

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin
**FİNANSAL
RAPORLAMA
STANDARDI**

Bağımsız Denetime Tabi Olup
TFRS'leri Uygulamayan İşletmeler İçin

Modül 8

MADEN KAYNAKLARININ
ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

MODÜL 8- MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. GİRİŞ

Yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticari değer taşıyan her türlü madde maden kabul edilmektedir. Madencilik ise, tükenen ve yeniden üretilmesi mümkün olmayan doğal kaynakların (maden cevherinin) aranması, çıkarılma haklarının elde edilmesi, araştırılması, değerlendirilmesi, geliştirilmesi, üretilmesi ve pazarlanmasıyla uğraşan bir endüstri kolu olarak ifade edilmektedir. Madencilik faaliyetleri; araştırma, değerlendirme, üretime hazırlık (geliştirme), üretim ve sonlandırma olmak üzere beş aşamadan meydana gelmektedir. Madencilik sektörünün teknik ve karmaşık bir sektör olması sebebiyle finansal raporlaması için ayrı bir bölüm uygulanmaktadır. Madencilik sektörünün finansal raporlamasında, sektörün karmaşık yapısından kaynaklı, sektörde faaliyet gösteren tüm işletmelerin kullanabileceği kurallar koymanın dezavantajları bulunmaktadır. Bu dezavantajları ortadan kaldırmak amacıyla sabit kurallar yerine “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünde düzenlenen faydalı finansal bilginin özelliklerini taşıyan bilgiler sağlayan ve işletmelerin kendi şartlarına en uygun olan muhasebe politikasını belirleyerek finansal raporlama yapması yolu seçilmiştir.

Bu bölüm uyarınca işletmelerin, yapmış olduğu harcamalardan hangilerinin arama ve değerlendirme harcaması olduğunu ve bu harcamaların varlık olarak mı gider olarak mı finansal tablolara alınacağına ilişkin muhasebe politikalarını belirlemesi gerekir. İşletme muhasebe politikasını belirledikten sonra bu politikayı tutarlı bir şekilde uygulamalıdır.

İşletme arama ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirdiği varlıkları maliyet bedeliyle ölçerek finansal tablolarına alır. İşletme varlık olarak finansal tablolarına aldığı arama ve değerlendirme varlıklarını varlığın niteliğine göre “Maddi Duran Varlıklar” ve “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümleri uyarınca maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır. Finansal tablolara alınan bu varlıklara amortisman (veya itfa) ayrılarak finansal tablolarda izlenir. Ayrıca, söz konusu varlıklara ilişkin değer düşüklüğü göstergeleri mevcut olduğunda da “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümüne göre değer düşüklüğü hesaplanır.

2. BÖLÜM ÖZETİ

KAPSAM

Bu bölümde, maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynaklar gibi maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi faaliyeti yürüten işletmelerin arama ve değerlendirme varlıklarının kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bir işletme tarafından katlanılan harcamalardan aşağıda belirtilenler bu bölüm kapsamında değildir:

- Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ve
- Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar.

ÖLÇÜM

Arama ve değerlendirme varlıkları ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür. İlk kayda almadan sonraki ölçümde, değer düşüklüğü hükümleri hariç olmak üzere arama ve değerlendirme varlıklarının sınıflandırılmasıyla tutarlı olarak “Maddi Duran Varlıklar” ya da “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümü hükümleri uygulanır.

MALİYET UNSURLARI

İşletme hangi harcamaların arama ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin bir politika belirlemeli ve bu politikayı tutarlı olarak uygulamalıdır.

Aşağıdaki faaliyetlerden kaynaklanan harcamalar arama ve değerlendirme varlıklarına dâhil edilebilecek harcamalara örnek olarak verilebilir:

- Arama haklarının elde edilmesi,
- Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofiziksel çalışmalar,
- Arama sondajı,
- Kazı,
- Örnekleme,

DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Arama ve değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceğini gösteren durum ve şartların mevcut olması halinde bu varlıklar değer düşüklüğü açısından değerlendirilir. Değer düşüklüğü mevcutsa, işletme oluşan değer düşüklüğü zararını “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde belirtilen hükümlere göre kayda alır ve sunar.

- Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik olarak mümkün olup olmadığının ve ekonomikliğinin değerlendirilmesiyle ilgili faaliyetler.

SUNUM

İşletme, arama ve değerlendirme varlıklarını niteliğine göre maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırmayı tutarlı olarak uygular.

3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

3.1. KAPSAM

Paragraf 8.1 - Giriş

Bu bölümde, maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynaklar gibi maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi faaliyeti yürüten işletmelerin arama ve değerlendirme varlıklarının kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Açıklama: Bu bölümde, işletmelerin madencilik faaliyetlerinde katlandıkları harcamalardan maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesiyle ilgili yapmış olduğu harcamalara ilişkin finansal raporlama esasları düzenlenmektedir. İşletmelerin maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesinden önce yapmış olduğu harcamalar ile arama ve değerlendirme faaliyeti sonucunda maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik olarak mümkün ve ticari olarak uygun olduğu kanıtlandıktan sonraki harcamalar bu bölümün kapsamına girmez.

Paragraf 8.1A – Arama ve Değerlendirme Varlığı

Arama ve değerlendirme varlıkları, işletmenin muhasebe politikası uyarınca varlık olarak kayda aldığı arama ve değerlendirme harcamalarıdır.

Paragraf 8.1B – Arama ve Değerlendirme Harcamaları

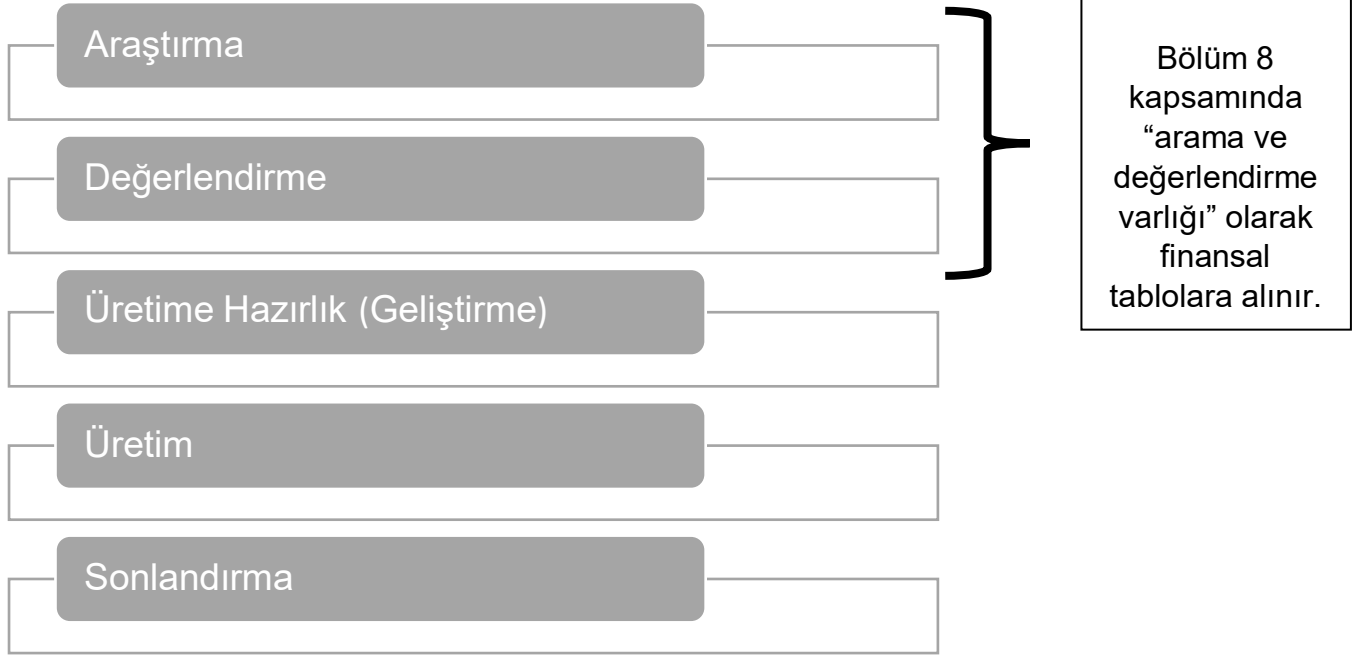
Arama ve değerlendirme harcamaları, maden kaynaklarını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olmadan önce, maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak katlanılan harcamalardır.

Paragraf 8.1C – Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Kavramı

Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi, belirli bir alanda araştırma yapmak için yasal haklar alındıktan sonra maden kaynakları için araştırma yapılması ile maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliğinin belirlenmesidir.

Açıklama: Arama ve değerlendirme varlığı, işletmenin muhasebe politikaları uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen arama ve değerlendirme harcamalarıdır. Arama ve değerlendirme harcamaları ise maden kaynaklarından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olmadan önce, işletme tarafından maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi ile ilgili yapılan harcamaları içerir. Bu kapsamda, işletmeler tarafından arama ve değerlendirme varlığı olarak finansal tablolara yansıtılabilecek tutarlar aşağıda yer alan madencilik faaliyetlerinin

aşamalarından ilk aşama olan araştırma/arama aşaması ile değerlendirme aşamasında yapılan harcamalardır.



Paragraf 8.1Ç – Bölüm Kapsamında Sayılmayan Harcamalar

Bu bölüm hükümleri aşağıdaki harcamalara uygulanmaz:

- Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ve
- Bir maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra katlanılan harcamalar.

Açıklama: Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesinden önce yapılan harcamalar, yukarıda ifade edilen madencilik faaliyetlerinin aşamalarından ilk iki aşama olan araştırma/arama aşaması ile değerlendirme aşamasından önce yapılan harcamalar olduğu için bu harcamalar arama ve değerlendirme harcaması olarak değerlendirilmez ve varlık olarak finansal tablolarda raporlanamaz. Diğer taraftan, bir maden kaynağına ilişkin yapılan arama ve değerlendirme çalışmaları sonucu madencilik faaliyetinin üçüncü ve sonraki aşamalarına geçilmesinin mümkün olduğu sonucuna ulaşılması durumunda, artık o maden kaynağı bu bölüm uyarınca değil ilgili olduğu bölüm uyarınca (stok vb.) muhasebeleştirilerek finansal tablolara alınır.

Paragraf 8.1D – Bölüm Kapsamında Sayılmayan İşlemler

Bu bölüm, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyeti yürüten işletmelerin diğer muhasebe uygulamalarını düzenlemez.

3.2. ÖLÇÜM

Paragraf 8.2 – Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Kaydedilmesi

İşletme, arama ve değerlendirme varlığı olarak kaydedilecek olan harcamaların belirlenmesi için bir muhasebe politikası oluşturur. Bu muhasebe politikası “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” bölümünün 3.4 paragrafı uyarınca oluşturulur ve tutarlı olarak uygulanır. İşletme, arama ve değerlendirme varlıklarının ölçümü ve kayda alınmasına ilişkin muhasebe politikasını belirlerken 3.5 paragrafından muafır.

Açıklama: İşletmelerin finansal tablolarında arama ve değerlendirme varlığı olarak kaydedilecek harcamaların neler olduğu hususunda işletmelere kendi takdir haklarını kullanarak muhasebe politikası belirleme imkânı tanınmıştır. BOBİ FRS'nin “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” bölümünde eğer standartta bir işlem ve olay için belirli bir muhasebe politikası belirlenmişse bu politikanın uygulanması gerektiği, uygulanabilecek politikalar arasında seçimlik bir hak tanınmışsa işletmenin kendi şartlarına en uygun muhasebe politikasını seçip uygulaması gerektiği, standardın herhangi bir işlem ve olaya uygulanabilecek muhasebe politikası öngörmemesi durumunda işletmenin uygulanacak muhasebe politikasını belirlemede kendi takdir hakkını kullanabileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı bölümde işletmenin uygulayacağı muhasebe politikasını takdir ederken

a) Benzer veya ilişkili konularla ilgili Standartta yer alan hükümleri ve

b) “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümündeki varlık, yükümlülük, gelir ve giderlere ilişkin tanımlar, kayda alma ölçütleri ve ölçüm esaslarını

dikkate alması gerektiği belirtilmiştir. Arama ve değerlendirme varlığı olarak kaydedilecek harcamalara ilişkin muhasebe politikasının takdir edilmesinde ise söz konusu unsurların dikkate alınmasına ilişkin muafiyet söz konusudur.

Paragraf 8.3 – Arama ve Değerlendirme Varlıklarına Dâhil Edilebilecek Harcamalar

Aşağıdaki faaliyetlerden kaynaklanan harcamalar arama ve değerlendirme varlıklarına dâhil edilebilecek harcamalara örnek olarak verilebilir:

- a) Arama haklarının elde edilmesi,
- b) Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofiziksel çalışmalar,
- c) Arama sondajı,
- ç) Kazı,
- d) Örnekleme,
- e) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik olarak mümkün olup olmadığının ve ekonomikliğinin değerlendirilmesiyle ilgili faaliyetler.

Açıklama: Arama ve değerlendirme varlığına doğrudan atfedilebilir maliyetler varlığın maliyetine dâhil edilir. İşletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar finansal tablolara alınacak olan

varlık kalemiyle doğrudan ilişkilendirilemediği için varlığın maliyetine dâhil edilmez. Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar ise söz konusu maden kaynağına ilişkin arama ve değerlendirme safhasının tamamlanıp üretime hazırlık/üretim aşamasına geçilmesi anlamı taşıması nedeniyle arama ve değerlendirme varlığının maliyetine dâhil edilmez.

Örnek 8.1:

ABC Petrol İşletmesi 20X1 yılında yürüttüğü faaliyetlerde aşağıdaki harcamalara katlanmıştır.

- 5 milyon varil petrol rezervi olduğu tespit edilen alandan petrol çıkarmak için kullanılan petrol kuyuları
- Petrol arama faaliyeti kapsamında keşif amaçlı kullanılan sondaj kuyuları
- Keşif çalışması sonucu belirlenen petrol rezervinin kalitesini ölçmek amacıyla katlanılan örneklem giderleri
- Yeni petrol rezervi sahaları keşfetme amacıyla katlanılan haritalama ve topoğrafik masraflar
- Petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınmış son teknoloji delme ve sondaj makinesi
- İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınmış 10 adet kamyon
- Lisans süresi dolan petrol sahasını eski haline getirmek için yapılan harcamalar

ABC işletmesi katlandığı bu harcamaları ne şekilde muhasebeleştirmelidir?

Maddi Duran Varlık	Arama ve Değerlendirme Varlığı	Gider
<ul style="list-style-type: none">• Petrol çıkarmak için kullanılan petrol kuyuları (Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri Hesabı)• İşletme faaliyetleri için alınmış 10 adet kamyon (Taşıtlar)	<ul style="list-style-type: none">• Keşif amaçlı kullanılan sondaj kuyuları• Belirlenen petrol rezervinin kalitesini ölçmek için yapılan örneklem harcamaları• Petrol araması için alınmış delme ve sondaj makinesi	<ul style="list-style-type: none">• Petrol sahası keşfetmek için yapılan haritalama ve topoğrafik masraflar• Lisans süresi dolan petrol sahasını eski haline getirmek için yapılan harcamalar

Paragraf 8.5 – Maden Kaynaklarının Geliştirilmesiyle İlgili Harcamalar

Maden kaynaklarının geliştirilmesiyle ilgili harcamalar arama ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilemez. Geliştirme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan varlıkların muhasebeleştirilmesinde “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” ve “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümlerindeki hükümler esas alınır.

Açıklama: Maden kaynaklarının geliştirilmesiyle ilgili yapılan harcamalar bu bölüm kapsamında yer alan maden kaynağına ilişkin arama ve değerlendirme aşamasıyla ilgili olmadığı için arama ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirilmez. Geliştirme aşamasına ilişkin yapılan harcamalar “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünde yer alan varlık tanımı ve finansal tablolara alma koşullarını sağlaması gerekir. Bu kapsamda, yapılan bir harcamanın varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için aşağıda yer alan varlık tanımı ile muhasebeleştirme ölçütlerini sağlaması gerekir.

Varlık, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.

Varlık ve yükümlülük tanımını karşılayan bir kalem, ancak aşağıdaki ölçütleri sağlaması halinde Finansal Durum Tablosuna alınır:

- a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve
- b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi

Diğer taraftan, geliştirme aşamasında yapılmış bir harcamanın varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için “*Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” bölümünde yer alan aşağıdaki koşulların sağlanmış olması gerekir:

- a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- c) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.
- d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağına ilişkin belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın veya ürününün bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılmaya elverişli olması.
- e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması

Paragraf 8.6 – Kapatma ve Yenileme Yükümlülükleri

İşletme maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesini üstlenmesi sonucunda oluşan kapatma ve yenileme yükümlülüklerini “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” bölümü hükümlerine göre finansal tablolara yansıtır.

Açıklama: İşletmenin maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi sonucunda katlanacağı kapatma ve yenileme yükümlülüğü söz konusu olduğunda “*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar*” bölümü uyarınca karşılık ayırır. Bir harcamanın karşılık olarak finansal tablolara alınması için aşağıda yer alan üç şartın birden mevcut olması gerekir:

- İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması (diğer bir ifadeyle gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması) ve
- Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması

Örnek 8.2:

ABC İşletmesi madencilik faaliyeti yürütmek amacıyla bir yıllık lisans hakkı elde etmiştir. İşletmenin, lisans hakkının sona ereceği bir yıllık süre sonunda maden sahasını eski haline getirmek için 1.5 milyon TL’lik bir harcama yapması gerekecektir. ABC İşletmesi söz konusu bu yükümlülüğü aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

Yükümlülük Ortaya Çıktığında

<i>Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar</i>	1.500.000
<i>Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar</i>	1.500.000

Yükümlülük Yerine Getirildiğinde

<i>Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar</i>	1.500.000
<i>Bankalar</i>	1.500.000

Paragraf 8.7 – Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Ölçümü

Arama ve değerlendirme varlıkları ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür. İlk kayda almadan sonraki ölçümde, bu bölümde düzenlenen değer düşüklüğü hükümleri hariç olmak üzere arama ve değerlendirme varlıklarının sınıflandırılmasıyla tutarlı olarak “Maddi Duran Varlıklar” ya da “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümü hükümleri uygulanır.

Açıklama: Arama ve değerlendirme varlıkları diğer varlık kalemleri gibi ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülerek finansal tablolara alınırlar. Sonraki ölçümlerinde ise maliyet bedeli üzerinden amortisman (veya itfa) tutarı ile eğer değer düşüklüğü söz konusu ise değer düşüklüğü tutarı düşülerek ölçülürler. Değer düşüklüğü hükümleri bu bölümde ayrı olarak düzenlenmesine karşın maliyet bedeli üzerinden düşülecek olan amortisman (veya itfa) tutarının nasıl hesaplanacağı “Maddi Duran Varlık” ve “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümlerinde yer alan hükümler dikkate alınarak yapılır. Bu kapsamda, “Maddi Duran Varlıklar” bölümünde maddi duran varlığın amortismanına tâbi tutarının faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılması gerektiği ve faydalı ömrün, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, varlığa ilişkin amortisman hesaplanması amacıyla uygulanacak olan amortisman yönteminin, varlığın gelecekteki ekonomik faydasının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Söz konusu bölümde amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabileceği belirtilmekle beraber doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi örnek olarak sayılmıştır. “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümünde ise faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılmasının zorunlu olduğu ve varlığın itfaya tabi tutarının faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılması gerektiği ifade edilmiştir. İtfa yönteminin, varlığın gelecekteki ekonomik faydasının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenmesi gerektiği ve itfa uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır. Uygulanabilecek itfa yöntemlerine, maddi duran varlık bölümünde olduğu gibi, doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri örnek olarak verilmiştir. Öte yandan, bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması durumunda, varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğunun kabul edileceği ve maddi olmayan duran varlığın 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Örnek 8.3:

ABC Maden İşletmesi altın madeni aramak için 5 yıllık arama lisansına 2.000.000 TL ödemiştir. İşletme itfa yöntemi olarak doğrusal yöntemi kullanmaktadır. ABC İşletmesi söz konusu lisansa ilişkin itfa işlemini aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir: $2.000.000/5=400.000$ TL Yıllık İtfa Tutarı

<i>Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri</i>	400.000
<i>Birikmiş Amortismanlar</i>	400.000

Paragraf 8.8 – Değer Düşüklüğü

Arama ve değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceğini gösteren durum ve şartların mevcut olması halinde bu varlıklar değer düşüklüğü açısından değerlendirilir. Değer düşüklüğü mevcutsa, 8.9A paragrafında yer alan hüküm saklı kalmak kaydıyla, işletme oluşan değer düşüklüğü zararını “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde belirtilen hükümlere göre ölçer, kayda alır ve sunar.

Paragraf 8.8A – Değer Düşüklüğü Testi

Arama ve değerlendirme varlıklarının değer düşüklüğü testine tâbi tutulup tutulmayacağına belirlenmesinde “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünün 18.4 – 18.6 paragraflarının yerine 8.9 paragrafı uygulanır.

Açıklama: Finansal tablolarda arama ve değerlendirme varlıklarının değerinin olduğundan fazla gösterilmesini önlemek amacıyla değer düşüklüğünü gösteren durum ve şartların mevcut olması halinde bu varlıkların değer düşüklüğü açısından değerlendirilmesi gerekir. Değer düşüklüğü olduğuna kanaat getirildiğinde “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü uyarınca değer düşüklüğü tutarı tespit edilir, kayda alınır ve ilgili bölümün gerektirdiği şekilde sunulur. Bu bölüm uyarınca, varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının test edilmesinde “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü uyarınca belirlenen; her raporlama dönemi sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilmesi, bölümde asgari olarak belirlenen değer düşüklüğü göstergelerinin değerlendirilmesi ve bir değer düşüklüğü zararı kayda alınmayacak olsa bile, söz konusu varlığın geri kalan faydalı ömrünün, amortisman veya itfa yönteminin ve kalıntı değerinin gözden

geçirilmesi gerekmesi gibi hükümler dikkate alınmamaktadır. Bu hükümler yerine bu bölümde yer alan 8.9 paragrafında belirlenmiş hükümler uygulanmaktadır.

Paragraf 8.9 – Değer Düşüklüğü Testi

Aşağıdaki şartlardan biri veya daha fazlasının mevcut olması arama ve değerlendirme varlıklarının (ya da arama ve değerlendirme varlıklarının ait olduğu bir nakit yaratan birimin) değer düşüklüğü açısından test edilmesi gerektiğini gösterir:

- a) İşletmenin belirli bir alanda arama yapma hakkının dönem içinde sona ermesi veya yakın gelecekte sona erecek olması ve yenilenmesinin beklenmemesi,
- b) Arama ve değerlendirmenin sürdürülmesi için ilave kaynağın bütçelenmemiş veya planlanmamış olması,
- c) Arama ve değerlendirme faaliyetlerinin ekonomik olarak işletilebilir miktarda maden kaynağının bulunmamasıyla sonuçlanmış ve işletme tarafından bu faaliyetin durdurulmasına karar verilmiş olması,
- ç) Geliştirme aşamasına geçilmesinin kuvvetle muhtemel olmasına rağmen, başarılı bir geliştirme veya satış sonrasında bile arama ve değerlendirme varlığının defter değerinin tamamen geri kazanılmasının mümkün olmadığını gösteren yeterli verinin mevcut olması.

Paragraf 8.9A – Değer Düşüklüğü Testi Açısından Nakit Yaratan Birimlerin Dikkate Alınması

İşletme, arama ve değerlendirme varlıklarının değer düşüklüğü açısından değerlendirilmesi amacıyla nakit yaratan birimlere ya da nakit yaratan birimler grubuna dağıtılmasına yönelik bir muhasebe politikası oluşturur.

Örnek 8.4:

ABC Maden İşletmesi Doğu Karadeniz Bölgesinde bakır madeni aramak için 5.000.000 TL ödediği arama lisansının geri kazanılabilir tutarının 3.000.000 TL olduğunu tespit etmiştir. ABC işletmesi, defter değeri geri kazanılabilir tutarı aşan bu arama ve değerlendirme varlığına ilişkin değer düşüklüğünü aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

Defter Değeri= 5.000.000 TL

Geri Kazanılabilir Tutar= 3.000.000 TL

Değer Düşüklüğü= 2.000.000 TL

<i>Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri</i>	2.000.000
<i>Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları</i>	2.000.000

3.3. SUNUM

Paragraf 8.10 – Sınıflandırma

İşletme, arama ve değerlendirme varlıklarını niteliğine göre maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırmayı tutarlı olarak uygular.

Paragraf 8.10A – Yeniden Sınıflandırma

Bir maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda, arama ve değerlendirme varlığı artık bu şekilde sınıflandırılmaz. Yeniden sınıflandırmadan önce, arama ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilir ve varsa değer düşüklüğü zararları kaydedilir.

Açıklama: İşletmeler arama ve değerlendirme varlıklarını niteliğine göre maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırırlar. İşletmeler bu sınıflandırmayı yaparken belirledikleri politikayı tutarlı bir şekilde uygulamalıdır. Delme/sondaj hakları gibi bazı arama ve değerlendirme varlıkları maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilirken, taşıtlar ve delme/sondaj donanımları gibi bazı arama ve değerlendirme varlıkları da maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca bir maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde tüketildiği ölçüde bu tüketimi yansıtan tutar maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturabilir. Diğer taraftan, bir maden kaynağını çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda, söz konusu maden kaynağı artık arama

ve değerlendirme varlığı olarak değil stok veya başka bir kalem olarak yeniden sınıflandırılır.

Örnek 8.5:

ABC İşletmesi 20X1 yılında 500.000 TL'ye bir iş makinesi ve bor arama faaliyeti yürütmek amacıyla 2.000.000 TL'ye arama lisans satın almıştır. Çalışma saati üzerinden amortismanı hesaplanan iş makinesinin faydalı ömrü 48.000 saat olup 8.000 saat çalışmıştır. Bu 8.000 saatin 1.000 saati bor arama faaliyetinde kullanılmıştır. ABC İşletmesi bu işlemleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

Amortisman Tutarı: $500.000 \times 8.000 / 48.000 = 83.333$

Bor Arama Faaliyeti İçin Kullanılan Kısım: $83.333 \times 1.000 / 8.000 = 10.420$

Alınan Lisansın ve İş Makinesinin Muhasebeleştirilmesi

<i>Maden Kaynakları</i>	2.000.000
<i>Arama ve Değerlendirme Varlıkları</i>	
<i>Bankalar</i>	2.000.000

<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	500.000
<i>Bankalar</i>	500.000

Amortisman Kaydı

<i>Genel Üretim Gideri</i>	72.913
<i>Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri</i>	10.420
<i>Birikmiş Amortismanlar</i>	83.333

Arama ve Değerlendirme Varlığı Kaydı

<i>Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Yansıtma Hesabı</i>	10.420
<i>Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri</i>	10.420

<i>Maden Kaynakları</i>	10.420
<i>Arama ve</i>	

<i>Değerlendirme Varlıkları</i>	
<i>Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Yansıtma Hesabı</i>	10.420

Soru 8.1: Bölüm 8 “Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi” bölümünün sadece arama ve değerlendirme aşamasında ortaya çıkan harcamaları düzenlemesi finansal raporlama açısından bir eksiklik midir?

Bölüm 8 “Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi” bölümü madencilik sektöründeki aşamalardan arama ve değerlendirme aşamasında katlanılan harcamaların muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. Çünkü arama ve değerlendirme aşaması sonunda arama ve değerlendirme varlığı olarak finansal tablolara alınmış bu tutarların yeniden sınıflandırılması gerekmektedir. Arama ve değerlendirme aşaması sonunda ilgili maden faaliyetinden cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir duruma gelmekte ve yeniden sınıflandırılması gerekmektedir. Bu aşamadan sonra maden cevherinin durumuna göre ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul veya ticari mal olarak ya da BOBİ FRS’de yer alan başka bir bölüm kapsamına girdiği ölçüde o bölüm hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi gerekir. Dolayısıyla, bu bölümde sadece arama ve değerlendirme aşamasında ortaya çıkan harcamaların muhasebeleştirilmesinin düzenlenmesi bir eksiklik değildir.

4. MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN DİPNOT AŐIKLAMALARI

“Dipnotlar” bölümünün 26.7 (ua) paragrafı uyarınca maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki aŐıklamalar yapılır:

- i. Arama ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikaları.
- ii. Maden kaynaklarının aranması ve değerlenmesinden kaynaklanan; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ile esas faaliyetlerden ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akıŐları.

5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

	MSUGT	BOBİ FRS	TFRS
Arama ve Değerlendirme Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi	Aktifleştirilebilir.	Aktifleştirilebilir.	Aktifleştirilebilir.
Ölçüm	Maliyet Bedeli	İlk Ölçüm- Maliyet Bedeli Sonraki Ölçüm- Maliyet Bedeli veya Yeniden Değerlenmiş Tutar	İlk Ölçüm- Maliyet Bedeli Sonraki Ölçüm- Maliyet Bedeli veya Yeniden Değerlenmiş Tutar

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi*
(Erişim:[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%206\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%206(1).pdf))
- IFRS Foundation – IFRS 6 Basis for Conclusion
(Erişim:https://eifrs.ifrs.org/eifrs/ViewContent?num=6&fn=Chunk393915271.html&collection=2021_Issued_Standards)
- Barnes, J., & Ernst & Young. (2018). *International GAAP 2018: Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd.
- PricewaterhouseCoopers LLP, Global Accounting Consulting Services Staff (2018). *Manual of Accounting: IFRS 2019*, LexisNexis U.K.
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.