

FUTBOL KULÜPLERİNDE İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Doç. Dr. Davut AYGÜN^a
Elif ULUCENK^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Study)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 689-710

ÖZ

Günümüzde endüstriyel bir kimliğe bürünen futbolun oluşturduğu ekonominin, başlıca aktörleri olan futbolcularıyla ilgili mali nitelikli işlemleri muhasebe biliminin ilgi alanlarından birini oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, futbol ekonomisinin en önemli birimleri olan futbol kulüplerindeki en değerli insan kaynağı olarak futbolcularla ilgili işlemlerin Tek Düzen Muhasebe Sistemi kapsamında incelenmesidir. Bu amacı gerçekleştirmek için Türkiye’de Süper Toto Süper Ligde yer alan halka açık olmayan bir futbol kulübünün muhasebe müdürüyle mülakat yöntemiyle görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Yapılan görüşmeler neticesinde ilgili futbol kulübünde futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemlerin Tek Düzen Muhasebe Sistemi’ne uyumlu olarak muhasebeleştirildiği belirlenmiştir. Ancak mevcut uygulamanın bazı konuları açıklamada yetersiz kaldığı, bu bağlamda futbolcularla ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesinde insan kaynakları muhasebesi gibi yeni uzmanlık alanlarından daha fazla yararlanılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: İnsan Kaynakları Muhasebesi, Futbol Kulüpleri, Futbolcuların Muhasebe İşlemleri.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Aygün, D., Uluçenk, E. (2019). Futbol Kulüplerinde İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 689-710.

* Makalenin gönderim tarihi: 16.01.2019; Kabul tarihi: 01.02.2019, iThenticate benzerlik oranı %5

^a Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, davut.aygun@erdogan.edu.tr,

ORCID: 0000 0003 3277 9343

^b İnönü Üniversitesi, SBE Dr. Öğrencisi, elifulucenk@outlook.com, ORCID: 0000 0001 6545 6621

ACCOUNTING PRACTICES FOR HUMAN RESOURCES ACTIVITIES IN FOOTBALL CLUBS

ABSTRACT

Today, the economy of football, which is formed by an industrial identity, is one of the fields of interest of the accounting science. The aim of this study is to examine the transactions of footballers as the most valuable human resource in the football clubs, which are the most important units of the football economy, within Uniform Accounting System. To accomplish this goal, interviews with an accounting manager who works for a super league football club located in a closed ring in Turkey were conducted. As a result of the interviews, it has been determined that the financial transactions related to footballers in the related football club are accounted in accordance with the Uniform Accounting System. However, it has been achieved that the current practice is insufficient to account for some issues, and that human resources accounting practices should be used more in accounting for transactions related to footballers in this context.

Keywords: Human Resources Accounting, Football Clubs, Accounting Procedures of Footballers.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ¹

Küreselleşmenin bir sonucu olarak futbol, ulaştığı yapı itibariyle diğer spor dallarından ayrılarak kendi ekonomisini yaratmayı başarmıştır. Sportif faaliyetlerin yanında ticari bir kimliğe bürünen futbol kulüpleri, Dünya ekonomisinde tartışmasız en önemli ekonomik birimlerden birini oluşturmakta ve çeşitli disiplinlerin literatüründe sıklıkla yer edinmektedir. Mali gücü ve piyasalara yön verebilme kabiliyeti ile pek çok bilim dalı futbolun ulaştığı konumu açıklama çabasına girmiş ve futbol bilhassa ekonomiyle ilgili kesimlerin son yıllarda odak noktalarından biri durumuna gelmiştir.

Hizmet sektörünün ilerleyişi ile paralel olarak ekonomide işletmelerin sahip olduğu en büyük rekabet güçlerinden biri halini alan insan kaynağı, özellikle bazı iş alanlarında; teknoloji, makine, ekipman gibi maddi yapı taşıyan sabit sermaye yatırımlarına kıyasla çok daha hayati bir konuma sahip olabilmektedir. Geline noktada, entelektüel sermayenin en kilit parçasını oluşturan insan kaynağı ile ilgili işlemlere muhasebe biliminin duyarsız kalması mümkün değildir. Dolayısıyla muhasebe biliminin insan kaynağı ile ilgili her türlü mali nitelikli işlemleri açıklama çabası sonucunda yeni uzmanlık alanlarına ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Böylece, insan kaynağının ekonomide edindiği yer itibariyle, futbol kulüplerinde futbolun aktörleri olan futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemler de insan kaynakları muhasebesi gibi yeni bir bakış açısıyla açıklanma ihtiyacı taşımaktadır.

¹ Bu makale Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi–SBE’nde hazırlanan “Futbol Kulüplerinde İnsan Kaynakları Muhasebesi Uygulamaları” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

Bu çalışma, futbol kulüplerinde en önemli insan kaynağı olan futbolcularla ilgili faaliyetlerin Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne uyumlu olarak nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamayı amaçlamaktadır. Çalışmada ilk olarak futbol ve futbolun oluşturduğu ekonomiye değinilmiş, ardından işletmelerde önemi giderek artan insan kaynağı, insan sermayesi ve entelektüel sermaye gibi kavramlar tanıtılmış olup daha sonra ise bir futbol kulübünün sahip olduğu insan kaynağı içerisinde en önemli yeri edinen futbolcularla ilgili faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

2. FUTBOL VE FUTBOL EKONOMİSİ

Günümüzün vazgeçilmez unsurlarından biri olan sporun, kişi ile toplum arası ilişkileri düzenlemede etkin bir role sahip olduğu ileri sürülebilir. Spor dalları içerisinde en bilinen ve en geniş seyirci kitlesine sahip olan futbol, her ne kadar bir spor branşı olarak kategorileştirilse de gerek yarattığı gelir kaynağıyla gerek rekor ücret ve maliyet yapısıyla ticari evrimini tamamlayarak başlı başına bir sektör halini almıştır (Kuyucu, 2014, s. 164). Geline nokta futbol ile ilgili işlemler ekonomiyle ilgili kesimlerin odak noktalarından birini oluşturmaktadır.

Spor branşı olarak kategorileştirilmekte iken ticari bir kimliğe bürünen futbolun gösterdiği yapısal değişim küreselleşmenin bir sonucu olarak kabul edilebilir. Küresel bazda hiçbir olgunun başaramayacağı sistemi kuran futbol oyunu bugün dünyanın her ülkesinden farklı konumlardaki kişilere ortak ilgi alanı sunmakta ve aynı zamanda küreselleşme kavramını da beslemektedir. Her geçen gün biraz daha büyüyen futbol, uluslararası etkileşimi de kuvvetlendirmektedir. Dünya'nın tek tipleşmesini sağlamak amacıyla yaratılan ortak ihtiyaçları karşılamada büyük sorumluluk taşıyan futbol aynı zamanda farklı yapıların birbirini tanımaya da olanak sağlamaktadır. Gerçekleşen her müsabaka, rekabet içine giren milletlerin birbirini daha yakından tanımaya ve böylece birbirinden haberdar olmalarına zemin hazırlamaktadır (Talimciler, 2008, s. 90). Ulusların birbiriyle etkileşimi dünyanın aslında olduğundan çok daha küçük görülmesine ve böylece ülkeler arası mesafelerin aşılabileceğine dair çeşitli gruplarca kanaat oluşturulmasını olanaklı kılmaktadır. Bu durum sosyokültürel yapıyı ve ekonomiyi yakından ilgilendirmektedir. Zira bu noktada alınan her karar sosyokültürel yapıyı ve ekonomiyi değiştirme gücüne sahiptir.

Öte yandan, sosyokültürel yapı etkileşim halinde olan milletlerin bizzat kendi kültürlerinin transferiyle değişebilmektedir. Örneğin 2010'da FIFA Dünya Kupası'na ev sahipliği yapan Güney Afrika'nın *vuvuzela* isimli müzik enstrümanı bir anda tüm dünyada tanınmayı başarmıştır. Üstelik kültürünü diğer ülkelere tanıtmayı başaran Güney Afrika dönemin tek kazananı değildi. Bu bağlamda *vuvuzelanın* üretimini yapan Çin'de

dünyanın yeni tanıdığı bu enstrümandan ciddi kazançlar elde etmiştir. Görüldüğü üzere olay yalnızca sosyokültürel yapının değişiminden ibaret değildir. Bir kültürün transferi aynı zamanda ilgili grupların ekonomisini de yakından etkilemektedir. Dolayısıyla ekonomi, birbirinden haberdar olan milletler, tanışan halklar arasında doğan yeni ihtiyaçlar, mevcut ve potansiyel sponsorluklar, yeni yatırımlar tasarlayan potansiyel yatırımcılar ve bu ortama zemin hazırlayan futbolun yeni ihtiyaçları gibi pek çok olguyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu bağlamda futbol ilgililerine maddi bağlamda her zaman kazandıran bir ticari alan olmuştur. İlk etapta futbolcuların kazandığı rekor transfer ücretleri neticesiyle futbolun maddi anlamda kazananı futbolcular gibi görülse de, bugün forma üreten tekstilciden, futbol kulübünde istihdam edilen mavi ve beyaz yakalı tüm personele, futbol kulübüne sponsorluk yapan dev kuruluşlara, reklamcılara ve hatta şirketleşen futbol kulübünün bizzat kendisi dâhil olmak üzere tüm ilgili kesimler, 11 kişinin oyunundan kendi payına düşeni almayı başarmıştır.

Günümüzde sanayi endüstrisini aratmayan futbol ekonomisi yönetim ile siyasetin gündeminde yerini her daim korurken, özellikle ekonomistlerin de ilgi alanlarından birini oluşturmaktadır. Bu bağlamda futbola dayalı bir ekonomik çevrenin ve yapının oluşması ve bu yapı içerisinde futbolun kitlesel tüketim boyutuna erişmiş olması piyasa dengesi içerisinde açıklanabilecek arz ve talep yapısına kavuşması ekonomistlerin futbola olan ilgilerini arttıran birinci faktör olmuştur. Bu yapı futbolun ve futbol ürünlerinin pazarda yoğun talep görmesinin yolunu da açmıştır (Güneş, 2010, s. 25).

Disiplinler arası işbirliğinin bir yansıması olabilecek şekilde futbol ekonomisi ile pazarlamanın birlikteliği mikro ve makro ekonomiyi besler niteliktedir. Günümüzde bilim veya sanat olduğu halen tartışılmakta olan pazarlama da tıpkı siyaset ve futbol gibi ulaşabildiği en geniş kitleye kendini tanıtabilmeyi hedeflemektedir (Kurmuş, 2010, s. 9; Erdoğan vd., 2011, s. 3; Çırak ve Çavuşoğlu, 2016, s. 92). Bu bağlamda pazarlama disiplini ile futbol ekonomisinin yolu sıklıkla kesişmektedir. Pazarlamanın en güçlü yöntemlerinden biri olan reklamcılıkta sıklıkla futbol ve futbola dair objelerin ve hatta daha büyük bütçeli işler olarak nitelendirilebilecek olan futbolcuların tercih edildiği görülmektedir. Dolayısıyla kazanan ekonomi kazandıran futbola çok şey borçludur (Erdoğan, 2015, s. 3). Yerel mikro ölçekli işletmelerden uluslararası dev kuruluşlara ve hatta ülkelere kadar geniş bir paydaş kitlesine sahip olan, özü itibarıyla futbolcuların emek yoğun mesailerini sonucu faaliyetlerine devam eden futbol ekonomisi her ne kadar soyut yapı göstermiş olsa da sanayiye dahi nüfuz edebilecek güce sahip olduğunu mevcut konumuyla göstermektedir.

Endüstrileşen futbolun sürdürülebilirliğini sağlama noktasında sahip olduğu insan kaynağı da ekonomik açıdan büyük bir öneme sahiptir. Futbol ekonomisi incelendiğinde onu diğer spor branşlarından ayıran ve sanayiyile

dahi rekabet edebilme gücünü sağlayan sahip olduğu insan kaynağıdır (Doğru, 2008, s. 3; Güngör, 2014, s. 18). O halde bu kaynağı rasyonel bir davranış gereği ele almak iktisadi açıdan gerekliliktir. Zira futbolun çıktısı bir nevi hizmettir ve bilindiği üzere hizmet sektöründe başarının sırrı sahip olunan iş görenin niteliği tarafından belirlenmektedir. Futbolun sahip olduğu en kilit insan kaynağı ise *futbolun aktörleri* yani; *futbolcularıdır*. Sürdürülebilirliğini sağlama noktasında futbol yazınında futbolcular her disiplin açısından kendine yer edinmeyi başarmıştır. Ekonominin telaffuz edildiği ortamda ekonomik birim olan işletmenin dili olarak muhasebenin de bu duruma kayıtsız kalması mümkün değildir. Zira ekonominin muhasebenin ürettiği mali veriye ihtiyacı vardır. Ekonominin ve futbol gibi endüstrilerin gelişmesi muhasebenin fonksiyonlarını yerine getirmesinden geçmektedir. Endüstriyel bir kimliğe bürünerek kendi ekonomisini yaratan futbolla ilgili işlemlerde, duyulan iktisadi kaygı sonucunda oluşan mali nitelikli bilgi gereksinimini gidermek muhasebenin görevi olduğundan futbolcularla ilgili işlemler de muhasebenin ilgi alanlarından birini oluşturmaya başlamıştır. Ayrıca çevresiyle etkileşim halinde olan muhasebe bilimi de, günün ihtiyaçları doğrultusunda kendini yenileyebilmekte ve çeşitli uzmanlık alanlarıyla zenginleşmektedir. Bu bağlamda bilim dalıyla ekonominin girdiği alışverişte tek karşılanan ihtiyaç ekonominin bilgi talebi değildir. Bu etkileşimde bilim dalı da karşıladığı bilgi gereksiniminin yanı sıra kendini geliştirmekte ve yararlı sonuçlar elde etmektedir. Geline noktada futbol kulüplerinde insan kaynağı yani futbolcularla ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesi ihtiyacı *insan kaynakları muhasebesi* gibi yeni çalışma alanlarının gelişmesi sonucunu doğurduğu ifade edilebilir.

3. İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAĞI, İNSAN SERMAYESİ VE ENTELEKTÜEL SERMAYE KAVRAMLARI

İnsan kaynağı, işletmelerin mamul üretimi, ticari mal satışı veya hizmet üretimini gerçekleştirebilmesinde ve ticari amaçlarına ulaşmasında yararlandığı sahip olduğu kaynaklardan *insan* olanını ifade etmektedir. Girdinin çıktıya dönüşme sürecinde, kısaca değer oluşumunda kilit role sahip olan insan kaynağı bugün işletme için vazgeçilmez unsurlardan birini oluşturmaktadır. Ancak bir işletme tarafından üretilen değer yalnızca her bir personel tarafından üretilen değer toplamından ibaret olduğu söylenemez (Rati, 2012, s. 39). Zira değer karşılıklı etkileşim sonucunda birbirine temas eden olgular arasındaki pozitif yönlü bir ilerlemedir. Değer oluşumunda, işgücü önemli bir araç olmakla birlikte, işletmenin sahip olduğu diğer iktisadi kıymetler arasındaki etkileşimiyle kendine has bir yapı oluşturduğu ifade edilebilir.

İnsan kaynağıyla ilgili yakından ilgili diğer kavramlar insan sermayesi ve entelektüel sermayedir (Kaya, 2013, s. 9). *İnsan sermayesi*, entelektüel

sermayenin bir unsuru olarak kabul edilmekte ve entelektüel sermaye yapısını besleyen bir temel oluşturmaktadır (Bölükbaşı, 2014, s. 428). İnsan sermayesini en yalın haliyle bir işletmenin çalışanlarına ait bireysel bilgi stoku olarak tanımlamak mümkündür (Bontis vd., 2000, s. 90).

Öte yandan entelektüel sermaye ile ilgili bir tanım birliğine varmak ve değerini tespit etmek oldukça zordur. Bu durum onun soyut yapısı ve işletmelerin sahip olduğu bilginin nicel bir değer ile saptanmasının güçlüğünden kaynaklanmaktadır. Ancak *entelektüel sermayeyi*, insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesinin bir kombinasyonu olarak görerek, en temel özelliğinin insan kaynağının bilgisini iktisadi bir varlığa dönüştürme çabasının olması ve tüm bu çabalar sonucunda işletmeyi rakiplerinden farklı kılarak değer yaratmayı ve yaratılan bu değerle rekabet edebilmeyi sağlayan soyut unsurların somut bir karşılığı biçiminde ifade etmek mümkündür (Çıkrıkçı ve Daştan, 2002, ss. 20-21; Kutlu, 2009, s. 240).

Çalışmanın konusu bahsi geçen bu kavramlar arasında insan kaynağının muhasebeleştirilmesini içermektedir. Bu amaca yönelik olarak uygulama bölümünde, bir futbol kulübünün sahip olduğu insan kaynakları içerisinde en önemli yeri edinen futbolcularla ilgili muhasebe işlemleri üzerinde durulmuştur.

4. UYGULAMA

Günümüzde statüsü, ölçeği, finansman şekli gibi konulara bakılmaksızın bir futbol kulübünün sahip olduğu varlıklar içerisinde en değerli ve en önemli kalemlerinden biri futbolcularıdır. Kendi endüstrisini oluşturan futbolun öznesi olan futbolcularla ilgili mali bilgi ihtiyacı çeşitli muhasebe işlemlerine zemin hazırlamakta ancak belli noktalarda yaklaşımlar farklılaşmaktadır. Bu farklılaşmaya ise başta finansal raporlamada tabi olunan kurumlar ile mevzuatlar ve muhasebeleştirme anlayışı açısından uyum birliğinin olmaması neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle yerel bazda, dernek veya sermayesi halka arz edilmeyen şirket statüsünde faaliyetlerine devam eden futbol kulüpleri ile sermayesi halka arz edilen futbol kulüpleri arasında raporlama farklılığı bulunmakta ve bu farklılığa yerel ve küresel bazda kabul gören normların yetersizliği neden olmaktadır.

4.1. Uygulamanın Amacı ve Kapsamı

Çalışmanın amacı; Karadeniz Bölgesi'nde kurulmuş Spor Toto Süper Ligde yer alan, A.Ş. statüsünde ve hisse senetleri halka arz edilmeyen bir futbol kulübünün varlığı olarak ele alınan futbolcularıyla ilgili özellikli durumlara ilişkin gerçekleştirdiği muhasebe işlemlerini örnek olaylar üzerinden açıklamaktır.

4.2. Uygulamanın Yöntemi ve Varsayımları

Uygulamada söz konusu futbol kulübünün muhasebe müdürü ve bölümde çalışan muhasebecilerle yüz yüze görüşmeler yapılarak bilgi setine ulaşılmıştır. Futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesi Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu olarak incelenmiştir.

4.3. Futbol Kulübünün Özellikli Durumlar Karşısında Gerçekleştirdiği Muhasebe İşlemleri

Çalışmanın bu kısmında çeşitli konu başlıkları altında, incelenen futbol kulübünün futbolcularla ilgili gerçekleştirdiği muhasebe işlemleri örnek olaylar üzerinden açıklanmaktadır. Futbol kulübü çalışmada *E Spor Kulübü* olarak isimlendirilmekte olup, incelenen futbol kulübünün ilişki halinde olduğu tarafların gösteriminde de aynı yaklaşım benimsenmiştir.

4.3.1. Futbolcu Alım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulüplerinin futbolcu alım işlemleri bedelli ile bedelsiz transfer, bedelli ile bedelsiz (paralı-parasız) takas ve alt yapıdan yetişen oyuncuyla profesyonel sözleşme imzalanması biçiminde gerçekleşmektedir. Bedelli transfer işlemi, futbol kulübünün transfer etmek istediği futbolcunun kulübüne bonservis bedeli ödeyerek gerçekleştirdiği durumu temsil etmektedir. Bedelsiz transfer işlemi ise, transfer edilecek futbolcuyla ilgili herhangi bir bonservis bedeli ödemediği sadece futbolcunun kendisine yapılan transfer ücreti ödemesini içermektedir. Kulüpler arası futbolcu takas işlemlerinde ise bedelli takas; karşı takımın oyuncusunun bedeli bilinmesi ve takasa tabi tutulan futbolcuların arasında farkın tespit edilmesine olanak sağlayan uygulamayı ifade etmektedir. Bedelsiz takas ise takas işlemi sonucunda kulübün aldığı futbolcunun bedelinin bilinmemesi durumu olarak açıklanabilir. Alt yapıdan yetişen oyuncuyla profesyonel sözleşme imzalanmasında görüşülen kulüpten elde edilen bilgilere göre, alt yapıdan gelen oyuncunun değerinin federasyon tarafından belirlenen yaş baraj sistemi doğrultusunda hesaplandığı ve bedelin futbolcunun değeri olarak kabul edilerek futbolcu alım işlemleri arasında ele alınabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, bonservisi elinde olan bir futbolcuyu kulübün takıma transfer etmek için ödemiş olduğu imza parası uygulaması da futbolcu alım işlemlerinde dikkat çeken hususlardan birini oluşturmaktadır. Aşağıda futbolcuların alımlarıyla ilgili belirtilen ayrımlara dikkat edilerek öncelikle bedelli ve bedelsiz transferin muhasebeleştirilmesi için örnek olaylara yer verilmiş, ardından bedelli ile bedelsiz takas örneği incelenmiştir. Daha sonra alt yapı oyuncusuyla profesyonel sözleşme yapılması durumu ile bonservisi elinde olan bir futbolcuya verilen imza parası uygulamasının muhasebeleştirilmesine yönelik örnek olaylar geliştirilmiştir (Kayıtlarda işlemlerle ilgili her türlü dolaylı ve dolaysız vergi göz ardı edilmiştir).

Örnek Olay: E Spor G Spor'un sözleşmeli futbolcusu K' yı bonservis ücreti olarak 1.000.000 \$ ve futbolcunun kendisine 850.000 \$ ödeyerek takımına transfer etmiştir. Söz konusu işlemin 01.01.2018 tarihinde gerçekleştiğini \$ kurunun ise 4.51 TL olduğu ve futbolcuyla gerçekleştirilen sözleşmenin 5 yılı kapsadığı varsayılmaktadır.

Çalışmada incelenen futbol kulübü ile yapılan görüşmeye göre, muhasebe kayıtlarında kullanılan yardımcı hesapların federasyon tarafından belirlendiği bilgisine ulaşılmıştır. İlavenen, işlem \$ para birimiyle gerçekleştirildiğinden öncelikle işlemin gerçekleştiği günün Merkez Bankası alış kuru ile TL'ye çevrilmesi ve daha sonra muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir.

Bonservis Bedelinin Kaydı

.....01.01.2018.....		
260 Haklar Hesabı	4.510.000	
260.01. Bonservis Bedeli		
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı		4.510.000
336.01 Kulüplere Transfer Borçları		
1.000.000 \$ x 4.51 TL = 4.510.000 TL		

Futbolcu K'ya Ödenen Tutarın Kaydı

.....01.01.2018.....		
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	3.833.500	
280.01. Aktifleştirilen Transfer Ücreti		
102 Bankalar Hesabı		3.833.500
850.000 \$ x 4.51 TL = 3.833.500 TL		

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarında bonservis bedelinin ödeme şekline göre yazılacak hesapların değişeceğini ve uygulamada 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı yerine 329 Diğer Ticari Borçlar Hesabının da kullanıldığını belirtmek gerekir. Öte yandan kulüp tarafından futbolcunun kendisine yapılacak olan transfer ücreti ödemesinin aktifleştirilmiş gider (duran varlık) olarak ele alındığı, her bilanço tarihinde ilgili döneme tekabül eden tutarın 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına çekileceğini ve buradan da 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına devredilerek dönem gideri olarak muhasebeleştirileceğini ifade etmek gerekir. Uygulamada en çok bonservis bedeli ile transfer ücretinin ödenmesi durumunun meydana geldiği fakat futbol kulübüne bir bedel ödmeden de sadece futbolcunun kendisine transfer ücretinin ödenmesinin de mümkün olduğu görüşülen futbol kulübü tarafından belirtilmiştir. Dolayısıyla yukarıdaki örneğin aksine futbolcu alımında yalnızca futbolcuya ödenen bir bedel olması ve futbolcunun eski

kulübüne ödenecek bir bedelin bulunmaması durumunda, kulübün bu transfer işlemiyle ilgili 260 Haklar Hesabında takip edeceği bir tutar olmayacağını ifade etmek gerekir.

Örnek Olay: E Spor 01.01.2018 tarihinde bonservis bedeli ödemedi futbolcu M ile anlaşmış ve transfer ücreti olarak 4.500.000 TL ödemiştir.

Bonservis Bedeli Ödemedi Futbolcu M'nin Alış Kaydı

.....01.01.2018.....		
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	4.500.000	
280.01. Aktifleştirilen Transfer Ücreti		
102 Bankalar Hesabı		4.500.000

İncelenen futbol kulübüyle yapılan görüşmeler sonucunda elde edile bilgilere göre, bir futbolcuyla ilgili bonservis bedeli ödemedi sadece futbolcuya transfer ücreti ödemek bedelsiz alım anlamına gelmektedir. Bu durumda ödenen bedelin 260 Haklar Hesabında değil, 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında izlenmesi tercih edilmektedir. Dolayısıyla bedelli alımda ödenen bonservis bedeli futbolcuların alım şeklini temsil etmektedir.

Örnek Olay: E Spor 01.01.2018 tarihinde futbolcu Ç'yi değeri 650.000 TL olan futbolcu V ile takas etmiştir. Ç' nin bedeli 1.000.000 TL olup, henüz ayrılmış bir amortisman değeri bulunmamaktadır.

Futbolcu V' nin E Spor'a Transferi

.....01.01.2018.....		
260 Haklar Hesabı	650.000	
260.02. Bonservis Bedeli		
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı		650.000

Futbolcu Ç'nin Transferinde Hasılat Boyutu

.....01.01.2018.....		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	1.000.000	
600 Yurtiçi Satışları Hesabı		1.000.000

Transferden Doğan Borcun Alacaktan Karşılanan Kısmının Mahsubu

.....01.01.2018.....		
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı	650.000	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı		650.000

Futbolcu Ç'nin Transferinde Maliyet Boyutu

.....01.01.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	1.000.000	
260 Haklar Hesabı		1.000.000
260.01. Bonservis Bedeli		

Uygulamada, yukarıdaki kayıtlarda yer alan 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı yerine 320 Satıcılar Hesabının ve 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı yerine 120 Alıcılar Hesabının alternatif olarak kullanıldığını belirtmek gerekir. Ayrıca uygulamada takas edilen futbolcu Ç'nin maliyet kaydında 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı yerine 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında tutarın gösterildiğine rastlanılmıştır. Ancak söz konusu kayıt futbolcunun kulübe olan maliyetini ifade ettiğinden burada 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabının kullanımı tarafımızca doğru bulunmamaktadır. Zira burada yer alan tutarın futbolcunun maliyetiyle ilişkilendirilebilecek bir maliyet hesabı olması gerekecektir. Daha sonra 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenen tutar yansıtılarak dönem gideriyle ilişkilendirilebilmek amacıyla en sonunda faydası tükenmiş maliyeti temsil eden 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına devredilecektir. Ayrıca yukarıdaki kayıtlarda iki futbolcunun bonservis bedellerinin aynı olmamasından dolayı oluşan fark; sözleşme koşullarına göre futbolcu V'nin takımı tarafından karşılanma veya E Spor tarafından gider yazılmayla kapanacaktır.

Örnek Olay: E Spor 260 Haklar Hesabında takip ettiği futbolcusu Ç'yi K Spor'un bedelsiz futbolcusu C ile takas etmiştir. Ç'nin bedeli 1.000.000 TL olup henüz ayrılmış bir amortisman değeri bulunmamaktadır.

Futbolcu Ç ile İlgili Hesabın Kapatılması

.....01.01.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	1.000.000	
260 Haklar Hesabı		1.000.000
260.01. Bonservis Bedeli		

E Spor yalnızca futbolcu Ç'nin bedelini giderleştirmekte ve C'nin bedeli olmadığı için burada söz konusu takasa ilişkin yapılacak başka bir kayıta gerek bulunmamaktadır.

Örnek Olay: E Spor 01.01.2018 tarihinde kendi alt yapısında yetiştirdiği futbolcu T ile 900.000 TL karşılığında profesyonel bir sözleşme imzalamıştır.

Alt Yapı Oyuncusuyla Yapılan Sözleşmenin Kaydı

.....01.01.2018.....		
260 Haklar Hesabı	900.000	
260.01. Bonservis Bedeli		900.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı		

İncelenen kulüple yapılan görüşmeden elde edilen bilgiye göre,yukarıdaki kayıta belirtilen 900.000 TL'lik tutarı kulübün belirlediği ancak bu tutarı belirlerken federasyonun uyguladığı yaş baraj sisteminin referans alındığı ifade edilebilir. Yukarıdaki örnekte tutar herhangi bir hesaplama dayandırmadan durumun izah edilebilmesi için verilmiş bir tutardır.

Örnek Olay: E Spor bonservisi elinde olan futbolcu F ile 750.000 TL imza parası karşılığında 01.01.2018 tarihinde anlaşmış olup ilgili bedeli bankaya verilen talimat ile ödenmiştir.

İmza Parasının Ödenmesi Kaydı

.....01.01.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	750.000	
102 Bankalar Hesabı		750.000

İncelenen kulüple yapılan görüşmelerden elde edilen bilgiye göre, kulübün transfer etmek istediği futbolcuya imza parasını tek seferde ödediği ve genelde uygulamanın da bu şekilde olduğunu belirtmiştir.

4.3.2. Fesih İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulübü ile futbolcu arasında yapılan sözleşme bazı durumlarda feshedilebilir. Ancak tarafların fesih işleminin hukuki sonuçlarına, fesihe neden olan durumların mahiyeti göz önünde bulundurularak tabi olacağını belirtmek gerekir. Aşağıdaki örnekte karşılıklı anlaşma yoluyla fesih gerçekleşmesi varsayımıyla muhasebe kayıtları yapılmaktadır.

Örnek Olay: E Spor,futbolcu G'yi daha önceki takımına 4.000.000 TL bonservis bedeli ve kendisine 2.500.000 TL transfer ücreti ödeyerek 2018 yılında 5 yıllığına transfer etmiştir. Ancak futbolcu G ile henüz sözleşmesi sonlanmadan 01.01.2020 tarihinde karşılıklı anlaşarak fesih gerçekleştirmiştir. Sözleşmede daha önceden kararlaştırılan fesih bedeli 1.000.000 TL'dir. Sözleşmenin fesih tarihine kadar gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

2018 ve 2019 Yıllarında Yapılacak Amortismanla İlişkin Muhasebe Kayıtları

.....31.12.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	800.000	
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		800.000
4.000.000 TL x 0.20 = 800.000 TL Normal yöntem 1/5 yıl = 0.20)		

Futbolcuya Ödenen Bedelin Uzun Vadeden Kısa Vadeye Aktarım Kaydı

.....31.12.....		
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	500.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı		500.000
280.01. Aktifleştirilen Transfer Gideri		
2.500.000TL /5 yıl = 500.000 TL		

Aktifleştirilen Giderin Dönem Giderine Tekabül Eden Tutarının Muhasebeleştirilmesi

.....31.12.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	500.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı		500.000

Sözleşmenin Feshedilmesi Durumunda 01.01.2020 Yılı Muhasebe Kayıtları

.....01.01.2020.....		
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	1.500.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı		1.500.000
280.01. Aktifleştirilen Transfer Gideri		

.....01.01.2020.....		
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	1.000.000	
335 Personele Borçlar Hesabı		1.000.000

.....01.01.2020.....		
335 Personele Borçlar Hesabı	1.000.000	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	500.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı		1.500.000

.....01.01.2020.....		
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.600.000	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	2.400.000	
260 Haklar Hesabı		4.000.000
260.01. Bonservis Bedeli		

5 yıllık sözleşme yapılan bir futbolcuyla ilgili, sözleşmenin henüz süresi dolmadan feshedilmesinden dolayı 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında faydası tükenmeyen tutarı temsil eden bir bakiye değer bulunmaktadır. Ancak sözleşmenin feshedilmesi halinde artık futbolcuyla ilgili gelecek yıllarda sağlanacak ekonomik bir yarar olmadığından bu hesabın kapatılması gerekmektedir. Böylece, E Spor fesih işleminde iki durum ile karşı karşıya kalmaktadır. İlki, sözleşme esnasında futbolcu G'ye gelecek 5 yılda kulübün oyuncusu olacağı ve kulübe sağlayacağı yarar için 5 yıllık bir bedel ödenmiş ancak kulüp ödemiş olduğu bu bedelden sadece 2 senelik süreyi futbolcunun hizmet ifasıyla karşılayabilmiş yani, ödemiş olduğu bedelden 3 senelik kısmını halen karşılayamamıştır. Bu kısım aslında futbolcunun almış olduğu bedel içerisinde yerine getirmediği 3 senelik hizmet ifa yükümlülüğü biçiminde yorumlanabilir. Bir diğer durum ise, sözleşme feshedildiği zaman ortaya çıkacak olan fesih bedelidir. Bu da kulübün futbolcuya karşı olan yükümlülüğünü göstermektedir. Burada muhasebeleştirme adına yapılacak işlem, bir nevi mahsup işlemi olarak görülebilir. Dolayısıyla söz konusu işlemin muhasebeleştirilmesinde genelde giderleştirme mantığıyla uyumlu, özelde giderleştirme türünün değiştiği görülmektedir.

Ancak yukarıdaki kayıtların *karşılıklı fesih* olması halinde geçerli olduğunu belirtmek gerekir. Belli durumlarda kulübün futbolcuya, futbolcunun kulübe fesih bedelini ödeyeceğini belirtmek gerekmektedir. Dolayısıyla futbol kulübü futbolcuya fesih bedeli ödeyebileceği gibi futbolcunun kulübe fesih ile ilgili bir bedel ödemesi de mümkün olabilmektedir.

4.3.3.Futbolcunun Başka Bir Kulübe Transferinin Muhasebeleştirilmesi

Futbolcular sözleşmeleri sona ermeden başka bir takıma transfer olabilirler. Futbol kulübü açısından bir satış işlemi olarak ifade edilebilecek bu durum karlı, zararlı veya başabaş satış biçiminde gerçekleşebilmektedir.

Örnek Olay: E Spor daha önce D Spor' dan 2.500.000 TL bonservis bedeliyle transfer etmiş olduğu, futbolcu A' yı Z Spor' a 01.01.2020 tarihinde 3.000.000 TL' ye satmıştır. Futbolcuyla ilgili 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabının satış tarihindeki değeri 1.000.000 TL' dir.

Z Spor' a Satışıyla İlgili Kayıt

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

.....01.01.2020.....		
102 Bankalar Hesabı	3.000.000	
600 Yurtiçi Satışları Hesabı		3.000.000
600.01 Bonservis Bedeli Geliri		

Futbolcu A'nın Maliyetine İlişkin Kayıt

.....01.01.2020.....		
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.000.000	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	1.500.000	
260 Haklar Hesabı		2.500.000
260.01. Bonservis Bedeli		

Yukarıdaki kayıtlara göre, futbolcu satışında tıpkı bir imalat, ticaret veya hizmet işletmelerindeki ürün satışındaki gibi hasılat ile maliyet boyutunun (maliyet değeri bilinmesi koşuluyla) eş zamanlı olarak kaydı gerçekleştirilmiştir. Aradaki fark 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında gösterilerek, futbolcunun başka bir takıma transferi neticesinde artık amortismanına tabi olamayacağından, futbolcuyla ilgili diğer hesaplar da kapatılmıştır.

4.3.4.Futbolcuya Yapılan Faiz Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi

Günümüzde futbolcu ile futbol kulübü arasında imzalanan sözleşmede belirtildiği takdirde ödemelerde herhangi bir gecikme nedeniyle futbolcunun faiz hakkı doğabilir. Ancak gecikme faizi olarak adlandırılan bu tutarın futbol kulübü açısından kanunen kabul edilebilir bir gider olmadığını belirtmek gerekir.

Örnek Olay: E Spor futbolcularla yaptığı anlaşmaya göre, futbolculara yapılacak ödemelerde herhangi bir gecikme yaşanması durumunda sözleşmede taahhüt edilen tutarın %10'u kadar bir faiz ödemeyi kabul etmiştir. Buna göre futbolcu P'ye 17.03.2018 tarihinde yapılması gereken maç başı ödemesi gecikmeli olarak 17.04.2018 tarihinde yapılmış olup yaşanan gecikme ile ilgili 3.500 TL faiz bankadan ödenmiştir.

Faiz Ödemesinin Kaydı

.....17.04.2018.....		
780 Finansman Giderleri Hesabı	3.500	
102 Bankalar Hesabı		3.500

Yukarıdaki kayıttan anlaşılacağı üzere futbol kulüpleri gecikme faizlerini 780 Finansman Giderleri Hesabında muhasebeleştirmektedirler. Ancak

buradaki gecikme faizinin futbol kulübü için kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğinde olduğu unutulmamalıdır.

4.3.5.Futbolcunun Alacaklarına Karşılık Bonservisini İstemesinin Muhasebeleştirilmesi

Bonservisi elinde olmayan futbolcu alacaklarına karşılık futbol kulübünden bonservisini talep edebilir. Bu durumda kulüp ile anlaşmaya varılırsa futbolcunun alacaklarından vazgeçmesi karşılığında bonservisi futbolcuya verilebilmektedir.

Örnek Olay: E Spor'un 1.500.000 TL borçlu olduğu ve söz konusu tutarı 335 Personele Borçlar Hesabında izlediği futbolcu Y, alacağına karşılık bonservisini talep etmiştir. E Spor tarafından bu teklif kabul edilmiştir. Futbolcu Y ile ilgili 260 Haklar Hesabının bakiye değeri 1.000.000 TL, 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabının değeri ise 800.000 TL'dir.

Futbolcu Tarafından Bonservis Bedelinin Borca Karşılık Talep Edilmesi

...../.....		
335 Personele Borçlar Hesabı	1.500.000	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı		1.500.000

Futbolcu Y'nin Bilançodan Çıkarılması

...../.....		
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	800.000	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	200.000	
260 Haklar Hesabı		1.000.000
260.01. Bonservis Bedeli		

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere kulüp tarafından futbolcu Y'ye olan 1.500.000 TL tutarındaki borç daha önce 335 Personele Borçlar Hesabında takip edilerek, gider olarak muhasebeleştirilmişti. Ancak futbolcunun bu alacağına karşılık bonservisini talep etmesi, başka bir ifadeyle kulübün bu borcu futbolcuya ödememesi durumunda bir muhasebe mantığı olarak giderin azaltılması yerine gelirin artırılması çözümü getirilerek ilgili borç dönem geliri ile kapatılmakta ve dönem gideri ile dönem geliri birbirlerini eşitleyerek işlemi vergisel açıdan nötrleştirmektedir. 260 Haklar Hesabında izlenen tutar ise daha önceki dönemlerde ayrılan 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile kapatılmakta olup futbolcunun maliyetinden faydası tükenmeyen 200.000 TL'lik kısmı temsil eden aradaki fark ise 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabında muhasebeleştirilebilmektedir.

4.3.6.Futbolcuya Yapılan Maç Başı Ödemesi ile Prim Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi

Günümüz uygulamalarında futbolculara transfer ücretlerinin yanı sıra her maç için maç başı ödemesi yapılmakta ve her kazanılan maç için ise galibiyet primi ödenebilmektedir.

*Örnek Olay:*E Spor 01.03.2018’de Futbolcu A’ya 14.400 TL’lik maç başı ücreti ve 10.000 TL galibiyet primi ödemiştir.

Maç Başı Ödemesi

.....01.03.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	14.400	
102 Bankalar Hesabı		14.400

Prim Ödemesi

.....01.03.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	10.000	
102 Bankalar Hesabı		10.000

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından da görüldüğü üzere futbolculara yapılan maç başı ve prim ödemeleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenmektedir.

4.3.7.Futbolcuya Sağlanan İmkânların Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulübü tarafından futbolculara sağlanacak bir takım imkânlar futbolcuyla yapılan sözleşmede yer alabilmektedir.Dolayısıyla futbol kulüpleri sağladığı bu imkânlardan dolayı bazı giderlerle karşı karşıya kalabilmektedir.

*Örnek Olay:*E Spor Futbolcu A’nın yıllık ev kira bedeli olan 60.000 TL’yi peşin ödemiştir.

Futbolcunun Yıllık Ev Kira Bedelinin Ödenmesi

...../.....		
740Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	60.000	
102 Bankalar Hesabı		60.000

*Örnek Olay:*E Spor Futbolcu A’nın çocuğunun kolej ücreti olan 20.000 TL’yi sözleşmede taahhüt ettiği üzere ödemiştir.

Futbolcunun Çocuğunun Kolej Ücretinin Ödenmesi

...../.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	20.000	
102 Bankalar Hesabı		20.000

Yukarıdaki örneklerde yer verilen futbolcuya sağlanan diğer fayda ve hizmetler sözleşmede daha önceden belirlenmek koşuluyla gider yazılabilmektedir.

4.3.8. Aktife Kayıtlı Futbolcunun Kiraya Verilmesinin Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulüpleri oyuncularını belli bir süre için kiraya verebilmektedir. Futbol kulübü açısından futbolcunun kiraya verilmesi gelir olarak kabul edilmektedir.

Örnek Olay: E Spor aktifinde kayıtlı olan futbolcusu A'yı G Spor' a 1 sezon için 450.000 TL'ye kiralamıştır.

Futbolcu A'nın G Spor' a Kiraya Verilmesinin Kaydı

...../.....		
102 Bankalar Hesabı	450.000	
602 Diğer Gelirler Hesabı		450.000
602.01 Futbolcu Kiralama Geliri		

Görüşülen futbol kulübü, futbolcu kiralama faaliyetini esas faaliyetinin bir parçası olarak varsaymaktadır. Bu varsayımın dışındaki işlemler için 602 Diğer Gelirler Hesabı yerine 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabının da kullanılabileceği ileri sürülebilir.

4.3.9. Futbolcunun Yer Almadığı Maçlarda Maç Başı Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulüplerinde futbolcularla yapılan sözleşmeye bağlı olarak futbolcunun sakatlanması durumunda 1 sezonda 2 maç başı ödemesinin yapılması sık karşılaşılan bir uygulamadır. Ancak yönetim kararıyla bu sayı değişebilir. Öte yandan, yabancı bir futbolcu yurtdışına gittiğinde *izinli sayılır* ve maç başı ödemesi yapılmaz. Maçta sakatlık geçirmesi durumunda yabancı futbolcular da Türk futbolcuyla aynı haklara sahip olmakta ve maç başı ücretini alabilmektedir.

Örnek Olay: E Spor' un sözleşmeli futbolcusu Z geçirdiği sakatlık nedeniyle maçta oynayamamıştır. Sözleşme gereği futbolcu Z' ye maç başı 19.500 TL ödeme yapılmıştır.

Futbolcuya Maç Başı Ödemesinin Yapılmasının Kaydı

...../.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	19.500	
102 Bankalar Hesabı		19.500

Uygulamada futbolcularla yapılan sözleşmeye bağlı olarak futbolcunun sakatlanması durumunda maçta yer almamasına rağmen maç başı ödemesi yapılmaktadır.

4.3.10. Futbolcunun Reklam Gelirinden Futbol Kulübüne Düşen Payın Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulübü futbolcusunun reklam kampanyalarında yer alması veya bir markanın yüzü olması gibi kazanç elde edebileceği benzer nitelikli işlerden daha önceden sözleşmede belirtmek şartıyla pay alabilmektedir. Elde edilen bu pay futbol kulübünün gelir kaynaklarından birini oluşturmaktadır.

Örnek Olay: E Spor' un futbolcusu B bir markanın reklam yüzü olmuş ve bu kampanyadan 2.000.000 TL gelir elde etmiştir. Kulüp ile futbolcu B arasında yapılan sözleşme gereğince kulüp bu tür gelirlerden %20 pay almaktadır.

Futbolcunun Reklam Gelirinden Kulübün Alacağı Payın Kaydı

...../.....		
102 Bankalar Hesabı	400.000	
602 Diğer Gelirler Hesabı		400.000
602.02. Reklam Geliri Bedeli		

Futbolcunun reklam gelirinden kulübün pay alması görüşülen futbol kulübü açısından sık karşılaşılan bir durum olmamakla birlikte, gerçekleştiği takdirde yukarıdaki gibi bir kayıt yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda 602 Diğer Gelirler Hesabının yerine 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı da kullanılabilir.

4.3.11. Futbol Kulübüne Açılan Tazminat Davasının Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulübüyle futbolcusu arasında anlaşmazlık yaşanması durumunda tarafların mahkemeye başvurma hakları bulunmaktadır. Bu durumda futbol kulübü veya futbolcu tarafından açılan dava sonucunda tazminat yükümlülüğü doğabilmektedir.

Örnek Olay: E Spor, futbolcusu L tarafından 2018 yılı içinde aleyhine açılan ve 31.12.2018 tarihi itibarıyla karara bağlanmayan tazminat davası için ilgili tarihte 500.000 TL karşılık ayırmıştır.

.....31.12.2018.....		
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	500.000	
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı		500.000
...../.....		
900 KKEG	500.000	
901KKEGK		500.000

Futbolcunun açmış olduğu tazminat davası üzerine ayrılan karşılık kanunen kabul edilmeyen bir gider olduğundan yukarıdaki biçimde muhasebeleştirilebilir. Burada 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı yerine 654 Karşılık Giderleri Hesabının kullanılmayacağını çünkü 654 Karşılık Giderleri Hesabının aktif değerleri düzenleyici bir hesap olduğu ve 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı ile birlikte kullanılmayacağını ifade etmek gerekir. Ayrıca 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı dava sonuçlanıp ilgili bedel ödendiği tarihte kapatılacağı ve arada oluşan bir fark var ise, 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabı veya 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabında farkın muhasebeleştirileceğini belirtmek gerekmektedir.

5. SONUÇ

Ekonomi içerisinde güçlü bir konuma sahip olan futbolun kazananları yalnızca futbolcular değildir. Günümüzde futbol ekonomisiyle ilgili çıkar gruplarının aldığı ve alacakları paydan hareketle ekonomiyle ilgili her kesimin futbol ekonomisine dair bilgi ihtiyacı doğmaktadır. Dolayısıyla futbol ekonomisinin kurulmasında en önemli role sahip olan futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemlere karşılık muhasebe bilimi de kendi sağlamlasını yaparak ihtiyaç duyulan bilgi talebini karşılamak amacıyla yeni çalışma alanları belirlemeye başlamıştır. Bu bağlamda sosyal muhasebenin bir uzantısı olarak yeni bir uzmanlık alanı olan insan kaynakları muhasebesine bazı sorumluluklar düşmektedir. İnsan kaynakları muhasebesinde bilhassa insan kaynağının değerini belirlemeye yönelik geliştirilen modellerden futbolcuların değerinin tespit edilmesinde yararlanılması futbolcu piyasası ile ilgili doğru ve güvenilir bilginin oluşturulmasına zemin hazırlayacağı kanaati oluşmaktadır. Öte yandan insan kaynakları muhasebesi vasıtasıyla piyasada, futbolcularla ilgili bilgi ihtiyacının giderilmesinin yanında muhasebe bilimi de, bu etkileşimden günün ihtiyaçları doğrultusunda kendini yenileyerek çeşitli uzmanlık alanlarıyla zenginleşecektir. Ancak mevzuat gereği, Türkiye'deki uygulamalardan hareketle, spor kulüplerinde Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT veya KGK tarafından

yayımlanan TMS/TFRS ile uyumlu olarak finansal tablolar hazırlanmaktadır. Çalışmanın uygulama bölümünde, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu olarak muhasebe işlemlerini gerçekleştiren ve Türkiye’de faaliyette bulunarak Spor Toto Süper Ligde yer alan bir futbol kulübünde muhasebe sorumlularıyla yapılan mülakat sonucunda elde edilen bilgilere istinaden futbolcularla ilgili muhasebe işlemleri açıklanmaya çalışılmıştır. Elde edilen bilgilere göre, özellikle vergi mevzuatı açısından bir sorun yaşanmamakla birlikte, muhasebe kayıtlarında tam açıklama ilkesinin yerine getirilebilmesi adına ve özellikle durumlar karşısında tercih edilen hesaplara dair bir takım eleştiriler getirmek mümkündür. Zira Türkiye gibi vergi bazlı anlayışın hâkim olduğu muhasebe uygulamalarında bu tarz problemlerin yaşanması doğaldır. Özellikle, futbolcu alım işlemlerinde bonservis bedeli bilinen futbolcuyla ilgili gerçekleşen tutarın 260 Haklar Hesabında izlenilmesine karşılık, bonservis bedeli olmayan futbolcuya ödenen sözleşme ücretinin 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında takip edilmesi, dolayısıyla futbolcuya yapılan ve iktisadi bir varlık yönü taşıyan bu tutarın aktifleştirilmiş bir gider hesabında gösterimi varlığı mali açıdan doğru bir şekilde ifade etmeye yetmeyebilir. Futbol kulübünün mevcut uygulamasına yönelik getirilebilecek bir diğer eleştiri ise futbolcunun kulübe olan maliyetini temsil eden transfer ücreti, prim, bonservis bedelinin itfa payı, imza parası vb. giderlerin “faaliyet gideri” altında 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında izlenebilmesidir. Zira bu tür giderler, bir futbol kulübü için faaliyet giderinden ziyade “satışların maliyeti”ni temsil etmekte olup bu bağlamda 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenmesi doğru olacaktır. Aksi takdirde futbolcunun maliyetine ilişkin her gider tutarının 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında kaydedilmesi dolayısıyla futbol kulübünün brüt karlılığı hakkında yanlış bilgi verilmesine neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle herhangi bir satış indirimi söz konusu olmadığı zaman futbol kulübünün esas faaliyetlerinin sonucunda elde ettiği karın olduğundan daha fazla görüneceği anlamına gelmektedir. Oysa futbolcularla ilgili işlemler futbol kulübünün esas faaliyet alanını oluşturmakla birlikte, gelir tablosunda futbolculara ilişkin değer kullanımları faaliyet giderleri arasında raporlanmaktadır. Dolayısıyla 740 Hizmet Üretim Maliyetinin kullanılması futbolculara ait değer tüketimlerinin maliyet ile ilişkilendirilmesi açısından daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Öte yandan günümüz muhasebe uygulamalarında küresel bazda ortak dili sağlama amacıyla oluşturulan IAS/IFRS’ye hızlı geçiş ilerleyen dönemlerde Türkiye’de TMS/TFRS ile uyumlu mali raporlar hazırlayan 4 büyük takımın dışındaki diğer takımları da etkisi altına alacağından yaşanan bu sorunların bir nebze çözüme ulaşacağını göstermektedir.

KAYNAKÇA

Bontis, N., Keow, W. C. & Richardson, S. (2000). Intellectual capital and business performance in malasian industries, *Journal Of Intellectual Capital*, 1(1), 85-100.

Bölükbaşı, Y. (2014). Entelektüel Sermayenin İşletme Bazında Ölçülmesinde Kullanılan Yöntemler ve Sigorta Sektöründe Bir Araştırma, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*, Cilt XXXVI, Sayı 1, ss. 425-447.

Çıkrıkçı, M. ve Daştan, A. (2002). Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması, *Bankacılar Dergisi* 43, ss. 18-32.

Çırak, E. ve Çavuşoğlu, S.B. (2016). Spor Pazarlamasında Spor Sponsorluğu ve Halkla İlişkilerin Önemi, *İstanbul Üniversitesi Spor Bilimleri Dergisi*, Cilt (Vol) 6, Sayı (No) 2, ss. 91-100.

Doğru, C. (2008). Futbolda Rekabetçi Dengenin Yeniden Tesisi ve Futbol Emek Piyasasının Düzenlenmesi: Ücret Tavanı Modeli, 2. Ulusal İktisat Kongresi, DEÜ İktisat Bölümü, 20-22 Subat 2008, İzmir-Türkiye

Erdoğan, Y. (2015). Sadece Bir Oyun Değil...Dev Bir Endüstri, *Geniş Açık Dergisi*, Nisan 2015, s. 3.

Erdoğan, B. Z., Tiltay, M. A., Kimzan, H. S. (2011). Pazarlama Teorisinin Felsefi Temelleri: Değişim mi, İlişki mi?, *Tüketici ve Tüketim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, Haziran 2011, ss. 1-28.

Güneş, İ. (2010). *Futbol Ekonomisi Ekonomist Gözüyle Futbol* (1. Baskı). Adana: Karahan Kitabevi.

Güngör, A. (2014). Futbol Endüstrisinde Sportif Başarı ile Finansal Performans Arasındaki İlişkinin Analizi ve Türkiye Uygulaması, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 2014/1, ss. 16-36.

Kaya, U. (2013). İnsan Kaynakları Muhasebesi (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.

Kurmuş, O. (2010). Türkiyede Noeliberalizm, *Mülkiye Dergisi*, Cilt: XXXIV, Sayı: 268, ss. 9-41.

Kutlu, H. A. (2009). Entelektüel Sermaye: Türkiye Muhasebe Sisteminde Raporlanabilir Mi?, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 1, ss. 235-257.

Kuyucu, M. (2014). Futbol Endüstrisinde Sosyal Medya Pazarlama Uygulamaları, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 7, Aralık 2014, ss. 161-175.

Rati, M. (2012). Ananalytical study of human resource accounting practices – an indian experience, *A Journal of Management*, 5(2), 37-45.

Davut AYGÜN - Elif ULUCENK

Talimciler, A. (2008). Futbol Değil İş: Endüstriyel Futbol, İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi, Sayı: 26, Kış-Bahar 2008, ss. 89-114.

MUVUİ / 2019-3