

MARKA DEĞERİNİN BİLANÇODAKI YERİ VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 38'E GÖRE MARKA MUHASEBESİ

Berna Burcu YILMAZ*

Özet

Tüm dünyada yıllardır tartışılan konulardan biri marka değerinin bilançoya yansıtılıp yansıtılmayacağıdır. Bu çalışmanın amacı muhasebe standartları doğrultusunda marka değerinin bilançodaki yerini ve markaya ilişkin işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceğini ortaya koymaktır. Bu amaçla çalışmada marka değerinin bilançoda gösterilmesine ilişkin dünya ülkelerindeki ve Türkiye'deki düzenlemelere değinilmiş, ardından Türkiye Muhasebe Standardı 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı incelenmiş ve söz konusu standarda göre markanın nasıl muhasebeleştirileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Marka, marka değeri, marka muhasebesi, Türkiye Muhasebe Standardı 38.

BRAND VALUE ON BALANCE SHEET AND BRAND ACCOUNTING ACCORDING TO TURKEY ACCOUNTING STANDARD 38

Abstract

* Yardımcı Doçent Doktor, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu Konaklama İşletmeciliği Bölümü, bburcuyilmaz@yahoo.com.

One of the challenges for many years all over the world is whether brand value could be reflected on the balance sheet or not. The aim of this study is to determine the significance of brand value on the balance sheet and to evaluate the accounting for the transactions related to brand value in accordance with accounting standards. For this purpose, after stating legislations from all over the world and Turkey about the reflection of brand value on the balance sheet, accounting for the brand value according to Turkey Accounting Standard 38 - Intangible Assets Standard has been studied.

Keywords: Brand, brand value, brand accounting, Turkey Accounting Standard 38.

I. Giriş

Günümüz koşullarında maddi olmayan varlıklar (gayri maddi varlıklar) firmaların başarılarını sürdürmelerinde önemli bir yere sahiptir. Bu tür varlıkların firma değerinin büyük bir bölümünü oluşturduğu bilinmektedir¹. Muhasebe literatüründe yıllardır tartışılan konulardan biri tüm maddi olmayan varlıkların bilançoda gösterilip gösterilemeyeceğidir. Bu tür varlıkların nasıl tanımlanacağı, nasıl sınıflandırılacağı, nasıl ölçüleceği, nasıl muhasebeleştirilecekleri gibi konular çokça tartışılmıştır².

Marka da maddi olmayan varlıklardan biridir. Marka, bir teşebbüsün mal ve hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal veya hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlaması koşuluyla, kişi adları dahil özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar, malların biçimi veya ambalajları gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayımlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işareti içeren bir kavramdır³. Markanın sahibine sağla-

¹ Stolowy ve diğerleri (1999) s. 4.; Stolowy ve diğerleri (2001) s. 148.

² Canibano ve diğerleri (2000) s. 105.

³ 27.06.1995 Tarih ve 22326 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname md. 5/l.

diği haklar söz konusu olduğundan "gayrimaddi hak" olarak nitelendirilir.

2. Marka Değerinin Bilançodaki Yeri

Müşteri temelli çalışan firmalar açısından marka, sunulan mal ve/veya hizmetin satışlarını belirleyen ana faktördür⁴. Çünkü marka tüketicilerin ürün/hizmeti satın alma kararlarını etkiler. Ancak markanın değerinin bilançoda yer alıp alamayacağı yıllardır tartışılan bir konudur. Marka değerinin bilançoda gösterilip gösterilemeyeceğine ilişkin dünyadaki bazı örnekler ve Türkiye'deki durum aşağıda özetlenmiştir.

2.1. Dünya Örnekleri

Markanın önemi nedeniyle İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda gibi ülkelerde bazı firmalar (örneğin; Grand Metropolitan) 1988 yılında markalarının değerini satın almayla kazanılmış olsun olmasın konsolide bilançolarına dahil etmeye karar vermişlerdir⁵. Aynı şekilde Avrupa'da Fransa, İtalya ve İspanya'da önde gelen birçok firma marka değerinin bilançoda yer alabileceğini belirtmiştir⁶. İşletme birleşmelerinde ortaya çıkan şerefinin bir parçası olan markanın bilanço üstü bir değer olduğu ortadadır. Örneğin "Kraft" satın alındığında defter değerinin %600 üzerinde bir fiyatla satışa konu olmuştur⁷.

Marka değerinin bilançoya yansıtılmasına yönelik ilk çalışmaların Interbrand isimli danışmanlık firmasının İngiliz bir firma olan Rank Hovis McDougall (RHM) şirketine verdiği hizmetle başladığı bilinmektedir⁸. Söz konusu firma işletme içi yarattığı markalarını değerleterek bilançosunda raporlamıştır⁹.

⁴ Stolowy ve diğerleri (1999) s. 4.; Stolowy ve diğerleri (2001) s. 148.

⁵ Stolowy ve diğerleri (1999) s. 4.; Stolowy ve diğerleri (2001) s. 148.

⁶ Cravens ve Guilding (2001) s. 200.

⁷ Cravens ve Guilding (2001) s. 198.

⁸ Seetharaman ve diğerleri (2001) s. 244.

⁹ Cravens ve Guilding (2001) s. 199.

Literatürde çoğu kez "gayri maddi hakların", işletmeye satın alınmış ise maliyet değeri ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bazı yazarlara göre, işletmenin kendi markası dolayısıyla değerlendirme yapılamayacağı ileri sürülmüşse de, bu hakların objektif değeri üzerinden bilançoya geçirilmesi gerekir. Belli bir süre içinde sona erecek gayri maddi haklar için ayrıca amortisman muhasebesi uygulanmalıdır¹⁰. Ancak bilindiği gibi amortisman ayrılabilmesi için varlığın faydalı ömrünün bilinmesi gerekir. Birçok varlık sınırlı ömre sahipken, markanın faydalı ömrünün belirlenmesi çok güçtür¹¹.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) 3 ve SFAS (Statement of Financial Accounting Standards)¹² 141, markanın ancak işletme birleşmeleri sonucunda varlık olarak muhasebeleştirilebileceğini belirtmektedir. Aynı şekilde SFAS 157, markanın sadece işletme birleşmelerinde değerlendirilebileceğini belirtmektedir¹³. Buna rağmen bazı akademisyenlere göre, tüketiciler markayı tanıyana kadar markanın bir değeri olmayacak; fakat, markanın tanınmasından sonra markalı ürün ya da hizmet tercih edilecek, bu durumda marka değeri kolaylıkla ölçülebilecektir. Çünkü tüketiciler gelir akışı yaratacaktır¹⁴. İşletme birleşmesi sırasında bilançoya alınabilmesi için önerilen marka değerlendirme yöntemleriyle değeri belirlenebilen bir markanın, işletme içinde yaratılması halinde yine aynı yöntemlerle değerlendirilip bilançoya alınamamasına yönelik eleştiriler bulunmaktadır¹⁵.

Genel olarak mevcut standartlara göre markanın işletme birleşmeleri ile elde edilmesi veya satın alınması halinde bilançoya yansıtılabildiği, işletme içinde yaratılan markaların bilançoya yansıtılmadığı görülmektedir.

¹⁰ Karayalçın (1988) s. 100.

¹¹ Sinclair ve Keller (2010) s. 1.

¹² Amerika Birleşik Devletleri'nde FASB (Financial Accounting Standards Board) tarafından yayımlanan muhasebe standartlarıdır.

¹³ Gregory (2010) s.1.

¹⁴ Sinclair ve Keller (2010) s. 5.

¹⁵ Gelb ve Gregory (2011) s.13.

2.2. Türkiye'deki İlgili Mevzuat

Türkiye'de markalar "Markaların Korunması Hakkında 556 sayılı Kanun Hükmünde Kararname" ile korunmaktadır. Ancak söz konusu kararnameye göre marka hakkının elde edilmesi, diğer bir ifade ile marka koruması "tescil" ile elde edilmektedir (556 s. KHK. md. 6). Tescilli bir markanın koruma süresi ise başvuru tarihinden itibaren on yıldır. Bu süre onar yıllık dönemler halinde yenilenmektedir. (556 s. KHK. md. 40). Koruma süresi sona eren marka, sahibinin ya da onun yetkili kıldığı vekilin talebi ve yönetmelikte öngörülen yenileme ücretinin ödenmesi koşuluyla yenilenmektedir (556 s. KHK. md. 41).

Marka değerlemesi konusunda ulusal hukukumuzda Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlemeler yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre, değerlemede Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki ilkeler esas alınmalıdır (6102 sayılı TTK md. 78-79-80-81).

213 sayılı VUK'un 269'uncu maddesinde, *"İktisadi işletmelere dahil bilimum gayri menkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir."*

Bu Kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir.

- 1- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı;
- 2- Tesisat ve makineler;
- 3- Gemiler ve diğer taşıtlar;
- 4- Gayrimaddi haklar" hükmü yer almaktadır.

VUK'un 313'üncü maddesinde ise *"İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder..."* denilmektedir.

VUK'a göre, maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmekte ve yok edilmeleri de amortisman yolu ile olmaktadır. VUK'da maliyet bedelinin ne olduğu da açıklanmıştır. Buna göre; maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği belirtilmiştir (VUK md. 262). Bir teşebbüsün markasını kullanabilmek amacıyla teşebbüse ödenen bedel ve bununla ilgili olarak yapılan ödemelerin toplamı markanın maliyet bedelini oluşturur.

Gayrimenkul gibi değerlendikleri için gayrimaddi haklarda da amortisman uygulamasına esas alınacak bedel, bunların maliyet bedelidir. Bu hakların elde edilmesi sırasında yapılan noter, tescil vb. masraflarının maliyet bedeline ya da genel giderlere atılması hususunda, VUK'un 270'inci maddesi ile mükelleflere serbesti tanınmıştır.

Kanunda sözü geçen "gayrimaddi haklar"; maddi bir varlık olarak elde edilemeyen, ancak müstakil olarak alım-satım konusu olan, tescil edilebilen ve mülkiyete konu olabilen edebi ve sınai haklardır. Bu hakların herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayıp, işletme bunlardan belli bir şekilde yararlanır veya yararlanmayı bekler. İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin belli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler birer gayrimaddi haktır. Belli şartlar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyeler de bu gruba dahildir. 556 Sayılı Markaların-Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de yer alan marka bir gayrimaddi haktır.

1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde "260 HAKLAR" hesabının "İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları" kapsadığı belirtilmiştir. Buradan da işletmenin kendi bünyesinde oluşturduğu ticari marka, unvan, patent gibi kıymetlere

nazaran, bir bedel karşılığında dışarıdan satın aldıkları kıymetlerin bilançoya yansıtılabildiği anlaşılmaktadır¹⁶. Söz konusu tebliğde, edinilen hakların, maliyet bedelleri ile 260 HAKLAR hesabına borç kaydedileceği, yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, beş yıllık sürede eşit taksitlerle iffa olunarak yok edileceği belirtilmiştir. Ayrıca, maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılacakları süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla 268-BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR (-) hesabının kullanılacağı, ayrılan amortismanların ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; kullanım hakkı sona erenler ya da elden çıkarılanların hesaba borç, ilgili varlık hesabına alacak kaydedileceği açıklanmıştır.

17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standardı 38 (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar) uyarınca da;

“63. İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

64. İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez. Bu nedenle, anılan kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.”

TMS 38 md. 63’e göre, işletme içi yaratılan markalar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez. TMS 38 gereği, sadece edinilen ya da devralınan marka değeri bilançoda gösterilebilir¹⁷. Diğer bir ifade ile marka değerinin bilançoya yansıtılabilmesi için markanın ancak işletme birleşmesi yoluyla ve/veya satın alma yoluyla edinilmiş olması gerekir. Her ne kadar marka değerlemeye ilişkin literatürde birçok yöntem bulunsa da, marka değerinin objektif olarak ölçülebile-

¹⁶ Fırat ve Badem (2008) s. 217.

¹⁷ İldır (2005) s. 44.

cek standartlaşmış somut ölçütleri olmadığı için, işletmelerin kendi içlerinde oluşturdukları ve/veya kuruluşlarından itibaren kullandıkları markalar bilançoda gösterilemezler¹⁸. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 3 – İşletme Birleşmeleri Standardı uyarınca, bir işletme birleşmesinde iktisap edilen işletmenin finansal tablolarında yer almayan fakat ayrılabilir ve tanımlanabilir özelliğine sahip veya sözleşmeye bağlı maddi olmayan varlıklar işletme birleşmesini takiben finansal tablolara yansıtılmaktadır. Bu özelliklere sahip maddi olmayan varlık örnekleri ticari markalar, marka değeri, müşteri listeleri, müşteri sözleşmeleri, müşteri ilişkileri, lisans ve royalti anlaşmaları, patent, bilgisayar yazılımları ve ticari sırlar olarak sayılmıştır¹⁹.

Marka değerinin bilançoda gösterilebilmesine ilişkin ülkemiz mevzuatındaki düzenlemelere göre, edinilen ya da devralınan marka değeri bilançoda gösterilebilmekte, işletmenin kendi içinde yarattığı marka değeri bilançoğa yansıtılmamaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda edinilen ya da devralınan marka değeri 260 HAKLAR hesabı içinde gösterilmektedir.

VUK 333 nolu tebliğe göre markalar on beş yıllık ekonomik ömür çerçevesinde itfa edilmelidir. Ancak yukarıda da söz edildiği gibi, 556 sayılı MarkKHK tescilli bir markanın on yıl korunmasını öngörmüş, on yıldan sonra tekrar korunması için yenileme ücretinin ödenmesi gerektiğini hükmetmiştir. Bu durumda uygulamada markanın faydalı ömrü bitmeden marka hakkı süresinin bitmesiyle karşı karşıya kalınmaktadır. Yenileme için yapılan müracaatlar ise gidere konu olmakta ve markanın maliyet bedelini artırmaktadır²⁰. Ayrıca markanın tescil süresi sonunda yenilenmemesi ya da tescil süresi sonunda bir başka kişi adına tescil edilmesi halinde ise markanın kullanımı eski sahibi açısından hukuki geçerliliğini yitirecektir. Bu süre sonunda işletmenin bilançosunda görünen markanın hiçbir değeri olmayacaktır ve aktiften çıkarılacaktır. Bilindiği gibi bir varlığa amortis-

¹⁸ Fırat ve Badem (2008) s. 216.

¹⁹ Fırat ve Badem (2008) s. 216-217.

²⁰ Özdemir (2012) s. 1.

man ayrılabilmesi için söz konusu varlığın işletmenin aktifine kayıtlı olması gerekir. Aktifte yer almayacağı için, on yıldan sonra tescil süresi yenilenmeyen bir markaya amortisman ayrılması mümkün değildir. Bu nedenlerle, 333 nolu VUK Genel Tebliği'nde markalar için belirtilen 15 yıllık amortisman süresi yerine 10 yıllık sürenin dikkate alınması önerilmektedir²¹. On yıllık koruma süresinin sonunda marka tescilinin yenilenmesi için ödenen harç bedellerinin ve benzeri maliyet unsurlarının geriye kalan amortisman süresi içinde (beş yıl) aktifleştirilerek maliyetle birlikte amortismana tabi tutularak itfa edilmesi gerekir²².

Uygulamada sıkça karşılaşılan bir sorun, firmaların markalarının değerini mahkeme kanalıyla tespit ettirip bilançolarında göstermek istemeleridir. Ancak yukarıdaki kanun maddelerinden de açıkça anlaşılacağı gibi, markanın satışa konu olması halinde, alım-satım değeri mahkeme tarafından tespit edilirse, bu değer alıcı tarafından markanın maliyet bedeli içinde alış fiyatı olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, marka sahibi firmanın, markasının rayiç değerini mahkemeye tespit ettirerek bu değeri, maliyet bedeli olarak kabul edip kayıtlarına geçirmesi mümkün değildir²³.

Özetle Türkiye'deki ilgili mevzuata göre maddi olmayan duran varlıklardan olan "marka" satın alma-devralma yoluyla elde edilmediği sürece "yıllık bilançoya" yansıtılamayacaktır. Bununla birlikte, işletme içi yaratılan marka değeri TTK md. 376'da bahsedilen "borca batıklık bilançosu"na yansıtılabilecektir²⁴.

3. Türkiye Muhasebe Standardı 38'e Göre Marka Muhabesesi

²¹ Yetkiner (2012) s. 2.

²² Özdemir (2012) s. 1.

²³ T.C. Bursa Valiliği Defterdarlık Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü'nün 09.06.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.16.11/KVK:190-03-23 sayılı yazısı, http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/vuk/vuk_007.doc (Erişim Tarihi: 15.01.2010).

²⁴ Yılmaz (2009) s. 181-182.

Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nda maddi olmayan duran varlıklar TMS 38'de düzenlenmiştir. Standartta maddi olmayan duran varlıkların sınıflandırılması, aktifleştirilmesi, muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve amortisman uygulamaları tek tek açıklanmıştır.

3.1. Markanın Varlık Olarak Muhasebeleştirilmesi

Bilindiği gibi artık birçok işletme farklı pazarlara girmek amacıyla başka işletmeleri satın almaktadır. Böyle bir durumda satın alınan işletmelerin değişik markaları bulunuyorsa, satın alan işletmenin bu markaları kendi bilançosunda nasıl göstereceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu markalar bilançoda şerefiyenin bir parçası olarak mı gösterilmelidir, yoksa ayrı mı gösterilmelidir gibi sorulara yanıt aranır.²⁵ İşletme birleşmesinin dışında ayrıca işletmeler kendi içlerinde bir takım markalar yaratmaktadırlar. Bu durumda da işletme içinde yaratılan markalar bilançoda varlık olarak raporlanabilir mi sorusuyla karşılaşmaktadır. Bu soruların cevabı "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardı incelenerek verilebilir.

TMS 38 md. 8 "varlık" tanımını yapmaktadır. Buna göre varlık;

- (a) Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve
- (b) İşletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynaktır.

Maddi olmayan varlık da TMS 38'deki tanımıyla, "fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır".

Standardın 9. Maddesinde maddi olmayan varlıkların örnekleri sıralanmıştır. Bunlar; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır. Ancak sıralanan bu varlıkların tümü maddi olmayan

²⁵ Williamson (2012) s. 1.

varlık tanımına girmez. Çünkü bunların bir kısmı belirlenebilirlik, bir kaynak üzerindeki kontrol ve gelecekteki ekonomik yararının varlığı gibi maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamaz.

TMS 38 kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili kalemin bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Standardın 11. maddesinde maddi olmayan duran varlık tanımının, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektireceği belirtilmiştir. Standarda göre bir varlık, "belirlenebilirlik" kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar (TMS 38 md. 12):

- (a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilir ya da bölünebilir özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya
- (b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

TM 38 md. 13-17'de kontrol ve gelecekteki ekonomik faydalara ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

TMS 38 md. 18'e göre, bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için, bu varlığın standarttaki maddi olmayan duran varlık tanımını ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılaması gerekir. Bu koşul, bir maddi olmayan duran varlığın başlangıçta elde edilmesi ya da işletme içinde

oluşturulması veya ekleme, değişiklik veya bakımının yapılması ile ilgili olarak daha sonra yüklenilen maliyetlere de uygulanır.

Yukarıdaki açıklamalara göre eğer satın alınan işletmelerdeki markalar şerefiyeden ayrı olarak ayrıştırılabiliyorsa bilanço-da ayrı olarak gösterilebilirler. Bununla birlikte bir marka sadece ve sadece (TMS 38 md. 21)²⁶:

(a) Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve

(b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda,

muhasebeleştirilir.

Özetle, standarda göre bir marka aşağıdaki koşulları taşıdığı anda maliyet bedeli ile aktifte Tekdüzen Hesap Planındaki 26 nolu guruba alınır:

- Maddi olmayan varlık tanımına girmelidir.
- Belirlenebilir olmalıdır; diğer bir ifadeyle, diğer varlıklardan ayrıştırılabilir olmalıdır.
- İşletme tarafından kontrol edilebilir olmalıdır. Diğer bir ifadeyle markanın hukuki hakları işletmede olmalıdır.
- Maliyet değeri güvenilir şekilde ölçülebilir olmalıdır.
- İşletmenin gelecekte bu markadan ekonomik fayda sağlaması kuvvetle muhtemel olmalıdır.
- İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilmişse ayrılabilir nitelikte olmalıdır.
- İşletme içinde yaratılmış olmamalıdır.

3.1.1. Gelecekteki Ekonomik Yararlar

TMS 38 md. 22 uyarınca marka sahibi işletme, beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; marka-

²⁶ Williamson (2012) s. 2.

nın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirilecektir. Bir markanın gelecekteki ekonomik faydaları genel olarak markalı ürün ya da hizmetin satışlarından elde edilecek nakit akışları, markanın yaratacağı maliyet tasarrufları ve diğer faydalardır²⁷.

3.1.2. Markanın Maliyetinin Güvenilir Şekilde Ölçülmesi

Marka değeri gerek stratejik yönetim açısından gerek sınıai mülkiyet hukuku açısından bilinmelidir. Marka değerinin nasıl ölçüleceği konusu literatürde yıllardan beri tartışılmaktadır. Literatürde birçok marka değerlendirme yöntemi önerilmiştir. Ancak bugüne kadar marka değerini somut olarak ölçen bir yöntem hala kabul edilmemiştir.

TMS 38'e göre, maddi olmayan duran varlıklar (dolayısıyla markalar) ilk kez muhasebeleştirildiklerinde maliyet bedeli esas alınır. Aşağıda maliyet bedeline ilişkin hükümler ayrı ayrı incelenmiştir.

3.1.2.1. Markanın Ayrı Olarak Elde Edilmesi Halinde Maliyetinin Ölçülmesi

Marka ayrı olarak elde edilmişse maliyeti güvenilir şekilde ölçülebilecektir (TMS 38 md. 26). Satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması halinde maliyetinin güvenilir şekilde ölçüldüğü kabul edilmektedir.

Standarda göre ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşmaktadır (TMS 38 md. 27):

- (a) İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve

²⁷ Lindemann (2012) s.1.

- (b) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Yukarıda sözü geçen varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler şunlardır (TMS 38 md. 28):

- (a) Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri;
- (b) Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler ve
- (c) Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

Bununla birlikte bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler şunlardır (TMS 38 md. 29):

- (a) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil);
- (b) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dahil) ve
- (c) Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler.

Marka ulusal hukukumuzda bir hak olarak değerlendirilir. Marka haklarının maliyet bedelleri ile, diğer bir ifade ile bunların satın alma fiyatları ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar ile Tekdüzen Hesap Planında 260 HAKLAR hesabında izlenir²⁸.

Marka ile ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" Standardı uyarınca aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark,

²⁸ Sağlam ve diğerleri (2012) s. 292.

kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 38 md. 32).

Örneğin; işletme 01.10.2012'de peşin değeri 50.000 TL + %18 KDV olan A markasını aylık 3.658 TL olmak üzere 20 ay vadeli olarak 62.000 TL + %18 KDV'ye satın almışsa muhasebe kaydı TMS 38'e göre aşağıdaki gibi olacaktır²⁹.

_____ / _____	
191 İNDİRİLECEK KDV	11.160
260 HAKLAR	50.000
260.10 Markalar	
260.10.01. A Markası	
32X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	1.800
42X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	10.200
320 SATICILAR	10.974
420 SATICILAR	62.186
_____ / _____	

3.1.2.2. Markanın İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Edilmesi Halinde Maliyetinin Ölçülmesi

Marka işletme birleşmesi sırasında elde edilmişse, markanın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Markanın gerçeğe uygun değeri³⁰, markadan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili piyasa beklentilerini yansıtabacaktır (TMS 38 md. 33). Markanın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa devralan, birleşme tarihinde, devralınan markayı şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirir (TMS 38 md. 34).

²⁹ Sağlık ve diğerleri (2012) s. 305'den uyarlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan farklar ihmal edilmiştir.

³⁰ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gerçeğe uygun değer ölçülmesine yönelik UFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı'nı yayımlamıştır. Söz konusu standardın 1 Ocak 2013 ve sonrasında uygulanması mecburidir. Avrupa Birliği standardı henüz kabul etmemiştir. Türkiye'de de henüz yayımlanmamıştır.

İşletme birleşmesinde elde edilen bir marka ayrılabilirse veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyorsa, markanın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmek için yeterli bilgi mevcuttur (TMS 38 md. 35). Bu durumda marka ayrı olarak muhasebeleştirilebilecektir.

Standart uyarınca işletme birleşmesinde, edinen işletme, birbirlerini tamamlayıcı nitelikteki maddi olmayan duran varlık grubunu, ilgili varlıkların benzer yararlı ömre sahip olmaları durumunda, tek bir varlık olarak muhasebeleştirilebilir. Örneğin, 'marka' ve 'marka ismi' terimleri, genellikle, ticari ve diğer markalar ile eş anlamlı olarak kullanılır. Ancak bu terimler, ticari markalar (veya hizmet markaları) ve ilişkili buldukları ticaret unvanı, formüller, tarifler ve teknolojik deneyimler gibi tamamlayıcı bir varlık grubu için kullanılan genel pazarlama terimleridir (TMS 38 md. 37). Uygulamada çokça görülen marka genişleme stratejisi sonucunda tanınmış markaların işletmeler tarafından yeni ürün ya da hizmetlerde kullanıldığı görülmektedir. Bunlar ana marka, alt marka gibi sınıflandırılmaktadır. Örneğin "Altınyıldız" markası "Altınyıldız Nano", "Altınyıldız Classics" gibi markalarla farklı ürünlerde kullanılabilir. Standart uyarınca bu tür markalar işletme birleşmesi sonucunda şerefiyeden ayrılabilirse, gerçeğe uygun değerleri güvenilir şekilde ölçülebilirse ve benzer yararlı ömre sahiplerse tek marka olarak muhasebeleştirilebilecektir.

TMS 38 maddi olmayan varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespitinde üç farklı yaklaşıma izin vermektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Eğer aktif bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatları mevcutsa bu fiyatlar en güvenilir gerçeğe uygun değer tahmini sağlayacaktır. Uygun piyasa fiyatı, genellikle, güncel fiyat teklifidir. Güncel fiyat teklifleri mevcut değilse, işlem tarihi ile varlığın gerçeğe uygun değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması koşuluyla, gerçeğe uygun değeri tahmin etmek

için en son benzeri işlemin fiyatı esas alınabilir (TMS 38 md. 39).

- Varlığın aktif bir piyasası yoksa, gerçeğe uygun değeri; işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için ödeyeceği tutardır. İşletme, söz konusu tutarın belirlenmesinde, benzer varlıklar için yakın zamanda yapılmış işlemlerin sonuçlarını dikkate alır. Örneğin, varlığın kârlılığını oluşturan faktörlere (hasılat, faaliyet karı ya da faiz, vergi, amortisman ve iffa öncesi karlar gibi), güncel piyasa işlemlerini yansıtan çarpanları uygular (TMS 38 md. 40).
- Gerçeğe uygun değer tahmin edilmesinde aşağıdaki yöntemler uygulanabilir (TMS 38 md. 41);

(a) Varlıktan beklenen gelecekteki net nakit akışlarının iskonto edilmesi veya

(b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığa sahip olması nedeniyle, ilgili varlığın; karşılıklı pazarlık ortamında lisansının elde edilmesine ("isim hakkı ödemekten kurtulma" yaklaşımı çerçevesinde, iskonto edilmiş net nakit akışlarının kullanılması gibi) veya yeniden üretilmesi veya yenilenmesine (maliyet yaklaşımında olduğu gibi) ihtiyaç duymayarak kaçınmış olduğu maliyetlerin tahmin edilmesi.

Görüldüğü gibi standart, markanın gerçeğe uygun değerinin tahmin edilmesinde literatürdeki maliyet yaklaşımı ve geliri temel alan yaklaşımların kullanılmasına izin vermektedir³¹.

3.1.2.3. Markanın İşletme İçinde Yaratılması Halinde Maliyetinin Ölçülmesi

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilir nitelikte olup olmadığının değerlendirilmesi,

³¹ Marka değerlendirme yaklaşımları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Yılmaz ve Güzel (2012).

aşağıdaki durumlarda yaşanan problemler nedeniyle bazen zordur (TMS 38 md. 51):

(a) Beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve ne zaman olduğunun tespiti ve

(b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi.

Yukarıda sıralanan nedenlerle işletme içi yaratılan markalar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS 38 md. 63). Çünkü işletme içi yaratılan markalar ile ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez (TMS 38 md. 64). Standart uyarınca bu tür harcamalar gider olarak muhasebeleştirilecektir.

İşletme içinde yaratılan markalar ilkeler ve standartlar gereği her ne kadar bilançoda raporlanamıyorsa da, bazı yazarlar tarafından bu tür varlıkların raporlanmasına ilişkin öneri sunulmuştur. Örneğin; Çıkrıkçı ve Daştan (2002) bilanço dışı değerleri olan marka gibi maddi olmayan varlıkların bilançonun aktifinde maddi olmayan duran varlıklar içinde "Entelektüel Varlıklar", pasifte Özkaynaklar içinde "Entelektüel Sermaye" olarak raporlanmasını önermiştir. Söz konusu yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

_____ / _____	
265 ENTELEKTÜEL VARLIKLAR	XX
502 ENTELEKTÜEL SERMAYE	XX
_____ / _____	

Mevcut muhasebe düzenlemeleri izin vermediği için işletme içinde yaratılan marka değerinin bilanço dipnotlarında her yıl yeniden ölçülerek sunulmasının muhasebe bilgi kullanıcıları açısından faydalı olacağını düşünmekteyiz.

4. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçme

Markanın aktifleştirilmesinden sonra bilanço gününde geçek değerini yansıtır yansıtmadığının araştırılması gerekecektir.

Bu nedenle markanın amortismanı, yeniden değerlemesi gibi konular ön plana çıkacaktır³².

İşletmeler markalarını aktife aldıktan sonra maliyet ya da yeniden değerlendirme modellerinden birini muhasebe politikası olarak seçeceklerdir (TMS 38 md. 72). Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir.

4.1. Maliyet Yöntemi

Maliyet yöntemi uygulanacaksa, marka ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir (TMS 38 md. 74).

4.2. Yeniden Değerleme Yöntemi

İşletme yeniden değerlendirme yöntemini seçmişse, bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, "aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle" belirlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (TMS 38 md. 75).

Ancak, markalar benzersiz olduğundan aktif bir piyasa mevcut olamaz. Ayrıca standartta açıklandığı gibi, markalar bireysel alıcı ve satıcılar arasında müzakere edilmektedir, çoğu kez kamuoyuna açık değildir ve benzer nitelikteki işlemler çok seyrek. Bu sebeplerle bir marka için ödenen fiyat bir başka markanın gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayabilir (TMS 38 md. 78). Güvenilir bir ölçüm söz konusu ola-

³² Stolowy ve diğerleri (2001) s. 157.

mayacağından markalar için yeniden değerlendirme yönteminin uygulanması söz konusu değildir³³.

4.3. İtfa ve Yararlı Ömür

İşletme maddi olmayan varlıklarını muhasebeleştirirken yararlı ömürlerini dikkate almalıdır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz (TMS 38 md. 89).

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır (TMS 38 md. 90):

- (a) Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılamayacağı;
- (b) Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi;
- (c) Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri;
- (d) Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler;
- (e) Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;
- (f) Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti;
- (g) Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar;

³³ Stolowy ve diğerleri (2001) s. 162.

(h) Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Yaralı ömrü çok uzun, hatta sınırsız maddi olmayan duran varlıklar söz konusu olabilir. Böyle bir durumda maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesi uygulanmalıdır. Ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömür seçilmemelidir (TMS 38 md. 93).

Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşamaz. Ancak böyle bir durumda yaralı ömür işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenilenmesi mümkün sınırlı bir zaman için devralınmış olmaları durumunda, sadece, işletmenin yenileme işlemi önemli maliyetler yüklenmeden yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne dahil edilir. Bir işletme birleşmesinde maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen yeniden edinilmiş bir hakkın yararlı ömrü, söz konusu hakkın verildiği ve yenileme dönemlerini kapsamayan sözleşmenin sözleşmeye bağlı olarak kalan dönemdir. (TMS 38 md. 94). Markanın Türkiye'deki kanuni koruma süreleri göz önüne alındığında yararlı ömrünün 556 sayılı MarkKHK'daki koruma süresiyle sınırlı olduğunu söyleyebiliriz.

Markanın iffaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İffa işlemi, markanın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır (TMS 38 md. 97). Varlığın yararlı ömür süresine göre kıst dönem esas alınacaktır³⁴. Bu durumda marka Türk Patent Enstitüsü'nce tescilinden sonra yararlı ömrü süresince iffaya tabi olacaktır.

³⁴ Sağlam ve diğerleri (2012) s. 314.

Standartta itfa yönteminin seçimi işletmeye bırakılmış; ancak, doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemlerinden söz edilmiştir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir. Söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS 38 md. 98). İtfa yöntemi, güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, TMS 38 veya diğer bir standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 38 md. 97).

İtfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Markanın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, TMS 8'e göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir (TMS 38 md. 104).

Markanın ömrü sınırsız kabul edilmişse itfaya tabi tutulmayacaktır (TMS 38 md. 107). TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı uyarınca işletme, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile yıllık olarak ve maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti olduğunda, karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test edecektir (TMS 38 md. 108).

4.4. Defter Değerinin Geri Kazanılabilme Durumu-Değer Düşüklüğü Zararları

Markalar olağanüstü durumlarda bazen değer düşüklüğüne uğrayabilirler. Örneğin bir olay karşısında müşterinin markaya güveni azaldığında markanın değeri düşebilir. TMS gereği,

bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için, en az yıllık olarak "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı uygulanmalıdır (TMS 38 md. 111). Bunu uygulamanın nedeni standartların genelindeki maliyet ya da piyasa değerinden düşük olmasıyla değerlendirme gerekliliğidir³⁵. Markaya ilişkin değer düşüklüğü zararı varsa kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 38 md. 61).

Örneğin; işletmenin 01.10.2012'de 50.000 + %18 KDV bedelle satın aldığı A markasının değeri 31.12.2013 tarihinde 40.000 TL olarak tespit edilmiştir. Markanın yararlı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiş ve doğrusal itfa yöntemiyle itfa edilmeye başlanmıştır. 2012 yılındaki itfa bedeli aylık 416,6 TL olmak üzere üç aylık toplam 1.249,9 TL'dir. 2013 yılındaki itfa bedeli ise 5000 TL olacaktır. Bu durumda markanın net defter değeri (50.000 TL – 6.249,9 TL =) 43.750,1 TL'dir. Değer düşüklüğü (43.750,1 TL – 40.000 TL =) 3.750,1 TL olarak hesaplanır. Değer düşüklüğünün TMS'ye göre muhasebe kaydı şöyle olacaktır³⁶:

_____ / _____	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	3.750,1
26X MADDİ OLMAYAN DURAN	
VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	
KARŞILIKLARI	3.750,1
_____ / _____	

Söz konusu markanın değeri 2014 yılında 43.750,1 TL olarak tespit edilmişse değer düşüklüğü aşağıdaki gibi iptal edilmelidir³⁷.

_____ / _____	
26X MADDİ OLMAYAN DURAN	
VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	

³⁵ Stolowy ve diğerleri (2001) s. 162.

³⁶ Vergi muhasebesi ihmal edilmiştir.

³⁷ Sağlam ve diğerleri (2012) s. 308'den uyarlanmıştır.

KARŞILIKLARI	3.750,1
644 KONUSU KALMAYAN	
KARŞILIKLAR	3.750,1
<hr/>	

5. Kullanımdan Çıkarma – Elden Çıkarma

Maddi olmayan duran varlıklar elden çıkarıldığında veya kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi durumunda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır (TMS 38 md. 112).

Maddi olmayan duran varlıklar satılması, finansal kiralama işlemine konu olması, bağışlanması gibi çeşitli şekillerde elden çıkarılabilir. Satıştan doğan gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak TMS 18 Hasılat Standardında yer alan kriterler ve satış-geri kiralama yoluyla gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerinde TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı uygulanacaktır (TMS 38 md. 114).

Marka finansal durum tablosu (bilanço) dışında bırakılırken, markanın elden çıkarılmasında sağlanan net tahsilatlar ile markanın defter değeri arasındaki fark hesaplanır. Bu fark kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Örneğin; işletme aktifinde 6.000 TL ve birikmiş amortismanı 2.000 TL olarak kayıtlı bulunan A markası 15.12.2014 tarihinde 5.000 TL + %18 KDV bedelle satılmışsa TMS 38'e göre muhasebe kaydı şöyle olacaktır³⁸:

<hr/>	
102 BANKALAR	5.900
268 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	2.000
260 HAKLAR	6.000

³⁸ Sağlam ve diğerleri (2012) s. 317.

260.10 Markalar

260.10.01. A Markası

391 HESAPLANAN KDV	900
64X DURAN VARLIK SATIŞ KARI	1.000

/

Satış bedelinin 3000 TL + %18 KDV olması halinde ise şöyle kayıt yapılacaktır;

/

102 BANKALAR	3.540
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	2.000
65X DURAN VARLIK SATIŞ ZARARI	1.000
260 HAKLAR	6.000

260.10 Markalar

260.10.01. A Markası

391 HESAPLANAN KDV	540
--------------------	-----

/

Tescilli marka sahipleri, bu markalarını başka kişi ya da firmalara kullanım izni vermek suretiyle kiralayabilmektedirler. Bu kiralama şekli ulusal hukuk öğretisinde "inhisari lisans" veya "inhisari olmayan lisans" şeklinde değişebilmektedir. İnhisari lisansta, marka sahibi hakkını açıkça saklı tutmadıkça markasını kendisi kullanamayacağı gibi, başkalarına da lisans veremez. Sözleşmede açıkça belirtilen böyle bir husus varsa bu kiralama şekli inhisari lisanstır. Sözleşmede böyle bir husus belirtilmemişse ya da marka sahibinin tescilli olan markasını kendisi kullanabileceği gibi başkalarına da verebileceği yönünde bir madde yazılmışsa bu lisans şekli inhisari olmayan lisanstır³⁹. Markanın bu tür kiralamalarında TMS 17 hükümleri dikkate alınmalıdır.

6. Sonuç

³⁹ MTP Patent (2012) s.1.

Maddi olmayan varlıkların tümü işletmelerin bilançolarında yürürlükteki muhasebe ilke ve standartları nedeniyle yer alamamaktadır. Bu tür varlıkların bilançolarda her koşulda yer alamama nedeni maliyetinin somut olarak ölçülememesidir. Buna rağmen maddi olmayan varlıklardan biri olan markanın önemi nedeniyle dünyada marka değerlerini bilançosuna yansıtmak isteyen ve yansıtan birçok firma mevcuttur.

Bilindiği gibi Türkiye’de finansal raporlama hem vergi düzenlemelerinin hem de Türkiye Muhasebe Standartları’nın etkisi altındadır. Bu düzenlemeler de satın alma veya devralma yoluyla elde edilmedikçe markanın bilançoya yansıtılmasına engel olmaktadır.

Bu çalışma marka muhasebesine ilişkin yalnız TMS 38 hükümleri ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu standart bir markanın sadece maddi olmayan varlık tanımına girmiş olması, belirlenebilir olması, işleme tarafından kontrol edilebilir olması, maliyet değerinin güvenilir şekilde ölçülebilir olması, işletmenin gelecekte markadan ekonomik fayda sağlamasının kuvvetle muhtemel olması halinde maliyet bedeli ile aktifte yer alabileceğini belirtmiştir. İşletme içinde yaratılan bir markanın bilançoda gösterilmesine izin vermemiştir.

Markanın maliyetinin güvenilir şekilde ölçümüne ilişkin de düzenlemeler yapmıştır. Markanın ayrı olarak elde edilmesi halinde maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebildiği kabul edilmektedir. Eğer marka işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilmişse bu defa markanın elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeri dikkate alınacaktır.

Markanın ilk kez muhasebeleştirilmesinden sonra ise maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenecektir. Markanın aktif bir piyasası olmayacağı için standartta geçen yeniden değerlendirme modeli markalar için uygulanamayacaktır.

TMS 38’e göre markaların itfa edilebilmeleri için sınırlı yararlı ömre sahip olmaları gerekir. Sınırsız yararlı ömre sahip bir marka

itfa edilmeyecek, bunun yerine TMS 36 hükümleri uygulanarak değer düşüklüğü açısından teste tabi tutulacaktır.

İşletmelerin sahip oldukları markaların çoğu işletme içinde yaratılmakta ve markaların oluşturulması için yıllarca birçok gidere katlanılmaktadır. İldır (2005)'in de belirttiği gibi, mevcut düzenlemelerde, marka yaratmak amacıyla firmaların katlandıkları giderler çoğunlukla faaliyet gideri olarak tanınmış, bu giderlerin zaman içinde varlığa dönüşebileceği göz ardı edilmiştir. Böylece işletme içinde yaratılan marka değeri bilanço üstü bir değer haline gelmiştir. Ancak çeşitli nedenlerle gerek işletme içinde gerekse işletme dışındaki bilgi kullanıcıları işletmenin sahip olduğu markalarının değerlerini bilmeye ihtiyaç duyarlar. Örneğin yöneticiler markalarının yönetiminde mutlaka marka değerini bilmelidir. Gelb ve Gregory (2011)'nin de belirttiği gibi, muhasebe ilkeleri ve standartlarına göre işletme birleşmesi sırasında marka değerinin tespiti olanaklıysa, işletmenin herhangi bir satışa konu olmayan markasını da yine kabul edilen marka değerlendirme yöntemleri ile uzmanlara değerletmesi ve bilançosuna yansıtması olanaklı olmalıdır. Gelecekte ilkelerin ve standartların bu yönde düzenlenmesi doğru olacaktır. Ancak günümüzde mevcut düzenlemeler nedeniyle bu mümkün olmadığı için, firmaların işletme içinde yarattıkları markalarının değerlerini kabul edilen marka değerlendirme yöntemleri uygulanarak tespit ettirmesi ve bilançolarının dipnotlarında tespit edilen bu değerleri açıklamaları, hem bilgi kullanıcıları açısından hem de kendi stratejik yönetimleri açısından faydalı olacaktır. Bununla birlikte markanın değerinde söz konusu olabilecek değişiklikler nedeniyle bu tespitin her yıl yeniden yapılması gerekir.

KAYNAKÇA

- Canibano, L., M. Garcia-Ayuso ve P. Sanchez (2000). Accounting for Intangibles: A Literature Review. *Journal of Accounting Literature* 19: 102-130.
- Cravens, K. S. Ve C. Guilding (2001). Brand Valuation Accounting: An International Comparison of Perceived Managerial Implications. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 10: 197-221.
- Çıkrıkçı, M. ve A. Daştan (2002). Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması. *Bankacılar Dergisi* 43: 18-32.
- Fırat, D. ve A. C. Badem (2008). Marka Değerleme Yöntemleri ve Marka Değerinin Mali Tablolara Yansıtılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 38: 210-219.
- Gelb, B.D. ve Gregory, J.R. (2010). Brand Value: Does It Belong on the Balance Sheet?. *Journal of Business Strategy* 32: 13-18.
- Gregory, J.R. (2010). It's Time to Put Brand Value on the Balance Sheet. <http://www.valuenetwork.com/blog/it-time-put-brand-value-balance-sheet> (06.05.2012).
- İlçin, A. (2005). Marka Değerlemesi ve Marka Değerinin Bilançolarda Gösterilmesi. *Analiz* 14: 39-45.
- Karayalçın, Y. (1988). *Muhasebe Hukuku*. Ankara: Sevinç Matbaası. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No: 216.
- Lindemann, J. (2012). Brand Valuation: The Financial Value of Brands. http://www.brandchannel.com/papers_review.asp?sp_id=357 (Erişim Tarihi: 06.05.2012).
- MTP Patent (2012). "Marka Lisans İşlemleri", http://www.mtppatent.com/marka_lisans_islemleri.htm (Erişim Tarihi: 18.04.2012).
- Özdemir, A. (2012). Marka Kavramına Genel Bakış: Tanımı, İlişkili Kavramlar, Vergilendirilmesi. http://www.verginet.net/dtt/4/MarkaKavraminaGenelBakisTanimilliskiliKavramlarveVergilendir_12100.aspx (Erişim Tarihi: 06.05.2012).

- Sağlam, N., M. Yolcu ve A.O. Eflatun. (2012). *UFRS Uygulama Rehberi*. Ankara: Hipotez Yayınları.
- Seetharaman, A., Z. A. B. M. Nadzir ve S. Gunalan. (2001). A Conceptual Study on Brand Valuation. *Journal of Product & Brand Management* 10: 243-256.
- Sinclair, R. ve K. L. Keller. (2010). Determination of Fair Value of Intangible Assets for IFRS Reporting Purposes. International Valuation Standards Committee (IVSC) Discussion Paper. http://www.ivsc.org/pubs/comment/intangibleassets/06_keller.pdf (Erişim Tarihi: 24.05.2010).
- Stolowy, H., A. Haller ve V. Klockhaus. (1999). Accounting For Brands In IAS 38 of IASC (Intangible Assets) Compared With French And German Practices. *Emerging Issues In International Accounting Conference*, August 5-7.
- Stolowy, H., A. Haller ve V. Klockhaus. (2001). Accounting For Brands In France and Germany Compared with IAS 38 (Intangible Assets): An Illustration of the Difficulty of International Harmonization. *The International Journal of Accounting* 36: 147-167.
- Yetkiner, E. (2012). Marka Değerlemesi ve Amortismanı. <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=865> (Erişim Tarihi: 06.06.2012).
- Yılmaz, B. B. (2009). *İflasın Tespiti ve Ertelenmesi Yönünden Borca Batıklık Bilançosu ve İyileştirilmesi*. Ankara: Gurup Matbaacılık, TÜRMOB Yayınları 363.
- Yılmaz, B. B. ve T. Güzel. (2012). Marka Değerleme ve Önemi: Telif Ücretinden Arındırma Yöntemiyle Bir İnceleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 54: 141-156.
- T.C. Bursa Valiliği Defterdarlık Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü'nün 09.06.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.16.11/KVK:190-03-23 sayılı yazısı, http://www.bursavdb.gov.tr/lmg/Uploads/mukteza/vuk/vuk_007.doc (Erişim Tarihi: 15.01.2010).
- Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr>
- Williamson, D. (2012). Brands and Intangible Assets: IAS 38 Tells Us What to Do. <http://www.icpa.org.uk/sect/01670000.pdf> (Erişim Tarihi: 30.05.2012).
- 27.06.1995 Tarih ve 22326 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.