

Patentlerin Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi

Ayten ERSOY*
Ayşe Nur BUYRUK AKBABA**

Özet

Patent, buluş sahibine buluş konusu ürünü belirli bir süre ile üretme, kullanma veya satma hakkı sağlar. Değerleme, bir varlığın belli bir tarihteki muhtemel değerinin takdir ve tespitidir. Patentlerin değerlendirilmesi ilk ve sonraki dönemlerde yapılan değerlendirme şeklinde sınıflandırılmaktadır. İlk değerlendirme dışarıdan sağlanıyorsa elde etme maliyetine, sonraki dönemlerde ise temel ve alternatif yöntemlere göre değerlendirilmektedir. İtfası ve muhasebeleştirilmesinde, araştırma safhasında giderleştirerek geliştirme safhasında ise aktifleştirerek muhasebeleştirilmektedir. İtfasında, sınırlı yararlı ömre sahip patent itfaya tabiyken sınırsız yararlı ömre sahip patent ise itfaya tabi değildir. Bu çalışmadaki patent kavramı, değerlendirilmesi, itfası ve muhasebeleştirilmesi konusu; THP, UMS/UFRS, TMS/TFRS ve SPK'na göre açıklamalar yapılarak örneklerle anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Patent, Değerleme, Muhasebe, Muhasebe Standartları

Valuation and Accounting of Patents

Abstract

Patent grants the right to produce, use and sell the invented product for a certain period of time to the owner of patent. Valuation is appreciated to determine the possible values of an asset at a certain date. Valuation of patents is classified as the valuation of the first and ongoing periods. If the first valuation is provided externally, it is valued as its acquisition cost but it is valued according to the basic and alternative methods in the later periods. It is accounted by writing off during the research period and by capitalizing during the development period in view of the amortisation and accounting. If the patent has a useful and limited life, it is subject to the amortisation but if it has an unlimited and useful life, it is not subject to the

*Prof.Dr., Marmara Üniversitesi, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı, aersoy@marmara.edu.tr

**Yrd.Doç.Dr., Bitlis Eren Üniversitesi, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı, abuyruk@beu.edu.tr

amortisation. In this paper, the concept of patent and its valuation, the subjects of amortisation and accounting of the patents are discussed with examples according to the UAP, IFS/IFRS, TAS/TFRS and CMB.

Key Words: Patent, Valuation, Accounting, Accounting Standards

JEL Classification Codes: M40, M41, M49

Giriş

Günümüzde artan toplum ihtiyaçları ve tüketim alışkanlıklarındaki değişimler işletmeleri birçok alanda yeni ürün veya hizmet arayışına sevk etmiştir. Gerek bireysel gerekse işletme bazında yeni buluşlar ortaya çıkarılmış ya da mevcut buluşlar geliştirilerek daha ileri safhaya getirilmiştir. Ayrıca günümüzde işletmeler maddi güçlerini arttırmak için işletme birleşmelerine gitmektedir. Bu durumda işletme değerinin doğru olarak hesaplanması patentlerin değerlemesinin de doğru hesaplanması ile gerçekleşebilir ve işletme ile ilişkili kişilere alacakları kararlarda ışık tutabilir.

Bu çalışmada; patentin tanımı ve tarihi gelişimi, elde edilme aşamaları ile Maliye Bakanlığınca yayımlanan Tekdüzen Hesap Planına, Uluslararası/Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemelerine göre nasıl değerlendirileceği, itfalaştırılacağı ve muhasebeleştirileceği örneklerle açıklanmıştır.

1. Patentın Tanımı, Tarihi Gelişimi, Türleri ve Elde Edilme Aşamaları

1.1. Patentın Tanımı ve Tarihi Gelişimi

Patent; bir buluşun veya o buluşu uygulama alanında kullanma hakkının bir kimseye ait olduğunu gösteren belgedir.¹ “İhtira beratı” olarak da isimlendirilen patent, çeşitli alanlarda kullanılabilir bir madde ve yöntem bulan veya geliştiren kimselere, buluşunu değerlendirmek ve korumak üzere devlet tarafından verilen belgedir (Öz, 1993: 1).

Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü’nün tanımına göre ise patent: “Bir devlet dairesince veya birden çok ülke adına hareket eden bölgesel ofis tarafından talep üzerine verilen, bir buluşu tanımlayan ve patentli buluşun sadece patent belgesi sahibinin yetkisiyle işletilebilmesine imkân tanıyan yasal durum oluşturan bir belgedir” (Filiz, 2007: 13-14).

Ülkemizde sınaî hakların gelişim sürecinde patent hakkının gelişimi ve koruma altına alınması 19. yüzyılda kendisini göstermiştir. Osmanlı’da patent hukukunun esasını 1844 tarihli Fransız Patent Kanunu’ndan çeviri niteliğindeki 23.03.1879 tarihli “İhtira Beratı Kanunu” oluşturmaktadır. Ortaklık Konseyi Kararı’nın IV. Kısım I. Bölüm 31. maddesi uyarınca “Taraflar, fikri, sınaî ve ticari mülkiyet haklarının yeterli ve etkili biçimde korunması ve uygulanmasını sağlamaya verdikleri önemi teyit ederler” hükmü ile Türkiye Cumhuriyeti, Avrupa Topluluğu’na katılım süreci içinde sınaî hakların düzenlenmesi ve korunmasına ilişkin etkin çaba göstermektedir. Ortaklık Konseyi Kararı’nın Ek 8. madde 3, 4, 5, 6 ve 7 nolu bentlerinde; fikri, sınaî, ticari mülkiyetin (hakların) kapsamı belirtilmiştir (Durak, 2007: 4-8).

¹Türkçe Batı Kökenli Kelimeler Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (Patent KHK) 27.06.1995 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve İhtira Beratı Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 21.04.2009 tarihinde Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin uygulama şeklini gösteren yönetmelikte değişiklik yapılmasına dair yönetmelik yayımlanmış, aynı yönetmelik 30.03.2013 tarihinde tekrar değiştirilmiştir. 12.07.2013 tarihinde 6495 sayılı Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Türk Patent Enstitüsü Kuruluş ve Görevleri Hakkında düzenleme yapılmıştır. Ayrıca, 17.04.2009 tarihinde, Patent ve Faydalı Model Kanunu Tasarısı Başbakanlığa gönderilmiştir.²

Patent Kanunu tasarısını hazırlayan komisyon, tasarıda farklı ulusal ve uluslararası patent düzenlemelerinin etkisinde kalmıştır. Örneğin; işçi buluşları konusunda Alman İşçi Buluşları Kanunu’nun, faydalı modeller konusunda Alman Faydalı Model Kanunu’nun ve lisans sözleşmesi ile zorunlu lisans konularında İspanyol Patent Kanunu’nun etkileri tespit edilmiştir (Durak, 2007: 9-10).

1.2. Patent Türleri

Patentler, Entelektüel Varlıklar (kamu hizmetinde kullanılacak patentler) ve Faaliyet Entelektüel Varlıkları (işletme patentleri) olarak ikiye ayrılabilir (Hagelin, 2004: 428). Bu çalışmada işletme patentleri esas alınmıştır.

551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname maddeleri incelendiğinde; ürün patenti, usul patenti, ek patent ve gizli patent olmak üzere dört patent türü olduğu tespit edilmiş olup, bu patent türleri aşağıda kısaca anlatılmıştır.

1.2.1. Ürün Patenti-Usul Patenti

Ürün patentinde buluş, ürün halinde somutlaşmıştır. Ürün; zati bir değeri olan, muayyen, somut bir cisimdir. Örneğin; otomobil, buzdolabı, tükenmez kalem gibi (Oruçoğlu, 2007: 7-8). Ürün patentinin korumasına koruma altına alınmış bir makine ile üretilen ürünler dahil değildir. Örneğin; patent bir matbaa makinesine verilmişse, patent koruması bu makine ile ilgilidir ve basılmış bir kitabı kapsamaz.

Usul patenti, bir ürünün veya durumun meydana getirilmesine, devam ettirilmesine veya ortaya çıkmasına engel olunmasına ilişkin teknik bilgilerdir. Usul patenti, üretim usulleri ve sonuç usulleri şeklinde ikiye ayrılmaktadır.³

1.2.2. Ek Patent

Ek patent, asıl patentin konusu ile bütünlük içinde olan ve onu daha verimli kılan, geliştiren buluşlara verilen patenttir. Örneğin; bir makinenin verimini arttıran bir cihaz ek patentin konusudur. Kanunda aksi öngörülmedikçe asıl patente uygulanan hükümler ek patentler için de uygulanır.

Patentten farklı olarak ek patentte yıllık ücret ödenmez. Ek patent başvurusu, başvuru işlemleri sırasında başvuru sahibinin talebine göre bağımsız bir patent başvurusuna dönüşebilir. Bu imkân, Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından yapılan inceleme sonunda, ek patent başvurusunun asıl patentle gerekli bağının olmadığından ek patent başvurusunda bulunana bildirilmesinden sonraki üç ay içinde kullanılabilir.

²<http://www.tpe.gov.tr/portal/default2.jsp?sayfa=180> (Erişim Tarihi: 03.04.2014)

³<http://www.4mpatent.com/2012/01/urun-patenti-ve-usul-patenti-kavramlari/> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

1.2.3. Gizli Patent

Gizli patent, milli savunmanın ihtiyacı gereği belli bir süre gizlenecek buluşlarla ilgili olarak verilir. Başvuru aşamasından itibaren gizli işlemlere bağlı olur ve gizli tutulan bir patent siciline tescil olunur. Gizlilik kararı, TPE tarafından gerekli görüldüğü durumda Milli Savunma Bakanlığına yapılacak bildirim neticesinde iki kurumun işbirliği ile verilir.

TPE, buluşun milli savunma açısından önem taşıdığına karar verirse buluşa ilişkin patent başvurusunun içeriğini iki ay gizli tutar ve gerekirse bunu beş aya kadar uzatabilir. Beş aylık sürenin bitiminden önce Milli Savunma Bakanlığı TPE'ye müracaat ederek patent başvurusu ile ilgili işlemlerin gizli yürütülmesini ve durumun başvuruda bulunana bildirilmesini ister. Gizli patent, Milli Savunma Bakanlığının izni ile başvuru veya patent sahibi tarafından kısmen kullanılabilir ya da Bakanlığın izni ile gizlilik kaldırılabilir (Oruçoğlu, 2007: 9-10).

1.3. Patentin Elde Edilme Aşamaları

Patentte birden fazla sayıda ana istem varsa bunların her biri teker teker buluş kavramlarını oluşturur (İlgaz, 2001: 162). Patent, buluş sahibinin buluş konusu ürünü belirli bir süre üretme, kullanma veya satma hakkıdır. Bu hakka sahip olunduğunu gösteren belge ise Patent Tescil Belgesi'dir. Bir buluşun patent verilerek korunabilmesi için bazı kıstasların olması gerekmektedir. Bunlar; yenilik, tekniğin bilinen durumunun aşılması ve sanayiye uygulanabilirlik olarak sayılabilir.

Patent başvurusu için hazırlanması gereken belgeler şunlardır: Başvuru dilekçesi, buluşu açıklayan tarifname, tescili istenilen buluşun unsur veya unsurlarını kapsayan istem veya istemler, tarifnamede istem veya istemlerde atf yapılan resimler, buluşu anlatan özet, başvuru ücretinin ödendiğini gösterir belgenin aslı ve vekâletname.⁴

Tarifname: Bir yeniliğin (buluşun) patent ile korunabilmesi için onun ayrıntılı olarak açıklanması gerekir. Tarifnamede, buluş konusunun ilgili olduğu teknik saha, tekniğin bilinen durumu, buluşun çözümünü amaçladığı teknik sorunlar, teknik resimlere ait açıklamalar ve buluşun sanayiye uygulanma biçimi detayları ile belirtilmelidir. Tarifname, patent dosyasının en önemli bölümlerinden biridir. Dolayısıyla konu hakkında uzmanlaşmış vekiller ile çalışılabilir.

İstemler: Buluşun (yeniliğin) korunması istenen yerlerini tanımlayan metinlerdir. İyi bir korumanın elde edilmesi için yenilik konusu ürünün hangi bölümlerinin yeni olduğu net olarak açıklanmalıdır. Ayrıca ilgili sahada doğrudan üretim düşünülmesi dahi hangi alternatiflerin olabileceği tahmin edilmeye çalışılmalıdır.

Başvuru ve buluşçuya ilişkin bilgiler: Başvuru sahibinin adı/soyadı (işletme ise işletme bilgileri) ve iletişim bilgileri, aynı şekilde buluşçunun veya buluşçuların adı/soyadı ve iletişim bilgileri, buluşçuların haklarını başvuru sahibine ne şekilde devrettiği (örneğin; hizmet akdi) belirtilmelidir.⁵

Patent alınabilecek konu ya da buluşlar belirlendikten, istenilen belgeler ve koşullar hazırlandıktan sonra, tescil için başvuru ve inceleme aşamasına geçilir. İncelemeli patentler ve incelemesiz patentlerin dosyaları aynı standartlarda hazırlanır ve Türk Patent Enstitüsüne başvurulur.

Türkiye'de biri incelemeli diğeri incelemesiz olmak üzere iki çeşit patent tescil sistemi vardır. Tescil sisteminde koruma süresi; incelemeli patentte 20 yıl,

⁴<http://www.avrupapatent.com/patentbasvurusartlarivegereklibelgeler.html> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

⁵<http://www.markavepatent.com/page010.html> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

incelemesiz patentte ise 7 yıldır (Sayan, 2007: 111). İncelemesiz patent sisteminde, ülkemizde mali kaynakları kısıtlı olan buluş sahiplerine ucuz, hızlı ancak süresi nispeten kısıtlı 7 yıllık bir koruma sağlanmaktadır. İncelemesiz patentte başvuru sahibi veya üçüncü kişiler tarafından 7 yıllık sürenin bitiminden önce inceleme talebinde bulunulabilir. İnceleme sonucu olumlu olursa başvuru tarihinden itibaren 20 yıl süreli incelemeli patent verilir.

Türkiye’de bazı çalışmalar buluş niteliğinde olmadıkları için patent kapsamı dışında kalır ve bunlar için koruma talep edilmesi halinde patent verilmez⁶ 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 6. maddesine göre buluş niteliği olmadığı için patent verilemeyecek konuları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Keşifler, bilimsel teoriler, matematik metotları,
- Zihni, ticari ve oyun faaliyetlerine ilişkin plan, usul ve kurallar,
- Edebiyat ve sanat eserleri, bilim eserleri, estetik niteliği olan yaratmalar, bilgisayar yazılımları,
- Bilginin derlenmesi, düzenlenmesi, sunulması ve iletilmesi ile ilgili teknik yönü bulunmayan usuller ve
- İnsan veya hayvan vücuduna uygulanacak cerrahi ve tedavi usulleri ile insan ve hayvan vücudu ile ilgili teşhis usulleridir.

Patent verilerek korunmayacak buluşlar ise;

- Konusu kamu düzenine veya genel ahlaka aykırı olan buluşlar,
- Bitki veya hayvan türleri ya da bitki veya hayvan yetiştirme usulleri.⁷

2. Patentlerin Değerlemesi ve Değerleme Yöntemleri

2.1. Patentlerin Değerlemesi

Patentler; Ar-Ge, işletme birleşmelerinde satın alınması gibi bazı durumlara göre değerlendirilmektedir. Yaratıcı fikre göre yenilik dikkate alınarak yapılan Ar-Ge çalışmaları sonucunda patent söz konusu olmaktadır (Kaya, İ., 2009: 20). Bazı işletmeler yoğun Ar-Ge faaliyetleri sonucu elde ettiği buluşlara ilişkin patentleri tescil ettirir. Ancak, tescil ettirdikleri patentlerin çok azını ekonomik olarak üretim süreçlerinde gerçekleştirirler. Üretim sürecine dahil edilen patentlerin mali tablolarında gösterilmesi gerekir. Dolayısıyla üretim sürecine katılan patentlerin gerçek değerleri ile bilançoda gösterilebilmesi için değerlendirilmesi gerekir. Ancak, ülkemizde yürürlükte bulunan muhasebe sistemi, entelektüel varlıkların ölçülüp maddi olmayan duran varlık olarak işletmelerin açıklanan bilançolarında gerçek değerleri ile gösterilmesini olanaklı kılacak düzeyde değildir. Bu nedenle, kullandığımız muhasebe sistemi ile resmi olarak entelektüel varlıkların gerçek değerlerini bilançoda göstermek mümkün olmayacaktır. Bu nedenle entelektüel sermayenin doğru tahlil edebilmek açısından tahlil uzmanları tarafından ölçülüp, değerlendirilmesi gerekmektedir (Aşıkoğlu, Kurt ve Özcan, 2008: 141-152).

Türkiye Finansal Raporlama (TFRS)/Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama (UFRS)/Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS) göre patentlere TFRS/UFRS (3) İşletme Birleşmeleri, TMS/UMS (38) Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TMS/UMS (36) Varlıklarda Değer Düşüklüğü

⁶<http://www.akyolpatent.com.tr/?p=108> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

⁷<http://www.turkpatent.gov.tr/dosyalar/mevzuat/patent/patentkhk.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

standartlarında yer verilmiştir. UMS/TMS-38 muhasebe standartlarına ilişkin tebliğe göre değerlendirme; ilk ve sonraki dönemlerde yapılacak değerlendirme olarak iki gruba ayrılmıştır. İlk değerlemede; dışarıdan alınıyorsa ilgili varlık elde etme maliyetine göre, işletme birleşmesi sonucunda alınıyorsa gerçeğe uygun değere göre, devlet teşviki şeklinde alma söz konusu ise gerçeğe uygun değere göre, takas işlemi sonucunda alınıyorsa gerçeğe uygun değer ya da net defter değerine göre, işletme içinde geliştirme şeklinde ise geliştirme giderlerine göre değerlendirilmelidir. Sonraki dönemlerde yapılacak değerlendirme temel yöntemi (maliyet yöntemi) ve alternatif yöntemine (yeniden değerlendirme yöntemine) göre değerlendirilmelidir.

Temel yöntemde; bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir (Sümer ve Erer, 2010: 36). Alternatif yöntemde; 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 aktif bir piyasanın olması gerekir ve gerçeğe uygun değer aktif 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 (Güneş, 2008: 121).

İşletme birleşmelerinde, edinen işletme edinilen işletmenin gider olarak gösteremediği patentlerini maddi olmayan duran varlık olarak göstermelidir. Edinilen işletmenin patenti şerefiyeden ayrı olarak dikkate alınmalıdır. Faaliyet kiralamasına konu olan patent varsa gerçeğe uygun değer ölçülmesinde, kiralamanın koşulları dikkate alınmalıdır.⁸Duran varlıklarda değer düşüklüğü söz konusu ise (net) defter değeri ile geri kazanılabilir değer arasında düşük olanı ile değerlendirilir.⁹

Patent (ihtira berati), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 70. maddesinin 5. fıkrasında; “sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle, gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar” olarak açıklanmış ve gayrimenkul sermaye iradı sayılmış, “ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar ise serbest meslek kazancı” olarak nitelendirilmiştir. Patentler, sınai haklar kapsamında, gayrimaddi hak (fikri mülkiyet varlıkları) olup, VUK'un 269'uncu maddesi uyarınca gayrimenkuller gibi maliyet bedelleri ile değerlendirilecek kıymetler arasında sayılmıştır (Gider, 2008: 111).

213 sayılı VUK madde 258'e göre değerlendirme; vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir. Maddi olmayan duran varlıklar grubunda takip edilen patentler VUK'un 269. maddesine göre gayri maddi haklar gibi maliyet bedeli ile değerlendirilir. VUK madde 262'ye göre maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamıdır.

⁸http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TFRS_3.pdf (Erişim Tarihi: 19.06.2014)

⁹http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS36.pdf (Erişim Tarihi: 19.06.2014)

Örnek 1: B patentinin maliyet bedeli 300.000.-TL, birikmiş amortismanı 60.000.-TL ve hesaplanan değer düşüklüğü 50.000.-TL'dir. Değerleme yöntemlerinden temel yöntemle göre değerlendirme aşağıdaki gibidir:

Maliyet Bedeli	= 300.000
B. Amortismanlar	= (60.000)
Net Defter Değeri	= 240.000
Değer Düşüklüğü	= (50.000)
	190.000

Bu yöntemde patentler, maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü tutarı düşüldükten sonraki değer üzerinden gösterilir. İşletme eğer temel yöntemi kullanırsa; B patentini 190.000.-TL olarak bilançosunun aktifinde göstermelidir.

Örnek 2: A patentinin aktif bir piyasası olmadığı için, işletmenin yaptığı piyasa araştırmalarına göre beklenen nakit akışları ile yeniden değerlendirme çalışması yapılacaktır. Patent faydalı ömrü 10 yıl, iskonto oranı %8, araştırma gideri 145.000.-TL, geliştirme giderleri 550.000.-TL'dir. Hurda değeri "0" olarak kabul edilmiştir. Alternatif yöntemle göre değerlendirme aşağıdaki gibidir:

$$\text{Net Bugünkü Değer Formülü} = \text{Beklenen Nakit Girişi} / (1 + \text{İskonto Oranı})^{\text{Süre(Yıl)}}$$

Tablo 1: Net Bugünkü Değer Hesaplaması

Yıl	Hurda Değeri	Beklenen Nakit Girişi	Net Bugünkü Değer
1.	-	95.000	87.963
2.	-	120.000	102.881
3.	-	135.000	107.167
4.	-	140.000	102.904
5.	-	155.000	105.490
6.	-	162.000	102.087
7.	-	145.000	84.606
8.	-	125.000	67.534
9.	-	105.000	52.526
10.	-	75.000	34.740
10.	HURDA DEĞERİ	0	0
	TOPLAM	1.257.000	847.898

Maliyet değeri: 550.000

Yeniden değerlendirme tutarı: (847.898 - 550.000) = 297.898

Alternatif yöntemde dileyen işletmeler, patentlerini değerlemeye tabi tutabilirler. Ayrıca, söz konusu patentler için uzmanlardan ekspertiz raporu veya asliye ticaret mahkemelerinden patent değerlemesine ilişkin bilirkişi raporu talep edebilirler.

2.2. Patentlerin Değerleme Yöntemleri

Patent değerlemenin işletme için gerekli ve faydalı olmasının pek çok farklı sebebi vardır. Bunlar; muhasebe açısından, patent belgesi alınabilmesi-yenilenmesi, işletmenin devir ve satın alınması, patentlerin satışı ve kaynak sağlanması olarak sayılabilir. Patent gibi bazı maddi olmayan duran varlıkların bir işletmeye kaç mal olduğunu tespit etmek kolaydır ve bu hakkı elinde bulunduran işletmeler genellikle satmayı ya da kiralamayı seçer (Hussey, 2011: 140-146). Bu durumların tamamına uygun tek bir patent değerlendirme yöntemi yoktur. Dolayısıyla aşağıda en çok

kullanılan yöntemler açıklanmıştır (World Intellectual Property Organization, 2006: 37).

Patent değerlendirme yöntemleri temel olarak nicel yöntemler ve nitel “klasik-geleneksel” yöntemler olarak ikiye ayrılabilir.

Nicel (kantitatif) yöntemler fikri mülkiyet varlıklarının iktisadi değerini sayısal ve ölçülebilir şekilde değerlendirirken nitel (kalitatif) yöntemler fikri mülkiyet varlıklarının karakterini (patentin hukuki gücü ve yaptırımı gibi) ve hakların kullanımını ortaya koymaktadır.

Nicel yöntemler;

a) Yeniden değerlendirme oranları,

b) Değer göstergeleri, endüstri ortalamaları, beklenen kârdan pay,

olarak belirtilebilir (Scheffer ve Zieger, 2005: 3). Endüstri ortalamalarında (endüstri standartları yönteminde) işletmelerin bu endüstri kolundaki royalty oranları esas alınır. Beklenen kârdan pay (= %25 kuralı) yönteminde ise işletmede patent belgesi alınmış patentler kullanılarak üretilecek mamullerden beklenen kârın %25'i esas alınır (Hagelin, 2004: 424).

Nitel (kalitatif) yöntemlerde ise fikri mülkiyet varlığının değerinin belirlenmesi için analitik veriler yerine öneminin belirlenmesi gibi farklı nitelikteki nitel göstergelerin tahlili kullanılmaktadır. Bir fikri mülkiyet varlığının değerini etkileyebilecek; hukuktan inovasyonun teknolojik seviyesine, pazar bilgisinden işletme örgütlenmesine kadar her türlü gösterge bu yaklaşımda kullanılabilir. Bu yöntem, farklı ölçütler yardımı ile hazırlanan anket yanıtlanarak uygulanır.

Nicel değerlendirme yöntemleri için bilimsel kaynaklarda çok farklı yöntemler bulunsa da bu yaklaşımları dört ana başlık altında toplamak mümkündür. Bu yaklaşımlar; Maliyet Yaklaşımı, Pazar Yaklaşımı, Gelir Yaklaşımı ve Opsiyon Yaklaşımıdır (Joshi, 2011: 304).¹⁰

Nicel değerlendirme yöntemleri kısaca şöyle açıklanabilir:

1) Maliyet Yaklaşımı: Maliyet yaklaşımında değerlendirilen varlığın değeri, elde edilen bir varlık için belirlenmesi gereken tutardır (Goddar ve Moser, 2011: 112). Maliyet yaklaşımı ikame ve fiyat dengesi ilkelerine dayanmaktadır. Bu ilkelere göre bir yatırımcı herhangi bir şeye onu elde etmek için yapılacak yatırımın maliyetinden daha fazlasını vermez (Pamukçu, 2011: 59). Patent maliyeti; işletme tarafından patent satın alınması ya da oluşturulması sırasında yapılmış tüm harcamaların toplamından oluşur ve bu bilgiler işletmenin muhasebe kayıtlarından (patenti satın alma bedeli veya kayıt bedeli, noter masrafları, uzmanlara ödenen ücretler, analiz giderleri gibi) ve bu kayıtların müstenidatı (dayanağı) belgelerden elde edilebilir. Patent yeniden icat edilmek istenirse katlanılacak güncel bedeller tespit edilir. Bu durumda enflasyon oranları ya da TÜFE'ler esas alınarak maliyetler güncellenebilir. Kısacası; patentlerin maliyeti giderlerin toplamıdır yani (= yeniden üretim maliyeti – yerine koyma maliyeti) olarak oluşur (Goddar ve Moser, 2011: 111). Maliyet yaklaşımına göre varlıkların değerlendirilmesinde, tarihi maliyet yöntemi ve değiştirme (yenileme) veya yeniden üretim maliyeti şeklinde iki farklı yöntem kullanılmaktadır (Ahya, 2005: 32). Tarihi maliyet yöntemi, işletme tarafından patent için yapılmış

¹⁰ http://www.abm-istanbul.org/files/ipr_helpdesk/ip%20valuation_tk_translation.pdf (Erişim Tarihi: 02.02.2014)

tüm harcamalardan oluşmaktadır. Değişirme maliyeti ise patente benzer yeni bir patent oluşturulmasıyla katlanılacak toplam maliyettir (Fırat ve Badem, 2008: 212).

2) Gelir Yaklaşımı: Alternatif yatırımlardan beklenen gelirdir yani (= net bugünkü değer – indirgenmiş nakit akım yöntemi) bu yöntemde göre bir varlığın değerlendirilmesi değerlendirilen varlıktan gelecekte beklenen nakit akışı iskonto edilerek yapılır (Goddard ve Moser, 2011: 111). Bu yöntem, bir fikri mülkiyet varlığının değerinin, bu varlığın oluşturacağı gelecek (beklenen) nakit akışına bağlı olduğu varsayımına dayanır. Muhtemel gelirin hesaplanmasının ardından bulunan rakam uygun bir iskonto faktörü ile çarpılarak bugünkü değerine getirilir. Gelecek nakit akışının hesaplanmasında farklı yöntemler kullanılmaktadır. Nakit akış hesaplanmasında kullanılan yöntemler şunlardır:

a) Iskonto Edilmiş Nakit Akışı Yöntemi: Bu yöntemde, oluşturulacak muhtemel nakit akışı belirli bir iskonto faktörü ile çarpılarak iskonto edilir. Gelecek nakit akışının tahmin edilmesinde kullanılan ana kaynak, genellikle işletmenin bu varlığı mevcutta kullandığını veya kullanacağını gösterdiği iş planıdır.

b) Farazi Lisans Ücreti Yöntemi: Bu yöntemde fikri mülkiyet varlığının değeri, sahip olunan bu varlığın başkasına ait olduğu varsayılarak bunun kullanımı için varlığın (varsayılan) sahibine ne kadar (farazi) lisans ücreti ödemek durumunda kalınacağını hesaplanması ile ölçülür. Dolayısıyla uygun lisans ücreti, lisanslardan gelecek gelir akışı tahminine dayanmaktadır. Bu ücretin bugünkü değeri ise yine bir iskonto oranı yardımıyla hesaplanır.¹¹

3) Pazar Yaklaşımı: Pazardaki benzer varlıklarla kıyaslama yapılır yani daha önce satış işlemi yapılan varlıkların pazar değeri esas alınır (Goddard ve Moser, 2011: 111). Bu yaklaşımda maddi olmayan varlıkların benzer pazarlarda son satışları karşılaştırılarak değerlendirme yapılır (Ahya, 2005: 34). Bu yaklaşımda değerlendirme yapabilmek için yeterli sayıda işlemin gerçekleştiği alım satım piyasasının bulunması, alım satımlara ilişkin bilgilere ulaşılabilir olması gerekmektedir (Kaya, Y., 2005: 61).

4) Opsiyon Yaklaşımı: Bu yaklaşım başlangıçta opsiyon fiyatlama modelini esas alan opsiyonlarda borsa fiyatları kullanımı için geliştirilmiştir (World Intellectual Property Organization, 2006: 37). Opsiyon fiyatlama yaklaşımı, öncelikle finansal opsiyon pazarlar ve finansal opsiyon fiyatlamada kullanılmıştır (United Nations Economic Commission for Europe, 2003: 51). Opsiyon temelli yaklaşım reel opsiyon modeline dayanır. Reel opsiyon yaklaşımı, finansal opsiyon fiyatlama modelinin reel varlıklara uygulanmış şeklidir. Reel opsiyon modeli, gerçek varlıklara ilişkin karar alma sürecine esneklik ve belirsizliği dahil ederek geleneksel gelir-temelli yaklaşımları tamamlamıştır ve son yıllarda önemli ölçüde kullanılmaktadır.

Reel opsiyon yaklaşımı, özellikle, yüksek seviyede risk ve belirsizlik taşıyan değerlendirme senaryoları için faydalıdır.

Opsiyon temelli yaklaşımın en önemli avantajı, araştırma ve geliştirmenin erken aşamalarında da patentli teknolojinin değerlendirilmesine izin vermesidir. Patent sahibine, Ar-Ge çalışmalarının farklı aşamalarında, bu aşamaların taşıdığı farklı seviyedeki riskleri de dikkate alarak hem patentli teknolojilerin geliştirilmesi için

¹¹ http://www.abm-istanbul.org/files/ipr_helpdesk/ip%20valuation_tk_translation.pdf (Erişim Tarihi: 02.02.2014)

gerekli maliyetleri hem de patentin kullanımından sağlanacak beklenen getirilerin dikkate alınmasını mümkün kılar.

Sağladığı tüm avantajların yanında, yöntemin kullanımı oldukça karışık ve doğru girdi değişkenlerinin belirlenmesi oldukça güçtür. Öte yandan, patentlerin likit bir piyasası olmadığından volatilitenin belirlenmesi de oldukça zordur (Alper, 2011: 162-162).

Örnek 3: Teknoloji uygulayan bir sürecin maliyet esasının değerlendirilmesi:

XY işletmesi tarafından teknoloji sürecinde patent sahibi, işletmenin yeniden iç yapılanması amacı için maliyet esasını kullanarak değerlendirilmek zorundadır. XY işletmesinin temel üretim kalemlerinden birinin üretim sürecinde teknolojinin uygulanması önemli maliyet kısıtlamalarına sebep olmuştur. Teknolojik ömrü 4 yıl, tahmin edilen kalan faydalı ömrü 6 yıldır. Değerleme tarihi 01.01.2010'dur. İşletmenin kurumlar vergisi oranı %30'dur. Sahip olunan teknolojinin değerinin tahmini yenileme maliyet esasına dayanır ve bu üç aşamadan oluşmaktadır.

Tablo 2: Patent Değerleme Örnek Bilgisi

Aşama (Safha)			
	Gün Sayısı	Günlük Euro (000)	Günlük Masraf Euro (000)
Fikrin Ayrımı	10,0	1,2	12,0
Kavramsal Analiz	20,0	1,2	24,0
Fizibilitenin Testi	40,0	1,0	40,0
Maddeler			50,0
Genel Giderler (Sabit Giderler)			50,0
Yerine Getirme	10,0	1,0	10,0
Maddeler			20,0
Sağlanan Danışmanlık Hizmetleri	10,0	2,0	20,0
Belgeleme (Dokümantasyon)	10,0	0,8	8,0
Yeni Varlığın Yeniden Değerleme Maliyeti	100,0		234,00
Değer Yitirme Durumunda Yapılan Düzeltme			-93,60
Yenileme Maliyeti			140,40
Kurumlar Vergisi %30			-42,12
Sahip Olunan Teknolojinin Değeri ile Yenileme Maliyeti Esası			98,28

Tablodan görüldüğü gibi;

1) Bu örneğe göre toplam maliyet 234.000 eurodur.¹² Toplam maliyet günlük masrafların toplamıdır. Yenileme maliyetinin hesaplanması cari fiyatlara bağlıdır. Çünkü bu değer şimdiki değer (net bugünkü değer) olarak hesaplanmalıdır.

2) Varlığın eskime payı için ayrılan tutarın toplam maliyetten düşülmesi ile yenileme maliyeti hesaplanır. Varlık ömrü 4 yıldır. Doğrusal (normal) amortisman yöntemi uygulanmıştır. Amortisman oranı %40'dır. Değer yitirme için düzeltme sonrası yenileme maliyeti $234.000 \times (1-0,40) = 140.400$ eurodur.

3) Varlığı geliştirmek için kurumlar vergisi muafiyetine (indirimine) izin verilmiştir. Kurumlar vergisi $140.400 \times \%30 = 42.120$ eurodur. Kurumlar vergisi muafiyeti sonrasında yenileme maliyeti $140.400 - 42.120 = 98.280$ eurodur (Goddard ve Moser, 2011: 114-115).

¹²Örnekte yer alan günlük masraflardaki tutarlarda 1.000 ile (000) kısaltma yapılmıştır.

3. Patentlerin İtfası ve Muhasebeleştirilmesi

3.1. Patentlerin Tek Düzen Hesap Planına Göre İtfası ve Muhasebeleştirilmesi

I sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ile düzenlenen ve 1994 yılında yürürlüğe giren Tekdüzen Hesap Planı'nda maddi olmayan duran varlıklar 26 numaralı "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubunda yer almaktadır.

Maliye Bakanlığınca patentlerin muhasebeleştirilmesi için Tekdüzen Hesap Planında (THP) yer alan 260 HAKLAR hesabının kullanılması öngörülmüştür.

260 HAKLAR Hesabı: "İşletmelerin; imtiyaz, patent, lisans, telif, 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 harcamaların izlendiği ve takip edildiği hesaptır". Aktif karakterli bir hesaptır. Edinilen haklar bu hesabın borcuna kaydedilir. Elden çıkarılan patent hakları bu hesabın alacağına kayıt edilir.

Patentler; Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyen, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri, dışarıdan hizmet satın alma yoluyla veya benzeri şekilde gerçekleştirdikleri gayri maddi hakka yönelik harcama tutarları, iktisap edilen veya yapılan harcamalar sonucu ortaya çıkan kıymetin niteliğine göre (patent vb.) 339 ve 365 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği ekindeki listenin "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler" sınıfı uyarınca 15 yıl faydalı ömür üzerinden %6,66 itfa oranı ile itfa edilir. Türkiye'de patentlerin incelemeli veya incelemesiz patent olması süre açısından karışıklığa neden olmaktadır. Çünkü incelemeli patent için 20 yıl, incelemesiz patent için ise 7 yıl koruma hakkı verilmektedir. Bu durumda 15 yıl olarak belirlenen faydalı ömür burada sorun oluşturabilmektedir. VUK'a göre amortisman hesaplama yöntemi (patentlerin itfası için) olarak normal, azalan bakiyeler ve olağanüstü amortisman yöntemlerinden biri kullanılabilir (Yetkiner, 2005: 33).

Maddi olmayan duran varlıkların (patentler gibi) yaşam ömrü birkaç aydan birkaç yıla farklılık gösterebilir (Arens vd., 2008: 677). Diğer ülkelerde özellikle Amerika'da patentler, tahmini yararlı ömürleri üzerinden normal amortisman yöntemine göre itfa edilir, itfa süresi 40 yılı geçemez (Radebaugh ve Gray, 1997: 286). Tahmini yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için itfa bedeli kanuni yaşam ömrü ya da işletmenin belirlediği yararlı ekonomik ömre göre hesaplanır. Maddi olmayan duran varlıkların itfası maddi duran varlıklardaki gibidir. Yani varlığın maliyetinden kalan değer düşüldükten sonra varlığın yararlı ömrüne bölünür. Hesaplanan itfa payı tutarı gelir tablosuna amortisman gideri olarak kaydedilir ve varlığın kalan (carrying amount) değeri yıllık amortisman tutarı kadar her yıl azaltılır (Hussey, 2011: 145).

Patentlerin itfası için 268 Birikmiş Amortismanlar (-) hesabı kullanılır. Bu hesabın kullanılabilmesi amortisman kayıtlarının indirekt yöntemle yapılması halinde mümkündür (Kavak, 2005: 246). Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak, satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise borç kaydedilir, ilgili maddi olmayan duran varlık hesabına da alacak kaydedilir (Erdoğan, 2007: 300).

Örnek 4: Sevgi Yılmaz ve Ortakları Ltd. İşletmesi 04.02.2014 tarihinde patent hakkı için 500.000.-TL ve %18 KDV ödemiştir. Patentin faydalı ömrü 5 yıl olarak

belirlenmiş olup, itfa oranı %20'dir. Normal amortisman yöntemine göre aşağıda belirtildiği şekilde itfa payı hesaplanır ve muhasebe kaydı alınır.¹³

04.02.2014	
260 HAKLAR	500.000
260.01 Patent	
191 İNDİRİLECEK KDV	90.000
100 KASA	590.000
Patent hakkının satın alınması	

İtfa Oranı: 1/Faydalı Ömür
 $1/5 = 0,20$ yani % 20'dir.
 $500.000 \times 0,20 = 100.000$.-TL yıllık itfa tutarı veya
İtfa Tutarı: Patent'in Toplam Tutarı/Faydalı Ömür
 $500.000/5 = 100.000$.-TL yıllık itfa tutarı

Tablo 3: Patente Ait İtfa Tablosu

Yıllar	Yıllık İtfa Tutarı	Birikmiş Amortisman
2014	100.000	100.000
2015	100.000	200.000
2016	100.000	300.000
2017	100.000	400.000
2018	100.000	500.000

31.12.2014 tarihinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

31.12.2014	
770 GENEL YÖNETİM GİD.	100.000
268 B. AMORT. (-)	100.000
Patente Ait Yıllık İtfa Payı	

Not: (İtfa payları 5 yıl boyunca 31.12. tarihlerinde kaydedilir-ara dönem muhasebe kayıtları ihmal edilmiştir.)

5. yılın sonunda; patent (maddi olmayan duran varlıklar) tamamen itfa edildiğinde birikmiş amortismanlar ve ilgili varlık hesabı (260 HAKLAR HESABI) ters kayıtlarla kapatılır.

/	
268 B. AMORT. (-)	500.000
260 HAKLAR	500.000
260.01. Patent	
Patent'in Tamamen İtfa Edilerek Kapatılması	

¹³Duran varlıklardan amortisman ayrılması; maddi duran varlıklardan amortisman payı, maddi olmayan duran varlıklardan itfa payı, tükenmeye tabi varlıklardan ise tükenme payı şeklindedir. Patent, maddi olmayan duran varlık olduğu için bu çalışmada itfa payı ayrılmıştır. Tekdüzen Hesap Planında da bu yönde düzenleme yer almaktadır.

3.2. Patentlerin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Göre İtfası ve Muhasebeleştirilmesi

Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına göre patentler, maddi olmayan duran varlıklar arasında yer almaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili muhasebe standartlarında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarından (38) numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar 31.12.2005'den sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk olarak 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu standart Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla 11 kez güncellenmiş olup 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5 sıra Numaralı Tebliğ aracılığı ile güncellenmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemelerde Türkiye Muhasebe Standartları dikkate alınmıştır. Bu Kanun'da 78. maddeden 81. maddeye kadar olan kısımda değerlendirme ilkelerine yer verilmiştir. Bu bölümde değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir. Kanunda bu şekilde düzenlemenin yanısıra ayrıca 74. maddede aktifleştirme yasağına değinilmiştir. Bu maddede bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsa bile bilançonun aktifine kalem konulamayacağı belirtilmiştir.

Patentler teknolojiye dayalı maddi olmayan duran varlıklar sınıfında gösterilebileceği gibi (Pamukçu, 2011: 12) işletmenin etkinliğini ve kârlılığını geliştirmek için tamamlanmış ve tamamlanacak patentler yapısal sermaye (entelektüel mülkiyet+alt yapı varlıkları) sınıfı içerisine girebilir (Aydemir, 2008: 101). Patent entelektüel sermaye içinde de yer alabilir. Entelektüel sermaye kâra dönüştürülen bilgidir (Çetin, 2005: 359). Entelektüel sermaye; temelini bilgi, beceri, deneyim ve enformasyonun oluşturduğu, işletmenin mevcut ve gelecekteki başarısını doğrudan etkileyen ve rakip işletmelerle kıyaslamada konumunu ortaya koyan sahip olduğu bilgi, bilgi sistemleri, patent, telif hakları ve lisans anlaşmaları gibi maddi olmayan (soyut) varlıkların bütünüdür (Güçlü, 2014: 4).

Patentler hakkında, muhasebe standartlarından 38 nolu "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardında düzenleme yapılmıştır.¹⁴ Bu standardın amacı başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir.¹⁵ Standarda göre; maddi olmayan duran varlık fiziksel niteliği olmayan bir varlıktır.¹⁶

UMS/TMS-38: "Maddi olmayan duran varlıkların nasıl tespit edileceğini, değerlendirilmenin nasıl yapılacağını ve bu varlıklara ait diğer düzenlemeleri açıklar." Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemleri duran varlıkların muhasebe işlemlerine çok yakındır. Onlar satın alındığında nakit akış tablosunda nakit çıkışı söz konusu olur ve maddi olmayan duran varlıklar bilançoda gösterilerek ve itfa edilmelidir. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya

¹⁴ <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IAS38-English.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014).

¹⁵ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014).

¹⁶ http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2038%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20C3%96RNE%C4%9E%C4%B0%20_2_.pdf (Erişim Tarihi: 01.02.2014).

tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Sınırlı yararlı ömre sahip maddi duran varlıklar maliyet ya da makul değerle (rayiç değer) ölçülür ve varlığın yararlı ekonomik ömrü üzerinden normal amortisman yöntemiyle yıllık olarak hesaplanır. Patentler için varsayılan yararlı ömür 2-15 yıldır. Patent eğer satın alınmışsa bilançoda gösterilir, fakat işletme içinde oluşturulmuşsa gelir tablosunda gösterilmelidir (Sümer ve Erer, 2010: 36).

Bir maddi olmayan duran varlık UMS/TMS 38'deki koşulları gerçekleştirdiğinde aktif olarak kaydedilerek finansal tablolara alınır. Standarda göre bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür (Güneş, 2008: 121).

Türkiye'de enflasyon dönemlerinde maddi duran varlıklara yeniden değerlendirme hesaplandığı ("maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları" öz kaynaklar içinde gösterilmektedir), oysa maddi olmayan duran varlıkların (patentler gibi) ihmal edildiği görülmektedir (Gider, 2008: 111).

Diğer bir görüşe göre; maddi olmayan duran varlıklardan patentler ile ilgili mali tabloların dipnotlarında şu açıklamalar yapılmalıdır: Patentlerin faydalı ömürleri ve itfa için kullanılan oranlar, kullanılan itfa yöntemi, dönem başında ve sonundaki brüt defter değeri ve birikmiş itfa payları ve itfa paylarının gelir tablosunda hangi kalem içerisinde gösterildiği.¹⁷

UMS/TMS-38'e göre; maddi olmayan duran varlıkların tespitinde;

a) Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydanın muhtemel olması,

b) Maddi olmayan duran varlığın maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilir olması gerekir (Stolowy ve Lebas, 2006: 278).

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar araştırma safhasındaki ve geliştirme safhasına göre muhasebeleştirilmektedir. Araştırma safhasındaki harcamalar gider olarak kayıt edilir. Geliştirme safhasında ise harcamalar aktifleştirilir. Araştırma safhasında yürütülen faaliyetler aşağıda yer aldığı gibidir:

- Yeni bir bilgi edinilmesini amaçlayan faaliyetler,
- Alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmet alternatiflerinin araştırılması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme safhasında yürütülen faaliyetler aşağıda yer aldığı gibidir:

- Modellerin üretim veya kullanım öncesinde tasarımı, yapımı ve test edilmesi,
- Alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlere ilişkin seçilen alternatiflerin tasarımı, inşası ve test edilmesi.¹⁸

Patentlerde maddi olmayan duran varlıklar arasında yer aldığı için araştırma ve geliştirme aşamasına göre giderleştirilir ve aktifleştirilir.

Patentler elde edildiğinde veya elden çıkarıldığında gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülebilir. Eğer gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülemiyorsa maliyet, elden çıkarılan patentler ise defter değeri ile ölçülür (defter değeri; patentten itfa payı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra finansal tablolara yansıtılan tutardır).

¹⁷ http://www.verginet.net/dtt/1/TMS38MaddiOlmayanDuranVarliklar_6630.aspx (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

¹⁸ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS38.pdf (Erişim Tarihi: 19.06.2014)

Dünya genelinde işletme birleşmelerinin artması ile birlikte işletme için maddi olmayan duran varlıkların (patent gibi) muhasebeleştirilmesi önemli sayılmıştır (İgbal vd., 1997: 215). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) 3-İşletme Birleşmeleri Standardında; “Bir işletme birleşmesinin parçası olarak edinilen tüm maddi olmayan duran varlıkların güvenilir bir ölçümünün yapılabilir olması gerektiği sonucuna varmıştır (UFRS-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-İzlenecek Öncelikli 20 Konu, 2010: 58).

Standarda göre patentin ilk muhasebeleştirilmesinde elde etme maliyeti esas alınır. Patentle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- a) Patentin oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,
- b) Patentin alınabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan, çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri,
- c) Yasal duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretleri, tesciline yönelik yapılan ödemeler,
- d) Patente konu olan varlığın ya da buluşun düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler,
- e) Patent itfa payları.

Patentin maliyetine dahil olmayan harcamalar ise yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri), yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları) ve yönetim maliyetleri ile diğer genel giderlerdir.

Patentle ilgili ilave çalışmalar geliştirme faaliyetleri öncesinde veya geliştirme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sırasında oluşabilir. İlgili varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gerekli koşullara getirilmesinde bu tür ilave çalışmalara ihtiyaç duyulmadığında ilgili gider hesaplarında muhasebeleştirilir.¹⁹

Değer düşüklüğü zararı kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınmaktadır. Yani yeniden değerlendirilmiş varlığın değer düşüklüğü zararı, varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilmektedir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.²⁰

İşletme itfa aşamasında, maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir. Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır.

¹⁹<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

²⁰http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS36.pdf (Erişim Tarihi: 19.06.2014)

Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz.

İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır.²¹

26 sıra No'lu Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ'e göre; bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça ilgili yöntem, dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır.²² Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda doğrusal itfa yöntemi kullanılır.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıl hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın 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.

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı uyarınca bir 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 etmelidir.²³ TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardına göre ise işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında en son yıllık raporlama döneminden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından önemli nitelikteki işlem ve olayların açıklanması ara dönem finansal raporlarına dâhil edilir. Maddi olmayan duran varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın finansal tablolara yansıtılması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptalinin önemli olması durumunda açıklama yapılması gereken olaylar ve işlemler listesi arasında yer almaktadır.²⁴

Patentler satın alınması, üretilen patentlerin olması, işletme birleşmesi sonucu patent elde edilmesine göre muhasebeleştirilir ve değer düşüklüğü ya da değer artışı olması halinde düzeltme kayıtları yapılır. Patentlerin satın alınması durumunda patentler maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. İşletmede üretilen patentlerin muhasebeleştirilmesinde; üretilen patentlere ilişkin olarak 38 numaralı standarda göre araştırma giderleri gerçekleştiği anda giderleştirilebilmekte, geliştirme giderleri ise sadece ilgili varlığın satışının ve kullanımının teknik ve ticari olarak mümkün olması durumunda aktifleştirilebilmektedir. İşletme birleşmesi sonucu elde edilen patentlerde ise birleşme sonucu elde edilen patentler satın alma değeri ile

²¹<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

²²<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060317-10.htm> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

²³<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

²⁴<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS34.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

muhasebeleştirilir. 38 numaralı standarda göre patent ile ilgili yapılması gereken muhasebe işlemleri aşağıdaki örneklerde sunulmuştur:

Örnek 5: a) İşletme 01.03.2014 tarihinde faydalı ömrü 6 yıl olan bir ürünün patentini 100.000+% 18 KDV'ye satın almıştır.

a) İşletme 15.07.2014 tarihinde yaptığı pazar araştırması sonucu patentin değerinin 120.000.-TL, faydalı ömrünün de 8 yıl olduğuna karar vermiştir.

b) İşletme 20.08.2015 tarihinde yaptığı pazar araştırması sonucu patentin teknolojik olarak eskidiğini anlamış ve net gerçeğe uygun değerini 36.000.-TL, kullanım değerini 30.000.-TL, faydalı ömrünü ise 3 yıl olarak belirlemiştir.

_____ 01.03.2014 _____	
260 HAKLAR	100.000
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000
320 SATICILAR	118.000
Patent Satın Alınması Kaydı	
_____ 15.07.2014 _____	
260 HAKLAR	20.000
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	20.000
529.01 Patentlerde Değer Artışı	
Patent Değerinin Artış Kaydı (120.000-100.000=20.000)	
_____ 31.12.2014 _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	15.000
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	15.000
İtfa Kaydı (120.000/8=15.000)	
_____ 20.08.2015 _____	
659 DİĞ. OLAĞAN GİD. VE ZARAR	49.000
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	20.000
529.01 Patentlerde Değer Artışı	
266 M. OLMAYAN DUR. VAR.	
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KRŞ.(-)	69.000
Değer Kaybı Kaydı [(120.000-15.000)-36.000=69.000] ²⁵	
_____ 31.12.2015 _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.000
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	12.000
İtfa Kaydı (36.000/3=12.000)	

Örnek 6: A patentinin üretilmesi sırasında 145.000.-TL araştırma gideri, 550.000.-TL'de geliştirme gideri gerçekleşmiştir. Örneğe ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

²⁵Parantez içinde yer alan hesaplamada, değer artışı sonucunda 120.000.-TL olan patentin değerinde düşüş olmuştur. İtfa payı 15.000.-TL ve gerçeğe uygun değer 36.000.-TL düşülerek değer düşüklüğü hesaplanmıştır.

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD.	145.000
260 HAKLAR	550.000
260.01 A Patenti	
100 KASA	695.000
Üretilen Patent Kaydı	

Örnek 7: İşletme defter değeri 300.000.-TL, itfa payı 60.000.-TL olan B patentinin 19.06.2014 tarihinde yaptığı pazar araştırması sonucu patentin defter değerinin 350.000.-TL, itfa payı 70.000.-TL olduğuna karar vermiştir. Örneğe ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

260 HAKLAR	50.000
260.01 B Patenti	
268 BİRİKMIŞ AMORT. (-)	10.000
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	40.000
529.01 Patentlerde Değer Artışı	
Değer Artış Kaydı	

Patentlere ilişkin (Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin) değer artışları hesabı tek düzen hesap planında yer almadığından 529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ hesabının altında ya da 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR hesabının altında takip edilebilir.

Örnek 8: İşletmenin yaptığı pazar araştırması sonucu patentin teknolojik olarak eskidiğini ve 70.000.-TL değer düşüklüğü tespit etmiştir. Örneğe ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)	70.000
266 M. OLMAYAN DUR. VAR.	
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KRŞ.(-)	70.000
Değer Düşüklüğü Kaydı	

veya

659 DİĞ.OLAĞAN GİDER VE ZARAR. (-)	70.000
260 HAKLAR	70.000
260.01 Patent	
Değer Düşüklüğü Kaydı	

Patentlerin kayıtlı değeri yerine koyma değerinden büyükse değer düşüklüğü ayırmak gerekir. Kayıtlı değer birikmiş amortisman ve birikmiş değer kaybından sonra net değerdir. Patentlerde değer düşüklüğü için her bilanço döneminde, patentlerde değer kaybının olup olmadığının araştırılması gerekir. Patentlerin değer

kaybını hesaplamak için varsa pazar değeri veya teknolojik ve hukuki değişiklikler, beklenenden daha düşük ekonomik performans göstermesi esas alınabilir. Patentlerde meydana gelen değer düşüklükleri 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR hesabının altında takip edilir veya değer düşüklüklerine karşılık ayrılarak 654 KARŞILIK GİDERLERİ hesabının altında MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI hesabında takip edilebilir.

3.3. Patentlerin Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğlerine Göre İtfası ve Muhasebeleştirilmesi

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nce yayımlanan Seri: XI, No: 1 sayılı "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" in "Haklar ve Peştamallık (İşletme Değeri)" başlıklı 36. maddesinde patent ile ilgili hüküm şu şekildedir:

"Maddi olmayan duran varlıklar içinde yer alan; patent, lisans, teknik bilgi (know-how), işletme hakkı, marka ve benzeri haklar elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Haklar yararlanma süreleri içerisinde; yararlanma sürelerinin belli olmaması veya tespit edilmemiş olması halinde 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunur."²⁶

Aynı şekilde 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: XI, No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" in, sekizinci kısmında yer alan "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" başlığı altında patentler ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

SPK'nın muhasebe standartları hakkında yayımlanmış olduğu bu Tebliğde yapılan düzenlemelerde Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınmaktadır. Ancak, Seri: XI, No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ", 09.04.2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: XI, No: 29 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" nin 24. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.²⁷

SPK'nın yayımlanmış olduğu Seri: XI, No: 29 sayılı Tebliğ'de; Kurul tarafından yapılması gereken düzenlemelerde, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının esas alınması gerektiği belirtilmiştir.²⁸

Daha sonra aynı Tebliğe yönelik olarak 13.06.2013 tarihli ve 28676 sayılı Resmi Gazete'de "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" yayınlanmıştır. Bu Tebliğde yapılan düzenlemelerde de SPK tarafından yayımlanan Seri: XI, No: 29 sayılı Tebliğde olduğu gibi Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının esas alınması gerektiği belirtilmiştir.²⁹

SPK'nın bu konuda yapmış olduğu düzenlemeler Uluslararası ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında yapılmış olan düzenlemeler gibidir.

²⁶ <http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/MevzuatDosya.aspx?nid=15111&dt=2&ext=.pdf&filename=15111.pdf> (Erişim Tarihi: 03.04.2014)

²⁷ <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)

²⁸ <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf&submenuheader=null> (Erişim Tarihi: 03.04.2014)

²⁹ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/06/20130613-11.htm?submenuheader=null> (Erişim Tarihi: 03.04.2014)

Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde örnek tekrarı olmaması adına ayrı bir örneğe yer verilmemiştir.

Sonuç

Patentler 6102 sayılı TTK ve 213 sayılı VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilerek muhasebeleştirilmektedir. Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre değerlendirme ilk ve sonraki dönemlerde yapılması gereken değerlendirme şeklinde iki gruba ayrılmıştır. İlk değerlemede, dışarıdan alınıyorsa ilgili varlık elde etme maliyetine göre; işletme birleşmesi sonucunda alınıyorsa gerçeğe uygun değere göre; devlet teşviki şeklinde alma söz konusu ise gerçeğe uygun değere göre; takas işlemi sonucunda alınıyorsa gerçeğe uygun değer ya da net defter değerine göre; işletme içinde geliştirme şeklinde ise geliştirme giderlerine göre değerlendirilmelidir. Sonraki dönemlerde yapılacak değerlendirme ise temel (maliyet) yöntemine ve alternatif (yeniden değerlendirme) yöntemine göre değerlendirilmelidir.

Yukarıda açıklandığı üzere özetle; Türkiye'de TTK ve VUK değerlendirme maliyet bedelini esas alırken muhasebe standartları elde etme maliyeti ve diğer değerlendirme esaslarını baz almaktadır. Ayrıca, VUK'da belirlenen itfa (amortisman) yöntemleri ile standartta belirlenen itfa yöntemleri de farklılık göstermektedir. Patentlerin değerlendirilmesi ve itfası konusundaki bu kanuni düzenleme farkları uygulamada farklı tutarlarda mali tablolar oluşmasına sebep olmaktadır. Bunu önlemek amacıyla tek tip kanuni düzenleme yapılması uygun olabilir.

Kaynakça

- Ahya, C. (2005), *Intellectual Property Valuation: A Primer for Identifying and Determining Value*, USA: American Bar Association.
- Alper, D. (2011), "Patent Değerlemesi ve Reel Opsiyonlar", *Business and Economics Research Journal*, 1(3), 153-172.
- Arens, A.A. vd. (2008), *Auditing and Assurance Services*, Twelfth Edition, New Jersey: PrenticeHall.
- Aşıkoğlu, R., Kurt, M. ve Özcan, K. (2008), *Entelektüel Sermaye-Teori, Uygulama ve Yeni Perspektifler*, Gazi Kitabevi.
- Aydemir, O. (2008), *Entelektüel Sermaye*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetin, A. (2005), "Entelektüel Sermaye ve Ölçülmesi", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1, 359-378, http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2005%20I-II/2005_20_cetin.pdf (Erişim Tarihi: 01.02.2014)
- Durak, O.S. (2007), "Patent Lisans Sözleşmesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE.
- Erdoğan, M. (2007), *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebesi*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Fırat, D. ve Badem, C.A. (2008), "Marka Değerleme Yöntemleri ve Marka Değerinin Mali Tablolara Yansıtılması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, 38, 210-219.
- Fikri Mülkiyet Değerlemesi Ağustos 2013, http://www.abm-istanbul.org/files/ipr_helpdesk/ip%20valuation_tk_translation.pdf (02.02.2014)
- Filiz, E. (2007), "Patent Lisans Sözleşmeleri", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi SBE.
- Gider, Z. (2008), "Marka Değerlemesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs, 321, 110-121.

- Goddard, H. ve Moser, U. (2011), “Traditional Valuation Methods: Cost, Market and Income Approach”, *The Economic Valuation of Patents: Methods and Applications*, (Ed: F. Munari ve R. Oriani), UK: Edward Elgar Publishing.
- Güçlü, H. (2014), Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması, http://www.hakanguclu.com/calismalar/Entelektuel_sermaye.pdf (Erişim Tarihi: 01.02.2014)
- Güneş, N.H. (2008), *Tekdüzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu SPK-TFRS-UFRS'na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması*, İstanbul: İSMMMO Yayın No: 102.
- Hagelin, T. (2004), “Valuation of Patent Licences”, *Texas Intellectual Property Law Journal*, 12, 423-441.
- Hussey, R. (2011), *Fundamentals of International Financial Accounting and Reporting*, London: World Scientific.
- IFRS, IAS 38 Intangible Assets, <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IAS38-English.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)
- Igbal, M. Z. vd. (1997), *International Accounting A Global Perspective*, College Publishing.
- İlgaz, D. (2001), “Avrupa Patent Sistemi İçinde Avrupa Topluluk Patentinin Yaratılması”, *Öneri Dergisi*, 16, (Haziran), 159-165.
- Joshi, D. (2011), “Intellectual Property Valuation Using Income Approach Method for Technology Licensing”, *Information Management and Business Review*, 3(6), 302-314, December.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri, http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmsfrs2011ktp/TFRS_3.pdf (Erişim Tarihi: 19.06.2014)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS34.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS36.pdf (Erişim Tarihi: 19.06.2014)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları-TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS38.pdf (Erişim Tarihi: 19.06.2014)
- Kavak, Ş. (2005), *Genel Muhasebe*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kaya, İ. (2009), “Ar-Ge'den Patente Uzanan Süreçte İstemlerin Önemi”, *Mühendis ve Makina*, 50(596), 20-22.
- Kaya, Y. (2005), “Marka Değerleme Yöntemleri ve Markaların Mali Tablolara Alınmalarının Etkileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE.
- Oruçoğlu, P. (2007), “Patent Verilebilirlik Şartları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi SBE.

- Öz, E. (1993). “Yurtdışı Firmalarında Ödenen Marka, Patent ve Teknik Bilgi (Know-How) Kiralarının Vergilendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 20 (Mayıs-Haziran), 1-2, <http://www.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=20> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)
- Pamukçu, A. (2011), *Marka Değerlemesi ve Muhasebesi*, İstanbul: Yayılım Yayıncılık.
- Patent Başvuru Şartları ve Gerekli Belgeler, <http://www.avrupapatent.com/patentbasvurusartlarivegereklibelgeler.html> (01.02.2014)
- Patent Başvurusu, <http://www.markavepatent.com/page010.html> (01.02.2014)
- Patent, <http://www.akyolpatent.com.tr/?p=108> (01.02.2014)
- Radebaugh, L.H. ve Gray, S.J. (1997), *International Accounting and Multinational Enterprises*, Forth Edition, The United States of America: John Wiley&Sons.
- Sayan, H. (2007), “Patent Haklarının İşletme Bilançolarında Yer Alması ve Vergisel Değerlemesi ile Amortismanı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat, 306, 107-112.
- Scheffer, V.G. ve Zieger, M. (2005), “Methods for Patent Valuation”, *International Conference on IP As An Economic Asset: Key Issues in Exploitation and Valuation*, Berlin, July-1st, 1-11.
- Stolowy, H. ve Lebas, M.J. (2006), *Financial Accounting and Reporting a Global Perspective*, London: South-Western Cengage Learning.
- Sümer, H. ve Erer, M. (2010), “Yazılımların TMS 38’e Göre Değerlemesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan, 98, 25-40.
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, http://www.verginet.net/dtt/1/TMS38MaddiOlmayanDuranVarliklar_6630.aspx (Erişim Tarihi: 01.02.2014)
- Türk Patent Enstitüsü, Patent ve Faydalı Model, Mevzuat-Bilgi Bankası, <http://www.tpe.gov.tr/portal/default2.jsp?sayfa=180> (Erişim Tarihi: 03.04.2014)
- UFRS-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-İzlenecek Öncelikli 20 Konu (2010), İstanbul: Grant Thornton International Ltd.
- UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2038%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20%C3%96RNE%C4%9E%C4%B0%20_2_.pdf (Erişim Tarihi: 01.02.2014)
- United Nations Economic Commission for Europe (2003), *Intellectual Assets: Valuation and Capitalization*.
- Ürün Patenti ve Usul Patenti Kavramları, <http://www.4mpatent.com/2012/01/urun-patenti-ve-usul-patenti-kavramlari/> (Erişim Tarihi: 01.02.2014)
- World Intellectual Property Organization-WIPO (2006), *Inventing the Future: An Introduction to Patents for Small and Medium-Sized Enterprises*.
- Yetkiner, E. (2005), “Marka Değerlemesi ve Amortismanı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz, 287, 31-34.