36	43	13,3	100		
8. Maden araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin düzenleme yapılmasının faydalı olacağını düşünüyorum.	f		4	11	10	5	30	3,43	1,1
	%		13,3	33	36	16,7	100		
9. Defter değerinin, geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda varlık değer düşüklüğü açısından yeniden değerlendirilmelidir.	f	2		16	10	2	30	3,33	0,8
	%	6,7		53	33	6,7	100		
10. Araştırma ve değerlendirme varlıkları, yapılarına göre maddi veya maddi olmayan duran varlıklar şeklinde sınıflandırılmalıdır.	f	1	5	14	7	3	30	3,20	0,9
	%	3,3	16,7	46	23	10	100		

Tablo-20’de görüldüğü üzere; “İşletme bilgilerinin kıyaslanabilmesi ve kaliteli bilgi üretmesi önemlidir” ile “Mali tabloların standardize edilmesi ve ortak bir muhasebe dili olması önemlidir” ifadelerinin yer aldığı maddelerin en yüksek ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. İşletme bilgilerinin kıyaslanabilme derecesinin artması ve kaliteli bilgi üretmesinin önemli ve gerekli olduğu tespit edilmiştir. Ankete cevap verenler, mali tabloların standardize edilmesine ve ortak bir muhasebe dilinin oluşturulmasına yüksek oranda (4,37 ortalamalar ile) katılım göstermektedirler.

Mali tabloların anlaşılır, güvenilir ve şeffaf olmasının (4,20 ortalama ile) katılımcılar açısından önemli olduğu görülmektedir. Mali tabloların anlaşılır olması ve güvenilirlik derecesinin artması, işletmelerin piyasa değerine pozitif etki oluşturacağı düşünülmektedir.

İşletmelerin finansal performansları hakkında doğru ve kaliteli bilgiye ulaşılmasının katılımcılar açısından önemli olduğu (4,13 ortalama ile) yüksek oranda katılım gösterilmesiyle tespit edilmiştir. Bu durumda, işletmelere ait finansal tabloların güvenilir ve sağlıklı bilgiler içermesi, hem yatırımcılar hem de kullanıcılar için gerekli ve önemli olduğu saptanmıştır.

Yukarıda belirtilen dört ifadenin elde edilen ortalamaları dikkate alındığında; TFRS-TMS standartlar setinin okunma oranı düşük olmasına karşın, standartların olumlu etkiler yaratması ayrıca TFRS-TMS ile işletmelerin mali tablolarına ve finansal bilgilerine artı değer katacağı beklenmektedir.

“Araştırma ve değerlendirme varlıklarının, maliyet bedeli ile ölçülmesi doğru bir yöntemdir” ifadesine (3,77 ortalama ile) yüksek oranda katılım gösterildiği saptanmıştır. Özellikle mevcut tek düzen sistemde benzer bir uygulamanın yer alması ortalamanın yüksek olmasına etki etmiştir. TFRS-6, tek düzen sisteminden farklı olarak, ilk muhasebeleştirme işleminden sonra araştırma ve değerlendirme varlıklarının maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modellerinde birinin kullanılmasına da izin vermektedir.

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgilerin bulunması, katılımcıların maden faaliyetlerinden ortaya çıkan tutarların açıklanmasına ve mali tabloların

şeffaflaşmasına destek verdikleri (3,77 ortalama ile) saptanmıştır. Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan; varlıklar, borçlar, gelir ve giderler ile faaliyetlerden ve yatırımlardan kaynaklanan nakit akışları ve tutarların açıklanmasının ilgili tüm kesimler için yararlı olacağı düşünülmektedir.

*“Maden harcamalarında, hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin politika belirlemek yararlı olacaktır.”* ifadesine katıldıkları (3,57 ortalama ile) belirtilmiştir. Böylece hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda bu varlıkların daha rahat ve kolay bir şekilde görülmesi katılımcılar için önemli olduğu görülmüştür.

*“Maden araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin düzenleme yapılmasının faydalı olacağını düşünüyorum”* ifadesi diğer ifadelerle kıyaslandığında daha düşük oranda (3,43 ortalama ile) katılım gösterildiği tespit edilmiştir.

*“Defter değeri, geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda varlık değer düşüklüğü açısından yeniden değerlendirilmelidir”* ifadesinde (3,33 ortalama ile) katılımcıların kararsız oldukları görülmüştür. Vergi Usul Kanunu'nun 316.maddesi madenlerin maliyet bedelleri üzerinden kayıt altına alınmasını öngörmüştür. Buna göre; mevcut sistemde yeniden değerlendirme yapılmadığı için, ankete katılanların konu hakkında net bir fikir sahibi olmadıkları saptanmıştır. Standartta belirtildiği üzere; değer düşüklüğünün ortaya çıkması durumunda, değer düşüklüğü zararı TFRS-36'ya (Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı) göre ölçülmesi ve açıklanması gerekmektedir.

Tablo-20'de görüldüğü üzere, *“Araştırma ve değerlendirme varlıkları, yapılarına göre maddi veya maddi olmayan duran varlıklar şeklinde sınıflandırılmalıdır”* ifadesi en düşük ortalama sahiptir. Katılımcıların (3,20 ortalama ile) bu ifadeye düşük oranda katılım göstermelerinin nedeni, bu düzenlemenin iş yükünü artırması ve muhasebe kalemleri arasında çok fazla detaya inilmesinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Yargılara verilen yanıtların ortalaması en düşük 3,20 en yüksek ise 4,37 olarak belirlenmiştir. 3-4 bandında yer alan soruların kararsızdan katılma eğilimine,

4-5 bandındaki cevapların ise kesinlikle katılıma yönelik bir eğilimi olduğu Tablo-21'e bakılarak yorumlanabilir.

**Tablo 21: Ortalamaların Standart Sapma Eğilimleri**

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10
N Valid	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4,37	4,37	4,20	4,13	3,77	3,77	3,57	3,43	3,33	3,20
Std. Deviation	,890	,718	1,095	1,224	,858	1,040	,971	1,194	,884	,961
Range	4	3	4	4	4	4	4	4	4	4

Tablo-21'de yer alan, standart sapma değerleri incelendiğinde en yüksek 1,224 elde edilmiştir. Bu da verilerin ortalamalar etrafındaki yayılımını göstermektedir. Sırası ile tablo 21'in üçüncü satırında tüm katılımcıların sorulara verdikleri cevapların ortalamaları bulunmaktadır. Ortalamalar doğrudan eğilimi belirlemek için tek başına yeterli değildir fakat standart sapma değerleri ile beraber yorumlanabilir. Bu durumda sorulara katılımcıların verdikleri değerlerin ağırlık merkezi ve ne kadar bir yayılım gösterdikleri sonucuna varabiliriz. Soru 8'i ele alacak olursak, ortalamanın 3.43, standart sapmanın ise 1.194 olduğunu elde ederiz. Bu durumda likert ölçeğindeki yargılar çok önemlidir. Likert ölçeğinde 1 (Kesinlikle Katılmıyorum), 5 (Kesinlikle Katılıyorum) olarak verilmiştir. Katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması 3.43 olması çoğunluğun verdiği cevapları Kararsız ile Kesinlikle Katılıyorum bandında kaldığını gösterir. Standart sapma değeri ortalamanın etrafında yayılım belirteceği için ne kadar büyükse verilerin ortalamadan o kadar uzaklaştığı ifade edilebilir. Bu doğrultuda tek bir yargının ortalaması ve/veya standart sapmasını yorumlamaya çalışırken standart sapmanın büyüklüğü hakkında yanılabiliriz. Dolayısı ile tüm soruların standart sapmalarını kıyaslamak daha doğru bir sonuç ortaya çıkarır. 1. Sorunun (yargının) standart sapma değeri diğerlerine göre büyük olduğundan verilerin ortalama etrafında daha yaygın olduğu söylenebilir. Bu yorum istenirse tüm sorular (yargılar) için genişletilebilir.



**Tablo 22: Yargısal İfadelerin Faktör Analizi Sonuçları**

	Factor		
	1	2	3
<b>S1</b>		,975	
<b>S2</b>		,743	,437
<b>S3</b>			
<b>S4</b>	,558		
<b>S5</b>			,632
<b>S6</b>			,638
<b>S7</b>	,938		
<b>S8</b>	,634		-,552
<b>S9</b>	,744		,420
<b>S10</b>	,484		

Araştırmada likert ölçeği ile yöneltilmiş 10 yargısal ifadenin Faktör Analizi sonuçları Tablo-22’de verilmiştir. Yargılar 3 ana faktör altında toplanmışlardır. Faktör yükleri incelendiğinde 1. faktör için en yüksek temsil kabiliyeti 7. yargıda; 2. faktör için en yüksek temsil kabiliyeti 1. yargıda; 3. faktör için ise 5. ve 6. yargılarda oluşmuştur. Soru 2’nin 2. ve 3. faktörler için yükleri göreceli olarak yakındır. Dolayısı ile bu madde iki faktöre de katkı sağlar. Katılımcıların fikirleri 2. faktörü %74.3 3. faktörü ise %43.7 oranında açıklamaktadır. Benzer durum 9. soruda da gerçekleşmiştir. Bu madde 1. faktörü %74.4, 3. faktörü ise %42 oranında açıklamaktadır. Diğer taraftan 8. soruda farklı bir durum ile karşılaşmaktayız. Bu madde 1. faktörü %63.4, 3. faktörü ise %55.2 oranında açıklamaktadır. Fakat 3. faktördeki ilişki zıt yönlü bir güçle açıklamayı gerçekleştirir.

**Tablo 23: Önerme Maddeleri Arasındaki Korelasyon İlişkileri**

Correlations		S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10
S1	PearsonCor.	1	,762**	,203	,223	,192	,283	,353	,105	,170	,053
	Sig. (2-tailed)		,000	,282	,236	,309	,130	,056	,581	,369	,779
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
S2	PearsonCor.	,762**	1	,205	-,001	,281	,375*	,117	-,249	,236	-,124
	Sig. (2-tailed)	,000		,276	,995	,133	,041	,539	,185	,210	,515
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
S3	PearsonCor.	,203	,205	1	,130	,226	,151	,125	-,110	,144	-,068
	Sig. (2-tailed)	,282	,276		,493	,231	,424	,512	,563	,449	,722
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
S4	PearsonCor.	,223	-,001	,130	1	,290	,275	,557**	,356	,395*	,269
	Sig. (2-tailed)	,236	,995	,493		,120	,141	,001	,053	,031	,151
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
S5	PearsonCor.	,192	,281	,226	,290	1	,609**	,092	-,371*	,190	,094
	Sig. (2-tailed)	,309	,133	,231	,120		,000	,630	,044	,315	,622
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
S6	PearsonCor.	,283	,375*	,151	,275	,609**	1	,320	-,205	,344	,181
	Sig. (2-tailed)	,130	,041	,424	,141	,000		,084	,278	,063	,340
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
S7	PearsonCor.	,353	,117	,125	,557**	,092	,320	1	,488**	,780**	,417*
	Sig. (2-tailed)	,056	,539	,512	,001	,630	,084		,006	,000	,022
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
S8	PearsonCor.	,105	-,249	-,110	,356	-,371*	-,205	,488**	1	,268	,492**
	Sig. (2-tailed)	,581	,185	,563	,053	,044	,278	,006		,152	,006
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
S9	PearsonCor.	,170	,236	,144	,395*	,190	,344	,780**	,268	1	,256
	Sig. (2-tailed)	,369	,210	,449	,031	,315	,063	,000	,152		,172
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
S10	PearsonCor.	,053	-,124	-,068	,269	,094	,181	,417*	,492**	,256	1
	Sig. (2-tailed)	,779	,515	,722	,151	,622	,340	,022	,006	,172	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

Tablo-23’de önerme maddeleri arasındaki korelasyon ilişkileri gösterilmiştir. Yapılan çalışmada katılımcıların 7. ve 9. maddelere verdikleri cevaplarında yüksek pozitif korelasyon (0.780) hesaplanmıştır. Ayrıca 1. ve 2. maddelere verdikleri cevaplarda da yüksek pozitif korelasyon (0.762) hesaplanmıştır. Pozitif korelasyon katılımcıların bu soru çiftlerine verdikleri benzer yaklaşımdaki yanıtların oranlarını göstermektedir. Dolayısı ile katılımcıların 7-9 sorularına verilen yanıtları %78

oranında aynı yönde ilişkilidir. 1-2 sorularına verilen yanıtları ise %76.2 oranında aynı yönde ilişkilidir. Diğer taraftan, 5. ve 8. maddelere verilen cevaplarda en yüksek negatif korelasyon (-0.371) elde edilmiştir. Negatif korelasyon katılımcıların bu soru çiftine verdikleri cevapların birbiri ile zıt hareket ettiği sonucu çıkarılabilir. Dolayısı ile 5-8 sorularına verilen yanıtlar %37.1 oranında zıt yönde ilişkilidir.

Araştırmada deneklere yöneltilen soruların herhangi birinin araştırmadan çıkarılması durumunda oluşan Cronbach'ın Alpha katsayısı değişimleri Tablo-24'de son sütunda belirtilmiştir.

**Tablo 24: Cronbach'ın Alpha Katsayısı Değişimleri**

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
<b>S1</b>	34,70	22,424	,475	,700
<b>S2</b>	34,57	25,151	,321	,724
<b>S3</b>	34,37	26,792	,191	,740
<b>S4</b>	34,37	23,068	,508	,695
<b>S5</b>	34,93	25,306	,309	,726
<b>S6</b>	34,80	24,303	,475	,703
<b>S7</b>	33,93	21,237	,672	,664
<b>S8</b>	33,77	26,737	,184	,742
<b>S9</b>	33,77	24,599	,576	,696
<b>S10</b>	34,00	24,069	,304	,732

*“Maden harcamalarında hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin politika belirlemek yararlı olacaktır.”* maddesinin araştırmadan çıkarılması durumunda güvenilirliğin %66,4'e düştüğü görülmüştür. Bu durumun aksine *“Maden araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin düzenleme yapılmasının faydalı olacağını düşünüyorum.”* maddesinin araştırmadan çıkarılması durumunda güvenilirliğin %74,2'ye yükseldiği görülmüştür. Tüm maddelerin bulunması durumunda elde edilen %73,5 güvenilirlik oranına çok etki etmek mümkün olmadığı belirlendiği için bu hali ile araştırma sonuçlandırılmıştır. Diğer bir ifadeyle hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirilmesi ilişkin bir politika belirlemek, nakit akışlarının

zamanlaması ve kesinliği ile ilgili bilgilerin elde edilmesinde kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca amortisman uygulamalarında, amortismanına tabi olacak varlıkların net bir şekilde belirlenmesi ve aktifleştirilmesi, mali tablolarda yer alan finansal bilgilerin daha net ve açık olmasına da pozitif etki edecektir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme ile beraber ülkeler arası etkileşim artmış, rekabet ve işbirliği önemli hale gelmiştir. Küreselleşmenin ana hedeflerinden biri, gelişen bu şartlar altında sermaye piyasalarının önündeki kısıtlayıcı ve engelleyici yapıların ortadan kalkması ve dünyanın tek bir pazar haline gelmesidir. Bu süreç, birçok konuyu etkilediği gibi dünya genelinde uygulanan muhasebe sistemlerini de etkilemiştir.

Muhasebenin amacı; işletme içinde ve dışında üretilen finansal bilgilerin doğru ve kaliteli bir sunumla gerekli kişi ve kurumların hizmetine sunmaktır. Ancak bu işlev yerine getirilirken, üretilen bilgilerin şeffaf, anlaşılır ve kıyaslanmaya uygun olması önemlidir. Bu etkenler göz önüne alındığında, dünya genelinde uygulanan farklı muhasebe uygulamalarının neden olduğu farklılıkları en aza indirecek ve ülkeler arası yakınsamayı sağlayacak ortak bir finansal raporlama ve muhasebe sisteminin oluşturulma ihtiyacı gündeme gelmiştir.

Bu yönde başta, Avrupa Birliği'nin daha sonra Amerika Birleşik Devletleri'nin katkısı ile ortak bir muhasebe sistemi oluşturma çabasına girilmiştir. Özellikle 1 Ocak 2005'ten itibaren Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde bulunan ve borsalarda listelenmiş olan işletmelerin mali tablolarını muhasebe standartlarına göre düzenlenmeye başlamasıyla, standartların küresel düzeyde uygulanma süreci hızlanmıştır.

Uluslararası muhasebe standartları, işletmeler adına önemli sayılabilecek değişimlere neden olmuş ve yeni bir süreç başlatmıştır. Türkiye'nin, Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde olması ve diğer ülkelerle gelişen ekonomik ve ticari ilişkileri nedeniyle uluslararası muhasebe standartlarını benimsemesi ve uygulaması zorunlu hale gelmiştir. Bu amaçla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını, Türkiye Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartları olarak tercümesini yapmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan UFRS-6 standardının tercümesi yapılarak aynı şekilde TFRS 6 olarak yayımlanmıştır. TFRS-6 standardı, maden kaynakların araştırılması ve değerlendirilmesi aşamasında ortaya çıkan harcamalara ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektedir. Maden araştırma ve değerlendirme konusuna yönelik olarak, özel bir standart mevcut olmaması

ve arama ve değerleme harcamalarına ilişkin özel bir yöntemin bulunmaması, standardın oluşmasına etki eden temel nedenlerdir.

Bu alışmada, Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren mermer işletmeleri üzerine ampirik bir çalışma yapılmıştır. Araştırmada, TFRS-6 Maden Arama ve Değerleme Standardının getirdiği düzenlemeler ile TFRS-TMS standartlar setinin olumlu etkileri, işletme yöneticileri tarafından hangi düzeyde algılandığı ve konu hakkındaki bilgi seviyesi ölçülmeye çalışılmıştır. Bu alışma yapılırken TFRS ve TMS ile ilgili yapılan araştırmalardan elde edilen veriler analiz edilerek, anket oluşturulmuştur.

Araştırmanın ilk bölümünde, mermer işletmelerinin bulunduğu yerler ve ihracat yapıyor olma durumu arasındaki ilişki ve işletmelerin bulunduğu yerler ve muhasebe standartlarına olan ilgi durumu incelenmiştir. Son olarak, işletmelerin yeni getirilen muhasebe standartlarını okuma durumu ve ihracat yapma durumu arasındaki ilişki de analiz edilmiştir. İkinci bölümde, TFRS ve TMS'nin işletmelere ve finansal tablolara yarattığı olumlu etkiler ifadeler halinde katılımcılara yöneltilmiştir. Ayrıca TFRS-6 ile ilgili algı ölümünde ise standardın getirdiği düzenleme ve esaslar baz alınarak katılımcıların konu hakkındaki bilgi seviyesi ölçülmüştür. Çalışmanın ilk kısmında yer alan demografiye ilişkin sorularda, işletme yöneticilerinin genel olarak erkek ve büyük oranda niversite mezunu (Lisans/n lisans) oldukları görülmüştür.

Çalışma sonuçlarına göre; Organize sanayi bölgesinde kurulan işletmelerin diğerlerine göre yeni getirilen standartları okuma oranı daha düşük olmasına karşın, organize sanayi bölgesinde kurulan işletmelerin diğerlerine göre dışarıya açılma oranı daha yüksektir. Aynı zamanda, mermer işletmelerinin, yeni getirilen muhasebe standartlarını okuma durumu ve ihracat yapma durumu arasındaki ilişki incelendiğinde ise ihracat yapan işletmelerde standartlara olan ilginin daha yoğun olduğu saptanmıştır.

TFRS-TMS'nin getirdiği yeniliklerin ve bu yeniliklerin yarattığı olumlu etkilere karşı algılanma düzeyinin yüksek olduğu görülmektedir. Özellikle, TMS/TFRS ile mali tabloların Şeffaf, güvenilir, anlaşılabilir olması, işletme bilgilerinin karşılaştırılabilme ve kıyaslanabilme düzeyinin kolaylaşması ve işletmelerin daha kaliteli bilgi üretmesinin önemli olduğu ve yüksek oranda

desteklendiği tespit edilmiştir. Ancak TFRS/TMS ile finansal bilgilerin dzenlenmesinin kolaylaşması ve işletmelerde muhasebe denetiminin etkin bir Őekilde uygulanması konusunda, ankete katılanlar arasında kararsız bir tutum ve bilgi dzeninin yetersiz olmasında kaynaklanan olumsuz bir dűřuncenin hâkim olduğu gürlmüştür. TFRS ve TMS'nin sahip olduğu avantajların ve işletmelerde olumlu etki yaratacağını dűřünenlerin oranı muhasebe standartlarını okuma oranıyla paralellik göstermektedir.

Tezin asıl araştırma konusu olan TFRS-6 Maden Araştırma ve Değerleme Standardının algılanma dzenyi ve getirdiği dzenlemeler hakkındaki bilgi seviyesi incelendiğinde ise, katılımcılar arasında standarda ilişkin bilgi sahibi olan bulunmamasına rağmen standarda ilişkin önermelere olumlu cevaplar verildiği saptanmıştır.

Özellikle TFRS-6'nın getirdiği yenilikler çerçevesinde, araştırma ve değerleme varlıklarının maliyet bedeli ile ölçülmesi aynı zamanda maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgilerin bulunmasının katılımcılar tarafından desteklendiği ve bu dzenlemelerin pozitif katkıları olacağını dűřünenlerin çoğunlukta olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte maden harcamalarında, hangi harcamaların araştırma ve değerleme varlığı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin politika belirlemenin de yararlı olacağı beklenmektedir.

TFRS-6 ile ilgili olarak anket çalışması çerçevesinde katılımcıların konu ile ilgili olarak yaptıkları değerlendirmeye göre; standardın uygulanmasının yaygınlaşması ve KOBİ dzeninde faaliyet gösteren işletmelerin kullanmaya başlamasıyla standartla ilgili farklı sonuçların ortaya çıkabileceği gürlmüştür.

Yapılan bu tez çalışması sonucunda, yerel ve uluslararası dzenyde farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler üzerinde yapılacak olan araştırmalar için standartların daha iyi anlaşılması ve yorumlanması yönünden fayda sağlaması ve farklı analizler yapmaya imkân tanınması beklenmektedir.

## KAYNAKÇA

- Aderemi, K. A., & Isenmila, P. A. (2013). A Perception Analysis of the Mandatory Adaption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Nigeria., *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 4(2), 203-210.
- Afyon Ticaret ve Sanayi Odası İhracat Raporları. <http://www.yeni.afyokarahisar.tso.org.tr/index.asp?ic=1&menu=2&sf=148&yaz=%C4%B0hracat%20Raporlar%C4%B1%20Listesi&mad=Listeler> (17.06.2015).
- Akdoğan, N. (2010). Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1-26. Ocak
- Akgün, İ. (2012). Muhasebede Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi. *C.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 13 (1), 43-60.
- Aksoylu, S. (2013). Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, 8(3), 137-156. Aralık
- Alkin, K. (2003). *Türkiye'nin Stratejik Yeraltı Kaynakları Ekonomik Değerleri ve Uluslararası Yeri* (1. b.). İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- Ankarath, N., Mehta, K. J., Ghosh, D. T., & Alkafaji, D. Y. (2010). *Understanding IFRS Fundamentals*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Antill, N., & Lee, K. (2008). *Company Valuation Under IFRS* (2 b.). Hampshire: Harriman House Ltd.
- Armstrong, C.S., Barth, M. E., Jagolinzer A.D. & Riedl E. J. (2010). Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review* Vol. 85. No.1.31–61.
- Aslan, S. (2004). Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 93-100.



- Atmaca, M. (2010). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmelerinin Finansal Analizine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Araştırma. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 28(1), 523-548.
- Aysan, M. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 51-56.
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler- Kamu Gözetim Kurumu: [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Karar\\_Eki\\_02\\_10\\_2014.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Karar_Eki_02_10_2014.pdf). (15.04.2014)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Muhasebe Uygulamaları. [https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanununa\\_Iliskin\\_Duzenlemeler/1688bankalarin\\_muhasebe\\_uygulamalarina\\_ve\\_belgelerin\\_saklanmasina\\_ilikin\\_usul\\_ve\\_esaslar\\_hakkinda\\_yonetmelik.pdf](https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1688bankalarin_muhasebe_uygulamalarina_ve_belgelerin_saklanmasina_ilikin_usul_ve_esaslar_hakkinda_yonetmelik.pdf)(17.04.2014)
- Başol, K. (2012). *Türkiye Ekonomisi* (11. b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi* (146), 42-57.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm Dergisi* (59), 1-9. Nisan-Mayıs-Haziran
- Bunea, Ş., Săcărın, M., and Minu, M. (2012). Romanian Professional Accountants Perception on the Differential Financial Reporting for Small and Medium-sized Enterprises. *Accounting and Management Information Systems*, 11 (1), 27-43.
- Buyruk, A. N. (2013). Muhasebe Standartlarına Göre Maden Kaynaklarının Araştırılması, Değerlendirilmesi, Dekapaj İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *International Journal of Social Science*, 6 (3), 77-90. March
- Cortese, C., Irvine, H., & Kaidonis, M. (2007). Standard Setting for the Extractive Industries: A Critical Examination. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal* , 1(3), 1-10.
- Çakır, M. (2014). İscehisar İlçesinde Mermer Sanayisi ve Planlama Önerileri,

(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi. Afyonkarahisar.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama:Rusya,Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (6), 127-148.

Çelik, S. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma.(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi. Niğde.

Çetin, Ş. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticari Defter Kayıtları ve Finansal Raporlama. *Mali Çözüm*, 259-266. Ocak-Şubat

Çetin, T. (2003). Türkiye Mermer Potansiyeli, Üretimi ve İhracatı. *Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*. 23 (3), 243-256.

Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS Reporting Around the World:Early Evidence on the Economic Consequences. *Journal of Accounting Research*, 46 (5), 1085-1142.

Deloitte. (2008). *IFRSs and US GAAP A Pocket Comparison*. <http://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/0809ifrsusgaap.pdf> (16.01.2014)

Deloitte Touche Tohmatsu. (2003). <http://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/0310deloittemining.pdf> (28.02.2014)

Demir, V., ve Bahadır, O. (2007). UFRS(TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 7 (3), 65-79. Eylül

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT). (2001). *Endüstriyel Hammaddeler Alt Komisyonu Yapı Malzemeleri*, DPT Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Madencilik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: DPT: 2616 - ÖİK: 627, s.191, Ankara.

- Dick, W., & Missioner-Piera, F. (2010). *Financial Reporting Under IFRS A Topic-based Approach for Students* (1. b.). West Sussex: John Wiley & Sons, Ltd.
- Durak, G. (2012, Nisan). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi. *Vergi Dünyası* (368), 38-45.
- Ekonomi Bakanlığı. (2012). *Doğal Taş Sektörü. İhracat Genel Müdürlüğü Maden, Metal ve Orman Ürünleri Daire Başkanlığı.*
- Elliot, B., & Elliot, J. (2006). *Financial Accounting Reporting and Analysis International Edition*. Essex: Pearson Education Limited.
- Epstein, B. J., & Jermakowicz, E. K. (2010). *Interpretation and Application of IFRS* (2. b.). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi* (5), 51-63.
- Erdoğan, M., ve Dinç, E. (2009, Temmuz). Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (43), 154-169.
- Erdoğan, M., Utku, B. D., ve Gürsoy, K. (2014). Kobi'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlk Geçiş Uygulaması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7 (32), 612-629.
- Ergin, H. (1983). *Maden İşletmelerinde Üretim Öncesi Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi*. Eskişehir: T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları No:28.
- Erkek, D. ve Özdemir, S. (2011). Mermer ve Traverten Sektörüne Küresel ve Bölgesel Yaklaşım. *Güney Ege Kalkınma Ajansı* , s.41. Denizli.
- Ernst and Young. (2011). [http://www.fenimining.com/upload/dosyalar/m\\_rapor\\_1347711063.pdf](http://www.fenimining.com/upload/dosyalar/m_rapor_1347711063.pdf) (27.02.2014).

- Erzan, R., & Taşdemir, M., (2014). Blok Mermer İhracatına Getirilebilecek Kısıtlamalar ve Muhtemel Sonuçları. *Leonardo Madencilik A.Ş.*[http:// www. cee. boun. edu.tr /img/ content\\_img/ mermer.pdf](http://www.cee.boun.edu.tr/img/content_img/mermer.pdf). (01.04.2014)
- Fidan, M. E., & Cinit, H. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği). *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (59), 39-60. Temmuz
- Financial Accounting Standard Board. [http:// www. fasb. org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid= 1176154526495](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495) (01.03.2014)
- Financial Accoutnig Standars Board History. [http:// www. fasb. org/jsp/FASB/Page/ Section Page&cid=1176156304264](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264) (07.03.2014)
- Genç, Ö. (2004). Blok Mermer ve İşleme Sektörü, Türkiye Kalkınma Bankası Ekonomi Araştırma Raporları. s.1-27.
- Gökdeniz, Ü. (2004). 2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım . *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 165-170.
- Greuning, H. V. (2009). *International Financial Reporting Standards a Practical Guide* (5. b.). NW Washington: International Bank for Reconstruction and Development and the World Bank.
- Güney, S., Yiğiter, Ş. Y., Korkmaz, M., ve Ceylan, N. (2012, Aralık). Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (10).
- Hacırüstemoğlu, R., Bahadır, O., & Boz, M. (2006, Kasım-Aralık). Petrol Arama ve Üretim İşletmeleri İçin Muhasebe Sistem Önerisi. *Mali Çözüm Dergisi* (78), 21-33.

- İbiş, C. (2004). Uluslararası Menkul Kıymet İhraçlarında Finansal Raporlama Standartlarının Önemi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (22), 95-102.
- İbiş, C., ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama(UFRS)'na Genel Bir Bakış. *Mali Çözüm Dergisi* (74), 25-43. Ocak-Şubat-Mart.
- IFRS Foundation. <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx> (01.02.2014)
- IFRS-6. (2006). *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*. the International Accounting Standards Board (IASB).
- International Financial Reporting Standards. ( January 2010). London: International Accounting Standards Board.
- İscehisar Kaymakamlığı. (2012). *İscehisar Tanıtım Kitabı*, Afyonkarahisar, İscehisar Kaymakamlığı Yayını.
- İstanbul Maden İhracatçılar Birliği,<http://www.immib.org.tr/tr/birliklerimiz-istanbul-maden-ihracatcilari-birligi-maden-sektoru-ihracatinin-degerlendirilmesi.htm> (07.05.2014)
- İstanbul Maden İhracatçılar Birliği, [www.imib.org.tr/istatistikler](http://www.imib.org.tr/istatistikler) (11.05.2015).
- Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* (15), 170-196.
- Kamu Gözetim Kurumu Amaç ve Görev. [http:// www. kgk. gov. tr/ contents/files/tms\\_seti/TMS/BKK\\_Usul\\_ve\\_Esas.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/TMS/BKK_Usul_ve_Esas.pdf) (29.04.2014)
- Karabınar, S. (2006). Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 141-148.
- Karapınar, A., Zaif, F., ve Torun, S. (2010). Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardının-

- 6'nın Getirdiği Düzenlemeler. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12 (3), 43-68.
- Kim, H.-P. (2011). *Investigating Perceptions Concerning the Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) Among College Students*. Texas Tech University: Master of Science.
- Kıracı, M., & Köse, T. (2002). IASC,FASB,TMUDESK'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (1), 48-70.
- Kirk, R. J. (2005). *International Financial Reporting Standards in Depth*. Jordan Hill, Oxford: Elsevier Ltd.
- Kırlıoğlu, H., & Şenol, A. (2011, Ekim). KOBİ'lerde UFRS ve BASEL II Düzenlemelerinin Farkındalığının Araştırılması: Doğu Marmara Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (52), 25-45.
- Kırşan, İ. H. (2001). Madencilik Sektörünün Sorunları ve Çözüm Önerileri. *17.Uluslararası Madencilik Kongresi ve Sergisi* (s. 255-260). TUMAKS.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi* (2), 105-120.
- KPMG. (2005). *First Impression:IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*.<https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/First-Impressions/Documents/First-Impressions-O-0506.pdf> (03.06.2014)
- Kurcan, F., Uyar, S., ve Tetik, N. (2011). Meslek Mensuplarının Ufrs'ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3 (4), 15-28.
- Kuşçu, M. ve Bağcı, M. (2003). *Afyon Mermer Sektörü ve Türkiye Mermer Sektöründeki Yeri*, Türkiye IV. Mermer Sempozyumu (Mersem 2003) Bildiriler Kitabı, 18-19 Aralık 2003, Afyon, 127-137.

- Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü. [http://www.mta.gov.tr/v2.0/birimler/redaksiyon/ekonomi\\_bultenleri/2012\\_16/147.pdf](http://www.mta.gov.tr/v2.0/birimler/redaksiyon/ekonomi_bultenleri/2012_16/147.pdf) (08.06.2014)
- Mbetu, K. C., Marume, S., & K.Srinivasan. (2014). THE Accounting Professionals' Perceptions on Compliance Disclosures with IFRS/IAS in Zimbabwe. *International Journal of Research In Social Sciences*, 3 (7), 8-21.
- Mencik, D. (2009). *Türkiye'de Madencilik*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- Mirza, A. A., & Ankarath, N. (2013). *International Trends in Financial Reporting under IFRS*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Mirza, A. A., Orrell, M., & Holt, G. J. (2008). *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook* (2 b.). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Naoum, V.-C., Sykianakis, N., & Tzovas, C. (2011). The Perceptions of Managers of Greek Firms Regarding the Costs and Benefits Ensuing from the Adoption of International Financial Reporting Standards in Greece. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4 (3), 59-74.
- Özkan, A., ve Aksoylu, S. (2012). Madencilik Endüstrisi: Muhasebe ve Finansal. *World of Accounting Science*, 14 (2), 77-97.
- Özkan, M., ve Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama:İngiltere, Fransa, Almanya Örnekleri. *Mali Çözüm*, 21-43. Temmuz-Ağustos.
- Özkara, B., Kızıldağ, D., Yaman, F., Yeşilkaya, L., Tazegül, G., & Efe, İ., (2011) *Mermer Sektöründe Katma Değerin ve İhracatın Artırılması*, [http://www.zafer.org.tr/jdownloads/Raporlar%20%20Strateji%20Belgeleri/141121\\_proje\\_zekason.pdf](http://www.zafer.org.tr/jdownloads/Raporlar%20%20Strateji%20Belgeleri/141121_proje_zekason.pdf).(15.06.2015).
- P.A.Isenmila, & Ademeyo, K. A. (2013). A Perception Based Analysis of the Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Nigeria. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 4 (2), 203-210.

- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları. *Selçuk üniversitesi İİBF. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* (7), 118-139.
- Price Water House Coopers. (2007). <http://pwc.blogs.com/files/frim.pdf> (03.06.2014)
- ResmiGazeteYayımları.[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Karar\\_Eki\\_02\\_10\\_2014.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Karar_Eki_02_10_2014.pdf) (15.04.2014)
- Roberts, C., Weetman, P., & Gordon, P. (2005). *International Financial Reporting A Comparative Approach* (3 b.). Essex, Great Britain: Pearson Education Limited.
- Rodgers, P. (2007). *International Accounting Standards* (1 b.). Oxford, United Kingdom: Elsevier Ltd.
- Sarıçay, Ö. (2013). *GTİP 251512 Mermer ve Traverten* . İstanbul Sanayi Odası.
- Sermaye Piyasası Kurulu Finansal Raporlaya İlişkin Tebliği. [http://www.spk.gov.tr/duyuru\\_goster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c](http://www.spk.gov.tr/duyuru_goster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c) (01.04.2014)
- Strouhal, J., Paseková, M., Kovářik, M., Kallaste, K., Nıkıtına-Kalamäe, M., Blechová, B., et al. (2013). Professional Accountants’ Perception on Measurement Issues in Financial Reporting. *Wseas Transactions on Business and Economics*, 10 (3), 278-289.
- Sudalaimuthu, S., & Jesintha, P. (2011). Auditors Perception Towards International Financial Reporting Standards (IFRS):Benefits and Key Challenges. *Indian Journal of Accounting*, 41 (2), 27-35.
- Tamzok, N. (2004). *Küresel Politikalar ve Türkiye Madencilik Sektörü*. 14. Türkiye Kontur Kongresi Bildirileri Kitabı 2-4 Haziran, (s. 359-370). Zonguldak.
- Terzi, S. (2008). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği. *Mali Çözüm Dergisi* (88), 59-86. Temmuz-Ağustos



- Terzi, S. (2011). Applications of Financial Reporting in the European Union and Italy. *Journal of Administrative Sciences*, 9 (1), 277-290.
- TFRS-6. (2006). *Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi*.  
<http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS-6.pdf> (15.03.2014)
- Tiffin, R. (2005). *The Complete Guide to International Financial Reporting Standards Including IAS and Interpretation* (2 b.). London: Thorogood.
- Türel, A. (2011). Türkiye’de İşletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değişikliklere Karşı Tutumları. *Yönetim/İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, 22 (68), 115-127. Şubat.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (2010). *Madencilik Sektöründeki Sorunların Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu*.
- Türkiye Maden Mühendisleri Odası Birliği. (2011). *Madencilik Sektörü ve Politikaları Raporu*.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tebliği. (2004).  
<http://www.muhasestandartlari.com> (12.04.2014).
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Madencilik Sektör Meclisi. (2008). *Türkiye Madencilik Sektör Raporu*. Ankara: Afşaroğlu Matbaası.
- Türkiye İstatistik Kurumu Dış Ticaret Verileri,  
<http://tuikapp.tuik.gov.tr/disticaretapp/disticaret.zul?param1=23&param2=4&sitcrev=0&isicrev=0&sayac=5802> (15.07.2015).
- Ulusan, H. (2005). Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS’nin Kabulü veya IAS/IFRS’ye Uyum. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 9-30. Mayıs
- Ulusan, H., Eren, E., & Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 11-34. Temmuz

- Uluslararası Muhasebe Standartları Danışma Kurulu. [http:// www. iasplus. com/en/ resources /ifrsf /advisory /ifrs-advisory-council](http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/advisory/ifrs-advisory-council) (15.02.2014)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Gözlem Kurulu. [http://www.iasplus.com/en/ resources /ifrsf/governance/monitoring-board](http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/governance/monitoring-board) (10.12.2013)
- UNCTAD. (2008). *Practical Implementaion of International Financial Reporting Standards: Lessons Learned*. New York and Geneva.
- Uyar, A., ve Güngörmüş, A. H. (2013). Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey. *Research in Accounting Regulation*, 25 (1), 77-87. April
- Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci:IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 87-108. Ocak
- Ülkü, S. (2008). *KOBİ'ler için UFRS Taslağının Muhasebe Mesleğini Mensupları Tarafından Algılaşına Yönelik Bir Araştırma*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler YL. Muhasebe ve Finansman.
- Varıcı, İ. (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi:Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 28(2), 279-296.
- Vergi Usul Kanunu 213 Sayılı. 4.1.1961 Tarihli, Tertip. 4, Cilt.1, Sayfa.1037.
- Walton, P. (2011). *An Executive Guide to IFRS*. West Sussex: John Wiley & Sons, Ltd.
- Yalçın, S., ve Uyanık, T. (2001). *Dünya Mermer Ticaretinde Türkiye'nin Yeri*.  
Türkiye III. Mermer Sempozyumu (Mersem 2001) Bildiriler Kitabı. 3-5 Mayıs 2001, Afyon, 397-416.
- Yalkın, Y. K., Demir, V., ve Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama

Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. *Mali Çözüm* (76), 291-307.

Yetim, A. (2012). *Türkiye’de Madencilik Sektörü*. [http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/madencilisektoru\\_ayetim.pdf](http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/madencilisektoru_ayetim.pdf) (10.05.2014)

Yıldız, F., ve Yanık, A. (2013). Yükseköğretimde Öğrenim Gören Öğrencilerin Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Algıları: Ampirik Çalışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (17), 205-220.

**EKLER:**

**MUHASEBE STANDARTLARININ SEKTÖREL ALGILANMASI:  
MERMER İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ  
ANKET ÇALIŞMA FORMU**

1) Eğitim düzeyiniz ve cinsiyetiniz nedir?

<i>Eğitim Düzeyiniz</i>	Lise ( )	Ön lisans ( )	Lisans ( )	Lisansüstü ( )
<i>Cinsiyetiniz</i>	Kadın ( )		Erkek ( )	

2) İşletmenizin Faaliyette Bulunduğu Bölge ?

( ) Organize Bölgesi ( ) Organize Dışı

3) İşletmeniz İhracat yapıyor mu?

( ) Evet ( ) Hayır

4) TFRS/TMS hakkındaki bilgi düzeyinizi belirtiniz?

	Çok Az	Az	Orta	İyi	Çok İyi
TFRS/TMS					

5) TFRS/TMS Standart setinin uygulamaları ile ilgili olarak ne düşünüyorsunuz.

- a) Basit ve Anlaşılır
- b) Zor ve Karmaşık
- c) Uygulaması Zor ve Maliyetli
- e) Fikrim Yok

6) Lütfen aşağıdaki önermelerde size en yakın gelen şıkkı işaretleyiniz. Soruların tümüne yanıt vermeniz çalışmanın geçerliliği açısından önem taşımaktadır.

Maddeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. İşletme bilgilerinin kıyaslanabilmesi ve kaliteli bilgi üretmesi önemlidir.		1	2	3	4	5
2. Mali tabloların standardize edilmesi ve ortak bir muhasebe dili olması önemlidir.		1	2	3	4	5
3. Mali tabloların anlaşılır, güvenilir ve şeffaf olması önemlidir.		1	2	3	4	5
4 İşletmelerin finansal performansları hakkında doğru ve kaliteli bilgiye ulaşmak önemlidir.		1	2	3	4	5
5. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının, maliyet bedeli ile ölçülmesi doğru bir yöntemdir.		1	2	3	4	5
6. Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgilerin bulunması kullanıcılar için yararlı olacaktır.		1	2	3	4	5
7. Maden harcamalarında hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin politika belirlemek yararlı olacaktır.		1	2	3	4	5
8. Maden araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin düzenleme yapılmasının faydalı olacağını düşünüyorum.		1	2	3	4	5
9. Defter değerinin, geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda varlık değer düşüklüğü açısından yeniden değerlendirilmelidir.		1	2	3	4	5
10. Araştırma ve değerlendirme varlıkları, yapılarına göre maddi veya maddi olmayan duran varlıklar şeklinde sınıflandırılmalıdır.		1	2	3	4	5