

MADEN İŞLETMELERİNDE UYGULANAN MUHASEBE POLİTİKALARI VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI-6'NIN GETİRDİĞİ DÜZENLEMELER

Aydın KARAPINAR*

Figen ZAFİ**

Salih TORUN***

Öz:

Madencilik sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ekonomi içindeki yeri, kendilerine has yapısı ve çoğunun çok uluslu şirket özelliği göstermesi finansal tablolarında sundukları bilgilerin anlaşılır ve karşılaştırılabilir olması açısından da önem kazanmaktadır. 2000'li yıllara kadar bu sektöre yönelik özellikli bir standart bulunmamakta, bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin uygulayacakları muhasebe politikaları 38 No.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS 38) olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ile 16 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı olan Maddi Duran Varlıklar standardı içerisinde düzenlenmekteydi. 2004 yılında yayınlanan ve 2006 yılından itibaren uygulamada olan 6 no.lu Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS-6) bu amaca yönelik düzenlemeleri içeren muhasebe standardıdır.

Bu çalışmada, öncelikle madencilik faaliyetleri ve faaliyetler sırasında ortaya çıkan harcamaların muhasebeleştirilmesinde uluslararası alanda genel kabul görmüş muhasebe politikaları açıklanmış ve daha sonra IFRS-6'nın getirdiği esaslar üzerinde durulmuştur. Amaç, maden işletmelerine yönelik muhasebe politikalarını belirleyen uluslararası muhasebe standardı olan IFRS-6'nın getirdiği düzenlemeleri genel kabul görmüş muhasebe politikalarıyla karşılaştırmalı olarak tartışmaktır.

Çalışmada, IFRS-6 ile uluslararası kabul gören muhasebe politikaları karşılaştırmalı olarak incelendiğinde, IFRS-6'nın belirli bir politika belirlemekten uzak olduğu ve esnek düzenlemelere yer verdiği tespit edilmiştir. Yaklaşık 120 ülke tarafından uygulanan bu standartların esnek düzenlemelere yer vermesi, bilgilerin şeklen raporlanması veya hiç raporlanmaması ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği açısından ciddi sıkıntılara neden olabilecektir.

Anahtar Kelimeler: IFRS-6, maden işletmeleri için muhasebe, tam maliyet yöntemi, başarılı çaba yöntemi,

* Prof. Dr., Gazi Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, aydink@gazi.edu.tr

** Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, figena@gazi.edu.tr

*** Araş. Gör., Gazi Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, salihTORUN@gazi.edu.tr

ACCOUNTING POLICIES APPLIED IN THE EXTRACTIVE INDUSTRIES AND ACCOUNTING POLICIES SET IN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS -6

Abstract:

The accurate, reliable and comparable financial information in extractive industry come into prominence because of the position of extractive industry in global and domestic economy, the characteristic and multinational structure of the industry. However until 2000 there has been no International Accounting Standard (IAS/IFRS) that specifically addresses the accounting for this industry and the accounting policies for this sector had been set in IAS 38 Intangible Assets and IAS 16 Property, Plant and Equipment. International Financial Reporting Standard-6(IFRS-6) which has been published in 2004 effective in 2006 is the accounting standard included the principles for this sector.

In this study the accounting policies for extractive industry is explained initially. Then the accounting policies set in IFRS-6 is examined. The purpose of the study is to discuss the accounting policies set in IFRS-6 comparatively with general accepted accounting principles.

When we scrutinized the accounting policies set in IFRS-6, it is ascertained that IFRS-6 is far from establishing an accounting policy and includes embedded policies. Setting flexible and embedded choices in IAS/IFRS, used by nearly 120 countries may cause significant problems in comparability and disclosure.

Keywords: IFRS-6, Accounting For Extractive Activities, Area-of-Interest Method, Full Cost Method, Successful Effort Method.

GİRİŞ

Her türlü maden, mineral ve petrol gibi yeraltından maden çıkartmaya dayalı bir sektör olan madencilik sektörü yapısal özellikleri gereği farklı düzenlemeleri gerektirmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde 2005 yılında gayri safi yurt içi hâsıla 11 trilyon \$ iken dünyada ilk 25 maden işletmesinin net karı 211 trilyon \$'dır (Cortese, Irvine ve Kaidonis, 2009 a: s.28). Ülkemizde ise 2005 yılı için üretim sektörünün net karı yaklaşık 4,14 Milyar \$ iken madencilik sektörünün net karı yaklaşık 1,04 Milyar \$ civarındadır (TCMB, <http://www.tcmb.gov.tr/sector/2006/index.htm>). Her ne kadar ülkemizde madencilik sektörü çok gelişmiş olmasa da bu sektörün net karı üretim sektörünün net karının %24'ini oluşturmaktadır.

Madencilik sektörünün dünya ve ülke ekonomisindeki yeri düşünüldüğünde bu sektöre ilişkin finansal bilgilerin doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması önem kazanmaktadır. Sektöre yönelik muhasebe ve raporlama esaslarının ülkeden ülkeye ve işletmeden işletmeye farklılık göstermesi ise finansal bilgi üretme maliyetlerini artırırken doğru ve güvenilir finansal bilgiye ulaşmayı kısıtlamaktadır. Özellikle muhasebe uygulamaları açısından farklı muhasebe ve finansal raporlama esaslarının olması işletmelerin birden fazla finansal tablo oluşturmalarını gerektirmektedir. Tüm bu sebepler sektöre yönelik bir muhasebe standardı ihtiyacını doğurmaktadır.

Muhasebe standartlarını oluşturan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun(IASB) amacı; yüksek kalitede, anlaşılabilir, uygulanma gücü yüksek ve dünya çapında kabul görmüş tek bir muhasebe ve raporlama standart seti oluşturmaktır (IFRS Foundation, 2010). Standartlar oluşturulurken hedeflenen, sermaye piyasalarının küreselleşmesiyle birlikte ortaya çıkan anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgiye ulaşmayı engelleyen uyumsuzlukları azaltmaktır. Çünkü tek bir muhasebe standartları setinin kullanılmasının finansal bilgilerdeki uyumsuzluğu azaltacağı düşünülmektedir (ayrıntılı bilgi için bkz.: Ball, Robin ve Wu 2003, Lang, Ready ve Wilson 2006, Bradshaw ve Miller 2007).

Bu sektöre yönelik muhasebe uygulamalarının tarihi 1970'li yıllarda dayanmasına rağmen IASB 2000'li yıllara kadar doğrudan sektöre yönelik bir muhasebe standardı yayınlanmamıştır. Madencilik sektörüne yönelik

muhasabe politikaları 38 No.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS 38) olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ile 16 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı olan Maddi Duran Varlıklar standardı içerisinde düzenlenmiştir.

Kasım 2000’de IASC, maden işletmeleri için bir çalışma yaparak bunu yoruma açmıştır. 2004 yılında, 2006’da uygulamaya girmek üzere IFRS-6 Maden Çıkarma ve İşleme Standart taslağı yayınlanmıştır. Üzerinde ileriki kısımlarda ayrıntılı olarak duracağımız bu standart, bazı muhasabe uygulamalarına kısmen değinen bir standarttır. Standartta, muhasabe politikalarının seçilmesi süreci 8 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS 8) Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik Standardındaki muhasabe politikası belirleme sürecinin dışına çıkarılmıştır (IAS 8,10-12; IFRS 6.1.). Bu yaklaşımı nedeniyle IFRS-6, muhasabe politikalarının belirlenmesi açısından diğer muhasabe standartlarına göre oldukça esnek ve gömülü muhasabe politikalarının yer aldığı bir standarttır.

Standart yapıcılar, standartları oluştururken her ülkenin muhasabe uygulamaları açısından aynı gelişmişlik düzeyine sahip olduğunu ve ortak bir muhasabe dili oluşturduklarını düşünmektedir. Oysa ülkelerin yıllardır süre gelen muhasabe kültürü (yasal veya sosyo-politik düzenlemeler) standartlarda gömülü genel kabul görmüş muhasabe politikalarını algılamalarını güçleştirebilir veya yanlış anlaşılmasına neden olabilir. Standartlara geçme süreci oldukça taze olan Türkiye için de benzer sorunlar söz konusu olabilmektedir.

Bu çalışmanın literatüre katkısı da tam bu noktadadır. Çalışmada, IFRS-6’ya göre raporlama yapan işletmelerin standartlarla düzenlenen muhasabe politikalarının **açık ve net olmaması nedeniyle** bu standardı farklı algılayabileceklerine vurgu yapılması amaçlanmaktadır. Çünkü IASC tarafından yayınlanan ve yaklaşık 120 ülke (http://www.ifrs.com/ifrs_faqs.html) tarafından uygulanan bu standartlardaki gömülü düzenlemeler, tek bir muhasabe standardı seti ile amaçlanan karşılaştırabilir finansal bilgiye ulaşmayı güçleştirecektir. Bu nedenle çalışmamızda madencilik faaliyetlerinin özellikli yapısı ve maden arama ve işleme faaliyetlerinin muhasabeleştirilmesinde kullanılan genel kabul görmüş muhasabe politikaları üzerinde durulmuş ve bu politikalarla IFRS-6’da yer alan düzenlemeler karşılaştırmalı olarak incelenerek ve gömülü muhasabe politikalarına vurgu yapılmıştır.

Bu çerçevede, çalışmanın birinci kısmında madencilik faaliyetleri tanıtılmış, ikinci kısmında ise madencilik faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan muhasebe politikaları üzerinde durulmuştur. Çalışmanın üçüncü bölümünde IFRS-6'nın getirmiş olduğu esaslara yer verilerek, son kısımda ülkemiz mevzuatında madencilik faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeler açıklanmıştır.

D) MADENCİLİK FAALİYETLERİ

Madencilik sektörü geniş mineral yelpazesi ve değişik üretim teknolojileri ile çok geniş bir alanda faaliyet gösteren bir sektördür. Özellikle dünyada enerji ihtiyacının artması ülkeleri yer altı kaynaklarının etkin şekilde kullanılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle madencilik sektörü her geçen gün büyüyen ve yatırım potansiyeli sürekli olarak artan bir sektördür. Maden üretimi her maden için farklı süreçlerle gerçekleşmektedir. Ancak genel olarak madencilik sektöründeki işlem süreci aşağıdaki faaliyetleri kapsamaktadır:

- Ön Üretim Faaliyetleri
- Araştırma (Arama Sondajı) ve Değerleme Faaliyetleri
- Geliştirme Faaliyetleri (geliştirme ve inşaa)
- Üretim Faaliyetleri
- Kapama Faaliyetleri

Bazı işletmelerde ön üretim faaliyetleri ile arama sondajı faaliyetleri iç içe geçmiş durumdadır. Örneğin; bu işletmelerde arama ve araştırma faaliyetleri eşzamanlı olarak sürdürülen faaliyetler olabilmektedir.

A) Ön Üretim Faaliyetleri

Ön üretim faaliyetleri arama ve maden hakkı elde etme faaliyetlerini içerir.

1) Arama faaliyetleri (Pre-Drilling); maden çıkarmak için bir bölgenin geçmiş jeolojik bilgilerinin araştırılması ve analiz edilmesi ile bu bölgenin topografik, jeolojik ve jeofiziksel çalışmalarının yapılmasından oluşan faaliyetler bütünüdür. Arama faaliyetleri içinde değerlendirilebilecek faaliyet kademeleri,

- Arama faaliyetinde bulunan işletmenin bir bölgeye ilişkin jeolojik ve jeofizik bilgileri içeren doküman ve veritabanlarının edinimini,
- Arama faaliyeti için yetkili mercilerden arama izninin alınmasını
- Uydu fotoğrafları ve diğer görüntüleme cihazlarıyla tespit edilmiş bilgileri,
- Yerçekimi testleri ve manyetik ölçümler gibi çeşitli ölçüm faaliyetleri,
- Arama bölgesinde bulunan bazı taş ve kayalar üzerine uygulanan elektriksel iletkenlik incelemeleri, taşların ses dalgalarına tepki testlerini ve sismografik incelemeleri içerir.

Yapılan teknik incelemeler ve ölçümler sonucunda arama yapılan bölgede araştırma ve işletmeye degecek nitelikte olumlu bir arama bulgusu elde edilmişse arama izni alan işletme lisans hakkı elde eder. Eğer arama olumsuz sonuçlanmış veya arama bölgesinde ekonomik alanda yeterli rezerv bulunmamışsa işletme lisans hakkı elde edemez. Lisans hakkının elde edilmesi ise, rezerv bulunmuş olsa dahi kira hakkını elde etmek için ön ödemeler yapılması ve yasal düzenlemelere uygun arama faaliyetlerinin sürdürülmesi gibi bazı taahhütlerin yerine getirilmesine bağlıdır.

2) Maden hakkı elde etme faaliyetleri; belirli bir bölgede madencilik faaliyeti göstermek için işletmelerin yasal haklarını temsilen lisans belgesi verilir. Birçok ülkede petrol ve maden kaynaklarının kamu otoritelerinin tasarrufu altında olması, işletmelerin maden işleme hakkını elde edebilmek için edinme harcamalarına katlanmasını gerektirmektedir.

Örneğin kiralama sözleşmelerinde kiralama hakkını elde etmek için sözleşme anında “imza bonusu” adı altında bir ödeme yapılır. Kiralama hakkı ilerleyen dönemlerde her bir dönem için çıkarılan maden değerinin veya satışların belirli bir yüzdesi oranında yapılan ödemelerle sürdürülür. Bunun yanında yapılan anlaşma gereği parasal ödeme yerine çıkarılan madenlerin belirli bir kısmını verme şeklinde de lisans hakkı elde edilebilir. Lisans hakkı;

- Madeni tam sahiplikle satın alma,
- Madeni kiralama,
- Bir üretim paylaşım anlaşması,

- Bir iş ortaklığı anlaşması ve
- Madenin çıkarılmasına ilişkin bir hizmet anlaşması konularını içerir.

Günümüzde özellikle petrol endüstrisinde araştırma ve geliştirme hakkı elde etmek için “Üretim Paylaşım Anlaşmaları (Product Sharing Agreements)” yapıldığı görülmektedir. Üretim Paylaşım Anlaşmaları genellikle petrol kullanım hakkına sahip kuruluş ile arama faaliyetlerinde bulunmak isteyen kuruluşlar arasında yapılır. Bu anlaşmaların özelliği ülkeden ülkeye farklılaşmakla beraber genellikle anlaşmanın konusunu; maden rezervlerinin araştırılması, geliştirilmesi ve işletilmesi oluşturmaktadır. Anlaşmada arama faaliyetlerini üstlenen taraf maden arama için gerekli yol, su sitemi, yer üstü düzenekleri, teknoloji ve finansal ihtiyaçları yerine getirecektir.

Lisans hakkını elde eden kuruluş araştırma ve geliştirme maliyetleri ve lisans bedelinin dışında elde kalan gelirene petrol geliri adı verilir ve bu gelir sözleşme hükümlerine göre petrol kullanım hakkına sahip kuruluş (çoğu zaman bir kamu kuruluşudur) ve faaliyet hakkı elde eden işletme arasında bölüştürülür.

B) Araştırma(Arama Sondajı) ve Değerleme Faaliyetleri

1) Araştırma faaliyetleri; çoğu zaman arama faaliyetleri ile iç içedir. Araştırma faaliyetleri arama sonucunda ekonomik anlamda işlemeye yeterli madene ulaşılması halinde madenin bulunduğu coğrafik alanda potansiyel maden kaynaklarının araştırılarak kesin olarak var olduklarının tespiti oluşturmaktadır. Araştırma faaliyetleri; temel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Araştırma haklarının elde edilmesi
- Topografik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar
- Arama sondajı
- Kazı ve
- Örnekleme gibi araştırma faaliyetlerini içerir.

Araştırma faaliyetleri kapsamında potansiyel maden bölgelerinde belirli noktalara araştırma kuyuları açılmaktadır. Bu kuyuların açılmasıyla maden

veya petrol rezervi bulabilmenin sonucu olumlu veya olumsuz olabilir. Bu kuyuların açılması sonucu olumsuz beklentiyi ifade eden kuru kuyuların yanı sıra rezerv yönünden düşük ve ekonomik anlamda verimli olmayan kuyular da oluşabilir. Olumlu veya olumsuz sonuç veren bu kuyuların açılması sonucu oluşan maliyetler, araştırma faaliyetleri kapsamında değerlendirilmektedir.

2) Değerleme Faaliyetleri; araştırma faaliyetleri sonucunda elde edilen bulguları inceleyerek maden rezervlerinin teknik ve ticari olarak uygunluğunun tespitini içermektedir. Değerleme faaliyeti maden rezervlerinin sadece nitelik ve nicelik olarak kalitesi ve miktarının ölçümünü değil aynı zamanda söz konusu madenin çıkarılma maliyetini, madenin pazara ulaşım durumunu, madeni elde etmek için kullanılacak teknolojiyi ve yapılacak yatırımlara ilişkin finansman politikalarını da göz önüne alan bir süreçtir.

C) Geliştirme Faaliyetleri

Geliştirme faaliyetleri; madenin ticari olarak üretimi için maden rezervine erişmeyi sağlamak ve diğer hazırlıkların yapılması sürecidir. Geliştirme faaliyetleri içinde maden rezervine ulaşmak için gerekli kazma işlemlerini yapmak, millerle kuyu açmak, maden odaları ve galerileri oluşturmak, yol ve tüneller açmak, atık tahliyesini sağlamak gibi faaliyetlerin yanında madenin çıkarılması ve taşınması için gerekli bina, makine ve teknik donanımın kurulması gibi inşaa faaliyetlerini de içerir. Kazı bölgesinde elektrik ve su gibi altyapıların kurulması ve yolların yapılması da inşaa kapsamında değerlendirilmektedir.

D) Üretim Faaliyetleri

Üretim faaliyetleri; yeraltındaki doğal kaynakların çıkarılması ve çıkan doğal kaynağın pazarlanabilir ve taşınabilir hale getirilmesi için gerekli işlemleri kapsar. Dolayısıyla üretim aşaması sadece madenin yeraltından çıkarılmasını değil, madeni talep edenlerin isteklerine uygun hale getirmeyi ve taşınabilmesi için gerekli işlemleri de kapsar.

E) Kapama Faaliyetleri

Kapama faaliyetleri; üretimin sonlandırılarak makine ve teknik donanımın taşınması, maden bölgesinin ıslah edilerek (ağaçlandırma,

düzenleme ve kazı öncesi durumuna getirme) terk edilmesi anlamına gelmektedir. 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.

II) MADENCİLİK FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Madencilik faaliyetleri yukarıda açıklanan 5 faaliyet altında toplanmaktadır. Ancak, bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde öne çıkan üç konu;

- aktifleştirilecek giderlerin kapsamının belirlenmesi,
- aktifleştirilen giderlerin amorti edilmesi ve
- kapama faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesidir.

Bu üç hususa ilişkin muhasebe politikalarının belirlenmesi, madencilik faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin en önemli aşamayı oluşturmaktadır. Maden işletmelerinin faaliyetleri itibariyle karşılaştıkları harcamalardan hangilerinin aktifleştirileceği maliyetlendirme yöntemlerini oluşturmaktadır.

A) Madencilik Sektöründe Uygulanan Maliyetlendirme Yöntemleri: Aktifleştirilecek Giderlerin Kapsamı

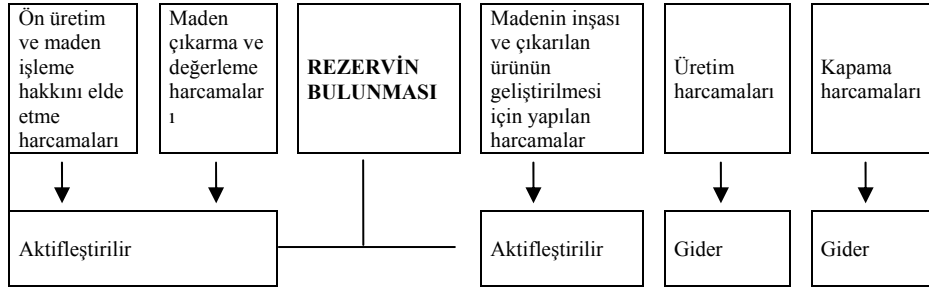
Madencilik faaliyetlerinden arama, araştırma, değerlendirme ve geliştirme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusu işletmeden işletmeye hatta ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Arama, araştırma, değerlendirme ve geliştirme faaliyetlerinin izlenmesi konusunda uygulamada kullanılan yöntemler şunlardır:

- Tam maliyet

- Başarılı çaba ve
- Kazanç bölgesi

1) Tam Maliyet Yöntemi (Full Cost Method)

Tam maliyet yöntemi bir araştırma faaliyeti içinde araştırma sonucunun başarılı olup olmamasına bakılmaksızın yapılan tüm giderlerin aktifleştirildiği yöntemdir. Bu yönüyle tam maliyet yöntemi harcamaların hedefe ulaşip ulaşmadığına veya harcamaların niteliğine (sabit-değişken) bakmaksızın yapılan harcamaların aktifleştirilmesini öngörmektedir.



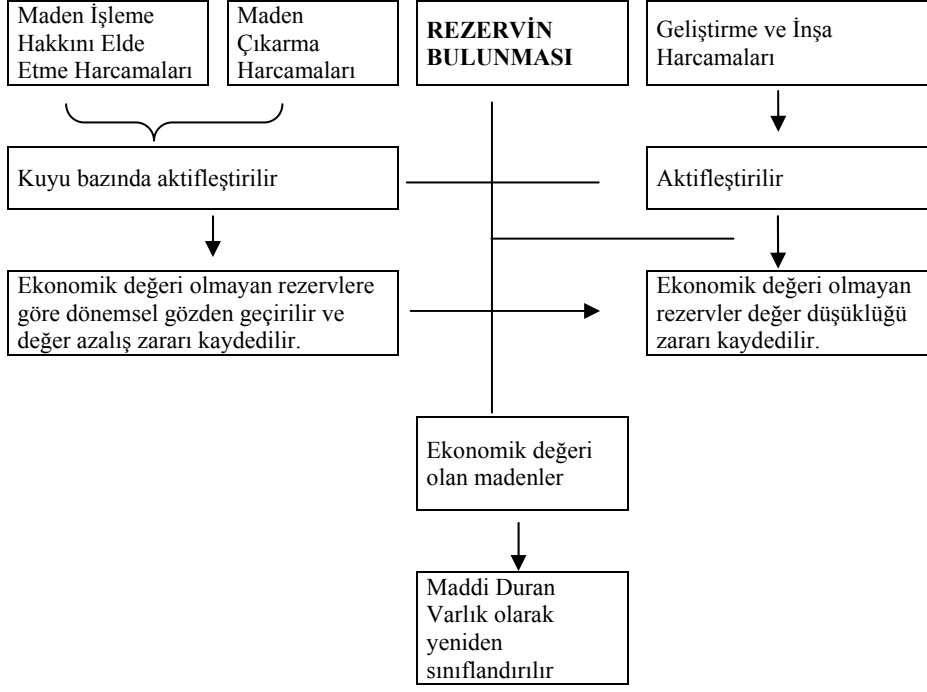
Şekil: 1

Tam Maliyet Yöntemine Göre Ortaya Çıkan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Tam maliyet yönteminde maden arama ve geliştirme faaliyetleri sırasında ortaya çıkan tüm giderler jeolojik faktörlerle ilişkilendirilmeksizin ülke bazında veya bölge bazında oluşturulan büyük gider merkezlerinde toplanarak aktifleştirilir. Her bir gider merkezinde aktifleştirilen giderler bu gider merkezlerinden çıkan rezerv miktarı esas alınarak amortisman tabi tutulmaktadır. Gider merkezlerinin tespitinde coğrafi bölgeleme esas alınabileceği gibi ekonomik, sosyal ve politik olarak benzer nitelikteki bölgelerdeki bir işletmeye ait farklı maden bölgelerinde tek bir gider merkezi oluşturulabilir.

2) Başarılı Çaba Yöntemi (Successfull Effort Method)

Başarılı çaba yöntemi; arama ve değerlendirme faaliyetleri sonucunda yeterli kalite ve miktarda rezervin bulunması sonucunda, arama, araştırma ve değerlendirme faaliyetleri sırasında katlanılan giderlerin aktifleştirilmesini öngörmektedir. Aktifleştirilen bu harcamalar amortisman yoluyla itfa olarak mamul maliyetine yansıtılır.



Şekil: 2

Başarılı Çaba Yöntemine Göre Ortaya Çıkan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Araştırma sonucunda olumsuz sonuç veren rezervlerin bulunması halinde ise yapılan üretim öncesi giderler dönem gideri olarak kabul edilerek doğrudan gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

Başarılı çaba yöntemi kapsamında genel olarak bazı özellikli keşif, elde etme ve geliştirme giderleri yer almaktadır. Bu giderler, gider yerlerinde toplanarak ekonomik değeri olan ve olumlu sonuç veren rezervlere ulaşılması durumunda aktifleştirilecektir. Ancak bu yöntemde, arama maliyetlerinin tamamı veya bir kısmı, ekonomik değeri olmayan maden rezervlerinin maliyetleri ve edinme ve araştırma giderleri gelir tablosunda raporlanır. Bununla birlikte, bu yöntemi uygulayan bazı işletmelerin özellikle belirli bir maden rezervinin keşfi ile doğrudan ilgili, arama ve araştırma giderlerinin tamamını veya bir kısmını aktifleştirdikleri de görülmektedir.

Başarılı çaba yönteminde henüz geliştirme aşamasına gelmemiş edinme maliyetleri, gider yerleri itibarıyla (araziler) geçici bir aktif hesapta muhasebeleştirilir. Çoğunlukla araziler hesabında izlenen bu maliyetler

ileriki dönemlerde amortisman tabi tutulur. İşletilmeye değer (ekonomik değeri olan) bir maden rezervi tespit edildiğinde bu maliyetler geçici hesaptan amortisman tabi tutulmak üzere başka bir aktif hesaba aktarılır. İşletilmeye değer bir maden bulunamazsa değer azalış zararı olarak ilgili dönemin gelir tablosunda raporlanır.

Değerleme faaliyetleri sonucunda işletilmeye değer bir rezerv saptanmışsa değerlendirme faaliyetlerine ilişkin giderler, edinme maliyetleri gibi aktifleştirilir. Bununla birlikte belirli değerlendirme faaliyetleri sonucu işletilmeye değer rezerv bulunamamışsa bu faaliyetler nedeniyle oluşan maliyetler ya doğrudan gider yazılır ya da gelecekte yapılacak ek değerlendirme faaliyetlerinin sonuçlarını beklemek üzere aktifleştirilir. Bu yöntemde geliştirme ve inşaa maliyetleri ise aktifleştirilir. Başarılı çaba yöntemiyle aktifleştirilen bu giderler kanıtlanmış ve başarılı sonuç veren madenlerdeki rezervlerin üretim birimi esas alınarak maden maden veya saha saha amortisman tabi tutulur. Ancak amortisman uygulamasında üretim birimi dışında başka ölçüler (üretim süresi, anlaşma süresi v.b) de esas alınabilir.

3) Kazanç Bölgesi Yöntemi (Area-of-Interest Method)

Proje yöntemi adı da verilen kazanç bölgesi yöntemi başarılı çaba yönteminin türevi olarak düşünülmektedir. Bu yöntemde tüm maliyetler ya bir kazanç bölgesi ile doğrudan ilişkilendirilir ya da bu bölgelere mantıklı bir şekilde dağıtılır. Kazanç bölgeleri, kanıtlanmış ve ekonomik değeri olan rezervlerin bulunduğu sahalar olup olumsuz sonuç veren arama bölgeleri kazanç bölgesi olarak kabul edilmez.

Kazanç bölgelerine dağıtılacak maliyetler; arama maliyetleri, elde etme maliyetleri, araştırma maliyetleri, değerlendirme maliyetleri ve geliştirme maliyetleridir. Bu maliyetler başlı başına maden rezervi içeren bir jeolojik bölge ile ilişkilendirilir. Her bir kazanç bölgesi itibariyle ortaya çıkan harcama ve tüketimler aktifleştirilir ve bu bölgelerden elde edilecek üretime göre amortisman tabi tutulur.

Olumsuz sonuç veren arama bölgelerinde katlanılan maliyetler de diğer kazanç bölgeleriyle ilişkilendirilerek amortisman yoluyla itfa edilirler. Öte yandan bir faaliyet nedeniyle oluşan maliyet kaleminin arama, araştırma, geliştirme veya değerlendirme faaliyetleri kapsamından hangisine girdiği veya

hangi kazanç bölgesine ait olduğu tespit edilemiyorsa bu maliyetler eşitlik esasına göre tüm kazanç bölgelerine dağıtılır.

Madencilik sektöründeki faaliyet aşamalarına göre ortaya çıkan harcama ve tüketimlerin yöntemler itibariyle muhasebeleştirilme esasları aşağıda özetlenmiştir.

Giderler	Tam Maliyet Yöntemi	Başarılı Çaba Yöntemi
Ön Üretim Giderleri	Aktifleştirilir	Aktifleştirilir ve dönemsel olarak gözden geçirilerek, ekonomik değeri olmayan kuyular için değer azalış zararı kaydedilir.
Faaliyet Giderleri	Gider kaydedilir	Gider kaydedilir
Maden Çıkarma Giderleri	Aktifleştirilir	Aktifleştirilir ve dönemsel olarak gözden geçirilerek, ekonomik değeri olmayan kuyular için değer azalış zararı kaydedilir.
Geliştirme ve İnşa Giderleri	Aktifleştirilir	Aktifleştirilir

Dünyada uygulama alanı olarak bakıldığında madencilik faaliyeti gösteren işletmelerin daha çok başarılı çaba yöntemini benimsedikleri görülmektedir. Bu konuda Ernst & Young (2006) ve KPMG'nin (2007) yaptığı araştırmalara göre birçok işletmenin tam maliyet yönteminden başarılı çaba yöntemine geçiş yaptığı da belirtmektedir. IASB (2000) ve Cortese ve diğerlerinin (2009) yaptığı araştırmaya göre küçük ölçekli maden işletmelerinin ise daha çok "Tam Maliyet" yöntemini tercih ettikleri görülmektedir.

B) Aktifleştirilen Madencilik Faaliyeti Giderlerinin Amortismanı

Madencilik faaliyetleri kapsamında aktifleştirilen giderlerin amortismanı faydalı ömür esas alınarak normal amortisman veya üretim birimine göre amortisman yöntemlerine göre itfa edilmektedir. Madencilik sektöründe faydalı ömür; amortisman tabi varlığın işletmeler tarafından beklenen kullanım süresini veya aktifleştirilmiş katlanılan maliyetler sonucu elde edilen işlemlere değer madenden elde edilen üretim birimi sayısıdır.

Normal amortisman yöntemi; madencilik sektöründe aktifleştirilen giderlerin rezervlerin beklenen ömrü süresince her dönemde eşit olarak itfa

edilmesini öngörür. Rezervlerin beklenen ömrü rezervden beklenen üretimin toplam süresidir.

Üretim birimine göre amortisman yönteminde; aktifleştirilen giderler üretilebilir rezerv miktarı esas alınarak itfa edilir. Üretim birimine göre amortisman yöntemi her dönemde çıkarılan maden miktarının farklılaşabileceği varsayımıyla esnek bir yapıya sahiptir. Örneğin, petrol endüstrisinde işletilmeye değer kuyulardan ilk yıllarda elde edilen maden miktarı sonraki yıllara göre daha fazladır. Buna göre bir petrol şirketinin, normal amortisman yöntemine göre ilk yıllarda ürün maliyetine yüklediği amortisman gideri tutarı, üretim birimine göre hesaplanan amortisman tutarından düşük olacaktır. Doğal olarak bu durum yıllar itibariyle amortisman ve vergi sonrası karı da farklılaştıracaktır.

Öte yandan sonraki yıllarda daha az miktarda maden rezervi çıkarılması nedeniyle üretim birimi yöntemine göre normal amortisman yönteminde daha yüksek amortisman giderinin olması sabit giderlerin maliyete etkisi nedeniyle dönemin faaliyet sonucunu da etkileyecektir. Normal amortisman yöntemine göre sabit gider (fixed cost) niteliğinde olan amortisman giderleri üretim birimi yönteminde değişken gider (variable cost) niteliği kazanmaktadır.

Üretim birimine göre amortisman yönteminde, üretim birimi, üretim miktarına veya brüt gelire göre belirlenebilir. Miktarla dayalı üretim birimi; ton, galon, litre, varil vb. ölçü birimleri olabilir. Brüt gelire dayalı üretim birimi ise çıkarılan tüm ürünün son yıl itibariyle brüt satış değeri esas alınarak hesaplanır. Buna göre her yıl gerçekleşen satış tutarı ve daha sonraki yıllarda beklenen ve tahmin edilen toplam satış tutarına oranlanarak amortisman oranı saptanır.

Maliyetlendirme yöntemlerinden başarılı çaba yöntemi kullanılıyorsa amortisman giderleri sadece kesinleşmiş (kanıtlanmış) rezervler esas alınarak mamul maliyetine yüklenir. Bu durumda amortisman giderleri genellikle gider yerindeki tüm geliştirme giderlerini de içermektedir. Petrol endüstrisinde kesinleşmiş rezervlerin bulunduğu kuyulara ait birikmiş maliyet kalemleri tercih edilen amortisman yöntemine göre itfa edilir. Henüz kesinleşmemiş ancak çalışmaları devam eden kuyuların amortisman uygulaması ise kesin olumlu veya olumsuz sonuca göre yapılacaktır. Başarılı sonuç yönteminde genelde aktifleştirilmiş arama, elde etme, araştırma, geliştirme veya değerlendirme faaliyetlerine ilişkin maliyetler kesinleşmiş ve kesinleşme ihtimali olan

rezervler üzerine yüklenir. Tam maliyet yönteminde ise bu giderlerin kesinleşmiş veya kesinleşmemiş tüm rezervler üzerine yüklenmesi söz konusu olup her bir rezerv ayrı ayrı değerlendirilmemektedir.

Ernst & Young'ın (2006) yayınladığı araştırmaya göre maden hakkını elde etme harcamalarının (haklar) maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırıldığı ve aktifleştirilen bu giderlerin amortismanında sözleşme süresi dikkate alınarak normal amortisman yönteminin tercih edildiği belirtilmiştir. Yine aynı araştırmaya göre, ekonomik değere haiz kuyulara ilişkin aktifleştirilen harcamaların ise maddi duran varlık olarak yeniden sınıflandırıldığı ifade edilmektedir. Finansman giderlerini de içeren geliştirme faaliyetlerine ilişkin harcamaların ise tüm işletmeler tarafından aktifleştirildiği ve aktifleştirilen bu harcamaların üretim miktarı yöntemine göre amortismanına tabi tutulduğu tespit edilmiştir.

C) Kapama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kapama maliyetleri ortaya çıktığı dönemde gider yazılır. İşletme gelecekte yapmakla yükümlü olduğu eski haline getirme ve yenileme işlemleri için karşılık ayırmak durumundadır. Ayrılacak karşılık tutarının çok iyi tahmin edilmesi gerekmektedir. Madencilik yatırımları uzun dönemli yatırımlar olduğundan karşılık tutarının belirlenmesinde paranın zaman değeri önem kazanmaktadır. Bu durumda işletmelerin söz konusu giderler için ayırması gereken karşılık tutarı yükümlülüğün yerine getirilmesi için tahmin edilen giderlerin uygun bir iskonto oranıyla hesaplanan bugünkü değeri olacaktır. Karşılık tutarı her bilanço tarihi itibarıyla güncellenmelidir. Bu karşılık giderleri işletmelerin isteklerine göre aktifleştirilebilir. Uluslararası Muhasebe Standartları karşılıkların aktifleştirilmesi konusunu ne yasaklamakta ne de zorunlu tutmaktadır.

III) MADENCİLİK FAALİYETLERİNİN ULUSLARARI MUHASEBE VE RAPORLAMA STANDARTLARINA (IAS/IFRS) GÖRE RAPORLANMASI

Madencilik faaliyetleri içinde maden arama ve değerlendirme faaliyetine ilişkin oluşan giderlerin muhasebeleştirme konusu uygulama açısından özellik arz etmektedir. Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board (IASB))

tarafından uzun süre yapılan çalışmaların sonucunda 2004 yılı sonlarında 2006 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere “IFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı” yayınlanmıştır.

IFRS-6'nın hazırlanma süreci oldukça tartışmalı olmuştur. Zira bu süreçte büyük petrol işletmelerinin muhasebe standardının oluşumu aşamasında müdahaleleri olmuştur. Özellikle maliyetlendirme yöntemlerinden başarılı çaba yönteminin uygulanması konusunda uzun tartışmalar olmuştur (Cortese, Irvine ve Kaidonis, 2009b: 7).

Aslında bu konu ile ilgili tartışmalar Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board (FASB)) tarafından yürürlüğe konulması planlanan standart çalışmaları ile başlamıştır. FASB, madencilik sektöründe araştırma ve değerlendirme giderleri için tek maliyet yöntemi olarak başarılı çaba yöntemini getirmek istemiş, ancak büyük petrol firmalarının oluşturduğu bir lobi tam maliyet yönteminin uygulanmasının işletmelerinin büyümesi açısından daha uygun bir yöntem olduğunu savunarak standardın bu şekilde çıkarılmasına direnmişlerdir.

Sonuçta standart herhangi bir yöntem öngörmeyerek çıkarılmıştır. Aynı tartışmalar IFRS-6'nın hazırlanması sürecinde de yaşanmıştır. IASB Standard hazırlama sürecinde sektörün içinde yer alan ve sektörle ilgili 300 kişi ve işletmeye yorumları için yazı göndermiş, ancak 52 kişi veya işletme bu çağrıya yorum yaparak katkıda bulunmuştur. Bu katılımcıların % 70'i başarılı çaba yöntemini desteklemiştir (Cortese, Irvine ve Kaidonis; 2007: 4). Ancak IASB üzerindeki etkili çevrelerin Standardın herhangi bir yöntem önermemesi konusunda yaptığı çalışmalar sonuç vermiş ve Standart günümüzdeki haliyle yayımlanmıştır.

A) IFRS-6'nın Getirdiği Esaslar

1) IFRS-6 Kapsamındaki Madencilik Faaliyetleri

IFRS-6 madencilik faaliyetlerinden yalnızca işletmelerinin *araştırma ve değerlendirme* harcamalarına ilişkin esasları düzenlemektedir. Araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin olarak, aktifleştirilen harcamaların tutarları, beklenen nakit akışlarının zamanlaması ve kesinliği ile ilgili bilgilerin dipnotlarda açıklanması esası getirilmiştir (IFRS-6.2-a, 2c).

Standartta araştırma geliştirme varlıkları olarak aktifleştirilecek unsurlar düzenlenmiştir. Buna göre,

Maden işletmelerinin,

- belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamaları (arama faaliyetleri kapsamında katlandığı harcamalar),
- maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce harcamaları ve
- bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik ve ekonomik yeterliliği ile ilgili katlandıkları harcamalar (geliştirme, üretim ve kapama faaliyetleri sırasında katlanılan harcamalar) bu standart kapsamında değildir (IFRS 6.5).

Maden işletmelerinin faaliyetleri arasında yer alan geliştirme, üretim ve kapama faaliyetleri sırasında ortaya çıkan harcamaların muhasebeleştirilmesi esasları gelince, standartta maden kaynaklarının geliştirilmesi (geliştirme faaliyeti) ile ilgili harcamalar araştırma ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilemeyeceği düzenlenmiştir (IFRS-6.10). Geliştirme faaliyetine ilişkin harcamalar “IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı hükümlerine göre ölçülüp kayıtlanacaktır.

Yine maden işletmelerinin kapama faaliyetinin bir sonucu olarak karşılaştıkları kaldırma ve restorasyon yükümlülükleri “IAS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler” standardına göre finansal tablolara yansıtılır (IFRS-6.11).

2) IFRS-6'ya Göre Aktifleştirilecek Giderlerin Kapsamı

Aktifleştirilecek giderlerin kapsamı açısından standardın getirdiği esaslar incelendiğinde, IFRS-6 araştırma faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan harcamaların araştırma değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirileceğini düzenlemektedir (IFRS-6.9).

Standart hangi harcamaların araştırma değerlendirme varlığı kapsamında aktifleştirileceğini ise işletmelere bırakmakta ve bu konuda maden çıkarma faaliyetiyle ilişki kurarak bir politika belirlemelerini istemektedir. Araştırma değerlendirme varlığı kapsamında muhasebeleştirilebilecek harcama kalemlerini ise (listeyi sınırlamadan) aşağıdaki gibi örneklemektedir:

- Araştırma hakkını elde etme maliyetleri,

- Topografik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışma harcamaları,
- Arama sondajı, kazı, örnekleme ve cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari yeterliliğinin ölçülmesine ilişkin harcamalar.

Araştırma ve değerlendirme varlığı olarak aktifleştirilecek harcamaların, edinilen varlığın niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi düzenlenmektedir (IFRS-6.15). 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.

İlk muhasebeleştirme sonrasında araştırma değerlendirme varlıklarının değerlendirilmesinde yine varlıkların sınıflandırılmasına paralel olarak (Maddi Duran Varlık veya Maddi Olmayan Duran Varlık) maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modellerinden biri kullanılacaktır (IFRS-6.12).

IFRS-6, araştırma ve geliştirme varlığının bir arama faaliyetinin olumlu veya olumsuz sonuç konusunda bir kanata varana kadar katlanılan harcamalardan oluşacağını düzenlemiştir. Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik fizibilitesi ve ekonomik anlamda yeterliliği tespit edildiğinde yapılan harcamalar araştırma ve geliştirme varlığı olarak sınıflandırılmaz. Bunun için bu harcamaların yeniden sınıflandırılması gerekir (IFRS 6.17). Yeniden sınıflandırma sırasında değer düşüklüğü tespit edilmişse değer azalış zararları muhasebeleştirilir.

3) IFRS-6'ya Göre Aktifleştirilecek Giderlerin Amortisi Edilmesi

IFRS-6, aktifleştirilen araştırma ve değerlendirme giderlerinin amortisman uygulamasına yönelik doğrudan bir düzenleme yapmamaktadır. Ancak IAS-16'da kullanılan amortisman yönteminin bir varlığın ekonomik faydasının işletme tarafından tüketimini göstermesi istenmektedir. Bu amaçla Standart en uygun yöntemi işletmenin tercihine bırakmak üzere; normal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemlerini tavsiye etmektedir.

4) Madencilik Faaliyetleri Sırasında Ortaya Çıkan Muhtemel Gider ve Araştırma ve Değerleme Varlıklarının Değer Düşüklüğü Açısından Değerlendirilmesi

Madencilik sektörüne yönelik muhtemel giderlere ilişkin muhasebe uygulamaları açısından standardın getirdiği düzenlemeye göre, bir işletme maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesini üstlenmesi sonucunda, belirli bir süre boyunca oluşan kaldırma, restorasyon ve eski haline getirme yükümlülüklerini “IAS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardına göre finansal tablolara yansıtması gerekir (IFRS 6.11).

Madencilik yatırımları uzun dönemli yatırımlar olduğundan muhtemel giderler için ayrılacak karşılık tutarının belirlenmesinde paranın zaman değeri önem kazanmaktadır. Bu durumda işletmelerin söz konusu giderler için ayırması gereken karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için tahmin edilen giderlerin uygun bir iskonto oranıyla hesaplanan bugünkü değeri olacaktır. Bu konuda yapılan bir araştırmaya göre, bu iskonto oranı %2 ile %6 arasında değişmektedir (Ernst & Young, 2006: 138). Karşılık tutarı her bilanço tarihi itibarıyla güncellenmelidir. Bu karşılık giderleri işletmelerin isteklerine göre aktifleştirilebilir. IFRS 6'nın bu konudaki düzenlemelerine bakıldığında, karşılıkların aktifleştirilmesi konusunu ne yasaklamakta ne de zorunlu tutmakta olduğu anlaşılmaktadır (IFRS-6.21).

Varlıklarda değer azalışına ilişkin ayrılacak karşılık tutarının belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak standart; aktifleştirilen araştırma değerlendirme varlıklarının defter değerinin geri kazanılabilen tutarı aştuğuna ilişkin göstergeler oluştuğunda ortaya çıkan değer düşüklüğü zararını IAS 36'ya (Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı) göre ölçer ve açıklar (IFRS-6.18).

Araştırma değerlendirme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğünün ölçülmesine ilişkin bir kaç gösterge standartta sıralanmıştır. Buna göre (IFRS-6.20),

- araştırma yapılan alanla ilgili araştırma yapma hakkının dönem içinde sona ermesi veya sona ermesinin beklenmesi,
- belirli bir alandaki araştırma değerlendirme faaliyetiyle ilgili önemli miktardaki harcamanın bütçelenmemiş olması,

- araştırma yapılan alanda bulunan madenin ekonomik değerinin olmaması,
- araştırma faaliyeti devam edecek olmasına rağmen, araştırma değerlendirme varlığının defter değerinin başarılı çaba veya satış ile geri kazanılmasının mümkün olmaması gibi durumlarda değer düşüklüğü testi uygulanır ve değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir.

İşletme, yukarıda sayılan hususlara benzer durumlar ortaya çıkması halinde de değer düşüklüğü testi yapabilir.

B) IAS 8'e İlişkin Muafiyet

IFRS-6'nın göze çarpan en önemli özelliği; araştırma ve değerlendirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi konusunda IAS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardının 10, 11 ve 12. maddeleriyle belirlenmiş olan muhasebeleştirme ve değerlendirme esaslarından muaf tutulmasıdır (IFRS-6.6,7).

IAS 8, hiçbir IFRS'de düzenlenmeyen hususlara ilişkin olarak, işletmelerin muhasebe politikası belirlemede izleyeceği kuralları ortaya koymaktadır (IAS 8.11 ve 12).

IAS 8'de yer alan bu düzenlemelere göre; muhasebe politikasının belirlenmesinde benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer IAS/IFRS'lerin getirdiği düzenlemeler ve Kavramsal Çerçevedeki tanımlar ve muhasebeleştirilme esasları dikkate alınır (IAS 8.11). İşletme aynı zamanda Kavramsal Çerçeve ve diğer standartlarda yer alan düzenlemelerle çelişmediği sürece, muhasebe politikasının belirlenmesinde, muhasebe literatürünü, genel kabul görmüş sektör uygulamalarını veya diğer standart koyucu organların yayınladığı standartları dikkate alabilir (IAS 8.12).

IFRS 6, işletmeleri, araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin politikalar belirlemede, söz konusu kurallardan muaf tutmaktadır. Başka bir ifade ile işletmeler IFRS 6 kapsamında politika belirlemede serbesttirler. IFRS 6, araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi hususunda, işletmeler için herhangi bir yöntem belirlememektedir. Ancak, işletmelerin, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar verme ihtiyaçlarına uygun ve güvenilir politikaların belirlenmesi de bir gerekliliktir (IAS 8. 10).

IFRS 6'da IAS 8'e ilişkin muafiyet yanlış anlaşılmalara neden olabilir. Türkiye için sorun da tam bu noktadır. Türkiye'de muhasebe politikaları kural esaslı olarak vergi yasalarıyla belirlenmiştir ve vergi yasalarında işletmelere esneklik tanınmamıştır. İlke bazlı IAS/IFRS'leri uygulamaya başlayan Türkiye için bu muafiyet hiçbir açıklama yapmamayı doğuracağı kanaatindeyiz.

IV) TÜRKİYE MEVZUATINA GÖRE ARAMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİNİN RAPORLANMASI

Türkiye'de faaliyet gösteren diğer faaliyet kollarında çalışan işletmelerde olduğu gibi maden işletmelerinin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde Türk Ticaret Kanunu (TTK), vergi yasaları ve Sermaye Piyasası Kanunu düzenlemeler getirmektedir. Madencilik faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar ise,

- Petrol,
- Vergi ve
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatında düzenlenmektedir.

A) Petrol Mevzuatı

Türkiye'de petrol kaynakları ve madenler devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Bu nedenle, petrol ve maden arama hakkı devlet iznine tabi olup petrol ve maden arama talebinde bulunacak işletmelerin taşınması gereken nitelikler 6326 Sayılı Petrol Kanunu ve 3213 Sayılı Maden Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Petrol Tüzüğünde, petrol işletmelerinin faaliyetlerine ilişkin kayıtlar ve muhasebe uygulamasının Vergi Usul Kanunu ve Petrol Kanunu'na aykırı olmamak üzere işin özelliğine göre serbestçe belirlenebileceği düzenlenmiştir. Petrol yasasına göre, tüm petrol işletmeleri faaliyetlerine ilişkin kayıtlar ve muhasebe uygulamalarında vergi yasası hükümlerine tabidir.

Petrol Kanunu'na göre, maden işletme hakkı elde eden işletmelerin arama ve geliştirme faaliyetleri sırasında ortaya çıkan giderlerin aktifleştirilmesi veya gider olarak kaydedilmesi serbesttir. Yasaya göre, aktifleştirilen arama giderleri petrol arama hakkını elde etmiş kurumların

aktifleştirdikleri arama-sondaj giderleri ile ekonomik anlamda verimi olmayan kuyuların açılma giderleri kayıtlı değerleri üzerinden değerlendirilir. Bu giderler, ortaya çıktığı dönemde gider yazılmamışsa aktifleştirilmiş sayılır.

Aktifleştirilen giderlerin amortismanına tabi tutulması ve uygulanacak muhasebe politikası konusunda ise Kanun, tükenme paylarının neler olacağını tanımlamıştır. Buna göre, tükenme payları,

- aktifleştirilen arama giderleri,
- aktifleştirilen sondaj giderleri
- aktifleştirilen değerlendirme giderleri ve
- ekonomik miktarda verimi olmayan kuyuların açılma giderlerinden oluşur.

Tükenme payları, her saha için ayrı ayrı olmak üzere, Maliye Bakanlığı ile Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne ortak olarak belirlenen oranlar üzerinden hesaplanır.

B) Vergi Mevzuatı:

Vergi Usul Kanunu maden ve petrol arama ve geliştirme harcamalarının gider olarak kaydedilmesi veya aktifleştirilmesi konusunda düzenlemeye yer vermemiş, yalnızca harcamaların *maliyet bedeli* ile kayıtlara alınmasını öngörmüştür. Vergi yasalarına göre, petrol arama hakkının elde edilmesi sırasında katlanılan giderler, geliştirme giderleri ve işletme giderleri *Maddi Olmayan Duran Varlık* olarak aktifleştirilmektedir. Burada önemle vurgulamamız gereken husus, aktifleştirilen giderlerin maden arama-geliştirme harcamaları veya işletme gideri olmasının bir önemi yoktur. Maden arama ve geliştirme sırasında ortaya çıkan tüm giderler *Maddi Olmayan Duran Varlık* olarak aktifleştirilir.

Maden arama hakkının elde edilmesi amacıyla katlanılan ve maliyet bedeli ile aktifleştirilen harcamalar, arama hakkının elde bulundurulduğu süre boyunca da amortisman yoluyla itfa edilmektedir. Vergi yasalarına göre, maden işletmelerinin ortaya çıkan giderlerinin doğrudan gider olarak kaydedilmesi de mümkündür.

Bir petrol kuyusunun açılması veya bir bölgedeki madeni çıkartmak üzere toprak örtüsünün kaldırılması amacına yönelik hazırlıklar için yapılan

harcamaların yararı; oradan alınacak petrol veya maden miktarıyla sınırlı olduğundan söz konusu harcamalar özel tükenmeye tabidir (Sevilengül; 1998: 405) ve bu harcamalar ülkemizde uygulamada olan Tekdüzen Muhasebe Sisteminde “Özel Tükenmeye Tabi Varlık” olarak raporlanır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre, “Arama Giderleri”; maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi için yapılan giderler ile petrol araştırma giderlerinin izlendiği hesaptır. Uluslararası alanda genel kabul görmüş muhasebe politikaları bu giderlerin tahakkuk ettikleri anda tek bir geçici hesapta aktifleştirilmelerini ve arama faaliyetinin sonucuna göre farklı bir hesaba devredilmelerini gerekli kılmaktadır (Hacıüstemoğlu, Bahadır ve Boz, 2006:28-29). Arama çalışmaları sonucunda üretilebilir maden cevheri veya petrol rezervi bulunursa, bu giderler itfa edilir. Eğer arama sonucu olumsuz olursa, bu giderler doğrudan zarar olarak kaydedilir.

Yine özel tükenmeye tabi varlık grubu içinde “Hazırlık ve Geliştirme Giderleri” hesabı ise; maden üstündeki örtüyü kaldırmak, yeraltındaki madene girmek ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek gibi cevherin veya petrolün çıkarılmaya hazır hale getirilmesi için yapılması gerekli işlemler sonucu oluşan giderlerin izlendiği hesaptır. Her iki hesap da amortisman yoluyla itfa edilir. Petrol arama ve geliştirme harcamalarına uygulanacak amortisman oranları rezerv durumu dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca ayrıca tespit edilir.

C) Sermaye Piyasası Mevzuatı:

Türkiye’de halka açık ortaklıklar ve halka açık sayılan ortaklıklar için oluşturulmuş olan Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına aldığı işletmelerin muhasebe uygulamaları için IAS/IFRS’lerin esas alınacağını belirtmiştir. Buna göre, borsaya kote tüm işletmelerin finansal tablolarını IAS/IFRS hükümlerine göre hazırlamaları gerekmektedir.

Borsaya kote olmayan maden işletmeleri muhasebeleştirme ve raporlama konusunda yalnızca vergi yasasına tabi iken, borsaya kote olan işletmeler hem vergi hem de SPK mevzuatına göre raporlama yapmak zorundadırlar. Bu durum işletmelerin finansal bilgi üretme iş yüklerinin ve maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.

SONUÇ

Çalışmamızda, madencilik sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, bu faaliyetlerine ilişkin olarak uyguladığı muhasebe politikaları inceleme konusu yapılmıştır. Uluslararası literatürde madencilik faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan harcamaların muhasebeleştirilmesinde muhasebe politikası olarak; tam maliyet, başarılı çaba ve kazanç bölgesi yöntemleri yer almaktadır.

IASB, maden işletmelerinin ekonomi içindeki yerini dikkate alarak bu sektöre yönelik ayrı bir standart yayınlama gereğini hissetmiş ve 2006 yılından itibaren yürürlükte olan IFRS-6'yı yayınlamıştır. Standart tüm madencilik faaliyetlerini değil sadece araştırma ve değerlendirme faaliyetlerini kapsamına almaktadır. Standarda göre, işletmeler genel finansal tablo düzenleme ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla, söz konusu giderler için işletmelerin diledikleri muhasebe politikalarını geliştirebileceklerdir. ***Yani standart politika bazında bir düzenleme getirmemiştir.*** Standardın bir politika belirlememesi, dünya çapında uygulanan standartlar setinin yanlış anlaşılmasına ve uygulanmasına neden olabilir ve ekonomik karar alıcıların doğru, anlaşılır ve karşılaştırılabilir finansal bilgiye ulaşmasını güçleştirebilir. Bu tespitimize ek olarak, ülkemizde sektöre yönelik birden fazla mevzuatın olması finansal bilgi üretme maliyetlerini arttırdığı gibi, doğru finansal bilginin ekonomik karar alıcılara sunulmasına da engel olmaktadır.

Maden işletmelerinin çoğunun çok uluslu şirket özelliği göstermesi nedeniyle, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama esaslarında uyum daha da önem kazanmaktadır. Bu nedenle, muhasebe standartlarının, birçoğu uluslararası niteliğe sahip işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gereklidir.

Bu çalışmayla vurgulamak istenen bir diğer konu ise, ülkelerin muhasebe bilgilerini üretmedeki anlayışlarının veya standartlarda yer alan üstü kapalı veya ucu açık düzenlemelerin yanlış anlaşılmalara neden olabileceğidir. Bu durumda finansal raporlara yansıtılan farklı bilgiler karar alıcıların doğru karar almalarını engelleyebilir. Bu nedenle standart yapıcılar, standartlarda gömülü muhasebe politikalarına yer vermemelidirler.

KAYNAKÇA

- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
3213 ve 6326 Sayılı Petrol Kanunu.
- BALL, ROBIN VE WU (2003), "Incentives Versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.36 , pp. 235–270
- BRADSHAW, Mark T. ve MILLER Gregory S. (2007), "Will Harmonizing Accounting Standards Really Harmonize Accounting? Evidence from Non-U.S. Firms Adopting US GAAP", Available at http://w4.stern.nyu.edu/emplibary/BradshawMiller_JAAF_conference_version.pdf, last accessed, 10 Mart 2010.
- BRYANT, Lisa (2003), "Relative Value Relevance Of The Successful Efforts And Full Cost Accounting Methods In The Oil And Gas Industry" *Review of Accounting Studies*, 8, pp. 5–28
- CORTESE, Corinne L., IRVINE, Helen J. ve KAIDONIS, Mary A. (2009a), "Extractive Industries Accounting And Economic Consequences: Past, Present And Future", *Accounting Forum*, Vol. 33, pp.. 27-37
- CORTESE, Corinne L., IRVINE, Helen J. ve KAIDONIS, Mary A. (2009b), "Powerful Players: How Constituents Captured the Setting of IFRS 6, An Accounting Standard for the Extractive Industries", *Accounting Forum*, <http://ro.uow.edu.au/commpapers/504>.
- CORTESE, Corinne L., IRVINE, Helen J. ve KAIDONIS, Mary A. 2007:, 'Standard Setting for the Extractive Industries: A critical Examination', *The Australasian Accounting Entities Finance Journal*, Vol. 1 (3), 1–10
- ERNST & YOUNG (2006), *Analysis by Industry, Observations on the Implementation of IFRS*
- HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, BAHADIR, Oğuzhan ve BOZ, M. Fatih (2006), "Petrol Arama ve Üretim İşletmeleri İçin Muhasebe Sistemi Önerisi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 78, ss. 21-33.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (2000), *Extractive Industries, Issues Paper*, November Available at http://www.iasb.org/uploaded_files/document/16_16_iss_sum.pdf Accessed December 20 2003.
- IFRS FOUNDATION (2010), <http://www.ifrs.org/The+organisation/IASCF+and+IASB.htm> (14 Ocak 2010).
- KPMG (2007), *Assessing The Impact Adoption of IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources by Oil & Gas Companies*

LANG, M., J. RAEDY AND W. WILSON (2006). "Earnings Management and Cross Listing: are Reconciled Earnings Comparable to US Earnings?" Journal of Accounting and Economics, Vol. 42, pp.255-283.

SERMAYE PİYASASI KURULU TEBLİĞİ (2004), Tebliğ No. XI-27, "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları"

SERMAYE PİYASASI KURULU TEBLİĞİ (2005), Tebliğ No. XI-29, "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları"

SEVİLENGÜL, Orhan. (1998), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.