

ARAŞTIRMA MAKALESİ

MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE FUTBOLCU BONSERVİS BEDELLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

RECOGNITION OF TRANSFER FEES OF FOOTBALL PLAYERS ACCORDING TO ACCOUNTING STANDARDS

Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğuş DEMİRCİ*
Öğr. Gör. Dr. Metehan KÜÇÜKER**

ÖZ

Futbol, günümüzde en çok takip edilen ve geniş izleyici kitlesine sahip spor dallarından biri olma özelliğine sahiptir. Futbola olan bu ilgi, futbolun zamanla endüstrileşmesini sağlamış ve futbol kulüplerinin profesyonel şirketlere dönüşümünü hızlandırmıştır. Bu endüstrileşme sürecinde futbol kulüpleri şahıs ya da şirketlerce satın alınmış ve servetlerin kontrolsüz bir şekilde kulüplere aktarılması astronomik harcamaların yapılmasına neden olmuştur. Futboldan elde edilmeyen gelirlerin futbol kulüplerine aktarılması ise kulüpler arasında gelir adaletsizliğine ve haksız rekabete neden olmuştur. Tüm bu gelişmeler sonucunda 2009 yılında UEFA tarafından futbol kulüplerinin finansal yapılarını düzenlemek için bir takım kurallar getirmiştir. Finansal Fair Play (FFP) kuralları adı verilen bu kurallar futbol kulüplerinin varlık ve kaynak yapısı ile gelir-gider dengesini oluşturmak üzere getirilmiş kurallardır. FFP kulüplere muhasebeleştirme ve raporlama faaliyetlerinde Uluslararası Muhasebe Standartlarının kullanımını zorunlu kılmıştır. Yapılan bu çalışmada futbolcuların bonservis bedellerinin muhasebe standartlarına göre edinimi incelenmiştir. Bu kapsamda futbolcu bonservis bedellerinin muhasebeleştirilmesi konusu, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre ele alınmıştır. Çalışmada ayrıca futbolcuların kadro dışı bırakılması veya satış listesine koyulması halinde TFRS 5 Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına göre yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Futbolcu Bonservis Bedelleri, Finansal Fair Play, TFRS 5, TMS 38.

* İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, suayyipdogus.demirci@ikc.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7849-275X>

** Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Çaycuma Meslek Yüksekokulu, metehankucuker@beun.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5468-0465

ABSTRACT

Today, football is one of the most followed sports with a wide audience. This interest in football led to the industrialization of football over time and accelerated the transformation of football clubs into professional companies. During this industrialization process, football clubs were purchased by individuals or companies and the uncontrolled transfer of wealth to clubs led to astronomical expenses. The transfer of non-football revenues to football clubs has led to income injustice and unfair competition among clubs. As a result of all these developments, UEFA introduced a set of rules in 2009 to regulate the financial structures of football clubs. These rules, called the Financial Fair Play (FFP) rules, are established to establish the asset and resource structure and income-expense balance of football clubs. FFP required clubs to use the International Accounting Standards in their accounting and reporting activities. In this study, the acquisition of the transfer fees of football players according to accounting standards has been examined. In this context, the recognition of football player transfer fees is examined in accordance with TAS 38 Intangible Assets. In addition, the accounting entity that should be made in accordance with TFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations Standard are also included in case the players are excluded or placed on the sales list.

Keywords: Footballer Transfer Fees, Financial Fair Play, TFRS 5, TAS 38.

GİRİŞ

Futbol dünya üzerinde en çok ilgi gösterilen ve geniş kitlelere hitap eden bir spor dalı olarak bilinmektedir. Hedef kitlesi bu denli geniş olan bu spor dalında yaşanan ekonomik gelişmelerin ise futbolu adeta bir endüstri haline dönüştürdüğünü söylemek mümkündür. Bununla birlikte futboldaki bu endüstrileşme sürecinin modern futbolun ortaya çıktığı 19. yüzyılın sonlarından itibaren başladığını belirtmek gerekmektedir.

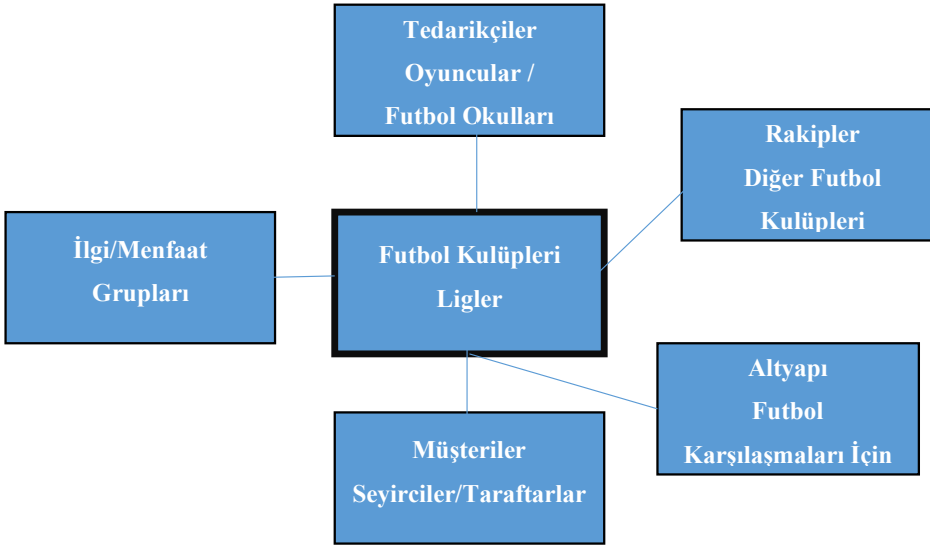
Dünyanın ilk futbol kulübü olarak bilinen Sheffield'in 1857 yılında kurulması ve ardından 1863'te İngiliz Futbol Birliği'nin (Football Association, FA) teşekkülü ile resmîyet kazanan futbolun İngiltere'den bütün dünyaya hızla yayıldığı ve farklı toplumların sosyal hayatlarında önemli bir yere sahip olduğu bilinmektedir (Demir, 2019: 88). Bu noktada modern futbolun doğuşu ve profesyonelleşmesinin sanayi devrimi ile zaman açısından paralellik arz etmesinin tesadüf olmadığını belirtmek gerekmektedir. Zira

futbol kapitalizmden yoğun bir şekilde etkilenmiştir. Esasen modern futbolun ilk yıllarında futbol ve para arasında sıkı bir ilişkinin mevcudiyetinden söz edilemese de ilerleyen yıllarda bu durumun değiştiği ve futbolun ticarileşme sürecinin hızlandığı söylenebilir (Cenikli vd. 2017, s.53).

Cenikli vd. (2017, s.62) modern futbolun doğusundan günümüze kadar gelen süreçteki değişimini üç evrede açıklamıştır. Birinci evre oyunun sporlaşmasıdır. Bu evrede geleneksel halk futbolu kapitalizm ile şekillenmiş ve futbol organizasyonları kurulmaya başlamıştır. İkinci evre ise futbolun politikleşmesidir. 1. Dünya Savaşı ve 2. Dünya savaşı arasında yaşanan süreçte futbol zaman zaman siyasi bir güç gösterisi aracı olarak kullanılmıştır. Üçüncü ve en etkili evre ise futbolun kapitalizm paralelinde ticarileşmesidir. 20. Yüzyılın sonlarına doğru başlayan bu süreçte futbolun yönetsel açıdan aristokrat kesiminin kontrolünde olduğu bilinmektedir. Futbolun ticarileşmesi ile birlikte profesyonellik de yasallaşmıştır.

Tüm bu gelişim sürecinde futbol organizasyonlarındaki çeşitlilik artmış, büyük çaplı sponsorluk anlaşmaları ile düzenlenen ve kitle iletişim araçları ile pazarlanan ulusal ve uluslararası turnuvalarla futbol oldukça geniş kitlelere hitap etmeye başlamıştır. Bu durum ise futbol ekonomisinin gelişimini ve endüstriyel futbola dönüşümü hızlandırmıştır. (Saban ve Demirci, 2016, s.26; Demirci, 2017, s.7-8). Netice itibari ile futbolun günümüzde bütün yönleri ile ticarileştiğini söylemek mümkündür. Öyle ki günümüz futbolunda zafer ve yenilgi değerleri yerine finansal kâr ve zarar değerlerinin tartışılmaya başlandığı görülmektedir. Modern futbolun ticarileşmesi ise futbol endüstrisinin oluşumunu tetiklemiştir.

Endüstriyel futbolun günümüzde dört temel unsurun etrafında şekillendiğini söylemek mümkündür. Futbol arzını sunmakla görevli olan futbol kulüpleri, bu arzı düzenleyen ve pazarlayan federasyonlar ve yayıncı kuruluşlar, son olarak ortaya çıkan ürünü satın alan/izleyen tüketiciler/ taraftarlar ya da müşteriler (Talimciler, 2008, s.93). Karpavicius ve Jucevicius (2009, s.87) ise endüstriyel futbolun mikro çevre unsurlarını aşağıdaki gibi şematize etmiştir;



Şekil 1: Endüstriyel Futbolun Mikro Çevre Unsurları

Kaynak: Karpavicius ve Jucevicius (2009, s.87)

Endüstriyel futbolun tedarikçileri, futbol kulüplerinin ya da liglerin varlığını etkileyen ana faktör olan futbolculardır. Futbolcuların futbol ticaretine katılma konusundaki ilgilerinin ve mesleki becerilerinin futbol kulüplerinin ya da liglerin başarısını ve karlılığını (harcamaya karşılık gelir elde etme yeteneğini) etkilediğini söylemek mümkündür. Futbol okulları da çeşitli futbol ligleri için profesyonel futbolcuların tedarikini sağlayan kuruluşlar olarak ele alınabilir. Taraftar ya da seyirciler ise üretilen ürün ya da hizmetin satın alıcısı ve kullanıcısı olarak standart bir mikro çevre unsuru olan müşterilere dönüşmüştür. Futbol işinin diğer unsurlarından biri olan altyapı ise iki farklı grupta incelenebilir. Birincisi, futbol maçlarının oynandığı stadyum ve ek tesislerdir. İkinci ise, futbol işletme sisteminin işleyişi için gerekli olan yönetim faaliyetlerinin altyapısıdır. Diğer futbol kulüpleri ve ligler ise rakipler olarak mikro çevre unsurları içerisindeki yerini almıştır. Son olarak ilgi ya da menfaat gruplarının da futbol endüstrisinin en önemli unsurlarından biri olduğu belirtmek gerekmektedir. İlgi grupları spor faaliyetlerini düzenleyen ve futbol kulüplerinin çıkarlarını gözeten federasyon ya da dernekler ile birlikte futbol işletme sisteminin tüketim hizmetlerini sunan (yayıncı kuruluşlar, sponsorlar, spor ürünleri satıcıları vb.) paydaşlar olarak ele alınabilir (Karpavicius ve Jucevicius, 2009, s.87-88).

Futbol ekonomisindeki gelişim ve endüstriyel futbola dönüşüm, saha içi rekabeti zamanla sahanın dışına da taşımış ve kulüpler tüm aktörleri ile ekonomik yarışın içine girmişlerdir (Demirci, 2017, s.7-8). Ancak belirtmek gerekir ki 1990 yılında kulübü ile transfer konusunda anlaşmazlığa düşen Belçikalı futbolcu Jean-Marc Bosman'ın 5 yıllık hukuk mücadelesi sonucunda 5 Aralık 1995 tarihinde Avrupa Adalet Divanı'nın açıkladığı karar futboldaki ekonomik gelişimi başka bir boyuta taşımıştır.

1990 yılının temmuz ayında kulübü Royal FC Liege ile sözleşmesi sona eren Bosman, Fransız futbol kulübü Dunkerque ile prensipte anlaşmış ancak Royal FC Liege Bosman için yüksek bir bonservis bedeli talep etmiştir. Zira söz konusu dönemde futbolcuların sözleşmeleri sona erse dahi kulüplerin bonservis bedeli talep etme hakları bulunmaktaydı. Tüm çabalara rağmen kulübünde kalmak zorunda kalan Bosman, Belçika Futbol Federasyonu ve UEFA'ya karşı uluslararası transfer sisteminin hukukiliği konusunda dava açarak hak arama yoluna gitmiştir. Beş yıllık zorlu dava sonucunda, Avrupa Adalet Divanı futbol literatüründe “Bosman Kararı” olarak adlandırılan ünlü kararını açıklamıştır. Dava sonucuna göre futbol dâhil bütün profesyonel sporların birer ekonomik aktivite sayılacağı, AB vatandaşı futbolcuların, kontratlarının bitiminin ardından bonservis gibi kısıtlamalarla transferlerinin engellenmesinin hiçbir yasal dayanağı olmadığı ve AB vatandaşı futbolcuların milliyetlerine dayalı yapılacak kısıtlamaların yasadışı olduğu gibi kararlar hükme bağlanmıştır. Futbolun liberal devrimi olarak da nitelendirilen Bosman Kararı sonrasında sözleşmesi biten futbolcular istedikleri kulüple yeni sözleşme yapma hakkına sahip olmuşlardır. Bununla birlikte yabancı futbolculara verilen “serbest dolaşım” hakkı, futbolda ekonomisinde önemli gelişmelere yol açmıştır (Akşar, 2004). Bosman Kararı ile birlikte kulüplerine karşı pazarlık gücü elde eden futbolcuların transfer sürecindeki mağduriyetleri ortadan kalkmıştır. Ancak Bosman Kararı'nın etkileri sadece futbolcu mağduriyetlerinin giderilmesi ile sınırlı kalmamıştır. Zira sözleşmesi sona eren futbolculara yapılan cazip tekliflerle transfer piyasaları hareketlenmiş ve transfer ekonomisinin hacmi büyümüştür. Ayrıca ekonomik açıdan güçlü olan futbol kulüplerinin yetenekli futbolcuları transfer etmeleri diğer kulüplerle aralarındaki sportif ve finansal başarı farkını açmıştır (Aktaş ve Mutlu 2016, s.233). Bu noktada belirtmek gerekir ki; Avrupa Adalet Divanı esasen eşitlik ve kulüpler arası dengenin önemini kabul etse de, Bosman Kararı ile değişen transfer süreci kulüpler arasındaki rekabetçi dengeyi bozmuştur (Schiera, 2007, s.716).

Futbol transfer piyasasını hareketlendiren Bosman Kararı ile kulüpler futbolcularını elde tutabilmek için oldukça yüksek bedeller ödemeyi göze almış, buna mukabil cazip teklifler karşısında oyuncularını satmak zorunda kalmışlardır. Ayrıca rekor transfer bedelleri de bu süreçte ortaya çıkmaya başlamıştır (Demirci, 2017, s.25). Tüm bu gelişmelerle birlikte endüstriyel futbolun gelişimi hızlanmış, para ve futbol arasında hiç olmadığı kadar sıkı ve güçlü bir ilişki oluşmaya başlamıştır. Ayrıca Bosman Kararı'nın etkileri futbol kulüplerinin şirketleşme ve halka arz süreçlerini de hızlandırmıştır.

Endüstrileşme süreci ile birlikte günümüzde yalnızca sonuç ve sonuç üzerinden elde edilecek ekonomik fayda için oynanan futbolun bir yatırım aracına dönüştüğünü söylemek mümkündür (Demir, 2019, s.102). Zira günümüz futbol ortamı; transferler için yapılan abartılı harcamalar, futbolcularla yapılan sözleşmelerin imzalanmasına ilişkin astronomik toplamlar, yıldız futbolcularının ürünlerinin tanıtımı ve satışını yapmak için sponsorlar arasında yaşanan ekonomik savaşlar, yayın haklarından pay almak için yapılan uzun müzakereler, doğru ekibi bulmaya çalışan profesyonel yöneticiler vb. etrafında şekillenmiştir. Bu yeni futbol ortamında futbol kulüplerinin yönetsel yapılarının değişime uğraması ise kaçınılmaz bir sonuçtur. Basitçe yapılandırılmış ve amatörce yönetilen yönetim tarzından uzaklaşan ve daha profesyonel ve bürokratik bir forma bürünen futbol kulüplerinin kâr amacı gütmeyen kuruluşlardan kâr odaklı kuruluşlara dönüşerek şirketleşmesi daha önce üzerinde durulmayan bütçeleme, finansal yönetim, kurumsal yapı vb. konulara önem verilmesini beraberinde getirmiştir (Dimitropoulos, 2010, s.6-7). Ancak süreç içerisinde futbol kulüplerin bütçelerini aşan giderlerinin oluşması finansal problemlerin başlamasına neden olmuştur (Aktaş ve Mutlu 2016, s.237). Son yıllarda birçok kulüp tarafından, yüksek borç seviyelerinin kaydedildiği, tekrar eden ya da daha da kötüleşen finansal raporlar yayınlanmıştır. Bununla birlikte bazı kulüpler likidite eksiklikleri yaşayarak zamanla diğer kulüplere veya oyuncularına ödeme yapamayacak duruma gelmişlerdir. Buna karşın, bazı kulüpler ise ancak kulüp dışından gelen nakit akışı ile sportif başarılar elde ederek finansal refah seviyesine ulaşmaya çalışmışlardır (Vöpel, 2011, s. 54).

Futbol kulüplerinin yaşadığı likidite eksikliği ve nakit ihtiyacı, kulüplerin zamanla yabancı sermayeye satılmasına da neden olmuştur. 2000'li yılların başından itibaren özellikle de Avrupa'daki köklü futbol kulüpleri, kimi zaman yatırım aracı olarak kimi zaman da ekonomik güç gösterisi ya da reklam

faaliyetleri kapsamında milyarder olarak nitelendirilen iş insanlarının satın alınmıştır. 2003 yılında Rus milyarder Roman Abramovich tarafından satın alınan İngiliz Chelsea Futbol Kulübü, Avrupa’da yabancı sermayeye satılan futbol kulüplerinin ilk ve en iyi bilinen örneklerinden birini teşkil etmektedir. Chelsea ile başlayan satış furçası, Manchester United, Arsenal, Liverpool, Manchester City, Paris Saint Germain, Nice, Monaco, İnter, AC Milan gibi birçok köklü Avrupa kulübünün, özellikle de Çin, Rusya, Ortadoğu ve Kuzey Amerika ülkelerindeki zengin iş insanlarına satılması ile devam etmiştir. Söz konusu futbol kulüpleri, sahiplerinin sağladığı mali desteklerle birlikte önemli sportif başarılar elde etmişlerdir. Bu durum sonucunda ise gerek sportif gerekse ekonomik açıdan futbol kulüpleri arasındaki fark giderek açılmıştır. Esasen Bosman Kararı’nın transfer piyasasını hareketlendirmesi ile başlayan ve futbol kulüplerinin satılması ile devam eden süreç serbest piyasa ekonomisi açısından meşru karşılanırsa da futboldaki finansal istikrar ile kulüpler ve ligler arasındaki rekabet dengesini bozmuştur.

Avrupa’da Futbol kulüplerinin içinde buldukları finansal olumsuzlukların, kulüplerin geleceklerini tehdit etmesi, futbol kulüplerinin finansal yükümlülüklerini yerine getirememeye başlaması ve futboldaki ekonomik ve sportif rekabet dengesinin bozulması, futbolun düzenleyici üst düzey organizasyonu olan Avrupa Futbol Federasyonları Birliği’nin (UEFA, Union of European Football Associations) bir takım önlemler almasını gerekli kılmıştır. 2009 yılında UEFA tarafından oluşturulan “Finansal Fair Play ve Sosyal Sorumluluk Komitesi” sağlıklı, sürdürülebilir finansal istikrarı ve rekabet dengesini sağlamaya yönelik olarak kulüpleri finansal ve iktisadi anlamda kontrol altına almayı amaçlamıştır. Komite 2010 yılında genel çerçevesini açıkladığı ve “Finansal Fair Play Kuralları” adını verdiği bir dizi kurallar bütününe 2012/13 sezonu itibari ile uygulamaya koyulacağını beyan etse de İngiliz futbol kulüplerinin bu süre içinde kriterlere uyum sağlayamayacaklarını bildirmeleri üzerine kriterlerin uygulanması 2014/15 sezonuna ertelenmiştir (Akşar, 2013).

UEFA Finansal Fair Play ve Sosyal Sorumluluk Komitesi'nin açıkladığı, Finansal Fair Play (FFP) Kurallarının genel amaçları ise şöyle belirtilmiştir (UEFA, 2018, s.1-2);

- Avrupa'daki futbolun tüm yönlerinin standartlarını daha da geliştirmek, sürekli iyileştirmek ve her kulüpteki genç oyuncuların antrenman ve bakımlarına sürekli öncelik vermek,
- Kulüplerin yeterli düzeyde yönetim ve organizasyona sahip olmasını sağlamak,
- Oyunculara, izleyicilere ve medya temsilcilerine uygun, iyi donanımlı ve güvenli olanaklar sağlamak için kulüplerin spor altyapısını uyarlamak,
- UEFA kulüp müsabakalarının bütünlüğünü ve akıcı bir şekilde çalışmasını sağlamak,
- Avrupa çapında kulüpler için finansal, sportif, yasal, personel, idari ve altyapı ile ilgili kriterlerde kıyaslama geliştirilmesine izin vermek,
- Kulüplerin ekonomik ve mali yeteneklerini geliştirmek, şeffaflıklarını ve güvenilirliklerini artırmak,
- Alacaklıların korunmasına gerekli önemi vermek ve kulüplerin yükümlülüklerini çalışanlar, sosyal/vergi makamları ve diğer kulüplerle zamanında yerine getirmesini sağlamak,
- Kulüp futbolunun finansmanında daha fazla disiplin ve rasyonellik getirmek,
- Kulüpleri kendi gelirleri temelinde faaliyet göstermeye teşvik etmek,
- Futbolun uzun vadeli yararına sorumlu harcamaları teşvik etmek,
- Avrupa kulüp futbolunun uzun vadeli olarak uygulanabilirliğini ve sürdürülebilirliğini koruma.

Genel amaçlarının yanı sıra FFP Kurallarının özelde iki ana yükümlülük etrafında şekillendiğini söylemek mümkündür. Bunlardan birincisi kulüplerin borç dengesini gözetme yükümlülüğüdür. İkincisi ise kulüplerin tüm ödeme taahhütlerini yerine getirme yükümlülüğüdür (UEFA, 2019).

FFP Kurallarının uygulamaya geçişinden günümüze kadar geçen süreç içerisinde, kulüp bilançolarının önemli ölçüde güçlenmesi ve kulüp net borçlarının büyük ölçüde düşmesiyle birlikte, Avrupa kulüplerinin finansal sonuçları her geçen gün iyileşmiştir. UEFA, bu iyileşme verilerinin FFP projesini çok iddialı bulan ve uygulanmasının zor olduğunu iddia eden eleştirilenlere bir cevap niteliğinde olduğunu belirtmiştir. UEFA ayrıca

Avrupa kulüplerinin mali sağlığındaki önemli iyileşmeye rağmen, kulüplerin uyuşmazlıktan kaçınmalarına vurgu yapmıştır. Zira kulüpleri daha eşit hale getirmek ve kulüp futbolunun karşılaştığı finansal zorluklarla başa çıkmak için FFP kurallarını tanımak ve uyum sağlamak önem arz etmektedir (UEFA, 2019). Neticede FFP kuralları, kaçınılmaz bir gerçek ve karar alma süreçlerinde bağlayıcı bir unsur olarak gerek Avrupa gerekse ülkemizdeki futbol kulüplerinin odak noktalarından biri haline gelmiştir (Saban ve Demirci, 2016, s.46).

Futbolun endüstrileşmesi, kulüplerin şirketleşmesi, transfer piyasalarının değişmesi, mali kriterlerin önem kazanması vb. etkenlerle birlikte ekonomistler, hukukçular, yatırımcılar yöneticiler ve diğer paydaşlar futbol oyununa dâhil olmuştur. Ancak belirtmek gerekir ki; günümüz muhasebe uygulayıcıları ve muhasebe bilim dünyasının içinde olanların da endüstriyel futbolla ilgilenme ve oyunun içinde olma zorunluluğu bulunmaktadır. Zira sağlıklı muhasebe ve denetim faaliyetlerinden yoksun olan futbol kulüplerinin günümüz futbol ortamında varlıklarını sürdürmelerinin mümkün olmadığı aşikârdır. Bununla birlikte sadece kulüpler bazında değil, futboldaki genel finansal istikrar ve mali düzenin sağlanmasında da muhasebe ve finans uygulamalarının önem arz ettiğini belirtmek gerekmektedir. FFP Kurallarına uyum süreci ise muhasebe dünyası ile günümüz futbolunun kesişim noktalarından biri olarak değerlendirilebilir.

UEFA'nın yayınladığı Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Talimatında futbol kulüplerinin finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını esas alarak hazırlamaları gerektiğini belirtmiştir. Türkiye Futbol Federasyonu'nun (TFF) 2019 yılında yayınladığı Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Talimatının Ek VI –Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar kısmında söz konusu kural şöyle açıklanmıştır (Türkiye Futbol Federasyonu, 2019 s.73);

(1) – “Madde 66 ve 67’de tanımlandığı gibi finansal tablolar, lisans adayının yasal yapısına bakılmaksızın;”

a) “Süper Lig kulüpleri için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ya da bunlarla tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre;”

b) “1. Lig ve 2. Lig kulüpleri için Ulusal Muhasebe Uygulamaları veya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ya da bunlarla tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanacak ve denetime tabii tutulacaktır.”

Aynı bölümün 3. maddesinde Finansal tabloların hazırlanması için uygun bir temel olan finansal raporlama ilkeleri ise UEFA'nın talimatı ile paralel olarak aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Türkiye Futbol Federasyonu, 2019: 73);

- a) *“Gerçeğe uygun sunum;”*
- b) *“Sunumun tutarlılığı;”*
- c) *“Muhasebenin tahakkuk esası;”*
- d) *“Her bir önemli kalemin sınıfının ayrı olarak sunumu;”*
- e) *“Varlıkların ve borçların veya gelirlerin ve giderlerin netleştirilmemesi”*

Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Talimatına göre futbol kulüpleri hukuki yapısı ne olursa olsun finansal raporlarını muhasebe standartlarını esas alarak hazırlamak durumundadır. Bu bağlamda FFP Kurallarının muhasebe standartları çerçevesinde ele alınmasının önem arz ettiğini söylemek mümkündür.

LİTERATÜR TARAMASI

Gökçen ve Horosan (2009) çalışmalarında 2008 – 2009 yılında yürürlüğe giren Finansal Fair Play kurallarını ilgilendirebilecek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları hakkında bilgi vermişlerdir.

Kızıltepe (2012) çalışmasında futbol kulüplerinin aktif yapısı, gelir yapısına göre değerlendirme çerçevesini teorik olarak incelemiştir.

Güngör (2014) çalışmasında Avrupa’da halka açık futbol kulüplerinin finansal performansını geleneksel ölçütlere göre analiz etmişler ve başlıca finansal problemler ile ilgili çözüm önerileri sunmuştur.

Karadeniz vd. (2014) çalışmalarında Borsa İstanbul’a kote dört futbol kulübünün 2011 – 2013 yılları arasındaki performansını oran analizi yöntemiyle incelemiştir. Yapılan analiz sonucunda futbol kulüplerinin finansal borçlarını ödemedi sorunlar yaşadıklarını ve iki futbol kulübünün iflas riski içinde olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Aktaş ve Mutlu (2016) çalışmalarında Finansal Fair Play kurallarının en önemlisi olan Başa Baş kuralını konu almışlardır. Borsaya kote olan Beşiktaş Futbol Kulübü’nün finansal tablolarının başa baş kuralı ve diğer kurallara uyumunu incelemiştir. Sonuç olarak 2015 – 2016 yılı sonu itibarıyla kulübün Finansal Fair Play kurallarına uyum sağlayabileceğini ifade etmişlerdir.

Karadeniz vd. (2016) çalışmalarında 2012 – 2015 yılları arasında Borsa İstanbul’a kote dört futbol kulübünün FFP’ye uygunluğunu incelemiştir.

İnceleme sonucunda Türk futbol kulüplerinin FFP'ye uyum konusunda sorun yaşadığını ve yıllar içerisinde uyumdan uzaklaştığı sonucuna varmışlardır.

Soygüden (2016) çalışmasında futbol kulüplerinin gelir kalemlerini incelemiştir. Çalışmaya göre futbol kulüplerinin ana gelir kalemleri; gişe gelirleri, takımların lisanslı ürünlerinden elde edilen gelirler, sponsorluk gelirleri, yayıncı kuruluş gelirleri olarak belirlenmiştir.

Saban ve Demirci (2016) çalışmalarında Türkiye'de bulunan dört büyük futbol kulübünün Finansal Fair Play kurallarına uyumunu araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda dört büyük futbol kulübünün FFP kriterlerine uyumsuz olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yazarken (2016) çalışmasında futbolcu transfer ücretlerinin TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi esaslarını analiz etmiştir. Çalışmaya göre futbolcu bonservis ücretlerinin sözleşme süresince amortismanına tabi tutulmasına ve tahmini satış bedeli belirlenirken amortismanına tabi değer hesaplanmasında kalıntı değer olarak dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir.

Çatı vd. (2017) çalışmalarında belirlemiş oldukları altı nicel kriter ile 23 futbol kulübünün 2009 ila 2014 yılları arasındaki sportif başarı ve finansal performanslarını Entropi ve TOPSIS yöntemi ile analiz etmişlerdir. Analiz sonucunda transferler için yapılan yüksek tutarlı harcamaların sportif başarıyı getirmediği gözlemlenmiştir.

Özevin (2016) ; Özevin (2017) çalışmalarında Avrupa ve Türkiye'de bulunan futbol kulüplerinin FFP kurallarından önceki ve sonraki finansal raporlarını incelemiştir. Çalışmaya göre Avrupa'da bulunan futbol kulüplerinin finansal durumu FFP sonrası iyileşmiştir. Ancak Türkiye'de bulunan kulüplerinin FFP kurallarına uyum sağlayamadığı ve FFP sonrası durumlarında iyileşme olmadığı gözlemlenmiştir.

Sevim ve Bülbül (2017) Finansal Fair Play kurallarını anlattıkları çalışmalarında futbol kulüplerinin gelir gider dengesini düzenli sürdürebilmeleri için muhasebe sistemlerinin gerekli olduğunu belirtmişlerdir.

Güngör ve Kocamış (2018) çalışmalarında İngiltere'de halka açık 4 futbol kulübünün mali tabloları üzerinden finansal durumlarını TOPSIS yöntemi ile analiz etmişlerdir. Çalışmada özsermaye karlılığı oranlarının düşüklüğünün futbol kulüplerinin ortak problemi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ulusoy vd. (2019) çalışmalarında Trabzonspor'un 2012 – 2017 yılları arasındaki mali bilgileri kullanılarak 2017, 2018 ve 2019 yılı nakit bütçeleri

oluşturulmuştur. Nakit bütçesinin yüksek nakit çıkışları ve düşük nakit girişleri neticesinde ciddi sorunlar yaşadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Türkçe literatür incelendiğinde konuyla ilgili herhangi bir çalışmanın bulunmadığı gözlemlenmiştir. Bu çalışma ile literatürdeki bu boşluğun doldurulması amaçlanmıştır.

İşletmelerin faaliyetlerinde kullanmak ve birden fazla yıl fayda sağlamak için edindikleri varlıklara duran varlık denilmektedir. Futbol kulüpleri kendilerine ait olan tesisleri, araçları maddi duran varlık olarak raporlarken, futbolcu bonservis bedeli gibi tutarları maddi olmayan duran varlık olarak raporlamaktadır.

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi esasları TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardında açıklanmıştır. Çalışmanın bu kısmında öncelikle TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı futbol kulüpleri açısından incelenmiş, ardından TFRS 5 Satış Amaçlı Duran Varlıklar standardı açıklanmıştır.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı

Futbolcu transferlerinin gerçekleştirilmesi sonucunda futbolcuyu oynatma hakkı belirli bir süreliğine bonservisi satın alan kulübe geçmektedir. Bu noktada futbol kulüplerinin fiziki olarak bir futbolcuyu satın almaktan ziyade ilgili oyuncunun futbolculuk lisansının kullanma hakkını belirli bir süre satın almış olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu nedenle transferi gerçekleştirilen oyuncuya ilişkin ödenen tutarlar maddi duran varlık hesap gurubunda değil maddi olmayan duran varlık hesap gurubunda bonservis hakkı olarak raporlanmaktadır. Borsaya kote futbol kulüpleri de diğer sermaye piyasasında işlem gören şirketler gibi tam set TMS/TFRS'yi muhasebe uygulamalarında kullanmak zorundadır. Bu yüzden futbol kulüpleri ilgili bonservis haklarını TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına uygun olarak raporlamalıdır. İlgili muhasebe standardına göre bonservis hakları ile ilgili olduğu düşünülen maddeler aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 1: TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Futbolcu Bonservis Bedelleriyle İlişkisi

Konu	Standart Maddesi	Futbolcu Bonservis Bedelleriyle İlişkisi
Maliyet Değeri, Yararlı Ömür	TMS 38 md.8	Futbol kulüpleri için bonservis hakları da varlık olarak değerlendirilmektedir. Çünkü ilgili hak geçmişte yapılan bir anlaşma neticesinde gerçekleştirilmiştir ve ilerleyen dönemlerde futbolcunun üzerinden bir fayda beklenmektedir. Bu fayda futbol kulübünün müsabakalarında vereceği fayda olabileceği gibi, futbolcunun transfer edilmesiyle elde edilen sponsorluk anlaşmaları, forma satışları, kombine bilet satışlarındaki artışlar şeklinde de olabilir. Faydalı ömür ise standarda göre futbolcunun sözleşme süresini ifade etmektedir.
Kontrol	TMS 38 md.13	Futbol kulüpleri de bonservis bedelleri ile ilgili kontrol güçlerini koruyabilmek için futbolcular ile sözleşme süresini kapsayan hukuki yaptırımları olan sözleşmeler imzalamaktadırlar.
Muhasebeleştirme ve Ölçme	TMS 38 md.18, 21, 24	Futbol kulüpleri de futbolcuların bonservis bedellerinin ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedelini esas almaktadır.
Geliştirme maliyetleri	TMS 38 md.57	Futbol kulüpleri futbolcu transferi yapabileceği gibi alt yapıdan futbolcu yetiştirerek bu futbolcuları profesyonel futbolcu haline getirebilmektedir. Alt yapıdan yetişen ve profesyonel hale gelen futbolcuların maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için ilgili maddede bulunan kriterleri sağlaması gerekir.
Giderin muhasebeleştirilmesi	TMS 38 md.68	Futbolcu transferi için bir defaya mahsus yapılan menajerlik ödemesi gider olarak muhasebeleştirilecektir.
Yararlı Ömür	TMS 38 md.88	Varlığın yararlı ömrünün futbol kulüplerinde sözleşme süresi olarak belirleneceği söylenebilir. Ayrıca belirtmek gerekir ki; yararlı ömür futbolcu üzerinde kontrol süresi ve yasal bir süre ile sınırlıdır. Başka bir ifade ile futbolcunun faydalı ömrü kendi sözleşme süresi ile sınırlıdır ve diğer futbolcuların sözleşme sürelerinden bağımsızdır.
İtfa Süresi	TMS 38 md.97	Futbol kulüplerinde futbolcunun sözleşmesinin başladığı tarih itibariyle itfa başlarken futbolcunun satış listesine koyulması veya başka bir takıma transfer edilmesi durumunda itfa işlemi tamamlanmaktadır.
Yararlı ömür Kalıntı değer	TMS 38 md.101	Futbol kulüpleri genel itibariyle genç futbolcuları sözleşme süresi bitmeden elden çıkartmayı düşünüyorlarsa bu futbolcular için kalıntı değer olarak bir bedel belirlemeleri, kalıntı değeri sıfır yapmamaları gerekmektedir.

İtfa süresinin gözden geçirilmesi	TMS 38 md.104	Mevcut bir futbolcunun sözleşmesinin süresinin bitiminden önce sözleşme yenilemesi durumunda itfa süresi yeni duruma göre güncellenmesi önem arz etmektedir.
Elden çıkartma	TMS 38 md.112	Futbolcunun başka bir takıma transfer edilmesi durumunda ya da futbolcunun futbolu bırakması durumunda da ilgili hak hesabının muhasebe kayıtlarından çıkartılması gerekmektedir.
Sat geri kirala	TMS 38 md.114	Futbol kulüplerinde de görülen sat geri kirala anlaşmalarının TFRS 16 Kiralamalar standardına göre raporlanması gerekmektedir.

Kaynak: Tablo yazarlar tarafından TMS 38 standardı incelenerek hazırlanmıştır.

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı

Bir maddi veya maddi olmayan duran varlığın elde tutulma amacı kullanımdan satışa dönmesi durumu TMS 16 Maddi Duran Varlık veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı yerine TFRS 5 Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan standardı kapsamında değerlendirilmez. Bir duran varlığın satış amaçlı olarak muhasebeleştirilmesi durumunda finansal durum tablosunda ayrıca raporlanır, durdurulan faaliyetler ise kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır (TFRS 5 md 1).

Bir duran varlığın defter değerinin kullanım ile geri kazanılması yerine satarak geri kazanılmasının planlanması durumunda ilgili duran varlık satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılır (TFRS 5 md.6). Bir varlığın satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi için belirli kriterleri sağlaması gerekmektedir. Öncelikle satışa konu olan duran varlığın normal koşullarda hemen satılması olasılığının yüksek olması gerekmektedir (TFRS 5 md.7). Yüksek satış olasılığına ulaşabilmek için belirlenmiş bir yönetim kademesinin ilgili duran varlığın satışı ile ilgili bir plan hazırlamış ve alıcıların belirlenmesiyle ilgili aktif bir program başlatmış olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra varlığın gerçeğe uygun değeri ile uyumlu bir fiyat ile aktif olarak satışının gerçekleşebiliyor olması gerekmektedir. Ayrıca satış işleminin ilgili varlığı satış amaçlı maddi duran varlık olarak sınıflandırma tarihinden itibaren bir yıllık süre içerisinde tamamlanmış bir satış olarak muhasebeleştirilmesi beklenmekte ve planda önemli değişiklikler yapılması veya iptal edilme ihtimalinin düşük olduğunu göstermesi gerekmektedir(TFRS 5 md.8).

Futbol kulüpleri kimi zaman Finansal Fair Play Kriterleri'ne uyum sağlamak için kimi zaman ise bonservisi elinde bulunan futbolcuların performansından memnun olmadıkları için futbolcularını satış listesine koymakta ve genel olarak bu futbolcular transfer dönemlerinde başka kulüplere transfer olmaktadır. Kulüp yöneticileri satış listesine konulan futbolcular ile ilgili bir satış fiyatını planlayarak menajerler vasıtasıyla ya da doğrudan diğer kulüplere önerme yoluna gitmektedir. Bu açıdan bakıldığında satışı planlanan futbolcuların TFRS 5 kapsamında değerlendirilmesinin uygun olacağını söylemek mümkündür.

Kullanımdan Çekilecek Duran Varlıklar (md. 13)

Kullanımından çekilecek bir duran varlığın mevcudiyeti durumunda bu varlık satış amaçlı olarak sınıflandırılmamaktadır. Bu duran varlıklar belirlenen şartları sağlaması durumunda durdurulan faaliyetlerden duran varlık olarak muhasebeleştirilecektir. Durdurulan faaliyetlerden duran varlıklar ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılabilir ve satılmayıp faaliyetlerine son verilecek duran varlıklar olarak ikiye ayrılmaktadır (TFRS 5 md.13). Futbol kulüpleri açısından bakıldığında; futbolcunun futbolu bırakması ya da kadro dışı bırakılması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılan duran varlıkların ölçümü (md. 15)

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile ölçülmektedir (TFRS 5 md.15). Satış işleminin gerçekleşmesine bir yıldan uzun bir süre olması durumunda, satış maliyeti bugünkü değer üzerinden ölçülür. Zaman ile ilgili maliyetlerde oluşan artışlar ise kar zarara aktarılır (TFRS 5 md. 17). Satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılmadan önce, söz konusu varlığın defter değeri maddi ve maddi olmayan duran varlıklar standartları çerçevesinde ölçülür (TFRS 5 md.18).

Değer düşüklüğü zararlarının ve iptallerinin muhasebeleştirilmesi (md. 20)

İlgili varlığın değeri satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerine düşürülmesi durumunda aradaki değer düşüklüğü farkı finansal tablolarda raporlanır (TFRS 5 md.20). ilerleyen dönemlerde değer düşüklüğünde azalış meydana gelmesi durumunda ilgili azalış kazanç olarak raporlanabilir (TFRS 5 md.21). Satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılan bir varlık ile ilgili yeni amortisman veya itfa payı ayrılmaz. Ancak faiz ve benzeri giderlerin olması durumunda bunların muhasebeleştirilmesine devam edilir (TFRS 5 md.25).

İşletmenin satış amaçlı duran varlık olarak tuttuğu varlığın ilgili koşulları sağlamaması durumunda satış amaçlı duran varlık sınıflandırılması sona erer (TFRS 5 md.26). Sınıflandırılması iptal edilen duran varlık, satış amaçlı duran varlık olarak tasniflenilmemiş olsaydı ortaya çıkması muhtemel amortisman, itfa veya yeniden değerlendirme değerlere dikkate alınmış düzeltilmiş tutar ile sonradan satılmamasına karar verilen varlığın geri kazanabilir tutarından düşük olanı ile raporlar (TFRS 5 md. 27).

Durdurulan Faaliyetler (md. 31)

İşletme duran varlıkları elden çıkarılması ya da faaliyetinin sonlandırılmasının işletmeyi nasıl etkilediğini finansal tablo kullanıcılarının bilgisine sunması gerekmektedir (TFRS 5 md. 30). Durdurulan faaliyet satış amaçlı veya elden çıkarılan olarak sınıflandırılan faaliyetlerin bir kısmını oluşturmaktadır. Durdurulan faaliyetler kapsamlı gelir tablosu kısmında raporlanmalıdır. Bu raporlanma sırasında durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kar/zararı ve gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmesi suretiyle ölçülmesi esnasında muhasebeleştirilen vergi öncesi kar/zarar tek bir tutar olarak gösterilmelidir (TFRS 5 md.33).

UYGULAMA

Muhasebe standartlarının futbol kulüplerini ilgilendiren kısımları yukarıda açıklanmıştır. Çalışmanın bu bölümünde konuyla ilgili örnek uygulamalara yer verilecektir.

1. Futbolcu alımı

A Futbol Kulübü A.Ş. 01.01.2019 tarihinde 3.000.000 tl bonservis ödemesi yaparak X adlı futbolcuyu transfer etmiştir. Futbolcunun sözleşme süresi 4 yıllıktır. Futbolcuya imza parası olarak 500.000 tl ödenmiş, menajerine de 600.000 tl ödenmiştir. Ayrıca futbolcuya yıllık 1.000.000 tl ödenecektir. Söz konusu transfer ile ilgili KDV oranı %18'dir.

260 HAKLAR	3.000.000
260.001 Futbolcu Lisansları	
191 İNDİRİLECEK KDV	540.000
102 BANKALAR	3.540.000

Açıklama: Futbolcunun bonservisinin 4 yıllığına alınması.

İlgili işlemde futbol kulübü futbolcuyu satın almamakta futbolcunun lisansını belirli bir süreliğine almaktadır. Söz konusu işlemde fiziki bir varlık edimi söz konusu olmadığından ve uzun süreli bir fayda sağlanacağından bu lisans ücreti maddi olmayan bir duran varlıktır ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık standardına göre muhasebeleştirilir. İlgili futbolcunun sözleşme süresi dört yıl olduğu için maddi olmayan duran varlığın itfa süresi de dört yıl olarak belirlenecektir. Futbolcuya ödenen imza parası ile ilgili kayıt aşağıda gösterilmiştir.

260 HAKLAR	500.000	
260.001 Futbolcu Lisansları		
191 İNDİRİLECEK KDV	90.000	
		590.000
	102 BANKALAR	
Açıklama: <i>Futbolcuya imza parası ödeme kaydı.</i>		

Futbolcular transfer esnasında bir defaya mahsus imza parası adında ücret alabilirler. Bu uygulamayı genelde bonservisi elinde bulunan futbolcular yapmaktadır. İlgili ödeme de futbolcuya ödenen ve futbolcunun kullanım hakkını elde etmek için yapılan bir harcama olarak değerlendirilebileceği için maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi ve maddi olmayan duran varlık olarak itfa edilmesi uygun olacaktır. Menajerlikle ilgili yapılan harcama aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

180 GELECEK AYLARA AİT (PEŞİN ÖDENMİŞ) GİDERLER	600.000	
180.001 Menajerlik Ücretleri		
191 İNDİRİLECEK KDV	108.000	
		708.000
	102 BANKALAR	
Açıklama: <i>Menajerlik ödeme kaydı.</i>		

Futbolcunun transfer işlemlerinde esnasında aracılık faaliyetinde bulunan aracılar (menajere) yapılan ödemeler peşin ödenmiş gider olarak düşünülmelidir. İlgili harcama futbolcu bonservis bedeline eklenebilecek bir harcama olmadığından, üçüncü bir tarafa aracılık faaliyeti yaptığı için yapılan

bir harcama olduğundan maddi olmayan duran varlık olarak raporlanmaması uygun olacaktır. İlgili harcama sonucunda edimi gerçekleştirilen varlığın faydası birden fazla yılı kapsadığı için tutarın ilgili dönemlere aktarılması açısından peşin ödenen gider olarak raporlanması uygun olacaktır.

İlgili harcamaların muhasebeleştirilmesi kulüplerde farklılık göstermektedir. Borsaya kote futbol kulüplerinin 2018 yılı son döneme ait finansal tablo dipnotları incelendiğinde farklı uygulamalar görülmektedir. Fenerbahçe A.Ş. imza paralarını ve menajerlik ücretlerini peşin ödenen giderler hesabında izlemektedir. Galatasaray A.Ş. imza paralarını ve menajerlik ücretlerini de maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırmaktadır. Beşiktaş A.Ş. imza paralarını peşin ödenen giderler, menajerlik ücretlerini ise maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırmaktadır. Trabzonspor A.Ş. imza paralarını ve menajerlik ücretlerini de maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırmaktadır. Muhasebe standartları incelendiğinde ise imza parasının maddi olmayan duran varlık, menajerlik ücretinin ise gider olarak muhasebeleştirilmesinin uygun olacağını söylemek mümkündür.

Kulüpler arasında KDV konusunda da farklı uygulamaların mevcudiyetinden söz etmek mümkündür. Futbol kulüplerinin bir kısmı dernek bir kısmı ise anonim şirket statüsündedir. KDV kanununa göre A.Ş. statüsünde olan kulüplerde KDV zorunlu iken dernek statüsünde olanlarda böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Aynı ligde bulunan takımların bir kısmı A.Ş. bir kısmı dernek statüsünde oldukları için KDV konusunda tam bir uyum söz konusu değildir. Örnek uygulamada A.Ş. olan bir futbol kulübü incelendiğinden KDV'yle ilgili kayıtlar da yapılmıştır. (Karabalık & Bayram, 2019).

2. Amortisman ayırma

Yukarıdaki uygulamada bonservisi alınan futbolcu ile ilgili futbol kulübü yararlı ömrü boyunca doğrusal amortisman yöntemine göre amorti etmeyi kararlaştırmıştır. Ayrıca peşin ödenen giderlerin ilgili dönemde gider olarak yazılan kısmı giderleştirilmiştir. İtfa payı ile ilgili kayıt aşağıda gösterilmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

875.000

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

875.000

Açıklama: Birinci yıl için ayrılan itfa payı

İtfa payı maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü içinde giderleştirmek suretiyle itfa edilmektedir. Sınırlı süreli sözleşmelerde itfa yararlı ömür içinde gerçekleştirilmektedir. Futbol kulüplerinde yapılan sözleşmelerin süresi sınırlıdır ve itfa tutarı bu süre içerisinde yapılmaktadır. Futbolcular sözleşme sürelerinin bitimine altı ay kala gelecek dönem için transfer görüşmelerini gerçekleştirebilir ve futbol kulüpleri bu durumda herhangi bir bonservis ücreti alamamaktadır. Ancak bonservis ücreti alınamasa da futbolcu sözleşme süresinin sonuna kadar kulübüne hizmet etmek zorundadır. Bu nedenle itfa tutarının sözleşme süresi boyunca itfa edilmesi uygun olacaktır. Menajerlik ücretinin ilgili döneme ait olan kısmının giderleştirilmesi ise aşağıdaki kayıta gösterilmiştir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	150.000
180 GELECEK AYLARA AİT (PEŞİN ÖDENMİŞ) GİDERLER	150.000
180.001 Menajerlik Ücretleri	
<i>Açıklama: Birinci yıl için menajerlik giderinin giderleştirilmesi</i>	

Menajerlik ücreti maddi olmayan duran varlık yerine peşin ödenmiş giderler hesabında muhasebeleştirilmektedir. Bu durumda menajerlik ücreti için itfa payı ayrılmamaktadır. Ancak menajerlik ücreti peşin ödenmiş gider olarak raporlandığı için ilgili giderin her dönem yukarıdaki kayıta olduğu gibi muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

3. Kadro dışı bırakma

Bahsi geçen futbolcu 01.04.2020 tarihinde düşük performansı ve etik dışı hareketleri nedeniyle süresiz kadro dışı bırakılmıştır. Kadro dışı bırakılma ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

199 DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN VARLIKLAR ¹⁴	2.625.000
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	875.000
260 HAKLAR	3.500.000
<i>Açıklama: Futbolcunun kadro dışı bırakılmasının kaydı</i>	

¹⁴ KGK tarafından hazırlanan taslak hesap planında durdurulan faaliyetler ile ilgili kullanılan hesap.

Bir futbolcuyu kadro dışı bırakmak veya futbolcunun profesyonel futbol hayatını sonlandırması TFRS 5'e göre durdurulan faaliyet olarak değerlendirilir ve durdurulan faaliyet olarak raporlanması gerekmektedir. Futbolcu ile ilgili maddi olmayan duran varlık ve itfa tutarı kapatılarak aradaki fark "199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar" hesabına aktarılmaktadır. Kadro dışı bırakılan futbolcunun sözleşmesinin fesih edilmesi halinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

682 DURDURULAN FAALİYETLER – GİDER ve ZARARLAR	2.625.000
199 DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN VARLIKLAR	2.625.000

Açıklama: Futbolcunun sözleşmesinin feshi

Kadro dışı bırakılan futbolcunun kulüp tarafından sözleşmesinin feshedilmesi durumunda itfa edilmemiş bonservis bedeli ve imza parası kulüp açısından durdurulan faaliyetlerden gider ve zarar olarak muhasebeleştirilecektir.

4. Affetme

Daha önce kadro dışı bırakılan futbolcu yönetim tarafından 01.07.2020 tarihinde affedilmiş ve takıma geri dönmüştür. Affedilen futbolcuyla ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

260 HAKLAR	3.500.000
199 DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN VARLIKLAR	2.625.000
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	875.000

Açıklama: Futbolcunun affedilmesinin kaydı

Futbolcunun kadroya tekrar dâhil edilmesiyle muhasebe standartları açısından durdurulan faaliyet durumu ortadan kalkmaktadır. Futbolcu tekrar futbol kulübü tarafından faaliyetlerinde kullanılmaktadır. Bu durumda daha önce durdurulan faaliyetler olarak muhasebeleştirilen futbolcunun bonservis bedeli tekrar haklar ve birikmiş amortisman hesaplarına aktarılacaktır.

5. Satış listesine koyma

Bahsi geçen futbolcuya 01.04.2020 tarihinde yönetim kurulunda alınan karar neticesinde takımda düşünülmediği ve kendisine takım bulması gerektiği, uygun bir teklif olması durumunda satılacağı bildirilmiştir.

196 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR ¹⁵	2.625.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	875.000	
260 HAKLAR		3.500.000
Açıklama: Futbolcunun kadro dışı bırakılmasının kaydı		

Futbolcunun satış listesine koyulması durumunda ilgili bonservis bedeli ve itfa payı kapatılarak satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılması gerekmektedir. Çünkü standart bu durumda duran varlığın satış amaçlı olarak raporlanması gerektiğini belirtmektedir.

6. Futbolcunun Bonservis Bedelinin Satılması

Satış listesine konulan futbolcu 01.07.2020 tarihinde 3.000.000 tl bonservis bedeliyle başka bir kulübe transfer olmuştur.

102 BANKALAR	3.000.000	
196 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	2.625.000	
649 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GELİRLER VE KAZANÇLAR		375.000
Açıklama: Kadro dışı bırakılan futbolcunun bonservisinin satılması		

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların satışında standart TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına atıfta bulunmaktadır (TFRS 5 md.24). Maddi olmayan duran varlıklar standardı ise varlığın elden çıkarıldığı tarihte kayıp ve kazancın muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir (TMS 38 md.113). Bu nedenle futbolcunun transferiyle ortaya çıkan kazanç/kayıp transfer gerçekleştiğinde muhasebeleştirilmektedir.

Futbolcunun transfer bedelinin defter değerinden düşük olması durumunda yapılacak kayıt aşağıda gösterilmiştir. Örneğin futbolcunun bonservisi 2.000.000 tl'ye satılmıştır.

¹⁵ KGK tarafından hazırlanan taslak hesap planında satış amaçlı duran varlıklar ile ilgili kullanılan hesap.

102 BANKALAR	2.000.000
659 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	625.000
196 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	2.625.000

Açıklama: Kadro dışı bırakılan futbolcunun bonservisinin satılması

Futbolcunun Satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak değeri 2.625.000 tl'dir. Bu tutarın üstünde bir tutardan elden çıkartılması durumunda ortaya kar, aksi durumda ise zarar çıkmaktadır.

7. Satmaktan vazgeçme

Daha önce satış listesine koyulan futbolcu yönetim tarafından affedilip takıma tekrar dâhil edilmiştir.

Standarda göre satış amaçlı sınıflandırılan bir duran varlığın satışından vazgeçilmesi durumunda ilgili duran varlık hiç satış amaçlı olarak sınıflandırılmasaydı oluşacak defter değeriyle satışından vazgeçildiği tarihteki geri kazanılabilir tutarından düşük olanıyla muhasebeleştirilecektir (TFRS 5 md. 27). Satış amaçlı olarak sınıflandırılan futbolcunun satılmasından vazgeçildiği için tekrar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. İlgili kayıt aşağıda gösterilmiştir.

260 HAKLAR	3.500.000
196 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	2.625.000
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	875.000

Açıklama: Satış listesine koyulan futbolcunun takıma dâhil edilmesi.

Yukarıdaki kayıta futbolcunun satışından vazgeçilmesi neticesinde yapılacak kayıt gösterilmiştir. Futbol kulübü için futbolcuya satın alma talebi gelmediği için ve aynı yılda satışından vazgeçildiği için değer düşüklüğü veya itfa işlemi yapılmamıştır. Ancak futbolcu için bir teklif gelmesi durumunda gerçeğe uygun değeri ortaya çıkacaktır ve ilgili tutar defter değerinden düşükse aradaki fark kadar değer düşüklüğü ayrılacaktır. Örneğin ilgili futbolcu satış listesindeyken 2.000.000 değerinde satın alma teklifi gelmiştir. Kulüp transfere onay vermiştir. Ancak futbolcu ilgili kulübe gitmek istememiştir.

İzleyen dönemde de futbolcu satış listesinden çıkartılıp yönetim tarafından tekrar takıma dâhil edilmiş olsaydı yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktı.

260 HAKLAR	3.500.000
196 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	2.625.000
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	875.000
<i>Açıklama: Satış listesine koyulan futbolcunun takıma dâhil edilmesi.</i>	
659 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	625.000
267 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	625.000
<i>Açıklama: Futbolcunun piyasa değerinin düşmesi sebebiyle ayrılan değer düşüklüğü gideri</i>	

Satış listesine koyulan futbolcuya gelen teklifler futbolcunun defter değerinden düşük olması durumunda varlığın satılmasından vazgeçildiğinde geri kazanılabilir tutar üzerinden muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle futbolcunun bonservisi 260 Haklar hesabına aktarılırken ilgili değer düşüklüğünün kaydının da yukarıda gösterildiği gibi yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Futbolun son yıllarda spor dalından bir endüstri haline dönüşmesi neticesinde yatırımcıların ve milyarderlerin futbol kulüplerine olan ilgisi artmış ve futbol kulüpleri şahıs ya da şirketlerce satın alınmaya başlamıştır. Herhangi bir denetim mekanizmasının olmadığı ve kulüp sahiplerinin kişisel servetlerini futbola aktardığı dönemlerde futbolcular için ödenen bonservis bedelleri önemli ölçüde artış göstermiştir. Bu giderlere karşılık futbol kulüplerinin yeterli gelir elde edememeleri ise ve sezonları zarar ederek kapatmaları ile sonuçlanmıştır.

UEFA tarafından yapılan Finansal Fair Play düzenlemesiyle futbol kulüplerinin sürdürülebilirliği amaçlanmıştır. Düzenleme ile futbol ile ilgili yapılacak giderleri yine futboldan elde edilen gelirler ile karşılanması gerekliliği vurgulanmıştır. UEFA ayrıca kulüplerin finansal tablolarını hazırlarken Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını kullanmaları gerektiğini

belirtmiştir. Yapılan bu çalışmada futbol kulüplerinin en büyük gider kalemi olan bonservis bedelleri muhasebe standartları çerçevesinde ele alınmıştır. Muhasebe standartlarına göre futbolcu bonservisi alındığında veya imza bedeli ödendiğinde tutar 260 Haklar hesabında izlenmeli, aracılık faaliyetleri için menajerlere yapılan ödemeler ise peşin gider olarak muhasebeleştirilip ilgili dönemlerde giderleştirilmelidir. Ayrıca futbolcunun kadro dışı bırakılması veya satış listesine koyulması durumunda TFRS 5 Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının hükümleri uygulanmalıdır. Futbolcunun kadro dışı bırakılması veya futbolu bırakması durumunda futbolcu ile ilgili Haklar ve Birikmiş Amortisman hesabında izlenen tutar durdurulan faaliyet olarak raporlanarak kapatılacaktır. İlgili futbolcunun takıma geri dönmesi durumunda ise tekrar TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının hükümleri geçerli olacaktır. Aynı durum futbolcunun satış listesine koyulması durumunda da söz konusu olacaktır. Bir futbolcu satış listesine koyulması durumunda bonservis bedeli TFRS 5 hükümlerine göre dönen varlıklar grubunda yer alan Satış Amaçlı Duran Varlıklar hesabına aktarılacaktır. İlgili futbolcunun takıma tekrar dönmesi durumunda ise bonservis bedeli yeniden TMS 38 hükümlerine göre muhasebeleştirilecektir.

KAYNAKÇA

Akşar, T. (2004). Bosman Kararları ve Futbolda Liberal Devrim, <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/280928.asp> Erişim Adresi: 18.08.2019.

Akşar, T. (2013). Finansal Fair Play Engellenebilir Mi? <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/genel/122-tugrul-aksar/2660-finansal-fair-play-engellenebilir-mi.html> Erişim tarihi: 24.08.2019.

Aktaş, H., ve Mutlu, S. (2016). Futbolda Finansal Sürdürülebilirlik Kapsamında “Finansal Fair Play Başa Baş Kuralı” ve Beşiktaş Futbol Kulübü Üzerinde BİR Uygulama. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 223 - 256. doi:10.18026/cbusos.40166

Cenikli, A., Dalkılıç, M., Yiğit, E., ve Bozkurt, M. (2017). Modern Futbolun Tarihi. *Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*, 14, 53-63.

Çatı, K., Eş, A., ve Özevin, O. (2017). Futbol Takımlarının Finansal ve Sportif Etkinliklerinin ENTROPİ ve TOPSIS Yöntemiyle Analiz Edilmesi: Avrupa'nın 5 Büyük Ligi ve Süper Lig Üzerine Bir Uygulama. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 13(1), 199 - 222.

Demir, M. (2019). Endüstriyel Futbol ve Futbolda Teknoloji Kullanımı. *TRT Akademi Dergisi*, 4(7), 86-103.

Demirci, F. (2017). *Entropi Tabanlı TOPSIS Yöntemiyle Borsa İstanbul'da İşlem Gören Futbol Kulüplerinin Sportif, Finansal ve Finansal Fair Play Performanslarının Karşılaştırmalı Analizi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bartın Üniversitesi, Bartın

Dimitropoulos, P. (2010). The Financial Performance of the Greek Football Clubs. *Sport Management International Journal*, 6(1), 5-27.

Gökçen, G., ve Horosan, E. (2009). UEFA Mali (Finansal) Kriterleri Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 1(1), 133 - 142.

Güngör, A. (2014). Avrupa Futbol Pazarının Ekonomik Boyutu ve Avrupa Futbol Kulüplerinde Finansal Performans Analizi. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 133 - 160.

Güngör, A., ve Kocamış, T. U. (2018). Halka Açık Futbol Kulüplerinde Finansal Performansın TOPSIS Yöntemi İle Analizi: İngiltere Uygulaması. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(3), 1846-1859.

Karabalık, A., ve Bayram, M. (2019). *Futbolcu Transferlerinde KDV Uygulaması*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi

Karadeniz, E., Koşan, L., ve Günay, F. (2016). UEFA Finansal Fair Play Kuralları Bağlamında Borsa İstanbul'da İşlem Gören Spor Şirketlerinin Performanslarının Analizi. *Tisk Akademi*, 11(22), 250 - 270.

Karadeniz, E., Koşan, L., ve Kahiloğulları, S. (2014). Borsa İstanbul'da İşlem Gören Spor Şirketlerinin Finansal Performansının Oran Yöntemiyle Analizi. *Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 23(2), 129 - 144.

Karpavicius, T. ve Jucevicius, G. (2009), The Application of the Business System Concept to the Analysis of Football Business, *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*. 3, 86-95.

Kızıltepe, M. (2012). Futbol Kulüpleri İçin Değerleme Çerçevesi. *SPORMETRE Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, X(3), 77 - 88.

Özevin, O. (2016). Uefa Mali Fair Play Düzenlemesinin Avrupa Futbolu ve Türkiye Süper Ligi Dört Büyük Futbol Kulübü Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(44), 1166 - 1183.

Özevin, O. (2017). UEFA Finansal Fair Play Düzenlemesinin Avrupa Futbol Kulüpleri Üzerindeki Etkisi: Avrupa 5 Büyük Ligi ve Türkiye Süper

Ligi Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 19(2), 479 - 508 .

Saban, M., ve Demirci, F. (2016). Finansal Fair Play ve Türkiye’deki Dört Büyük Futbol Kulübünün Uyum Düzeyinin İncelenmesi. *Mali Çözüm Dergisi* 137, 25 - 49.

Schiera, T. M. (2007). Balancing Act: Will the European Commission Allow European Football to Reestablish the Competitive Balance That It Helped Destroy? *Brooklyn Journal of International Law*. 32(2), 709-740.

Sevim, A., ve Bülbül, S. (2017). UEFA Finansal Fair Play(Ffp) Kriterleri Kapsamında Türk Futbolunda Finansal Raporlamanın Önemi ve Bir Sistem Gerekliliği. *Kara Harp Okulu Bilim Dergisi*, 27(2), 187-212.

Soygüden, A. (2016). Profesyonel Futbol Kulüplerinin Gelir Kaynaklarının İncelenmesi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(4), 21 - 35.

Talimciler, A. (2008). Futbol Değil İş: Endüstriyel Futbol. İletişim Kuram Ve Araştırma Dergisi, 26, 89-114.

Türkiye Futbol Federasyonu (TFF), (2019). Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Talimatı. <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/KL-talimatı.pdf>. Erişim Tarihi: 03.09.2019.

UEFA, (2018). UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations - Edition 2018. https://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/02/56/20/15/2562015_download.pdf. Erişim tarihi: 01.09.2019

UEFA, (2019). Financial Fair Play. <https://www.uefa.com/insideuefa/protecting-the-game/financial-fair-play/> Erişim tarihi: 01.09.2019.

Ulusoy, T., Esmer, Y., ve Dayı, F. (2019). Spor İşletmelerinde Nakit Yönetimi: BİST’de Bir Uygulama. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(2), 1889-1905.

Vöpel, H. (2011). Do We Really Need Financial Fair Play in European Club Football? An Economic Analysis. *CESifo DICE Report*, 9(3), 54-59.

Yazarken, H. (2016). Futbolcu Transfer/Bonservis Ücretlerinin TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesi: Trabzonspor Örneği. *Mali Çözüm Dergisi* 137, 91 - 120.