



TFRS 6 MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ STANDARDININ BİLİNİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

A RESEARCH ON THE AWARENESS OF IFRS 6 EXPLORATION AND EVALUATION OF MINERAL RESOURCES STANDARD

Ömer TEKŞEN¹, Adile AKTAR²

Öz

Muhasebe standartlarının temel amacı dünyada uygulanmakta olan muhasebe sistemlerindeki farklılıkları minimize ederek muhasebe uygulamalarının diğer ülkelerin uygulamalarıyla uyumlaştırılmasını sağlamaktır. Bahsi geçen bu uyumlaştırma sürecinde maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesiyle ilgili finansal raporlama esaslarının belirlenmesini amaçlayan TFRS 6 standardı düzenlenmiş ve yürürlüğe girmiştir. Gerçekleştirilen bu uygulamanın amacı Burdur ili Bucak ilçesi ticaret siciline kayıtlı olan mermer madeni arama faaliyeti gerçekleştiren işletmelerin TFRS 6'ya ilişkin hangi düzeyde bilgi sahibi olduklarını tespit etmektir. Yapılan anket uygulamasıyla araştırmaya katılan işletme yetkililerinin TFRS 6'nın genel bir perspektifle bütün madenleri baz alan hükümler içerdiğini, mermer madeninin diğer madenlerle kıyaslandığında çok daha yüksek tutarlarda başlangıç maliyetlerine yol açması nedeniyle bu standardın mermer madeni özelinde birtakım hükümlere de yer vermesi gerektiğini düşündüklerini beyan ettikleri görülmektedir. Ayrıca çalışmanın sonucunda TFRS 6'nın getirdiği yeniliklerin algılanma düzeyinin orta seviyede olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı, Mermer İşletmesi, Madencilik Faaliyeti.

Abstract

The main purpose of international accounting standards is to minimize the differences in accounting systems in the world and to ensure that accounting practices are harmonized with the practices of other countries. In this harmonization process, IFRS 6 standard has been regulated and entered into force regarding mines. The purpose of this application is to apply it to the companies which has marble exploration activities registered in the trade registry of Bucak district of Burdur province. It is seen that the company officials participating in the survey have declared that TFRS 6 includes provisions based on all mines in a general perspective, and that this standard should include some provisions specific to the marble mine since marble mine causes much higher initial costs compared to other mines. As a result of this study, it has been found that the perception level of the innovations brought by IFRS 6 are at medium level.

Keywords: IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, Marble Company, Mining Activity.

1. Prof. Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi,
omerteksen@mehmetakif.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0002-3663-1619>

2. Öğr. Gör., Isparta Uygulamalı Bilimler
Üniversitesi, adileaktar@isparta.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0001-7632-4552>

Makale Türü Article Type
Araştırma Makalesi Research Article

Başvuru Tarihi/Application Date
04.11.2020

Yayına Kabul Tarihi/Acceptance Date
01.12.2020

DOI
10.20875/makusobed.820961

Bu makaleye atıf yapmak için:

Tekşen, Ö. ve Aktar, A. (2021). TFRS 6 maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standardının bilinirliği üzerine bir araştırma. *MAKU SOBED*, (33), 123-140. <https://doi.org/10.20875/makusobed.820961>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

The purpose of this study is to determine the level of perception of the regulations brought by IFRS 6 with the positive effects of IFRS standard sets by mining enterprises operating in Bucak.

Research Questions

What is the knowledge level of marble companies in Bucak about IFRS 6? Is there any significant difference between the educational background of the respondents and their level of knowledge about IFRS? Is there any difference between the operating times of the businesses and their target market audiences?

Literature Review

When the national and international literature is examined, IFRS 6 is the subject it is seen that there are not many domestic and foreign studies that have gained. Studies usually examine the regulations and innovations brought by IFRS, financial reporting and accounting processes in the mining industry, evaluation of depreciation in mining companies within the scope of financial reporting standards, accounting for pre-production costs in mining enterprises, the accounting policies implemented at mines in terms of tax legislation and IFRS within the framework of IFRS 6.

Methodology

The data required in the study have been obtained by the survey technique. The survey has been conducted using face to face interview method with the officials of marble companies in Bucak. The survey form consists of 32 questions, 13 of which are about demographic information and 19 of which are prepared with a likert scale.

Statistic Package for the Social Sciences (SPSS Statistics v.20) statistics package program has been used for the analysis of the data obtained from the survey study.

Results and Conclusions

When the findings obtained as a result of the study are examined, it is seen that the respondents who participated in the survey do not have sufficient technical knowledge and legal legislation knowledge regarding IFRS standard sets and IFRS 6 standard. On the other hand, regarding the innovations brought by IFRS 6 by the respondents; It is thought that it would be beneficial to make arrangements on the issues related to the fact that the assets are measured at cost in marble exploration and evaluation, and the disclosure of the information and the amounts resulting from the research and evaluation of the marble resources will be beneficial and will have a positive effect on the enterprises. As a result, this study, which has been carried out to measure the knowledge level of the marble companies in Bucak, will contribute to the spread of this information with the IFRS knowledge level of the marble sector, and will raise awareness about the implementation of IFRS 6 standard by these companies, In this context, it can be said that their financial statements will support the establishment of an impartial, transparent, understandable and reliable accounting information system. Business officials participating in the research; due to the nature of the mineral resources, the result to be obtained varies. It is risky and uncertain, there are difficulties in the cost calculation of marble entering the production on a ton or kg basis and leaving the production on a square meter basis, high losses and casualties in production (around 70%) marble companies in Bucak district see their research activities as an extra trial fee and consider this loss.

1. GİRİŞ

Küreselleşmeyle birlikte ülkeler arasındaki ilişki ve etkileşim artmış, uluslararası iş birliği ve rekabet önem kazanmıştır. Bunun yanı sıra teknolojik gelişmeler de dünya genelinde iletişim ve haberleşme olanaklarını arttırmıştır. Tüm bu gelişmeler paralelinde ülkeler arası sınırlar ortadan kalkmış, bu durum ulusal ve uluslararası anlamda sermaye hareketlerinin gelişmesi ve büyümesi minvalinde olumlu bir etki yaratmıştır.

Bahsi geçen gelişmeler, ülkeler arasında ekonomik hareketlilik sağlamış, dışa bağıllığı arttırarak finansal piyasalara ilişkin birtakım düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda gerçekleştirilen bir diğer düzenleme de muhasebe standartlarında yapılmıştır. 1973'te Fransa, Almanya, Kanada, İngiltere, Meksika, Japonya ve Hollanda gibi gelişmiş finans piyasaları bulunan ülkeler uluslararası alanda kullanabilecekleri yeknesak bir muhasebe sisteminin geliştirilmesi ve uygulamaya konulması hususunda anlaşma yapmışlardır (Parlakkaya, 2004, s. 123). Yapılan bu anlaşmayla finansal tabloları kullanarak karar alan kişi ve kurumların karar süreçlerinde güvenilir, karşılaştırılabilir, tutarlı ve sağlıklı bilgi edinebilmeleri amaçlanmıştır. Bunun yanı sıra muhasebe uygulamalarında meydana gelen problemlere ilişkin çözüm üretilmesi de muhasebe standartlarının temel amaçlarından biridir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 1973'te muhasebe standartlarının yayımlanması ve düzenlenmesi amacıyla kurulmuş, böylelikle kurumsal nitelikteki muhasebe standartlarının 2001'de IASB'nin bütün yetkilerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) devretmesiyle aynı çatı altında bir araya gelmişlerdir. Yapılan bu değişiklikle dünya çapında muhasebe standartlarının kullanım oranı artmaya başlamış ve 2005 yılı itibariyle Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarının (IAS/IFRS) Avrupa borsalarına kaydı olan işletmelerce uygulanması kararı alınmıştır. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun (FASB), IFRS'nin Amerikan işletmelerince uygulanmasına ilişkin yeni bir karar almasıyla birlikte dünya çapında muhasebe standartlarının kullanımı daha da genişlemeye başlamıştır (Aysan, 2007, s. 54).

Uluslararası muhasebe standartlarının daha geniş uygulama alanına kavuşmasıyla birlikte Türkiye'de de bu sürece dâhil olarak gerekli adımlar atılmıştır. Özellikle ülkemizin Avrupa Birliği'ne adaylığı sürecinde olması ve Avrupa'yla ticari ve ekonomik ilişkilerinin artması Türkiye'nin uluslararası muhasebe standartlarına uyum süreci üzerinde olumlu etki yaratmıştır. Bu kapsamda Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) bağlı olan halka açık işletmelerin düzenledikleri finansal raporlara ilaveten Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/ Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) paralel biçimde raporlama yapmaları ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) 2006 yılında bütün banka ve finans kurumlarının bağımsız denetime tabi tutulan finansal tablolarında TFRS/TMS finansal setinin uygulanmasının zorunlu hale getirilmiş olması gerçekleştirilen uyum çalışmaları konusunda gösterilebilecek en temel örnekler arasında yer almaktadır.

2011'de yeni Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) bazı maddelerin değiştirilmesiyle birlikte muhasebe standartlarının uygulama alanları daha fazla genişleme olanağı bulmuştur. Yeni TTK'yla birlikte halka açık olan/olmayan bütün işletmeler IFRS'yle uyumlu olan TMS'leri muhasebe ve finansal raporlama işlemlerinde uygulamakla mükellef kılınmışlardır.

Gerçekleştirilen bu çalışmanın amacı; TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardına ilişkin olarak Burdur ili Bucak ilçesinde yer alan mermer ocağı işletmelerinin hangi düzeyde bilgi sahibi olduğunu tespit etmektir. Araştırma için gereken veriler anket yöntemiyle toplanmıştır. Anket uygulaması Burdur ili Bucak ilçesinde faaliyet gösteren 19 mermer ocağı işletmesi üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Çalışma sonucunda elde edilen bulgular incelendiğinde ankete katılan yanıtlayıcıların TFRS/TMS standart setleriyle TFRS 6 standardına ilişkin yeterli teknik bilgi ve yasal mevzuat bilgisine sahip olmadıkları görülmektedir. Buna karşın yanıtlayıcılar tarafından TFRS 6 standardının getirmiş olduğu yeniliklerin işletmeler açısından yararlı olacağı ve olumlu etki yaratacağı düşünülmektedir.

2. TFRS 6 MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ STANDARDI

IASB; maden araştırma ve değerlendirme hususuna ilişkin olarak, özel bir standardın bulunmaması, uygulamada arama-değerleme harcamalarına ait özel bir metodun kullanılmaması sebepleriyle 2006 yılı

Aralık ayında maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi konusunda düzenleme yapma kararı olarak TFRS 6 standardını yayınlamıştır (IFRS 6, 2006).

Türkiye’deyse IASB tarafından yayınlanan IFRS 6 standardının çevirisi yapılmış, aynı kapsamda TFRS 6 standardı yayınlamıştır. Bu çalışmada IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources yerine TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı ifadesi kullanılacaktır. TFRS 6, maden kaynaklarının araştırılmasıyla değerlendirilmesi esnasında meydana gelen harcamalarla ilgili finansal raporlama kriterlerini belirleyen finansal raporlama standardıdır.

TFRS 6’nın yayımlanması öncesinde maden araştırma ve değerlendirmesine ilişkin varlıkların muhasebeleştirilmesi “*Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*”de bulunan hükümler paralelinde gerçekleştiriliyordu. Bahsi geçen bu standart, yalnızca maden araştırma ve değerlendirmesi sırasında ortaya çıkmakta olan giderleri dikkate alıyordu (Aksoylu, 2013, s. 140).

Bu bağlamda TFRS 6 standardın oluşturulmasındaki temel amaçlar şu şekilde sıralanabilmektedir (TFRS 6, 2006):

- Maden araştırılması ve değerlendirilmesiyle ilgili harcamalara ilişkin muhasebe uygulamalarında gelişmeler,
- Maden araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak değer düşüklüğü saptanması halinde “*TFRS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı*” na uygun olarak ölçülmesi,
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarından kaynaklanmakta olan tutarların zamanlamalarıyla gelecekteki nakit akışları hususunda mali tablolar aracılığıyla mali tablo kullanıcıları olan kişi ve kurumlara gerekli bilgilerin verilmesidir.

Yukarıdaki kısımda TFRS 6 standardının ortaya çıkma nedenleriyle bahsi geçen standardın temel amaçlarına değinilmiştir. Bir sonraki kısımda ise standardın getirmiş olduğu düzenlemeler kapsamında madencilik sektöründe gerçekleştirilen faaliyetler ele alınacaktır.

2.1. TFRS 6 Standardının Madencilik Faaliyetleri Kapsamında Getirdiği Düzenlemeler

TFRS 6, madencilik faaliyetleri kapsamında yalnızca işletmelerin katlanmakta olduğu araştırma ve değerlendirme harcamalarına uygulanmaktadır. Bunların dışındaki işlemler kapsam dışı bırakılarak bahsi geçen faaliyetler dışında yer alan giderler göz önünde bulundurulmamaktadır. Arama ve değerlendirme maliyetlerinin dikkate alındığı diğer bir husus ise işletmelerin belirli bir bölgeyi aramaya ilişkin hukuki haklarının ve maden rezervlerini çıkarmaya ilişkin yetkilerinin bulunması hususudur (PWC, 2007).

Maden arama aşamasında oluşan giderlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak TFRS 6 standardının aşağıda yer alan iki durumda araştırma ve geliştirme giderleri kapsamında incelendiği belirtilmiştir. Bu durumlar (Kurnaz, 2012, s. 54):

1. Birinci durum: maden kaynaklarından cevher çıkarma işleminin teknik açıdan gerçekleştirilebilmesi ve ticari anlamda gelir sağlayacak konumda olması,
2. İkinci durum: maden arama aşamasının olumlu olarak sonuçlanması neticesinde ticari getiri sağlamasıdır.

Maden sektöründe faaliyet göstermekte olan işletmelerde araştırma ve değerlendirme maliyetleri genel anlamda;

Maden bölgelerinin aranması,

Maden çıkarmaya ilişkin hakların sağlanması, araştırma işlemlerinin yapılması, araştırma sonucunda elde edilen verilerin değerlendirilmesiyle geliştirilmesi safhalarındaki faaliyetlerle süreçleri kapsar (Ergin, 1983, s. 24).

TFRS 6 standardı incelendiğinde bu harcamalarla ilgili olarak birtakım örneklerin verildiği görülmektedir. Bu harcama örnekleri ise şu şekildedir (Karapınar vd., 2010, s. 60):

Araştırma haklarının sağlanması,

Arama sondajı, örnekleme ve kazıya ilişkin faaliyetler,

Maden kaynaklarından cevher çıkartmanın teknik yeterliliğinin ve ticari uygulanabilirliğinin değerlendirilmesine ilişkin faaliyetlerdir.

Araştırma ve değerlendirmeye ilişkin varlıkların muhasebeleştirilmesi hususu incelendiğinde TFRS 6'nın araştırma ve değerlendirme giderlerinin maliyet değerleriyle muhasebeleştirilmesi gerektiğini emrettiği görülmektedir. TFRS 6 ilk muhasebeleştirme gerçekleştirildikten sonraysa bu varlıkların maliyet yöntemiyle ya da yeniden değerlendirme yöntemiyle değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (TFRS 6, 2006).

Ayrıca TFRS 6'da ilk muhasebeleştirme sonrası işlemlerde, arama ve değerlemeye ilişkin varlıkların net defter değerinin geri kazanılabilir kısmı aşılıyor olması halinde; *TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü* standardına paralel biçimde değer düşüklüğü ayrılması gerekliliğini belirtmektedir (Demir ve Bahadır, 2007, s. 16). Yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi durumunda yeniden değerlendirme yönteminin uygulanacağı varlıklar; maddi ve maddi olmayan duran varlık olarak iki grupta sınıflandırıldıktan sonra *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar* ile *TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar* standartlarında öngörülen modeller dikkate alınır (Buyruk, 2013, s. 78).

TFRS 6, araştırma ve değerlemeye konu varlıkların sınıflandırılmasında aktifleştirilmesi gereken harcamaların, edinilen varlıkların taşıdıkları niteliklere göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak kategorize edilebileceğini belirtmiştir. Araştırma faaliyetleri esnasındaysa iki tür varlığın ortaya çıktığı görülmektedir. Bu varlıklar; maddi duran varlıklar ve araştırma hakkının elde edilmesine ilişkin maliyetlerdir. Maddi duran varlıklar; araştırma ve değerlendirme faaliyetlerinde kullanılmakta olan ve bir faaliyet dönemini aşan süreyle faydalı ömrü bulunan varlıklardır. Örneğin; bu faaliyetlerin gerçekleştirildiği cihaz ve ekipmanlar maddi duran varlıklar kapsamındadır. Fakat delme ve sondaj hakları maddi olmayan duran varlıklar kapsamında yer almaktadır. Ayrıca sondaj hakkının edinilme maliyetleriye maddi olmayan duran varlıklar grubunda izlenmektedir (Karapınar vd., 2010, s. 60).

TFRS 6 standardı uyarınca araştırma ve değerlendirme faaliyetleri sırasında oluşan harcamalar işletmelerce belirlenmiş olan politikalar bağlamında aktifleştirilebilir. TFRS 6'da aktifleştirilmiş araştırma ve değerlendirme giderlerinde amortisman uygulanmasına ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle TFRS 6 bu konuda tercihi işletmelere bırakarak; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemini önermektedir. Sayılan yöntemler arasında üretim birimi yöntemi benimsenerek amortisman ayrılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir (Aksoylu, 2013, s. 141).

Maden sektörünün temel faaliyet konusunu teşkil eden "araştırma ve değerlendirme" safhasından sonra gelen faaliyet; geliştirme safhasıdır. Geliştirme safhası maden sahasının elde edildiği ya da maden arama aşamasını takip eden safhadır. Bu safhada, maden kaynaklarının üretime hazır şekle getirilebilmesi için gereken tesislerin inşası ve üretimin artırılabilmesi için de sondaj ya da çeşitli geliştirme faaliyetleri yürütülmektedir (Hacıüstemoğlu vd., 2006, s. 31).

Geliştirme safhasından sonra gelen faaliyet; üretim safhasıdır. Geliştirme safhası son bulduğunda üretim safhasına geçilmektedir. Üretim aşamasında gerçekleştirilecek üretime hazırlık çalışmaları neticesinde belli bir potansiyel meydana geldiğinde ticari üretim safhasına geçilmektedir (Yardımcıoğlu vd., 2014, s.75). Üretim safhası yer altındaki maden rezervlerinin toprağın yüzey alanına çıkartılması ve satışa hale getirilerek alıcıya sunulması faaliyetlerini kapsamakta olup, rezervlerin işlenmesi ve metallere dönüşmesi sürecini kapsam dışı bırakmaktadır (Özkan ve Aksoylu, 2012, s. 85).

Üretim safhası sonrası yeniden yapılandırma çalışmaları sonucu oluşan muhtemel giderlerin de ön tahmin işlemlerinin gerçekleştirilmesi, dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri baz alınarak üretim giderleri içerisine dahil edilmesi daha doğru ve güvenilir finansal tabloların oluşturulmasına olumlu etki yapmaktadır (Özkan ve Aksoylu, 2012, s. 95).

Son safha olarak değerlendirilen maden kapatma ve rehabilitasyon safhası, çoğu maden işletmesi için en fazla önem arz eden gider kalemi olarak ön plana çıkmaktadır. Maden işletmeleri yapmış oldukları sözleşmeler gereği maden ekonomik ömrünü tamamladığında kazı alanlarını rehabilite etmektedirler. Maden kapatma ve restorasyon faaliyetleriye "*TFRS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*" bağlamında değerlendirilmektedir.

Maden bölgesinin kapatılarak terk edilmesi kararı yalnızca madende bulunan minerallerin tüketilmesiyle değil, üretimin ekonomiklik vasfını yitirmesiyle de alınabilmektedir. Kapatma maliyetleri, sahadan teknik donanımların sökülmesiyle taşınması, madenin işletildiği bölgede toprak örtüsünün tahrip edilmesi sebebiyle toprağın örtülmesi, ağaçlandırılması, bitki örtüsünün önceki haline getirilmesi ve yaşam

için rehabilitasyonunun sağlanması gibi maliyetleri içermektedir. Kapatma faaliyetleri, işletmelerin yerine getirme zorunda oldukları bir sorumluluktur ve işletmeler bu maliyetler için mutlaka karşılık ayırmak durumundadır (Karapınar vd., 2010, s. 51).

3. BURDUR İLİ BUCAK İLÇESİ MERMER İŞLETMELERİ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

IASB 2006 yılının Aralık ayında yayınlanan TFRS 6 standardının amacı; maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi safhasında katlanılan harcamalarla ilgili olarak finansal raporlama esaslarının belirlenmesidir (TFRS 6, 2006).

Gerçekleştirilen bu çalışmanın amacıysa, TFRS/TMS standart setlerinin olumlu etkileriyle TFRS 6'nın getirmiş olduğu düzenlemelerin Burdur ili Bucak ilçesinde faaliyet gösteren maden ocağı işletmeleri tarafından algılanma düzeylerinin tespit edilmesidir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın uygulanması öncesinde T.C. Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurulu'ndan 07.10.2020 tarihli ve 2020/269 sayılı etik kurul izni alınmıştır.

Araştırmada gereken veriler anket tekniğiyle edinilmiştir. Anket Burdur ili Bucak ilçesinde faaliyet gösteren mermer ocağı işletmeleri yetkilileriyle yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak uygulanmıştır. Anket formu 13'ü demografik bilgilerle ilgili ve 19'u 5'li likert ölçeğiyle hazırlanmış toplam 32 tane sorudan oluşmaktadır.

Anket sorularının hazırlanmasında ilgili yazın ve mevzuatın yanı sıra Kahraman (2016)'ın Muhasebe Standartlarının Sektörel Algılanması: Mermer İşletmeleri Örneği isimli çalışmasından yararlanılmıştır.

Yapılan anket çalışmasından elde edilen verilerin analizinde, Statistic Package for the Social Sciences (SPSS Statistics v.20) istatistik paket programı kullanılmıştır.

3.3. Araştırmanın Kapsamı, Evreni ve Örneklemi

Anket çalışması, Burdur ilinin Bucak ilçesinde faaliyet gösteren mermer ocağı işletmeleri üzerinde uygulanmıştır. Bucak ilçesinde faaliyet gösteren 79 adet mermer işletmesinin 23'ü mermer madeni arama ve değerlendirme faaliyeti gerçekleştirmektedir. Bu 23 işletmenin 4'ünün Bucak Ticaret ve Sanayi Odası (BTSO)'na kayıtlı 1'den fazla şubesi bulunduğu tespit edilmiş, anket uygulaması bu işletmelerin Merkez şubelerinde gerçekleştirilmiştir. Bu durumda gerçekleştirilen bu araştırmanın örneklemini 19 işletmeden oluşmaktadır. Örneklemini oluşturan işletmelerden gerçek kişi ticaret işletmesi olan 1 adet işletmeye ulaşılamamış ve anket çalışması toplamda 18 işletme üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Krejcie ve Morgan'ın (1970, s. 608) ,05 hata payıyla örneklem hesaplamasında, evrende bulunan 19 katılımcı için 18 katılımcı örnekleminin evreni temsil ettiği belirtilmektedir. Bu bağlamda yürütülen bu çalışma için 18 işletmenin evreni temsil ettiği görülmektedir.

3.4. Araştırmanın Bulguları

3.4.1. Veri Hazırlama

Araştırmaya ilişkin bulguların analiz edilmesi öncesinde uç değer, kayıp veri, güvenilirlik ve homojenlik unsurları test edilmiş ve incelenmiştir.

Kayıp Veri: Her anket formunda cevap verilmeyip boş bırakılmış olan maddeler toplam maddelere oranlanmış ve bu oranın %15 üzerinde olup olmadığı incelenmiş, bu nitelikte hiçbir anket formu bulunmadığından dolayı kayıp veriye atama işlemi gerçekleştirilmemiştir.

Uç Değer: “Z” ve “T” puanları + 3 ve – 3 üstünde olan bir anket formu bulunmamaktadır. Toplam 18 anketlik veri analiz edilmiştir.

Homojenlik: Gerçekleştirilen homojenlik testinin sonucunda Sig. değeri 0,05 değerinden büyük olduğu için veriler homojen dağılmaktadır (Kalaycı, 2008, s. 403).

Güvenilirlik: Bu çalışmada Cronbach’s Alpha (α) değerinin 0,731 olarak tespit edildiği, araştırma aracının oldukça güvenilir nitelik taşıdığı görülmektedir.

3.4.2. Tanımlayıcı Bulgular

Çalışma kapsamında anket uygulanan işletmelerin tanımlayıcı özelliklerine ait yüzdelik dağılımları Tablo 1’de görülmektedir:

Tablo 1. İşletmelerin Tanımlayıcı Özellikleri (N:18)

İşletmedeki Pozisyon	İşletme Sayısı (N)	Yüzde (%)
Üst düzey yönetici	2	11,1
Fabrika yöneticisi	1	5,6
Muhasebe/Finans Sorumlusu	5	27,8
Departman Sorumlusu	2	11,1
Üretim Yöneticisi	4	22,2
İşletme Sahibi (Diğer)	2	11,1
Maden Mühendisi (Diğer)	2	11,1
Eğitim Durumu	İşletme Sayısı (N)	Yüzde (%)
İlköğretim	-	-
Lise	5	27,8
Önlisans	2	11,1
Lisans	8	44,4
Lisansüstü	3	16,7
İşletmenin Sahiplik Yapısı	İşletme Sayısı (N)	Yüzde (%)
Özel	18	100
Yabancı Ortaklık	-	-
Yabancı Sermaye	-	-
İşletme Türü	İşletme Sayısı (N)	Yüzde (%)
Halka Açık A.Ş.	-	-
A.Ş.	14	77,8
Limited Şirket	4	22,2
Diğer	-	-
Faaliyet Süresi	İşletme Sayısı (N)	Yüzde (%)
4-6 yıl	1	5,6
7-9 yıl	1	5,6
10-12 yıl	4	22,2
13-15 yıl	1	5,6
16 yıl ve üzeri	11	61,1
Çalışan Personel Sayısı	İşletme Sayısı (N)	Yüzde (%)
1-49 arası	5	27,8
50-149 arası	10	55,6
150- 499 arası	3	16,7
500 ve üzeri	-	-
Sanayi Dalı	İşletme Sayısı (N)	Yüzde (%)
Ana Sanayi	18	100
Yan Sanayi	-	-
Hem ana hem yan sanayi	-	-

Ankete katılan yanıtlayıcıların işletmedeki pozisyonlarına bakıldığında %27,8’inin muhasebe/finansman sorumlusu (5 kişi) olduğu, %44,4’ünün lisans (8 kişi) düzeyinde eğitim aldığı görülmektedir.

İşletmelerin sahiplik yapıları incelendiğinde %100’ünün özel (18 işletme) işletme olduğu, tür bakımından incelendiğinde ise %77,8’i Limited Şirket (14 işletme), %61,1’inin 16 yıldan fazla bir süredir (11 işletme) mermer sektöründe faaliyet gösteren, alanında tecrübeli işletmeler oldukları görülmektedir. İşletmelerden 4 tanesi büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) uygularken TFRS uygulama zorunluluğu olan ya da isteğe bağlı olarak uygulayan işletme bulunmamaktadır.

Bu husus BOBİ FRS 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Standardının kapsamındadır. BOBİ FRS 8, TFRS 6 ile aynı esaslara tabidir.

İşletmelerin %55,6'sında (10 işletme) 50-149 arası çalışan istihdam edilmekte, rakamların bu aralıkta yoğunlaşması ankete katılan işletmelerin orta büyüklükte işletmeler olduğunu göstermektedir. İşletmelerden

Anket çalışmasına katılan işletmelerin %100'ü ana sanayi dalında (18 işletme), üretim yapmaktadır.

Tablo 2'de Burdur ili Bucak ilçesinde faaliyet gösteren 18 mermer ocağı işletmesinin hedef pazar kitlelerine ilişkin bulgular görülmektedir.

Tablo 2. İşletmelerin Hedef Pazar Kitleleri

	İşletme Sayısı (N)	Yüzde (%)
Ulusal düzeyde	-	-
Uluslararası düzeyde	10	55,6
Hem ulusal hem uluslararası düzeyde	6	33,3
Ulusal ancak yakın gelecekte uluslararası pazar hedeflenmektedir	-	-
Uluslararası ancak yakın gelecekte ulusal pazar hedeflenmektedir	2	11,1

İşletmelerin %55,6'sının sadece uluslararası pazarda (10 işletme) faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir. Günümüz piyasa koşulları işletmelerin dış pazarlara açılarak faaliyet alanlarını genişletmelerini gerektirerek; gelirlerini arttırmalarında ve faaliyet gösterdikleri sektörde rekabet üstünlüğü sağlamalarına katkı sağlamaktadır. Yapılan çalışmada Burdur ili Bucak ilçesinde faaliyet gösteren mermer ocağı işletmelerinin yan sanayi dalında faaliyet gösteren işletmelere oranla daha büyük ve daha kurumsal, daha ileri düzeyde teknolojik imkanlara sahip, hedef pazar kitlelerinin uluslararası pazarlarda faaliyet gösteren işletmelerden oluştuğu görülmektedir.

Tablo 3'te Burdur ili Bucak ilçesinde faaliyet gösteren 18 mermer ocağı işletmesinin ürettikleri yeni bir ürünün satış fiyatını belirlerken kullandıkları yöntemlerle ilgili veriler bulunmaktadır:

Tablo 3. Yeni Bir Ürünün Satış Fiyatını Belirlemede Kullanılan Yöntem

	İşletme Sayısı (N)	Yüzde (%)
Maliyet+Kar Yöntemi	13	72,2
Rakiplerin belirledikleri fiyat baz alınarak	-	-
Pazar araştırması ile	1	5,6
Benzer ürünlerin fiyatları baz alınarak	-	-
Müşterilerce arzulanan fiyat baz alınarak	1	5,6
Kabiliyetler ve deneyimlere dayanarak	-	-
Ürünün tasarım ve üretim özelliklerine göre oluşan fiyat	3	16,7

Çalışmaya katılan işletmelerin %72,2'sinin yeni bir ürünün satış fiyatını belirlerken geleneksel maliyet yönetim sistemini (maliyet+kar) benimsedikleri (13 işletme) tespit edilmiştir. İşletmelerin yeni bir ürünün satış fiyatını belirlemede bu yöntemden vazgeçerek TFRS 6'nın öngördüğü yöntemlere başvurmaları maksimum karlılık elde edebilmeleri ve piyasada rekabet avantajı sağlayabilmeleri açısından fayda sağlayacaktır.

Tablo 4'te araştırma kapsamında yer alan işletmelerin yeni bir ürünün kar marjını tespit etmede kullandıkları yöntemlerle ilgili veriler bulunmaktadır:

Tablo 4. Yeni Bir Ürünün Kar Marjını (Oranını) Belirlemede Kullanılan Yöntem

	İşletme Sayısı (N)	Yüzde (%)
Satışlar üzerinden belirli bir getiriye göre	9	50,0
Ürüne yapılan yatırımdan beklenen karlılığa göre	3	16,7
Ürünün tahmini maliyetinin bir yüzdesi	6	33,3
Ürün hattındaki ürünlerin karlılığına göre	-	-

İşletmelerin yeni bir ürünün kar marjını belirlerken en fazla %50 oranında satışlar üzerinden belli bir getiri oranını dikkate aldıklarını (9 işletme) beyan ettikleri görülmektedir. Kar marjı üretilen bir ürünün satışından elde edilen gelirin ne kadarının kar olduğunu gösteren orandır. TFRS 6'nın uygulanabilirliği açısından işletmelerin yeni bir ürünün kar marjını, işletmede alınan stratejik kararlar paralelinde satışlar üzerinden belli bir getiri oranını baz alarak belirlemelerinin uygun olacağı söylenebilir.

Değer zinciri işletmelerin alıcılarına sundukları değer artırılması amacıyla başvurdukları araçlardır. Değer zinciri, üretim öncesi hammaddenin sağlanmasıyla başlayıp ürünlerin alıcılara ulaşmasına kadar geçen bütün safhaları kapsamaktadır. Her bir safhada alıcılara sağlanan faydaların tespit edilerek işletmelerin faaliyetlerini iyileştirecek yöntemlerin aranması ve her safhada daha da iyi sonuçlara odaklanması gerektiğini öngörür (Kuyucak ve Şengür, 2009, s. 134).

Tablo 5'te değer zinciri üyelerinin maliyet azaltım sürecine katılımlarıyla ilgili bulguların yer aldığı görülmektedir:

Tablo 5. Değer Zinciri Üyelerinin Maliyet Azaltım Sürecine Katılım Dereceleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
Üretim	18	1,38	,916
Satın Alma	18	1,72	1,274
Satış/Pazarlama	18	2,00	,913
Ürün Planlama/AR-GE	18	2,55	1,338
Kalite Kontrol	18	2,33	1,236
Muhasebe/Finans	18	1,88	1,078
Dağıtım/Lojistik	18	2,94	1,392
Tedarikçiler	18	2,94	1,258

(Not N=18, 1: Her zaman, 2: Genellikle, 3: Bazen, 4: Nadiren, 5: Hiçbir zaman)

Tablo 5'e bakıldığında maliyet azaltım sürecinde en çok üretim ($\bar{x}=1,38$) ve satın alınanın ($\bar{x}=1,72$) pay sahibi olduğu, en düşük ortalamanın ise tedarikçiler ve dağıtım/lojistiğe ($\bar{x}=2,94$) ait olduğu tespit edilmiştir. Standart sapmalara bakıldığında, satış/pazarlamanın en düşük ($\sigma=,913$), dağıtım/lojistiğin ise en yüksek ($\sigma=1,392$) standart sapmaya sahip olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan işletmelerin yukarıda bahsi geçen değer zinciri üyelerinden faydalandıkları görülmektedir. Değer zinciri üyeleri işletmelerin üretim safhasında ve üretimden sonraki safhalarda maliyet azaltım sürecine katkı sağlayarak rekabet üstünlüğü kurmalarına yardımcı olmaktadır. İşletmelerin TFRS 6 uygulamalarından hedefledikleri başarıyı yakalayabilmeleri için işletme içinden olduğu kadar işletme dışından da katılımın sağlanması ve tüm değer zinciri üyelerine önem verilmesi gerekmektedir.

Tablo 6. TFRS 6'nın Uygulanabilirlik Derecesini Etkileyen Faktörlere İşletmelerin Katılım Dereceleri (N: 18)

İfadeler	N	Ortalama	Standart Sapma
Bir işletme hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlıkları kapsamında muhasebeleştirileceğiyle ilgili bir politika belirleyerek belirlediği politikayı tutarlı bir şekilde uygulamalıdır.	18	4,44	,61750
Maden araştırma ve değerlendirme harcamalarıyla ilgili düzenlemeler yapılmasının yarar sağlayacağını düşünüyorum.	18	4,38	,97853
Araştırma ve değerlemeye ilişkin varlıkların, maliyet bedeliyle ölçülmesi doğru bir yöntemdir.	18	4,33	,59409
Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklı olan tutarlara ilişkin bilgiler işletmelere ve finansal tablo kullanıcılarına faydalı olmaktadır.	18	4,27	,82644

<i>(Tablo 6'nın devamı)</i>			
İfadeler	N	Ortalama	Standart Sapma
Hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı kapsamında muhasebeleştirileceğiyle ilgili politikalar belirlemek faydalı olacaktır.	18	4,27	,75190
İşletmelerin araştırma ve değerlendirmeye konu varlıkların değer düşüklüğünü tespit etmek amacı ile bu varlıkları nakit yaratan birimlere dağıtılmak için bir muhasebe politikası belirlemeleri gerekmektedir.	18	4,11	,90025
Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklı olan varlık, borç, gelir ve giderler ile faaliyetlerle ve yatırımlardan kaynaklı olan nakit akımlarına ilişkin bilgiler finansal tablolarda yer almalıdır.	18	4,05	,99836
İşletmeler araştırma ve değerlendirmeye konu varlıklarını niteliklerine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak tutarlı biçimde sınıflandırmalıdır.	18	4,00	1,13759
Yeniden sınıflandırma öncesinde, araştırma ve değerlendirmeye konu varlıkları değer düşüklüğü bakımından değerlendirilerek eğer varsa değer düşüklüğü zararlarını muhasebeleştirilmelidir.	18	4,00	,84017
İşletmeler finansal tablolara yansıtılmış maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklı tutarları tanımlayan bilgileri açıklamalıdır.	18	3,94	,99836
Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk defa muhasebeleştirilmesinde arama sondajı, kazı, örnekleme harcamaları dahil edilmektedir.	18	3,88	,75840
Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi finansal tablo kullanıcılarının muhasebeleştirilen varlıkların tutarını ve gelecekteki nakit akımlarının kesinliğini anlamalarını sağlamaktadır.	18	3,55	,92178
Delme hakkı, sondaj hakkı gibi unsurlar maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilirken, taşıtlar ile delme donanımları ve sondaj donanımları maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir.	18	3,46	1,59364
TFRS 6 işletmelerin katlandıkları araştırma ve değerlendirme harcamalarına uygulanmaktadır.	18	3,45	1,09989
Maden kaynaklarının geliştirilmesine ilişkin harcamalar araştırma ve değerlendirmeye konu varlıklar kapsamında muhasebeleştirilemez.	18	3,44	1,14903
İlk muhasebeleştirme sonrasında, araştırma ve değerlendirmeye konu varlıklara maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli uygulanmalıdır.	18	3,44	1,09664

<i>(Tablo 6'nın devamı)</i>			
İfadeler	N	Ortalama	Standart Sapma
Bir maden kaynağından cevher çıkartmanın fizibilite ve ticari uygulanabilirliğinin ispatlanabilir duruma geldikten sonra ortaya çıkan harcamalar maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standardının kapsamında değildir.	18	3,33	1,188118
İşletmelerin maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi öncesinde katlandıkları harcamalar TFRS 6 kapsamında değildir.	18	2,77	1,11437

Not N=18, (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum)

Araştırmaya katılan yanıtlayıcıların yukarıdaki ifadelere katılım düzeylerine bakıldığında en yüksek ortalamaya ($\bar{x}=4,44$) “Bir işletme hangi harcamaların araştırma ve değerlendirmeye ilişkin varlıklar kapsamında muhasebeleştirileceğiyle ilgili bir politika belirleyerek belirlenen politikayı tutarlı bir şekilde uygulamalıdır.” ifadesinin sahip olduğu görülmektedir. TFRS 6'nın öngördüğü bu hususun işletmelerin mevcut raporlama sistemleri uygulamalarında da benimsendiği görülmektedir. En düşük ortalamaya ise ($\bar{x}=2,77$) “İşletmelerin maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlandıkları harcamalar TFRS 6 kapsamında değildir.” ifadesinin sahip olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan işletme yetkililerinin yanıtlarının standart sapmaları incelendiğinde en yüksek standart sapmaya ($\sigma= 1,59364$) “Delme hakkı ve sondaj hakkı gibi unsurlar maddi olmayan duran varlıklar kapsamında değerlendirilirken, taşıtlar ile delme ve sondaj donanımları maddi duran varlık kapsamında değerlendirilmektedir.” ifadesi sahip iken, en düşük standart sapmayaysa ($\sigma= ,59409$) “Araştırma ve değerlemeye ilişkin varlıkların, maliyet bedeliyle ölçülmesi doğru bir yöntemdir.” ifadesi sahiptir.

Araştırmaya katılan işletmelere yöneltilen sorulara ilişkin hipotezler analize tabi tutulmadan evvel işletmelere yöneltilen demografik sorularla likert tipi sorulardan bazılarında çapraz analiz uygulanmıştır.

Tablo 7'de araştırmaya konu olan işletmelerin türü ile “Bir maden kaynağından cevher çıkartmanın fizibilite ve ticari uygulanabilirliği ispatlanabilir duruma geldikten sonra ortaya çıkan harcamalar TFRS 6 kapsamında değildir.” ifadesine ilişkin çapraz tablo sonuçları yer almaktadır:

Tablo 7. İşletme Türü ile Maden Çıkarmanın Fizibilitesi Gerçekleştikten Sonra Oluşan Harcamalara İlişkin Çapraz Tablo Sonuçları

İşletme Türü	Bir maden kaynağından cevher çıkartmanın fizibilite ve ticari uygulanabilirliğinin ispatlanabilir duruma geldikten sonra ortaya çıkan harcamalar TFRS 6 kapsamında değildir.	Toplam					
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	
Limited Şirket	İşletme Sayısı (N)	0	5	1	7	1	14
	Yüzde (%)	0,0%	27,8%	5,6%	38,9%	5,6%	77,8%
Anonim Şirket	İşletme Sayısı (N)	1	0	0	2	1	4
	Yüzde (%)	5,6%	1%	0,0%	11,1%	5,6%	22,2%
Toplam	İşletme Sayısı (N)	1	5	7	9	2	18
	Yüzde (%)	5,6%	27,8%	5,6%	50,0%	11,1%	100%

(1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum)

Araştırmaya katılan işletmelerin türüyle “Bir maden kaynağından cevher çıkartmanın fizibilite ve ticari uygulanabilirliği ispatlanabilir duruma geldikten sonra ortaya çıkan harcamalar TFRS 6 kapsamında değildir.” ifadesi birlikte değerlendirildiğinde limited şirketlerin %27,8'i (5 işletme) bu ifadeye katılmadıklarını ifade ederken; %38,9'u (7 işletme) bu ifadeye katıldıklarını beyan etmişlerdir. Anonim

şirketlerin ise %5,6'sı (1 işletme) bu ifadeye kesinlikle katılmadıklarını beyan ederken, %11,1'i (2 işletme) ise bu ifadeye katıldıklarını beyan ettikleri görülmektedir.

TFRS 6'nın kapsamı incelendiğinde işletmelerin belirli bir alanda araştırma yapmak için gerekli olan yasal hakların edinilmesi öncesinde yaptıkları harcamalar gibi maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi öncesinde katlandıkları harcamalarla bir maden kaynağından cevher çıkartmanın fizibilite ve ticari açıdan uygulanabilirliğinin ispatlanabilir niteliğe ulaşması sonrasında ortaya çıkan harcamaların TFRS 6 standardının kapsamı dışında olduğu görülmektedir. Tablo 7 incelendiğinde işletmelerin %50'sinin (9 işletme) bu ifadeye katıldıkları ve %11,1'inin (2 işletme) bu ifadeye kesinlikle katıldıkları yani büyük çoğunluğunun TFRS 6 standardının kapsamına ilişkin bilgi sahibi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 8'de işletmelerin faaliyet süreleriyle "Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk defa muhasebeleştirilmesinde arama sondajı, kazı, örnekleme harcamaları dâhil edilmektedir." ifadesine ilişkin çapraz tablo sonuçları yer almaktadır:

Tablo 8. İşletmelerin Faaliyet Süreleri ile Araştırma ve Değerlendirme Varlıklarının Muhasebeleştirilmesine İlişkin Çapraz Tablo Sonuçları

Faaliyet Süresi		Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk defa muhasebeleştirilmesinde arama sondajı, kazı, örnekleme harcamaları dâhil edilmektedir					Toplam
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	
4-6 yıl	İşletme Sayısı (N)	0	0	0	1	0	1
	Yüzde (%)	0,0%	0,0%	0,0%	5,6%	0,0%	5,6%
7-9 yıl	İşletme Sayısı (N)	0	1	0	0	0	1
	Yüzde (%)	0,0%	5,6%	0,0%	0,0%	0,0%	5,6%
10-12 yıl	İşletme Sayısı (N)	0	0	0	4	0	4
	Yüzde (%)	0,0%	0,0%	0,0%	22,2%	0,0%	22,2%
13-15 yıl	İşletme Sayısı (N)	0	0	0	1	0	1
	Yüzde (%)	0,0%	0,0%	0,0%	5,6%	0,0%	5,6%
16 yıl ve üzeri	İşletme Sayısı (N)	0	0	3	5	3	11
	Yüzde (%)	0,0 %	0,0%	16,7%	27,8%	16,7%	61,1%
Toplam	İşletme Sayısı (N)	0	1	3	11	3	18
	Yüzde (%)	0,0%	5,6%	16,7%	9,3%	16,7%	100%

Araştırmaya katılan işletmelerin faaliyet süreleriyle "Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk defa muhasebeleştirilmesinde arama sondajı, kazı, örnekleme harcamaları dâhil edilmektedir." ifadesi birlikte değerlendirildiğinde 4-6 yıldır maden sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin %5,6'sı (1 işletme), 10-12 yıldır bu sektörde faal işletmelerin %22,2'si (4 işletme), 13-15 yıldır faaliyet gösterenlerin %5,6'sı (1 işletme) ve 16 yıl ve üzeri süredir maden sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin %27,8'i (5 işletme) bu ifadeye katıldıklarını beyan ederken; 7-9 yıldır bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin %5,6'sı (1 işletme) bu ifadeye katılmadıklarını, 16 yıl ve üzeri süredir bu sektörde faal işletmelerinse %16,7'si (3 işletme) bu ifadeye kesinlikle katıldıklarını beyan etmişlerdir.

TFRS 6 standardının araştırma ve değerlendirme varlıklarının ölçümü maddesi incelendiğinde işletmelerin hangi harcamalarını araştırma ve değerlendirme varlıkları kapsamında muhasebeleştirileceklerine dair bir politika belirlemeleri, belirledikleri politikayı tutarlı bir biçimde uygulamaları gerektiğine değinildiği görülmektedir. Ayrıca standardın aynı maddesinde araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk muhasebeleştirilmesinde varlıkların maliyetlerine hangi harcamaların dâhil edileceğine değinilmiştir. Bahsi geçen harcamalar; araştırma haklarının edinilmesi, topoğrafik ve jeolojik çalışmalar, arama sondajı, kazı ve örneklemeyle maden kaynağından cevher çıkartmanın teknik açıdan yeterliliğiyle ticari uygulanabilirliğinin değerlendirilmesine ilişkin faaliyetlerdir. Araştırmaya katılan işletmelere yöneltilen bu ifadenin işletmelerin faaliyet süreleriyle ilişkisi incelendiğinde faaliyet süresi 10-12 yıl, 13- 15 yıl ve 16 yıl ve üzerinde olan işletmelerin bu ifadeye katıldıkları görülmektedir. Bu tespitten hareketle özellikle faaliyet süresi 10 yılın

üstündeki işletmelerin araştırma ve değerlendirme varlıklarının maliyet unsurları hususunda bilgi sahibi oldukları söylenebilir.

Tablo 9’da işletmelerin hedef pazar kitleleriyle yeni bir ürünün kâr marjını (oranını) belirlerken başvurdukları yöntemle ilgili çapraz tablo sonuçları görülmektedir

Hedef pazar kitlesi uluslararası olan işletmelerin %27,8’i (5 işletme), hem ulusal hem de uluslararası olan işletmelerin %22,2’si (4 işletme) yeni bir ürünün kar oranının belirlenmesinde satışlar üzerinden belirli bir getiri oranını baz aldıklarını beyan ederken; hedef pazar kitlesi uluslar arası olan ancak yakın gelecekte ulusal pazarlara da açılmayı hedefleyen işletmelerinse %5,6 oranında (1 işletme) ürün için yapılan yatırımdan bekledikleri karlılık oranını ve ürünün tahmini maliyetinin belli bir yüzdesini baz aldıklarını beyan etmişlerdir.

TFRS 6’nın uygulanabilirliği açısından işletmelerin yeni bir ürünün kar marjını belirlemede işletmede alınan stratejik kararlar paralelinde satışlar üstünden belirli bir getiri oranının baz alınarak belirlenmelerinin uygun olduğu söylenebilir.

Tablo 9. İşletmelerin Hedef Pazar Kitleleri ile Yeni Bir Ürünün Kar Oranını Tespit Etmede Kullandıkları Yönteme İlişkin Çapraz Tablo Sonuçları

Hedef Pazar Kitlesi		Yeni Bir Ürünün Kar Marjını Belirlemede Kullanılan Yöntem			Toplam
		(1)	(2)	(3)	
Uluslararası	İşletme Sayısı (N)	5	2	3	10
	Yüzde (%)	27,8%	11,1%	16,7%	55,6%
Hem ulusal hem uluslararası	İşletme Sayısı (N)	4	0	2	6
	Yüzde (%)	22,2%	0,0%	11,1%	33,3%
Uluslararası ancak ulusal pazar yakın gelecekte hedeflenmektedir	İşletme Sayısı (N)	0	1	1	2
	Yüzde (%)	0,0%	5,6%	5,6%	1,1%
Toplam	İşletme Sayısı (N)	9	3	6	18
	Yüzde (%)	50,0%	16,7%	33,3%	100%

(1: Satışlar üzerinden belli bir getiri oranına göre, 2: Ürün için yapılan yatırımın beklenen karlılık oranına göre, 3: Ürünün tahmini maliyetinin bir yüzdesi olarak)

3.4.3. Hipotez Testlerine İlişkin Bulgular

Gerçekleştirilen bu çalışmada örneklem sayısı (N:18) <30 olmasına karşın yapılan normallik testi sonucunda Shapiro-Wilk katsayısının (Sig.,061) 0.05’ten büyük olması sebebiyle verilerin normal dağıldığı kabul edilmiştir. Ayrıca çarpıklık ve basıklık değerleriyle, gerçekleştirilen One Sample Kolmogorov-Smirnov testi sonucunda elde edilen Asymp. Sig. (2-tailed) değerinin (0,937) 0.05’ten büyük çıkması da verilerin normal dağılım gösterdiğini desteklemektedir. Bu sebeple kurulan araştırma hipotezlerine Parametric testler olan Independent- Samples T testi ve Anova testi uygulanmalıdır.

Çalışma kapsamında demografik özelliklerle ilgili sorularla likertli soruların çapraz tablo sonuçlarının incelenmesi sonrasında bahsi geçen sorularla ilgili hipotez testlerinin yapılması gereklidir. Araştırmanın amacına yönelik oluşturulan hipotezler ise şu şekildedir:

H1: Yanıtlayıcıların eğitim durumları ile TFRS/TMS hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H2: İşletmelerin faaliyet süreleriyle hedef pazar kitleleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H3: Yanıtlayıcıların işletmedeki pozisyonu ile maden araştırma ve değerlendirme harcamalarıyla ilgili düzenleme yapılmasının faydalı olacağını düşünüyorum ifadesi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H1 hipotezine ait Anova testi sonuçları Tablo 10’da görülmektedir:

H1: Yanıtlayıcıların eğitim durumları ile TFRS/TMS hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Tablo 10. Yanıtlayıcıların Eğitim Durumlarıyla TFRS/TMS Hakkındaki Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkiyi Ölçen Anova Testi Sonuçları

Eğitim Durumu	F	Sig.	Ortalamalar		Farklılıklar
H1	2,428	,019	Lise	2,80*	Önlisans- Lisansüstü/Lise- Lisansüstü/ Lisans- Lisansüstü
			Önlisans	1,50*	
			Lisans	2,75*	
			Lisansüstü	4,00*	

*Post Hoc (Tukey) Testine göre aralarında farklılık bulunan değişkenler

$p < 0,05$ olması sebebiyle yanıtlayıcıların eğitim durumlarıyla TFRS/TMS hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Tukey Çoklu Karşılaştırma testi sonuçlarına bakıldığında farklılığın önlisans ($\bar{x}=1,50$)- lisansüstü ($\bar{x}= 4,00$), lise ($\bar{x}= 2,80$)- lisansüstü, lisans ($\bar{x}= 2,75$)- lisansüstü grupları arasında olduğu görülmektedir. Bu bulgular incelendiğinde önlisans mezunu yanıtlayıcıların TFRS/TMS hakkında çok az bilgiye sahip oldukları görülürken, lisansüstü düzeyde eğitim görmüş yanıtlayıcıların TFRS/TMS hakkında orta düzeyde bilgi sahibi oldukları görülmektedir.

Bu durumda H1 hipotezi kabul edilmektedir.

H2: İşletmelerin faaliyet süreleri ile hedef pazar kitleleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H2 hipotezine ait Anova testi sonuçları Tablo 11’de görülmektedir:

Tablo 11. İşletmelerin Hedef Pazar Kitleleri ile Faaliyet Süreleri Arasındaki İlişkiyi Ölçen Anova Testi Sonuçları

Faaliyet Süresi	F	Sig.	Ortalamalar		Farklılıklar
H2	3,106	,045	4-6 yıl	2,00*	4-6yıl ile 7-9 yıl/ 4-6 yıl ile 16 yıl ve üzeri/ 10-12 yıl ile 7-9 yıl/ 10-12 yıl ile 16 yıl ve üzeri
			7-9 yıl	3,00*	
			10-12 yıl	2,00	
			13-15 yıl	5,00	
			16 yıl ve üzeri	2,72*	

*Post Hoc (Tukey) Testine göre aralarında farklılık bulunan değişkenler

$p < 0,05$ olması sebebiyle işletmelerin faaliyet süreleriyle hedef pazar kitleleri arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tukey Çoklu Karşılaştırma testi sonuçlarına bakıldığında farklılığın 4-6 yıldır maden sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ($\bar{x}= 2,00$) ve 10-12 yıldır maden sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ($\bar{x}= 2,00$) hedef pazar kitlelerinin uluslararası işletmeler olduğu, 7-9 yıldır bu sektörde faal işletmelerin ($\bar{x}= 3,00$) ve 16 yıl ve üzeri süredir bu sektörde faal işletmelerin ($\bar{x}= 2,72$) hem ulusal hem de uluslararası pazarları hedefledikleri, 13-15 yıldır maden sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin hedef pazar kitlelerinin uluslararası pazarlardan oluştuğu ancak yakın gelecekte ulusal pazara da açılmayı hedefledikleri tespit edilmiştir.

Bu durumda H2 hipotezi kabul edilmektedir.

H3: Yanıtlayıcıların işletmedeki pozisyonu ile maden araştırma ve değerlendirme harcamalarıyla ilgili düzenlemeler yapılmasının faydalı olacağını düşünüyorum ifadesi arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H3 hipotezine ait Anova testi sonuçları Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12. Yanıtlayıcıların Pozisyonu ile Maden Araştırma ve Değerleme Harcamalarına İlişkin Düzenleme Yapılması Arasındaki İlişkiyi Ölçen Anova Testi Sonuçları

Pozisyon	F	Sig.	Ortalamalar		Farklılıklar
H3	2,172	,000	Üst düzey yönetici	2,50	Fabrika yöneticisi- Diğer gruplar
			Fabrika yöneticisi	2,00*	
			Muhasebe/Finansman sorumlusu	4,60	
			Departman sorumlusu	4,50	
			Üretim yöneticisi	4,75	
			İşletme sahibi	4,50	
			Maden mühendisi	5,00	

*Post Hoc (Tukey) Testine göre aralarında farklılık bulunan değişkenler

$p < 0,05$ olması sebebiyle yanıtlayıcıların işletmedeki pozisyonuyla “Maden araştırma ve değerlendirme harcamalarıyla ilgili düzenleme yapılmasının faydalı olacağını düşünüyorum.” ifadesi arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Tukey Çoklu Karşılaştırma testi sonuçlarına bakıldığında farklılığın fabrika yöneticileriyle ($\bar{x} = 2,00$) diğer gruplar arasında olduğu görülmektedir. Fabrika yöneticileri ($\bar{x} = 2,00$) “Maden araştırma ve değerlendirme harcamalarıyla ilgili düzenleme yapılmasının faydalı olacağını düşünüyorum.” ifadesine katılmadıklarını beyan ederken, üst yöneticiler ($\bar{x} = 2,50$) bu ifadeye kısmen katıldıklarını, muhasebe/finansman sorumluları ($\bar{x} = 4,60$), departman sorumluları ve işletme sahipleri ($\bar{x} = 4,50$), üretim yöneticileri ($\bar{x} = 4,75$), maden mühendisleri ($\bar{x} = 5,00$) bu ifadeye kesinlikle katıldıklarını beyan etmişlerdir.

TFRS 6, madencilik faaliyeti bağlamında yalnızca işletmelerin katlanmakta olduğu araştırma ve değerlendirme harcamalarını kapsamaktadır. Bunun dışında gerçekleştirilen işlemler TFRS 6’nın kapsamı dışında tutulmakta, oluşan diğer giderler dikkate alınmamaktadır. İşletmelerin belirli bir yeri aramaya ilişkin yasal haklarının ve maden rezervi çıkarma yetkilerinin olması arama ve değerlendirme maliyetlerinin kapsama alınması gereken bir diğer durumdur. Bu bağlamda TFRS 6 maden araştırma ve değerlendirme harcama ve giderlerine ilişkin yapılacak düzenlemelere kılavuzluk etmekte, bu durum da araştırmaya katılan işletme yetkililerinin büyük çoğunluğu tarafından faydalı olarak nitelendirilmektedir.

Bu durumda H3 hipotezinin kabul edildiği görülmektedir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme süreciyle birlikte ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmış, rekabet ve işbirliği gibi birtakım unsurlar önem kazanmıştır. Küreselleşmenin en temel hedefiyse yaşanan tüm bu gelişmeler karşısında sermaye piyasalarının önündeki engelleyici hususların ortadan kaldırılması ve dünyanın tek bir pazar haline getirilmesidir. Bahsi geçen bu süreç aynı zamanda muhasebe sistemlerini de etkisi altına almıştır.

Muhasebenin amacı, doğru ve güvenilir nitelikteki finansal bilgilerin ilgili kişi ve kurumların kullanımına sunulmasını sağlamaktır. Fakat bu noktada üretilen bilgilerin şeffaf ve anlaşılabilir olmasının yanısıra karşılaştırılabilir nitelik taşıması da büyük önem arz etmektedir. Tüm bu etkenler göz önünde bulundurulduğunda dünya çapında uygulanan muhasebe politikalarının sebebiyet verdiği farklılıkların minimize edilmesini sağlayacak yeknesak bir finansal raporlama sisteminin ve muhasebe uygulamalarının oluşturulması ihtiyacı doğmuştur.

Bu kapsamda Avrupa Birliği başta olmak üzere Amerika Birleşik Devletleri’nin de katkısıyla yeknesak bir muhasebe uygulamaları sistemi meydana getirme çabası başlamıştır. Özellikle 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla Avrupa borsalarında listelenmiş işletmelerin finansal tablolarını muhasebe standartlarına uygun bir şekilde düzenlenmeye başlamasıyla standartların küresel çapta uygulanması hız kazanmıştır.

Uluslararası muhasebe standartları işletmeler açısından son derece önem arz eden değişimlere sebebiyet vermiş ve yeni bir oluşum süreci başlamıştır. Bu noktada Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne üye olma aşamasında bulunması ve diğer ülkelerle gelişmekte olan ticari münasebetleri sebebiyle uluslararası muhasebe standartlarını benimseyerek uygulamaya koyması elzem bir hal almıştır. Bu amaca yönelik olarak IASB, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını, TFRS ve TMS olarak tercüme etmiştir.

IASB’nin yayımladığı UFRS 6’nın tercümesi yapılmış ve TFRS 6 ismiyle yürürlüğe girmiştir. TFRS 6, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sırasında oluşan harcamaların finansal raporlamaya dair esaslarını belirler. Maden araştırma ve değerlemesi hususunda spesifik bir standardın bulunmaması ve arama ve değerlendirme harcamalarıyla ilgili bir yöntemin olmaması TFRS 6 standardının uygulamaya konmasına etki eden temel nedenlerdir. Standardın getirdiği düzenlemelere bakıldığında ilk olarak araştırma ve değerlemeye konu varlıkların maliyet bedeliyle ölçülüyor olması ve maden kaynaklarının araştırılmasından ve değerlendirilmesinden kaynaklı olan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgilerin bulunması hususları göze çarpmaktadır. Ayrıca defter değerinin, geri kazanılabilir tutarı aşması halinde varlığın değer düşüklüğü bakımından yeniden değerlendirilme işlemine tabi tutulması, araştırma ve değerlendirmeye konu varlıkların maddi ya da maddi olmayan duran varlıklar olarak gruplandırılması da bu standardın öngördüğü düzenlemeler arasında yer almaktadır (Kahraman, 2016, s. 64).

Yürütülen bu çalışma sonuçları incelendiğinde TFRS/TMS'lerin getirdiği yeniliklerin ve bu yeniliklerin olumlu etkilerinin işletmelerce algılanma düzeyinin orta seviyede olduğu tespit edilmiştir. TMS ve TFRS'lerle birlikte finansal tabloların şeffaflık, güvenilirlik, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik düzeylerinin kolaylaştığı ve işletmelerin daha kaliteli bilgi üretmelerinin önemini arttığı görülmektedir. Fakat ankete katılan yanıtlayıcıların olumsuz bir tutuma sahip oldukları ve bu durumun yanıtlayıcıların bu husustaki bilgilerinin yeterli düzeyde olmamasından kaynaklandığı görülmektedir. Bu bulgunun daha önce bu konuda yürütülen akademik çalışmalarda (Kahraman, 2016) elde edilen bulguları desteklediği tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan işletme yetkilileri;

Maden kaynaklarının doğa olması nedeniyle elde edilecek sonucun değişkenlik göstermesi sebebiyle yatırımın riskli ve belirsizliğin fazla olduğu,

Üretime ton ya da kg bazında giren mermerin işlenerek üretimden m² bazında çıkması nedeniyle maliyet hesaplanması hususlarında sıkıntıların yaşandığı,

Üretimde kayıp ve zayıfın fazla olması (%70 dolaylarında) nedeniyle Bucak ilçesinde faaliyet gösteren mermer ocağı işletmelerinin AR-GE faaliyetlerini ekstra deneme maliyeti olarak gördükleri ve bu faaliyetleri zarar olarak değerlendirdikleri,

Araştırmaya katılan işletme yetkililerininin TFRS 6'nın genel anlamda bütün madenler bazında hükümler sunduğunu düşündükleri ve mermer madeninin diğer maden çeşitlerine göre daha yüksek yatırım ve başlangıç maliyetleri gerektirmesi sebebiyle maden bazında (mermer özelinde) hükümler sunulması gerektiğini düşündüklerini,

TFRS/TMS hükümleri incelendiğinde teori ve uygulama arasında bir bütünlük bulunmadığını düşündüklerini beyan etmişlerdir.

Yukarıda bahsedilen bulguların büyük çoğunluğunun Yolcu ve Sağlam'ın (2014) çalışmalarında bahsi geçen sorunlarla paralellik gösterdiği görülmektedir.

Kamu kurumlarından bilgi edinmenin güçlüğü, istenilen bilgilere erişilememesi ve mevcut bilgilere erişimin fazla zaman alması, özellikle büyük ölçekli işletmelerin anket çalışmasına katılmaya sıcak bakmamaları, araştırma örnekleminin (N:18) az olması sebebiyle faktör analizinin gerçekleştirilememesi bu çalışmanın sınırlılıklarını oluşturmaktadır.

Ayrıca bu çalışmanın yalnızca Burdur ili Bucak ilçesinde faaliyet gösteren mermer ocağı işletmeleri üzerinde yürütülmüş olması sebebiyle araştırmadan elde edilen sonuçların geneli temsil etmediğinin mutlaka belirtilmesi gerekmektedir. Bahsi geçen bu husus yürütülen bu çalışmanın bir sınırlılığını teşkil etmektedir. Fakat ilgili yazın incelendiğinde bu konuda gerçekleştirilen akademik nitelikli araştırmaların sayıca çok az olması sebebiyle yürütülen bu araştırmanın daha sonra gerçekleştirilecek olan akademik çalışmalara yol göstereceği düşünülmektedir. Bu konuda çalışma yürütecek olan araştırmacıların farklı bölgeleri ve farklı maden sektörlerini örneklem alacak biçimde karşılaştırılmalı çalışmalar yürütmeleri daha da anlamlı sonuçlar edinilmesine ve literatüre önemli katkılar sağlanmasına yardımcı olabilecektir.



Makale ile ilgili notlar

Araştırmanın uygulanması öncesinde T.C. Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurulu'ndan 07.10.2020 tarihli ve 2020/269 sayılı etik kurul izni alınmıştır.

Makale araştırma ve yayın etiğine uygun olarak hazırlanmıştır. Yazarlar arasında herhangi bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Araştırmanın tüm süreçlerinde araştırmanın yazarları eşit derecede katkı sağlamıştır.

KAYNAKÇA

- Aksoylu, S. (2013). Finansal raporlama standartları kapsamında maden işletmelerinde amortisman uygulamasının değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(3), 137-156.
- Aysan, M. (2007). Uluslararası finansal raporlama standartları ve küresel uyum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (34), 51-56.
- Buyruk, N. A. (2013). Muhasebe standartlarına göre maden kaynaklarının araştırılması, değerlendirilmesi, dekapaj işlemleri ve muhasebeleştirilmesi. *The Journal of Academic Social Science Studies*, 6(3), 77-90. https://doi.org/10.9761/JASSS_757
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). UFRS (TFRS)'deki değerlendirme ölçüleri kapsamında şirket değerlemesinde defter değeri yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 7(3), 65-79.
- Ergin, H. (1983). *Maden işletmelerinde üretim öncesi maliyetlerin muhasebeleştirilmesi*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Hacırüstemoğlu, R., Bahadır, O. ve Boz, M. (2006). Petrol arama ve üretim işletmeleri için muhasebe sistem önerisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 78, 21-33.
- Kahraman, A. (2016). *Muhasebe standartlarının sektörel algılanması: mermer işletmeleri örneği*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Kalaycı, Ş. (2008). *Spss uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. Asil Yayınları.
- Karapınar, A., Zaif, F. ve Torun, S. (2010). Maden işletmelerinde uygulanan muhasebe politikaları ve uluslararası finansal raporlama standardı-6'nın getirdiği düzenlemeler. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 12(3), 43-68.
- Krejcie, R. V. and Morgan, D. W. (1970). Determining sample size for research activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30, 607-610.
- Kurnaz, N. (2012). An examination of the accounting policies implemented at mines in terms of cmb, tax legislation and tfrs within the framework of turkey financial reporting standard-6. *British Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, 4(2), 52-64.
- Kuyucak, F. ve Şengür, Y. (2009). Değer zinciri analizi: havayolu işletmeleri için genel bir çerçeve. *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(6), 132-147.
- Özkan, A. ve Aksoylu, S. (2012). Madencilik endüstrisi: muhasebe ve finansal raporlama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(2), 77-97. <https://doi.org/10.33437/ksusbd.690792>
- Price Water House Coopers. (7 Haziran 2007). Financial reporting in the mining industry. <http://pwc.blogs.com/files/frim.pdf>
- TFRS 6 Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standardı. http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_6.pdf
- Yardımcıoğlu, M., Coşkun, S., Coşkun S. ve Kocamaz, H. (2014). Maden işletmelerinde maden varlıklarının edinimi, hazırlık, geliştirme ve arama giderlerinin TFRS'ye göre değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 71-84.

Yolcu, M. ve Sağlam, N. (2014). *Maden işletmelerinde TMS/TFRS'ye uygun finansal raporlama ve kapsamlı uygulama rnekleri*. Detay Yayıncılık.