

İŞLETMENİN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR ÜZERİNDEKİ KONTROLÜ: FİNANSAL RAPORLAMAYA HUKUKSAL BİR BAKIŞ

Doç. Dr. Orhan ÇELİK*

Doç. Dr. Feyzan H. ŞEHİRALİ ÇELİK**

ÖZET

Maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda raporlanabilmesi için sağlanması gereken şartlardan biri maddi olmayan duran varlıklar üzerinde işletmenin kontrolünün olmasıdır. Finansal raporlama sürecinde tanımı görece olarak kolay olan kontrolün, hukuki uygulamaları önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Maddi olmayan duran varlıklar üzerinde kontrolün sınırını belirleyen hukuki düzenlemeler ve bunların sonuçları ile finansal raporlama uygulamaları arasındaki farklılıklar bu çalışmanın içeriğini oluşturmaktadır. Bu çerçevede özellikle ele alınacak maddi olmayan duran varlık türü sınai haklardır.

Ahantar Kelimeler: TMS-38, Maddi olmayan duran varlıklar, Kontrol, Sınai haklar

ABSTRACT

Company's Control on Intangible Assets: A Juridical View on Financial Reporting

One of the requirements to report intangible assets in the financial statements is the existence of control of the company on these assets. The concept of control can be relative easily defined in the financial reporting process. However, some significant differences can be observed in the legal practices. The goal of this study is to evaluate the regulations determining the limitation of control on intangible assets, and the departing practices of financial reporting. Special regard shall be given to the industrial property rights.

Key words: IAS-38, Intangible assets, Control, Industrial Property Rights

* A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı.

** A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, Ticaret Hukuku Anabilim Dalı.

I. GİRİŞ

Sermaye piyasalarında temel değişken şirketin nasıl değer yarattığı ve dolayısıyla pay sahipleri için yaratılan değer (*shareholder value*) nasıl maksimize edildiğidir. Son zamanlara kadar şirketlerin yarattığı değerini esas olarak şirketlerin kârlılığı, maddi duran varlıkları ve geleceğe ilişkin beklentilerinden oluştuğu kabul edilmişken, günümüzde patentler, markalar ve diğer fikri mülkiyet haklarını içeren maddi olmayan duran varlıkların şirketlerin değerini belirleyen temel unsur olduğu geniş kesimlerce kabul edilmektedir. Örneğin artık günümüzde, Coca-Cola, Johnson&Johnson, P&G ve Unilever gibi şirketlerde şirket değeri maddi duran varlıklardan daha çok maddi olmayan duran varlıklardan oluştuğu saptanmıştır (Ward ve Perrier, 1998).

Maddi olmayan duran varlıkların raporlanması finansal raporlama uygulamalarının en “sorunlu” alanlarından bir olarak kabul edilmektedir. Bu alanın sorunlu olmasının temel nedeni maddi olmayan duran varlık tanımından kaynaklanmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların tanımı gereği fiziksel bir unsurunun bulunmaması, bunların ölçülmesi ve raporlanmasında bir takım güçlükleri de beraberinde getirmektedir.¹ Maddi olmayan duran varlıkların tanımlanma zorluğu sadece ölçme mantığı açısından değil, hukuk-

sal zorluklardan da kaynaklanabilmektedir. Dolayısıyla tanımlama aşamasında muhasebenin yanı sıra hukuk açısından da bir değerlendirmenin yapılması gereklidir.² Buna ek olarak, maddi olmayan duran varlıkların işletme varlıkları içinde (bilanço içinde yer alsın veya almasın) önemli bir tutara ulaşması konunun önemini bir kat daha arttırmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların ölçülmesinde güçlük maddi olmayan duran varlıkların önemli bir kısmının aktif bir piyasasının olmaması, dolayısıyla gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesinin güç olmasından kaynaklanmaktadır. İşletmelerin satın alma yoluyla edindikleri maddi olmayan duran varlıklar açısından ölçme ve raporlamada önemli güçlük yoktur. Zira maddi olmayan duran varlığın alınıp satılmasında oluşan fiyat gerçeğe uygun değer olarak ölçmeye esas alınacak değerdir.³ Her ne kadar işletme yönetimlerinde kısa dönemli bir bakış açısıyla yönetilse de (Günther ve Kriegbaum-Kling, 2001) işletmelerin uzun dönemli bir yatırımı olan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili sorun aslında işletme içinde geliştirilen veya satın alınma dışında yollarla edinilen maddi olmayan duran varlıkların ölçülmesi aşamasında karşımıza çıkmaktadır (Wilson, 1989). Geliştirme veya satın alma dışında edinilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin saptanmasında ortaya çıkan bu güçlüklerin bazı durumlarda ilgili ta-

¹ Maddi olmayan duran varlıklara marka, patent, know-how, bilgisayar yazılımı, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ithalat kotaları, balıkçılık kotaları, isim hakları gibi varlıklar örnek olarak verilebilir. (IAS-38, p. 9). Maddi olmayan duran varlıkların farklı bir sınıflandırması için bkz. Srivastava, Shervani ve Fahey (1998).

² Muhasebe kuralları ile hukuk arasında yakın ilişki bulunmaktadır. Almanya gibi bazı ülkelerde muhasebe sistemi büyük ölçüde hukukun bir parçası olabilmektedir. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Mcgee (1991) ve Freedman ve Power (1991).

³ Muhasebe teorisinde ve dolayısıyla muhasebe uygulamalarında en çok tartışılan konulardan biri ölçme sorunudur. Aslında ölçme muhasebenin en temel varoluş sorunudur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının dünyada geniş ölçüde uygulanmaya başlanması uykuda olan bu soruyu tekrar gündeme getirmiştir. Uluslararası finansal raporlama standartlarının bazı önemli kalemlerin ölçülmesinde maliyet esasının yerine gerçeğe uygun değer kullanılması kuralını getirmesi tartışmaları da alevlendirmiştir. Teorik çalışmalara bakıldığında muhasebe sisteminde ölçmenin hangi esaslara göre yapılacağına ilişkin geliştirilmiş bir çok yaklaşım bulunmaktadır. Örneğin Ijiri (1965)'nin önerdiği yaklaşımda ölçme sistemi matematiksel olarak tutar, sahiplik ve değişim boyutlarını içeren aksiyomlar ile açıklamıştır.

raflar arasında bir “çatışma” yarattığı dahi ileri sürülmektedir.⁴

Bu çalışmada IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı’nda maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda raporlanabilmesinin şartları hakkında genel bilgi verildikten sonra maddi olmayan duran varlık üzerinde *kontrol gücünün mevcut olması* şartı ayrıntılı olarak incelenmektedir. Bu incelemede kontrol gücünün varlığı, kaynağı ve zayıflaması ve ortadan kalkması konuları özellikle son yıllarda işletmeler açısından önemi giderek artan patent, marka, endüstriyel tasarım gibi sınaî haklar örneğinde irdelenmektedir.

II. Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Finansal Raporlama Standartları

Birçok ülkede maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesinde birbirinden farklı yaklaşım-

lar ve uygulamalar bulunmaktadır. Bazı ülke düzenlemeleri bu konuda son derece muhafazakar kurallar içerirken, bazı ülkeler daha liberal uygulamalar geliştirmiştir (Cravens ve Guilding, 2001). Bu yaklaşım farklılıklarının sonuçta şirketlerin değerini etkilemesi, yatırımcılar ve analistler bakımından konunun önemini daha da artırmaktadır.⁵

Günümüzde maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin en gelişmiş kuralların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards, IAS/IFRS)⁶ olduğu açıktır. Bu kapsamda, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin kurallar birden fazla muhasebe standardında yer almaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda raporlanmasıyla doğrudan ilgili standart “IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”

⁴ Uygulamada ve teorik çalışmalarda maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda raporlanması ile ilgili farklı görüşlerin çatıştığı görülmektedir. Bu çatışma temelde maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda raporlanmasında hangi değer ile ölçüleceği, bir başka ifadeyle, raporlayabilmek için değerinin güvenilir şekilde ölçülüp ölçülemeyeceği etrafında gelişmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların değerinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi aynı zamanda kullanılan değerlendirme yönteminin kredibilitesi sorununu da gündeme getirmektedir.

⁵ Muhasebe sisteminin maddi olmayan duran varlıkların raporlamasına ilişkin muhasebeleştirme, amortisman ayırma ve değerlendirme noktalarında yöneticilere esnek yetkiler verildiği durumlar ile bu noktalarda yetki verilmeyip sıkı düzenlemelerin yapılması durumlarının hisse senedi fiyatına ve dolayısıyla şirket değerine etkisinin olup olmadığının araştırıldığı ampirik çalışmalar mevcuttur. Örneğin Ely ve Waymire (1999) çalışmalarında; ABD’de SEC öncesinde (muhasebe düzenlemelerinin görece olarak çok esnek olduğu dönem) bilançolarında maddi olmayan duran varlık bulunan 146 şirketin 1927 yılına ilişkin finansal tabloları kullanılarak bu ilişkiyi test etmişlerdir. Çalışmalarının sonucunda yatırımcıların bilançolarında maddi olmayan duran varlık olan şirketlerin hisse senetlerinden elde ettikleri sermaye kazançlarının olmayan şirketlerin hisse senetleri kazançlarına göre daha yüksek olduğunu saptamışlardır. Buna ek olarak yatırımcıların bu dönemde açıklanan maddi olmayan duran varlıkların değeri konusunda son derece şüpheli oldukları da belirlenmiştir. Benzer olarak, Ittner ve Larcker (1998), Barth vd. (1998) ve Barth ve Clinch (1998) çalışmalarında maddi olmayan duran varlıkların değeri ile hisse senedi fiyatları arasında pozitif ilişki olduğunu saptamışlardır. Lev ve Sougiannis (1998) fiyatlar ile şirketlerin aktifleştirilen Ar-Ge giderleri arasında pozitif ilişki bulmuşlardır.

⁶ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları seti, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’ndan oluşmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu’nun (IASB) 2001 yılından önce Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi (IASC) olarak yayımladığı standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları adıyla korunurken bu yıldan sonra IASB olarak yayımladığı standartlara Uluslararası Finansal Raporlama Standartları adını vermiştir. Uygulamada karışıklık yaratmamak amaçlı bu yaklaşıma paralel olarak ülkemizde de muhasebe standartları seti; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olmak üzere “iki tür isimli” standarttan oluşmaktadır.

standartdır. İşletmenin edindiği⁷ maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda raporlanması ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bilgilerin kamuya açıklanmasına ilişkin kurallar bu standart çerçevesinde düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra, “IAS-36 Varlıklarda Değer Azalışı” ile “IFRS-3 İşletme Birleşmeleri” standartları gibi standartlar da maddi olmayan duran varlıklara ilişkin kurallar ve/veya göndermeler içermektedir.

IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nın temel amacı maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Muhasebeleştirme yöntemlerinin belirlenmesi bir süreç olarak, birbirini izleyen aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamaların ilki maddi olmayan duran varlıkların işletme tarafından edinildiğinde hangi değer ile muhasebeleştirileceğinin saptanması (ilk muhasebeleştirme), ikinci aşama ise; birinci aşamada muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlığın bilançoda hangi değer ile raporlanacağı (bilanço tarihinde ölçme) belirlenmesidir. Bu aşamada maddi olmayan duran varlığın defter değerinin belirlenmesi için yararlı ömrünün tahmin edilmesi ve değer düşüklüğünün olup olmadığının tespit edilmesi de gerekir. Üçüncü aşama ise maddi

olmayan duran varlıklarla ilgili kamuya açıklanacak bilgilerin belirlenmesi aşamasıdır.

III. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Raporlanma Şartları ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Üzerindeki Kontrol

Finansal raporlama standardında “fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir parasal olmayan varlık” olarak ifade edilen⁸ maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda raporlanmasında varlık olmasının gerektirdiği şartların yanı sıra, taşınması gereken üç ön şart bulunmaktadır⁹. Standartta bu şartlar; varlıkların *belirlenebilir* olması, üzerinde *kontrol gücü* olması ve *gelecekte ekonomik fayda yaratma* olasılığının bulunması olarak belirtilmiştir (IAS-38/p.11-17). Maddi olmayan duran varlıkların bu şartların tamamını sağlamaması durumunda bunlar için yapılan harcamaların varlık olarak muhasebeleştirilmesi (aktifleştirilmesi) mümkün değildir. Bir başka ifadeyle, bunların elde edilmesi veya işletme içinde yaratılması için yapılan harcamalar oluştukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilecektir.

Çalışmanın asıl konusunu maddi olmayan duran varlık üzerinde kontrol gücünün bulunması şartı oluşturmaktadır. Bununla birlikte, konunun bü-

⁷ İşletmeler maddi olmayan duran varlıkları; ayrı olarak, işletme birleşmesinin bir parçası olarak, devlet teşviği yoluyla ve varlıkların takası yoluyla edinebilir (IAS-38/p.25-47) veya işletme içinde yaratabilir. İşletme içinde maddi olmayan duran varlıkların yaratılma süreci IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardın 51-67. paragraflarında düzenlendiği şekliyle araştırma geliştirme faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.

⁸ Maddi olmayan duran varlıkların bir başka tanımlaması için bkz. Brynjalfsson, Hitt ve Yang (2002).

⁹ Bilanço ve gelir tablosu kaleminin tahakkuku ile ilgili olarak öncelikli olarak kavramsal çerçevede düzenleme yer almaktadır. Buna göre; “unsur tanımına giren bu kalem muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olacak olmalı ve söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmeli ölçüt veya koşullarına uygun olması halinde bilançoda veya gelir tablosunda raporlanmalıdır (Kavramsal Çerçeve p. 83). Bir kalemin tahakkuk ettirilmek için gereken ölçütleri taşıyıp taşımadığının belirlenmesi ve taşınması halinde finansal tablolarda gösterilip gösterilmemesi konusunda karar verirken önemlilik kavramı dikkate alınmalıdır. Unsurlar arasındaki ilişkinin bir sonucu olarak, bir kalem, unsur tanımına giriyor ve tahakkuk için gereken ölçütleri taşıyorsa ve bu varlığın tahakkuk ettirilmesi gerekiyorsa, otomatik olarak buna karşılık gelen bir başka unsurun, örneğin, bir gelir veya bir borcun da tahakkuk ettirilmesi gerekir (Kavramsal Çerçeve p. 84)” Kavramsal çerçevede tanımlanan bu yaklaşıma uygun olarak IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'na göre; bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir (IAS-38/p.21).

tünlüğünün sağlanması amacıyla gelecekte ekonomik fayda yaratma olasılığı ve belirlenebilirlik şartlarına da kısaca değinilecektir.

Gelecekteki Ekonomik Yararlar

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili şartlardan biri gelecekte ekonomik yarar elde etme olasılığının bulunmasıdır. İşletmenin maddi olmayan duran varlıktan ekonomik yarar elde etmesi doğrudan gelir elde etmenin yanı sıra, maliyet tasarrufu veya başka bir yarar sağlama şeklinde de olabilir. İşletmenin varlıkla ilgili gelecekte ekonomik yarar elde etme imkanının olması muhasebeleştirme ile ilgili diğer iki şartın yerine getirilmesine bağlıdır.

Belirlenebilirlik

Belirlenebilirlik şartı, maddi olmayan duran varlığın *good-will*'den¹⁰ ayrılması için gereklidir (IAS-38, p. 11; Alexander ve Archer, 2008; E&Y, 2009; Pricewaterhousecoopers, 2008). Bir başka ifadeyle, maddi olmayan duran varlığın belirlenebilirlik şartını sağlayabilmesi için *good-will*'den ayrı olarak tanımlanabilmesi gerekir (Brownlee, 2008).

Maddi olmayan duran varlığın belirlenebilir ol-

ması başlıca iki şekilde gerçekleşebilir. Bunlardan ilki, maddi olmayan duran varlığın yasal olarak düzenlenmiş haklara konu olması ve bu şekilde belirlenebilirlik özelliğini taşımasıdır. Maddi olmayan duran varlığın bu şekilde yasal haklarla koruma altına alınmadığı durumlarda ise belirlenebilirlik şartı varlığın konusunun "ayrılabilir" özelliğe sahip olması ile sağlanır (Wehrheim, DStR 2/2002, s. 87). Bu iki kriter IAS-38 p. 12'de düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre belirlenebilirlik kriterinin sağlanması için varlığın ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyeti olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması gerekir (IAS-38/p.12-a). Maddi olmayan duran varlığın belirlenebilirlik kriterine sahip olması, ayrıca, ilgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması durumunda da söz konusu olabilir (IAS-38/p.12-b).

¹⁰ Muhasebe literatüründe ve IAS-38 Standartı'nda *good-will* kavramı "şerefiye" olarak adlandırılmaktadır. Ticaret hukuku açısından ise *good-will* kavramının karşılığı olarak, ticari işletmenin özellikle müşteri çevresinden kaynaklanan değerini ifade etmek üzere "peştemaliye" kavramı kullanılmaktadır. Bu konuda bkz. Arkan, Ticari İşletme Hukuku, s. 33. TTK Tasarısı'nın ticari işletmenin devrini düzenleyen 11. maddesinin üçüncü fıkrasında ticari işletmenin devri sözleşmesinin aksi öngörülmemişse duran malvarlığını, **işletme değerini**, kiracılık hakkını, ticaret unvanı ve diğer fikri mülkiyet haklarını ve sürekli olarak işletmeye özgülünen malvarlığı unsurlarını içerdiğinin kabul olduğu hükme bağlanmıştır. Maddenin gerekçesinde "işletme değeri"nin "işletmeye bağlı müşteri çevresini de kapsayan ve işletmenin teker teker malvarlığı unsurlarının değerleri toplamını aşan değeri" olduğu ifade edilerek buna hukukumuzda "peştemaliye" veya "*good-will*" dendiği vurgulanmıştır. Hatta Tasarı'nın ilk halinde maddede yer alan "işletme değeri" kavramının yanında parantez içinde "peştemaliye" ifadesi kullanılmış, ancak bu kullanım daha sonra Alt Komisyon görüşmelerinde Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te ayrıç içindeki hükümlere yer verilmeyeceğine ilişkin düzenlemeye uygun olarak madde metninden çıkarılmıştır.

İşletmeden ayrılabilirlik özelliği maddi olmayan duran varlık kavramının önemli bir bölümünü oluşturan ve genel anlamda “fikri hak”¹¹ kavramının bir alt grubunu temsil eden “sınai haklar”ın¹² büyük kısmı açısından mevcuttur. Buluşların korunmasına yönelik patent¹³ ve faydalı modeller¹⁴, ürünlerin görünüm özelliklerini koruyan endüstriyel tasarımlar¹⁵ ve işletmelerin mal ve hizmetlerini diğer işletmelerin mal ve hizmetlerinden ayırt etmeye yarayan

markaların¹⁶ hukuki işlemlere konu olabileceği, örneğin devredilebileceği, kullanım hakkının lisans sözleşmesine konu olabileceği hususu her bir hak türü açısından kendi yasal düzenlemelerinde açıkça öngörülmüştür. Ticari işletmenin devri halinde de ticari işletmeye dahil olan bu unsurların tümü, aksine sözleşmede hüküm bulunmadığı sürece ticari işletmeye dahil sayılır ve devir ile birlikte devralana geçer (TTK md. 11/II). Ticari işletmeyi devreden ile devralan

- ¹¹ Fikir ürünleri üzerindeki haklar genel olarak “fikri haklar” veya “fikri mülkiyet hakları” olarak adlandırılmaktadır. Bu genel kavramın iki ana alt başlığı bulunmaktadır. Bunlar, fikir ve sanat eserleri üzerindeki haklar (eser sahipliği hakları) ile sınai haklardır. Fikir ve sanat eserleri üzerindeki haklar 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’nda düzenleme altına alınan ilim ve edebiyat eserleri (örn. bilgisayar programları), musiki eserleri (sözlü ve sözsüz besteler), güzel sanat eserleri (örn. tablolar, resimler, mimarlık eserleri, karikatür eserleri) ve sinema eserlerini konu alır. Bu hak grubu için yaygın olarak “telif hakları” ifadesi de kullanılmaktadır. Fikir ve sanat eserleri sahibinin hususiyetini taşıyan eserler üzerindeki haklar olup hak sahipliği eserin gerçekleştirilmesiyle kendiliğinden doğar. Bir başka ifade ile hak sahibi olabilmek için herhangi bir tescil veya bildirim gerek yoktur. Fikri haklar alanındaki kavramsal sınıflandırmalar için bkz. Tekinalp (2006), Şehirli (1998).
- ¹² Sınai haklar, endüstri alanında gerçekleştirilen yenilikler üzerindeki haklardır. Bu kapsamda yer alan haklar patentler, faydalı modeller, endüstriyel tasarımlar, markalar, coğrafi işaretler, ticaret unvanları, işletme adları, entegre devre topoğrafyaları, yeni bitki çeşitleri üzerinde ıslahçı haklarıdır. Bu haklardan ticaret unvanları ile işletme adları Türk Ticaret Kanunu’nda, diğer haklar ise özel yasal düzenlemelerde koruma altına alınmıştır. Bu hakların önemli bir bölümü Gümrük Birliği’ne giriş sürecinde 1995 yılında yürürlüğe giren bir dizi Kanun hükmünde kararname ile düzenlenmiştir. Bunlar, faydalı modelleri de içine alan 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında KHK, 554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında KHK, 556 sayılı Markaların Korunması Hakkında KHK, 554 sayılı Coğrafi İşaretlerin Korunması Hakkında KHK’dir. Bunların yanısıra 2004 yılında 5147 sayılı Entegre Devre Topoğrafyalarının Korunması Hakkında Kanun ile 5042 sayılı Yeni Bitki Çeşitlerine Ait Islahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun kabul edilmiştir. Fikir ve sanat eserlerinden farklı olarak sınai haklar tescile tabidir. Bu tescil, patent, faydalı model, marka, endüstriyel tasarım, coğrafi işaret ve entegre devre topoğrafyaları için Türk Patent Enstitüsü (TPE), yeni bitki çeşitleri üzerinde ıslahçı hakları açısından Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı ve ticaret unvanı ile işletme adları açısından ticaret sicil memurlukları nezdinde gerçekleştirilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Tekinalp (2006).
- ¹³ Patent, yeni, tekniğin bilinen durumunu aşan (buluş basamağı taşıyan) ve sanayiye uygulanabilir buluşlara verilen belgedir. Bir buluşa patent verilebilmesi için buluşun yalnızca ülke çapında yeni olması yeterli değildir, dünya çapında yenilik şartının sağlanması gerekir. Patent verilebilirlik şartları için bkz. Şehirli (1998), Tekinalp (2006), Öztürk (2008).
- ¹⁴ Patentler gibi, faydalı modeller de teknik alandaki buluşlara verilen bir belgedir. Ancak patentlerden farklı olarak bunlar açısından buluş basamağı şartı aranmaz. Bu nedenle faydalı modeller “küçük patent” olarak da adlandırılır. Bunun yanısıra usuller ve bu usuller sonucu elde edilen ürünler ile kimyasal maddeler için faydalı model belgesi verilemez. Dolayısıyla ilaçların faydalı model belgesi ile korunması mümkün değildir. Patent-faydalı model ayrımı için bkz. Şehirli (1998), Tekinalp (2006).
- ¹⁵ Patent ve faydalı modellerden farklı olarak endüstriyel tasarımlar ürünlerin işlevlerini değil, görünüm özelliklerini koruma altına alır. Otomobil yedek parçalarından tekstil ve takı sektörüne kadar çok farklı alanlarda farklı tasarımlara rastlamak mümkündür. Bir tasarımın 554 sayılı KHK kapsamında korunabilmesi için yeni ve ayırt edici olması gerekmektedir. Tasarım hukukunda da yenilik dünya çapında yeniliği ifade eder. Ayırt edicilik ise bir tasarımın bilinen kullanıcı üzerinde bıraktığı genel izlenimin diğer tasarımlara göre belirgin şekilde farklı olması anlamına gelir. Endüstriyel Tasarım kavramı ve diğer sınai haklarla karşılaştırılması için bkz. Suluk (2003).
- ¹⁶ 556 sayılı KHK md. 5’e göre “marka bir teşebbüsün mal ve hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal ve hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlamak amacıyla, kişi adları dahil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar, malların biçimi ve ambalajı gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayımlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretleri içerir”.

arasında yapılacak anlaşmada bu unsurların birinin veya bir kaçının devir kapsamı dışında tutulması da mümkündür. Önemli olan, devredilen unsurlar ile ticari işletmenin ticari işletme vasfını koruyabilir olmasıdır. TTK sisteminde, ticaret unvanları¹⁷ açısından ise farklı bir düzenleme öngörülmüştür. Ticari işletmenin devrinin kural olarak ticaret unvanının devrini gerektirmesine rağmen (TTK md. 51/II) ticaret unvanının işletmeden ayrı olarak bir başkasına devri mümkün değildir (TTK md. 51/I). Dolayısıyla ticaret unvanlarının işletmeden ayrılabilir olma özelliği bulunmamaktadır.

Kontrol

Kontrol, işletmenin ilgili maddi olmayan duran varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunu ifade eder.

A. Kontrolün Belirlenmesinde Dikkate Alınacak Kriterler

Herhangi bir ekonomik değer ve bu kapsamda maddi olmayan duran varlık üzerinde kontrolün varlığından söz edilebilmesi için üç temel şartın sağlanması gerekmektedir. Bunlar, yararlanma niyeti, yararlanma olasılığı, bu ekonomik değerden üçüncü kişilerin yararlanmasının engellenmesidir (Wehrheim, DStR 2/2002, s. 87).

1. Yararlanma Niyeti

Maddi olmayan duran varlıktan yararlanma niyetinin olup olmadığı işletme tarafından kolaylıkla kanıtlanabilecek bir husus olup bunun uygulamada pek fazla sorun yaratmayacağı kabul edilmektedir (Wehrheim, DStR 2/2002, s. 87).

2. Yararlanma Olasılığı

Yararlanma niyetinden farklı olarak yararlanma olasılığının işletme tarafından kanıtlanmasının soruna yol açabileceğine dikkat çekilmektedir (Wehrheim, DStR 2/2002, s. 87). Yararlanma olasılığı kriteri işletmenin maddi olmayan duran varlığı fiilen kullanabilmesi için gerekli araçlara sahip olması anlamına gelmektedir. Bu kriter, özellikle genç ve küçük işletmeler açısından sorun yaratabilmektedir. Örneğin patentli yeni gelişmeler, ancak pazarlama için gerekli örgütsel ve finansal altyapı sağlandıktan sonra kullanılabilir hale getirilebilir (Wehrheim, DStR 2/2002, s. 87). Bu noktada bazı sınıai haklar açısından öngörülen kullanma zorunluluğu şartına dikkat çekmek gerekir. Örneğin bir patentin, sahibi veya yetkili kıldığı kişi¹⁸ tarafından patentin verildiğine ilişkin ilanının ilgili bültende yayınlandığı tarihten itibaren üç yıl içinde kullanılması gerekmektedir (551 sayılı KHK md. 96)¹⁹. Benzer bir düzenleme markalar açısından 556 sayılı KHK'nin 14. maddesinde yer almaktadır. Buna göre markanın tescil tarihinden itibaren beş yıl

¹⁷ Markalardan farklı olarak ticaret unvanları işletmelerin mal ve hizmetlerini değil, tacirleri (ticari işletme işleten kişileri) birbirinden ayırt etmeye yarar. Tacir, ticari faaliyetlerini bu ad altında yürütür ve işletmesiyle ilgili belgeleri bu ad altında imzalar (TTK md. 41). Örneğin "Yıldız Tekstil Sanayi Anonim Şirketi" TTK hükümlerine uygun şekilde oluşturulmuş bir ticaret unvanıdır. Bu unvan altında çalışan anonim şirketin ürettiği tekstil ürünlerini "Yıldız" markası ile piyasaya sürmesi halinde işletmenin markası aynı zamanda ticaret unvanının bir parçası olarak kullanılmış olur. İşletme adı ise -ticaret unvanından farklı olarak- işletme sahibini hedef tutmaksızın yalnızca işletmeyi diğer işletmelerden ayırt etmeye yarar. Bir başka ifade ile ticaret unvanı "tacir" in adı iken, işletme adı "işletme"nin adıdır. Örneğin "Lezzet Lokantası" işletme sahibinden bağımsız olarak yalnızca işletmeyi ayırt edici işleve sahiptir. Ticaret unvanları ve işletme adları işletmenin bulunduğu yerdeki ticaret siciline tescil edilirken markalar Türk Patent Enstitüsü (TPE) nezdinde tescil edilir. Ticaret unvanı ve işletme adı kavramları hakkında bkz. Arkan (2009).

¹⁸ Patent sahibi buluşunu bizzat kullanmayıp, kullanma konusunda üçüncü kişilere lisans hakkı tanıyabilir.

¹⁹ Patentin öngörülen bu süre içinde kullanılmaması halinde 551 sayılı KHK md. 99 vd. hükümlerine göre zorunlu lisansa konu olması mümkündür.

içinde kullanılmaması veya bu kullanıma beş yıllık bir süre için kesintisiz ara verilmesi halinde marka iptal edilir²⁰.

3. Üçüncü Kişilerin Yararlanmasının Engellenmesi

Maddi olmayan duran varlığın üçüncü kişilerce kullanımının engellenmesi dava yoluyla ileri sürülebilecek yasal haklar sayesinde gerçekleşir. Böylelikle yasal haklar, kontrol gücünün de kaynağını oluşturmaktadır. Yasal olarak korunan bir hak olmadığı sürece, işletmenin kontrol gücünün kanıtlanması güçleşir²¹.

Bir hakkın yasal olarak koruma altına alınmış olması, hakkın kapsamının ve hak sahibinin izni olmaksızın üçüncü kişilerce gerçekleştirilemeyecek fiillerin yasal düzenleme altına alınmış olması anlamına gelmektedir. Bu iki unsur, özel olarak yasal düzenlemeye konu sınırlı haklar açısından birbirine paralel hükümlerle düzenleme altına alınmıştır. Örneğin patentten doğan hakkın kapsamı 551 sayılı KHK md. 73'te, marka hakkının kapsamı 556 sayılı KHK md. 9'da, endüstriyel tasarım hakkının kapsamı 554 sayılı KHK md. 17'de düzenlenmiştir. KHK'lerin anılan hükümlerle bağlantılı diğer hükümleri ise hakka tecavüzü düzenleyen mad-

delerdir (551 sayılı KHK md. 136, 556 sayılı KHK md. 61, 554 sayılı KHK md. 48). Bu kapsamda genel olarak hakkın konusunun ticari amaçlı kullanımı (piyasaya sürme, satım, şahsi ihtiyaç dışında depolama gibi) yer almaktadır. Fikri mülkiyet hukukunda tecavüz kavramı, hak sahibinin izni olmaksızın üçüncü kişilerin yapmayacağı fiilleri ifade eder. Bu fiillerin gerçekleştirilmesi hukuki ve cezai yaptırıma bağlanmıştır.

Maddi olmayan duran varlık kavramında yer almasına rağmen bazı ekonomik değerler üzerinde bir "mutlak bir hak" söz konusu olmayabilir. Bir işletmenin diğer işletmelere göre rekabet gücünü arttıran, teknik, ticari, idari, örgütsel her türlü bilgi ve deneyimi içeren, kavramsal açıdan gizli olması gerekmemekle birlikte ekonomik değerini gizlilik özelliğinden alan "know-how"²² bu tür ekonomik değerlere örnek olarak gösterilebilir. İşletme açısından önemli bir rekabet avantajı sağlaması ve ekonomik bir değer olmasına rağmen özel bir yasal düzenleme ile koruma altına alınmamış ve tescille tabi olmayan bu tür bilgi ve deneyimler üzerinde işletme doğrudan bir hakka sahip değildir. Bu nedenle, hakkın tescil ile elde edildiği patent, marka, endüstriyel tasarımlardan farklı ola-

²⁰ 556 sayılı KHK'nin 42. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde hükümsüzlük nedenleri arasında sayılan markanın kullanılmaması, marka hakkının kendiliğinden sona ermesi anlamına gelmemektedir. Hükümsüzlük, ancak dava yoluyla ileri sürülebilecek bir husus olup TPE'nin kendiliğinden bir markanın hükümsüzlüğüne karar vererek sicilden silme yetkisi bulunmamaktadır. Hükümsüzlük konusu aşağıda ele alınmaktadır.

²¹ Bu konuya "Kontrol Gücünün Kaynağı" başlığı altında da değinilmektedir.

²² "İşletme sırrı", "ticari sır", "imalat sırrı" gibi kavramlar genel olarak *know-how* kavramı kapsamında yer alır.

rak *know-how*, işletme sahibine hukuki değil, ancak fiili bir tekel sağlar²³.

Patent, marka ve endüstriyel tasarım hakkının kapsamı ve bu hakka tecavüz ilgili KHK'lerde özel olarak düzenlenmiştir. Bu hakları TPE'de tescil suretiyle edinen kişilerin üçüncü kişilere karşı ileri sürebilecekleri tekelci nitelikte mutlak bir hakları vardır. Bu güçlü hak nedeniyle üçüncü kişinin, hakkın varlığından haberdar olması veya kusurlu olarak hakka tecavüz etmesi şartı aranmaz. Tescil belgesine sahip olan kişi, bu belge hukuki varlığını koruduğu sürece hakkın kapsamına giren fiillerin izni olmaksızın üçüncü kişiler tarafından gerçekleştirilmesi halinde kusur ve zarar şartından bağımsız olarak²⁴ tecavüzün durdurulmasını talep edebilir.

Tescil edilmek suretiyle özel olarak koruma altına alınmamış bilgi ve deneyimler açısından ise

aynı sonuca varmak mümkün değildir. Bu tür bilgiler, ancak üçüncü kişiler tarafından dürüstlük kurallarına aykırı şekilde elde edilmeleri halinde TTK'nın 56. ve devamındaki maddelerinde düzenlenen haksız rekabete ilişkin hükümler çerçevesinde koruma görür. Bu korumayı, KHK'lerde düzenlenen sınai hak korumasından ayıran temel özellik ise korumanın gerçekleştirilmesi için bilginin dürüstlük kuralına aykırı şekilde, örneğin işletme sahibinin yanında çalışan kişileri ayartmak suretiyle, ele geçirilmesidir²⁵. Bu nedenle, herhangi bir teknik/ticari bilgiyi işletmesinde bir ticari sır olarak kullanan kişinin, aynı bilginin bir başka kişi tarafından tamamen bağımsız şekilde gerçekleştirilmesi halinde yapabileceği bir şey yoktur. Tescil edilmiş bir hak olmadığından, tescilden doğan mutlak/tekelci etki de ortaya çıkmamaktadır. Dolayısıyla bir işletmenin gizli kullandığı bir bilgi,

²³ Bu noktada *know-how* ve patent/faydalı model kavramları arasındaki farka değinmekte yarar vardır. *Know-how*, patent/faydalı modelden farklı olarak tescil edilmeyen bir bilgidir. *Know-how*'ın konusunun mutlaka teknik bir bilgi olması gerekmez. İşletmeye rekabet avantajı sağlaması şartıyla ticari, örgütsel veya idari bir bilgi de bu kapsamda yer alabilir. Örneğin bir işletmenin yıllar süren birikimini kullanarak hazırladığı müşteri listesi de *know-how*'dır. *Know-how* konusunun teknik bir bilgi olmaması halinde patent/faydalı model konusu buluşlar ile kesişme alanı yoktur, zira patent/faydalı model korumasının söz konusu olabilmesi için teknik nitelikte bir buluş olması gerekir. *Know-how* konusu bilginin teknik bilgi içeren bir buluş olması durumunda ise bu buluşun patent/faydalı model verilebilirlik şartlarını taşıması halinde patent/faydalı model ile korunması da mümkündür. Ancak patent/faydalı model korumasının temel şartı buluşun kamuya açıklanması, bir başka ifade ile buluşun gizlilik özelliğinin ortadan kalkmasıdır. Bu açıklama, patent/faydalı model başvurusunun TPE'de yayınlanması ile gerçekleşir. Bu açıklama ile, üçüncü kişiler buluştan haberdar olmakta ve yeni gelişmeler için altyapı sağlanmaktadır. Ancak patent/faydalı modelin koruma süresi boyunca üçüncü kişilerin buluş konusunu ticari amaçlı kullanmasını patent/faydalı model sahibi engelleyebilir. İncelemeli patentlerin süresi 20, incelemez patentlerin süresi 7 ve faydalı modellerin süresi de 10 yıldır. Bu süre sona erdikten sonra buluş kamuya mal olur ve herkes tarafından serbestçe -ticari kullanımlar da dahil olmak üzere- kullanılabilir. Patent verilebilecek bir buluşu geliştiren kişi veya işletme, bu buluşun anılan süreler boyunca üçüncü kişiler tarafından geliştirilemeyeceği inancındaysa bu buluşu işletmesi bünyesinde *know-how* olarak değerlendirmesi düşünülebilir. Bu olasılıkta, fiili olarak, patent/faydalı model korumasının yasal süresinden daha uzun süreli bir koruma elde edebilir. Zira patent/faydalı modelden farklı olarak *know-how* koruması belli bir süreye tabi değildir. Örneğin *coca cola*'nın *know-how* olarak korunan gizli formülü halen bir başka işletme tarafından geliştirilememiştir. *Know-how* konusu buluşun patent/faydalı model başvurusuna konu olmasında işletmelerin isteksiz davranmasına neden olabilecek bir dezavantaj ise özellikle patent tescil sürecinin uzun ve masraflı oluşudur. Nitekim bu olumsuzluğu gidermek üzere hukukumuzda daha basit kapsamlı incelemez patent ve faydalı model tescili de düzenleme altına alınmıştır.

²⁴ Buna karşılık tazminat davası açılabilmesi için kusur ve zarar şartı gereklidir.

²⁵ TTK md. 57'de dürüstlük kuralına aykırı haller on bent halinde örnekseme yoluyla sayılmaktadır. Bunlar 7. ve 8. bentler genel anlamda *know-how* kavramına dahil olan imalat ve ticaret sırlarının elde edilmesine ve haksız kullanımına ilişkindir. 7. bende göre "müstahdemleri, vekilleri veya diğer yardımcı kimseleri iğfal suretiyle, istihdam edenin veya müvekkillerinin imalat veya ticaret sırlarını ifşa ettirmek veya ele geçirmek", 8. bende göre ise "hüsnüniyet kaidelerine aykırı bir şekilde elde ettiği veya öğrendiği imalat veya ticaret sırlarından haksız yere faydalanmak veya onları başkalarına yaymak" dürüstlük kuralına aykırı davranışlar arasında sayılmıştır.

ancak gizli kalabildiği ve üçüncü kişilerce bağımsız olarak geliştirilemediği sürece işletmeye rekabet gücü sağlar. Bu olasılıkta, bilginin gizli kalması şartı bilginin niteliğine ve dış etkenlere bağlı olduğundan işletme sahibi açısından tescilli bir haktan kaynaklanan hukuki korumayı sağlamaktan oldukça uzaktır. Bu nedenle bilgi, sahibine yalnızca –gizli tutulduğu ve üçüncü kişilerce geliştirilmediği sürece- *fiili bir tekel* ortamı sağlamaktadır. Oysa tescil edilen haklar, belgenin hükümsüzlüğüne karar verilmemesi halinde koruma süresi boyunca hak sahibine *hukuki bir tekel* sağlamaktadır.

İşletmenin yalnızca fiili tekel hakkına sahip olduğu ekonomik değerler üzerinde aynı zamanda *fiili bir kontrol* olduğu söylenebilir. Bu tür bir kontrol, işletmenin herhangi bir zaman diliminde sahip olmasına rağmen, ileride bunu koruyup koruyamayacağı belirsiz olduğu bir kontroldür. *Hukuki kontrolde* ise ekonomik değer üzerindeki ileriye yönelik kontrol gücü daha kuvvetlidir. Şüphesiz bu tür bir kontrolün de hakkın koruma süresi henüz dolmamış olmasına rağmen belgenin hükümsüzlüğüne karar verilmesi suretiyle sonlanması mümkündür²⁶. Ancak bu olasılık dikkate alındığında dahi olağan şartlarda, hukuki kontrol, fiili kontrole göre daha etkindir. Özel koruma konusu olmayan bilgiler üzerindeki fiili kontrolün sürdürülebilmesi için şüphesiz işletme sahibinin birtakım önlemler alması mümkündür. Bu kapsamda ilk akla gelen işletme çalışanlarıyla yapılan sır saklama ve rekabet yasağı sözleşmeleridir.

Know-how konusu bilgi ve deneyimlerin hangi durumlarda kontrol edilebileceği hususunda IAS-38'in *know-how* konusu bilginin niteliğine göre bir değerlendirme yaptığı görülmektedir. IAS-38'in 15. paragrafında işletmenin çalışanlarının sahip olduğu bilgi ve deneyimlerin işlet-

me açısından ileride kullanılabilir bir ekonomik değer olarak belirlenebileceği, ancak bu tür ekonomik yararlar üzerinde işletmenin yetersiz kontrole sahip olabileceği vurgulanmaktadır. Benzer nedenle, kullanımı ve gelecekteki ekonomik yararın elde edilmesi yasal haklar tarafından korunmadıkça ve tanımın diğer kısımlarına uymadıkça özel yönetsel ya da teknik yeteneğin maddi olmayan duran varlık tanımına uymasının olası olmadığı altı çizilmiştir.

B. Kontrol Gücünün Kaynağı

İşletmenin gelecekte ekonomik yarar sağlama ihtimali olan ve belirlenebilir bir maddi olmayan duran varlık üzerindeki kontrol gücünün nereden kaynaklandığının belirlenmesi önemlidir. Temel olarak bu kontrolün yasal haklardan kaynaklandığı kabul edilir. Yasal haklardan kaynaklanmayan kontrol gücü de söz konusu olabilmektedir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi, bunların üzerinde kontrol gücünün olduğunun kanıtlanması doğal olarak zor olacaktır.

C. Kontrol Gücünün Zayıflaması ve Ortadan Kalkması

Tek başına yasal hakların varlığının işletmenin maddi olmayan duran varlıklar üzerinde mutlaka kontrol gücünün olması anlamına gelmez. İşletmenin varlığın gelecekte yaratacağı yararları-yasal hakların olup olmamasından bağımsız olarak- başka şekilde kontrol etmesi mümkün olduğu gibi, kontrolün kaynağı olan yasal korumanın da sınırlarının olabilmesidir. İşletmenin maddi olmayan duran varlıklar üzerindeki kontrolünün süresinin ve sınırlarının tanımlanması, maddi olmayan duran varlığın bilançoda raporlanacak değerinin belirlenmesi aşamasında da (bilanço tarihinde ölçme) gereklidir. Maddi olmayan duran varlığın defter değerinin saptanması aşaması olarak da ifade edilecek bu aşama-

²⁶ Smaî haklarda süre ve hükümsüzlük konuları aşağıda ele alınmaktadır.

da varlığın defter değerinin belirlenmesinde öncelikle yararlı ömrün tahmin edilmesi gerekir. Yararlı ömrün tahmin edilmesi varsa amortisman tutarının hesaplanmasının ilk aşamasını oluşturmaktadır. Buna göre; maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü sınırlı veya sınırsız olabilir. Yararlı ömrün sınırlı veya sınırsız olması amortisman ayrılıp ayrılmayacağını belirleyen temel unsurdur. Yararlı ömrün sınırlı veya sınırsız olması ise işletmenin maddi olmayan duran varlık üzerindeki kontrol gücü ve dolayısıyla kontrol gücünü oluşturan yasal hakların varlığına bağlıdır. Doğal olarak yararlı ömürde yasal hakların sağladığı kontrol gücünün (yasal etkenler) yanı sıra maddi olmayan duran varlığın gelecekte sağlayacağı ekonomik yararın da (ekonomik etkenler) dikkate alınması gerekir. Dolayısıyla; maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü yasal hakkın süresinden fazla olamaz, buna karşın yasal hakkın süresinden daha az olabilir (IAS 38/p. 94). Maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürlerinin tahmin edilmesinde ekonomik etkenlerin de dikkate alınması gerekliliği özellikle markalarda daha da belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Hangi durumlarda işletmenin marka varlığının sınırlı kullanım ömrüne sahip olacağını belirlemek gerekir. Bunun için ise işletmenin pazarlama stratejisi gibi diğer unsurların da hesaba katılması zorunlu olacaktır (Mal-kani, 1989).

Yararlı ömrün tahmin edilmesi gibi işletmenin maddi olmayan duran varlık üzerindeki kontrol gücü değer düşüklüğü ile ilişkili de sonuçlar doğurmaktadır. Maddi olmayan duran varlık üzerindeki kontrol gücünün süresi, niteliği veya maddi olmayan duran varlığa tecavüz olması durumları değer düşüklüğünün önemli bir göstergesi veya değer düşüklüğünün bizatihi kendisi olmaktadır.

Sınai haklar açısından, yasal hakların varlığına rağmen işletmenin maddi olmayan duran varlık üzerinde kontrol gücünün zayıflaması ve ortadan kalkmasına neden olabilecek başlıca etkenler, süre sınırlaması, incelemesiz tescil sistemi ve hükümsüzlük tehdididir.

1. Süre Sınırlaması

Fikir ve sanat eserleri üzerindeki haklar ile sınai hakların temel özelliklerinden biri -kural olarak- süre ile sınırlı olmalarıdır²⁷. Bu süre sona erdikten sonra hakkın konusu kamuya mal olur ve herkes tarafından kullanılabilir. Bir başka ifade ile sürenin dolması halinde artık hakkın konusundan tekkelci şekilde yararlanma yetkisi de ortadan kalkar. Dolayısıyla hakkın yasal süresi, maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün üst sınırını oluşturur. Hakkın süresi hakkın konusunun niteliğine göre farklılaşmaktadır.

²⁷ Fikri mülkiyet haklarının süre ile sınırlandırılması, hak sahibinin bireysel menfaati ile toplum menfaatinin dengelenmesi amacıyla hizmet etmektedir. Bu hakların süresiz tanınması, piyasada tekelleşmeye neden olma ve toplumsal gelişimin engellenmesi tehlikelerini de beraberinde getirebilir. Bu nedenle hak sahipleri ile toplum menfaatleri arasında bir denge kurulmaya çalışılmıştır. Süre sınırlaması da bu dengeleme çabasının bir sonucudur.

Tablo 1: Fikri Mülkiyet Hakları ve Korunma Süreleri

Hakkın Niteliği	Süre
Fikir ve sanat Eserleri	Eser sahibinin hayatı boyunca ve ölümünden sonra 70 yıl
Patent	
İncelemeli	Başvuru tarihinden itibaren uzatılmayan 20 yıl
İncelemesiz	Başvuru tarihinden itibaren 7 yıl
Faydalı model belgeleri	Başvuru tarihinden itibaren uzatılmayan 10 yıl
Endüstriyel tasarımlar	Başvuru tarihinden itibaren 5 yıl, bu süre 5'er yıllık süreler halinde toplam 25 yıla kadar uzatılabilir
Entegre devre topografyaları	Başvuru tarihinden itibaren 10 yıl
Yeni bitki çeşitleri üzerinde ıslahçı hakları	Tescilden itibaren 25 yıl (ağaçlar, asmalar ve patatesler açısından 30 yıl)
Markalar	Tescilli marka için 10 yıl, bu süre 10'ar yıllık dönemler halinde sınırsız

Fikir ve sanat eserleri üzerindeki mali hakların süresi eser sahibinin hayatı boyunca ve ölümünden itibaren 70 yıl devam eder. Sahibinin ölümünden sonra alenileşen eserlerde koruma süresi ölüm tarihinden sonra 70 yıldır. İlk eser sahibi tüzel kişi ise koruma süresi aleniyet tarihinden itibaren 70 yıldır (FSEK md. 27).

Ticaret unvanları ve işletme adları dışında sınai hakların sürelerinin her biri ayrı ayrı belirlenmiştir. 551 sayılı KHK'ye göre patentler incelemeli veya incelemesiz olarak verilebilir. Patentin incelemeli verilmesi, patent verilebilirlik şartları olan yenilik, buluş basamağını taşıma ve sanayiye uygulanabilirlik kriterlerinin varlığının patentin verilmesi sürecinde incelenmesi ve bu şartların varlığı halinde patentin verilmesi anlamına gelmektedir. Buna karşılık patent verilebilirlik şartlarının varlığının incelenmemesi halinde incelemesiz patentlerden söz edilir. Sahiplerine sağladığı haklar açısından incelemeli ve incelemesiz patentler esasen aynı kapsamda ol-

makla birlikte süre açısından önemli bir farklılık bulunmaktadır. İncelemeli patentlerin süresi başvuru tarihinden itibaren uzatılmayan 20 yıldır (551 sayılı KHK md. 72/I). İncelemesiz patentlerin süresi ise 7 yıl ile sınırlıdır. Bu sürenin sona ermesinden önce inceleme talebinde bulunulması ve patent verilebilirlik şartlarının varlığının tespit edilmesi halinde bu patentler incelemeli patente çevrilerek süreleri 20 yıla tamamlanır (551 sayılı KHK md. 72/II).

Patentler gibi buluşları koruyan faydalı model belgelerinin süresi 551 sayılı KHK md. 164/II'ye göre başvuru tarihinden itibaren hesaplanan ve uzatılmayan 10 yıldır.

Endüstriyel tasarımların koruma süresi başvuru tarihinden itibaren 5 yıldır. Ancak bu süre 5'er yıllık dönemler halinde toplam 25 yıla kadar uzatılabilir (554 sayılı KHK md. 12).

5147 sayılı Entegre Devre Topoğrafyalarının Korunması Hakkında Kanun'un 6. maddesine

göre entegre devre topoğrafyalarının koruma süresi 10 yıldır. 5042 sayılı Yeni Bitki Çeşitleri Üzerinde İslahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun'a göre ıslahçı hakkının koruma süresi, tescilden itibaren 25 yıldır. Bu süre ağaçlar, patatesler ve asmalar açısından 30 yıl olarak belirlenmiştir (md. 10).

Markalar açısından yukarıda sayılan fikri mülkiyet haklarına ilişkin süre sınırlamalarından farklı bir düzenlemeye gidilmiştir. 556 sayılı KHK'nin 40. Maddesine göre tescilli markanın koruma süresi başvuru tarihinden itibaren 10 yıldır. Ancak bu süre 10'ar yıllık dönemler halinde sınırsız olarak uzatılabilir. Dolayısıyla markalar açısından yararlı ömür, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım gibi diğer sınai haklardan daha uzundur.

2. İncelemesiz Tescil Sistemi

Fikri mülkiyet hakları için öngörülmuş yasal sürelerin henüz dolmaması mutlaka bu süre boyunca bu haklardan ekonomik olarak yararlanma olanağının bulunduğu anlamına gelmez. Süre dolmadan önce de hak sahibinin tekeli yetkileri sona erebilir. Bu tür bir olasılık, özellikle TPE'de incelenmeden tescil edilen sınai haklar açısından söz konusu olabilir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, mevcut sistemimizde incelemeli-incelemesiz patent ayrımı bulunmaktadır. Süre farkı bir yana bırakılacak olursa incelemeli ve incelemesiz patent sahipleri aynı haklara sahiptir. Patent hakkına tecavüzün söz konusu olması halinde tecavüz eden kişiye karşı hukuki ve cezai yaptırımlar uygulanabilir. İncelenmeden verilmiş olsa da patent belgesi hukukun varolduğu sürece incelenerek verilmiş bir patentin sahibine sağladığı haklardan herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Bununla birlikte, incelenmeden verilen patentlerin incelenerek verilen patentlere göre daha "zayıf" oldukları da bir gerçektir. Bu anlamda zayıflık,

belgenin hukuki gücünü yitirerek iptal edilme olasılığının güçlü olmasını ifade etmektedir. Verilmiş sınai hak belgesinin bu şekilde hukuki değerini yitirmesi sınai hakkın hükümsüzlüğüne karar verilmesi ile mümkün olabilir. İncelenmeden verilen sınai hak belgeleri açısından sınai hakkın koruma/tescil edilebilirlik şartlarını taşıyamaması gerekçesiyle hükümsüzlüğünün ortaya çıkma olasılığı daha yüksektir. Bununla birlikte, incelenerek verilen sınai hak belgelerinin de hükümsüzlüğüne karar verilmesi mümkündür.

Hukukumuzda inceleme yapılmaksızın tescil edilen diğer sınai haklar faydalı model ve endüstriyel tasarım belgeleridir. Faydalı model ile korunacak buluşun yeni ve sanayiye uygulanabilir olup olmadığı hususu tescil sürecinde incelenmez. Aynı şekilde endüstriyel tasarım başvurusuna konu tasarımın yeni ve ayırt edici niteliğe sahip olup olmadığı da TPE tarafından re'sen incelenmez. Böylelikle, üçüncü kişiler tarafından herhangi bir itiraz yapılmadığı sürece tasarım koruma şartlarını taşıyorsa da tescil edilerek koruma altına alınabilir.

İncelenmeden verilen patent, faydalı modelin veya endüstriyel tasarımın tescil edilmiş olması, belgelerin, bu haklar için öngörülen yasal koruma süresi içinde geçerli olacağı anlamına gelmez. Belgelerin yasal koruma şartlarını taşımayan buluş veya tasarımlara verilmiş olduğu iddiasıyla hükümsüzlüğünün istenmesi durumunda koruma süresi sona ermeden önce belge iptal edilir. Bu nedenle incelemesiz tescil sistemine tabi sınai hakların yararlı ömrünün incelenerek tescil edilenlere oranla daha kısa olması yüksek olasılıktır.

3. Hükümsüzlük Tehdidi

İncelemesiz tescil sistemiyle yakın ilişkili olan hükümsüzlük tehdidi, sınai hakkın kanunen öngörülen nedenlerden birinin gerçekleşmesi halinde geçmişe etkili olarak ortadan kaldırılması-

dır. Hükümsüzlük, dava yoluyla²⁸ ileri sürüle-
bilecek bir husus olup, tescili gerçekleştiren ku-
rum olan TPE'nin herhangi bir sınai hakkın hü-
kümsüzlüğüne karar vermesi mümkün değildir.

Hükümsüzlük ile birlikte, tescil belgesine bağ-
lanan hukuki sonuçlar da ortadan kalkmakta,
dolayısıyla sınai haktan beklenen yararlı ömür
de sona ermektedir.

Bir sınai hakkın hükümsüzlüğü ancak kanunen
öngörülen nedenlerin gerçekleşmesi ile müm-
kündür. Tescil edilen hakkın yasal olarak öngö-
rülen koruma şartlarını taşıyor olması en
önemli hükümsüzlük nedenlerindedir. Örneğin
patentler açısından buluşun yeni, buluş basama-
ğını taşıyan ve sanayiye uygulanabilir nitelikte
olmaması, faydalı modeller açısından buluşun
yeni ve sanayiye uygulanabilir olmaması, en-
düstriyel tasarımlar açısından tasarımın yeni ve
ayırt edici nitelikte olmaması, markalar açısın-
dan tescile engel mutlak²⁹ veya nisbi³⁰ red ne-
denlerin bulunması bu kapsamda yer alan hü-
kümsüzlük nedenlerindedir.

Hükümsüzlük nedenleri, hakkın konusunun ko-
runabilirlik şartlarını taşıyamaması ile sınırlı de-
ğildir. Örneğin patentler açısından buluşun, buluş
konusunun ilgili olduğu teknik alanda bir uzma-
nın onu uygulamaya koyabilmesini mümkün kı-
lacak yeterlikte açık ve tam olarak tanımlanma-
dığının ispatlanmış olması, patent sahibinin pa-
tent isteme hakkına sahip olmaması diğer hü-
kümsüzlük nedenlerinden bazılarıdır (551 sayılı

KHK md. 129). Markanın tescil edildiği tarihten
itibaren 5 yıl süre ile kullanılmaması, marka sa-
hibinin davranışları nedeniyle markanın mal ve
hizmetler için yaygın bir ad haline gelmesi hal-
leri 556 sayılı KHK'de düzenlenen hükümsüz-
lük nedenleri arasındadır (md. 42). Tasarım hak-
kı sahipliğinin başka kişiye ait olması ve tescil-
li bir tasarımın sonradan kamuya açıklanan aynı
veya benzer nitelikteki diğer tasarımın başvuru
tarihinin kendisinden önce olması halleri de en-
düstriyel tasarımlar açısından öngörülmuş diğer
hükümsüzlük nedenleridir (554 sayılı KHK).

Sonuç

Varlıkların en önemli gruplarından biri olan
maddi olmayan duran varlıkların finansal tablo-
larda raporlanması diğer şartların yanı sıra işlet-
menin üzerinde kontrol hakkının olmasına bağlı-
dır. Maddi olmayan duran varlık üzerindeki bu
kontrol hakkı sonuçta maddi olmayan duran
varlığın gelecekte yaratması muhtemel olan eko-
nomik faydaların işletmeye ait olmasını sağlaya-
caktır.

Maddi olmayan duran varlıklar üzerindeki kon-
trol gücünün varlığı ve bunun sınırları büyük öl-
çüde bu alandaki yasal düzenlemelere dayalıdır.
Maddi olmayan varlıkların finansal tabloda ra-
porlanabilmesi için öncelikle bu düzenlemelerin
öngördüğü sınırların ortaya konulmasına bağlı-
dır. Bu durum maddi duran varlığın finansal tab-
loya alındıktan sonra defter değeri ile raporlan-
ması için de bir gerekliliktir. Zira maddi olma-

²⁸ Bu davalarda görevli mahkeme Fikri ve Sınai Haklar Mahkemeleri'dir.

²⁹ Markanın tescili için mutlak red nedenleri 556 sayılı KHK'nin 7. maddesinde yer alan, TPE tarafından re'sen dikkate alın-
ması gereken red nedenleridir. Örneğin bir markanın aynısı daha önceden bir başka kişi adına aynı mal ve hizmetler açısın-
dan tescil edilmiş ise TPE daha sonra yapılan marka tescil başvurusunu reddetmelidir. Yine ürünlerin niteliğini, cinsini be-
lirtirten ifadeler marka olarak tescil edilemez. Örneğin portakal ürünü için portakal sözcüğü marka olarak tescil edilemez.

³⁰ Markanın tescili için nisbi red nedenleri 556 sayılı KHK'nin 8. maddesinde düzenlenen, TPE tarafından ancak üçüncü ki-
şilerin itirazı üzerine dikkate alınan red nedenleridir. Örneğin daha önceden tescil edilmiş bir markanın aynısının veya ben-
zerinin aynı veya benzer mal ve hizmetler açısından tescili talebi eğer halk tarafından karışıklığa (iltibasa) neden olabile-
cek ise önceki hak sahibinin itirazı üzerine reddedilir.

yan duran varlığın defter değerinin saptanmasında temel belirleyici olan faydalı ömrün tahmin edilmesi ve değer düşüklüğü testinin yapılması bu kapsamda değerlendirilmelidir.

Maddi olmayan duran varlıkların önemli bir bölümünü patent, faydalı model, endüstriyel tasarım ve marka gibi sinai haklar oluşturmaktadır. Bu tür haklar üzerinde işletmenin kontrol gücünün varlığının tabi olduğu şartlar, bu haklara ilişkin özel yasal düzenlemelerden hareketle belirlenebilir. Bu kapsamda maddi olmayan duran varlıklardan yararlanma olasılığı sinai haklara ilişkin kullanma yükümlülüğü ile bağlantılı olarak düşünülebilir. Üçüncü kişilerin varlıktan yararlanmasının engellenmesi sinai hakların korunma kapsamı ve hukuki tecavüz oluşturan fiillerin yaptırıma bağlanması ile mümkün hale gelmektedir.

Bu düzenlemelerle sinai haklar açısından hukuki bir tekel, dolayısıyla hukuki bir kontrol ortamı yaratılmış olmaktadır. Buna karşılık üzerinde mutlak bir hak bulunmayan *know-how* sahibine ancak gizli kaldığı sürece rekabet avantajı sağlayan fiili bir tekel konumu yaratmakta, dolayısıyla bu halde ancak fiili bir kontrolden söz edilebilmektedir. Öte yandan, maddi olmayan duran varlıklar ve özelinde sinai haklar açısından kontrol gücünün varlığının zayıflayabileceği ve/veya ortadan kalkabileceği durumlar da söz konusu olabilmektedir. Konuya ilişkin yasal düzenlemeler çerçevesinde sinai haklara ilişkin süre sınırlaması, hükümsüzlük tehdidi, bazı haklar açısından geçerli olan incelemesiz tescil sistemi kontrol gücünün zayıflayıp ortadan kalkabileceği hallerin güçlü örnekleridir.

KAYNAKÇA

- Alexander, D. Ve Archer, S. (2008). 2009: International Accounting Financial Reporting Standards Guide, Chicago: CCH- A Wolters Kluwer Business.
- Arkan, S. (2009): Ticari İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayını, Ankara.
- Brownlee, L. M. (2008). Assets & Finance: Audits and Valuation of Intellectual Property, US: Thomson West.
- Barth, M. Ve Clinch, G. (1998). "Revalued Financial Tangible, and Intangible Assets: Associations with Share Prices and Non-market-Based Value Estimates", Journal of Accounting Research, Supplement 1998, s. 199-233.
- Barth, M., Clement, M., Foster, G. ve Kasznik, R. (1998). "Brand Values and Capital Market Valuation", Journal of Accounting Studies, s. 41-68.
- Berman, B. ve Woods, J. D. (2002). "Patent "Brands": Positioning IP for Shereholder Value", From Ideas to Assets, Ed: Bruce Berman, USA: John Wiley&Sons, Inc., s. 211-232.
- Brynjolfsson, E., Hitt, L. M. Ve Yang, S. (2002). "Intangible Assets: Computers and Organizational Capital", Brokings Papers on Economic Activity, Vol. 2002, No.1, s. 137-181.
- Cravens, K. S. Ve Guilding, C. (2001). "Brand Value Accounting: An International Comparison of Perceived Managerial Implications", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 10, s. 197-221.
- Ely, K. Ve Waymire, G. (1999). "Intangible Assets and Stock prices in the Pre-SEC Era", Journal of Accounting Research, vol. 37, Studies on credible Financial Reporting, s. 17-44.
- E&Y. (2009). International GAAP 2009, Volume 1, UK: John Wiley&Sons.
- Freedman, J. Ve Power, M. (1991). "Law and Accounting: Transition and Transformation", The Modern Law Review, Law and Accountitng, Vol. 54, No. 6, s. 769-791.
- Günther, T. Ve Kriegbaum-Kling, C. (2001). "Brand Valuation and Control: An Emprical Study", Schmalenbach Business Review, Vol. 53, October, s. 263-294.
- Ijiri, Y. (1965). "Axioms and Structures of Conventional Accounting Measurement", The Accounting Review, Vol. 40, No. 1, s. 36-53.
- Ittner, C. Ve Larcker, D. (1998). "Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performans? An Analysis of Customer Satisfaction", Journal of Accounting Research, s. 1-35.
- Lev, B. ve Sougiannis, T. (1998). "The Capitalization, Amortization and Value-Relevance of R&D", Journal of Accounting and Economics, February, s. 107-138.
- Malkani, M. (1989). "Trademarks in the Balance Sheet", Intellectual Property in Business, Vol. 1, Issue 1, January, s. 13-14.
- Mcgee, A. (1991). "the True and Fair View Debate: A Study in the Legal Regulation of Accounting", The Modern Law Review, Law and Accounting, Vol. 54, No. 6, s. 874-888.
- Öztürk, Ö. (2008). "Türk Hukukunda Patent Verilebilirlik Şartları", Arıkan Yayıncılık, İstanbul, s. 147 vd.
- Pricewaterhousecoopers. (2008). IFRS Manual of Accounting 2009: Global Guide to International Financial Reporting Standards, London: Pricewaterhousecoopers ve CCH- A Wolters Kluwer Business.
- Srivastava, R. K., Shervani, T. A. Ve Fahey, L. (1998). "Market-Based Assets and Shareholder Value: A Framework for Analysis", Journal of Marketing, Vol. 62, No. 1, s. 2-8.
- Suluk, C. (2003). "Tasarım Hukuku", Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 131 vd.

Şehirali, F. H. (1998). “Patent Hakkının Korunması”, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 3 vd.

Ward, R. Ve Perrier, R. (1998). “Brand Valuation: The Times are a Changing”, Journal of Brand Management”, Vol. 5, No. 4, s. 283-289.

Wehrheim, M. (2000). “Die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände (“Intangible Assets”) nach IAS 38”, DStR 2, s. 86-88.

Wilson, A. (1989). “The Debate on Valuing IP Rights”, Intellectual Property in Business, Vol. 1, Issue 4, July-August, s. 8-11.

Tekinalp, Ü. (2006). “Fikri Mülkiyet Hukuku”, Beta Yayıncılık, İstanbul, s. 1 vd.

