

İNOVATİF ÜRÜN LİSANSLARINDAN ELDE EDİLEN HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Derya ONOCAK¹

Öz

Mevcut ürünlerden farklı, yenilikçi çözümler sunan ve teknolojik yanları ağır basan inovatif ürünler, verimliliği artırarak ve rekabet üstünlüğü sağlayarak sürdürülebilir ekonomik büyümeyi desteklemektedir. İnovatif ürünlerin ortaya çıkması ve ekonomik değere dönüşmesi fikir geliştirme, araştırma-geliştirme (Ar-Ge) çalışmaları, prototipleme ve ticarileştirme olmak üzere bir dizi süreci içerir. Bu ürünlerin pazara sunulması ekonomik değere dönüşmesinin yollarından biri ürünü geliştiren tarafından, ürünü üretecek kişilere lisans verilmesidir. Lisanslama yoluyla elde edilen hasılat, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için önemli bir finansman kaynağıdır. Lisans gelirleri işletmelere bir taraftan sürdürülebilir gelir akışı sağladıkları için diğer taraftan Ar-Ge yatırımlarının geri dönüşünü sağladıkları için önem taşımaktadır. İnovatif ürüne dönüşen, fikri mülkiyet haklarının konu edinildiği lisans sözleşmelerinden doğan hasılatla dair muhasebe kayıtlarının gösterilmesinin amaçlandığı bu çalışmada, 'Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat' başlıklı 'Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15'teki, 'Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'ndaki, 'Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'ndaki ve vergi mevzuatındaki usul ve esaslar dikkate alınarak kurgulanan hipotetik bir örnek üzerinden muhasebe kayıtları yapılmış ve muhasebeleştirme sürecinde, bahsi geçen dört düzenleme arasında ortaya çıkan farklar açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler

TFRS 15
Hasılat
Lisans Sözleşmesi

Makale Hakkında

Araştırma Makalesi

Gönderim Tarihi : 27.01.2025
Kabul Tarihi : 02.05.2025
E-Yayın Tarihi : 15.06.2025
DOI : 10.58702/teyd.1625626

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Şarkışla Aşık Veysel Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, e-posta: onocakd@cumhuriyet.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5082-7482.

ACCOUNTING FOR REVENUE FROM INNOVATIVE PRODUCT LICENSES

Abstract

Innovative products that offer novel solutions different from existing ones and have a strong technological focus support sustainable economic growth by increasing productivity and providing competitive advantage. The emergence of innovative products and their transformation into economic value involves a series of processes including idea development, research and development (R&D) activities, prototyping, and commercialization. One of the ways to introduce these products to the market and transform them into economic value is through licensing to manufacturers by the product developers. Revenue obtained through licensing is an important source of financing, especially for small and medium-sized enterprises. License revenues are significant for businesses as they provide a sustainable income stream on one hand and ensure the return on R&D investments on the other. In this study, which aims to demonstrate the accounting records related to revenue arising from licensing agreements concerning intellectual property rights transformed into innovative products, accounting entries have been made through a hypothetical example constructed by considering the procedures and principles in 'Turkey Financial Reporting Standard 15'titled 'Revenue from Contracts with Customers', the 'Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises', the 'Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises' and tax legislation. The differences that emerge between these four regulations during the accounting process have been explained.

Keywords

TFRS 15
Revenue
License Agreement

Article Info

Research Article

Received : 27.01.2025
Accepted : 02.05.2025
Online Published : 15.06.2025
DOI : 10.58702/teyd.1625626

Kaynakça Gösterimi: Onocak, D. (2025). İnovatif ürün lisanslarından elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi. *Toplum, Ekonomi ve Yönetim Dergisi*, 6 (2), 317-338.

Citation Information: Onocak, D. (2025). Accounting for revenue from innovative product licenses. *Journal of Society, Economics and Management*, 6 (2), 317-338.

GİRİŞ

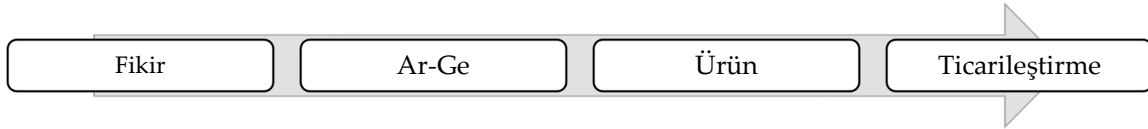
Hızlı bir değişim sürecinin yaşandığı günümüzde, üzerinde çokça konuşulan teknoloji, küreselleşme, rekabet, girişimcilik, bilgi ekonomisi, fikir, araştırma-geliştirme (ar-ge), inovasyon gibi kavramlar çağın ilgi alanına işaret etmektedir (Günay ve Çalık, 2019, s. 1).

Latince’de yenilemek anlamında kullanılan ‘innovatus’ kökünden türetilmiş inovasyon, Türkçe’de ‘yenilik’ ve ‘yenile(n)me’ gibi sözcüklere karşılık gelmekle birlikte bu sözcükler inovasyonun taşıdığı anlamı yansıtmakta yetersiz kalmaktadır (Gömleksiz, 2012, s. 3).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) inovasyonu, teknolojik inovasyon ve teknolojik olmayan inovasyon olarak ikili bir sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Teknolojik inovasyon, ar-ge faaliyetleri ile elde edilen yeni teknolojilerin ticari amaçla endüstriyel sahada kullanılabilir hale getirilmesi süreçlerini kapsarken teknolojik olmayan inovasyon, pazarlama ve organizasyon inovasyonlarını kapsamaktadır (Akıncı, 2011, s. 45; Odman, 2002, s. 29). İnovasyon terimi her ne kadar diğer başkaca alanlarda kullanılsa da inovasyon denilince ilk akla gelen, tekniğin ve bilimin birleştiği teknoloji alanıdır.

İnovasyon terimini literatüre kazandıran ekonomist Shumpeter’e göre inovasyon, fikirlerin ürüne dönüştürülmesi sürecidir (McDaniel, 2002, s. 57-58). O halde inovasyondan bahsedebilmek için yenilik tek başına yeterli değildir. Yenilikle, ticarileştirilebilen bir ürün elde ediliyor ve ekonomik bir katma değer oluşturuluyorsa inovasyondan bahsedilebilir. Buradan hareketle inovasyon süreci aşağıdaki gibi şematize edilebilir.

Şekil 1. İnovasyon Süreci



Şekil 1’de görüldüğü üzere yeni bir fikrin paraya dönüştürüldüğü inovasyon sürecinde yaratıcılık, ticari ustalıkla birleştirilmektedir (Keskin, 2018, s. 188). Fikir ile başlayan inovasyon süreci ticari değer ile sonuçlanmaktadır. İnovatif faaliyetler örgüt içinde yürütülebileceği gibi örgüt dışında geliştirilen inovasyonlara da sözleşme yolu ile erişilmesi mümkündür. Nitekim sürecin önemli bir parçasını oluşturan ar-ge faaliyetleri önemli ölçüde zaman, uzmanlık ve finansal kaynak gerektirmektedir. Günümüzde teknolojinin önde gelen firmalarından Apple’ın portföyündeki çoğu ürünün örgüt dışında geliştirilmiş olması bu durumun örneklerinden biridir (Gündüz, 2012, s. 91).

Bilgi çağı olarak nitelendirilen 21. yüzyılda işletmelerin sürdürülebilir bir büyüme sağlamaları ve rekabet avantajı elde etmeleri, sürekli değişen tüketici istek ve ihtiyaçlarına hızla cevap verecek yeni ürün ve süreçler geliştirmelerine bağlıdır. Geliştirilen yeni teknolojiler ticari sır olarak rakiplerinden gizlenmek suretiyle veya fikri mülkiyet mevzuatına göre işleyecek tescil veya telif süreçleriyle koruma altına alınır. Sahibine tekel hakkı tanıyan fikri mülkiyet hakları, sahibi tarafından ürüne dönüştürülebileceği gibi hakkın devri veya lisanslanması suretiyle başka bir kişi tarafından da ürüne dönüştürülerek pazara sunulabilir. Devir ve lisans bir sözleşmeye bağlı olarak yapılır ve bu sözleşmelerden doğan hasılat

kaydedilirken bu hasılatın muhasebeleştirilmesine özgü bazı yasal düzenlemeler dikkate alınır. Bu düzenlemeleri örnek muhasebe kayıtları üzerinden açıklamayı amaçlayan bu çalışmada öncelikle inovatif ürün haklarının koruma tipleri hakkında bilgi verilmiş ve ardından bu hakların lisanslanması sonucu elde edilen hasılatın nasıl muhasebeleştirildiği oluşturulan hipotetik bir örnek üzerinden açıklanmıştır.

1. İnovatif Ürünlerin Koruma Türleri

Geliştirilen yeni teknolojiler, ticari sır olarak rakiplerden gizlenmek suretiyle veya yasal bazı süreçlerle koruma altına alınabilir.

Geliştirilen yeni ürün kolayca taklit edilemeyecek bir teknolojiye kamuya açıklanmayıp ticari sır olarak saklanmak suretiyle korunabilir. Ayrıca kamuya açıklanmakla birlikte sahibine yasal olarak tekel hakkı tanıyan fikri mülkiyet düzenlemeleriyle de koruma sağlanabilir.

Teknolojik gelişmelere tanınan tekel hakkının tarihi gelişimine bakıldığında ilk defa Büyük Britanya'da, 1623 tarihli 'Tekellere İlişkin Kanun' ile tekeller yasaklandığı halde buluşlara tanınan tekel hakkıyla ülkeye yeni teknolojilerin aktarılmasının amaçlandığı görülmektedir. Günümüzde ise bu amaç teknolojik yeniliklerin artırılması ve süreklilik arz etmesine dönüşmüştür (Odman, 2002, s. 31). Diğer bir amaç ise, yeniliğin üretim süreçlerinde kullanılarak verimliliğin artırılmasıdır (Demirli, 2014, s. 96). Tanınan tekel hakkı neticesinde açıklanan yeni bilgi kamu stokuna eklenerek gelecekteki yenilik maliyetlerinin düşürülmesi sağlanmaktadır (Biber, 2016, s. 65).

Düşünsel bir çaba sonucu meydana gelen ve üretimde kullanılabilecek soyut değerler, fikri mülkiyet hukukunun konusunu oluşturur. Üretime değer katan gayri maddi varlık olarak da isimlendirilen söz konusu fikri ürünler, maddi varlıklardan farklı olarak kullandıkça tükenmezler. Ayrıca fikri ürünlerin paylaşımı, maddi varlıkların paylaşımından daha fazla katma değer oluşturur. Öyle ki iki maddi varlık mülkiyeti karşılıklı değiştirildiğinde tarafların her birinin başlangıçta olduğu gibi yine birer varlığı olacaktır. İki fikrin karşılıklı paylaşıldığı durumda ise her iki tarafın iki ayrı fikri olacaktır. Dolayısıyla fikri ürünlerin değeri paylaşıldıkça katlanarak artış gösterir.

Gerek patent, marka gibi tescillenerek korunan sınai haklar olsun gerekse eser sahibinin haklarını koruyan telif hakları olsun, her ikisi de yeni bir fikir ortaya koyanlar için motivasyon sağlayıcı mekanizmalardır (Gökovalı ve Bozkurt, 2006, s. 135). Diğer bir ifadeyle fikri hakkın yasal olarak korunması ve böylece sahibine tekel hakkı sağlaması, yeni fikirlerin geliştirilmesini cazip hale getirmektedir.

Ortaya konulan her fikri ürün teknolojik inovasyonla sonuçlanmaz. Sınai mülkiyet hakları kapsamındaki patent, faydalı model, endüstriyel tasarım, entegre devre topografyaları ve bitki ıslahçı hakları ile telif hakları kapsamındaki yazılım, teknolojik inovasyon kapsamında değerlendirilebilecek fikri ürünlerdendir.

1.1. Patent ve Faydalı Model

Patent, bir fikir sonucu ortaya çıkan yeniliği taşıyan ve teknik alanda ilerleme sağlayan çözüm (Tekinalp, 2008, s. 530) olarak tanımlanabilecek buluş için, sahibine üretme, satma ve

kullandırma konusunda belirli bir süre ayrıcalık hakkı tanıyan ve bu hak karşılığında buluşun kamuoyuna açıklanmasını gerektiren yasal bir koruma mekanizmasıdır.

Bir buluşun patentle korunabilmesi için dünya çapında tekniğin bilinen durumuna dâhil olmaması yani yeni olması, ilgili teknik alandaki bir uzman için aşikâr olmaması ve sanayide uygulanabilir veya kullanılabilir olması gerekir. Buluş yeni ve sanayiye uygulanabilir olmasına karşın, uzman değerlendirmesine göre aşikâr ise, diğer bir ifadeyle buluş basamağını taşımıyorsa faydalı model koruması kapsamında değerlendirilir.

Patent/faydalı model korumasının etkileri üç grupta genelleştirilebilir (Gökovalı ve Bozkurt, 2006, s. 136-137):

- Ürün ve süreç yenilikleri için ar-ge faaliyetlerinin yapılmasını teşvik etmek ve böylece ekonomik büyüme ve kalkınmaya katkı sağlamak,
- Yeniliklerin taklit edilmesini engelleyerek emek, zaman ve para harcayan buluş sahiplerinin yatırımlarının karşılığını almalarını sağlamak,
- Teknoloji transferini kolaylaştırmak ve doğrudan yabancı sermayeyi teşvik etmek.

Hem ülke ekonomisine hem de buluşçusuna önemli katkıları olan patentin koruma süresi yıllık sicil yenilemesi yapmak kaydıyla yirmi yıl, faydalı modelin ise on yıldır. Bu sürelerin sona ermesiyle birlikte ilgili yenilik kamuya mal olur.

Koruma sürelerinin uzun olması ve sınai mülkiyetin sahibine tanıdığı tekel hakkı kaçınılmaz olarak rekabetin engellenmesini gündeme getirdiğinden uzun vadede piyasa dengelerini bozucu etki yaratır. İstenmeyen bu durumun önüne geçmek amacıyla kanun koyucu tarafından rekabeti koruyan bazı düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Örneğin, tekel hakkı veren yasal bir düzenleme olan patentle korunan bir buluş, sahibi veya yetkili kıldığı kişi tarafından kullanılmak zorundadır. Patent tescil kararının bültende yayınlanmasının ardından üçüncü yılın sonuna kadar veya başvuru tarihinden itibaren dördüncü yılın sonuna kadar (hangi tarih daha geç sona eriyor ise) haklı bir gerekçe olmaksızın buluşun kullanılmaması durumunda, isteyen herkes buluşu kullanmak için kendisine zorunlu olarak lisans verilmesini talep edebilir (6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu [SMK], 2017, madde 130/1-2).

1.2. Tasarım

“Tasarım, ürünün tamamı veya bir parçasının ya da üzerindeki süslemenin, çizgi, şekil, biçim, renk veya yüzey dokusu gibi özelliklerinden kaynaklanan görünümüdür” (6769 sayılı SMK, 2016, madde 55/1).

Tasarımın tescil sistemi içerisinde, tasarımcısına hukuken koruma sağlayabilmesi için daha önce dünyanın herhangi bir yerinde kamuya sunulmamış olması, yani yeni olması ve bilgilenmiş kullanıcı üzerinde bıraktığı etkiyle daha önce kamuya sunulmuş herhangi bir tasarımın aynı kullanıcı üzerinde yarattığı genel izlenim arasında farklılık olması, diğer bir ifade ile ayırt edici nitelikte olması gerekir (Türk Patent ve Marka Kurumu [TPMK], 2018, s. 3).

Ürünün estetik görünümü, serbest rekabet piyasasında tüketici tercihlerini etkileyen ve böylece ürünün algılanan faydası üzerinde belirleyici olan önemli bir unsurdur. Tasarımsal

yenilik, üretici için yeni pazar imkânı sağlamakta ve rekabet üstünlüğü elde etmede kimi zaman ürün kalitesinin dahi önüne geçebilmektedir.

Firmalar, müşteri portföylerini koruyacak ve potansiyel müşteriler tarafından tercih edilecek şekilde ürün farklılaştırmasına giderek sektörde avantaj sağlayabilirler. Ancak tasarım yolu ile elde edilen bu avantajın sürdürülebilmesi, hukuki olarak korumanın sağlanarak taklidin engellenmesine bağlıdır.

Tasarım tescilinin tasarımcısına sağladığı koruma süresi beş yılda bir sicil yenilemesi yapmak kaydıyla yirmi beş yıldır. Bu sürenin bitimi ile birlikte tasarım kamuya mal olur.

1.3. Entegre Devre Topografyası

Entegre devre; elektronik veya benzeri işlevleri yerine getirmek üzere tasarlanmış, en az bir aktif elemanı olan ve ara bağlantılarından bir kısmının ya da tümünün bir parça malzeme içerisinde ve/veya üzerinde bir araya getirilmiş ara veya son formdaki bir üründür. Tescilli korumaya konu olan entegre devre topoğrafyası ise “entegre devreyi oluşturan tabakaların üç boyutlu dizilimini gösteren, üretim amacıyla hazırlanmış ve herhangi bir formatta sabitlenmiş görüntüler dizisi olup, her görüntü entegre devrenin üretiminin herhangi bir aşamasındaki yüzeyinin tamamının veya bir kısmının görünümü” olarak ifade edilebilir (TPMK, 2024).

Entegre devre topografyası, orijinal olma şartı ile tescillenerek tasarımcısına on yıl süreyle tekel hakkı sağlar.

1.4. Bitki Islahı

İstenen özelliklere sahip yeni bitki çeşitleri elde etmek amacıyla, bitki cins, tür ve çeşitlerinin genomik bilgisini, planlı şekilde değiştirme ve geliştirmeye bitki ıslahı denir (Tosun, 2015, s. 480).

Yeni bir bitki çeşidini ıslah eden veya bulan ve geliştiren kişi, ‘8695 sayılı Yeni Bitki Çeşitlerine Ait Islahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun’ kapsamında tescil ile hakkını koruma altına alabilir. Ancak hakkın tescili için bitki çeşidinin yeni, farklı, yeknesak ve durulmuşluk niteliklerine haiz olması gerekir.

Bitki çeşidinin; daha önce satılmamışsa veya kamuya sunulmamışsa yeni, herkesçe bilinen çeşitlerden ayırt edilecek nitelikteyse farklı, bir örneklik gösteriyorsa yeknesak ve çoğaltım faaliyetleri sonucunda özellikleri değişmiyorsa durulmuş olduğu kabul edilir.

Bitki ıslahının, ıslahçısına sağladığı koruma süresi yirmi beş yıldır. Bu süre, ıslaha konu bitkinin ağaç, asma ve patates olması durumunda otuz yıl olarak uygulanır.

1.5. Yazılım

Yazılım, elektronik aygıtların belirli bir işi yapmasını sağlayan komutlar dizgesidir. Bilgisayarla ilgili olmakla birlikte donanım sınıfına girmeyen her şey yazılım olarak nitelendirilir. Yazılımların en önemli unsurları programlardır (Topaloğlu, 1997, s. 23). Dolayısıyla yazılım, programları da kapsayacak daha üst bir kavramı ifade eder.

Bilgisayar programları, ‘5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’nda (1951) “bir bilgisayar sisteminin özel bir işlem veya görev yapmasını sağlayacak bir şekilde düzene

konulmuş bilgisayar emir dizgesi ve bu emir dizgesinin oluşum ve gelişimini sağlayacak hazırlık çalışmaları” ifadesi ile tanımlanmıştır (madde 1/B-g).

Yazılımlar, yoğun emek gerektiren çalışmalar neticesinde ortaya çıkan ancak buna karşın kopyalanmaları son derece kolay ve ucuz olan eserlerdir. Bu durum, yazılımcının katlandığı maliyeti de göz önünde bulundurunca, yazılımların hukuken korunmasını önemli hale getirmektedir (Özkaya ve Samet, 2020, s. 17).

Yazılımlar, çoğunlukla telif hakları kapsamında korunmakla birlikte sanayiye uygulanabilir teknikler içermesi durumunda buluş olarak değerlendirilerek patent veya faydalı model tescili ile de korunabilmektedir.

Telif olarak korunması durumunda yazılım, sahibine hayatı boyunca ve vefatından sonra yetmiş yıl boyunca başkalarının yazılımı yeniden oluşturmamasını, kamuya yaymasını, dağıtmasını engelleyen mali haklar sağlamaktadır (Daşbaşı, 2013, s. 22-23). Ayrıca telif, yazılım sahibine kamuya arz etme, başkasının kullanımı durumunda yazılımcı adının belirtilmesini isteme, başkasının yazılımı değiştirmesini menetme yetkisi veren manevi haklar da sağlamaktadır.

2. İnovatif Ürünlerin Ticarileştirilmesi

Fikri hakların ticarileştirilmesi, bu hakka konu yeni ürün ve hizmetlerin pazara sunularak şirketlerin cirolarını, kârlılık düzeylerini ve pazar paylarını artırmalarına olanak sağlayan faaliyetlerdir (Hangül, 2018, s. 11).

Genel olarak fikri mülkiyet hakları, daha özelde ise katma değeri yüksek olan özellikle patent, faydalı model ve yazılımlar genellikle hakların devri veya lisanslanması yoluyla ticarileştirilir.

2.1. Devir

Fikri mülkiyet haklarının sahibine sağladığı bütün hakların, belirli bir zaman veya başka koşullarla sınırlandırılmaksızın bir başka kişiye geçirilmesine devir denir. Hem sınai haklar hem de telif hakları devre konu olabilir (İlgaz, 2000, s. 217).

Devir ile fikri ve sınai hakların mülkiyeti devralana geçer. Böylece ilgili hak üzerindeki kontrol yetkisinin tamamı devralana geçmiş olur (Weisberg, 2004, s. 178).

2.2. Lisanslama

Lisans terimi genel olarak “bir firmanın geliştirdiği veya üretim hakkına sahip olduğu bir mala ilişkin, diğer bir firma ya da firmalara üretme, teknolojisini kullanma ya da dağıtım kolaylıklarından yararlanma hakkı veren ve bir başkasına devredilemeyen izin” olarak tanımlanabilir (Türk Dil Kurumu [TDK], 2024). Fikri mülkiyet hakları özelinde ise lisans, sözleşmeye dayalı ödemeler karşılığında lisans veren tarafından lisans alana verilen belirli bir fikri mülkiyet hakkının kullanımına ilişkin özel yetkiyi ifade etmektedir (Ünal, 2020, s. 117). Her iki tarafın da hak ve yükümlülüklerini düzenleyen lisans sözleşmesiyle, lisans alan fikri hakkın ticari kullanımı konusunda belirli bir süreliğine hak sahibi olmaktadır (Stim, 2004, s. 20).

Fikri haklara ilişkin lisans sözleşmelerinde, sözleşmesinin konusu, fikri hakkın kullanımıdır. Sözleşme ile lisans alan patent hakkının mülkiyetini değil; kullanma ve yararlanma hakkını elde etmekte, böylece hak sahipliği lisans verende kalmaktadır (Sarı, 2018, s. 2).

Lisanslamanın hem lisans alan hem de lisans veren açısından birçok faydası bulunmaktadır. Bu faydaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Çavuşoğlu, 2024, s. 61):

Lisans Veren Açısından Faydaları:

- Mevcut ürün ve hizmetlerle yeni pazarlara açılma fırsatı yakalanması,
- Lisans alanın mevcut müşteri çevresine ulaşıldığından pazardaki başarısızlık riskinin azalması,
- Pazarlama ve dağıtım için maliyete katlanılmaması,
- Mülkiyeti devredilmeyen bir haktan gelir elde edilmesi,
- Olası bir rakibin iş ortağına dönüşmesi için lisansın bir araç olarak kullanılabilmesi.

Lisans Alan Açısından Faydaları:

- Yeni iş fırsatı yaratma potansiyelinin elde edilmesi,
- Piyasada tanınan ürün ve hizmete dair bir lisanslama durumunda başarısızlık riskinin azalması,
- Ar-ge maliyetlerine katlanılmaması,
- Mülkiyeti satın alınmadan, dolayısıyla fazla yatırım yapılmadan lisansa konu ürün veya hizmetin piyasadaki başarı şansının test edilmesi.

Lisanslamanın taraflara sağladığı faydanın sınırını, sözleşmenin türü ve sözleşme hükümleri belirlemektedir. Lisans sözleşmeleri basit ve inhisari türde, zorunlu ve iradi türde, normal ve alt lisans türünde düzenlenebilmektedir.

2.2.1. Basit Lisans ve İnhisari Lisans

Basit lisans, fikri hak sahibinin hakkını, birden fazla kişiye lisans vererek kullanılabileceği ve bunun yanı sıra kendisinin de kullanılabileceği lisans türünü ifade etmektedir. Taraflar aksi yönde anlaşmadığı sürece lisans basit lisans olarak kabul edilir. Bu lisans türünde taraflar lisanslı bölgede, lisans verilecek kişilerin sayısını sınırlayabilirler.

İnhisari lisansta ise lisans veren, fikri hakkını tekrar lisanslayamamakta ve saklı tutmadığı sürece bu hakkı kendisi de kullanamamaktadır. İnhisari lisansın varlığından söz edebilmek için tarafların bu konuda anlaşmış olmaları şarttır (Karahan ve ark., 2015, s. 386).

2.2.2. İradi Lisans ve Zorunlu Lisans

Lisans sözleşmeleri kural olarak iradi, diğer bir ifade ile isteğe bağlı kurulmaktadır. İradi lisans sözleşmesi; lisans verenin kendi isteğiyle üzerinde mutlak hakka sahip olduğu gayri maddi varlığının kullanımını yine kendi isteğiyle o varlıktan yararlanmak isteyen kimseye vermesini sağlayan bir sözleşmedir (Ongan, 2007, s. 57).

Zorunlu lisans sözleşmesi ise belirli koşulların varlığı halinde hak sahibinin iradesine bakılmaksızın lisans vereni, lisansı vermekle yükümlü tutan sözleşme türüdür. 6769 sayılı

Kanun madde 129/d'deki "ıslahçının, önceki bir patente tecavüz etmeden yeni bir bitki çeşidi geliştirememesi durumunda kendisine zorunlu lisans verilebilir" düzenlemesi bu duruma örnek gösterilebilir.

2.2.3. Normal Lisans ve Alt Lisans

Hak sahibinin, hak üzerindeki kullanım yetkisini başkasına bırakmasına normal lisans, lisans alanın kendisine tanınan bu yetkiyi lisans sözleşmesindeki hükümler çerçevesinde başkasına lisans vererek kullandırmasına ise alt lisans denir.

Alt lisans ilişkisinde lisans alan, alt lisansı veren konumundadır. Alt lisansı verenin, lisans verme yetkisinin kaynağı kanun veya sözleşmedir. Diğer bir ifade ile kanunla düzenlenmediyse veya sözleşmede açık hüküm bulunmuyorsa alt lisans verilemez. Ayrıca inhisari lisanslarda da alt lisans ilişkisi kurulamaz (Karahana ve ark., 2015, s. 387).

3. Lisans Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Lisans sözleşmelerinde lisans alanın temel yükümlülüğü, elde ettiği fikri hakkı kullanma ve haktan yararlanma yetkisinin karşılığı olan lisans bedelini lisans verene ödemektir (Ayiter, 1981, s. 119).

Lisans bedeli, genellikle belirli bir para meblağının ödenmesi şeklinde sözleşme ile belirlenir. Bu bedel sözleşme özgürlüğü ilkesi çerçevesinde taraflarca serbestçe belirlenebilmekle birlikte, lisans alanın lisans verene karşı korunması için, '6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu' madde 21'deki gabine ilişkin hükümleri bu serbestinin sınırını oluşturur (Ortan, 1987, s. 244).

Lisans bedelinin belirlenmesinde, lisans sözleşmesinin süresi, pazar potansiyeli, ilgili sektördeki royalty oranları, hak ihlal davalarının varlığı, lisansa konu ürünün teknoloji olgunluk seviyesi, fikri hakkın ürüne dönüştürülmesi sürecinde gereken yatırım tutarı, lisansın inhisari ya da basit lisans olması, rekabet gücü, geliştirilebilme ve korunabilme imkânı, başarısızlık riski, vergisel yükü gibi hususlar dikkate alınan ölçütlerdir.

Lisans veren, fikri hakkını lisans alana kullandırması karşılığında bir hasılat elde etmektedir. Elde edilen bu hasılat işletmenin büyüklüğüne, bağımsız denetime tabi olup olmamasına göre farklı düzenlemeler dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 26/08/2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 'TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı' ekli listede yer alan işletmeler 'Türkiye Muhasebe Standardı/Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nı (TMS/TFRS) zorunlu olarak uygulamaktadır. Bahsi geçen listede yer almamakla birlikte bağımsız denetime tabi olup zorunlu veya ihtiyari olarak TFRS'yi uygulamayan işletmeler 'Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nı (BOBİ FRS) zorunlu olarak uygulamaktadır. Küçük veya mikro işletme sahibi olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerden 'Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar' kapsamı dışında olup diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda ve belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşlarca talep edilen denetimden geçmiş veya KGK tarafından yayımlanan standartlara atıf yapılarak hazırlanması istenen finansal tablolarda 'Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'nı (KÜMİ FRS) zorunlu olarak uygulamaktadır. Zorunluluk

kapsamı dışında kalan ve ihtiyari olarak da standartları uygulamayı tercih etmeyen işletmeler ise ‘Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ni (MSUGT) dikkate alarak kayıtlarını tutmaktadır.

Sözleşmeden doğan hasılat, TFRS’ye göre edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi durumunda; BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre ekonomik faydanın işletmeye girişinin muhtemel olması ve faydanın güvenilir ölçülebilir durumda olması durumunda; MSUGT/Vergi Usul Kanunu’na (VUK) göre mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleştiğinde genel finansal tablolara alınır.

3.1. TFRS’ye Göre Muhasebeleştirilmesi

“Müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemek” (Türkiye Finansal Raporlama Standardı [TFRS] 15, 2016, Paragraf 1) amacıyla oluşturulan “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” başlıklı TFRS 15’ te hasılat “işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir” olarak tanımlanmıştır (TFRS 15, 2016, Ek A).

Hasılatın finansal tablolara ne zaman ve nasıl yansıtıldığı TFRS 15’te beş aşamalı bir model ile açıklanmıştır. Bu model çerçevesinde ilk aşamada işletmenin müşteriyle yaptığı sözleşme belirlenmekte, ikinci aşamada edim yükümlülükleri tanımlanmakta, üçüncü aşamada işlem bedeli belirlenmekte, dördüncü aşamada işlem bedeli edim yükümlülüklerine dağıtılmakta ve son aşamada edim yükümlülüğü gerçekleştiğinde hasılat finansal tablolara alınmaktadır (Koçman ve Şen, 2019, s. 14).

3.1.1. Sözleşmenin Tanımlanması

Beş aşamalı modelin birinci aşaması, müşteriyle yapılan sözleşmenin tanımlanması aşamasıdır. TFRS 15’te (2016) sözleşme; “iki veya daha fazla taraf arasında imzalanan hak ve yükümlülük doğuran anlaşmadır” ifadeleri ile tanımlanmıştır (Ek A).

İlgili standarda göre işletmenin müşteriyle yapılan bir sözleşmeden elde ettiği hasılatı muhasebeleştirebilmesi için aşağıdaki şartların karşılanması gerekir (TFRS 15, 2016, Paragraf 9).

- Taraflarca sözleşme onaylanmalı ve taraflar kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmelidir,
- Devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın hakları tanımlanmalıdır,
- Devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşulları tanımlanmalıdır,
- Sözleşme özü itibarıyla ticari nitelikte hazırlanmalıdır,
- İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemel olmalıdır.

Sözleşmeden doğan hasılatın, standart kapsamında muhasebeleştirilebilmesi için yukarıda sıralanan koşulların tamamının karşılanması şarttır.

Lisans sözleşmeleri, lisans konusu ile lisans bedelinin belirlenmesi ve lisans alan ile lisans verenin karşılıklı irade beyanlarının tanımlanması ile kurulur.

Lisans sözleşmelerinde öncelikle lisansa konu fikri hakkın sözleşmede belirlenmesi gerekir. Bu hak lisans verenin tasarruf yetkisine sahip olduğu patent, yazılım, tasarım vb. bir fikri hak olabilir.

Sözleşmenin kurulabilmesi için belirlenmesi gereken diğer bir unsur ise lisans bedelidir. Çok sık karşılaşılmamakla birlikte lisans sözleşmesinin bedelsiz olarak yapılması da mümkündür (Oktay-Özdemir, 2002, s. 70). Bu tür lisanslara serbest lisans denir. Patentin hükümsüzlüğüne dair açılmış bir davadan vazgeçme karşılığında düzenlenen lisans sözleşmeleri bu duruma örnek gösterilebilir. Taraflar sözleşme konusu hak karşılığında lisans verene bir bedel ödeneceğini kararlaştırmışlarsa, bu bedelin miktar olarak belirlenmesi veya en azından belirlenmesini sağlayacak ölçülere sözleşmede yer verilmesi gerekir (Ortan, 1987, s. 244).

Belirlenen sözleşme konusu ve bedeli üzerinden tarafların karşılıklı anlaşması ile sözleşme kurulmuş olur. Lisansa konu hakkın kullanımı taraflarca sınırlanmak isteniyorsa, bunun sözleşmede açıkça belirtilmesi gerekir. Aksi halde lisans alanın, sözleşmenin amacı çerçevesinde sınırsız kullanım hakkına sahip olduğu kabul edilir (Oktay-Özdemir, 2002, s. 70).

Taraflar lisansın inhisari olup olmadığı veya alt lisans vermenin mümkün olup olmadığı gibi konuları da sözleşmeyle belirleyebilirler. Ancak bu konuların belirlenmesi sözleşmenin kurulması için gerekli esaslı unsurlar olmadığından, ilgili hususlara sözleşmede yer verilme de sözleşme kurulmuş olur.

3.1.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve farklı bir mal veya hizmeti ya da büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler (TFRS 15, 2016, Paragraf 22).

Lisans sözleşmelerinin karakteristik edimi, kullanma hakkının devridir. Diğer bir ifade ile lisans verenin temel yükümlülüğü sahibi olduğu hakkın, sözleşme kapsamında lisans alan tarafından kullanılmasını sağlamaktır. Sözleşme konusunun sahibine tekel hakkı sağlayan fikri hak olması durumunda, lisans verinin kullandırma yükümlülüğü; sözleşme hükümleri çerçevesinde açıklama, bildirme, öğretme veya aktarma yükümlülüğü olarak kendini gösterir (Çörtoğlu Koca, 2013, s. 49-51; Oktay-Özdemir, 2002, s. 32-33).

Lisans alan açısından ise temel edim yükümlülüğü belirli bir bedelin lisans verene ödenmesidir. Ancak lisans sözleşmeleri sık karşılaşılmamakla birlikte ivazsız da kurulabilir. Bazı lisans sözleşmelerinde taraflar sahip oldukları hakları bedelsiz olarak karşılıklı birbirlerine kullandırabilmektedirler. Böyle bir durumda her iki tarafın da edim yükümlülüğü, hakkın karşı tarafça kullanılmasına izin verilmesidir.

3.1.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşlem bedeli, işletmenin, taahhüt ettiği varlıkları müşteriye devretmesi karşılığında elde etmeyi beklediği bedeldir. Bu bedel sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini

İçerebilir. İşlem bedeli belirlenirken sözleşme hükümleri ve ticari teamüller dikkate alınır (TFRS 15, 2016, Paragraf 47).

Smith ve Parr'a göre lisans sözleşmelerinde, gerçekleşmesi beklenen değer, lisans veren için alacağı bedelin bugünkü değeri, sözleşmede belirtilen lisans bedelinden veya fikri mülkiyetten dâhili olarak faydalanmamayı seçerek vazgeçilen gelirden daha düşüktür. Lisans alan için ise, lisanslı fikri mülkiyeti kullanmanın gelecekteki ekonomik faydalarının bugünkü değeri, fikri hakkın maliyetinden (lisans verene yapılan ödemeler dâhil) daha azdır (Ünal, 2020, s. 118). O halde lisans bedeli ile lisans değeri, birbirinden farklı iki kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Lisans değeri, tarafların lisansa konu gayri maddi varlığın gelecek kullanımlarını dikkate alarak belirli bir zaman dilimi için ilgili varlığa biçtiği kıymeti ifade ederken lisans bedeli, sözleşmede tarafların üzerinde anlaştığı tutarı ifade etmektedir.

Lisans sözleşmeleri incelendiğinde, sözleşmede yer alan lisans bedellerinin gerçek değerinden uzak ve sembolik tutarlar olduğu görülmektedir (Hangül, 2018, s. 25). Bu durumun sebebi tarafların vergi avantajı elde etme isteğine bağlanabilir.

Lisans bedeli için taraflar, lisans alanın elde ettiği ciro veya kar üzerinden bir belirleme yapabilecekleri gibi lisansa konu hakka bağlı olarak üretilip satılan ürün başına bir bedel veya sabit bir bedel belirleyebilirler. Lisans alan şirket tarafından lisans verene, bedelsiz hisse senedi vermekte kullanılacak diğer bir yoldur.

3.1.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Sözleşmede birden fazla edim yükümlülüğünün bulunması halinde sözleşmede belirlenen işlem bedeli, nispi tek başına satış fiyatı esasına göre her bir edim yükümlülüğüne veya sözleşmede belirtilen her bir mal ve hizmete tahsis edilmek suretiyle dağıtılır (TFRS 15, 2016, Paragraf 76).

Tek başına satış fiyatı, işletme tarafından bir mal veya hizmetin benzer durumlarda ve benzer müşterilere ayrı olarak satılması halinde gözlemlenebilir olan fiyattır. Ancak fiyatın gözlemlenebilir olmaması durumunda, tek başına satış fiyatı işletme tarafından tahmin edilmek suretiyle tespit edilir. İşletme tahminde bulunurken piyasa koşulları, işletmeye özgü faktörler, müşteri hakkındaki bilgiler gibi fiyatı etkileyecek ve işletmeye ulaşılabilir durumdaki her türlü bilgiyi dikkate almalıdır (TFRS 15, 2016, Paragraf 76-78).

Tek başına satış fiyatının tahmininde kullanılabilecek üç yöntem vardır. Bu yöntemler aşağıdaki gibi açıklanabilir (TFRS 15, 2016, Paragraf 79):

Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yöntemi: Bu yöntemde işletme mal veya hizmetlerin satışını gerçekleştirdiği piyasayı değerlendirip bu piyasadaki bir müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığında ödemeye istekli olacağı fiyatı tahmin yoluyla belirler.

Beklenen maliyet artı kâr marjı yöntemi: Bu yöntemde işletme bir edim yükümlülüğünü yerine getirmenin beklenen maliyetini tahmin eder ve bu tahmine o mal veya hizmet için uygun bir kâr marjı ilave eder.

Bakiye yöntemi: Bu yöntemde işletme, toplam işlem bedelinden sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir tek başına satış fiyatları toplamını çıkartmak suretiyle bulacağı tutarı referans alarak tek başına satış fiyatını tahmin eder.

Lisans sözleşmeleri bir edim yükümlülüğünü kapsayabileceği gibi birden fazla edim yükümlülüğü de kapsayabilir. Örneğin bir patent lisans sözleşmesiyle lisans alana buluşu üretme hakkı verilmesi, lisans veren için bir edim yükümlülüğüdür. Bunun yanında lisans verenin lisans alan işletmeye danışmanlık hizmeti vereceği yönünde bir anlaşmaya da gidilmiş olması durumunda lisans veren için sözleşme, iki edim yükümlülüğünü kapsar. Böyle bir durumda üretim hakkının ve danışmanlık hizmetinin ayrıştırılması ve işlem bedelinin her iki edim yükümlülüğüne dağıtılması gerekir.

3.1.5. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

İşletme taahhüt edilen varlığı müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde, diğer bir ifadeyle varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe), hasılatı finansal tablolara alır (TFRS 15, 2016, Paragraf 31).

İşletme edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirirse hasılatı da zamana yayılı olarak finansal tablolarına alır (TFRS 15, 2016, Paragraf 35). Nitekim lisans sözleşmelerinde taraflar arasında sürekli bir borç ilişkisi kurulmakta ve lisans alanın edimdeki menfaati zamana yayılmaktadır (İncaz, 1992, s. 140). Dolayısıyla bu sözleşmelerden elde edilen hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır. Ancak bazı durumlarda lisans bedeli sabit bir tutar olarak sözleşmede belirlenebilir ve lisans verenin bu bedeli ödemek dışında başkaca bir yükümlülüğü bulunmaz. Böyle bir durumda lisans özünde satış işlemi olarak değerlendirilir ve hasılat zamana yayılı olarak değil satış gerçekleştiğinde finansal tablolara alınır.

3.2. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15'e göre hasılat edim yükümlülüklerinin gerçekleştirildiği durumlarda muhasebeleştirilirken BOBİ FRS'ye göre hasılat işletmeye, ekonomik faydanın girme ihtimalinin yüksek olduğu ve aynı zamanda güvenilir bir biçimde ölçülebilir olduğu durumda muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca BOBİ FRS'de, TFRS 15'teki gibi beş aşamalı bir model bulunmamaktadır.

Lisans sözleşmelerinden elde edilen hasılat için BOBİ FRS (2021) paragraf 5.38'de, KÜMİ FRS'de (2023) ise paragraf 7.39'da isim hakkı kavramı ile "patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilen bedel" ifadeleriyle ortak bir tanımlamaya gidilmiştir.

Lisans sözleşmelerinden elde edilen hasılatın ne zaman tahakkuk edeceği genellikle sözleşme hükümleri çerçevesinde belirlenir. Ancak sözleşme hükümleri elde edilen hasılatın özünü tam olarak yansıtmıyorsa hasılat, dönemler itibarıyla eşit tutarlara bölünerek veya özünü yansıtacak başkaca bir yöntem kullanılarak finansal tablolara alınır (Kamu Gözetimi Kurumu [KGK], 2024).

3.3. Vergi Mevzuatına Göre Muhasebeleştirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na (1961) göre hasılat, satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün nakit, alacak ve diğer unsurlardır (madde 194).

213 sayılı VUK'a göre hasılat TFRS 15, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak net tutar üzerinden değil brüt tutar üzerinden muhasebeleştirilir.

213 sayılı VUK açısından hasılatın muhasebeleştirilmesi için satılan mal veya hizmetin mahiyeti ve bedeli konusunda alıcı ile satıcının anlaşması ve fatura düzenlenmesi yeterlidir. Nitekim tahakkuk ilkesi gereğince vergiye tabi gelir mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmişse, henüz tahsil edilmemiş olsa dahi muhasebeleştirilir (Kılıç, 2017, s. 5-6).

3.4. Uygulama Örneği

ABC Kozmetik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, buluş sahibi olduğu ve patent tescili ile koruduğu bir ürün formülünü XYZ İlaç Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'ne lisans vermek suretiyle ticarileştirmiştir. İki firma arasında imzalanan sözleşmenin detayları aşağıdaki gibidir.

- Sözleşmenin konusu, Türk Patent ve Marka Kurumu'na başvurusu yapılarak tescil alınan 2018/11420 no.lu patenttir.
- ABC Kozmetik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, ilgili patentin içeriğiyle ilgili bir başka firmayla ticari ilişki kuramayacak ve ürünü kendisi de üretip pazarlayamayacaktır.
- XYZ İlaç Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ilgili patent içeriğini bir başka firmaya devretmeyecektir.
- Sözleşme süresi 10 yıldır.
- Sözleşme bedeli, satılan her bir kutu ürün başına elde edilen karın %5'i olarak belirlenmiştir.
- Satılan ürün miktarı XYZ İlaç Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin dağıtım ağıları bünyesinde bulunan ilaç ve kozmetik depolarının çıktıları esas alınarak hesaplanacak olup bu çıktılar her ayın 16'sına kadar ABC Kozmetik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketine tebliğ edilecektir. İlgili bedel her ay en geç ayın son iş gününe kadar ABC Kozmetik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin sözleşmede belirtilen banka hesabına yatırılacaktır.
- Lisans veren ABC Kozmetik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, lisans alan XYZ İlaç Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'ne 12 ay süreyle formülün uygulanmasına dair danışmanlık hizmeti verecektir. Bu hizmet için belirlenen bedel 36.000 TL olup, her ay eşit taksitlerle ödenecektir. İlgili bedel 15.05.2024 tarihinden başlamak kaydıyla her ayın 15'inde ABC Kozmetik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin sözleşmede belirtilen banka hesabına yatırılacaktır.
- Sözleşmeden doğan damga vergisi XYZ İlaç Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi tarafından ödenecektir.

Yukarıdaki örnek uygulamanın TFRS 15' e göre muhasebeleştirme süreci beş aşamalı olarak aşağıdaki gibi gerçekleştirilir.

1. Aşama: Beş aşamalı modelin ilk aşamasında sözleşmenin tanımlanması gerekir. Buna göre sözleşmenin detayları dikkate alındığında sözleşmenin asli unsurları olan lisans konusuna ve lisans bedeline sözleşmede açıkça yer verildiği görülmektedir.

Ayrıca sözleşme hükümlerine göre lisans inhisari türde düzenlenmiş ve alt lisans verilmesine izin verilmemiştir.

2. Aşama: Sözleşme tanımlandıktan sonra ikinci aşamada edim yükümlülüklerinin tanımlanması gerekir. Buna göre sözleşmenin detayları dikkate alındığında lisans alan için edim yükümlülüğü; sözleşme bedelini, belirlenen şartlara uygun olarak ödemektir. Lisans veren için ise edim yükümlülüğü, patente konu buluşun kullandırılması ve lisans alan firmaya danışmanlık hizmeti verilmesidir.

3. Aşama: Bu aşamada işlem bedelinin belirlenmesi gerekir. Buna göre sözleşmenin detayları dikkate alındığında işlem bedelinin, patent hakkının kullanımı için satıştan elde edilen kar üzerinden %5 olarak belirlendiği görülmektedir. Danışmanlık için de sözleşmede ayrıca bir bedel belirlenmiştir.

4. Aşama: Bu aşamada işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekir. Buna göre sözleşmenin detayları dikkate alındığında lisans veren için iki farklı edim yükümlülüğü düzenlendiği görülmektedir. Bu yükümlülüklerden biri patent hakkının kullandırılması, diğeri ise danışmanlık hizmeti verilmesidir. Sözleşmede patent hakkının kullandırılması karşılığında, satış bazlı olarak değişken bir bedel belirlenmişken, danışmanlık için sabit bir bedel belirlenmiştir.

5. Aşama: Bu aşamada elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi gerekir. Buna göre sözleşmenin detayları dikkate alındığında hasılat, patent karşılığında satış bazlı bir hasılat olduğundan satış gerçekleştikçe muhasebeleştirilmelidir (TFRS 15, 2016, Paragraf B63). Danışmanlık 12 aylık bir süreyi kapsamaktadır ve dolayısıyla bu edim yükümlülüğü için hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınmalıdır.

16.06.2024 tarihinde XYZ İlaç Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin dağıtım ağıları bünyesinde bulunan ilaç ve kozmetik depolarının lisansa konu ürüne dair satış bilgileri ABC Kozmetik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketine iletilmiştir. Tebliğ edilen belgeye göre ilgili ayda gerçekleşen satış miktarı 112.000 kutudur. Kutu başına kar tutarı ise 2 TL'dir. Lisans bedeli 30.06.2024 tarihinde ABC Kozmetik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin banka hesabına yatırılmıştır.

Bu bilgilere göre 15.05.2024-15.06.2024 dönemi için tahakkuk eden hasılat $(112.000 \times 2 \times 0.05)$ 11.200 TL olarak hesaplanır.

Danışmanlık edim yükümlülüğünün karşılığı olan 36.000 TL sözleşme hükümlerine göre 12 aylık süre boyunca eşit taksitlerle ödeneceğinden ilk taksit tarihi olan 15.05.2024 tarihinde muhasebeleştirilecek bedel $(36.000/12)$ 3.000 TL olacaktır.

Danışmanlık edim yükümlülüğüne karşılık elde edilen hasılat aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

15/05/2024		
102 BANKALAR	3.000	
602 DİĞER GELİRLER		3.000
Danışmanlık Hizmet Bedeli		
/		

Patent hakkının kullandırılması edim yükümlülüğüne dair hasılat tahakkuku aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

16/06/2024		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	11.200	
602 DİĞER GELİRLER		11.200
Patent Hakkının Kullandırılması Hasılat Tahakkuku		
/		

İşlem bedeli banka hesabına yatırıldığında aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

30/06/2024		
102 BANKALAR	11.200	
181 GELİR TAHAKKUKLARI		11.200
Patent Hakkının Kullandırılması Hasılat Tahsili		
/		

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre hasılat, ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması ile muhasebeleştirilir. Ayrıca lisans sözleşmelerinden elde edilen hasılatın tahakkuku için sözleşme hükümleri esas alınır. Buna göre uygulama örneğindeki sözleşme hükümleri esas alınarak patent hakkının kullandırılması edim yükümlülüğüne dair hasılat için her ayın 16'sında tahakkuk kaydı, işlem bedelinin banka hesabına yatırıldığı tarihte de tahsil kaydı yapılacaktır.

213 sayılı VUK'a göre hasılat, fatura düzenlendiği tarihte muhasebeleştirilir. ABC Kozmetik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin 18.06.2024 tarihinde, 16.06.2024 tarihinde XYZ İlaç Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nden gelen satış miktarı bilgilerini dikkate alarak hesapladığı işlem bedeli üzerinden fatura düzenlediği varsayılırsa; tahakkuk kaydı faturanın düzenlendiği tarih olan 18.06.2024 tarihinde, tahsilat kaydı ise işlem bedelinin banka hesabına yatırıldığı tarihte yapılacaktır.

SONUÇ

Lisans sözleşmelerine bağlı olarak elde edilen hasılat muhasebeleştirilirken, TMS/TFRS'leri uygulayan işletmeler TFRS 15 'Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat'taki düzenlemeleri; BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler paragraf 5.41/b'deki açıklamayı; KÜMİ FRS'yi uygulayan işletmeler paragraf 7.42/b'deki açıklamayı, diğer işletmeler ise VUK'taki hasılatla ilgili düzenlemeleri dikkate alırlar.

TFRS 15'e göre lisans sözleşmelerinden doğan hasılat beş aşamalı bir model takip edilerek muhasebeleştirilir. Bu model çerçevesinde ilk aşamada sözleşme tanımlanır, ikinci aşamada edim yükümlülükleri tanımlanır, üçüncü aşamada işlem bedeli belirlenir, dördüncü aşamada belirlenen bedel edim yükümlülüklerine dağıtılır, son aşamada ise edim yükümlülüğü gerçekleştirildiğinde hasılat finansal tablolara alınır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de hasılatın muhasebeleştirilmesi için TFRS 15'te olduğu gibi beş aşamalı bir model bulunmamaktadır. Bu durum işletmelere uygulama kolaylığı sağlamaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre hasılat, işletmeye ekonomik faydanın girme ihtimalinin yüksek olduğu ve bu faydanın güvenilir bir biçimde ölçülebilir olduğu durumda muhasebeleştirilir.

Hem TFRS 15'e göre hem de BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre lisans sözleşmelerinden doğan hasılat net tutar üzerinden muhasebeleştirilirken VUK'a göre ise hasılat, bu standartlardan farklı olarak brüt tutar üzerinden muhasebeleştirilir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi için alıcı ve satıcının anlaşması ve fatura düzenlenmesi yeterlidir. Tahakkuk esası gereği hasılat kaydı için tahsil şartı aranmamaktadır.

Lisans sözleşmelerinden elde edilen hasılatın TFRS 15, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK'a göre muhasebeleştirilmesinin ele alındığı bu çalışmanın literatüre ve konuya ilgi duyan taraflara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı

Bu makale içerisinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, çalışmanın özgün olduğunu bildiririm. Aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Yazarların Makaleye Katkı Oranları

Bu makale tek yazarlı bir makale olup yazar tarafından tek başına hazırlanmıştır.

Etik Kurul İzni

Bu makalede etik kurul iznine gerek yoktur. Etik kurul kararı gerekmediğine ilişkin ıslak imzalı onam formu sistem üzerindeki makale süreci dosyalarında yer almaktadır.

Çıkar Beyanı

Bu makale tek yazarlı bir makale olup çıkar çatışması durumu yaşanmamıştır.

KAYNAKÇA

Akıncı, A. (2011). *Sürdürülebilir rekabet üstünlüğünün sağlanmasında inovasyonun üretim maliyetlerine etkisi ve ampirik bir uygulama* [Yüksek lisans tezi, Dumlupınar Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>

Ayiter, N. (1981). *Hukukta fikir ve sanat ürünleri*. Sevinç Matbaası Yayınları.

- Biber, A. E. (2016). Türkiye’de fikri mülkiyet hakları koruması ekonomik büyüme ve teknoloji ihracatı ilişkisinin karşılaştırmalı analizi. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 61-88. <https://doi.org/10.11616/basbed.vi.455294>
- Çavuşoğlu, A. (2024). *Patentle sen de zengin ol patent ticarileştirme rehberi* (1. Baskı). Türkiye Patent Hareketleri Platformu Yayınları.
- Çörtoğlu-Koca, S. (2013). *Teknoloji transfer sözleşmelerinden doğan kanunlar ihtilafı*. Yetki Yayınları.
- Daşbaşı, B. (2013). *Bilgisayar tabanlı buluşların ve iş metotlarının patentlenebilirliği: Dünyadaki uygulamalar ve ülkemizdeki durum* [Uzmanlık tezi, Türk Patent Enstitüsü Patent Dairesi Başkanlığı]. <https://akademi.turkpatent.gov.tr/>
- Demirli, Y. (2014). Türkiye’de teknoparklara yönelik teşvikler ve teknoparkların bilim ve teknoloji kapasitesinin gelişimine katkısı. *Maliye Dergisi*, (166), 95-114.
- Gökovalı, U. ve Bozkurt, K. (2006). Fikri ve sınai mülkiyet hakkı (FSMH) olarak patentler: Dünya ve Türkiye açısından tarihsel bir bakış. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (17), 135-146.
- Gömleksiz, M. (2012). *Bölgesel inovasyon sistemleri ve Türkiye: İstatistiki bölge birimleri sınıflandırması düzey 2 bölgeleri inovasyon indeksi* [Yüksek lisans tezi, Selçuk Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Günay, D. ve Çalık, A. (2019). İnovasyon, icat, teknoloji ve bilim kavramları üzerine. *Üniversite Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 1-11.
- Gündüz, E. (2012). *Rekabet geriliminin stratejik inovasyona etkisinin farkındalık motivasyon ve yetenek perspektifinde incelenmesi* [Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Hangül, F. (2018). *Türkiye’de buluşların ticari değere dönüşümü* [Uzmanlık tezi, Türk Patent Marka Kurumu, Patent Daire Başkanlığı]. <https://akademi.turkpatent.gov.tr/>
- İlgaz, D. (2000). Know-How ve ticari sırlar (teknoloji transferi ve lisans anlaşmaları, Devlet Planlama Teşkilatı Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Fikri Haklar Özel İhtisas Komisyonu Raporu. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Fikri-Haklar-OIK-Raporu.pdf>
- İncaz, S. (1992). *Lisans anlaşmaları yoluyla teknoloji transferi* [Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2024). BOBİ FRS modül 5. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf>
- Karahan, S., Suluk, C., Saraç, T. ve Nal, T. (2015). *Fikri mülkiyet hukukunun esasları* (4. Basım). Seçkin Yayınevi.
- Keskin, S. (2018). Girişimcilik ve inovasyon arasındaki ilişki. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(13), 186-193.

- Kılıç, G. (2017). *UFRS 15 müşteri sözleşmelerinden doğan hasılat standardının değerlendirilmesi* [Yüksek lisans tezi, Başkent Üniversitesi].
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Koçman, R. ve Şen, İ. K. (2019). Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardının incelenmesi: Haberleşme sektöründe bir uygulama. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Girişimcilik Dergisi*, 3(5), 14-28.
- McDaniel, B. A. (2002). *Entrepreneurship and innovation an economic approach* (1. Baskı). Routledge.
- Odman, A. (2002). *Fikri mülkiyet hukuku ile rekabet hukukunun teknolojik yeniliklerin teşvikindeki rolü* (1. Baskı). Seçkin Yayınevi.
- Oktay-Özdemir, S. (2002). *Sınai haklara ilişkin lisans sözleşmeleri ve rekabet hukuku düzenlemelerinin lisans sözleşmelerine uygulanması*. Beta Yayınevi.
- Ongan, B. (2007). *Sınai haklara ilişkin lisans sözleşmelerinde tarafların hukuki durumu*. Seçkin Yayıncılık.
- Ortan, A. N. (1987). *İşçi buluşları hukuku*. Dokuz Eylül Yayınevi.
- Özkaya, P. ve Samet, R. (2020). Yazılım ürünlerinin telif hukuku kapsamında korunması. *Uluslararası Bilgi Güvenliği Mühendisliği Dergisi*, 6(1), 17-34.
<https://doi.org/10.18640/ubgmd.735437>
- Resmî Gazete. (1951, 13 Aralık). Fikir ve sanat eserleri kanunu.
<https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5846&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=3>
- Resmî Gazete. (1961, 10 Ocak). Vergi usul kanunu.
<https://mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>
- Resmî Gazete. (2004, 15 Ocak). Yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı haklarının korunmasına ilişkin kanun.
<https://mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=1&MevzuatNo=5042&MevzuatTertip>
- Resmî Gazete. (2016, 9 Eylül). Türkiye finansal raporlama standardı 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf
- Resmî Gazete. (2017, 10 Ocak). Sınai Mülkiyet Kanunu.
<https://mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6769.pdf>
- Resmî Gazete. (2017, 29 Temmuz). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı.
<https://mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=23810&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

- Resmî Gazete. (2023, 16 Ocak). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı. <https://www.resmigazete.gov.tr/fihrist?tarih=2023-01-16&mukerrer=1>
- Sarı, O. (2018). *Patent lisans sözleşmesi* [Doktora tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Stim, R. (2004). *License your invention*. Consolidated Printers INC.
- Tekinalp, Ü. (2008). *Fikri mülkiyet hukuku*. Beta Yayınevi.
- Topaloğlu, M. (1997). *Bilgisayar programları üzerindeki haklar ve bu hakların korunması*. Bilişim Vakfı Yayınları.
- Tosun, M. (2015). *Bitki ıslahı*. Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.
- Türk Dil Kurumu. (2024). Lisans terimi. <https://www.sozluk.gov.tr>
- Türk Patent ve Marka Kurumu. (2018). Tasarım başvuru kılavuzu. <https://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/resources/temp/4617A4A1-D2E1-4220-AB41-878D1F9F410A.pdf> adresinden 21 Şubat 2024 tarihinde alınmıştır.
- Ünal, K. (2020). *Patent değerlemesi ve Türkiye’de uygulamalı olarak incelenmesi*. [Uzmanlık tezi, Türk Patent ve Marka Kurumu]. <https://akademi.turkpatent.gov.tr/>
- Weisberg, S. (2004). *Practising Law institute, patents, copyrights, trademarks and literary property course habdbook series*. Practising Law Institute.

EXTENDED ABSTRACT

In the 21st century, characterized as the information age, businesses' ability to achieve sustainable growth and gain competitive advantage depends on developing new products and processes that can quickly respond to constantly changing consumer wants and needs. Newly developed technologies are protected either by keeping them as trade secrets from competitors or through registration or copyright processes that operate according to intellectual property legislation.

Intellectual property law covers abstract values that result from intellectual effort and can be used in production. These intellectual products, also referred to as intangible assets that add value to production, unlike material assets, do not deplete with use. Moreover, sharing intellectual products creates more added value than sharing material assets. Not every intellectual product result in technological innovation. Patents, utility models, industrial designs, integrated circuit topographies, and plant breeders' rights within the scope of industrial property rights, as well as software under copyright, are intellectual products that can be considered within the scope of technological innovation.

Intellectual property rights, which grant a monopoly right to the owner, can be transformed into a product by the owner or can be marketed as a product by another person through the transfer or licensing of the right.

The transfer of all rights provided by intellectual property rights to another person without limitation to a specific time or other conditions is called assignment. A license, on the other hand, refers to the special authority given by the licensor to the licensee regarding the use of a specific intellectual property right in exchange for contractual payments. With a license

agreement that regulates the rights and obligations of both parties, the licensee becomes the rights holder for a certain period regarding the commercial use of the intellectual right.

Transfer and licensing are carried out based on a contract, and the revenue arising from these contracts is accounted for considering different regulations depending on the size of the business and whether it is subject to independent audit. Businesses listed in the appendix of the "Board Decision on the Scope of Application of Turkish Accounting Standards" published in the Official Gazette dated 26/08/2014 by the Public Oversight Authority are required to apply Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards. Businesses that are subject to independent audit but do not apply Turkish Financial Reporting Standards, either mandatorily or voluntarily, despite not being included in the aforementioned list, are required to apply the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises. Small or micro business owners, whether natural or legal person merchants, who are outside the scope of the "Decision on Determining Companies Subject to Independent Audit, which is put into effect by Presidential Decree" and who are not subject to independent audit according to other legislation, are required to apply the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises in financial statements prepared for audits requested by institutions, boards or organizations responsible for regulating and auditing specific areas, or in financial statements requested to be prepared with reference to standards published by the Public Oversight Authority. Businesses that are not within the scope of mandatory application and do not choose to apply the standards voluntarily keep their records in accordance with the General Communiqué on Accounting System Implementation.

This study aims to explain how revenue from license agreements is accounted for through a hypothetical example, creating accounting records by considering the regulations in Turkey Financial Reporting Standard 15, Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises, Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises, and the Tax Procedure Law, and explaining the differences between the four regulations.

According to Turkey Financial Reporting Standard 15, revenue from license agreements is accounted for by following a five-stage model. Within the framework of this model, in the first stage, the contract is identified; in the second stage, performance obligations are identified; in the third stage, the transaction price is determined; in the fourth stage, the determined price is allocated to performance obligations; and in the final stage, revenue is recognized in the financial statements when the performance obligation is fulfilled.

The Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises and the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises do not include a five-stage model for revenue recognition as in Turkish Financial Reporting Standard 15. This provides ease of application for businesses. According to the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises and the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises, revenue is recognized when it is probable that economic benefits will flow to the entity and these benefits can be measured reliably.

According to both Turkish Financial Reporting Standard 15 and the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises and the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises, revenue from licensing agreements is recognized on a net basis,

while according to the Tax Procedure Law, revenue is recognized on a gross basis, differing from these standards. For revenue recognition, it is sufficient for the buyer and seller to agree and issue an invoice. In accordance with the accrual basis, collection is not required for revenue recognition.