

**T.C.**  
**HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**FUTBOL ENDÜSTRİSİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN**  
**MUHAMMET ALİ EMER**

**GAZİANTEP-2022**

**T.C.**  
**HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**FUTBOL ENDÜSTRİSİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN**  
**MUHAMMET ALİ EMER**

**TEZ DANIŞMANI**  
**PROF. DR. MEHMET KAYGUSUZUOĞLU**

**GAZİANTEP-2022**

## KABUL VE ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı İşletme Yüksek Lisans Programı öğrencisi **Muhammet Ali EMER** tarafından hazırlanan “**Futbol Endüstrisi ve Muhasebe Uygulamaları**” başlıklı tez **18/07/2022** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Unvanı, Adı ve Soyadı

İmzası:

Kurumu /Üniversitesi

Jüri Başkanı

**Doç. Dr. Yakup DURMAZ**  
**Hasan Kalyoncu Üniversitesi**

Tez Danışmanı

**Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZUOĞLU**  
**Hasan Kalyoncu Üniversitesi**

Jüri Üyesi

**Doç. Dr. Cuma ERCAN**  
**Gaziantep Üniversitesi**

**Bu tez Yönetim Kurulunca belirlenen yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu kararı ile onaylanmıştır.**

**Prof. Dr. İbrahim Halil GÜZELBEY**  
**Enstitü Müdürü**

## TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Futbol Endüstrisi ve Muhasebe Uygulamaları**” başlıklı çalışmanın tarafımca, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım. 29/06/2022

Muhammet Ali EMER



## ÖNSÖZ

Dünya çapında en popüler spor dalı olan futbol günümüzde sportif faaliyetten endüstriyel bir faaliyete dönüşmüştür. Oluşturduğu parasal değer ve diğer sektörlerle olan ilişkisi futbola birçok yönden ilgi duyulmasını sağlamıştır. Futbol endüstrisini ve muhasebe uygulamalarını konu alan bu çalışmayı yapmaya beni teşvik eden unsur, popülerliği ve mali gücüyle piyasalara yön veren futbol endüstrisi literatürüne muhasebe yönüyle katkıda bulunma isteğidir.

Zor bir süreçte danışmanlığımı üstlenen ve tezimin her aşaması için beni bilgilendiren, yönlendiren, büyük bir özveri ile eksikliklerimi tamamlamam hususunda bana yardımcı olan değerli hocam Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZUOĞLU' na çok teşekkür ederim.

Katkılarından dolayı; tez çalışmamın uygulama bölümünün hazırlanmasında muhasebe bilgilerini paylaşan futbol kulübünün Serbest Muhasebeci Mali Müşavirine, değerli görüşleriyle katkıda bulunan Doç. Dr. Yakup DURMAZ' a ve Doç. Dr. Cuma ERCAN' a teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

Gaziantep, 2022

Muhammet Ali EMER

## ÖZET

Tarihsel sürecine bakıldığında çok eski dönemlerden beri insanların çeşitli amaçlarla spor yaptıkları görülmektedir. Günümüzde en popüler spor dalı futboldur. Futbolun beşiği sayılan İngiltere’de, Sanayi Devrimi’nin sosyal yönünü yansıtan, işçilerin boş zamanlarını değerlendirme faaliyeti olarak başlayan futbol giderek kitlelerin ilgisini çeken bir spor dalı halini almıştır.

Devasa bütçeleri, popülerliği, sürekli değişen ve gelişen yapısıyla günümüzde önemli bir endüstri haline dönüşen futbolun birçok alanda incelenmesi mümkündür. Futbol endüstrisinde; gelir ve gider kalemlerinin parasal olarak büyümesi, gelir ve gider çeşitlerinin artması, kulüplerin şirketleşmesi gibi bir takım önemli gelişmeler futbol endüstrisinin muhasebe uygulamaları yönünden incelenmesini gerekli kılmaktadır. Futbol kulüplerinin tabi olduğu vergi ve muhasebe alanındaki mevzuat değişiklikleri, mevzuata uyulmaması sonucu karşılaşılan ağır yaptırımlar, finansal fair play uygulaması gibi denetim uygulamaları, muhasebe sonuçlarının doğruluğunun önemini ortaya koymakta, futbol endüstrisine ait bir ihtisas muhasebe dalının geliştirilmesinin yararlı olabileceğini göstermektedir.

Araştırmanın teorik bölümünde futbol endüstrisi ve muhasebe konuları genel bir bakış açısıyla incelenmiş, uygulama bölümünde anonim şirket statüsündeki bir kulüpte inceleme yapılarak muhasebe uygulamaları geliştirilmiştir. Araştırma sonuçlarının futbolun paydaşları açısından yararlı olacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Futbol Endüstrisi, Futbol Kulüpleri, Muhasebe, Futbol Kulüpleri Muhasebesi.

## ABSTRACT

When we look at the historical process, it is seen that people have been doing sports for various purposes since ancient times. The most popular sport today is football. In England, which is considered the cradle of football, football, which started as an activity that reflects the social aspect of the Industrial Revolution and used the leisure time of the workers, has gradually become a sport that attracts the attention of the masses.

It is possible to examine football, which has become an important industry with its huge budgets, popularity, constantly changing and developing structure, in many areas. In the football industry; some important developments such as the monetary growth of income and expense items, the increase in income and expense types, and the incorporation of clubs necessitate the examination of the football industry in terms of accounting practices. Legislative changes in the tax and accounting field that football clubs are subject to, heavy sanctions encountered as a result of non-compliance with the legislation, audit practices such as financial fair play practice, reveal the importance of the accuracy of accounting results and show that it may be beneficial to develop a specialized accounting branch of the football industry.

In the theoretical part of the research, the football industry and accounting issues were examined from a general point of view, and in the application part, accounting practices were developed by examining a club with the status of a joint stock company. It is thought that the results of the research will be beneficial for the stakeholders of football.

**Keywords:** Football Industry, Football Clubs, Accounting, Football Clubs Accounting.

## İÇİNDEKİLER

|                                                                                  |     |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ÖNSÖZ.....                                                                       | i   |
| ÖZET.....                                                                        | ii  |
| ABSTRACT .....                                                                   | iii |
| BİRİNCİ BÖLÜM.....                                                               | 1   |
| GİRİŞ.....                                                                       | 1   |
| 1.1. Problemin Belirlenmesi .....                                                | 2   |
| 1.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....                                            | 3   |
| 1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları .....                                     | 3   |
| İKİNCİ BÖLÜM .....                                                               | 4   |
| KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....                                                          | 4   |
| 2.1. Futbola Genel Bakış .....                                                   | 4   |
| 2.1.1. Futbolun Tanımı ve Önemi .....                                            | 4   |
| 2.1.2. Futbolun Tarihçesi.....                                                   | 8   |
| 2.2. Futbolun Endüstrileşmesi .....                                              | 10  |
| 2.2.1. Futbolun Küreselleşmesi .....                                             | 13  |
| 2.2.2. Futbolun Küreselleşmesinde Devrim: Bosman Kararları .....                 | 14  |
| 2.2.3. Futbol Endüstrisi ve Medya İlişkisi .....                                 | 15  |
| 2.3. İşletme Fonksiyonları Açısından Futbol Endüstrisi .....                     | 16  |
| 2.3.1. Futbol Endüstrisinde Üretim .....                                         | 18  |
| 2.3.2. Futbol Endüstrisinin Yönetimi .....                                       | 20  |
| 2.3.3. Futbol Endüstrisinde Pazarlama .....                                      | 25  |
| 2.3.4. Futbol Endüstrisinde İnsan Kaynakları .....                               | 29  |
| 2.3.5. Futbol Endüstrisinin Finansmanı .....                                     | 32  |
| 2.3.5.1. <i>Futbol Endüstrisinde Piyasa Değerleri</i> .....                      | 32  |
| 2.3.5.2. <i>Futbol Endüstrisinde Liglerin ve Kulüplerin Gelir Verileri</i> ..... | 34  |

|           |                                                                |    |
|-----------|----------------------------------------------------------------|----|
| 2.3.5.3.  | <i>Futbol Endüstrisinde Kulüplerin Seyirci Verileri .....</i>  | 35 |
| 2.3.5.4.  | <i>Finansal Fair Play.....</i>                                 | 37 |
| 2.3.5.5.  | <i>Futbol Endüstrisinde Gelir ve Gider Kalemleri.....</i>      | 39 |
| 2.3.5.6.  | <i>Kulüplerin Finansal Yönetim Uygulamaları .....</i>          | 39 |
| 2.3.6.    | <i>Futbol Endüstrisinde Teknoloji ve Ar-Ge.....</i>            | 42 |
| 2.3.7.    | <i>Futbol Endüstrisinde Halkla İlişkiler ve İletişim .....</i> | 44 |
| 2.4.      | <i>Muhasebe Hakkında Genel Bilgiler .....</i>                  | 45 |
| 2.4.1.    | <i>Muhasebenin Tanımı ve Fonksiyonları.....</i>                | 46 |
| 2.4.2.    | <i>Muhasebenin Türleri .....</i>                               | 47 |
| 2.4.3.    | <i>Muhasebenin Temel Kavramları.....</i>                       | 48 |
| 2.4.3.1.  | <i>Sosyal Sorumluluk Kavramı .....</i>                         | 48 |
| 2.4.3.2.  | <i>Kişilik Kavramı.....</i>                                    | 48 |
| 2.4.3.3.  | <i>İşletmenin Sürekliliği Kavramı:.....</i>                    | 48 |
| 2.4.3.4.  | <i>Dönemsellik Kavramı .....</i>                               | 49 |
| 2.4.3.5.  | <i>Parayla Ölçülme Kavramı: .....</i>                          | 49 |
| 2.4.3.6.  | <i>Maliyet Esası Kavramı .....</i>                             | 50 |
| 2.4.3.7.  | <i>Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı .....</i>              | 50 |
| 2.4.3.8.  | <i>Tutarlılık Kavramı .....</i>                                | 51 |
| 2.4.3.9.  | <i>Tam Açıklama Kavramı .....</i>                              | 51 |
| 2.4.3.10. | <i>İhtiyatlılık Kavramı.....</i>                               | 51 |
| 2.4.3.11. | <i>Önemlilik Kavramı .....</i>                                 | 52 |
| 2.4.3.12. | <i>Özün Önceliği Kavramı .....</i>                             | 52 |
| 2.4.4.    | <i>Muhasebe Politikaları.....</i>                              | 53 |
| 2.4.5.    | <i>Tek Düzen Hesap Planı .....</i>                             | 54 |
| 2.4.6.    | <i>Muhasebe Standartları.....</i>                              | 55 |
| 2.4.7.    | <i>Mali Tablolar.....</i>                                      | 56 |
| 2.4.8.    | <i>Mali Tablo İlkeleri .....</i>                               | 57 |

|                                                        |                                                                                                 |           |
|--------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2.4.8.1.                                               | <i>Gelir Tablosu İlkeleri .....</i>                                                             | 57        |
| 2.4.8.2.                                               | <i>Bilanço İlkeleri .....</i>                                                                   | 58        |
| <b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....</b>                              |                                                                                                 | <b>61</b> |
| <b>ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....</b>                      |                                                                                                 | <b>61</b> |
| <b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM .....</b>                            |                                                                                                 | <b>62</b> |
| <b>FUTBOL ENDÜSTRİSİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI.....</b> |                                                                                                 | <b>62</b> |
| 4.1.                                                   | Futbol Kulübünün Muhasebe Mevzuatı .....                                                        | 62        |
| 4.2.                                                   | Futbol Kulübünün Tuttuğu Defterler.....                                                         | 63        |
| 4.3.                                                   | Futbol Kulübünde Gerçekleştirilen İşlemlere Ait Muhasebe Uygulamaları .....                     | 63        |
| 4.3.1.                                                 | Futbol Kulübünde Varlık Edinimi, Satımı ve Sözleşme Feshi İle İlgili Muhasebe Uygulamaları..... | 63        |
| 4.3.1.1.                                               | <i>A.Ş. Statüsündeki Bir Kulüpten Bonservisiyle Birlikte Futbolcu Alımı.....</i>                | 63        |
| 4.3.1.2.                                               | <i>7.000 TL Üzerindeki Ödemelerin Finans Kurumu Aracılığıyla Yapılması</i>                      | 65        |
| 4.3.1.3.                                               | <i>Dernek Statüsündeki Bir Kulüpten Bonservisiyle Birlikte Futbolcu Alımı.</i>                  | 65        |
| 4.3.1.4.                                               | <i>Bonservis Bedeliyle Birlikte Futbolcu Satışı (Kârlı Satış) .....</i>                         | 66        |
| 4.3.1.5.                                               | <i>Bonservis Bedeliyle Birlikte Futbolcu Satışı (Zararlı Satış) .....</i>                       | 67        |
| 4.3.1.6.                                               | <i>Takas Yöntemiyle Futbolcu Alım Satımı.....</i>                                               | 68        |
| 4.3.1.7.                                               | <i>Kulübün Futbolcusunun Alacakları Karşılığında Sözleşmesinin Feshi .....</i>                  | 69        |
| 4.3.2.                                                 | Futbol Kulübünün Giderleri İle İlgili Muhasebe Uygulamaları.....                                | 69        |
| 4.3.2.1.                                               | <i>A.Ş. Statüsündeki Bir Kulüpten Futbolcu Kiralanması .....</i>                                | 70        |
| 4.3.2.2.                                               | <i>Dernek Statüsündeki Bir Kulüpten Futbolcu Kiralanması.....</i>                               | 70        |
| 4.3.2.3.                                               | <i>Futbol Kulübünün Satılmak Üzere Forma/Atkı/Bayrak Satın Alması.....</i>                      | 71        |
| 4.3.2.4.                                               | <i>Kulübün Fason Yöntemlerle Bayrak Yaptırması.....</i>                                         | 71        |
| 4.3.2.5.                                               | <i>Futbol Kulübünün Ceza Ödemeleri.....</i>                                                     | 73        |
| 4.3.2.6.                                               | <i>Futbol Kulübünün Tesislerinin Bakım Onarım Giderleri .....</i>                               | 74        |
| 4.3.2.7.                                               | <i>Futbol Kulübünün Tesislerinde Kalan Futbolcuların Yemek Gideri .....</i>                     | 74        |
| 4.3.2.8.                                               | <i>Futbol Kulübünün Deplasman Konaklama Gideri.....</i>                                         | 75        |

|                                |                                                                                          |           |
|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 4.3.2.9.                       | <i>Futbol Kulübünün Futbolcu Malzeme Giderleri</i> .....                                 | 75        |
| 4.3.2.10.                      | <i>Futbol Kulübünün Futbol Malzeme Giderleri</i> .....                                   | 75        |
| 4.3.2.11.                      | <i>Futbol Kulübünün Güvenlik Giderleri</i> .....                                         | 76        |
| 4.3.2.12.                      | <i>Futbol Kulübünün Ücret Gideri (Asgari Ücret Üzerinden)</i> .....                      | 77        |
| 4.3.2.13.                      | <i>Futbol Kulübünün Ücret Gideri (Asgari Ücretin Üzerinde Bir Ücret Üzerinden)</i> ..... | 78        |
| 4.3.2.14.                      | <i>Futbol Kulübünün İmza Parası Ödemesi</i> .....                                        | 80        |
| 4.3.2.15.                      | <i>Futbol Kulübünün Teknik Direktörüne Lojman Sağlaması</i> .....                        | 82        |
| 4.3.2.16.                      | <i>Futbol Kulübünün Futbolcu Bonservis Bedellerinin Amortisman Giderleri</i><br>83       |           |
| 4.3.2.17.                      | <i>Futbol Kulübünün Dışarıdan Sağlık Hizmeti Alması</i> .....                            | 84        |
| 4.3.3.                         | <i>Futbol Kulübünde Elde Edilen Gelirlerle İlgili Muhasebe Uygulamaları</i> .....        | 85        |
| 4.3.3.1.                       | <i>Futbol Kulübünün Futbolcusunu Kiraya Verilmesi</i> .....                              | 85        |
| 4.3.3.2.                       | <i>Futbol Kulübünün Bilet Satış Gelirleri</i> .....                                      | 86        |
| 4.3.3.3.                       | <i>Futbol Kulübünün Ürün Satış Gelirleri</i> .....                                       | 86        |
| 4.3.3.4.                       | <i>Futbol Kulübünün Sponsorluk, İsim Hakkı, Naklen Yayın, Reklam Gelirleri</i><br>87     |           |
| <b>BEŞİNCİ BÖLÜM</b> .....     |                                                                                          | <b>89</b> |
| <b>SONUÇ VE ÖNERİLER</b> ..... |                                                                                          | <b>89</b> |
| 5.1.                           | <i>Araştırmadan Elde Edilen Sonuçlar</i> .....                                           | 89        |
| 5.1.1.                         | <i>Yönetsel ve Mali Konularla İlgili Sonuçlar</i> .....                                  | 89        |
| 5.1.2.                         | <i>Muhasebe Uygulamalarıyla İlgili Sonuçlar</i> .....                                    | 91        |
| 5.2.                           | <i>Araştırma Sonuçları İle İlgili Öneriler</i> .....                                     | 93        |
| 5.2.1.                         | <i>Yönetsel ve Mali Konularla İlgili Öneriler</i> .....                                  | 93        |
| 5.2.2.                         | <i>Muhasebe Uygulamalarıyla İlgili Öneriler</i> .....                                    | 94        |
| <b>KAYNAKÇA</b> .....          |                                                                                          | <b>99</b> |

## TABLÖLAR LİSTESİ

|                                                                                       |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Tablo 1.</b> Futbol Endüstrisinin İlişkide Olduğu Sektörler .....                  | 20 |
| <b>Tablo 2.</b> Dört Büyük Futbol Kulübünün Ortaklık Yapısı.....                      | 22 |
| <b>Tablo 3.</b> Futbol Pazarlaması Uygulamaları ve Hedef Kitle.....                   | 27 |
| <b>Tablo 4.</b> Rekabetçi Pazar ve Futbol Endüstrisi Pazarı.....                      | 28 |
| <b>Tablo 5.</b> Dört Büyük Kulübün Güncel Piyasa Değerleri.....                       | 33 |
| <b>Tablo 6.</b> Avrupa'nın En Büyük 30 Kulübünün Piyasa Değerleri.....                | 33 |
| <b>Tablo 7.</b> Beş Büyük Avrupa Futbol Liginin Gelirleri .....                       | 34 |
| <b>Tablo 8.</b> Avrupa' nın En Büyük 30 Takımının Gelirleri .....                     | 35 |
| <b>Tablo 9.</b> Avrupa Profesyonel 1. Liglerinin Seyirci Bilgileri .....              | 36 |
| <b>Tablo 10.</b> 2018-2019 Sezonu Bazı Süper Lig Takımlarının Stadyum Bilgileri ..... | 37 |
| <b>Tablo 11.</b> Finansal Fair Play Kuralları .....                                   | 39 |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| Şekil 1. Futbol Endüstrisini Oluşturan Taraflar .....               | 23 |
| Şekil 2. Futbol Endüstrisinde Ekonomik Değer Oluşumu-Tasarımı ..... | 42 |
| Şekil 3. Muhasebenin Sistemsel İşleyişi .....                       | 47 |



## KISALTMALAR LİSTESİ

|                 |                                                            |
|-----------------|------------------------------------------------------------|
| <b>A.Ş.</b>     | : Anonim Şirket                                            |
| <b>BOBİ FRS</b> | : Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Raporlama Standartları |
| <b>CIES</b>     | : Uluslararası Spor Araştırmaları Merkezi                  |
| <b>FIFA</b>     | : Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği               |
| <b>FIFO</b>     | : İlk Giren İlk Çıkar                                      |
| <b>GİB</b>      | : Gelir İdaresi Bakanlığı                                  |
| <b>GVK</b>      | : Gelir Vergisi Kanunu                                     |
| <b>KDV</b>      | : Katma Değer Vergisi                                      |
| <b>MSUGT</b>    | : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği                  |
| <b>SGK</b>      | : Sosyal Güvenlik Kurumu                                   |
| <b>T.C.</b>     | : Türkiye Cumhuriyeti                                      |
| <b>TFRS</b>     | : Türkiye Finansal Raporlama Standartları                  |
| <b>TKYD</b>     | : Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği                         |
| <b>TMS</b>      | : Türkiye Muhasebe Standardı                               |
| <b>TTK</b>      | : Türk Ticaret Kanunu                                      |
| <b>UEFA</b>     | : Avrupa Futbol Federasyonları Birliği                     |
| <b>VAR</b>      | : Video Yardımcı Hakem Sistemi                             |
| <b>VUK</b>      | : Vergi Usul Kanunu                                        |

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GİRİŞ

İnsanlar çeşitli amaçlarla farklı spor dallarını icra etmektedirler. Beden ve ruh sağlığını geliştiren, beceri kazandıran spor, aynı zamanda boş vakitleri değerlendirme aracıdır. Spor denilince insanların ilk aklına gelen futboldur. Futbol, bazı ülkelerde diğer spor dallarına göre daha az bilinse de dünya genelinde en popüler spor dalı olarak bilinmektedir. İlk oynandığı dönemlerde gelir elde etme amacı güden bir ekonomik faaliyetten oldukça uzak olan futbol, günümüzde önemli bir endüstri haline dönüşmüştür.

Bünyesinde voleybol, basketbol, hentbol, yüzme, atletizm gibi branşları bulunduran spor kulüplerinin faaliyette bulunduğu spor dalları arasında futbolun yeri ve önemi tartışılmazdır. Günümüzde milyarlarca seyirci kitlesine ulaşan ve ekonomik büyüklüğü milyar dolarları aşan futbolda en büyük payı Avrupa futbolu almaktadır. İngiltere, Almanya, İspanya, İtalya ve Fransa gibi ülkeler Avrupa futbolunda hem sportif başarı olarak ilk sıralarda gelmekte hem de futbolun gelirlerinden en büyük payı almaktadır.

Futbol; yüksek transfer bedelleri, seyircisi, taraftarı, yazılı, görsel ve sosyal medyası, sponsorları, günler süren tartışmalarıyla toplumun her kesiminin ilgisini çekmektedir. Futbol endüstrisi birçok sektörü de doğrudan ya da dolaylı olarak etkilemektedir. Bu kadar büyük bir ekonomiye sahip olan ve toplumun büyük kısmını; taraftar, müşteri, yatırımcı, şans oyunları katılımcısı, yönetici, ortak gibi farklı rollerle ilgilendiren futbol endüstrisinin kendine özgü mali nitelikteki faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi muhasebe bilimi açısından önem arz etmektedir.

Çalışmada, anonim şirket statüsüne sahip bir futbol kulübünde gerçekleşen mali nitelikteki işlem ya da olayların muhasebeye konu edilmesi incelenmiş; yapılan muhasebe kayıtları muhasebe ve vergi mevzuatı açısından değerlendirilmiştir. Çalışma beş ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, çalışmanın giriş kısmı yer almaktadır. Giriş başlığı altında; problemin belirlenmesi, araştırmanın amacı ve önemi, araştırmanın kapsamı ve kısıtları yer almaktadır.

İkinci bölümde, kavramsal çerçeve yer almaktadır. Kavramsal çerçeve başlığı altında; ilk olarak futbola genel bakış, futbolun endüstrileşmesi, işletme fonksiyonları açısından futbol endüstrisi konuları kavramsal olarak incelenmiştir. Ardından muhasebe hakkında genel bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde, araştırmanın yöntemi yer almaktadır. Araştırmanın yöntemi başlığı altında yöntem olarak seçilen örnek olay yöntemi açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde, futbol endüstrisinde gerçekleştirilen mali işlemlerle ilgili muhasebe uygulamaları yer almaktadır. Bu kapsamda anonim şirket statüsündeki bir futbol kulübünün muhasebe ve vergilendirmeye ilişkin uygulamaları muhasebe ve vergi mevzuatı açısından incelenerek örnek uygulamalar geliştirilmiştir.

Beşinci bölümde, sonuç ve öneriler kısmı yer almaktadır. Bu başlık altında, yönetsel ve mali konular ile muhasebe uygulamaları konusunda araştırmanın sonuçları ve araştırma sonuçları ile ilgili öneriler bulunmaktadır.

Araştırmanın; araştırma sonuçlarının ve araştırma kapsamındaki önerilerin, futbol endüstrisi ve muhasebe uygulamaları konusunda çalışan araştırmacılara, futbol kulüplerine ve futbolun diğer paydaşlarına katkı sağlayacağı düşüncesiyle önemli olduğuna inanılmaktadır.

### **1.1. Problemin Belirlenmesi**

Futbolun sportif bir faaliyetten endüstriyel bir faaliyete dönüşmesi sportif rekabetin yanında endüstriyel rekabeti de beraberinde getirmiştir. Birbirleriyle rakip olan futbol kulüplerinin bir kısmının halka açık şirketler olmaları, bir kısmının anonim şirket statüsünde olmaları, bir kısmının da dernek statüsüne sahip olmaları nedeniyle futbolla ilgili muhasebe uygulamaları farklı mevzuat hükümlerine tabi olmaktadır. Farklı statülere sahip bu kulüplerin tabi oldukları mevzuat hükümleri nedeniyle gerçekleştirdiği uygulamalar görüş ayrılıklarına neden olmaktadır.

Futbolun kendine özgü mali nitelikteki işlem ya da olayları futbol endüstrileştikçe daha kapsamlı hale gelmektedir. Gelir ve gider işlemlerinin çeşitlenmesi, insan kaynaklarının temin yöntemlerinin farklılaşması, yapılan sözleşmelerin farklı şartlara sahip olması futbolun muhasebe işlemlerinin karmaşıklaşmasına yol açmaktadır. Ayrıca futbolun globalleşmesi nedeniyle de futbolcuların yurt dışına gönderilmesi, yurt dışından futbolcu temini gibi hususlar, futbolun mali nitelikteki işlem ya da olaylarının içerisine dış ticaret konusunu da dâhil etmektedir.

Futbola özgü muhasebe işlemlerinin gün geçtikçe artması, farklı statüleri bulunan kulüplerin farklı uygulamalar geliştirmesi, futbol kulüplerinin finansal fair play uygulamasına

tabi olmaları nedenleri ile endüstrileşen futbolun sağlıklı muhasebe sonuçları vermesi daha önemli hale gelmiştir. Bu nedenle futbol alanında bir ihtisas muhasebesi geliştirilmesinin yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

## **1.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Bu araştırmanın amacı, futbol endüstrisi içerisinde faaliyet gösteren futbol kulüplerinin mali nitelikteki işlem ya da olaylarını, futbol kulüplerinin tabi olduğu muhasebe ve vergi mevzuatına uygun olarak ele alıp geliştirilen örnek uygulamalarla açıklamaktır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın teorik kısmında futbol ve futbol endüstrisine ilişkin konular ile muhasebeyle ilgili temel konular ele alınacaktır. Çalışmanın uygulama kısmında ise anonim şirket statüsüne sahip bir futbol kulübünde muhasebe uygulamaları, muhasebe ve vergi mevzuatı açısından incelenecek ve değerlendirilecektir.

Birçok endüstriden daha büyük katma değere sahip olan futbol endüstrisinde; mali nitelikteki işlem ya da olaylardan varlık edinimi ve varlıkların elden çıkarılması, gelir ve gider işlemleri büyük önem arz etmektedir. Kulüplerin finansal fair play uygulamasına tabi olması nedeniyle muhasebe işlemlerinin doğru sonuçlar verebilmesi, finansal tabloların karşılaştırılabilir olması için ortak bir muhasebe diliyle hareket edilmesinin gerekliliği çalışmanın önemini göstermektedir.

## **1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları**

Araştırma futbol endüstrisinde faaliyet gösteren kulüplerin muhasebe ve vergi mevzuatına uygun olarak gerçekleştirdikleri muhasebe uygulamalarını kapsamaktadır. Araştırmada Akdeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren anonim şirket statüsüne sahip bir futbol kulübünün gerçekleştirdiği mali nitelikteki faaliyetler ve muhasebe uygulamaları, ilgili kulübün tabi olduğu mevzuat hükümlerine göre incelenmiş, değerlendirilmiş ve örnek uygulamalar geliştirilmiştir.

Araştırmanın uygulama kısmının sadece bir futbol kulübü üzerinde yapılması araştırmanın en önemli kısıtıdır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu başlık altında; futbola genel bakış, futbolun endüstrileşmesi, işletme fonksiyonları açısından futbol endüstrisi, muhasebe hakkında genel bilgiler alt başlıkları yer almaktadır.

#### 2.1. Futbola Genel Bakış

Bu başlık altında; futbolun tanımı ve önemi ile tarihçesi alt başlıklar halinde incelenmektedir.

##### 2.1.1. Futbolun Tanımı ve Önemi

Tarih öncesi dönemlerden beri insanlar sporla iç içe olmuşlardır. Sporda her ne kadar nihai amaç kazanmak olsa da spor; sağlıklı yaşam, beceri kazanma, eğlenme, sosyalleşme, yardımlaşma gibi amaçları içerisinde barındıran bir etkinlik olmuştur.

Tarihi geçmişine bakıldığında insanlar sporla farklı şekillerde ilgilenmişlerdir. Spora olan ilginin farklılaşmasında yaşam koşulları, teknik imkânlar, ihtiyaçlar belirleyici etkenler olmuştur. İlk dönemlerinde sportif faaliyetler savaşma kültürüne yatkın olan avcılık, ok atma gibi spor dallarından atıcılık, kayak gibi spor dallarına yayılım göstermiştir. Teknolojinin etkisi ve toplumsal gelişmeler günümüzde sporu; sosyolojik, politik, mesleki, ekonomik, fiziki ve estetik açılardan çok fonksiyonlu bir konuma getirmiştir. Spor sağlıklı yaşamın bir parçası olup insanları ve toplumları kaynaştırmaktadır. Gelişmiş ülkeler ile geri kalmış ülkeler arasında sportif faaliyetlerde farklılıklar bulunmaktadır. Gelişmiş ülkeler sporun her dalıyla ilgilenmekte ve başarılı olmakta, gelişmemiş ülkeler atletizm gibi daha az yatırım gerektiren spor dallarında başarılı olmaktadır (İnce, 2017: 549).

Sporun teşvik edilmesi, vatandaşların beden ve ruh sağlığının geliştirilmesi konularında anayasal düzenleme de bulunmaktadır. “Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder” (T.C. Anayasası, 1982: 59). Anayasal hükümle birlikte birçok kurum ve kuruluş sportif faaliyetleri ile öne çıkmaktadır. Farklı branşlarda faaliyet gösteren profesyonel ve amatör düzeydeki spor kulüpleri, sporla ilgili bölümlerde eğitim veren üniversiteler, beden eğitimi dersleri ve sportif turnuvalarla spora katkı sağlayan okullar, çeşitli sportif faaliyetlerin gösterildiği gençlik

merkezleri, sportif faaliyetlerde bulunan bazı kurum ve kuruluşlardır. Anayasal hükümlere, kamu gücünün maddi olarak sporu desteklemesine rağmen spor, gelişmiş ülkelere nazaran daha geride kalmaktadır.

Günümüzde birçok farklı coğrafyada spor denilince insanların aklına genellikle futbol gelmektedir. Ünlü bir futbolcu olmak birçok çocuğun hayalini süslemekte, birçoğu da ünlü bir futbolcuyu kendine rol model almakta, arkadaşlarıyla futbol oynarken kendisine rol model aldığı futbolcunun ismiyle hitap edilmesini istemektedir. Çocukluk yaşlarından itibaren başlayan futbolculuk hayali gerçekleşemese bile amatör düzeyde halı sahada devam etmektedir. Futbolu oynamak ve futbol için gerekli ekipmanlara ulaşmak diğer spor dallarına göre daha kolaydır. İki taşın arası, iki elektrik direğinin arası kale olması için yeterli iken, plastik basit bir top futbol oynamak için asgari şartları taşımaktadır. Bu yüzden futbol çocukluktan itibaren herkesin ilgilendiği bir spor dalı olmuştur.

Tüm dünyada sevilmesi ve insanların geneli tarafından takip edilmesi, futbolun diğer spor dallarından daha çok ön plana çıkmasını sağlamıştır (Karahüseyinoğlu, 2015: 371). Voleybol, hentbol, basketbol gibi spor dalları günümüzde hem sporcu katılımı açısından hem de izleyici kitlesi yönünden dikkat çekse de futbol diğer spor dallarının hepsinden daha çok sporcunun aktif katılımını sağlamakta ve daha çok seyirci kitlesine hitap etmektedir (Ongan ve Demiröz, 2010: 32).

Ayak topu anlamına gelen futbol, klasik anlamıyla karşılıklı 11 oyuncunun stadyum olarak tanımlanan bir alanda 90 dakika sürede belirli kurallara uyarak rakibine karşı başarıyı hedeflediği bir spor dalı olarak tanımlanmaktadır. Tanımda belirtilen başarı kavramı diğer çoğu sporların aksine her zaman kazanmayı ifade etmemektedir. Bazen futbolda berabere kalmak, özellikle eleme maçlarında daha az farklı yenilmek de başarı sayılabilmektedir.

Futbol küresel olarak popülerliği en fazla olan spor dalıdır. Futbolun popüler olmasındaki en büyük etken futbolun bir takım oyunu olarak oynanmasıdır. Futbolda bütün oyuncular eşit statüde mücadele etmekte istisnai durum olarak kalecinin topa elle dokunma hakkı bulunmaktadır. Diğer oyuncular farklı mevkilerde oynasalar da oynadıkları mevkilerin getirdiği statü farklı olabilmektedir. Takımın golcüsünün diğer oyunculara göre daha gözde olduğu bir gerçektir. Futbol küresel olarak popüler olsa da bazı ülkelerde futboldan daha popüler spor dalları ortaya çıkmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde Amerikan futbolu,

Belarus' ta buz hokeyi, Hindistan' da kriket gibi spor dalları futbola göre daha popüler spor dalları olarak ortaya çıkmaktadır (Özkan, 2011: 140).

Futbola kıyasen diğer spor dallarının kapsamının daha sınırlı olduğu görülmektedir. Havadaki hareket ve zamanlamaya dayanan voleybol, topu yönlendirmeye ve rakip oyuncunun hareketlerini tahmin etmeye dayanan tenis, ileri-geri yer değiştirme, boşluk doldurma taktiklerine dayanan hentbol ve basketbol, adam adama mücadele ile zekâyaya dayanan ve takım oyununu önemseyen rugby gibi sporlara karşın futbol hep daha fazlasını isteyen bir spor dalıdır. Futbol oyununu gerçekleştiren on bir oyuncunun; topu kontrol etmesi, rakibini etkisiz kılması, takım arkadaşlarına yardım etmesinin dışında her oyuncunun zekâsını kullanması, kendilerini değişen durumlara uydurabilme yeteneğinin olması futbola özgü önemli bir faktördür. Akıcı ve dinamik bir oyun olan futbol maçı esnasında bazen bir oyuncunun yeteneği, bazen de rastlantı sonucu oluşan gelişmelerden dolayı diğer takım oyunlarına göre daha çok esneklik ve uyum yeteneği gerektirmektedir. Futbol diğer sporlara göre daha az kalıplaşmış olduğundan oyunun akışında ne olacağını kestirmek zordur (Herbin ve Rethacker, 1987: 11-12). Futbolda zaman zaman sürprizler yaşanmaktadır. Mütevazı bütçeye sahip bir takımın bazen büyük bütçeli ve maçın kesin favorisi olan bir takımı yendiği de görülmektedir.

Futbol; insanın günlük hayatın telaş ve sıkıntılarından kaçmasını sağlayan, çeşitli gruplara aidiyet hissedebildiği bir kimlik oluşturan, popülerliği yüksek bir spor dalıdır. Futbol, bazı insanlar için bir spor dalından öte bir yaşam biçimi olabilmekte hatta fanatiklerin kendilerini tuttukları takımla gerçekleştirmeye çalıştıkları bir varoluş sebebi olarak ortaya çıkmaktadır (Solmaz ve Baritci, 2019: 135).

Geçmişte haftada iki gün, cumartesi ve pazar günleri yapılan ulusal lig maçları günümüzde cumadan başlayıp pazartesine uzanarak dört güne çıkarılmıştır. Yine Türkiye kupası, Avrupa kupaları gibi maçlar önceleri hafta içi bir gün oynanırken Salı, Çarşamba, Perşembe günlerine de yayılmıştır. Lig, Türkiye kupası veya Avrupa kupası maçlarının kesiştiği durumda neredeyse her gün bir futbol maçı yapılmaktadır. Bazı ülkelerde farklı dönemlere denk gelse de genellikle ağustos ayında başlayan futbol ligleri mayıs aylarında sona ermektedir. Mayıs ayı sonrasında da Dünya kupası, Avrupa şampiyonası gibi turnuvalar yapılmaktadır. Böylelikle futbol senenin her döneminde seyircinin gündeminde olmaktadır.

Birçok spor dalında kadın ve erkek branşları bulunmaktadır. Futbol başlangıçta bir erkek sporu olarak görülmesine karşın bugün kadınların da hem seyirci hem de oyuncu olarak ilgi gösterdiği bir spor dalı olmuştur. Bugün televizyonlarda futbolu yorumlayan kadın sporcular olduğu gibi, Türkiye Profesyonel Futbol Ligi' nde mücadele eden takımlar içerisinde yer alan Kayserispor Kulübü' nün başkanı da bir kadındır.

Futbolun insanları sosyalleştirmede dostlukları artırmada da etkisi bulunmaktadır. İki ülke arasındaki dostluk maçları bunun en güzel örneğidir. Fakat dostluk amacıyla yapılan ve hiçbir iddiası olmayan maçlarda bile istenmeyen saha olayları ve tribün olaylarının yaşandığı, dostluğa zarar geldiği görülmektedir. Bunun yanında futbolun birleştirici gücü de bulunmaktadır. Milli maçlarda ya da yabancı takımlara karşı oynanan Avrupa kupası maçlarında kenetlenen milyonlarca insan takımını sahada veya ekran başında desteklemektedir. Bu maçlar sonucu elde edilen zaferler taraftarları sokağa dökmektedir.

Futbol tarihine bakıldığında takımın saha içerisindeki organizasyonu başka bir takım sporuna göre daha hızlı bir gelişim göstermiştir. Bunun en önemli nedeni evrensel bir spor olan futbolun araştırmaya dayanması ve devamlı olarak yeniliklere konu edilmesidir. Bu gelişimin bir diğer nedeni ise futbol oyun kurallarının devamlı olarak değişikliğe konu edilmesi sonucu oyunun kendisinin de değişikliğe uğramasıdır. Ofsayt kuralının getirilmesiyle forvet ve savunma oyuncularının saha içi takım organizasyonunda önemli etkileri olmuştur (Herbin ve Rethacker, 1987: 51).

Futbol; ekonomik, siyasal ve sosyal ölçekteki büyük değişimlerle bugün milyarlarca insanı kendisine çeken dünyanın en büyük endüstrilerindendir. Günümüzde futbol sıradan bir takım oyunu olmadığı gibi kulüpler ve futbolseverler de önemli değişimler yaşamıştır. Modern futbolu ilk kez deneyimleyen Avrupa ülkeleri futbol endüstrisinin en dinamik noktasında bulunmaktadır. Rekor transferleri, naklen yayın gelirleri, sponsorluk gelirleri, ürün satış gelirleri ve farklı alanlarda yaptığı yatırımları bulunan ve şirketleşerek kendi markalarını oluşturan futbol kulüplerinin en etkili silahı futbol yıldızları, sadık müşterileri ise taraftarlarıdır (Dikici, 2014: 10).

Günümüzde birkaç insana futbolla ilgili bir şeyler sorulsa farklı yanıtlar alınacaktır. Herkes futbolun ne olduğunu kendi açısından tanımlayacak olsa da ne olmadığı hakkında bir şey söylemeyecektir. Dünya turu yaparak futbolun politika ve kültürle olan ilişkisini araştıran Simon Kuper' in (2014) de ifade ettiği gibi “futbol asla sadece futbol değildir.”

Sanayi Devrimi insan emeğini yükseltmiş, sistemli boş zaman oluşmasını sağlamıştır. İşçiler bu boş zamanlarını verimli bir şekilde kullanarak futbol oynayarak geçirmişlerdir. İşçiler boş zamanlarında futbol gibi faaliyetle uğraştıklarından sistemi sorgulamamışlar ve işverenler de futbolu desteklemişlerdir. Başlangıçta oyuncusu ve seyircisi işçilerden oluşan futbol bugün astronomik transfer rakamlarının konuşulduğu profesyonel oyunculardan oluşan bir sektör haline gelmiştir. Futbol boş zamanları geçirme faaliyetinden çıkarak bir mesleğe dönüşmüş, seyirciler açısından boş zamanların değerlendirildiği izleni olmaktadır aynı zamanda büyük iş adamlarının desteklediği bir endüstri dalına dönüşmüştür (Öngören ve Karadoğan, 2002: 216). 2003 yılında Rus milyarder Abramovich, İngiliz iş adamı Ken Bates'e 140 milyon sterlin ödeyerek İngiltere'nin dünyaca ünlü Chelsea takımını satın almıştı.

### **2.1.2. Futbolun Tarihçesi**

Futbolun tarihi ile ilgili yapılan araştırmalarda futbolun ilk olarak milattan önce 5000-2500 yıllarında Çin ve Mısırdaki başladığı belirtilmektedir. Çin'de ayakla vurularak oynanan bu oyuna Tsu Chu adı verilmiştir. Tsu ayakla vurma, chu ise içerisi tüylerle veya hayvan kılımlarıyla doldurulan deri top anlamına gelmektedir. Bu oyundaki amaç topu ayakla 30-40 cm çapındaki ağla örülü bir deliğe sokmaktır. İmparatorun doğum gününü kutlamak amacıyla oynanan bir oyun niteliğini taşımaktadır (Erdoğan, 2008: 11).

Modern futbolun başlangıcı ise İngiltere'de 11 kulüp temsilcisinin 1863 yılında bir araya gelip futbolun ilk federasyonu olan Football Association'ı kurmaları kabul edilmektedir. İngiltere'de futbol federasyonunun kurulmasını müteakip Almanya, Hollanda, Danimarka, İsviçre gibi bazı Avrupa ülkeleri kuralların uygulandığı futbol düzenine geçmişlerdir. 1904 yılında ise Paris'te toplanan Fransa, İsviçre, Danimarka, Hollanda, Belçika, İsveç ve İspanya futbol federasyonlarının temsilcileri uzun görüşmeler sonucu aldıkları kararla Uluslararası Futbol Federasyonu (FİFA)'nu kurmuşlardır (Büyükbaykal, 2003: 28).

20. yüzyılın son dönemlerinden itibaren futbola piyasa mantığı yerleşmiş ve futbol endüstrileşmeye başlamıştır. İlk olarak profesyonelleşme ve daha sonra küreselleşme adımlarının zirve yaptığı futbol, bir "show business" (gösteri işi) olarak ifade edilmeye başlamıştır (Hatipoğlu ve Aydın, 2007: 110).

Yapılan bu açıklamalardan sonra futbol tarihi üç ana döneme ayrılabilir:

- Eğlence ve sağlıklı yaşam amaçlı dönem: Milattan önce 5000' lerden sanayi devrimine kadar olan süreç
- 18. Yüzyılda kuralların uygulanmasıyla modern futbolun ortaya çıkması
- 1980' li yıllar sonrası küreselleşmenin etkisiyle futbolun endüstrileşmesi

Ülkemize futbol 19. Yüzyılın sonlarına doğru İstanbul ve İzmir çayırlarında gayri resmi bir şekilde oynayan İngiliz tüccarlar tarafından getirilmiş ve ülkemizdeki ilk futbol takımı 1901 yılında Black Stockings adıyla kurulmuştur. 1905-1915 yılları arası İstanbul'da Galatasaray, Beykoz, Vefa, Beşiktaş; İzmir' de Karşıyaka ve Altay gibi Türk takımları kurulmuştur. Osmanlı Devleti' nin sonlarına doğru İstanbul' un askeri işgal altında olduğu dönemlerde Galatasaray ve Fenerbahçe takımları tarafından İngiliz kuvvetlerine karşı başarılar elde edilmesi futbolun Türk halkı arasında popülerleşmesine katkı sağlamıştır. 1923 yılında Türkiye Cumhuriyeti' nin kurulması ve Türkiye Futbol Federasyonu' nun kurulması ile İstanbul ve İzmir lig müsabakaları başlamış ve Türk Milli Takımı Romanya ile ilk maçını yapmıştır. 1930' lu yıllarda futbol Türkiye 'de en popüler spor haline gelmiştir (Kozanoğlu, 1999: 117).

Modern futbolun doğuşu ve dünyaya açılması sürecinde yaşanan bazı önemli futbol olayları şunlardır (Ongan ve Demiröz, 2010: 46):

- 1863 yılında 11 kulüp temsilcisinin futbolda ilk federasyonu kurmaları ile modern futbolun doğuşu,
- 1871 yılında Dünya futbolunda ilk büyük organizasyon sayılan “Kral Kupası” olarak da bilinen “İngiltere Federasyon Kupası” maçlarının başlaması,
- 1872 yılında Futbol tarihinin ilk milli maçının İngiltere ile İskoçya arasında oynanması,
- 1874 yılında hakemlik kurumunun oluşturulması,
- 1879 yılında Glasgow'dan Darwen' e, maddi tekliflerle futbolcu getirilerek profesyonellik yolunda ilk gelişmenin yaşanması,
- 1885 yılında İngiltere Futbol Federasyonu tarafından profesyonelliğin resmen kabulü,
- 1889 yılında futbolun Avrupa' ya yayılması ve Danimarka ve Hollanda'da ilk futbol federasyonlarının kurulması,
- 1893 yılında Amerika kıtasının ilk federasyonunun Arjantin'de kurulması,

- 1899 yılında saha ölçülerinin 118,4 \* 91,4 metre ve maç süresinin 90 dakika olarak belirlenmesi,
- 1901 yılında Sheffield United ile Tottenham takımları arasındaki bir maçta ilk kez 100 bin kişinin üzerinde seyirciyle maç oynanması,
- 1904 yılında Paris'te Belçika, Fransa, Danimarka, Hollanda, İsviçre ve İsveç temsilcilerinin bir araya gelerek Uluslararası Futbol Federasyonu olan FIFA'yı resmen kurmaları,
- 1906 yılında kıtalar arasında ilk milli maçın Güney Afrika ile Brezilya arasında yapılması,
- 1908 yılında Londra Olimpiyat oyunlarında futbolun ilk kez olimpiyat oyunlarında yer alması.

## 2.2. Futbolun Endüstrileşmesi

Globalleşmenin etkisiyle kendi ekonomik değerini oluşturan futbol ekonomisi; literatürde endüstriyel futbol, futbol sanayi işletmesi, ticari futbol gibi farklı isimlerle yer almaktadır. Önceden insanların boş vakitlerinin değerlendirildiği bir eğlence şekli olarak anılan futbol, günümüzde üretim faktörleri vasıtasıyla nihai mal ve hizmete dönüştürülüp global düzeyde seyirci veya taraftara pazarlanmaktadır. Futbol kulüplerinin yönetiminde kişisel otoriteden kurumsal yönetim anlayışına geçiş yapılmıştır (Güngör, 2014: 18).

Küreselleşme süreci ile birlikte futbol, bir endüstrinin konusu olmaktan çok bir endüstri haline dönüşmüştür (Şen, 2013: 89). Futbolun bir spor dalından daha çok anlam ifade etmesi endüstri kavramıyla birlikte anılmasına neden olmuştur.

Endüstri dar anlamıyla bir makine vasıtasıyla bir madde ve malzemenin şeklini ve niteliğini değiştirerek toplu üretim faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında futbolun bir endüstri dalı mı yoksa bir ticari faaliyet mi olduğu tartışılmaktadır. Ancak endüstri geniş anlamıyla her türlü kâr sağlayıcı mal ve hizmet üretimini kapsamakta ve sektörde üretim yapanların tümünün bir arada bulunduğu pazarı ifade etmektedir. Bir endüstrinin ana endüstri olarak değerlendirilebilmesi için etkileşim halinde olduğu yan endüstrilerin bulunması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında futbolu bir endüstri olarak ifade etmek daha doğru olacaktır (Güneş, 2010: 25).

Futbol; yüksek teknolojiye sahip stadyumları, futbolcuları, çalışanları, uzmanları, teknik direktörleri, astronomik transfer ücretleri, taraftarları, yaşamın her noktasında yer alabilen

reklamları, kendine ait televizyon kanalları, medya araçları, forma, tişört gibi ürünlerin rantı dönüştüğü butik mağazaları ile modern dünyada hayal gücünün sınırlarını zorlayan devasa bir endüstridir (Eker, 2010: 174). Futbol endüstrisinde yer alan bazı büyük kulüplerin hisselerinin halka arz yöntemiyle menkul kıymet borsasında işlem görmeleri, bazı kulüplerin token çıkararak kripto para piyasalarında işlem görmeleri sadece taraftarların değil yatırımcıların da ilgilerini çekmektedir.

Atılan adımlar ve geliştirilen stratejiler ile bir endüstriye dönüşen futbolun endüstrileşme nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Yılmaz, 2020: 9):

- Toplumda futbola yoğun ilgi gösterilmesi,
- İçinde barındırdığı milli ve manevi duygular sonucu futbolun ulus devletlerin bir simgesi haline gelmesi,
- Kurumsallaşma ilkesi kapsamında kulüplerin profesyonellik kavramını kabul etmesi,
- Büyük ve modern stadyumların yapılarak futbolun yeni bir çehreye kavuşması,
- Ölçek ekonomisi oluşturmamasından dolayı uluslararası büyüklükte firmaların futbola yatırım yaparak kazanç sağlama istekleri futbolun endüstrileşmesi nedenleri arasında sayılabilir.

Futboldaki endüstriyel dönüşüm, dört ana dinamikte değişim göstermiştir (TKYD, 2009: 14):

1. Seyirci profiline değişimi,
2. Gelir kaynaklarının yapısının değişimi,
3. Taraftarın davranış kalıplarının değişimi,
4. Kulüplerin organizasyonel yapılarının değişimi (sportif yapıdan ekonomik sportif yapıya dönüşüm).

Futbolun ticarileşmesi ve ekonomik olarak büyümesini sağlayan unsurlar ise şunlardır (TKYD, 2009: 35):

- Yayın ve Teknoloji: Televizyon yayınları futbol programlarını dünya çapında en çok izlenen programlar arasına yükseltmiştir. Özel televizyonların kurulması ve endüstrideki dönüşüm futbolu öde izle denilen yayın sistemine dâhil etmiştir.

- Küreselleşme: Ülkeler arasındaki sınırların kalkması, ekonomik gelişmeler, teknoloji ve televizyonların da etkisiyle futbol kulüpleri küreselleşmiştir. Bir İngiliz veya İspanyol kulübün dünya çapında taraftarı olması normaldir.
- Markalaşma, Ticarileşme ve Sponsorluk: 1990' lı yıllardan itibaren kulüplerin markalaşmaya gitmeleri, sponsorluk ve ticari gelirlerinin artmasını sağlamıştır. Kulüpler birçok alanda lisanslı ürün satmaya başlamışlardır.
- Şampiyonlar Ligi Uygulaması: Futbol ekonomisinin boyutunu değiştiren şampiyonlar ligi, takımların daha çok maç yapmasını sağlayan bir Avrupa ligi turnuvasıdır. UEFA, başarıyı ödüllendiren ve kulüplerin, bu ligin sponsorluk ve yayın gibi gelirlerini paylaşmasını esas alan bir yaklaşım getirmiştir.

Futbolun bir spor dalından küresel bir iş haline dönüşümü iş adamlarının dikkatini çekmiştir. İş adamları kulüp yönetimlerinde yer alarak ve kulüp satın alarak futbolun dönüşümünde önemli roller üstlenmişlerdir. Bu iş adamları kulüplerinin elde ettiği başarılar sayesinde kendi popülerliklerini ve iktidar güçlerini artırmayı amaçlamışlardır. Örneğin Rus işadamı Roman Abramovich' in İngiltere' nin köklü kulübü Chelsea' yi satın alması bu duruma uyan en güzel örneklerdendir. Chelsea kulübü Abramovich' in katkıları ve sağladığı kaynaklarla kendi liginde ve Avrupa kupalarında önemli başarılar elde etmiştir. Abramovich' in bu girişimi paranın bir ülkeden çıkıp başka bir ülkede küresel dolaşımı açısından güzel bir örnektir. Ayrıca hem televizyon kanallarına hem de futbol kulüplerine sahip olan uluslararası şirketler de futbola önemli yatırımlar yapmaktadırlar. Örneğin İtalyan siyasetçi ve işadamı Silvio Berlusconi, önemli bir medya grubunun sahibi ve aynı zamanda İtalya Profesyonel Ligi' nde önemli bir kulüp olan Milan Kulübü' nün başkanıdır. Berlusconi, 1994 yılında medya ve spor aracılığıyla İtalya' da başbakanlığa seçilmiş, partisi ve kulübü ile ortak hareket ederek, kulübün elde ettiği başarılarla iktidara gelebilmiş, kendi popüleritesini artırmıştır (Akkaya, 2008: 7).

Futbol bir endüstri dalı olsa da sosyal yönünü de öne çıkaran bazı uygulamaları barındırmaktadır. Büyük endüstri firmalarının zaman zaman düzenlediği sosyal sorumluluk projelerine futbol endüstrisinde de rastlamak mümkündür. Sönmezoğlu vd., (2013: 93)' ne göre, rekabet şartları kulüplerin başarı ve gelişiminin sürdürülebilirliğini gerekli kılmaktadır. Kulüpler bir taraftan rekabet ederken diğer taraftan da sosyal faaliyetlere yönelerek taraftarlarının kulübe olan bağlılıklarını sağlamlaştırma, taraftar olmayanların ise kulübe karşı

sempati duymalarını amaçlamaktadırlar. Bu çerçevede kulüplerin kurumsal sosyal sorumluluk çalışmaları da toplumda sosyal faydanın sağlanabilmesinde önemli rol oynamaktadır.

### **2.2.1. Futbolun Küreselleşmesi**

Futbolun endüstriyel futbol olarak ifade edilen aşaması, modern futbolun ve küreselleşme tartışmalarının başlangıcından günümüze kadar olan süreci tanımlamaktadır. Önceden herhangi bir bedel almaksızın, sadece eğlence ya da sağlıklı yaşam amacıyla futbol oynayan sporcular yerini yüksek meblağlarda transfer bedeli alarak yaşamını futboldan kazanan sporcu figürüne bırakmaktadır. Futbolun endüstriyelleşme sürecinin maçların oynandığı stadyumlara giriş için ücret ödenmesiyle başladığı söylenebilir. Futboldaki ekonomik döngü sadece biletlerden ücret alınmasının çok ilerisine gitmiş, küreselleşmeyle ilgili birçok tartışma kendisine futbol sektöründe yer bulmuştur (Aktaş, 2018: 161).

Futbol, küreselleşmenin getirdiği değişimlerin etkisinden payını almıştır. Soğuk savaş döneminde katı kurallar uygulayan, Demirperde olarak ifade edilen ülkelerin bile değişen dünya şartlarına uygun olarak yabancı uyruklu ya da yabancı bir ülkede doğmuş sonradan bulunduğu ülkenin uyruğuna tabi olmuş futbolculara milli takımlarda ve ulusal lig takımlarında yer verdiği görülmektedir. Özellikle Polonya Milli Futbol Takımı'nda Afrika kökenli bir futbolcu forma giyerken Rusya'da lig takımı kadrosunda Brezilyalı bir futbolcu yer alabilmektedir. Yaşanan bu gelişmeler futbolun küreselleştiğinin göstergesidir (Özgen, 2004: 31).

Futbol, küreselleşmenin kültürel sonuçlarının en fazla hissedildiği alanlardan biri haline gelmiştir. Futbol kültürünün homojen bir yapı taşıması ile dünyanın en büyük takımlarının uyması gereken kurallara yerel ve mahalle takımı düzeyindeki takımların da uyması gerekmektedir. Futbolla ilgili kuruluşların ve kişilerin dünya genelinde ve Türkiye'de küresel futbol kültürüne ait bir parça olma yönünde ilerleme kaydettiği görülmektedir. Futbol sadece sportif başarının önem kazandığı bir alandan uzaklaşmakta, yapılan düzenlemeler ile finansal ve yönetsel olarak başarılı olmanın gerektiği bir alan olmaktadır. Futbolun küresel etkisi sadece yöneticileri ve futbolcuları etkilemeyip taraftarları da etkilemekte, taraftarlar sadece maçları takip eden ve gönül bağı bulunan kişiler olmak yerine kulübe özgü metaları satın alan, kulübüne aidiyetini medya ve iletişim kanalıyla dışa vuran küresel tüketici konumundaki kişiler

olmaktadır. Böylece, küreselleşme süreçlerinin hem futbolu hem de futbolun paydaşlarını etkilediği görülmektedir (Çakmak vd., 2017: 131).

Futbol taraftarları ulusal sınırları aşan bahis oyunlarına ilgi göstererek futbol endüstrisinin ticari boyutunda yer almaktadır. Evrensel niteliğe sahip bu oyunlar birçok ülke futbolunu yakından izlemeyi gerekli kılmaktadır. Bahis oyunları için para ve zaman harcayan taraftarlar sadece ulusal ligi ve alt ligleri değil Avrupa ve Dünya futbolunu da izlemekte, uluslararası bahis oynatan firmalara da yönelmektedir. Bu durum futbolun küreselleştiğinin göstergesidir. Bir taraftar bazen tuttuğu takımın kötü olduğu dönemlerde taraftarlık ile para arasında kalmakta rakip takımın lehine bahis oynamakta hatta o takımın galip gelmesini isteyebilmektedir (Sen, 2013: 94).

### **2.2.2. Futbolun Küreselleşmesinde Devrim: Bosman Kararları**

Modern futbol anlayışı, sanayileşme ve üretim organizasyonlarındaki gelişmelere paralellik göstererek 19. yüzyılın ortalarında başlamış; futboldaki endüstrileşme sürecinin hızlanması futbol ekonomisini büyüterek futboldan alınan heyecan ve hazzın şeklini değiştirmiştir. Aşırı rekabet ortamının varlığı futbolda oyun oynamaktan çok kazanmak ve başarmanın ön plana çıkması sonucunu doğurmuştur. Endüstriyel futbolun globalleşmesinde tıpkı iş hayatında sermayenin rahat dolaşımı sürecinde olduğu gibi futbolcuların rahat dolaşımının önemi artmış ve Bosman kararları sonrası futbolun globalleşmesi ivme kazanmıştır (Talimciler, 2008: 90).

Bosman Kararlarına göre yeni transferlerin temel ilkeleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Akşar, 2005: 19-20):

1. 23 yaş altında bulunan oyuncuların transferinde bu oyuncuların yetiştiği küçük kulüplerin çabalarının ödüllendirilmesi amacıyla yetiştirme bedeli ödenmelidir.
2. Oyuncu yetiştiren amatör kulüplerin devamlılığının sağlanması için gerekli gelirleri oluşturacak bir dayanışma sistemi kurulmalıdır.
3. 18 yaş altında bulunan futbolcuların uluslararası transferlerinde, bu oyuncuların sportif ve akademik çalışmaları yasal düzenlemelerle garanti edilmelidir.
4. Bir sezon içerisinde tek transfer dönemi olmalı ve bir oyuncu yılda bir kez transfer olabilmelidir.

5. Sözleşmeler en az 1 yıl, en çok 5 yıl süreli olarak yapılmalıdır.
6. 28 yaşına kadar yapılacak sözleşmeler 3 yıl, sonrasında 2 yıl süreyle koruma altında olmalıdır.
7. Ceza sistemi sportif mücadelenin kendine özgü kurallarının özgün işleyişine göre düzenlenecektir (4 aydan 12 aya kadar oynamama cezası). Sözleşmelerin tek taraflı olarak feshedilebilmesi sezon sonunda mümkün olabilecektir.
8. Sözleşmelerin oyuncu ya da kulüp tarafından tek taraflı feshedilmesi halinde fesheden taraf karşı tarafa tazminat ödemelidir.
9. Geçerli bir sebebe dayanmadan sözleşmelerin koruma döneminde tek taraflı feshedilmesi durumunda kulüp, menajer ve oyunculara sportif cezalar uygulanacaktır.
10. Transfer uyuşmazlıklarını çözmek amacıyla kulüpler, oyuncu temsilcileri ve bağımsız bir başkandan oluşmuş, objektif, efektif, pratik ve hızlı bir hakemlik müessesesi teşkil edilmelidir.
11. Hakemlik müessesesi isteğe bağlı olup uyuşmazlıkların çözümü için kulüplerin ve oyuncuların mahkemeye gitmesine engel oluşmayacaktır.

Bosman kararları ile futbolcular büyük kazanımlar elde etmiş, bu kararlar futbolda en önemli devrimlerden biri sayılmıştır.

### **2.2.3. Futbol Endüstrisi ve Medya İlişkisi**

Futbol uluslararası katılımı kapsayan bir spor dalı olup bu spor dalında FIFA (Federation International Football Association) önemli bir aktördür. FIFA 1980' li yıllardan itibaren futbola gösterilen ilgi nedeniyle yeni yöntemler geliştirmiştir. Futbol büyük firmaların, medya ve televizyonun işbirliğiyle küresel bir olaya dönüşmüş, olağanüstü kitlesel bir tüketim olayı ve bazı ekonomilerin merkezi durumuna gelmiştir. Futbol yeni değerler oluşturmaktadır (Akkaya, 2008: 6).

Geniş kitlelerin futbolla ilgilenmesi televizyon prodüksiyon firmalarının ve ticari işletmelerin dikkatini çekmiştir. Televizyon kanallarının bağlı olduğu işletmeler milyonlarca dolar yatırım yaparak dijital yayın ihalelerine katılmakta, futbol maçlarını canlı yayınlamak için kıyasıya yarışmaktadırlar. İhaleyi kazananlar abonelik sistemi aracılığıyla çalışmakta, abonelerine yaptıkları satışlar ve reklamlar vasıtasıyla gelir elde etmektedirler. Ünlü spikerler ve yorumcular mükemmel dizayn edilmiş stüdyolarda maçları anlatıp yeniden izlenen

görüntüler ve oyun istatistikleri vasıtasıyla maçların analizini yapmaktadırlar (Suiçmez, 2018: 552).

Medyada ve televizyonda yayınlanan futbolla ilgili programlar, eğlence endüstrisinin bir dalı olarak sunulmakta, futbol yayınları bilgi verme işlevinden çok eğlence formatında kurgulanmaktadır. Futbol maçları canlı yayınlanmasının yanı sıra yorumcular tarafından yorumlanmakta ve uzmanlar tarafından maçın analizi yapılmakta, arka plana ilişkin bilgi akışı sağlanmaktadır. Futbolla ilgili programlarda daha fazla kurgusal yayınlar yapılmakta, duygusal görüntü ve mesajlar artmakta yeni futbolcu kahramanlar meydana getirilmektedir. Futbol yaklaşımı başarı ve başarısızlık kavramlarına odaklanmakta, futbol-medya ilişkisi ekonomik kârı ön planda tutan pazarlama stratejisine göre kurulmaktadır. Bu durum futbolun yapısal değişikliklere uğrayarak ticarileşme sürecine dâhil olmasına neden olmaktadır. Ticarileşme sürecinde futbola özgü unsurlar bir kenara bırakılarak, kitle kültürü pazarı futbolu oyun olarak değerlendirmekte ancak oyunun arka planında gizli bir kapitalist anlayış bulunmaktadır. Profesyonel futbola ilave performans olarak televizyon vasıtasıyla arzulan şovun yapılmasına imkân sunulmaktadır. Futbol bilinen anlamındaki formatından uzaklaştıkça sportif niteliği azalarak bir şova dönüşmekte, medyanın kurallarına tabi olması nedeniyle futbolun yerini futbol şov almaktadır (Alver, 2008: 240).

### **2.3. İşletme Fonksiyonları Açısından Futbol Endüstrisi**

İşletmeler; üretim yaparak, ticari faaliyette bulunarak ya da hizmet sunarak amaçlarını gerçekleştirmeye çalışmaktadırlar.

İşletmelerin başlıca amaçları şunlardır (Aydın, 2018: 11):

- Mal ve hizmet üretimi yaparak toplumun refah seviyesini yükseltmek,
- İşletmede istihdamın devamlılığını sağlamak,
- İşletmenin devamlılığını sağlamak,
- Üretimi ve satış hacmini yükseltmek,
- İşletmenin pazar payını arttırmak,
- İşletme kazançlarında büyümenin devamlılığını sağlamak,
- İşletmenin maliyetlerini en düşük düzeye indirmek,
- İşletmenin kârını en yüksek düzeye çıkarmak,
- İşletmenin değerini en yüksek düzeye çıkarmak.

Belirtilen bu amaçlara farklı amaçlar da eklenebilmektedir. İşletmenin amaçlarından mal ve hizmet üretimi yaparak toplumun refah seviyesini yükseltmek ve işletmede istihdamın devamlılığını sağlamak amaçları sosyal amaçlardır. Sosyal amaçlar daha çok kamuya yararlı kurum ve kuruluşlar ile vakıf ve derneklere ait işletmeler tarafından gözetilmektedir. İşletmeler için öncelikli amaçlar ekonomik getirisi olan amaçlar olup sosyal amaçlar ikinci sıradadır.

Futbolun da içinde olduğu spor işletmelerinin amaçları ticari işletmelerin amaçlarından farklılık göstermekte olup bu amaçlar şu şekilde sıralanabilmektedir (Seraslan' dan [2006] aktaran Ekmekçi, 2015: 59-60):

- Kar elde etmek ve verim sağlamak,
- Sporu genele yaymak,
- Spor dallarının tanıtımını yapmak ve bu spor dallarını yaşatmak,
- Sosyal sorumluluk görevini üstlenmek,
- Bünyesinde yer aldığı teşebbüsün imajını artırmak ve reklam yapmak,
- Faaliyetleri seyir sporlarına yönelik olan spor işletmelerinde seyir zevkini artırmak.

Futbol endüstrisini oluşturan kulüpler çok eski dönemlerde kurulmuş olduğundan kuruluş dönemleri futbolun endüstrileşmediği döneme denk gelmektedir. Dolayısıyla, kuruluş amaçları daha çok sosyal ve sportif nitelik taşımaktadır. Ancak, endüstrileşmeyle birlikte spor kulüpleri de endüstride yer alan işletmeler gibi ekonomik amaçları gözetmektedirler.

Ali Sami Yen' in öncülüğünde 1905 yılında kurulan Galatasaray Spor Kulübü' nün kuruluş amacını Ali Sami Yen, şöyle beyan etmiştir: “Maksadımız İngilizler gibi toplu bir halde oynamak, bir renge ve isme malik olmak ve Türk olmayan takımları yenmektir” (Demir, 2020: 9). İzmir’ de 1912 yılında milli mücadele yıllarında kurulan ilk Türk takımı olan Karşıyaka Spor Kulübü’ nün kurucularından Zühtü Işıl, kulübün kuruluş amacını şu sözlerle beyan etmiştir: “1908 Meşrutiyetin ilan yıllarında bizim nesil 10-15’ li yaş aralığındaydı. O dönemlerde Hürriyet, Adalet, Musavvat, Uhuvvet şeklinde dört inanç mevcuttu. Memleket bizimdi fakat memlekete hâkim olan Türklerden başkaları idi. Ticaret, sanayii her şey Türkler’ den başkaları için bir nimetti. Hürriyet’in ilan ile Türk’ üz diye övünmek ihtiyacını yavaş yavaş duymaya başladık. Her sahada duyulan bu ihtiyaç bizi sporda örgütlenmeye itti” (Akşar ve

Merih, 2006: 83). Bu açıklamalar geçmişte kurulan spor kulüplerinin ve özellikle futbol kulüplerinin kuruluş amaçlarında ticari kaygıların güdülmediğini göstermektedir.

İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde işletme fonksiyonları önemli rol oynamaktadır. Çalışmada futbol endüstrisinde yer alan işletmeler; üretim, yönetim, pazarlama, finansman, ar-ge ve teknoloji, halkla ilişkiler ve iletişim fonksiyonları açısından ele alınacaktır.

### **2.3.1. Futbol Endüstrisinde Üretim**

Serbest piyasa koşullarının tamamen oluşmadığı futbol endüstrisinin diğer endüstrilerden ayrıştığı noktalar bulunmaktadır. Rekabet yapısı, diğer endüstrilere benzemeyen tüketici topluluğu ve rasyonellik göstermeyen tüketici davranışları, futbol endüstrisinin diğer endüstri dallarından ayrıştığı noktalardır. Futbol endüstrisinde esas üretim konusu futbol oyunudur ve bu üretimi gerçekleştirmek için üretim faktörlerini bir araya getiren futbol kulüpleridir (Güngör, 2014: 18).

Futbol endüstrisinde üretim faaliyetleri mamul ve hizmet üretimi olarak gerçekleştirilmektedir. Futbol endüstrisinde ana üretim sunulan futbol hizmeti olup bu hizmetin kalitesi üretimi gerçekleştirilecek mamulleri etkilemektedir. Yıldız transferler yapıldıkça, başarılı saha sonuçları alındıkça sponsor ve tedarikçiler vasıtasıyla üretilen formalar, atkılar, şapkalar ve kulüp logolu ürünlere olan talep artmakta ve bu ürünler daha çok satılmaktadır. Çoğu büyük kulüp yıldız futbolcu transferi öncesi o yıldız futbolcunun giyeceği formları sipariş etmekte, yıldız futbolcunun transferi açıklandıktan sonraki birkaç gün içerisinde forma stokları bitmekte ve futbolcunun maliyetinin önemli bir kısmı birkaç gün içinde gerçekleştirilen forma satışlarından elde edilen gelirle karşılanmaktadır.

Futbol müşterinin maddi olarak ürünü satın almasının yanında manevi desteğine de ihtiyaç duymaktadır. Futbolda üretim karşılıklı futbol-müşteri etkileşimiyle gelişmektedir. Müşteri maçı izlemek için para verir bunun yanında takımını destekler ve karşılığında başarılı olunan futbol sonucuyla mutluluk duyar. Belirtilen bu futbol-müşteri döngüsü, futbolun gelişimine katkı sunmaktadır. Seyircisiz oynama cezası alınması, salgın hastalık gibi çeşitli nedenlerle müşteri olmasa da futbolun gerçekleştiği görülmekte ancak sessiz bir stadyum ortamı futbolun heyecanlı yapısıyla bağdaşmamaktadır.

Futbolun üretiminde bir kaynağa daha fazla yatırım yapmak ya da onun kapasitesini artırmak mümkün değildir. Örneğin as ve yedek kalecisi bulunan bir takıma bir yerine üç tane

kaleci alınması o takımı daha başarılı yapmamakta, maliyet artışına neden olmaktadır (Akşar ve Merih, 2006: 216).

Futbolda sonucu önceden tahmin etmek güçtür. Her futbol maçı kendi içerisinde değerlendirilmelidir. Sunulan futbol hizmeti 90 dakika içerisinde gerçekleşmekte ve tüketilmekte olduğundan stok yapılması mümkün değildir. Uzun bir dönem hazırlıklar yapıp her şey mükemmel gitse de karşılaşılan bir sürpriz, çok farklı sonuçlar doğurabilmektedir. Zeminin yapısı, hava muhalefeti, motivasyon, seyircinin olumlu etkisi veya baskısı, görülen bir kırmızı kart, yanlış hakem kararları, kazanmak için her şeyin yapıldığı ancak bir sonuç alınamadığı bir durum ortaya çıkarabilmektedir. Her şeyin iyi gittiği bir maçta yenilen bir son dakika golü sonrası maçın hüsrarla sonuçlanması bu duruma en güzel örnektir.

Futbol bir hizmet olduğundan bu hizmetin izleyicileri ürünü izlemeden önce satın almaktadırlar. Kombine bilet sistemiyle bir sezonun tüm futbol maçları için önceden maçlara giriş bileti alınabilmektedir. Ekran başında izlemek isteyenler de sezonluk ya da belli süreler için dijital televizyon paketleri satın alarak takımını izlemektedir. Futbolun müşterisi normal müşteriden farklıdır. Futbol müşterisi, satın aldığı futbol hizmetinde takımına gönülden bağlıdır, takımına destek olmak için tezahürat yapıp söylenen marşlara eşlik etmektedir. Futbol ürününden memnun kalınmadığı zaman herhangi bir iadesi bulunmamaktadır. Ancak futbol müşterisinin memnun olmadığı bir hizmeti bundan sonra satın almama hakkı vardır.

Bir hizmetin satın alınması sonucu üründeki kusurlar için tüketici olarak yasal yollara başvurulması mümkündür. Futbol kulüpleri ya da futbolu organize eden kurumlar futbol oyununun sonuçlarıyla ilgili herhangi bir mahkemeye başvuramazlar. Anayasa’ da “Spor federasyonlarının spor faaliyetlerinin yönetimine ve disiplinine ilişkin kararlarına karşı ancak zorunlu tahkim yoluna başvurulabilir. Tahkim kurulu kararları kesin olup bu kararlara karşı hiçbir yargı merciine başvurulamaz” hükmü bulunmaktadır (T.C. Anayasası, 1982: 59). Zaman zaman tahkim kurulu tarafından futbol maçlarında yapılan kural hataları nedeniyle futbol maçlarının tekrar oynanması kararları alınabilmektedir.

Futbolun kendi hizmet ve mamul üretimi dışında etkilediği birçok sektör bulunmaktadır. Futbol endüstrisi cazip bir ekonomik faaliyet alanı olduğundan diğer endüstrilerle etkileşim halindedir. Futbol endüstrisi birçok sektörü etkilemektedir. Futbol endüstrisinin doğrudan ya da dolaylı etkilediği sektörler aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

**Tablo 1.** Futbol Endüstrisinin İlişkide Olduğu Sektörler

|                                         |                          |                                  |
|-----------------------------------------|--------------------------|----------------------------------|
| Gıda Sektörü                            | Tekstil-Giyim Sektörü    | Ayakkabı Sektörü                 |
| Eğlence Sektörü                         | Bahis Oyunları Sektörü   | Baskı ve Matbaa                  |
| Deri Sanayi                             | Reklamcılık              | Lastik ve Kauçuk                 |
| Elektronik, Bilgisayar ve Oyunlar       | Otomotiv                 | Makine ve Metal                  |
| Ulaşım, Nakliye, Lojistik               | Toptan ve Perakende      | Turizm                           |
| Tarım Sektörü                           | Sağlık Sektörü           | Medya                            |
| Sigortacılık                            | İnsan Kaynakları Hizmeti | Eğitim                           |
| Kültür Sektörü( Sinema, Görsel Sanatlar | Hediye                   | Bankacılık ve Finansal Hizmetler |
| Oyuncak Sektörü                         | Orman Ürünleri Sektörü   | Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri          |
| Enerji, Elektrik, Su-Gaz                | Basım Yayım (Plak-Cd)    | Takı-Mücevherat                  |
| Kimya-Boya Sanayi                       | İletişim                 | Cam, Porselen, Seramik           |
| Emlak-Konaklama                         | İnternet Hizmetleri      |                                  |

**Kaynak:** Güneş, 2010: 29.

### 2.3.2. Futbol Endüstrisinin Yönetimi

Milyarlarca dolarlık futbol piyasasında, milyonlarca taraftarı ve müşterisi olan, ileriye dönük sportif ve finansal başarı hedefleri bulunan, uluslararası kulvarlarda boy göstermek isteyen futbol endüstrisindeki kulüplerinin yönetimi büyük önem arz etmektedir.

Yönetim bilimiyle ilgili kavramların spor yönetimi alanında da kullanılması mümkündür. Bir işletmenin yönetilip kâr elde edebilmesinin sağlanmasını gerektiren tüm kavramlar spor yönetimi için de aynı niteliğe sahiptir. Yönetim biliminde uygulanan yöntemlerin spor yönetiminde de uygulanması başarılı bir yönetim şekli için gerekli olmaktadır. Spor kulüplerini deneme yanılma yöntemiyle, amatör bir tarzda yönetme anlayışı günümüzde mümkün görünmemektedir. Spor yönetiminde amatör yönetim şeklinin terk edilip bilimsel yönetim şekline geçiş yapılabilmesi için eğitim faaliyetleri ve bilimsel çalışmalar yapılarak profesyonel yöneticilerin yetiştirilmesi sağlanmalıdır. Spor yönetimi alanının bilim dalı olarak gelişmesi için yönetim bilimi alanında çalışanlar ile spor bilimi alanında çalışanların ortak

hareket etmeleri gerekmektedir. Yönetim bilimciler kulüpleri, kulüplerin bağlı olduğu federasyonları, müsabakaları bir organizasyon olarak görmeli ve bu organizasyonların yönetimi ile ilgili çalışmalar yapmalıdır. Spor bilimciler de sporun diğer endüstri dallarıyla olan farkını ortaya çıkararak yönetim bilimi doktrinlerinin spor yönetimi adında bir bilim dalına dönüşümünü sağlamalıdır. Normal bir işletmedeki iş gören ile spor kulübündeki sporcunun yönetilmesi aynı şeyler değildir. Hizmet etmek noktasında herhangi bir işletmenin müşteri kitlesi ile bir kulübün taraftarı birbirinden farklıdır. Bu nedenle spor yönetimi, yönetim biliminin bir alt dalı olarak ele alınmalıdır. Spor yönetimi ile ilgili çalışmalarda endüstrileşmiş bir yapıya sahip olmasından dolayı futbolun öne çıktığı görülmektedir. Futbolun endüstrileşmiş bir yapısının olması yönetsel kararlarda doğru adımlar atılabilmesi için bilgi birikimini gerektirmektedir (Or, 2008: 1-2). Birçok üniversitede lisans düzeyinde eğitim verilen spor yöneticiliği bölümlerine olan ilgi her geçen gün artmaktadır. Spor yöneticiliği mesleği, gelecekte spor kurumlarında değer kazanacak meslekler arasındadır (Halıcı vd., 2020: 307).

Büyük bir izleyici kitlesi, piyasa tabiriyle müşterisi olan futbol geldiği noktada bacasız bir endüstri halini almıştır. Futbol endüstrisi sadece saha içi rekabete değil saha dışında ulusal ve uluslararası rekabet şartlarının yoğun yaşandığı bir mücadele alanı olmuştur. Piyasa mantığıyla hareket edilmesi kulüplerin şirketleşmesini sağlamış, kulüp başkanları sporun içinden gelmeyen profesyonel iş adamlarından ve futbolun popülerliğinden yararlanmak isteyen siyasetçilerden oluşmuştur. Kulüpler, iş hayatında faaliyet gösteren diğer şirketler gibi yönetilmeye başlanmış; gelir-gider, kar-zarar dengesi ve yatırım dengesinde yönetilmeye çalışılmıştır. Şirketleşen kulüpler büyük sponsorluk gelirleri elde etmişler, bazı büyük kulüpler halka arz yoluyla hisselerini satmışlardır. Tüm bu gelişmeler futbolu bir spor dalı çehresinden ayırarak şirketlerin ticari mantığına kurban etmiştir. Futbol ticari yaklaşımlar tarafından şekillendirilmektedir (Sen, 2013: 90).

Türkiye’deki futbol kulüplerinin yönetimindeki kişiler incelendiğinde; üç büyükler olarak ifade edilen Galatasaray, Fenerbahçe ve Beşiktaş kulüplerinde yönetim yapılan kongrede seçilmiş, medyanın desteğini almış kişilerin ve sermaye gruplarının mülkiyetinde olurken; Anadolu kulüplerinde yönetim il özel idaresi, belediye gibi yerel yönetim, kente yatırım yapmış işadamları ya da holding patronları ile bazı kamu kuruluşların sahipliği ve denetimi altındadır. Türkiye’de kulüplerin yönetiminde olunması ve sahiplik, yatırımda bulunan sermayedarın veya sermaye grubunun kendi reklamını yapması, kulübü kullanarak rekabette bulunduğu firmalara karşı avantaj sağlaması açısından önem kazanmaktadır. Benzer durum yerel yönetimler ve

siyasiler için de geçerlidir. Yerel yönetimlerin ve siyasilerin futbol kulübü yönetiminde olması ve sahipliği, siyasi açıdan başarı getirmesi, kulüp başarısının psikolojik doyum sağlaması ve kulüp başarılarından kendilerine pay çıkarması açısından önem kazanmaktadır (Erdoğan, 2008: 23-24).

Spor kulüpleri hukuki yapı olarak Türkiye’ de faaliyetlerini, Dernekler Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre iki şekilde sürdürmektedirler. Kulüpler Dernekler Kanunu’ na göre dernek statüsündeki kulüp, Türk Ticaret Kanunu’na göre şirket şeklinde faaliyetine devam eden spor kulübü olarak faaliyet göstermektedirler. Ancak uygulamada spor kulüpleri önce dernek şeklinde kurulup daha sonra profesyonel takımlarını şirketlere devredebilmekte ya da kiralayabilmektedir. Hukuken her ne kadar iki ayrı tüzel kişilik olsa da uygulamada bu iki tüzel kişiliğin birbirleriyle, şirkete ortak olma nedeniyle hukuki yönden, sporun ve spor kulübünün gelişmesi açısından manevi yönden bağı bulunmaktadır (Durmuş, 2016: 248). Şirketleşme ve kurumsallaşmanın önemi bilinmesine rağmen kulüplerin dernek statüsünde devam etmelerinin en önemli nedeni vergisel avantajlardır. Derneklerin yapamadığı ticari faaliyetler ise şirketleşme yoluyla yapılmaktadır.

Borsa İstanbul’ da işlem gören dört büyük kulübün hisse yapıları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:

**Tablo 2. Dört Büyük Futbol Kulübünün Ortaklık Yapısı**

| Kulüpler                        | Hisse Dağılımı                                                      |
|---------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| Beşiktaş (BJKAS)                | Beşiktaş Jimnastik Kulübü Derneği % 51,01, Diğer % 48,99            |
| Fenerbahçe Futbol AŞ (FENER)    | Fenerbahçe Kulübü Derneği % 67,07, Diğer % 32,93)                   |
| Galatasaray Sportif AŞ (GSARAY) | Galatasaray Spor Kulübü Derneği % 60,01, Diğer % 39,99              |
| Trabzonspor A.Ş. (TSPOR)        | Trabzonspor Futbol İşletmeciliği Ticaret AŞ. % 51,00, Diğer % 49,00 |

**Kaynak:** İş Yatırım, 2022.

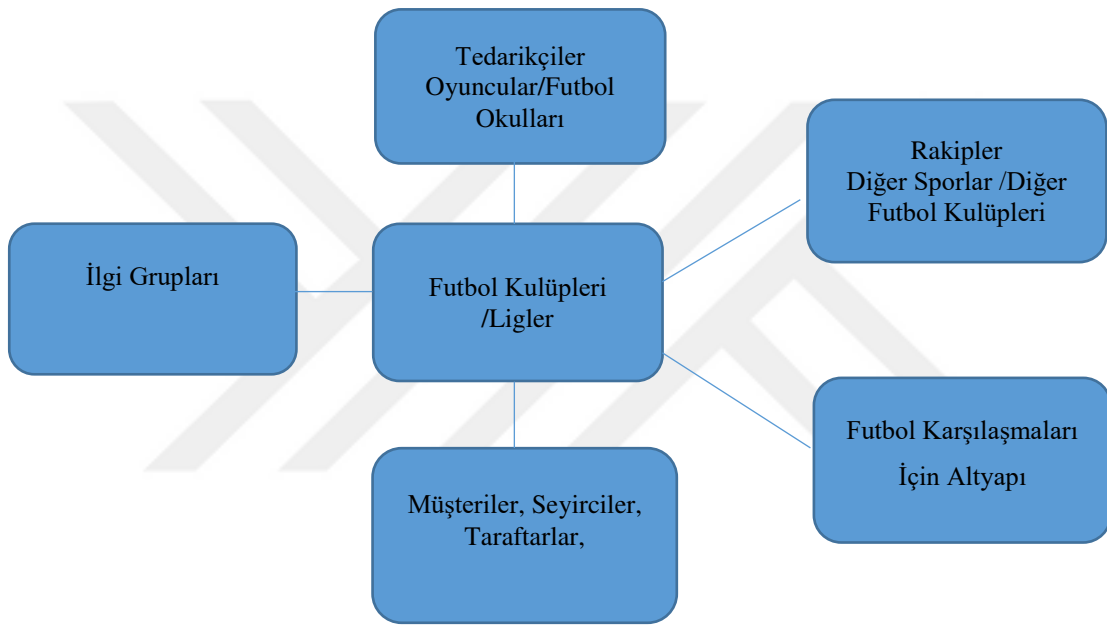
Tablodan görüleceği üzere üç büyük kulüpte hâkim ortak kulüp derneği, Trabzonspor’ da ise kurulan şirket olmaktadır.

Futbol kulüplerinin üzerinde önemli düzeyde kamuoyunun ve basının etkisi görülmektedir. Halka arz sonrası kulüp dışından gelen haberlere ve etkilere karşı tedbir alınması ve şirket hakkında yayımlanan haberlere karşı doğrulama yükümlülüğünün yerine

getirilebilmesi için iyi bir organizasyon yapısının kurulması gerekmektedir (Kocaoğlu 2011: 107).

1980'lerin başından itibaren kulüpler, amatör ve basit yönetim tarzını bırakarak organizasyonlarını daha profesyonel ve bürokratik bir yapıya uyarladılar. Futbol kulüplerinin kâr odaklı olmayan kuruluşlardan kâr amacı güden kuruluşlar haline gelmesi, onların ulusal ve uluslararası spor pazarındaki konumu ve yönetim şekli üzerinde önemli sonuçlar doğurmuştur (Dimitropoulos, 2010: 6).

Futbol endüstrisini oluşturan taraflar şunlardır:



**Şekil 1.** Futbol Endüstrisini Oluşturan Taraflar

**Kaynak:** Karpavicius ve Jucevicius, 2009: 87.

Futbol endüstrisinde yer alan kulüplerin yönetsel anlamda genel analizi yapıldığında;

- Uzun vadeli stratejilerin uygulanmadığı,
- Denetim sisteminin oluşturulamadığı,
- Hesap verilebilirlik ilkesine uyulmadığı,
- Endüstriyel dönüşümün fırsatlarını görebilecek yöneticilerin azlığı,
- Görev paylaşımının uygun yapılmadığı,
- Stratejik danışmanlık hizmetleri alınmadığı,
- Oyuncu ve teknik adam transferlerinin çok sık yapıldığı,

- Ekonomik ve ticari yaklaşımlara, realitelere uyulmadığı görülmektedir. Özetle Türk Futbol endüstrisindeki uygulamalar kurumsal yönetim yaklaşımına uzaktır (TKYD, 2009: 67).

Futbol endüstrisinde birçok kulüp ve binlerce futbolcunun varlığı, bu endüstrisinin çok büyük bir yapıya sahip olması, futbol endüstrisinin yapmış olduğu üretimin verimliliğini artıracak şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim anlayışına sahip olunmasını gerektirmektedir.

Uluslararası turnuvalar nedeniyle futbol kulüpleri hem kendi açılarından başarıyı hedeflemekte hem de ülkelerini uluslararası alanda temsil etmektedirler. Kulüplerin uluslararası alanda sürdürülebilir başarıyı yakalama amaçlarının yanında şirketleşme yoluna gitmeleri kurumsallaşmalarını zorunlu kılmaktadır (Ekmekçi ve İrmiş, 2015: 740).

Futbolda ileri seviyedeki ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de futbolun temel sorunu ekonomiye dayalıdır. Eski dönemlerde olduğu gibi zengin yöneticilerin desteğiyle futbol endüstrisinin yönetilmesi ve sürdürülebilirliği mümkün görünmemektedir. Bunun çözümü kurumsallaşmaktan geçmektedir. Kurumsallaşma ise şirketleşme ve halka açılma ile gerçekleştirilebilir. Şirketleşmenin temelinde kârlılık, büyüme ve süreklilik gibi ekonomik amaçlar yatmakta olduğundan kurumsallaşma futbolun gelişmesine ve büyümesine katkı sağlayacaktır (Sunay, 2004: 74).

Futbol kulüplerinde kurumsallaşmanın yararları şu şekilde sıralanabilir (Doğan' dan [1998] aktaran Tanış, 2015: 21):

- Futbol kulüpleri kurumsallaşma sayesinde profesyonel, planlı ve sistemli bir organizasyon yapısına kavuşabilir.
- Kurumsallaşma adımlarını başarıyla tamamlayan ve devamlılığını sağlayan futbol kulüpleri, kamuoyuna ve çevrelerine olan sorumluluklarını yerine getirebilir.
- Saydam bir yönetim anlayışı ile iş ahlakı ve toplumsal sorumluluğu dikkate alarak kulüpteki sorunlara çözüm bulunabilir.
- Küresel bir kulüp olma yolunda ilerleyebilir.
- Futbol kulübünün yönetim yapısı ve yönetim kadroları üzerinde olumlu etkileri olabilir.
- Futbol kulübünün organizasyon imkânlarının daha verimli kullanılmasında etkili olabilir.

- Futbol kulübünün organizasyon yapısına çağdaş yönetim tekniklerini uygulayarak teknolojik yenilikleri yakından takip etme imkânı sağlayabilir.

Futbolun büyüyen ekonomisi ve ilişkili olduğu sektörlerin gün geçtikçe artması, spor kulüplerinin yönetiminde yer alan kişilerin esas işlerinin başka sektörde olması ve bu kişilerin yeterince emek ve zaman harcamadan, taraftarlık ve gönüllülük bağıyla kulüp yöneticiliğinde devam etmesi çelişki doğurmaktadır. Günümüzde futbol kulüplerinin business-iş olarak değer görmesi nedeniyle hobi olarak yönetilmeleri mümkün değildir (Ekmekçi ve İrmiş, 2015: 748-749).

### **2.3.3. Futbol Endüstrisinde Pazarlama**

Futbolun uzun yıllar süren sportif serüveninin ardından milyarlarca dolarlık bir endüstri haline gelmesi, rekabet şartlarının yoğunluğu, taraftarların müşteri konumuna gelmesi, futbolun ürün ve hizmetleriyle ilgili pazarlama faaliyetlerinin önemini artırmıştır. Taraftarlardan beklenen taraftar kimliğinin yanında müşteri kimliğiyle, futbol endüstrisinin üretimini gerçekleştirdiği mal ve hizmetleri satın almasıdır.

20. yüzyılın sonlarından itibaren ekonomik ve teknolojik gelişmeler, sosyal ve kültürel alandaki tüketici davranışlarında ve beklentilerinde önemli değişimleri başlatmıştır. Sürekli artan rekabet şartları yeni pazarlama yaklaşımlarını ortaya çıkarmış, firmaların müşterilerine odaklanmalarını zorunlu kılmıştır. Teknolojik olarak her ürünün kolayca taklit edilebildiği bir ortamda işletmelerin mevcut müşterilerinin güvenlerini kazanarak ve beklentilerini karşılayarak onları değerli kılacak çözümler geliştirmesi, yeni müşteriler edinmesi, müşterilerle satış sonrası da devam eden sağlıklı ilişkiler kurması gerekmektedir (Terzioğlu, 2008: 1).

Spor endüstrisi, üç grubun ihtiyaçlarını gidermek için vardır: Bu gruplar; aktif sporcular, sponsorlar ve bu gruplar içerisinde en önemlisi seyirciler. Shank: “Spor etkinliği sporun kalbiyse seyircinin de bu kalbin atmasını sağlayan kan olduğunu belirterek seyirciler olmadan sporun varlık gösteremeyeceği iddiasında bulunmuştur.” Gelişen futbol endüstrisinde kulüplerin yeni gelir kaynaklarına ulaşması, mevcut ve potansiyel taraftarlarının ilgisini çekecek yeni değerler oluşturması gerekmektedir (Gencer, 2008: 773).

Futbol; takımlarıyla, teknik ekipleriyle, taraftarıyla, ürün ve hizmetleriyle etkisi yüksek bir topluluktur. Takımlar maddi imkânları ölçüsünde yaptıkları yabancı transferler ve elde ettiği başarılar neticesinde dünyaya açılma fırsatını yakalamaktadır. Futbol sadece bir spor dalı değil

aynı zamanda ülke olarak da tanınma imkânı veren önemli bir spor dalı olmuştur. Tüm televizyon kanallarında spor programları içerisinde futbol programları en fazla payı almaktadır. Medya futbol programlarının izlenme oranlarını yükselten bir vasıta olarak bilinmektedir. Türkiye’ de hem yazılı hem de görsel basında devamlı olarak futbolun öne çıkması bu spor dalına olan ilginin bir kanıtıdır. Özellikle derbi diye ifade edilen büyük maçlara futbolseverlerin muhteşem bir ilgisi vardır. Futbolseverlerin kulüpleri için destekte bulunmalarının önemi büyüktür. Tuttuğu takımı maçta desteklemek isteyen futbolseverler bilet almak zorundadır. Ayrıca hem stada giriş yaparken hem de maç stadyum dışında bir mekânda izlemek isteyenler kulübün forması, atkısı gibi bir ürünü satın almak isteyecek, bu da takımına kazanç sağlayacak; takım da bu maddi destekle kulübün imkânlarını geliştirerek taraftarına manevi destek sağlamış olacaktır (Mutlu ve Şahin, 2014: 47).

Futbol dünya coğrafyasında sevilen ve bilinen bir spor dalı olup spor pazarlamasını kullanmada öncü olmuştur. Kitlesele bir spor dalı olan futbol, markaların iletişim stratejileri için çok sayıda alternatiflere sahiptir. Sporun kitlesele olması markaların iletişim stratejilerinde farklı alternatifler getirmektedir. Forma sponsoru olmak, reklamlarda futbolcuların rol alması bu alternatiflerden bir kaçıdır. Markalar; sporu ve futbolu tüketen tüketicinin özelliklerini bilmeye çalışmalı, marka ile tüketici hedefleri arasında paralellik sağlanmalıdır. Gıda, giyim, otomotiv, cep telefonu, bankacılık gibi sektörlerde yer alan markalar hedeflerine ulaşmak amacıyla spor pazarlamasını kullanmışlardır. Futbolun kitlesele gücü markaların daha çok tüketiciye ulaşmasında etken olmuştur (Altınbaş, 2007: 97).

Futbol endüstrisinin gelişimine devam etmesi için kitlesele gücünü devam ettirmesi gerekmektedir. Futbol, diğer ürün ve hizmetlerde olduğu gibi pazarlanması gerekli bir alandır. Futbol endüstrisinde pazarlama faaliyetleri; yayın gelirleri, sponsorluklar, lisanslı ürünler gibi geniş alana yayılmaktadır. Futbolun pazarlanmasında sponsorluklar ve lisanslı ürünler önemli bir yere sahiptir (Kuyucu, 2014: 173).

Başarılı bir spor markası oluşturmanın yolu tüketicinin istek ve ihtiyaçlarının giderilmesinden geçmektedir. Spor takımı markaları taraftarına fayda sağlama, taraftarının tatminini ve güvenini sağlama, sadık taraftara sahip olma, kaynaklarını rasyonel kullanma ve yeni gelir kaynakları oluşturma yetenekleri ölçüsünde başarılı olmaktadır (Yıldız vd., 2012: 1).

Futbol endüstrisinde nelerin futbol pazarlamasına dâhil edileceği ve bu uygulamaların hedef kitlesi aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 3.** Futbol Pazarlaması Uygulamaları ve Hedef Kitle

| <b>Futbol Pazarlaması Uygulamaları</b> | <b>Hedef Kitle (Tüketici)</b>                      |
|----------------------------------------|----------------------------------------------------|
| Futbol Seyrinin Pazarlanması           | Taraftarlar / Seyirciler                           |
| İsim Hakkı Pazarlanması                | Spor İşletmesi, Lokanta, Cafe, ... vb. Yatırımcısı |
| Lisanslı Ürün Pazarlanması             | Logolu Ürün Tüketicileri                           |
| Sponsorluk                             | Futbol Yoluyla Pazarlama Yapan Firmalar            |
| Yayın Hakkı Pazarlaması                | Medya Örgütleri                                    |
| Taraftar Kart                          | Taraftarlar / Seyirciler                           |
| Stadyum Pazarlaması                    | Stadyum Hizmetleri Tüketicileri                    |
| Gençlik Geliştirme Programı            | Kulüpler, Spor İşletmesi                           |

**Kaynak:** Kuyucu, 2014: 166.

Taraftarların memnuniyetini sağlamak kişiden kişiye ve takımdan takıma farklılık gösterebilmektedir. Bununla birlikte taraftarların memnuniyetini sağlayan başlıca etkenler şunlardır (Söker, 2015: 16):

- Takımın sportif başarısı
- Takımın tarihi ve geçmişteki başarıları
- Kurulan takım kadrosu
- Maçlarının oynandığı stadyum
- Satılan lisanslı ürünlerin kalitesi
- Kulüp tesislerinin imkânları

Ticari hayatta mal ve hizmetleri satın alıp kullanan tüketiciler memnun kalmadığı takdirde bu mal ve hizmetleri satın almama yoluna gidebilmektedirler. Ancak, futbol sektöründe takımla gönül bağı kuran taraftarlar normal müşteri kavramından farklı olarak başarısız sonuçlar alınsa da kulübünü terk edip bir başka kulübe yönelmemektedir. Bir kulübün taraftarı olmanın verdiği haz, insan sağlığı ve yaşamın sürdürülebilirliği açısından hayati önem taşımadığından bu geçişler çok uzun sürelerde test edilebilir. Kulüp yöneticileri de bu durumu bildiklerinden taraftarlarının bu duygusunu istismar edebilmektedirler.

Taraftarların kulübünden memnun olmama derecesi farklı şiddetlerde görülebilmektedir. Memnuniyetsiz taraftarların kişiden kişiye değişen tepkileri ise şunlardır (Or, 2008: 90):

- Maçlara gitmeme
- Lisanslı ürün satın almama ya da lisanssız ürün tercih etme
- Şiddet olaylarına başvurma veya düzensizliğe başvurma
- Hiç takım tutmama ya da başka bir takıma geçiş yapma
- Yayıncı kuruluş aboneliğini iptal ettirme

Futbol endüstrisi pazarını ticari bir işletmenin faaliyet gösterdiği rekabetçi pazar yapısıyla aynı düşünmemek gerekmektedir. Birbirinden oldukça farklı yönleri olan bu iki pazarın farkları aşağıdaki tabloda belirtilmiş ve açıklanmıştır.

**Tablo 4.** Rekabetçi Pazar ve Futbol Endüstrisi Pazarı

| <b>Rekabetçi Pazar</b>                                        | <b>Futbol Endüstrisi Pazarı</b>                                                                   |
|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Alıcı ve satıcıların pazara giriş ve çıkışında kısıtlanmaması | Lig sistemi nedeniyle piyasaya giriş ve çıkışların kısıtlamaya tabi olması                        |
| Tekel oluşmaması                                              | Lig sisteminin doğal olarak bir tekel oluşturma                                                   |
| İstenilen bilgilere sahip olunması                            | Taraftarların takım ve transferler hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması                        |
| Talebin fiyat ve kalite yönünden esnek olması                 | Taraftarların sunulan hizmetin kalitesi ve fiyatından ayrı olarak marka sadakatine sahip olmaları |
| Arzda ve talepte kesinlik                                     | Arzda kesinlik varken talepte kesinlik durumunun olmaması                                         |
| Girdi fiyatlarının sektör dışında tespit edilmesi             | Emek yoğun futbol sektöründe ücretlerin sektördeki koşullara göre belirlenmesi                    |
| Dışsalılıkların bulunmaması                                   | Çeşitli dışsalılıkların varlığı (medya sektörü gibi)                                              |
| Kamu malı olmaması                                            | Devlet tarafından bazı futbol hizmetlerinin verilmesi                                             |
| Devletin müdahalesinin olmaması                               | Özerk federasyonlara rağmen belirli oranda devlet müdahalesi olması                               |

**Kaynak:** Kutlu' dan [2006] aktaran Horasan, 2007: 38.

#### 2.3.4. Futbol Endüstrisinde İnsan Kaynakları

Futbolun endüstrileşmesi ve kazanmayı her şeyin önünde tutması saha içi ve dışında futbol ekibi içerisinde yer alan insan kaynağının yönetilmesini önemli hale getirmektedir. Futbolda rekabeti ayakta tutan en önemli unsur insan kaynağıdır. Futbolun en önemli aktörleri olan futbolcular, teknik direktörler, yardımcı antrenörler ve birçok gizli kalmış emektar, insan sermayesi olarak da ifade edilen futbolun insan kaynağını oluşturmaktadır. Avrupa' nın büyük kulüplerinde oynayan en değerli futbolcular kategorisinde yer alan bir futbolcuya biçilen değerle bazı ülkelerin bütün takımlarına biçilen değerın aynı düzeyde olması, insan sermayesinin ne kadar önemli olduğunun göstergesidir.

Futbolcu, teknik adam, yönetici, basın mensubu ve hakem gibi binlerce kişi futboldan para kazanmaktadır. Yüksek transfer ücretleri nedeniyle futbolcu ve teknik adamlar dünyada en çok kazanan işçiler grubunda yer almaktadır. Yıldız oyuncular ve kariyerli teknik adamlar çok yüksek bedellerle kulüpleriyle sözleşme imzalamakta, aynı zamanda yaptıkları sponsorluk anlaşmaları ile servetlerine servet katmaktadırlar. Transfer pastasından önemli bir payı da menajerler almaktadır. Menajerler, futbolcu ile kulüpler arasında aracı görevini görmekte, bir yandan futbolcuların haklarını korurken öte yandan kulüplere ihtiyacı olan futbolcuları sunmaktadırlar (Or, 2008: 23).

Transfer döneminde transferi gerçekleştirilen oyuncuların bir kısmının teknik adamların isteği olmadan alınması, aktif olarak görevde bulunan teknik adamdan daha önce transfer edilen oyuncuların takımda bulunması, birçok kulüpte gelişmiş scout ekibinin olmayışı, transferlerin menajerler aracılığıyla yapılması, çok sık yapılan teknik ekip değişiklikleri, yaşanan ekonomik problemlerden dolayı genç ve kaliteli oyuncuların transfer edilemeyişi, transfer edilen ve yaşı itibarıyla kariyerinin son dönemlerinde bulunan oyuncuların sık sık sakatlanması ve sakatlıktan çıkamayışı, futbolcuların kulüpleri ile yaşadıkları problemler nedeniyle bazen maçlara çıkmamaları, takımların oyun sistemlerine uygun oyuncuların transfer edilemeyişi, yöneticilerin reklam amaçlı ünlü fakat yaşlı oyuncuları yüksek bedellerle transfer etmeleri ve bu oyuncuların sözleşmelerinde görev alması gereken asgari maç sayısı ve süresi ile ilgili müeyyidelerin yazılmaması gibi nedenlerle futbolcuların görev yaptıkları maç ve süre ortalamaları düşük düzeydedir (Şahin ve Güler, 2020: 10). Bazen transferi gerçekleştirilen futbolcuların hiçbir maçta süre almadığı, bazen de sözleşmesinin bitmesine yakın süre kalan futbolcuların başka takımlarla yeni sözleşme imzalaması neticesinde, sözleşmesinin bitimine kadar olan maçlarda hiçbir varlık göstermemesi sonucunu doğurmaktadır.

Kulüp yöneticileri başarının yalnızca sportif anlamda değil de ekonomik anlamda da olduğunu bildiklerinden gerçekleştirilen transferlere yüksek bedeller ödemektedirler. Bu transferlerin finansmanında kulüp imkânlarına ilaveten futbolla ilgisi olmayan sponsor firmalar tarafından sağlanan kaynakların kullanılması futbol ve ticaret ilişkisinin önemli bir kanıtıdır. Bu transferler kulüplerin bütçelerini aşmalarına neden olduğundan kulüpleri borç batağına sürüklemekte, haciz gelmesi gibi ekonomik bir yaptırımla karşılaşmasına neden olmaktadır. Ayrıca kulüplere transfer yasağı konulması ve Avrupa kupalarına katılamama riski ile karşı karşıya kalması sonuçlarını da doğurmaktadır. Yakın geçmişte UEFA, Gaziantepspor' u Avrupa kupalarından men etmiş, İskoçya Federasyonu Glasgow Rangers kulübüne 1 yıl transfer yasağı getirmiştir (Sen, 2013: 91).

Diğer mesleklerde emeklilik yaşamın son dönemlerine denk gelirken futbolcular kırk yaşına ulaşmadan futbolu bırakabilmektedirler. Bazen futbolcunun futbol hayatı otuzlu yaşlara gelmeden de bitebilmektedir. Ani bir sakatlık, ters bir top futbolcunun futbol hayatını sonlandırabilmektedir (Galeano, 1995: 10).

Futbolda diğer sektörlerdeki iş görenlere göre sınırlandırılrsa da, çok miktarda yabancı futbolcu varlık göstermektedir. Yabancı oyuncu sınırlaması futbolun ileri gelen ülkeleri İngiltere, Almanya, Fransa başta olmak üzere çoğu ülkede değişik usullerle uygulanmaktadır. Türkiye' de yabancı oyuncu sınırlaması, 1951 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur. Tartışmaların devam ettiği yabancı oyuncu sınırlamasında son yirmi yılda sürekli kural değişikliği yapıldığı görülmektedir (Fişne ve Bardakçı, 2019: 542).

Bir futbol oyuncusunun uzmanlaşmasını; onun kişisel özellikleri, doğal mizacı, savunma ya da hücumda oynamak için gösterdiği çaba ve duyduğu gereksinimler sağlamaktadır. Buna ilaveten antrenörlerin oyuncu ile ilgili aldığı kararlar ve zorlamalar oyuncunun uzmanlaşmasını etkilemektedir. Bazı hücum oyuncularının isteği dışında antrenörleri tarafından alınan herhangi bir kararın sonucunda bozulan morallerinin de etkisiyle başarısız olmalarına karşın, savunmada oynadıklarında bazen çok başarılı oldukları bilinmektedir (Herbin ve Rethacker, 1987: 69).

Yetenek, beceri, popülerlik, oyun stili gibi faktörlerin kümülatif toplamı bir futbolcunun piyasa değerini belirlemekte; bu değer futbolcuların karşılaştırılmasında kullanılabilir. Futbolcunun ekonomik değerlendirmesi hem fiyatı hem de performansını göstermektedir. Bir futbolcuya sadece performansa göre puan vermek öznel bir durumdur. Bir futbol maçında

futbolcular sahada farklı pozisyonlarda görev yapmaktadır. Futbolcuların tercih edilmediği pozisyonlarda görev yapmaları istatistiksel verilerini düşürecek yanlış değerlendirmeye yol açabilecektir (Singh ve Lamba, 2019: 114).

İşletmenin ihtiyaçları açısından düşünüldüğünde insan sermayesi statik yapıya sahip bir varlık olmayıp organizasyon için katma değer oluşturan dinamik bir yapıya sahiptir ve değer oluşturma sürecidir. Futbol takımlarının değerini insan sermayesi olarak ifade edilen futbolcular belirlemektedir (Kaya ve Kesen, 2014: 30). 11 futbolcunun kazanmak için çaba gösterdiği ve emek sarf ettiği futbolda kazanan sadece futbolcular olmamaktadır. Kazanılan zaferlerin aktörleri her ne kadar futbolcular olsa da doğrudan ya da dolaylı herkese pay çıkmaktadır.

Son dönemlerde dünya futbolunda ve ülkemizde iyi ve kaliteli futbolcu arzının düşük, bu futbolculara olan talebin yüksek olması futbolcu maliyetlerini artırmaktadır. Büyük kulüpler bu maliyete katlanabilmektedir. Son 10 yıllık periyotta birçok Avrupa liginde oyunculara ödenen ücretlerin kulüp gelirlerini aştığı görülmektedir. Bu nedenle kulüpler çok önemli finansal problemlerle karşı karşıya kalmakta, bütçeleri zorlanmakta, iflasa doğru sürüklenmekte ve el değiştirmektedir (Doğru, 2010: 110).

Kadro planlaması, teknik kadro ve futbolcu kadrosunun kurulması, gelecek-gidecek futbolcu planlamalarının yapılması, gelecek dönemler için planlamalar yapılması, altyapıdan futbolcu yetiştirilmesi, transferi yapılacak oyuncuların izlenmesi konularında insan kaynakları fonksiyonuna önemli görevler düşmektedir. Bu görevlerin hakkıyla yapılması beraberinde sportif ve finansal başarıyı getirmektedir. Alt liglerden ucuz maliyetlerle transfer edilen futbolcuların önemli bonservis rakamlarına Avrupa' nın büyük kulüplerine transfer edilmesi insan kaynakları ve yönetim açısından başarı sayılabileceği gibi finansal açıdan da önemli bir getiri olarak değerlendirilebilmektedir.

Futbolcu yetiştirmede altyapı önemli bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Başarılı sayılan birçok kulübün altyapı çalışmalarına önem verdiği görülmektedir. Altyapıdan çıkmış birçok oyuncu hem kulübünde başarılı olmakta hem de yüksek transfer bedelleri ile transfer olarak kulübüne gelir sağlamaktadır. Son dönemlerde kulüplerin futbol okulları kurarak altyapıya destek verdikleri görülmektedir. Futbola başlama yaşının geç olduğu konusunda hemfikir olan bazı dünya kulüpleri yetenekli olarak değerlendirdikleri ilkokula başlama

yaşındaki çocukları altyapısına dâhil etmektedir. Bütçelerinden altyapıya önemli kaynak ayıran bu futbol kulüpleri geleceğin futbolcu planlamasını yıllar öncesinden yapmaktadırlar.

### **2.3.5. Futbol Endüstrisinin Finansmanı**

Futbol günümüzde milyarlarca dolar tutarındaki yatırımın yapıldığı bir sermaye piyasası haline gelmiştir. Abartılı transfer harcamaları, yüksek meblağlı futbolcu sözleşmeleri, yıldız futbolcular vasıtasıyla ürünlerini tanıtmak isteyen sponsorlar arasındaki amansız rekabet, televizyon yayın gelirlerinden pay almak için uzun süren görüşmeler, yatırım yapmak isteyenler için model olabilecek bir futbol kulübünü oluşturmayı amaçlayan profesyonel yöneticiler bu piyasayı meydana getirmektedir (Dimitropoulos, 2009: 160).

Futbolun büyük rakamların telaffuz edildiği bir endüstri dalına dönüşmesi, bu kadar büyük çaplı bir endüstrinin finansal yönetiminin önemli olduğunu göstermektedir. Futbol endüstrisinin oluşturduğu katma değerden pay almak isteyen kulüpler arasındaki rekabet üst düzeydedir. Kulüpler başarılı bir finansal yönetim için giderlerini azaltmak, gelirlerini artırmak ve yeni gelir kaynaklarını bulmak durumundadırlar. Ayrıca kulüplerin finansal ihtiyaçlarında uzun vadeli ve düşük maliyetli finansal kaynak sağlamaları, kur dalgalanmalarından kaynaklanan döviz riskini minimize etmeleri gerekmektedir.

Futbolun finansal değerinin inanılmaz boyutları ulaştığı gözlenmektedir. 1990' lı yılların başında Manchester United Kulübü' ne 10 milyon sterlin değer biçilmekteydi. Manchester United kulübünün hisseleri 1,2 milyar dolar civarındayken Malcom Glazer tarafından satın alınmıştır. Bu astronomik yükseliş futbolun para olduğunu göstermektedir (Akşar ve Merih, 2006: 427).

#### **2.3.5.1. Futbol Endüstrisinde Piyasa Değerleri**

İşletmenin amaçlarından biri olan işletmenin piyasa değerinin artırılması genel kabul gören bir amaçtır (İpekten, 2019: 12). Futbol endüstrisinde yer alan kulüplerin de piyasa değerini artırmak amaçları bulunmaktadır.

Futbol kulüplerinin değerlerini gösteren birçok farklı istatistiki veri bulunmaktadır. Kadro değerleri, marka değerleri gibi değerlendirme verileri gazete ve bazı finansal kuruluşların araştırma sonuçlarına göre belirlendiğinden genellik ifade etmemektedir. Ancak resmi veriler olarak kabul edilen sermaye piyasası borsalarında işlem gören kulüplere ilişkin veriler, kulüplerin değerlerinin daha sağlıklı tespit edilebilmesini sağlamaktadır. Türkiye' nin önde

gelen dört büyük kulübü de borsada işlem görmekte olup bu kulüplerinin güncel piyasa değerleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 5.** Dört Büyük Kulübün Güncel Piyasa Değerleri

| Borsada İşlem Gören Kulüpler | 22.03.2022 Tarihli Güncel Piyasa Değeri (Milyon TL) | 22.03.2022 Tarihli Güncel Piyasa Değeri (Milyon USD) |
|------------------------------|-----------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| Beşiktaş (BJKAS)             | 823,20                                              | 55,50                                                |
| Fenerbahçe Futbol AŞ.        | 2.850,60                                            | 192,10                                               |
| Galatasaray Sportif AŞ       | 1.630,80                                            | 109,90                                               |
| Trabzonspor AŞ. (TSPOR)      | 2.775,00                                            | 187,00                                               |

**Kaynak:** İş Yatırım, 2022.

Tabloya bakıldığında dört büyük kulübün piyasa değerlerinin düşük olduğu söylenebilir. Bu piyasa değerleri Avrupa takımlarıyla kıyaslandığında daha net sonuçlar ortaya çıkacaktır.

Futbol denilince ilk akla gelen Avrupa futboludur. Bunun nedeni büyük bütçeye sahip popüler futbol kulüplerinin Avrupa Birliği sınırları içerisinde olması ve birçok futbolcunun hayalinde Avrupa’ da oynamak isteği yatmaktadır. Futbolun gelir pastasından en büyük payı da her zaman Avrupa’nın önde gelen bu kulüpleri almaktadır.

Dünya çapında faaliyet gösteren denetim ve danışmanlık firması KPMG tarafından yayımlanan The European Elite 2020 Football Club’s Valuation (Futbol Kulüpleri Değerlemesi) raporuna göre önden gelen Avrupa kulüplerinin piyasa değerleri gelir yaklaşımı yönünden hesaplanarak şu şekilde belirlenmiştir.

**Tablo 6.** Avrupa’nın En Büyük 30 Kulübünün Piyasa Değerleri

| SIRA | TAKIM                | PİYASA DEĞERLERİ |                |                |
|------|----------------------|------------------|----------------|----------------|
|      |                      | (Milyon Euro)    | (Milyon Dolar) | (Milyon Pound) |
| 1    | Real Madrid CF       | 3.478            | 3.893          | 2.950          |
| 2    | Manchester United FC | 3.342            | 3.741          | 2.835          |
| 3    | FC Barcelona         | 3.193            | 3.574          | 2.708          |
| 4    | FC Bayern München    | 2.878            | 3.221          | 2.441          |
| 5    | Liverpool FC         | 2.658            | 2.975          | 2.255          |
| 6    | Manchester City FC   | 2.606            | 2.917          | 2.210          |
| 7    | Chelsea FC           | 2.218            | 2.482          | 1.881          |
| 8    | Tottenham Hotspur FC | 2.067            | 2.313          | 1.753          |

|     |                |        |        |        |
|-----|----------------|--------|--------|--------|
| ... | ...            | ...    | ...    | ...    |
| 27  | Galatasaray SK | 366    | 409    | 310    |
| ... | ...            | ...    | ...    | ...    |
| 31  | Beşiktaş JK    | 310    | 347    | 263    |
| 32  | Villareal CF   | 301    | 337    | 255    |
|     | TOPLAM         | 39.684 | 44.418 | 33.663 |

(2 Ocak 2020 1 Euro= 0,848 GBP, 1 EURO: 1,119 USD)

**Kaynak:** KPMG, 2020.

Tablo incelendiğinde Avrupa futbolunun en yüksek değere sahip 32 takımı yaklaşık 40 milyar Euro piyasa değerine ulaşmış durumdadır. Avrupa futbolunun en başarılı takımların listenin başını çektiği tabloda ülkemizden iki kulübün listede olduğu fakat listenin sonlarında yer aldığı görülmektedir. Türkiye’deki futbol kulüplerinin piyasa değerleri Avrupa futboluna göre düşük düzeydedir.

Tablo 5 ve Tablo 6 karşılaştırıldığında ülkemizin iki büyük kulübü Galatasaray ve Beşiktaş’ ın 22.03.2022 tarihli borsadaki piyasa değerleri ile gelir yaklaşımını esas alan piyasa değerleri arasında önemli farklar olduğu görülmektedir.

#### 2.3.5.2. *Futbol Endüstrisinde Liglerin ve Kulüplerin Gelir Verileri*

Avrupa futbolundan en çok payı alan ligler bu alanda önemli çalışmalar yapan Deloitte firması tarafından hazırlanan, Deloitte 2021 Para Ligi Raporuna göre 2019-2020 yıllarında şu şekilde gerçekleşmiştir.

**Tablo 7.** Beş Büyük Avrupa Futbol Liginin Gelirleri

| ÜLKELER   | MAÇ GÜNÜ<br>GELİRLERİ<br>(Milyon Euro) | YAYIN<br>GELİRLERİ<br>(Milyon Euro) | SPONSORLUK/<br>REKLAM<br>(Milyon Euro) | DİĞER<br>(Milyon<br>Euro) | TOPLAM<br>(Milyon<br>Euro) |
|-----------|----------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------------------|---------------------------|----------------------------|
| İNGİLTERE | 683                                    | 2.669                               | 1.782                                  |                           | 5.134                      |
| ALMANYA   | 364                                    | 1.489                               | 889                                    | 466                       | 3.208                      |
| İSPANYA   | 409                                    | 1.711                               | 997                                    |                           | 3.117                      |
| İTALYA    | 234                                    | 1.190                               | 628                                    |                           | 2.052                      |
| FRANSA    | 170                                    | 690                                 | 473                                    | 265                       | 1.598                      |

**Kaynak:** Deloitte, 2021.

Tablo incelendiğinde 10 milyar Euro’ dan fazla gelir elde eden beş büyük Avrupa ligi arasında İngiltere Ligi; maç günü, yayın ve sponsorluk gelirlerinde başı çekmektedir.

Aynı rapor içerisinde yer alan Avrupa'nın en büyük kulüplerinin gelir durumunun incelendiği tablo aşağıda sunulmuştur:

**Tablo 8.** Avrupa' nın En Büyük 30 Takımının Gelirleri

| Sıra   | Takımlar      | Maç Günü<br>(Bin €) | Naklen<br>Yayın(Bin €) | Ticari (Bin<br>€) | Toplam (Bin<br>€) |
|--------|---------------|---------------------|------------------------|-------------------|-------------------|
| 1      | FC Barcelona  | 126,400             | 248,500                | 340,200           | 715,100           |
| 2      | Real Madrid   | 108,200             | 224,000                | 382,700           | 714,900           |
| 3      | Bayern Munich | 70,300              | 203,300                | 360,500           | 634,100           |
| 4      | M. United     | 98,800              | 159,900                | 321,700           | 580,400           |
| 5      | Liverpool     | 82,700              | 232,500                | 243,400           | 558,600           |
| 6      | M. City       | 47,600              | 217,000                | 284,600           | 549,200           |
| 7      | PSG           | 92,4                | 149,6                  | 298,6             | 540,6             |
| 8      | Chelsea       | 62,1                | 208,2                  | 199,4             | 469,7             |
| 9      | Tottenham H.  | 107,7               | 155                    | 183               | 445,7             |
| 10     | Juventus      | 42,3                | 166,7                  | 188,9             | 397,9             |
| 11     | Arsenal       | 89,7                | 136                    | 162,3             | 388               |
| ...    | ...           | ...                 | ...                    | ...               | ...               |
| TOPLAM |               | 1,455,500           | 4,183,600              | 4,167,100         | 9,806,200         |

**Kaynak:** Deloitte, 2021.

En çok kazanan 30 futbol kulübünün toplam geliri yaklaşık 10 milyar Euro'yu bulmaktadır. Bu tutarın yaklaşık 4 milyar Euro civarındaki kısmı ise ticari gelirlerdir. Futbolun ticarileştiğinin bir göstergesi de bu kalemdir. Bir önceki tabloda Avrupa Futbol ligindeki pastadan en çok payı alan ülke İngiltere olmasına rağmen en çok kazanan ilk iki takım İspanya'dan çıkmıştır. Ancak en çok kazanan 30 takım arasında 12 İngiliz takımı bulunmaktadır. İngiltere de gelirler kulüplere daha homojen şekilde dağılım göstermektedir. En çok gelir elde 30 takım arasında Türkiye' den hiçbir takım bulunmamaktadır.

#### **2.3.5.3. Futbol Endüstrisinde Kulüplerin Seyirci Verileri**

Futbol kulüplerinin önemli gelir kalemlerinden biri de stadyumlara maç izlemeye gelen seyircilerden elde ettiği bilet/ gişe gelirleridir. Covid-19 pandemisi döneminde; seyircilerin bazı dönemlerde maçlara hiç alınmadığı, bazı dönemlerde kısmen alındığı, bazı dönemlerde de aşı yaptıranların ya da PCR testi yaptıranların alındığı görülmüştür. Covid-19 pandemisi döneminin futbol endüstrisi üzerindeki en büyük etkisi futbol kulüplerinin stadyum gişe gelirlerinin çok düşük olmasına neden olmasındır.

Aktifbank tarafından hazırlanan Ekolig 2017-2018 / 2018-2019 Futbol Ekonomisi Raporu ve Covid-19 Pandemisinin Futbol Ekonomisine Etkileri Raporu' na göre Avrupa liglerinin seyirci verileri aşağıdaki tabloda sunulmuştur

**Tablo 9.** Avrupa Profesyonel 1. Liglerinin Seyirci Bilgileri

| Lig       | Ortalama Stadyum Kapasitesi | 2017-2018 Sezonu |             | 2018-2019 Sezonu |             | 2019-2020 Sezonu |             |
|-----------|-----------------------------|------------------|-------------|------------------|-------------|------------------|-------------|
|           |                             | Seyirci          | Doluluk (%) | Seyirci          | Doluluk (%) | Seyirci          | Doluluk (%) |
| Almanya   | 48.696                      | 44.646           | 91,68       | 43.449           | 89,22       | 40.683           | 83,54       |
| İngiltere | 39.434                      | 38.297           | 97,12       | 38.168           | 96,79       | 39.348           | 99,78       |
| İspanya   | 36.348                      | 26.939           | 74,11       | 26.843           | 73,85       | 28.756           | 79,11       |
| İtalya    | 40.055                      | 24.787           | 61,88       | 25.237           | 63,01       | 26.644           | 66,52       |
| Fransa    | 32.710                      | 22.524           | 68,86       | 22.799           | 69,70       | 22.476           | 68,71       |
| Hollanda  | 20.829                      | 19.001           | 91,22       | 17.964           | 86,25       | 18.037           | 86,60       |
| Rusya     | 31.988                      | 13.956           | 43,63       | 16.801           | 52,52       | 17.284           | 54,03       |
| Türkiye   | 28.146                      | 12.821           | 45,55       | 13.939           | 49,52       | 13.846           | 49,19       |
| Portekiz  | 22.598                      | 11.967           | 52,96       | 11.639           | 51,50       | 11.158           | 49,38       |

**Kaynak:** Ekolig, 2019; 2021.

Tabloda yer alan verilere göre, Türkiye ve Avrupa' nın önde gelen liglerinin 2017-2018, 2018-2019 ve 2019-2020 sezonlarına ilişkin stadyum seyirci verileri incelenmiştir. İlgili raporda pandeminin yaşandığı 2019-2020 sezonunun ikinci yarısından itibaren seyircisiz oynanan maçlar dikkate alınmamış, seyirci verilerinde maçların normal kapasite ile oynandığı maçlar dikkate alınmıştır. Seyircilerin stadyumlara alınmadığı maçlar dikkate alınsa 2019-2020 sezonu verilerinde doluluk oranlarının yarı yarıya düşeceği görülmektedir.

Tablo incelendiğinde, Almanya Ligi'nin en fazla seyirci ortalamasıyla maçlarını oynadığı görülmektedir. Stadyumların kapasitesine göre en fazla doluluk oranının İngiltere Ligi'nde olduğu görülmektedir. Türkiye Ligi seyirci ortalaması bakımından sonlarda yer almaktadır. Hollanda nüfus olarak Türkiye'nin bir ili kadar olsa da seyirci ortalaması Türkiye'nin çok üzerindedir. Türkiye' de futbola olan ilginin Avrupa' nın önde gelen kulüplerine göre geri kaldığı söylenebilir. Türkiye' de maçların oynandığı stadyumların genellikle kapasite olarak büyük maçlar haricinde doldurulmadığı görülmektedir. Futbol takımlarının önemli gelir kalemlerinden biri olan stadyum gelirlerini artırmaları için eylem planları gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Türkiye Profesyonel Futbol Ligi’nde yer alan takımların seyirci bilgileri ise aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

**Tablo 10.** 2018-2019 Sezonu Bazı Süper Lig Takımlarının Stadyum Bilgileri

| Stadyum/Takım                                                     | Kapasite | Ort.Seyirci | Doluluk |
|-------------------------------------------------------------------|----------|-------------|---------|
| Ali Sami Yen Spor Kompleksi NEF Stadyumu<br>Galatasaray A.Ş.      | 52.223   | 36.166      | 69.3 %  |
| Ülker Stadyumu FB Şükrü Saraçoğlu Spor Kompleksi<br>Fenerbahçe SK | 47.834   | 35.798      | 74.8 %  |
| Vodafone Park<br>Beşiktaş JK                                      | 42.590   | 29.872      | 70.1 %  |
| Şenol Güneş Spor Kompleksi<br>Trabzonspor                         | 40.782   | 25.687      | 63.0 %  |
| Antalya Stadyumu<br>Antalyaspor                                   | 32.537   | 9.901       | 30.4 %  |
| Büyükşehir Belediyesi Kadir Has<br>Kayserispor                    | 32.864   | 9.869       | 30.0 %  |
| Yeni Malatya Stadyumu<br>Yeni Malatyaspor                         | 25.745   | 7.911       | 30.7 %  |
| Başakşehir Fatih Terim<br>İstanbul Başakşehir FK                  | 17.156   | 4.050       | 23.6 %  |
| Recep Tayyip Erdoğan Stadyumu<br>Kasımpaşa                        | 13.856   | 2.734       | 19.7 %  |

**Kaynak:** Transfermarkt, 2020.

Tablo incelendiğinde nasıl ki Avrupa’nın önde gelen ligleri ile ülkemizde büyük farklar var ise de ülkemizin büyük takımları ile Anadolu kulüpleri olarak ifade edilen kulüpler arasında da stadyum doluluk oranları açısından bariz bir fark görülmektedir. Tabloya göre Galatasaray Futbol Kulübü en yüksek seyirci ortalamasıyla maçlarını yaparken Fenerbahçe Spor Kulübü stadyum kapasitesine göre en yüksek doluluk oranına sahiptir. Kasımpaşa Spor Kulübü ise en az seyirci ortalamasına sahip futbol kulübü olarak görülmektedir. Dört büyüklerle yaptıkları maçlar çıkarıldığı zaman İstanbul şehrinin diğer kulüpleri ve Anadolu kulüpleri çok düşük seyirci ortalaması ile maçlarını oynamaktadır.

#### **2.3.5.4. Finansal Fair Play**

Futbol endüstrisinin çeşitli gelir ve gider kalemlerinden oluşması ve bu kalemlerin tutarlarındaki artış futbol endüstrisinin hızlı büyümesini sağlamıştır. Bu hızlı büyümeye uyum sağlayamayan kulüplerin finansal yapıları bozulmuş ve bu kulüplerin önemli bir kısmı mali yükümlülüklerini yerine getirmede zorlanmışlardır. Futbol kulüplerinin mali yapılarındaki

bozulmanın farkına varan Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) bazı önlemler almış ve Finansal Fair Play kurallarını uygulamaya başlamıştır (Saban ve Demirci, 2016: 27).

İlk olarak Haziran 2010’ da uygulamaya konulan ve 2012, 2015, 2018 yıllarında periyodik olarak güncellenen finansal fair play düzenlemelerinin temel hedefleri şunlardır (UEFA, 2018):

- Kulüplerin mali ve ekonomik kapasitelerini geliştirmek, kulüpleri şeffaf ve güvenilir bir yapıya kavuşturmak,
- Kulüpten alacakları olanları korumak ve kulüp çalışanları, sosyal güvenlik ve vergisel yükümlülükler ile diğer kulüplere olan yükümlülüklerin gecikmeden yerine getirilmesini sağlamak,
- Kulüp futbolu finansmanını rasyonel ve disiplinli bir yapıya kavuşturmak,
- Kulüplerin kendi gelirlerine göre faaliyet göstermesini teşvik etmek,
- Uzun vadede futbolun yararına sorumlu harcamaları teşvik etmek,
- Uzun vadede Avrupa kulüp futbolunun canlılığını ve devamlılığını sağlamak.

Yönettikleri büyük fonlar ve halka açılma girişimleri ile dikkatleri üzerine çeken futbol kulüpleri, hesap verilebilir nitelikte şeffaf ve sağlam finansal yapının önemini ortaya çıkarmaktadır. Bilgiye ulaşma ve karar verme süreçlerinde finansal performans göstergelerinden faydalanılmaktadır. Avrupa futbolunu düzenlemede yetkili üst kurum olan Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) son yıllarda, özellikle futbol kulüplerinin finansal yapısını ölçümlendiği performans kriterleri ile bazı yaptırımlar getirmiştir. Finans fair play kriterleri bu yaptırımlardan en önemlisi olup finansal fair play kriterleri ile kulüplerin sağlam bir finansal yapıya kavuşturulması, dengeli rekabet şartlarının oluşturulması ve sürdürülebilirliğin sağlanması amaçlanmaktadır. UEFA’ nın düzenlemiş olduğu organizasyonlara katılım sağlanabilmesi için zorunlu bir şart olan finansal fair play kriterlerinin esasını oluşturan denk bütçe sistemi ile kulüplerin finansal yapıları bir süreç halinde takip edilmekte, kulüpler geçiş sürecini tamamladıklarında başa baş noktasına ulaşmaları amaçlanmaktadır (Güngör, 2014: 17).

Finansal Fair Play ile ilgili olarak belirlenen kurallar ve yaptırımlar aşağıdaki özet tabloda belirtilmektedir.

**Tablo 11.** Finansal Fair Play Kuralları

| Şartlar/<br>Göstergeler | Kural                  | Açıklama                                                     | Yaptırımın Türü                                                                                                                                 |
|-------------------------|------------------------|--------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Temel Şart              | Denk hesap şartı       | Gelir ve giderler denk olmalıdır.                            | Para cezası, puan silme, UEFA gelirlerine el koyma, yeni oyuncuları UEFA maçlarında oynatmama, transfer yasağı, UEFA turnuvalarından men, uyarı |
| Gösterge Şartları       | İşletmenin Devamlılığı | Denetçi görüşü şartlı veya olumsuz olmamalıdır.              | Mevcut finansal bilgilerin ve ileriye dönük bir yıllık güncel bütçelenmiş finansal bilgilerin istenmesi                                         |
|                         | Eksi Öz Sermaye        | Öz sermaye negatif olmamalıdır.                              | Mevcut finansal bilgilerin ve ileriye dönük bir yıllık güncel bütçelenmiş finansal bilgilerin istenmesi                                         |
|                         | Vadesi Geçmiş Borçlar  | Vadesi geçmiş maaş, vergi, transfer borçları bulunmamalıdır. | Mevcut finansal bilgilerin ve ileriye dönük bir yıllık güncel bütçelenmiş finansal bilgilerin istenmesi                                         |
| Ek Gösterge             | Ücret Giderler/ Gelir  | Çalışanlara ödenen ücret gelirlerin % 70' ini aşmamalıdır.   | Ek bilgi talep edilmesi                                                                                                                         |
|                         | Net Borç/ Gelir        | Net borç gelirlerin % 100' ünü aşmamalıdır.                  | Ek bilgi talep edilmesi                                                                                                                         |

**Kaynak:** Özevin, 2017: 483.

#### **2.3.5.5. Futbol Endüstrisinde Gelir ve Gider Kalemleri**

Futbol endüstrisinde genel olarak şu ana gelir kalemleri bulunmaktadır: Gişe gelirleri, lisanslı ürün gelirleri, sponsorluk gelirleri, yayıncı kuruluş gelirleri (Soygüden, 2016: 24-29). Futbol kulüplerinin gider kalemleri ise futbolcu ve teknik ekip ücretleri, transfer giderleri, genel yönetim giderleri ve diğer gider kalemlerinden oluşmaktadır (Çakmak, 2019: 50).

#### **2.3.5.6. Kulüplerin Finansal Yönetim Uygulamaları**

Futbol kulüplerinin özellikle yüksek bütçeli uluslararası müsabakalarda elde ettiği başarılar önemli finansal getiriler sağlamaktadır. Sportif başarılar sonucu elde edilen finansal getiriler hem Avrupa' da hem de ülkemizde bulunan kulüplerin finansman açığının giderilmesinde önemli bir kaynak sağlamaktadır. Sportif başarı ile finansal güç arasındaki ilişki rekabet düzeyi faktöründen ayrı düşünülmemelidir. Yüksek bütçeye sahip kulüpler ile düşük

bütçeye sahip kulüpler arasındaki farkın fazlalığı rekabetin azalmasının başlıca sebebidir. Rekabet seviyesinin düşüklüğü kulüplerin ulusal ve uluslararası müsabakalardan elde edeceği sportif başarıları arasında dengesizliğe yol açmaktadır. Takımların sportif başarıları arasında yaşanan dengesizlikler, futbolun tüketicisi olan taraftarın futboldan aldığı hazzı düşürmekte ve futbol endüstrisi için bir risk oluşturmaktadır. Sportif başarının finansal başarıyı getirebilmesi için profesyonel yönetim anlayışı, marka değerinin yükseltilmesi, yeni gelir unsurlarının oluşturulması, kontrollü olarak transfer yapılması ve transferde etkin maliyet yönteminin kullanılması, sportif başarılar sonucu sağlanan gelirlerin verimli kullanılması, stadyumların iyileştirilmesine öncelik verilmesi gibi faktörler önemli rol oynamaktadır (Güngör, 2014: 20-21).

İnsanların futbola olan tutkusu ekonomik karşılık bulabildiği için yeni futbol ürünleri piyasada kendine yer bulmaktadır. Özellikle merchandising uygulamalarının hız kazanması ile kulüplerin resmi kredi kartları ve tekstil ürünleri gibi kulüp logolu ürünler futbolseverlerin kullanımına sunulmaktadır. Futbolda sadece mamul şeklinde değil hizmet şeklinde de taraftarlara ürün sunulmaktadır. Maçları izlemek isteyen taraftarların bir şehirden diğer şehirlere yapmış olduğu yolculuklar önemli bir turizm hareketi sayılmaktadır. Bu turizm hizmeti kulüpler veya özel seyahat acenteleri tarafından sunulmaktadır. İletişim sektöründeki telefon ve internet hizmetleri futbol ile ilişkilendirilerek pazarlanmakta, futbol sponsorluk yatırımlarında tüm spor dalları arasında ilk sırayı almaktadır. Futbolun futbolseverler üzerindeki etkisini kullanan işletmeler futbola önemli yatırımlar yapmaktadırlar (Or, 2008: 24).

Gelir yönetimi futbol kulüplerinin stadyum gelirlerini artırma amacıyla kullanılabileceği bir araçtır. 1980' li yıllardan itibaren hava taşımacılığı sektöründe ortaya çıkan gelir yönetimi, kısıtlı kapasiteye sahip ve ürün hurda değerinin hemen hemen hiç olmadığı otelcilik, eğlence gibi sektörlerde uygulanmış ve spor kulüpleri de gelir yönetiminin uygulandığı alanlardan biri olmuştur. Gelir yönetimi futbolda, sezonluk ve maç günü biletlerinin fiyatlandırılması, kapasite atama ve satışa açılacak miktarların belirlenmesi gibi formlarla uzun süredir uygulanmaktadır. Bu konuda öncü olan Cardiff, Bristol City, Derby County gibi futbol kulüpleri İngiltere Futbol Federasyonu'ndan aldıkları özel izinle, 2012 yılından itibaren biletleri satışa sunarken dinamik fiyatlandırma sisteminin başarılı denemelerini uygulamışlar, halen bu sistemi uygulamaya devam etmektedirler (Kuyzu ve Lökçü, 2019: 1019).

Kulüplerin genel giderlerini kısıtlayıcı önlemler aldıkları da görülmektedir. Galatasaray Spor Kulübü maçlarını oynadığı stadyumun çatısını 10.000’ den fazla güneş paneliyle kaplayarak kendi elektriğini üretmeye başlamıştır. Kulüpten yapılan açıklamada bu enerji yatırımının 25 yıl için kulübe toplam 1 milyar TL tutarında katkı sağlayacağı tahmin edilmektedir. Proje, Guinness Rekorlar Kitabı’ na girmeyi de başarmıştır (Galatasaray, 2022).

Kulüplerin en önemli gider kalemi olan futbolcu ücretleriyle ilgili olarak tasarruf yapılması yönünde Avrupa futbolundaki kulüplerde ücret tavanı uygulamasının önümüzdeki yıllarda uygulamaya geçmesi düşünülmektedir. Kulüplerin gelirlerinin üzerinde harcama yaptıkları değerlendirildiğinde yaşanılması muhtemel global ekonomik krizlerde bu uygulamaya geçilmediği takdirde kulüpler iflas etme riski ile karşılaşabileceklerdir (Doğru, 2010: 123).

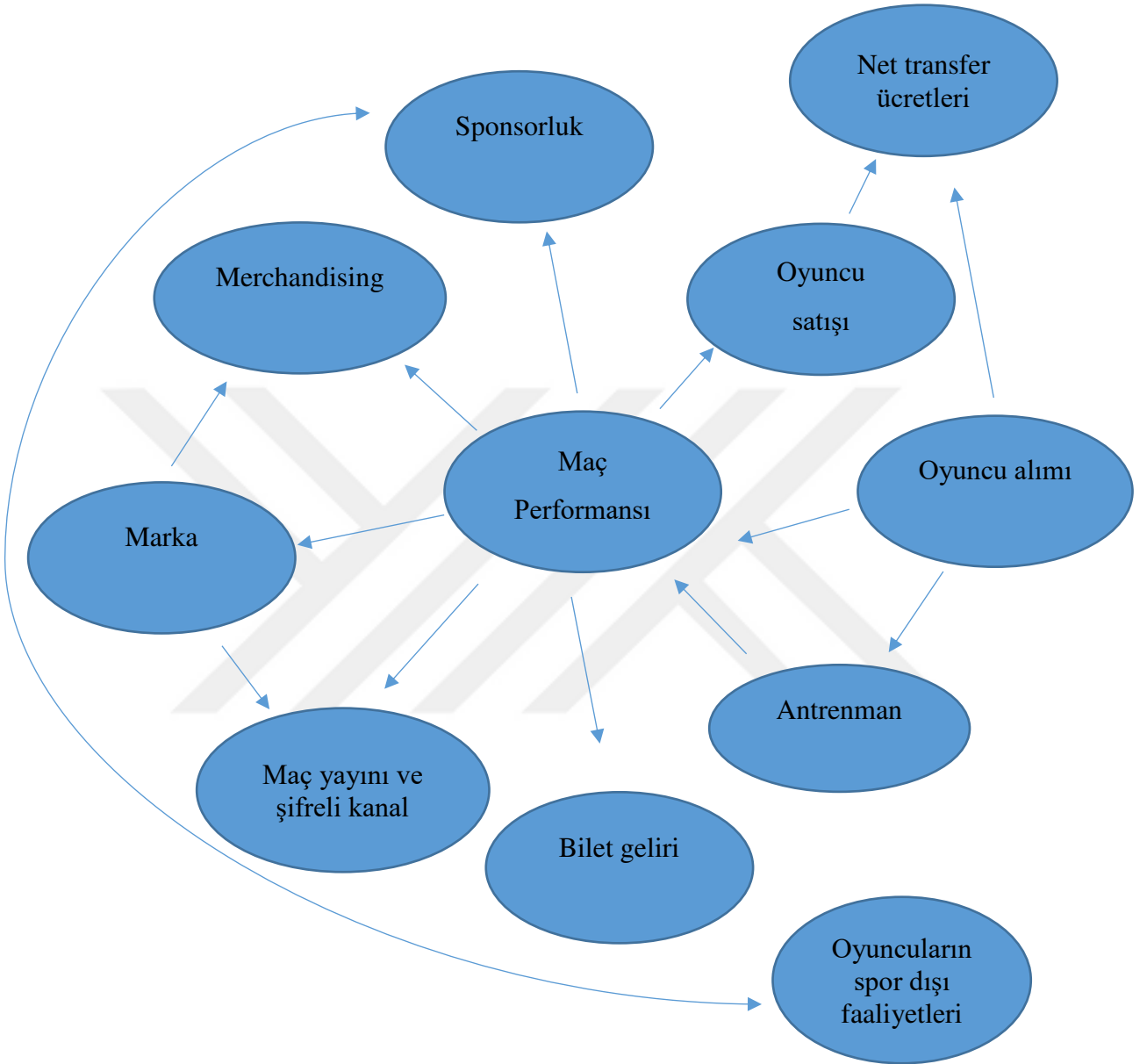
Kulüpler yeni gelir kaynakları oluşturarak finansal riskleri azaltma yoluna gitmektedirler. Yeni gelir kaynaklarından bir tanesi de “tarafar token” olarak adlandırılan kulüp kripto paralarıdır. Kulüpler bu yeni finansal enstrümandan önemli gelirler elde etmektedirler. Pandemi döneminde azalan gelirlere karşın bu yeni gelir kalemi kulüplere önemli gelirler sağlamıştır. Avrupa’ nın ve Türkiye’ nin önde gelen kulüpleri tarafar token borsasında rekabete başlamışlardır.

Kulübünün tarafar token’ na sahip bir yatırımcıya sağlanan avantajlar şunlardır (Paribu, 2021):

- Kulübün açtığı anketlerde uygulama üzerinden oy kullanılabilir.
- Maç günü deneyimlerinden yararlanabilir.
- Maçları VIP konuk olarak izleyebilir, oyuncularla çevrimiçi görüşmeler yapabilir.
- Organize edilen yarışmalara katılıp ödüller kazanabilir.
- Forma, maç bileti ve hatıra değeri olan kulüp ürünleri kazanabilir.
- Dünyanın farklı yerlerindeki tarafarlarla etkileşime girebilir.

Türkiye’de ilk tarafar token çıkaran Galatasaray Spor Kulübü, resmi web sitesi verilerine göre 100 milyon TL’ nin üzerinde gelir elde etmiştir (Galatasaray, 2021). Anadolu Ajansının haberine göre Fenerbahçe Spor Kulübü ise 268.500,000 TL gibi büyük bir gelire sahip olmuştur (Anadolu Ajansı, 2021).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda futbol endüstrisi içerisinde yer alan unsurların nasıl bir ekonomik değer oluşturduğu aşağıdaki şekilde şematize edilmiştir:



**Şekil 2.** Futbol Endüstrisinde Ekonomik Değer Oluşumu-Tasarımı

**Kaynak:** Grundy, 1998: 129.

### 2.3.6. Futbol Endüstrisinde Teknoloji ve Ar-Ge

Teknoloji alanındaki gelişmeler, dünyadaki en popüler spor dalı olan futbolun teknolojinin en fazla kullanıldığı spor dalı olmasını sağlamıştır. Özellikle futbolun oynandığı alanda kullanılan teknolojilerle topun kale çizgisini geçip geçmediği tartışmalarının sonlandırılması amaçlanmaktadır (Demir, 2019: 93). Hakemlerin vermiş olduğu kararlardaki

hataların futbolun dinamikliği içerisinde yaşanması mümkün olduğundan hakem hatalarının asgariye indirilmesi amacıyla birçok çalışma yapılmıştır. izgi teknolojisi, 6. hakemlik uygulaması gibi uygulamalar sayesinde önemli adımlar atılmıştır. 2018 Dünya Kupası elemelerinde kullanılan Video Yardımcı Hakem Sistemi (VAR), lkemizde de kullanılmaya başlanılmıştır. Bu sistem itirazların yoğun olduğu ve maçın sonucunu etkileyebileceği düşünülen pozisyonların yeniden izlenip kararın değiştirilmesi olanağını sağlayan bir uygulamadır (Engin ve elik, 2019: 57).

Futbol maçlarında kimin ne kadar koştuğu, hatalı-hatasız ne kadar pas yaptığı gibi temel istatistiki veriler ile oyunun sahanın neresinde yoğunlaştığını gösteren ısı haritaları gibi gelişmiş istatistiki veriler teknoloji sayesinde elde edilmektedir. Oyuncular kendilerini analiz etmek istedikleri takdirde nerede bulunduklarını gösteren ısı haritalarına ve futbol alanında ne kadar koştuklarını tespit eden verilere giyilebilir teknolojiler sayesinde ulaşabilmektedirler (Demir, 2019: 99).

Geçmiş dönemlerde futbolla birlikte birçok spor dalının birlikte icra edildiği yapılar olarak kullanılan stadyumlar günümüzde toplumlar ilerlemesi ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle özel fonksiyonlara sahip olmuştur. Olimpiyat ruhunun etkisiyle 1900' l yıllarda tasarlanan ve tüm spor dallarının birlikte yapıldığı alanlar olan olimpiyat stadyumları yerini günümüzde sadece futbolun oynandığı modern yapılara bırakmıştır. Teknolojideki gelişmeler ve tüketiciler isteklerindeki değişim modern stadyumların niteliklerinin değişmesini sağlamıştır. Günümüzde inşa edilen stadyumlar yer seçimi, seyir konforu, esneklik, çatı örtüsü ve konstrüksiyon ile trafik ve otopark czmlerinin birlikte düşünülerek inşa edildiği alanlar olmuştur. 2000 yılından sonra inşa edilen 2002 ve 2006 Dünya kupalarının oynandığı stadyumlarda bu sayılan niteliklerin ön plana çıktığı görülmektedir. Stadyumların cepheleri yapısal özelliklerinden dolayı reklam alanlarının oluşturulmasına müsait yerler olduğundan stadyum cephelerine alınan reklamlardan büyük gelir elde edilmiştir (Durgun, 2007: 173). Stadyumların zeminlerinde de teknolojik gelişmeler etkisini göstermektedir. İlk kurulum maliyetleri ve bakım onarım giderleri, iklim şartları gibi etkenlerle geleneksel olarak kullanılan doğal çim zeminin yanı sıra hibrit ve sentetik çimler de kullanılabilmektedir.

Sportif faaliyetlerde bulunurken kullanılan giysilerin gramajı, üretiminde kullanılan kumaşların terletmemesi, hava geçirgenliği gibi özelliklere sahip olması, dikişinin rahatsız etmemesi, vcoda ve mevsime uygunluğu, rengi gibi birçok etkenin dikkate alınması gerekmektedir. Kullanılan giysilerin sporcunun saha içerisinde konforlu hareket etmesini

sağlaması, performansını düşürmemesi ve vücuda zarar vermemesi gibi özelliklere sahip olması gerekmektedir. Sporcunun kullandığı giysiler başarı için büyük önem taşımaktadır (Çivitçi ve Dengin, 2014: 557). Teknolojik gelişmelerle birlikte tekstil sektöründe akıllı tekstil ürünleri geliştirilmekte ve bu ürünlerin kullanımı giderek artmaktadır. Kullanılan spor ekipmanlarının performans özelliklerinden yararlanılması tekstil ve spor bilimlerini ortak paydada buluşturmaktadır (Akçalı, 2016: 701).

Teknolojik gelişmeler sporun şekillenmesinde önemli rol oynamakta birçok ülkede spor teknolojilerine önemli yatırımlar yapılmaktadır. Top üretimine yönelik laboratuvarlarda inovasyon çalışmaları yapılmaktadır. Spor giysilerinde nano teknolojiden faydalanılmakta, spor ayakkabıları ve kramponların üretiminde en son teknolojiler kullanılmakta hatta hakemlerin kullandıkları ekipmanlar birer teknoloji ürünü olarak sergilenmektedir. Gün geçtikçe uydu yayınları, internet teknolojisi ve fiber optik altyapısı ile spor organizasyonlarının daha çok insana ulaşması sağlanmaktadır (Devecioğlu ve Altıngül, 2011: 47).

Her geçen gün dijitalleşen dünyada geliştirilen blok zinciri teknolojileri her alanda olduğu gibi spor alanında da güvenli kolaylıklar sağlamaktadır. Blok zinciri teknolojisi veri elde etme maliyetlerini azaltmakta ve güvenli bir yapı sunmaktadır (Murathan ve Murathan, 2019: 73). Son dönemlerde kulüplerin yeni bir gelir unsuru olarak token çıkarması blok zinciri teknolojisi sayesinde daha güvenli hale gelmektedir. Ayrıca, futbol dijital oyun pazarı ve e-spor uygulamaları da teknoloji futbol ilişkisinin ne kadar geliştiğini göstermektedir.

### **2.3.7. Futbol Endüstrisinde Halkla İlişkiler ve İletişim**

Halkla ilişkiler kavramı futbol kulüpleri açısından, diyalog halinde olan kişi ve kuruluşlarla sağlıklı, güvenilir ve doğru ilişkileri kurmak, bu ilişkileri korumak ve geliştirmek, kamuoyunda olumlu imaj oluşturma ve toplumla bütünleşme olarak tanımlanabilmektedir (Göksel, 2016: 8).

Futbolun bir oyundan endüstrileşmeye dönüşmesi futbolla ilişkili unsurları etkilemiştir. Endüstrileşme futbol içerisindeki tüm yapıların daha profesyonel olarak yönetilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda, spor kulüpleri iç ve dış çevresinde bulunan unsurlarla kurdukları ilişki ağını kurumsallaşmanın gereği olarak çağdaş yönetim anlayışı ile geliştirmekte ve yönetmektedirler. Spor kulüplerinin iç ve dış çevreyle kurdukları ilişkilerin yönetilmesinde iletişim yönetimi ya da kurumsal iletişim kavramlarıyla karşılaşılmaktadır (Katırcı, 2009: 66-67). Futbol endüstrisinde yer alan kulüplerin ekonomik olarak büyümesi ve her geçen gün iç ve

dış çevresinde yer alan unsurların artması, sürekli bilgilendirmeye ihtiyaç olması kurumsal iletişim departmanlarının kurulmasını gerekli kılmıştır.

Globalleşme ile birlikte bir futbol maçının tüm dünya coğrafyasında aynı anda izlenebilir olması kulüplerin yenileşme ve gelişme süreçleri açısından önemlidir. Maçın stadyum dışında dijital ortamda izlenmesi globalleşmenin etkisiyle ortaya çıkmaktadır. Farklı ülkelerde oynanan maçlarda saat farkı oluşabilmektedir. Bu durumda maç hakkındaki bilgiler sosyal medya aracılığıyla öğrenilmektedir. Kulüpler için sosyal medya bir kartvizit niteliğindedir. Spor iletişimi denilince ilk akla gelen kulüp başkanlarının röportajları, teknik direktörlerin ve futbolcuların maç hakkındaki görüşleridir. İnsanlar yayınlanan bir gazete haberini ya da televizyon röportajını herhangi bir zamanda sosyal medya vasıtasıyla takip edebilmektedir. Günümüzde haber saatini veya yarınki gazete baskısını beklemek zaman kaybı olarak düşünülmektedir. Spor gibi alanlarda hızlı bilgi alışverişini sağlamak ve ilgili diğer insanların görüşleri hakkında bilgi sahibi olmak etkili ve tercih edilen bir durum haline gelmiştir. Sayılan etkenler dikkate alındığında, spor kulüplerinin iletişim çalışmalarına önem vermesi, etkili ve doğru iletişim faaliyetlerini belirlemesi ve taraftar gruplarına doğru mesajı iletebilmesi gerekmektedir. Aksi halde kulüp açısından ekonomik ve itibari açıdan olumsuz kayıplar yaşanmasına sebep olacaktır (Danış ve Yengin, 2020: 96). Kulüpler sadece takımlarıyla ilgili haberleri sosyal medyadan paylaşmamakta, kulüplerin sosyal içerikli mesajları paylaştıkları da görülmektedir. Milli ve dini bayramların kutlanması, deprem, terör, şiddet, trafik kazaları gibi toplumsal olaylara karşı verilen tepki de sosyal medya aracılığıyla paylaşılmaktadır.

Transfer dönemlerinde taraftarların çok büyük beklentilere girmeleri kulüplerinden haber beklmeleri iletişimin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Kulüplerin sağlıklı bilgi akışında bulunamaması nedeniyle sosyal medyada asparagas niteliğinde haberler ortaya çıkmaktadır. Transfer gerçekleşmediği takdirde taraftarların büyük bir kısmı yönetimlerinin beceriksiz davrandığı düşüncesine kapılmaktadır.

#### **2.4. Muhasebe Hakkında Genel Bilgiler**

Bu bölümde; genel olarak muhasebenin tanımı ve fonksiyonları, muhasebe türleri, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları, Tekdüzen hesap planı, muhasebe standartları, mali tablolar, mali tablo ilkeleri üzerinde açıklamalarda bulunulacaktır.

#### 2.4.1. Muhasebenin Tanımı ve Fonksiyonları

Muhasebe; işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişim sağlayan, parasal olarak ifade edilen mali olaylara ait belgelerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, mali tablo şeklinde özetlenmesi, analiz edilip yorumlanması süreçlerini kapsayan bir bilgi sistemidir (Kaygusuz, 2018: 3).

Muhasebe; örgütün varlık ve kaynaklarında değişim meydana getiren mali nitelikteki işlemlere ait verilerin toplanması, kaydedilmesi, gruplandırılması, raporlanması, analiz edilip yorumlanmasını eylemlerini kapsayan bir meslek veya bilim dalıdır (Öztürk, 2009: 2).

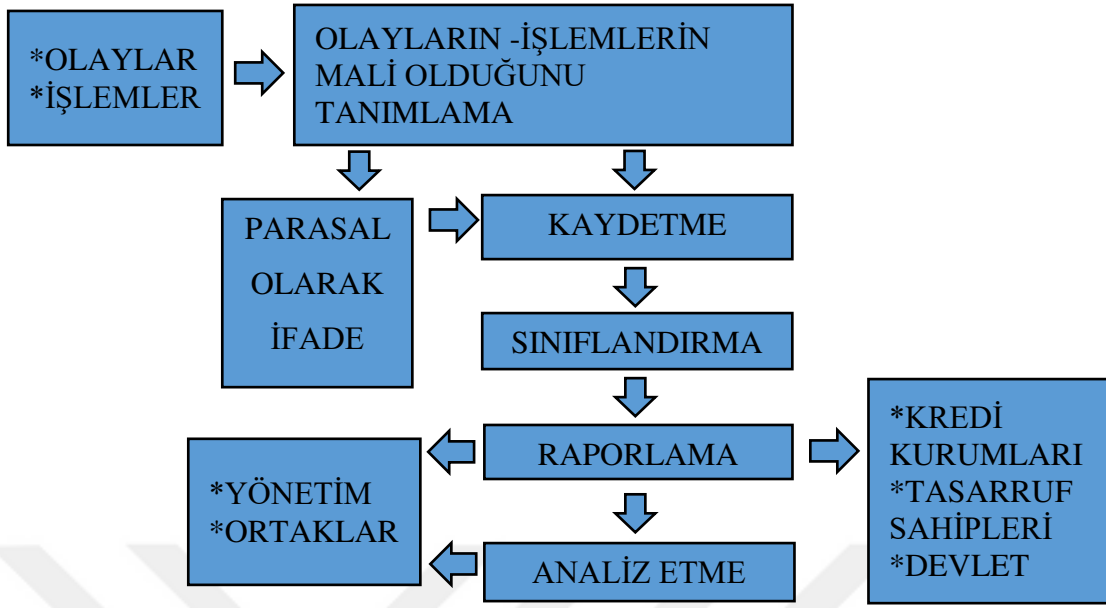
Literatüre bakıldığında muhasebenin farklı şekillerde tanımlandığı fakat bu tanımlamaların aynı paralellikte yapıldığı görülmektedir. Muhasebenin genel bir tanımı şu şekilde yapılabilir: Mali nitelikteki işlem ya da olayların objektif belgelere dayanarak belirli kurallara göre kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması, özetlenmesi, analiz edilip yorumlanması ve muhasebe çıktılarının ilgi gruplarına sunulması süreçlerini içeren bir bilim dalıdır.

Bir bilgi sistemi, bilim ya da meslek olarak görülen muhasebenin; yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere kaydetme, sınıflandırma, raporlama, özetleme, analiz etme, analiz sonuçlarını yorumlama ve muhasebe çıktılarını ilgi gruplarına sunma gibi fonksiyonları bulunmaktadır.

Muhasebe, ticari hayatın gereklerine cevap vermek amacıyla kendisi sürekli yenilemekte ve geliştirmektedir. Muhasebenin tarihsel süreçte yaşadığı en önemli yenilik kayıt yapma işlevinden analiz ve yorumlamaya ağırlık veren bir yapıya yönelmesidir. Gelişimsel olarak da muhasebe teknolojiyle paralel gelişen bir alan halini almıştır.

Muhasebe, geçmişte defter tutmayla eş değer tutulmaktaydı. Muhasebenin kayıt yapma fonksiyonu kâğıt ortamında tutulan defterlere yapıldığından defter tutma işlemi muhasebecinin bütün vaktini almaktaydı. Yine muhasebenin diğer fonksiyonları olan raporlama, özetleme gibi görevler uzun zaman alabilmekteydi. Teknolojinin ve dijitalleşmenin etkisi ile geçmişte defter tutma ya da kayıt yapma anlamında kullanılan muhasebede kayıt yapma görevlerinin kolay hale gelmesi ile birlikte analiz etme ve yorumlama gibi diğer muhasebe fonksiyonları daha popüler hale gelmiştir.

Bir muhasebe sisteminin işleyişi şu şekilde gerçekleşmektedir.



Şekil 3. Muhasebenin Sistemsel İşleyişi

Kaynak: Marşap, 1996: 121.

#### 2.4.2. Muhasebenin Türleri

Genel olarak muhasebe dalları dört ana başlıkta sınıflandırılabilir (Sipahioğlu, 2019: 5-6):

- Genel Muhasebe ya da Finansal muhasebe olarak ifade edilen muhasebe dalı, işletmelerde meydana gelen işlemlerin temel muhasebe kurallarına uygun olarak yapıldığı ve raporlandığı muhasebe dalıdır.
- Maliyet muhasebesi olarak ifade edilen muhasebe dalı, belirli bir aşamada gerçekleşen mamul ve hizmet üretiminin birim maliyetini hesaplayan muhasebe dalıdır.
- Yönetim muhasebesi olarak ifade edilen muhasebe dalı, işletmenin karar almasında etkin rol oynayan hesaplamaların yapıldığı muhasebe dalıdır.
- İhtisas muhasebesi olarak ifade edilen muhasebe dalı da, karmaşık yapıya sahip ve uzmanlaşma gerektiren inşaat, bankacılık, dış ticaret, konaklama, tarım, sigorta gibi alanlarda sektörel farklılıkların neden olduğu mali olayların kayda alınması, raporlanması ve analiz edilmesi ile ilgili konularına çözüm getiren muhasebe dalıdır. Bu bağlamda her geçen gün hızla büyüyen futbol endüstrisinin de ayrı bir ihtisas muhasebe dalı olarak ele alınmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

### **2.4.3. Muhasebenin Temel Kavramları**

Muhasebenin temel kavramları; işletmelerin ekonomik ve sosyal yapılarının, faaliyetlerinin, örf ve adetlerinin yaşadığı sürecin neticesi olarak ortaya çıkmıştır. Muhasebenin temel kavramlarının birbirleriyle yakından ilgili oldukları ve birbirlerini tamamladıkları görülmektedir (Kaban, 2007: 6).

Muhasebe 12 temel kavramdan oluşmaktadır. Muhasebenin temel kavramları şunlardır:

#### **2.4.3.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı**

Bu kavram; muhasebenin işlevini yerine getirirken alması gereken sorumluluğu belirtmekte, muhasebenin amacını, kapsamını ve anlamını ifade etmektedir (1 Seri No.lu MSUGT, 1992). Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyon yapısında, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve muhasebe çıktılarının raporlanmasında belirli kişi ve grupların menfaatlerine değil, tüm ilgi gruplarının ve toplumun çıkarlarına uygun hareket etmelidir (Sevilengül, 1995: 22).

Futbol kulüplerinin düzenlediği mali tabloların gerçek mali durumu yansıtması sosyal sorumluluk gereğidir. Bir futbol kulübünün stoklarında yüksek miktarda yer alan ve geçmiş dönemlerde satılmayan, güncelliğini yitirmiş formaların mali tablolarda gerçek durumunu yansıtması sosyal sorumluluk kavramı gereğidir. Bu formaların sezon formaları gibi satılamayacağı ve satılması durumunda satış fiyatlarının maliyetinin çok altında olabileceği düşüncesi ile ticari mallar hesabından çıkarılıp diğer stoklar hesabına alınması gerekmektedir.

#### **2.4.3.2. Kişilik Kavramı**

Bu kavram; işletmenin sahip, yönetici, ortak ve diğer ilgili kişilerden ayrı bir kişiliğinin olduğunu kabul etmekte ve işletmenin muhasebe ile ilgili işlemlerinin yalnızca bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörmektedir (1 Seri No.lu MSUGT, 1992).

Futbol kulübü başkanının şahsi harcamalarının kulübe fatura ettirilmesi kişilik kavramına aykırı bir durumdur. Bu giderlerin kulüp giderlerinden çıkarılması gerekmektedir.

#### **2.4.3.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı;**

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerinin belirli bir süreyle sınırlı olmadığını kabul etmektedir. İşletmelerin ömrünün sahip, ortak veya yöneticilerin ömrüyle bağlı olmadığı bu kavram maliyet esasının temelini oluşturmaktadır (1 Seri No.lu MSUGT, 1992). İşletmenin

sürekliliği kabul edilmediği takdirde ilgili varlığın tasfiye durumundaki değeri düşünülecek, piyasadaki değişikliklere göre işletmeye ait varlıkların kayıtlardaki değerinin sürekli değiştirilmesini gerektirecektir. Uygulama açısından bu durum mümkün olmadığından değişmez niteliğe sahip maliyet esaslı kabul edilmektedir (Sevilengül, 1995: 24-25). Sözleşmeye dayalı olarak işletmelerin ömürleri sınırlandırılrsa da bu değiştirilebilir bir durumdur ve rekabet piyasasında işletmelerin süreklilik esasına göre faaliyette bulunmaları gerekmektedir (Cemalcılar, 1972: 130).

Bir futbolcunun veya bir kulüp yöneticisinin vefat etmesi halinde kulübün faaliyetlerine devam etmesi işletmenin sürekliliği kavramı gereğidir.

#### **2.4.3.4. Dönemsellik Kavramı**

Bu kavram, işletmenin sürekliliği kavramı gereği sınırsız sayılan işletme ömrünün belirli faaliyet dönemlerine ayrılması ve her faaliyet döneminin sonuçlarının bağımsız olarak tespit edilmesini kabul etmektedir. Tahakkuk esasına dayanarak gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi, gelirlerin aynı döneme ait giderlerle karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramının işletmeler açısından önemi kalmadığında bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır (1 Seri No.lu MSUGT, 1992).

Futbol sektöründe faaliyet gösteren kulüp şirketlerinin faaliyetleri, futbol müsabakaları belirli bir sezonda gerçekleştiğinden Maliye Bakanlığı tarafından özel hesap dönemi olarak 01 Haziran-31 Mayıs dönemi uygun görülmüştür (Güncü, 2016).

Yine borsada işlem gören kulüplerin mali dönemlerde düzenledikleri mali tabloların yanı sıra 1., 2., 3. ve 4. Çeyrek dönemlerinde mali tablo düzenlemeleri dönemsellik kavramı gereğidir.

#### **2.4.3.5. Parayla Ölçülme Kavramı:**

Bu kavram, para ile ölçülebilen iktisadi işlem ve olayların muhasebeye ortak bir ölçü birimiyle konu edilmesini kabul etmektedir. Muhasebe işlemlerinde ulusal para birimi kullanılmaktadır (1 Seri No.lu MSUGT, 1992).

Ağırlıklı olarak yabancı sayısının fazlalığı, futbol piyasasında futbolcularla yapılan sözleşmelerin ağırlıklı olarak döviz cinsinden yapılması işlemlerde döviz kullanılmasını

gerektirse de yapılan işlemlerin kayıtlara alınmasında ulusal para biriminin kullanılması parayla ölçülme kavramı gereğidir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu' nda 16.07.2004 tarihinde yapılan değişiklikle; belge ve kayıtlarda Türk para birimini kullanmanın esas olduğu, Türk parası karşılığı gösterilmek kaydıyla belgelerin yabancı para cinsinden düzenlenebileceği yurtdışında yaşayan müşteriler adına düzenlenecek belgelerde Türk parası karşılığı göstermenin şart olmadığı belirtilmiştir (VUK, 1961: 215/2a). Yine yapılan değişiklikle ilgili dönem defter tasdiki tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi 100 milyon ABD doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40' ının ikametgâhının, kanuni ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayan kişilere ait olan işletmelerin kayıtlarını Türk parası dışında başka bir para birimiyle tutmaları Cumhurbaşkanı' nın iznine tabi tutulmuştur (VUK, 1961: 215/2b). Vergi Usul Kanunu'nda yapılan bu değişikliklerin muhasebenin parayla ölçülebilme kavramıyla çeliştiği görülmektedir.

#### **2.4.3.6. Maliyet Esası Kavramı**

Bu kavram, nakit para, alacaklar ve maliyetinin belirlenme imkânı olmayan kalemler hariç olmak üzere, işletmenin edindiği varlık ve hizmetlerin muhasebeye konu edilmesinde bu varlık ve hizmetlerin elde edilme maliyetlerinin esas alınmasını kabul etmektedir (1 Seri No.lu MSUGT, 1992).

Futbol kulübünün yurt dışından stadyum zemini için getirmiş olduğu suni çimlerin ve bunların getirilmesi için katlanılan nakliye ve kurulum için katlanılan montaj bedelleri muhasebe kayıtlarına alınırken sadece suni çimlerin bedelleri değil nakliye, montaj gibi tüm elde etme maliyetiyle kayıtlara alınmaktadır.

#### **2.4.3.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı**

Bu kavram, muhasebe işlemlerinin gerçeğe ve usulüne uygun olarak düzenlenen objektif belgelere dayandırılması gerektiğini ve muhasebe kayıtlarına esas teşkil edecek yöntemlerin belirlenmesinde tarafsız davranılması ve önyargıyla hareket edilmemesi gerektiğini ifade etmektedir (1 Seri No.lu MSUGT, 1992).

Futbol kulüplerinin mali nitelikteki işlemleri muhasebe kayıtlarına alınırken Vergi Kanunları açısından uygun görülen objektif belgelere dayanmalıdır.

Bazı durumlarda tarafsızlık ve belgelendirme kavramının esnetildiği görülmektedir. Götürü gider uygulaması ile muhasebe işlemlerinin belgeye dayandırılması esas

esnetilmektedir. Yurtdışında elde edilen kazançlar (GVK, 1960: 40) ve gayrimenkul sermaye iratlarında (GVK, 1960: 74) götürü gider uygulaması bulunmaktadır. Mevzuatta götürü gider olarak belirlenen bu uygulama belgeye dayanmayan ve isteğe bağlı olarak kullanılan bir haktır.

#### **2.4.3.8. Tutarlılık Kavramı**

Bu kavram, muhasebe uygulamalarına yön veren muhasebe politikalarının birbirini takip eden dönemlerde değişiklik yapılmadan uygulanması gerektiğini kabul etmektedir. Muhasebe çıktılarının karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturmaktadır. Muhasebe politikalarında geçerli bir nedene dayandırılarak yapılan değişikliklerin ve parasal etkilerinin de mali tablo dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir (1 Seri No.lu MSUGT, 1992).

Futbol kulüplerinin maddi duran varlıklarını amortisman tabi tutarken kullandığı amortisman hesaplama yöntemlerini dönemden döneme değiştirmemesi, stok değerleme işlemlerinde dönemler itibarıyla farklı yöntemler kullanmaması gerekmektedir. Dönemler itibarıyla farklı yöntemler kullanılması mali tablolarının doğru karşılaştırılamamasına neden olabilecektir.

#### **2.4.3.9. Tam Açıklama Kavramı**

Bu kavram, işletmenin muhasebe sonuç raporlarıyla ilgilenen kişi ve grupların doğru karar vermeleri açısından mali tabloların yeterli, anlaşılır ve açık olmasını ifade etmektedir. Ayrıca mali tablo kalemlerinde yer almayıp alınacak kararları etkileyebileceği düşünülen gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir (1 Seri No.lu MSUGT, 1992).

Futbol kulübü stoklarında bulunan formları değerlemede kullandığı FIFO yöntemi yerine hareketli ağırlıklı ortalama yöntemiyle değerlemesi durumunda bu politika değişikliğini bilanço dipnotlarında belirtmelidir.

#### **2.4.3.10. İhtiyatlılık Kavramı**

Bu kavram muhasebe uygulamalarında işletmenin karşılaşması muhtemel risklere karşı temkinli davranmasını ifade etmektedir. Bu kavramın gereği olarak işletmeler gerçekleşmesi muhtemel gider ve zararlar için karşılık ayırmakta, gerçekleşmesi muhtemel gelir ve kârlar için gerçekleştiği döneme kadar herhangi bir işlem yapmamaktadırlar (1 Seri No.lu MSUGT, 1992). İhtiyatlılık kavramı, faaliyet sonuçlarını olduğundan farklı göstermek amacıyla yapılırsa

anlamını kaybeder ve amacından sapar. İşletmenin şüpheli ticari alacaklarına gereğinden fazla karşılık ayırması güvenilir muhasebe sonuçları vermeyecektir (Küçüksavaş, 1998: 15).

İhtiyatlılık kavramı, işletmelerin alacaklarının tahsil edilememesi riskine karşın ihtiyatlı davranmasını, ancak kendi borçları için kayıt yapmayacağını öngörmektedir. Örneğin A işletmesinin B işletmesinden alacağı ve C işletmesine borcu olduğu varsayıldığında; A işletmesi B işletmesinden olan alacağındaki risk için ihtiyatlılık kavramı gereği muhasebe kaydı yapabilecek fakat C işletmesine olan borcu için herhangi bir muhasebe kaydı yapmayacaktır (Burak ve Öztaş, 2015: 9).

Futbol kulüpleri mali açıdan yüksek tutarlı cezalarla karşılaşabilmektedirler. Avrupa kupalarından men, transfer yasağı, yüksek bedelli tazminatlar bunlara örnek verilebilir. Süreç devam ederken karşılaşılması ihtimali bulunan bu olaylar için karşılık ayrılması ihtiyatlılık kavramı gereğidir.

#### **2.4.3.11.Önemlilik Kavramı**

Bu kavram, bir mali olay veya bir hesap kaleminin ifade ettiği ağırlık ve değerin muhasebe raporlarına göre yapılacak değerlemeleri ve alınacak kararları etkileyebilecek seviyede olduğunu belirtmektedir. Önemli hesap kalemlerinin mali tablolarda yer alması zorunludur (1 Seri No.lu MSUGT, 1992). Bir bilginin eksikliğinde mali tablo doğru okunamıyorsa o bilgi önemlidir (Sevilengül, 1995: 26).

Futbol kulübünün stokları içinde tutar ve işlem hacmi olarak yer alan önem arz eden kalemlerin alt hesaplarda izlenmesi, çok düşük tutar ve hacme sahip stok kalemleri için alt hesap açılmaması önemlilik kavramı gereğidir.

#### **2.4.3.12.Özün Önceliği Kavramı**

Bu kavram mali nitelikteki işlemlerin muhasebeye konu edilmesinde biçimlerinden ziyade özlerinin esas alınması gerektiğini kabul etmektedir. Genellikle mali nitelikteki işlemler özü ve biçimleri itibarıyla aynı doğrultuda olsalar da bazen farklılıklar görülmektedir. Bu farklılıklarda öz biçime göre önceliklidir (1 Seri No.lu MSUGT, 1992).

Vergi kanunları gereği vadesi geçtiği için şüpheli alacak olarak değerlendirilen ancak futbol kulübünün pilot takımı olmasından dolayı tahsilinden şüphe duyulmayan bir alacak için karşılık ayrılmaması özün önceliği kavramı gereğidir.

#### 2.4.4. Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları; mali tabloların hazırlanıp sunulmasında işletmeler tarafından benimsenen kural, ilke ve uygulamaları ifade etmektedir. Tüm mali tablolar belirli birtakım muhasebe politikalarına dayanmaktadır (Bayazıtlı vd., 2016: 79). Bir kararı simgeleyen muhasebe politikaları alternatif muhasebeleştirme seçeneklerinden birinin uygulanmasını gerekli kılmaktadır (Uluslan ve Doğan, 2008: 230).

İşletmelerde uygulanacak muhasebe politikaları şunlardır (Yücel, 2013: 20-21):

- 1) Mali tablolar, muhasebenin temel kavramlarından işletmenin sürekliliği, dönemsellik ve tutarlılık kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise herhangi bir açıklama yapılması istenilmez ancak bu kavramlardan ayrılmalar mevcut ise mali tablo dipnotlarında nedenleriyle birlikte açıklama yapılır.
- 2) Muhasebenin temel kavramlarından özün önceliği, ihtiyatlılık ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarına yön verir.
- 3) Mali tabloların içerdiği önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve öz olarak açıklanır.
- 4) Uygulanan muhasebe politikaları ile ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur. Muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar işletme yönetimince muhasebe departmanına toplu olarak bildirilir.
- 5) Bilanço, gelir tablosu ve diğer mali tablolarda yer alan gerçeğe uygun olmayan ve yanlış işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya bu durumun mali tablo dipnotlarında belirtilmesiyle düzeltilmez. Muhasebe tekniklerine uygun şekilde düzeltme yapılır ve mali tablolara yansıtılır.
- 6) Mali tablolar dönemler itibarıyla karşılaştırılabilir niteliğe sahip olmalıdır.
- 7) Cari dönem veya gelecek dönemlerde mali tablolarda önemli etkiler oluşturabilecek bir değişiklik yapılmış ise bu değişiklik nedenleri ile birlikte açıklanır ve mali tablolar üzerindeki etkisi gösterilir.

#### **2.4.5. Tek Düzen Hesap Planı**

Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak işletmede kullanılacak hesapların sistematik bir şekilde ve sınıflandırılmış olarak sıralandığı listeye hesap planı denilmektedir (Kaygusuz, 2018: 58).

Ülkemizde muhasebe tarihinde bir milat olarak kabul edilen gelişme 1994 yılından itibaren tekdüzen hesap planı uygulamasına geçilmesidir. Maliye Bakanlığı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175. ve 275. Maddelerindeki yetkisine dayanarak 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini yayınlamıştır. Bu düzenleme ile Tekdüzen Hesap Planı uygulamaya konulmuştur (Öz ve Çevikcan, 2010: 118).

Tekdüzen hesap planı çerçevesinde yer alan hesap sınıfları şunlardır (1 Seri No.lu MSUGT, 1992):

- 1 DÖNEN VARLIKLAR
- 2 DURAN VARLIKLAR
- 3 KISA VADELİ YABANCI VARLIKLAR
- 4 UZUN VADELİ YABANCI VARLIKLAR
- 5 ÖZKAYNAKLAR
- 6 GELİR TABLOSU HESAPLARI
- 7 MALİYET HESAPLARI
- 8 BOŞ
- 9 NAZIM HESAPLAR

Yukarıdaki hesap çerçevesinde yer alan 1, 2, 3, 4, 5 numaralı hesaplar bilanço hesaplarına, 6 numaralı hesaplar gelir tablosuna, 7 numaralı hesaplar maliyet hesaplarına, 8 numaralı hesaplar serbest hesaplara, 9 numaralı hesaplar nazım hesaplara ayrılmış bulunmaktadır.

Hesap planında boş olarak görülen 3'lü kod defter-i kebir hesapları hesap planında benzeri hesap bulunmaması, hesap işleyiş kurallarına uygun olması ve hesap bütünlüğünü bozmaması kaydıyla yeni hesap açmada kullanılabilir. 8. grupta boş olan hesaplar yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabilen olup ilgili hesaplarla dönem sonunda kapatılır. Ancak mali tablolara yansıtılmaz (2 Seri No.lu MSUGT, 1993).

Tekdüzen hesap planında hesapların kodlanmasında ondalık sistem seçilmiştir. Bu sisteme göre hesaplar 9 ana sınıfa ayrılmış, her bir hesap sınıfı da 0' dan 9' a kadar olan 10 hesap grubunda toplanmıştır. Her hesap grubu da son rakamları 0'dan 9'a kadar olan 10 hesap grubunda toplanmıştır.

Bu kodlama sistemine aşağıdaki gibi örnek verilebilir:

I-DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

100 KASA HESABI

101 ALINAN ÇEKLER HESABI

100 Kasa hesabı incelendiğinde, bu kodlama sisteminde 100 Kasa hesabının ilk rakamı hesap sınıfını, ikinci rakamı hesap grubunu, üçüncü rakamı büyük defter hesabını göstermektedir (Yücel, 2013: 75).

#### **2.4.6. Muhasebe Standartları**

Muhasebe standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde belirlenmiş kurallara göre daha ayrıntılı olarak düzenlenen ve tüm işletmelerce uygulanabilecek genişlikte düzenlenen metinlerdir. Muhasebe standartları işletme faaliyetlerin gelişmesine bağlı olarak güncellenmekte veya artmaktadır. Muhasebe standartları dünya üzerindeki tüm işletmelerin uygulayacağı tek bir standart setinin oluşturulmasını amaçlamaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının birebir aynısı olarak yayımlanmakta ve gerekli şartları sağlayan işletmeler tarafından eksiksiz olarak uygulanmaktadır (Bayazıtlı vd., 2016: 81).

Muhasebe standartları vergi mevzuatlarından kaynaklanan dağınık muhasebe uygulamalarını düzenli hale getirmektedir. Muhasebe standartları dikkate alınmadan düzenlenen mali tablolar nicelik ve nitelik bakımından yetersiz kalacağından karar alıcıların yanlış değerlendirmeler yapmasına sebep olacaktır. Muhasebe ilkelerinde birlik sağlamak, işletmeye ilgili yanlış değerlendirmeleri engellemek, uygulama farklılıklarını ortadan kaldırmak, uluslararası alanda sunulacak finansal bilgilerde ortak bir dil oluşturmak, finansal tabloların açık, anlaşılır, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmalarını sağlamak gibi nedenlerden dolayı muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır (Kocamaz, 2012: 109).

Standartların uygulanmasıyla birlikte ülkemizde yer alan futbol kulüplerinin diğer önemli Avrupa kulüpleriyle finansal kriterlere göre karşılaştırılmaları mümkün hale gelmiştir. Kulüplerin sadece sportif yönden değil finansal yönden de birbirleriyle karşılaştırılmaları futbolun sportif bir rekabetten endüstriyel bir rekabete dönüştüğünün önemli bir göstergesidir. Futbol kulüplerinin finansal fair play kurallarına uygun hareket ettiklerinin değerlendirilmesi muhasebe işlemleri sonucunda elde edilen mali tablolar aracılığıyla yapılabilmektedir. Bu nedenle diğer işletmelerde olduğu gibi futbol sektöründe de mali tablolar bu açıdan büyük önem taşımaktadır. Bundan sonraki kısımda işletmelerin düzenlemeleri gereken mali tablolar hakkında bilgi paylaşılacaktır.

#### **2.4.7. Mali Tablolar**

İşletmeler tarafından düzenlenecek mali tablolar şu tabloları içerir (1 Seri No.lu MSUGT, 1992):

1. Bilanço
2. Gelir Tablosu
3. Satışların Maliyeti Tablosu
4. Nakit Akım Tablosu
5. Fon Akım Tablosu
6. Kâr Dağıtım Tablosu
7. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Bu tablolardan bilanço ve gelir tablosu temel mali tablolar olarak düzenlenirken diğer mali tablolar ek mali tablolar olarak düzenlenmektedir. 3 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1994) ile ek mali tabloları hangi işletmelerin düzenlemek zorunda olduğunu belirlemek amacıyla aktif toplamı ve net satışların toplamı ölçüt olarak getirilmiştir. 8 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1998) ile ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan mükelleflerin düzenleyecekleri gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine sadece Kar Dağıtım Tablosu eklemeleri yeterli görülmüştür. 10 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (2000) uyarınca tebliğde yer alan parasal hadlerin takip eden yıllarda Bakanlıklarınca ayrıca bir belirleme yapılmaması durumunda her yıl bir önceki yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2021 yılı yeniden değerlendirme oranı 36,20 olarak tespit edilmiştir (533 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, 2021).

Bu hükümler doğrultusunda 2021 yılı aktif toplamı 37.703.000 TL veya net satışlar toplamı 83.783.700 TL' yi aşan mükellefler ek mali tablolardan kâr dağıtım tablosunu gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine eklemek zorundadırlar. Bir başka ifadeyle bu limitleri aşan mükelleflerin bilanço, gelir tablosu ve kâr dağıtım tablosu düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır. Diğer ek mali tabloların düzenlenmesi ihtiyaridir.

Mali tablolar muhasebe standartlarında finansal tablolar başlığıyla düzenlenmiştir. 1 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı' na göre tam bir finansal tablolar seti şu finansal tablolardan oluşmaktadır (TMS-1, 2005: 10):

- Finansal Durum Tablosu
- Döneme Ait Kapsamlı Kâr Zarar veya Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu
- Döneme Ait Öz Kaynak Değişim Tablosu
- Dönem Ait Nakit Akış Tablosu
- Önemli Muhasebe Politikalarını ve Diğer Açıklayıcı Bilgileri Özetleyen Dipnotlar

Uygulamada işletmelerin genelini kapsayan ve en çok kullanılan mali tablolardan bilanço ve gelir tablosu ile bu mali tabloların ilkeleri bu bölümde açıklanmıştır.

#### **2.4.8. Mali Tablo İlkeleri**

Temel mali tabloların düzenlenmesinde birtakım ilkeler uygulanmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olarak da adlandırılan bu ilkeler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır (1 Seri No.lu MSUGT, 1992):

##### **2.4.8.1. Gelir Tablosu İlkeleri**

Belirli bir faaliyet döneminde işletmenin gelirlerini, giderlerini ve faaliyet sonucu olarak ortaya çıkan kârı ya da zararı gösteren bir mali tablodur. Bilanço'ya göre daha dinamik bir yapı taşıyan gelir tablosunun kendisinden beklenen yararı göstermesi için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmesi gerekmektedir (Tetik, 1997: 158).

Gelir tablosu ilkeleri şunlardır (1 Seri No.lu MSUGT, 1992).

a) Satışlar, gelir ve kârlar gerçeğe uygun olmalı, gerçek tutarından az veya çok gösterilmemelidir.

b) Belirli bir döneme ait gelir ve satışlar bu gelir ve satışları elde etmek için katlanılan maliyet ve yapılan giderlerle karşılaştırılmalıdır.

c) Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payları ayrılmalıdır.

d) Direkt ve endirekt maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, bakım onarım maliyetleri, diğer maliyet ve gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır.

e) Geçici ve olağanüstü nitelikte olan kâr ve zarar kalemleri gerçekleştikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

f) Önceki dönemlerin mali tablolarında, düzeltme yapılmasını gerektirmeyecek özellik ve önemde olmayan bütün kâr ve zarar kalemleri dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

g) Karşılık ayırmada işletme kârını keyfi bir şekilde azaltma veya dönem kârını sonraki döneme aktarma amacı güdülmemelidir.

h) Dönemsel sonuçları belirlemede önceden beri kullanılmaya devam edilen maliyet yöntemleri ve değerlendirme esaslarında yapılan değişikliklerin etkileri açıkça belirtilmelidir.

i) Bilanço tarihi itibarıyla belirli şartlara bağlı olan, gerçekleşme ihtimali yüksek olan makul şekildeki gider ve zararlar tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa şarta bağlı olan gelirler için tahakkuk işlemi yapılmaz, dipnotlarda gerekli açıklamalar yapılır.

#### **2.4.8.2. Bilanço İlkeleri**

Bilanço işletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını, borçlarını ve sermayesini gösteren bir mali tablodur (Küçüksavaş, 1998: 47).

İşletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılmasını sağlayan bilanço ilkeleri varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler ve öz kaynaklara ilişkin ilkeler olmak üzere üç başlıkta incelenmektedir (1 Seri No.lu MSUGT, 1992):

a) Varlıklara ilişkin ilkeler:

1) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içerisinde paraya dönüşebilecek varlıkları dönen varlıklar grubunda gösterilir.

2) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içerisinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre faydalanılabilen uzun vadeli varlıkları

bilançoda duran varlıklar grubunda gösterilir ve dönem sonunda bilanço tarihi itibarıyla vadesi bir yılın altına düşenler dönen varlıklar grubunda yer alan ilgili hesaplara aktarılır.

3) Bilançoda yer alan varlık kalemlerinin bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değeriyle gösterilebilmesi için bu varlık kalemlerinde oluşan değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

4) Gelecek dönemlere ait olup önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk edip gelecek dönemlerde tahsili gerçekleştirilecek olan gelirler tespit edilerek bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5) Dönen ve duran varlıklar içerisinde yer alan alacak senetleri bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerini yansıtmayı amacıyla reeskonta tabi tutulmalıdır.

6) Duran varlıklar içerisinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyetini ilgili dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem hesaplanan amortismanların birikmiş tutarı bilançoda ayrıca gösterilmez.

7) Duran varlıklar içerisinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini ilgili dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem hesaplanan tükenme paylarının birikmiş tutarı bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

8) Dönen ve duran varlıklar içerisinde yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden sermaye ve yönetim bakımından işletmenin ilişkide olduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlar temel ilke olarak ayrı gösterilmelidir.

9) Kesin olarak tutarları saptanamayan alacaklara tahakkuk işlemi yapılmaz ve bu tür alacaklar bilanço dipnotlarında veya eklerinde gösterilir.

10) Verilen ipotek, rehin ve bilanço kapsamında olmayan teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnotlarında veya eklerinde gösterilmelidir. Ayrıca sigorta ettirilen işletme varlıklarının toplam sigorta tutarları bilanço dipnot veya eklerinde gösterilmelidir.

**b) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler:**

1) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içerisinde vadesi gelen borçları kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda gösterilir.

2) İşletmenin bir yıl veya faaliyet dönemi içerisinde vadesi gelmemiş borçları uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda gösterilir. Dönem sonu bilanço tarihi itibarıyla vadesi bir yılın altına düşen borçlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

3) İşletmenin bilinen ve uygun yöntemlerle tutarları tahmin edilebilen yabancı kaynakları (tutarları kesin olarak belirlenemeyen veya tartışmalı durumda olanlar da dâhil) tespit edilerek bilançoda gösterilmelidir.

4) Önceden tahsilatı yapıp gelecek dönemlere ait olan hasılat ile cari dönemde tahakkuk edip ödemesi gelecek dönemlerde yapılacak olan giderler tespit edilerek bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5) Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda bulunan borç senetleri bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerini yansıtmayı amacıyla reeskonta tabi tutulmalıdır.

6) Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içerisinde bulunan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan sermaye ve yönetim bakımından işletmenin ilişkide bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklara ait tutarların temel ilke olarak ayrı gösterilmesi gerekmektedir.

#### c) Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler:

1) İşletme sahip ve ortaklarının bu sıfatlarla işletme varlıkları üzerindeki hakları öz kaynaklar grubunu meydana getirmektedir.

2) İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançoda tek bir kalem olarak gösterilir. Eğer esas sermaye özellikleri farkı hisse gruplarına ayrılmışsa bilanço dipnotlarında bu sermaye gruplarına ait haklar ve özellikler belirtilir.

3) Hissedarlar tarafından işletmeye yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. Öz kaynaklardaki azalmaların dönemsel ve kümülatif olarak takibinin yapılması sağlanmalıdır.

4) Bilançoda öz kaynakların net olarak gösterilmesi amacıyla dönem zararı ve geçmiş yıllar zararları öz kaynaklar grubu içinde indirim kalemleri olarak gösterilir.

5) Ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl karları/ zararları, dönem net kârı/zararı öz kaynaklar grubunu oluşturur. Sermaye yedekleri bir gelir unsuru olarak değerlendirilip gelir tablosuna aktarılamaz.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu bölümde çalışmanın yöntemi açıklanacaktır. Her araştırmacı yapmış olduğu araştırmanın amacına uygun olarak bir desen ve model seçimine gitmektedir. Araştırmalar nicel, nitel ya da karma desenlerle yapılmaktadır. Bir araştırmanın örnek olay yöntemi ile yapılıp yapılmayacağına araştırmacıdan çok araştırmanın amacı karar vermektedir (Aytaçlı, 2012: 9).

Bu araştırmada araştırmanın amacına uygun olarak örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay çalışması literatürde vaka çalışması, durum çalışması ya da olay incelemesi olarak da ifade edilmektedir.

Araştırma sosyal bilimlerde kullanılan araştırma desenleri açısından şu şekilde tanımlanmaktadır. Araştırma temel araştırma felsefesi açısından uygulamalı, amacı açısından keşfedici, yöntem açısından nitel yöntemlerden örnek olay yöntemi, süre açısından kesitsel araştırma, analiz düzeyi bakımından örgütsel araştırmadır (Gürbüz ve Şahin, 2018: 99).

Bu araştırmada, futbol endüstrisinde faaliyet gösteren futbol kulüplerinin mali nitelikteki işlem ya da olaylarını tabi oldukları muhasebe ve vergi mevzuatına uygun olarak ele alıp geliştirilen örnek uygulamalarla açıklamak amaçlanmıştır. Bu amaçla, anonim şirket statüsüne sahip bir futbol kulübünde muhasebe uygulamaları, muhasebe ve vergi mevzuatı açısından incelenecek ve örnek olaylarla muhasebe uygulamaları geliştirilecektir. Bu çalışmanın amacı ve örnek olay yönteminin veri toplama teknikleri kapsamında ele alınan futbol kulübünün serbest muhasebeci mali müşaviri ile görüşülmüş, muhasebe uygulamalarına konu teşkil eden işlem ve olaylara ilişkin belgeler üzerinde incelemeler yapılmış ve bu çalışmanın konusunu oluşturan bazı olaylar yerinde gözlemlenmiştir.

Örnek olay yöntemi belirli bir olgu, durum, sistem veya örgütün derinlemesine betimleme yapılması amacıyla kullanılmaktadır. Örnek olay araştırmalarında oldukça sınırlı bir örneklem üzerinde belirli bir zaman diliminde derinlemesine çalışılır (Gürbüz ve Şahin, 2018: 110). Nitel araştırma yöntemleri arasında sık kullanılan bu yöntem araştırmacıya olay ve durumlar hakkında geniş bir perspektiften değerlendirme fırsatı tanır (Platt' dan [2007] aktaran Emir vd., 2020: 102).

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### FUTBOL ENDÜSTRİSİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Çalışma kapsamında Akdeniz Bölgesinde faaliyette bulunan, anonim şirket statüsüne sahip bir futbol kulübünün serbest muhasebeci mali müşavirinin gözetiminde son beş yıllık mali döneminde gerçekleşen; mali nitelikteki işlem ve olayları kapsayan belgeleri, ilgili dönemlere ait bilançonun aktif-pasif yapısı ve gelir tablolarının gelir-gider yapısı incelenmiştir. Mali nitelikteki işlemler ve olaylar, belge düzeni, vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı ile Tekdüzen Hesap Planı açısından futbol kulübünün serbest muhasebeci mali müşaviri ile birlikte değerlendirilerek bu bölümdeki örnek olaylar geliştirilmiştir. Geliştirilen örnek olaylarda güncel mevzuat uygulanmıştır.

#### 4.1. Futbol Kulübünün Muhasebe Mevzuatı

Uygulama kapsamındaki anonim şirket statüsüne sahip futbol kulübü muhasebe iş ve işlemlerini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planına göre gerçekleştirmektedir. Kulübün muhasebe standartlarını uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bağımsız denetime tabi olmanın esasları; 26/03/2018 tarih ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Bu karar uyarınca belirlenen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan ve bağımsız denetime tabi şirketler listesinde yer almayan diğer şirketlerin bağımsız denetime tabi olacakları belirtilmiştir. Şirketlerin bağımsız denetime tabi olmaları için gerekli ölçütler şunlardır:

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası.
- Çalışan sayısı 175 kişi.

Bağımsız denetime tabi olmayan şirketler tabi oldukları mevzuata göre muhasebe işlemlerini gerçekleştirecek ya da isteğe bağlı olarak TFRS veya BOBİ FRS' yi uygulayacaklardır (TÜRMOB, 2018).

Muhasebe uygulaması kapsamında incelenen anonim şirket statüsündeki kulüp yukarıda belirlenen eşik değerlerini aşmadığı için muhasebe işlemlerini tabi olduğu mevzuata göre gerçekleştirmektedir.

#### **4.2. Futbol Kulübünün Tuttuğu Defterler**

Anonim şirket statüsündeki futbol kulübü ticari hayatta faaliyet gösteren şirketlerle aynı defterleri kullanmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 64. Madde, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 182. Madde ve 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu 20, 32, 43 ve 44 Seri No.lu Genel Tebliği uyarınca kulübün tuttuğu defterler şunlardır:

- Yevmiye Defteri
- Defteri Kebir (Büyük Defter)
- Envanter Defteri
- Pay Defteri
- Yönetim Kurulu Karar Defteri
- Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

#### **4.3. Futbol Kulübünde Gerçekleştirilen İşlemlere Ait Muhasebe Uygulamaları**

Bu başlık altında, futbol kulübünde gerçekleştirilen işlemlerin muhasebe kayıtları Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak örnek olaylarla düzenlenecektir.

##### **4.3.1. Futbol Kulübünde Varlık Edinimi, Satımı ve Sözleşme Feshi İle İlgili Muhasebe Uygulamaları**

Bu başlık altında anonim şirket statüsündeki bir kulüpte yapılan varlık edinimleri, varlık satımı, takas işlemi, sözleşme fesih işlemi gibi örnek olayların muhasebeleştirme uygulamalarına yer verilecektir.

##### **4.3.1.1. A.Ş. Statüsündeki Bir Kulüpten Bonservisiyle Birlikte Futbolcu Alımı**

İmtiyaz, lisans, yazılım hakları, telif ücretleri, marka hakları gibi bir bedel karşılığında edinilen hukuki tasarruflar ile kamu kurumlarınca işletmelere tanınan kullanma yetkileri nedeniyle katlanılan maliyetler 260 Haklar hesabında muhasebeleştirilmektedir (Küçüksavaş, 1998: 196).

Futbolcu transferinde ödenen bonservis bedelleri Tekdüzen Hesap Planı gereği maddi olmayan duran varlık kalemi olarak değerlendirilmekte ve 260 Haklar Hesabında takip edilmektedir.

Uygulamada transfer bedelleri genellikle peşin ödenmeyip taksitler şeklinde ödenmektedir. Taksitlerin muhasebeleştirilmesinde 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı kullanılmaktadır. Uygulamada 329 Diğer Ticari Borçlar Hesabı veya 320 Satıcılar Hesabı alternatif olarak kullanılmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanunu' nun 1/3-g maddesi uyarınca profesyonel futbol şubelerinin KDV kapsamına giren teslim ve hizmetleri şu şekilde sayılmıştır:

- Maç hasılatları
- Spor toto-loto ve iddaa isim hakkı gelirleri
- Spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı
- Yayın hakkı gelirleri
- Reklam gelirleri
- Diğer gelirler

Faaliyet için zorunlu bir unsur olarak gerçekleştirilen futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/3-g maddesi kapsamında sayılmadığından verginin konusuna girmemektedir. Ancak, KDV Uygulama Genel Tebliği I/B-12.1 Maddesinde belirtildiği üzere anonim şirket statüsüne sahip sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetleri 3065 sayılı KDV Kanunu' nun (1/1) maddesi uyarınca vergiye tabidir.

Anonim şirket statüsündeki kulüplere ödenen bonservis bedelleri KDV Uygulama Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere 3065 sayılı KDV Kanunu' nun 1/1 Maddesi hükümleri açısından teslim sayıldığından % 18 oranında Katma Değer Vergisi' ne tabi tutulmaktadır. Ödenen KDV bedelleri ise 191 İndirilebilecek KDV Hesabında takip edilmektedir.

A.Ş. statüsündeki bir futbol kulübünden % 18 KDV hariç 200.000,00 TL bonservis bedeliyle futbolcu transferi gerçekleştirilmiştir. Transfer bedeli sözleşme gereği daha sonra ödenecektir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                              |            |            |
|----------------------------------------------|------------|------------|
| 260 HAKLAR HESABI                            | 200.000,00 |            |
| -Bonservis Bedelleri                         |            |            |
| 191 İND.KDV.HS.                              | 36.000,00  |            |
| -%18 KDV' li Alımlar                         |            |            |
| 336 DİĞ.ÇEŞ.BORÇ.                            |            | 236.000,00 |
| -X Futbol A.Ş.                               |            |            |
| AŞ. Statüsündeki Kulüpten Transfer Yapılması |            |            |

#### **4.3.1.2. 7.000 TL Üzerindeki Ödemelerin Finans Kurumu Aracılığıyla Yapılması**

VUK 459 Seri No.lu Genel Tebliği 4/1. Maddesi uyarınca 7.000 TL' yi aşan tahsilat ve ödemelerin finansal kurumlar aracılığıyla ödenmesi ve bu kurumlar tarafından düzenlenen belgeler ile tevsik edilmeleri gerekmektedir. Örnekte 7.000 TL üzerinde bir ödeme yapıldığı için nakit ödeme kullanılmamıştır.

Yukarıdaki örnek olayda yer alan bonservis bedelinin 50.000,00 TL tutarındaki kısmı banka havalesi yoluyla ödenmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                              |           |           |
|------------------------------|-----------|-----------|
| 336 DİĞ.ÇEŞ.BORÇ.HS.         | 50.000,00 |           |
| -X Futbol A.Ş.               |           |           |
| 102 BANKALAR HS.             |           | 50.000,00 |
| -X Bankası                   |           |           |
| Transfer Taksitinin Ödenmesi |           |           |

#### **4.3.1.3. Dernek Statüsündeki Bir Kulüpten Bonservisiyle Birlikte Futbolcu Alımı**

Bonservis bedeli ödenerek yapılan futbolcu transferlerinde anonim şirket statüsündeki kulüpler ile dernek statüsündeki kulüplerde yapılan işlem KDV yönüyle farklılık arz etmektedir. KDV Uygulama Tebliği' nin I/B-12.1. Maddesi hükümlerine göre dernek statüsündeki spor kulüplerinin faaliyetlerinin zorunlu bir unsur olarak yaptıkları futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığında kulüpleri tarafından elde edilen bedeller 3065 Sayılı KDV Kanunu' nun (1/3-g) maddesinde belirtilen teslim ve hizmetlerin kapsamına girmediğinden KDV' ye tabi değildir.

Dernek statüsündeki bir futbol kulübünden 100.000,00 TL bonservis bedeliyle futbolcu transferi gerçekleştirilmiştir. Transfer bedeli daha sonra ödenecektir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                                 |            |            |
|-------------------------------------------------|------------|------------|
| 260 HAKLAR HESABI<br>-Bonservis Bedelleri       | 100.000,00 |            |
| 336 DİĞ.ÇEŞ.BORÇ.<br>-X Futbol Derneği          |            | 100.000,00 |
| Dernek Statüsündeki Kulüpten Transfer Yapılması |            |            |

#### **4.3.1.4. Bonservis Bedeliyle Birlikte Futbolcu Satışı (Kârlı Satış)**

Futbolcu satışından elde edilen kâr 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabında muhasebeleştirilmektedir. Bu konu ile ilgili olarak yapılan birçok çalışmada, futbolcu satışından elde edilen kârın 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabında muhasebeleştirilmesi yolu tercih edilmiştir. Muhasebe standartlarında olağandışı gelir ve kârlar şeklindeki bir ayırım bulunmamaktadır. Belki bundan daha önemlisi, bir futbol kulübü için futbolcu alım-satım işleminin olağandışı olarak kabul edilmesinin uygun olmayacağı düşüncesinden hareketle bu işlemlerin sonucu olarak ortaya çıkan kâr veya zararın Diğer Olağan Gelir ve Kar / (Gider veya Zarar) olarak kaydedilmesi yolu tercih edilmiştir.

Sözleşme bedelleri daha sonra tahsil edileceği için 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabında muhasebeleştirilmektedir. 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 1/1 Maddesi hükümlerine göre yapılan işleme % 18 KDV uygulanmaktadır. İşleme ait KDV 391 Hesaplanan KDV Hesabında takip edilmektedir.

Futbol kulübü sözleşmesi devam eden bir futbolcusunu % 18 KDV hariç 150.000,00 TL bonservis bedeliyle satmıştır. Sözleşme gereği transfer bedeli 3 eşit taksitte tahsil edilecektir. Bu futbolcu ile ilgili olarak daha önce kayda alınmış Hakların kayıtlı değeri 80.000,00 TL ve Birikmiş amortismanları ise 40.000,00 TL’ dir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                         |            |            |
|-----------------------------------------|------------|------------|
| 268 BİRİKMİŞ AMORT.HS.                  | 40.000,00  |            |
| -Bonservis Bedeli                       |            |            |
| 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.         | 177.000,00 |            |
| -X Futbol AŞ.                           |            |            |
| 260 HAKLAR HS.                          |            | 80.000,00  |
| -Bonservis Bedeli                       |            |            |
| 391 HES.KDV.HS.                         |            | 27.000,00  |
| -%18 KDV'li Satış.                      |            |            |
| 649.DİĞER OLAĞAN GELİR<br>VE KARLAR HS. |            | 110.000,00 |
| -Bonservis Kârları                      |            |            |
| Bonservis Bedeliyle Futbolcu Satışı     |            |            |

#### 4.3.1.5. Bonservis Bedeliyle Birlikte Futbolcu Satışı (Zararlı Satış)

Bonservis bedeliyle futbolcu satışından zarar edilmesi durumunda farklı olarak yapılması gereken işlem zarar tutarının 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nda muhasebeleştirilmesidir.

Futbol kulübü sözleşmesi devam eden bir futbolcusunu % 18 KDV hariç 100.000,00 TL bonservis bedeliyle satmıştır. Sözleşme gereği transfer bedeli 3 eşit taksitte tahsil edilecektir. Kayıtlı değer 200.000,00 TL ve Birikmiş amortisman 50.000,00 TL' dir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                           |            |            |
|-------------------------------------------|------------|------------|
| 268 BİRİKMİŞ AMORT. HS.                   | 50.000,00  |            |
| -Bonservis Bedeli                         |            |            |
| 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALC. HS.                | 118.000,00 |            |
| -X Futbol AŞ.                             |            |            |
| 659 DİĞER OLAĞAN GİDER<br>VE ZARARLAR HS. | 50.000,00  |            |
| -Bonservis Zararları                      |            |            |
| 260 HAKLAR HS.                            |            | 200.000,00 |
| -Bonservis Bedeli                         |            |            |
| 391 HES.KDV.HS.                           |            | 18.000,00  |
| -%18 KDV'li Satış.                        |            |            |
| Bonservis Bedeliyle Futbolcu Satışı       |            |            |

#### 4.3.1.6. Takas Yöntemiyle Futbolcu Alım Satımı

3065 sayılı KDV Kanunu' nun 2/5. Maddesi hükümlerine göre trampa (takas) işlemi iki ayrı teslim hükmündedir. Yapılan bu alım satım işlemi tek bir işlem gibi görünse de gerçekte iki farklı işlem olarak ortaya çıkmaktadır. Uygulamada takas işlemi muhasebeleştirme açısından iki ayrı kayıtlarla gerçekleştirilmektedir. Her iki işlem de KDV' ye tabidir.

Futbol kulübü kayıtlı değeri 50.000,00 TL, birikmiş amortismanı 25.000,00 TL olan ve sözleşmesi devam etmekte olan bir futbolcusunu % 18 KDV hariç 50.000,00 TL bedelle A.Ş. statüsündeki bir başka kulübe takasa verip aynı kulüpten % 18 KDV hariç 80.000,00 TL bedelle başka bir futbolcuyu bonservisiyle birlikte satın almış, takastan kaynaklanan bedel farkını banka hesabından havale yapmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda ilk olarak takasa verilen (bonservisiyle birlikte satışı yapılan) futbolcunun muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                            |           |           |
|--------------------------------------------|-----------|-----------|
| 268 BİRİKMİŞ AMORT.HS.                     | 25.000,00 |           |
| -Bonservis Bedeli                          |           |           |
| 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALC. HS.                 | 59.000,00 |           |
| -X Futbol AŞ.                              |           |           |
| 260 HAKLAR HS.                             |           | 50.000,00 |
| -Bonservis Bedeli                          |           |           |
| 391 HES.KDV.HS.                            |           | 9.000,00  |
| -%18 KDV'li Satış.                         |           |           |
| 649 DİĞER OLAĞAN GELİR<br>VE KARLAR HS     |           | 25.000,00 |
| -Bonservis Kârları                         |           |           |
| Futbolcunun Bonservisiyle Takasa Verilmesi |           |           |

Satın alma işleminin muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                             |           |           |
|---------------------------------------------|-----------|-----------|
| 260 HAKLAR HESABI                           | 80.000,00 |           |
| -Bonservis Bedelleri                        |           |           |
| 191 İND.KDV.HS.                             | 14.400,00 |           |
| -%18 KDV' li Alımlar                        |           |           |
| 336 DİĞ.ÇEŞ.BORÇ.                           |           | 94.400,00 |
| -X Futbol A.Ş.                              |           |           |
| Futbolcunun Bonservisiyle Takastan Alınması |           |           |

İlgili spor kulübüne takas işleminden kaynaklanan farkın mahsuplaşma ve ödeme işleminin muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                        |           |           |
|----------------------------------------|-----------|-----------|
| 336 DİĞ.ÇEŞ.BORÇ.HS.<br>-X Futbol A.Ş. | 94.400,00 |           |
| 136 DİĞ.ÇEŞ.ALC.HS.<br>-X Futbol A.Ş.  |           | 59.000,00 |
| 102 BANKALAR HS.<br>-X Bankası         |           | 35.400,00 |
| Takas İşlemi Mahsuplaşma ve Ödeme      |           |           |

#### **4.3.1.7. Kulübün Futbolcusunun Alacakları Karşılığında Sözleşmesinin Feshi**

Maliyeti 400.000,00 TL olan, birikmiş amortismanı 300.000,00 TL olan bir futbolcunun kulüpten olan 150.000,00 TL alacağının 50.000,00 TL' si banka havalesi ile ödenmiş, kalan tutar üzerinde karşılıklı anlaşma yoluyla futbolcunun sözleşmesi alacakları karşılığında feshedilerek kulüple ilişkisi kesilmiştir.

Yapılan açıklamalar ve hesaplamalar sonrası futbolcuya yapılan ödemenin muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                            |            |            |
|--------------------------------------------|------------|------------|
| 335 PERS.BORÇ.HS.<br>-X Futbolcu           | 150.000,00 |            |
| 268 BİRİKMİŞ AMOR.HS.<br>-Bonservis Bedeli | 300.000,00 |            |
| 260 HAKLAR HS.<br>-Bonservis Bedeli        |            | 400.000,00 |
| 102 BANKALAR HS.<br>-X Bankası             |            | 50.000,00  |
| Alacaklara Karşılık Sözleşme Feshi         |            |            |

#### **4.3.2. Futbol Kulübünün Giderleri İle İlgili Muhasebe Uygulamaları**

Bu başlık altında anonim şirket statüsündeki bir kulüpte yapılan gider işlemlerinin muhasebeleştirme uygulamalarına yer verilecektir.

#### 4.3.2.1. A.Ş. Statüsündeki Bir Kulüpten Futbolcu Kiralanması

Futbol kulüplerinde sık rastlanan kiralama işlemleri, kiraya veren anonim şirket yönünden 3065 sayılı KDV Kanunu' nun 1/1 Maddesi hükümlerine göre KDV'ye tabi tutulmakta ve % 18 KDV uygulanmaktadır.

Kiralama bedelleri kulüp açısından üretilen futbol hizmetinin bir maliyet unsurunu oluşturduğundan 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında takip edilmektedir.

A.Ş. Statüsündeki futbol kulübünden bir futbolcu Ocak-Mayıs döneminde % 18 KDV hariç 50.000,00 TL bedelle kiralanmıştır. Kira bedeli banka havalesi yoluyla ödenmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda A.Ş. statüsündeki bir kulüpten futbolcu kiralanması işleminin muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                                            |           |           |
|------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.<br>-Futbolcu Kiralama Bedelleri | 50.000,00 |           |
| 191 İND. KDV. HS.<br>-%18 KDV' li İşlemler                 | 9.000,00  |           |
| 102 BANKALAR HS.<br>-X Bankası                             |           | 59.000,00 |
| Futbolcu Kiralanması (AŞ)                                  |           |           |

Oyuncu kiralamalarında bazen sonraki mali dönemleri ilgilendiren kira bedellerinin peşin ödendiği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu durumda dönem ayırıcı hesaplar, 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı ile 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının kullanılması ve cari döneme düşen giderin kayıtlara dönem maliyeti / gideri olarak alınması gerekmektedir.

#### 4.3.2.2. Dernek Statüsündeki Bir Kulüpten Futbolcu Kiralanması

Dernek statüsüne sahip kulüplerde yapılan futbolcu kiraya verme işlemleri anonim şirket statüsündeki kulüplerden KDV uygulamaları yönüyle ayrılmaktadır. KDV Uygulama Genel Tebliği'nin I/B-12/1. Maddesi hükümlerine göre dernek statüsündeki kulüplerin yaptıkları kiraya verme işlemleri 3065 sayılı KDV Kanunu'nun (1/3-g) maddesinde yer alan teslim ve hizmetlerin kapsamına girmediğinden KDV'ye tabi değildir.

Dernek Statüsündeki futbol kulübünden bir futbolcu Ocak-Mayıs döneminde 25.000,00 TL bedelle kiralanmıştır. Kira bedeli banka havalesi yoluyla ödenmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda dernek statüsündeki bir kulüpten futbolcu kiralanması işleminin muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                                                                                                               |           |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.<br>-Futbolcu Kiralama Bedelleri<br>102 BANKALAR HS.<br>-X Bankası<br>Futbolcu Kiralanması (Dernek) | 25.000,00 | 25.000,00 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|

#### **4.3.2.3. Futbol Kulübünün Satılmak Üzere Forma/Atkı/Bayrak Satın Alması**

Futbol kulübü satılmak üzere bir konfeksiyon firmasından tanesi % 8 KDV hariç 50,00 TL' den 1.000 tane forma, tanesi % 8 KDV hariç 10,00 TL' den 1.000 tane atkı satın almış bedeli için çek verilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                                                                                                                                        |                       |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------|
| 153 TİCARİ MALLAR HS.<br>-Forma 50.000<br>-Atkı: 10.000<br>191 İND. KDV. HS.<br>-%8 KDV'li Alımlar<br>103 VER.ÇEK.HS.<br>-X AŞ.<br>Forma ve Atkı Alışı | 60.000,00<br>4.800,00 | 64.800,00 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------|

#### **4.3.2.4. Kulübün Fason Yöntemlerle Bayrak Yaptırması**

Ekonomik olması sebebiyle kulübün menfaatleri doğrultusunda ihtiyaç duyulan ürünlerin temin edilmesinde fason üretim yöntemi de tercih edilebilmektedir. Tekstil sektöründe yapılan fason işçiliklere ait KDV tutarı, KDV Uygulama Genel Tebliği I/C-2.1.3.2.7.1. Maddesi hükümlerine göre 7/10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.

Futbol kulübü bir tekstil firmasından bayrak yapımı için 500 metre uzunluğundaki kumaşı % 8 KDV hariç 20.000,00 TL bedelle satın almış bedeli daha sonra ödenmek üzere veresiye bırakılmıştır.

|                                         |           |           |
|-----------------------------------------|-----------|-----------|
| 150 İLK MADDE MALZEME HS.<br>-Kumaş     | 20.000,00 |           |
| 191 İND. KDV. HS.<br>-%8 KDV'li Alımlar | 1.600,00  |           |
| 320 SATICILAR.<br>-X AŞ.                |           | 21.600,00 |
| Kumaş Alınması                          |           |           |

Futbol kulübü stoklarında yer alan kumaşın bayrak haline getirilip satılması amacıyla bir firmaya fason işçilik yaptırmıştır. İşçilik bedeli olarak % 8 KDV hariç 10.000,00 TL banka havalesi yoluyla ödenmiştir.

-Kumaşların Fason Üretime Sevki

|                              |           |           |
|------------------------------|-----------|-----------|
| 710 D.İ.M.M.G. HS.<br>-Kumaş | 20.000,00 |           |
| 150 İLK MAD.MLZ.<br>-Kumaş   |           | 20.000,00 |
| Kumaşın Fason Üretime Sevki  |           |           |

-Kumaşın Fason Olarak Bayrak Haline Getirilmesi

|                                                     |           |           |
|-----------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.<br>-Fason Bayrak İm. | 10.000,00 |           |
| 191 İND. KDV. HS.<br>-%8 KDV'li Alımlar             | 800,00    |           |
| 102 BANKALAR HS.<br>-X Bankası                      |           | 10.240,00 |
| 360 ÖD.VER.FON.HS.<br>-Öd.KDV T.(7/10)              |           | 560,00    |
| Fason Bayrak Yaptırılması                           |           |           |

-Kumaşın Fason Olarak Bayrak Haline Getirilmesi

|                                          |           |                        |
|------------------------------------------|-----------|------------------------|
| 151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.<br>-Kumaş      | 30.000,00 |                        |
| 711 D.İ.M.M.G.Y. HS.<br>731 G.Ü.G. Y.HS. |           | 10.000,00<br>20.000,00 |
| Fason Bayrak İmalatı                     |           |                        |

-Fason Olarak Yaptırılan Bayrakların Mamuller Hesabına Aktarılması

|                                          |           |           |
|------------------------------------------|-----------|-----------|
| 152 MAMULLER HS.<br>-Bayrak              | 30.000,00 |           |
| 151 Y.MAM.ÜRT.HS.<br>-Kumaş              |           | 30.000,00 |
| Fason Bayrakların Mamuller Hesabına Akt. |           |           |

-Bayrakların Sezon Açılışında Satılması

|                                       |           |           |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| 100 KASA HS. HS.                      | 81.000,00 |           |
| 600 YURT İÇİ S. HS.<br>-Kulüp Bayrağı |           | 75.000,00 |
| 391 HES.KDV.HS.<br>-%8 KDV Satış.     |           | 6.000,00  |
| Kulüp Bayrağı Satışı                  |           |           |

**4.3.2.5. Futbol Kulübünün Ceza Ödemeleri**

Futbol kulüplerinin belirlenen talimatlara uymaması halinde cezai işlem uygulanabilmektedir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/d maddesi hükümlerine göre her türlü para cezaları gider kabul edilmemektedir. Gider kabul edilmeyen cezalar Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak alt hesaplarda takip edilmektedir.

Futbol kulübüne centilmenliğe aykırı saha olaylarından dolayı Türkiye Futbol Federasyonu Profesyonel Futbol Disiplin Kurulu tarafından 5.000,00 TL ceza verildiği tebliğ edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                           |          |          |
|-------------------------------------------|----------|----------|
| 770 GENEL YÖN. GİDERLERİ HS.<br>-K.K.E.G. | 5.000,00 |          |
| 336 DİĞ.ÇEŞ.BOR.HS.<br>-TFF               |          | 5.000,00 |
| TFF Tarafından Verilen Para Cezası        |          |          |

#### 4.3.2.6. Futbol Kulübünün Tesislerinin Bakım Onarım Giderleri

Futbol kulübü tesislerin bakım-onarım ve tadilat işlerini bir inşaat firmasına % 18 KDV hariç 30.000,00 TL' ye yaptırmış, bedeline çek vermiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                                              |           |           |
|--------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ.<br>-Tesis Bakım Onarım Giderleri | 30.000,00 |           |
| 191 İND. KDV.HS.<br>-%18 KDV'li Alımlar                      | 5.400,00  |           |
| 103 VERİLEN ÇEK.HS.<br>-X İnşaat AŞ.                         |           | 35.400,00 |
| Tesis Bakım Onarım Giderleri                                 |           |           |

#### 4.3.2.7. Futbol Kulübünün Tesislerinde Kalan Futbolcuların Yemek Gideri

Futbol kulübü tesislerde kalan futbolcuların yemeklerini bir catering firmasından % 8 KDV hariç 3.000,00 TL'ye sağlamış, bedeli daha sonra ödenmek üzere veresiye bırakılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                              |          |          |
|----------------------------------------------|----------|----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ.<br>-Yemek Gideri | 3.000,00 |          |
| 191 İND. KDV.HS.<br>-% 8 KDV'li Alımlar      | 240,00   |          |
| 329 DİĞ.TİC.BORÇ.HS.<br>-X Catering AŞ.      |          | 3.240,00 |
| Futbolcuların Yemek Gideri                   |          |          |

#### 4.3.2.8. Futbol Kulübünün Deplasman Konaklama Gideri

Futbol kulübü rakip takımla maç yapmak için kaldığı ve kamp yaptığı otel için konaklama bedeli olarak % 8 KDV hariç 9.000,00 TL' lik gider yapmış bedelini banka havalesiyle ödemiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                             |          |          |
|-----------------------------|----------|----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ. | 9.000,00 |          |
| -Konaklama Gideri           |          |          |
| 191 İND. KDV.HS.            | 720,00   |          |
| -% 8 KDV                    |          |          |
| 102 BANKALAR HS.            |          | 9.720,00 |
| -X Bankası                  |          |          |
| Konaklama Gideri            |          |          |

#### 4.3.2.9. Futbol Kulübünün Futbolcu Malzeme Giderleri

Futbol kulüplerinin ihtiyaç duyduğu malzemeler belirli aralıklarla satın alınmaktadır. Satın alınan bu malzemeler aynı sezon içinde kullanılacak ise, doğrudan sonuç hesaplarına gider olarak kaydedilir. Birden fazla sezonun ihtiyacını karşılayacak kadar malzeme alınması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekecektir.

Futbol kulübü futbolcuların kullanması için t-shirt, dizlik, tozluk, çorap gibi futbolcu malzemelerini % 8 KDV hariç 4.000,00 TL bedelle satın almış, bedelini nakit ödemiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                             |          |          |
|-----------------------------|----------|----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ. | 4.000,00 |          |
| -Futbolcu Malzeme Giderleri |          |          |
| 191 İND. KDV.HS.            | 320,00   |          |
| 100 KASA HS.                |          | 4.320,00 |
| -%8 KDV                     |          |          |
| Futbolcu Malzemeleri        |          |          |

#### 4.3.2.10. Futbol Kulübünün Futbol Malzeme Giderleri

Futbol kulübü antrenmanlarda kullandığı çeşitli futbol toplarını % 18 KDV hariç 3.500,00 TL bedelle satın almış, bedelini nakit ödemiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                             |          |          |
|-----------------------------|----------|----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ. | 3.500,00 |          |
| -Futbol Malzeme Giderleri   |          |          |
| 191 İND. KDV.HS.            | 630,00   |          |
| -%18 KDV                    |          |          |
| 100 KASA HS.                |          | 4.130,00 |
| Futbol Malzemeleri          |          |          |

#### 4.3.2.11. Futbol Kulübünün Güvenlik Giderleri

6222 Sayılı Sporda Şiddet ve Düzensizliğin Önlenmesine Dair Kanun'un 5. Maddesi hükümlerine göre ev sahibi kulüplerin müsabaka ve seyir alanlarının güvenliğini sağlamaları gerekmektedir.

Güvenlik hizmetine ilişkin KDV tutarı KDV Uygulama Genel Tebliği I/C-2.1.3.4.3.2. Maddesine göre 9/10 tevkifata tabidir.

Futbol kulübü sahasında oynanan maçın güvenliğini sağlamak amacıyla % 18 KDV hariç 8.000,00 TL tutarında özel güvenlik hizmeti almış, bedeline çek vermiştir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda güvenlik giderinin muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                |          |          |
|--------------------------------|----------|----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. | 8.000,00 |          |
| -Özel Güvenlik Giderleri       |          |          |
| 191 İND. KDV. HS.              | 1.440,00 |          |
| -%18 KDV                       |          |          |
| 103 VER.ÇEK. HS                |          | 8.144,00 |
| -X Güvenlik A.Ş.               |          |          |
| 360 ÖD.VER.FON.HS.             |          | 1.296,00 |
| -Öd. KDV T.(9/10)              |          |          |
| Özel Güvenlik Hizmeti Alımı    |          |          |

#### 4.3.2.12.Futbol Kulübünün Ücret Gideri (Asgari Ücret Üzerinden)

Futbol kulübünde sözleşmesi bulunan bir futbolcuya 2022 Ocak ayında sözleşme gereği asgari ücret üzerinden ödeme yapılmaktadır. Futbolcunun ücret bordrosu tahakkuku ve muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

BRÜT ÜCRET: 5.004,00

SGK İŞÇİ PAYI (%14)= 5.004,00\*0,14= 700,56

SGK İŞÇİ İŞSİZLİK PAYI (%1)= 5.004,00\*0,01=50,04

GELİR VERGİSİ VE DAMGA VERGİSİ KESİNTİLERİ: 0,00

01.01.2022 tarihinden itibaren 22/12/2021 tarih ve 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun' un 2. ve 4. Maddeleri gereği, asgari ücrete kadar yapılan ücret ödemelerinden gelir vergisi ve damga vergisi kesilmeyecektir.

KESİNTİLER TOPLAMI= (700,56+50,04)=750,60

NET ÜCRET= 5.004,00-750,60=4.253,40

İşveren açısından ise;

SGK İŞVEREN PAYI (%20,5)= 5.004,00\*0,205=1.025,82

SGK İŞVEREN İŞSİZLİK (2)= 5.004,00\*0,02=100,08

Yapılan açıklamalar ve hesaplamalar sonrası futbolcuya yapılan ödemenin muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                     |          |          |
|-------------------------------------|----------|----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ.         | 6.129,90 |          |
| -Futbolcu Ücretleri : 5.004,00      |          |          |
| -SGK İşveren Kesintileri : 1.125,90 |          |          |
| 361 S.G.K. HS.                      |          | 1.876,50 |
| -SGK İşv.: 1.125,90                 |          |          |
| -SGK İşçi: 750,60                   |          |          |
| 335 PERS. BORÇ. HS                  |          |          |
| -X Futbolcu                         |          | 4.253,40 |
| Futbolcu Ücret Tahakkuku            |          |          |

SGK primleri kulübün banka hesabından ödenmiştir. SGK primlerinin zamanında ödenmesi halinde ödeme ekranında 5 puanlık SGK İşveren Desteği sağlanmaktadır. Bir başka

ifadeyle % 20,5 olan SGK İşveren Primi % 15,5 olarak hesaplanmaktadır. 5 puanlık bu olumlu fark 602 Diğer Gelirler Hesabında takip edilmektedir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda SGK primi ödemesi ve işveren payında 5 puanlık destek sağlanması işlemi şu şekilde kaydedilmektedir:

|                                                               |                                                                         |          |        |          |
|---------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|----------|--------|----------|
| 361 ÖD.S.G.K. HS.<br>-SGK İşv.: 1.125,90<br>-SGK İşçi: 750,60 | 602 DİĞER GELİR.HS<br>-SGK Teşvikleri<br>102 BANKALAR HS.<br>-X Bankası | 1.876,50 | 250,20 | 1.626,30 |
| SGK Ödemesi                                                   |                                                                         |          |        |          |

#### **4.3.2.13. Futbol Kulübünün Ücret Gideri (Asgari Ücretin Üzerinde Bir Ücret Üzerinden)**

Futbol kulübünde sözleşmesi bulunan bir futbolcunun aylık brüt ücreti 20.000,00 TL’ dir. Futbolcunun ücret bordrosu tahakkuku ve muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

BRÜT ÜCRET: 20.000,00

SGK İŞÇİ PAYI (%14)= 20.000,00\*0,14= 2.800,00

SGK İŞÇİ İŞSİZLİK PAYI (%1)= 20.000,00\*0,01=200,00

GELİR VERGİSİ MATRAHI= (BRÜT ÜCRET- SGK İŞÇİ KESİNTİLERİ)  
= (20.000,00-3.000,00= 17.000,00

ASGARİ ÜCRETİ AŞAN MATRAH= 17.000,00-4.253,40=12.746,60

Futbolculara ödenen ücretler bir işverene bağlı işçi ile aynı kesintilere tabi tutulmaktadır. Ancak futbolculara yapılan sabit ücret ödemelerinin yanında, düzenlenen sözleşmeler gereği imza parası, maç başı ücret ödemesi, prim gibi farklı ödeme türleri bulunmaktadır.

7194 Sayılı Kanunun 21. Maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan değişiklikle 07/12/2019 ile 31/12/2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden kesinti yapılacak gelir vergisi oranları şunlardır:

- a) Lig usulüne tabi spor dallarında;
- 1) En üst ligdekiler % 20,
  - 2) En üst altı ligdekiler % 10,
  - 3) Diğer ligdekiler % 5
- b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarında yer alan sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılımları nedeniyle yapılan ödemelerden % 5 oranında gelir vergisi kesilmektedir.

Bu durumda kulübün bulunduğu lig alt lig olduğundan % 5'lik Gelir Vergisi uygulanmaktadır.

$$\text{GELİR VERGİSİ} = 12.746,60 \times 0,05 = 637,33$$

$$\text{DAMGA VERGİSİ MATRAHI} = \text{Brüt ücretin asgari ücreti aşan kısmı} (20.000,00 - 5.004,00) = 14.996,00$$

$$\text{DAMGA VERGİSİ} = 14.996,00 \times 0,00759 = 113,82$$

$$\begin{aligned} \text{KESİNTİLER TOPLAMI} &= 2.800,00 + 200,00 + 637,33 + 113,82 \\ &= 3.751,15 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{NET ÜCRET} &= 20.000,00 - 3.751,15 \\ &= 16.248,85 \end{aligned}$$

İşveren açısından ise;

$$\text{SGK İŞVEREN PAYI (\%20,5)} = 20.000,00 \times 0,205 = 4.100,00$$

$$\text{SGK İŞVEREN İŞSİZLİK (\%2)} = 20.000,00 \times 0,02 = 400,00$$

Yapılan açıklamalar ve hesaplamalar sonrası futbolcuya yapılan ödemenin muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                     |           |           |
|-------------------------------------|-----------|-----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ.         | 24.500,00 |           |
| -Futbolcu Ücretleri : 20.000,00     |           |           |
| -SGK İşveren Kesintileri : 4.500,00 |           |           |
| 360 ÖD.VER.FON.HS.                  |           | 751,15    |
| -GV: 637,33                         |           |           |
| -DV: 113,82                         |           |           |
| 361 ÖD.S.G.K.HS.                    |           | 7.500,00  |
| -SGK İşv.: 4.500                    |           |           |
| -SGK İşçi: 3.000                    |           |           |
| 335 PERS.BORÇ.HS.                   |           | 16.248,85 |
| -X Futbolcu                         |           |           |
| Futbolcu Ücret Tahakkuku            |           |           |

SGK primleri kulübün banka hesabından ödenmiştir. SGK primlerinin zamanında ödenmesi halinde ödeme ekranında 5 puanlık SGK İşveren Desteği sağlanmaktadır. Bir başka ifadeyle % 20,5 olan SGK İşveren Primi % 15,5 olarak hesaplanmaktadır. 5 puanlık bu olumlu fark 602 Diğer Gelirler Hesabında takip edilmektedir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda SGK primi ödemesi ve işveren payında 5 puanlık destek sağlanması işlemi şu şekilde kaydedilmektedir:

|                                                                 |          |          |
|-----------------------------------------------------------------|----------|----------|
| 361 ÖD.S.G.K. HS.<br>-SGK İşv.: 4.500,00<br>-SGK İşçi: 3.000,00 | 7.500,00 |          |
| 602 DİĞ.GEL HS.<br>-SGK Teşvikleri                              |          | 1.000,00 |
| 102 BANKALAR HS.<br>-X Bankası                                  |          | 6.500,00 |
| SGK Ödemesi                                                     |          |          |

#### **4.3.2.14. Futbol Kulübünün İmza Parası Ödemesi**

Futbol kulüplerinde bonservis bedeli elinde olan oyunculara düzenlenen sözleşme gereği imza parası adı altında bir ödeme yapılabilmektedir.

311 Seri No.lu GVK Genel Tebliği 31. Maddesi uyarınca işverene tabi olarak çalışan sporculara sağlanan imza parası, prim, imaj hakkı, maç başı ücret gibi menfaatler ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

Futbol kulübü bonservis bedeli ödemediği sözleşme imzaladığı futbolcuya Ocak-2022 döneminde brüt 35.000,00 TL imza parası ödenecektir.

Bu durumda söz konusu 35.000,00 TL tutarındaki imza parasının ücret olarak tahakkuku şu şekilde yapılmaktadır.

BRÜT ÜCRET: 35.000,00

SGK İŞÇİ PAYI (%14)= 35.000,00\*0,14= 4.900,00

SGK İŞÇİ İŞSİZLİK PAYI (%1)= 35.000,00\*0,01=350,00

GELİR VERGİSİ MATRAHI= (BRÜT ÜCRET- SGK İŞÇİ KESİNTİLERİ)

= (35.000,00-5.250,00)= 29.750,00

ASGARİ ÜCRETİ AŞAN MATRAH= 29.750,00-4.253,40=25.496,60

GELİR VERGİSİ= 25.496,60\*0,05= 1.274,83

DAMGA VERGİSİ MATRAHI= Brüt ücretin asgari ücreti aşan kısmı (35.000,00-5.004,00=29.996,00)

DAMGA VERGİSİ= 29.996,00\*0,00759= 227,67

KESİNTİLER TOPLAMI= 4.900,00+350,00+1.274,83+227,67  
= 6.752,50

NET ÜCRET= 35.000,00-6752,50

=28.247,50

İşveren açısından ise;

SGK İŞVEREN PAYI (%20,5)= 35.000,00\*0,205=7.175,00

SGK İŞVEREN İŞSİZLİK (%2)= 20.000,00\*0,02=700,00

Yapılan açıklamalar ve hesaplamalar sonrası futbolcuya yapılan ödemenin muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                     |           |           |
|-------------------------------------|-----------|-----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ.         | 42.875,00 |           |
| -Futbolcu Ücretleri : 35.000,00     |           |           |
| -SGK İşveren Kesintileri : 7.875,00 |           |           |
| 360 ÖD.VER.FON.HS.                  |           | 1.502,50  |
| -GV: 1.274,83                       |           |           |
| -DV: 227,67                         |           |           |
| 361 ÖD.S.G.K.HS.                    |           | 13.125,00 |
| -SGK İşv.: 7.875,00                 |           |           |
| -SGK İşçi: 5.250,00                 |           |           |
| 335 PERS.BORÇ.HS.                   |           | 28.247,50 |
| -X Futbolcu                         |           |           |
| Futbolcu İmza Parası Tahakkuku      |           |           |

SGK primleri kulübün banka hesabından ödenmiştir. SGK primlerinin zamanında ödenmesi halinde ödeme ekranında 5 puanlık SGK İşveren Desteği sağlanmaktadır. Bir başka ifadeyle % 20,5 olan SGK İşveren Primi % 15,5 olarak hesaplanmaktadır. 5 puanlık bu olumlu fark 602 Diğer Gelirler Hesabında takip edilmektedir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda SGK primi ödemesi ve işveren payında 5 puanlık destek sağlanması işlemi şu şekilde kaydedilmektedir:

|                                                               |                                                                      |           |           |
|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 361 ÖD.S.G.K. HS.<br>-SGK İşv.:7.875,00<br>-SGK İşçi:5.250,00 | 602 DİĞ.GEL.HS.<br>-SGK Teşvikleri<br>102 BANKALAR HS.<br>-X Bankası | 13.125,00 |           |
| SGK Ödemesi                                                   |                                                                      |           | 1.750,00  |
|                                                               |                                                                      |           | 11.375,00 |

İmza parasının ve futbolcu brüt ücretlerinin 2022 yılı Ocak ayı itibarıyla SGK tavanı olan 37.530,00 TL' nin üzerinde olması durumunda SGK tavanı üzerindeki tutar 5510 sayılı Kanun' un 80/d maddesine göre bir sonraki aya devredilerek SGK matrahına ilave edilebilmektedir. Devredilen tutar en fazla 2 ay devredilebilmekte ve SGK matrahına ilave edilebilmektedir. Bu nedenle içinde bulunulan ay ve sonraki iki ay devredilemeyen tutarlar üzerinden SGK kesintisi yapılamayacağı için ele geçen net ücretin daha fazla olmasını sağlayacaktır.

Uygulamada imza parasının aktifleştirilmesi yoluna da gidilebilmektedir. Özellikle bonservisi elinde olan futbolculara ödenen imza parası futbolcunun bonservis ödemesinde olduğu gibi kullanım hakkı sağlayan bir harcama olduğu için maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmekte ve amortisman yoluyla itfa edilmektedir. İmza parasının sözleşme imzalanırken bir kere ödenmesi ve futbolcunun bu ödeme ile kulübe sözleşme süresince bağlı olmasından dolayı 260 No.lu Haklar Hesabında da takip edilebileceği değerlendirilmektedir.

#### **4.3.2.15. Futbol Kulübünün Teknik Direktörüne Lojman Sağlaması**

Futbol kulübü tarafından kulübün mülkiyetinde bulunan konutlardan, teknik direktöre 80 metrekare büyüklüğünde lojman tahsisi yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu 23/9 maddesi hükümlerine göre mülkiyeti firmada olan ve çalışanlara tahsis edilen, kullanım alanı 100 metrekareyi aşmayan konutlar vergiden istisna edilmiştir. Bu nedenle teknik direktör için tahsis edilen konut gelir vergisinden muaf olacaktır. Bundan dolayı vergi ve sosyal güvenlik yönünden herhangi bir kayıt yapılmayacaktır. 100 metrekareyi aşması durumunda ise aşan kısmı vergiye tabi tutulmaktadır.

#### **4.3.2.16. Futbol Kulübünün Futbolcu Bonservis Bedellerinin Amortisman Giderleri**

VUK 269. Maddesi gereği gayri maddi haklar gayrimenkuller gibi değerlendirilmektedir. Gayrimenkuller gibi değerlendirilmesi amortisman hesaplamalarında maliyet bedelinin esas alınacağını göstermektedir.

1 Seri No.lu MSUGT (1992) ekinde yer alan Tekdüzen hesap planı açıklamalarında, Hakların yararlanma süresi belli ise yararlanma süresinde, yararlanma süresi belli değilse 5 yıl içerisinde eşit taksitlerle itfa olunacağı belirtilmiştir. Eşit taksitlerle itfa edilmesi gayri maddi hakların amortisman hesaplamasında azalan bakiyeler yönteminin kullanılamayacağını göstermektedir.

Amortisman mevzuatını düzenleyen hükümler çerçevesinde gayri maddi hakların 15 yıllık sürede itfa olacağı belirtilmektedir (VUK. 313, 325., 320. Maddeleri, 333, 339, 365, 389, 399, 418 ve 439 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği). Ayrıca özel maliyet bedelleri hariç azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplanmasının önünde bir engel bulunmamaktadır.

Ancak, genel kabul gören uygulama bonservis bedellerinin sözleşme süresinde itfa edilmesi ve normal amortisman yönteminin kullanılması yönündedir.

İçinde bulunulan yılda 3 yıllık sözleşme imzalanarak 60.000,00 TL bonservis bedeliyle kayıtlara alınan futbolcunun amortisman hesaplamaları şu şekilde gerçekleşmektedir.

Futbolcu Amortisman Hesaplama Tablosu

| Sıra   | Amortisman Tutarı |
|--------|-------------------|
| 1.YIL  | 20.000,00         |
| 2.YIL  | 20.000,00         |
| 3.YIL  | 20.000,00         |
| TOPLAM | 60.000,00         |

Yapılan açıklamalar ve hesaplamalar sonrası futbolcu bonservis bedellerinin amortisman muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                               |           |           |
|-----------------------------------------------|-----------|-----------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.<br>-X Futbolcu | 20.000,00 |           |
| 268 BİRİKMİŞ AMOR.HS.<br>-Bonservis Bedeli    |           | 20.000,00 |
| Amortisman Giderleri                          |           |           |

A.Ş statüsündeki futbol kulübü son dönemlerde futbolcu bonservislerine amortisman ayırmamaktadır. Bunun nedeni zaten sürekli zarar eden kulüpte futbolcunun ilerideki satışında amortisman tutarları dikkate alınıp satış kârını yükselteceğinden vergi planlaması yapılmaktadır.

#### 4.3.2.17. Futbol Kulübünün Dışarıdan Sağlık Hizmeti Alması

Serbest meslek erbabı tarafından verilen sağlık hizmetleri GVK 94. Maddesi hükümlerine göre % 20 oranında gelir vergisi tevkifatına tabidir.

Futbol kulübü sakatlığı bulunan futbolcusu için serbest çalışan bir fizyoterapistten sağlık hizmeti almıştır. % 8 KDV hariç brüt 500 lira olan sağlık hizmetinin bedeli nakit ödenmiştir.

Yapılan açıklamalar sonrası sağlık harcamasının muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                               |        |        |
|-----------------------------------------------|--------|--------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.<br>-X Futbolcu | 500,00 |        |
| 191 İND. KDV.HS<br>-%8 KDV' li Alımlar        | 40,00  |        |
| 360 Ö.V.FON.HS.<br>-GV.Stopajı                |        | 100,00 |
| 100 KASA HS.                                  |        | 440,00 |
| Sağlık Hizmeti Alınması                       |        |        |

#### 4.3.3. Futbol Kulübünde Elde Edilen Gelirlerle İlgili Muhasebe Uygulamaları

Bu başlık altında anonim şirket statüsündeki bir kulüpte elde edilen gelir kalemlerinin muhasebeleştirme uygulamalarına yer verilecektir.

##### 4.3.3.1. Futbol Kulübünün Futbolcusunu Kiraya Verilmesi

Futbol kulüpleri; zaman zaman kadro planlaması yaparak ihtiyaç duymadığı, yabancı kuralı veya statü gereği kadroda yer veremediği ya da tecrübe kazanması amacıyla futbolcularını diğer kulüplere kiraya vermektedirler. Kiraya verme işlemleri anonim şirket statüsüne sahip kulüpler açısından 3065 sayılı KDV Kanunu' nun 1/1 Maddesi gereği KDV' ye tabidir ve % 18 KDV uygulanmaktadır.

Futbolcu kiralamaları kulüp açısından bir satış unsuru / gelir kalemi olduğundan 600 Yurt İçi Satışlar Hesabında takip edilmektedir. Uygulamada 602 Diğer Gelirler Hesabı da kullanılmaktadır.

Kadroda yer bulamayan bir futbolcu Ocak-Mayıs döneminde % 18 KDV hariç 100.000,00 TL bedelle bir başka kulübe kiraya verilmiş olup bedeli üç eşit taksitte tahsil edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                              |            |            |
|----------------------------------------------|------------|------------|
| 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR<br>-X Futbol AŞ. | 118.000,00 |            |
| 600 YURT İÇİ SAT.HS<br>-Futbolcu Kira Geliri |            | 100.000,00 |
| 391 HES.KDV.HS.<br>-%18 KDV'li Satış.        |            | 18.000,00  |
| Futbolcunun Kiraya Verilmesi                 |            |            |

Futbolcu kiraya verildiğinde bazen sonraki mali dönemleri ilgilendiren kira bedellerinin peşin tahsil edildiği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu durumda dönem ayırıcı hesaplar, 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ile 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının kullanılması ve cari döneme düşen gelirin kayıtlara dönem geliri olarak alınması gerekmektedir.

#### 4.3.3.2. Futbol Kulübünün Bilet Satış Gelirleri

Ülkemizde bulunan stadyumların büyük bir kısmının mülkiyeti Gençlik ve Spor Bakanlığı/ İl Müdürlüğü' nde bulunmaktadır. 28/05/1986 tarih ve 19120 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu' nun Ek 11. Maddesi hükümlerine göre mülkiyeti Gençlik ve Spor Bakanlığı veya İl Müdürlüklerinde bulunan spor tesisleri kulüplere bedelsiz ya da bir bedel karşılığında kiralanmaktadır. Kiralanan ya da bedelsiz devredilen bu spor tesisleri kullanım veya intifa hakkı sahibi ya da kiracı tarafından hasılattan ya da kira bedelinden Bakanlığa pay verilmesi suretiyle kiraya verilebilmektedir.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Taşra Teşkilatı Bütçe, Muhasebe ve Bilet Yönetmeliği hükümlerine göre maç biletlerinin satışı Gençlik Spor İl Müdürlükleri tarafından yapılmakta ilgili kesintiler yapıldıktan sonra kalan tutar kulübe ödenmektedir.

Futbol kulübü, yapılan maçtan bilet satış geliri olarak % 18 KDV hariç 1.000,00 TL gelir elde etmiş, elde edilen bilet satış gelirinden kulübün payına düşen tutar kulübün banka hesabına yatırılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                |                                                                                |          |                    |
|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|----------|--------------------|
| 102 BANKALAR HS.<br>-X Bankası | 600 YURT İÇİ S. HS.<br>-Maç Hasılatı<br>391 HES.KDV.HS.<br>-%18 KDV' li Satış. | 1.180,00 | 1.000,00<br>180,00 |
| Bilet Satış Geliri             |                                                                                |          |                    |

#### 4.3.3.3. Futbol Kulübünün Ürün Satış Gelirleri

Kulübün yapmış olduğu forma, atkı, bayrak gibi ürün satışları 600 Yurt İçi Satışlar Hesabında takip edilmektedir.

Futbol kulübü bir iş insanına tanesi % 8 KDV hariç 100,00 TL' den 250 adet forma satmış, bedeli banka havalesiyle tahsil edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                         |           |           |
|-----------------------------------------|-----------|-----------|
| 102 BANKALAR<br>-X Bankası              | 27.000,00 |           |
| 600 YURT İÇİ SAT.HS<br>-Forma Satışları |           | 25.000,00 |
| 391 HES.KDV.HS.<br>-%8 KDV'li Satış.    |           | 2.000,00  |
| Forma Satışı                            |           |           |

#### 4.3.3.4. Futbol Kulübünün Sponsorluk, İsim Hakkı, Naklen Yayın, Reklam Gelirleri

Futbol kulüplerinin elde ettiği sponsorluk, isim hakkı, naklen yayın, reklam gelirleri gibi gelirlerin KDV tutarı KDV Uygulama Genel Tebliği I/C-2.1.3.2.9.2. Maddesi hükümlerine göre 9/10 KDV tevkifatına tabidir.

Futbol kulübü Futbol Federasyonu'ndan % 18 KDV hariç 200.000,00 TL tutarında sponsorluk geliri elde etmiş, bu gelir Futbol Federasyonu tarafından kulübün banka hesabına yatırılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                           |            |            |
|-------------------------------------------|------------|------------|
| 102 BANKALAR<br>-X Bankası                | 203.600,00 |            |
| 600 YURT İÇİ SAT.HS<br>-Sponsorluk Bedeli |            | 200.000,00 |
| 391 HES.KDV.HS.<br>-%18 KDV.(9/10 T)      |            | 3.600,00   |
| Sponsorluk Geliri                         |            |            |

Futbol kulübü Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca düzenlenen şans oyunlarında isminin kullanılmasından dolayı % 18 KDV hariç 50.000,00 TL isim hakkı geliri elde etmiş, bu bedel Spor Toto Teşkilat Başkanlığınca kulübün banka hesabına yatırılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                                             |           |           |
|---------------------------------------------|-----------|-----------|
| 102 BANKALAR<br>-X Bankası                  | 50.900,00 |           |
| 600 YURT İÇİ SAT. HS.<br>-İsim Hakkı Bedeli |           | 50.000,00 |
| 391 HES.KDV.HS.<br>-%18 KDV.(9/10 T)        |           | 900,00    |
| İsim Hakkı Geliri                           |           |           |

Futbol kulübü Türkiye Kupası maçlarının yayınlanmasından dolayı % 18 KDV hariç 300.000,00 TL naklen yayın geliri elde etmiş, bu bedel Türkiye Futbol Federasyonu tarafından kulübün banka hesabına yatırılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                            |                                            |            |            |
|----------------------------|--------------------------------------------|------------|------------|
| 102 BANKALAR<br>-X Bankası |                                            | 305.400,00 |            |
|                            | 600 YURT İÇİ SAT. HS<br>-Naklen Yayın Bed. |            | 300.000,00 |
|                            | 391 HES. KDV.HS.<br>-%18 KDV.(9/10 T)      |            | 5.400,00   |
| Naklen Yayın Geliri        |                                            |            |            |

Futbol kulübü, formasına göğüs reklamı aldığı bir firmadan % 18 KDV hariç 150.000,00 TL reklam geliri elde etmiş, bu bedel ilgili firma tarafından kulübün banka hesabına yatırılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda örnek olayın muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

|                            |                                      |            |            |
|----------------------------|--------------------------------------|------------|------------|
| 102 BANKALAR<br>-X Bankası |                                      | 152.700,00 |            |
|                            | 600 YURT İÇİ SAT.HS<br>-Reklam Bed.  |            | 150.000,00 |
|                            | 391 HES.KDV.HS.<br>-%18 KDV.(9/10 T) |            | 2.700,00   |
| Reklam Geliri              |                                      |            |            |

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırmadan elde edilen sonuçlar ve öneriler bu başlık altında açıklanacaktır.

#### 5.1. Araştırmadan Elde Edilen Sonuçlar

Bu bölüm, Türkiye futbol endüstrisinin içinde bulunduğu durumu gösteren yönetsel ve mali konularla ilgili sonuçlar ile muhasebe uygulamalarıyla ilgili sonuçlar şeklinde iki başlık altında incelenecektir.

##### 5.1.1. Yönetsel ve Mali Konularla İlgili Sonuçlar

➤ Üretim ve ticaret işletmelerinde işletmelerin mali olarak en çok yatırım yaptıkları varlıkları maddi duran varlıklar olurken futbol endüstrisinde en çok yatırım futbolculara bir başka ifadeyle insan kaynaklarına yapılmaktadır. Ülkemizde faaliyet gösteren futbol kulüplerinin neredeyse tamamının maçlarını oynadıkları stadyumlar kamuya aittir. Avrupa' nın sayılı büyük kulüpleri altyapıya çok önem vermekte, büyük bütçeleri altyapının hizmetine sunmaktadır. Ülkemizde ise altyapı yatırımları yeterli düzeyde değildir. Polat vd., (2020) tarafından yapılan araştırmaya göre ülkemizde altyapıdan yetişen futbolcuların sadece % 6,80' i kendi takımlarında profesyonel futbolcu olarak şans bulabilmektedir. Türkiye futbolcu üretme, yetiştirme ve pazarlama konusunda Avrupa ülkeleri arasında son sıralarda gelmektedir.

➤ Ülkemizde istenilen seviyede futbolcu yetiştirilememesi nedeniyle yabancı menşeli futbolculara çok yüksek bonservis bedelleri ödenmektedir. Çetinkaya ve Yıldırım (2020) tarafından yapılan araştırmada borsada işlem gören dört büyük kulübün (Galatasaray, Fenerbahçe, Beşiktaş, Trabzon) 01 Ocak 2000-31 Aralık 2019 tarihleri arasındaki 20 yıllık süreçte bonservisle gerçekleştirdikleri tüm yabancı oyuncu transferleri incelenmiştir. Bu 20 yıllık süreçte dört büyük kulübün bu işlemlerden 262,5 milyon Euro zarar ettiği tespit edilmiştir. Ancak finansal fair play sonrası 2015 yılından itibaren zarardan kâra dönüş olduğu görülmüştür. Kulüplerin son 5 yıllık periyotta yabancı oyuncu transferlerinden 40,56 milyon Euro kâr ettikleri tespit edilmiştir. Uluslararası Spor Araştırmaları Merkezi' nin Mayıs-2021 raporuna göre Süper lig ve

1.ligde 563 yabancı futbolcunun olduğu belirlenmiştir. Bu futbolcular % 43,6' lık yüzdeye sahiptirler (CIES, 2021).

➤ Futbol sürekli gelişen ve büyüyen bir yapıya sahiptir. Uzun yıllar sadece maçları izlemeye gelen seyirci bilet gelirleriyle ayakta durmaya çalışan futbolda yeni gelir kaynakları oluşturulmaya çalışılmaktadır. Naklen yayın gelirleri, sponsorluk gelirleri, reklam gelirleri, isim hakkı gelirleri vb. gelirler futbol endüstrisinin oluşturduğu yeni gelir kalemleridir. Bununla birlikte yapılan farklı formattaki sözleşmelerin içeriğinden kaynaklanan yeni gider kalemleri de bulunmaktadır. Maç başı ücret, imza parası, belirli gol sayısına endekslenen sözleşme yapıları futbol endüstrisinde oluşan yeni gider kalemleridir. Mevcut haliyle ülkemiz kulüplerinin futbol gelirleri ile giderlerini karşılaması mümkün görünmemektedir. Kulüpler hiç oynatmadığı futbolcular da dâhil olmak üzere imzalanan sözleşmeler gereği futbolculara çok yüksek ücretler ödemektedirler.

➤ Futbol kulüplerinin en önemli sorunlarından bir tanesi de finansal sorunlardır. Son dönemlerde futbol kulüplerinin futbol dışı önemli kaynaklar buldukları da görülmektedir. Futbol dışında halka arz yöntemiyle geçmişte önemli kaynaklar bulan kulüpler günümüzde tokenler çıkararak kripto borsasında yer almaya başlamışlardır.

➤ Ticari hayatta şahıs işletmelerinin şirketleşmeye gitmeleri nasıl kaçınılmaz olmuşsa futbolda da dernek şeklinde kurulan kulüpler yerini anonim şirket statüsüne sahip futbol kulüplerine bırakmıştır. Dernek statüsündeki kulüplerin birtakım vergisel avantajları olsa da şirketleşmenin büyümek için gerekli olduğu bilinmektedir. Kulüpler şirketleşse de yönetim anlamında önemli problemleri bulunmaktadır. Her ne kadar şirketleşme yoluna gidilse de kulüpler kurumsallaşamamışlardır. Yönetimlerin değişmesiyle birlikte tepeden tırnağa kulübün yapısı, çalışanları değişmektedir. İngiltere' deki Manchester United, Arsenal gibi kulüplerin 30 yıl boyunca aynı teknik ekiple çalışmalarına karşın ülkemizde bir sezonda üç teknik direktör değiştiren kulüpler bulunmaktadır.

➤ Futbol kulüpleri futbolcularla ve bankalarla yaptıkları sözleşmeleri döviz cinsinden yaptıklarından döviz kurlarındaki dalgalanmalar kulüpler üzerinde finansal risk oluşturmaktadır.

➤ Medya organlarının kulüpler hakkında çıkardığı haberlerin gerçeği yansıtmadığı, çok fazla bilgi kirliliği olduğu görülmektedir. Hem taraftarlar hem de borsada işlem gören kulüplerin hissedarları bu durumdan rahatsızlık duymaktadırlar.

### **5.1.2. Muhasebe Uygulamalarıyla İlgili Sonuçlar**

➤ Bu çalışma kapsamında incelenen anonim şirket statüsündeki kulübün son iki mali dönem bilançosu incelendiğinde 2020 ve 2021 yıllarında kulübün borç rakamlarının aktif toplamını geçtiği ve öz kaynak değerlerinin eksiye düştüğü tespit edilmiştir. Bu durum kulübün finansal anlamda büyük problemler yaşadığı ve iflas etme noktasına geldiğinin açıkça göstergesidir. Uluyol (2014) tarafından Süper Lig Futbol Kulüplerinin finansal performans analizinin incelendiği çalışmada ülkemizin önemli kulüplerinin büyük finansal problemler yaşadığı ve negatif öz sermayeye düştükleri tespit edilmiştir. Hem büyük kulüplerde hem de Anadolu kulüpleri denilen küçük kulüplerde aynı finansal problemlerin yaşanması dikkate değerdir. Negatif öz sermayeye düşen anonim şirketler 6102 sayılı TTK' nun 376. Maddesi' nde tanımlanan sermayenin kaybı, borca batık olma durumuyla karşı karşıya kalmaktadırlar.

➤ Kulüplerin KDV yükümlülükleri iki önemli açıdan finansal sorunlar doğurabilmektedir. İlk olarak şirketleşen kulüplerde bonservisiyle birlikte başka takıma satılacak bir futbolcunun sözleşmesinin feshedilmesi ve futbolcunun gidip bonservisi yokmuş gibi yeni kulübüyle anlaşması bunun en önemli göstergesidir. Kulüpler KDV yükümlülüğünden kaçınmak için futbolcularının sözleşmelerini feshetme yoluna giderek bonservis bedellerini kayıt dışı tahsil edebilmektedir. İkinci olarak bazı işlemlerin KDV uygulamalarında tevkifata tabi tutulmasının getirdiği vergisel yükümlülükler finansal sorunlara yol açabilmektedir. Alıcı yönünden KDV tevkifatına tabi işlemler problem oluşturmazsa da satıcı yönünden problemler oluşturabilmektedir. Alıcı almış olduğu bir mal veya hizmetteki KDV' yi tevkifatlı olursa vergi dairesine, tevkifatsız olursa satıcıya ödemek zorundadır. Ancak, KDV tevkifatına tabi işlemlerde tevkif edilen KDV tutarı alıcı tarafından satıcıya ödenmeyip sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödendiğinden satıcının tahsil edemediği KDV tutarı kadar finansal problemi olabilecektir. Bu durum, zaten önemli finansal problemler yaşayan kulüplere ek finansal problemler getirmekte ve bu kulüpleri kayıt dışına itmektedir. Türkiye Futbol Federasyonu ve Spor Toto Teşkilat Başkanlığınca isim hakkı, sponsorluk ve reklam gibi

işlemlerin bedeli olarak yapılan ödemeler bu kurumların resmi kurum niteliğine sahip olmasından dolayı kayıt dışılığa imkân vermemektedir.

- Futbolcuların bonservis bedelleri genel olarak bir lisans hakkı niteliğine sahip bulunduğundan 260 Haklar Hesabında takip edilmektedir. Uygulamada, 267 No.lu Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabının kullanıldığı da görülmektedir. Tekdüzen hesap planı açısından uygulama farklılıkları bulunmaktadır.
- Uygulama kapsamında incelenen futbol kulübünün 260 Haklar Hesabında takip ettiği futbolcu bonservis bedellerine son dönemlerde itfa payı (amortisman) ayırmadığı görülmektedir.
- Uygulama kapsamında incelenen kulübün satış dışında kalan ve 602 Diğer Gelirler Hesabında takip edilmesi daha uygun görülen bazı gelir kalemlerini uygulamada 600 Yurt İçi Satışlar Hesabında takip ettiği görülmektedir. Bu durum yurt içi satışların daha yüksek görünmesine neden olmaktadır.
- Mali yardımlar, teşvikler ve vergi istisnaları için 602 Diğer Gelirler Hesabı kullanılmaktadır.
- Futbolculara yapılan ödemelerden kesilen gelir vergisi tevkifatına artan oranlı tarife uygulanmamaktadır.
- Bonservis bedeli ödenmeden transfer edilen futbolcular için herhangi bir kayıt yapılmamaktadır.
- Futbolculara ödenen imza paralarının muhasebeleştirilmesinde uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Demirci ve Küçük (2020) tarafından yapılan çalışmada futbolculara ödenen imza parası futbolcunun kullanım hakkını elde etmek için yapılan bir harcama olarak değerlendirilmiş ve 260 Haklar Hesabına kaydedilmiştir. Aygün ve Ulucenk (2019) tarafından yapılan çalışmada ise futbolcuya imza parası olarak ödenen tutar ücret olarak değerlendirilmiş ve 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilmiştir.

## 5.2. Araştırma Sonuçları İle İlgili Öneriler

Bu bölüm yönetsel ve mali konularla ilgili öneriler ve muhasebe uygulamalarıyla ilgili öneriler olmak üzere iki başlık altında incelenecektir.

### 5.2.1. Yönetmel ve Mali Konularla İlgili Öneriler

➤ Kulüpler sürekli oyuncu satın almak yerine önde gelen futbol kulüpleri gibi altyapı yatırımlarına ağırlık vermeli, yetiştirdikleri oyuncuları eğitim ve gelişim yönünden takip etmelidirler. Ayrıca yetiştirilmekte olan altyapı futbolcularının futbolcu olarak hayatına devam etmesini engelleyen durumlar ortaya çıkabileceği veya sakat kalabileceği gibi riskler de göz önüne alınarak akademik ve mesleki eğitim yönünden de eğitimlerine destek olunmalıdır. Ortalama 30 -35 yaş aralığı gibi insan ömrünün yarısı bile olmayan bir yaşta bu sektörden ayrılarak jübile yapmak durumunda kalan futbolcuların hayata ve geleceğe dair beklentilerinin çözümü halinde daha başarılı olabilecekleri düşünülmektedir.

➤ Kulüpler altyapı dışında edindikleri futbolcular için makul bütçeler ayırmalı ve bütçelerini optimum şekilde kullanmalıdırlar. Kulübe alınacak futbolcuların iyi izlenmesi amacıyla kaliteli bir scout (yetenek avcısı) ekibi kurulması önemlidir. Kaliteli bir scout ekibiyle kulüpler hem yetiştirdiği futbolculardan hem de bonservisiyle birlikte aldığı futbolculardan yüksek gelirler elde edebilirler. Kulüplerin futbolcu bonservisi anlamında ithalat/ihracat dengesinin ihracat lehine iyileştirilmesi önemlidir.

➤ Futbol endüstrisindeki kulüplerin futboldan elde ettikleri gelirleri artırabilmeleri için çitayı yükselterek büyük turnuvalara katılım sağlamaları turnuva katılım bedeli, yayın ve sponsorluk geliri gibi önemli tutardaki gelir kalemlerini elde etmelerini sağlayabilecektir. Ayrıca kulüpler, oynadıkları turnuvalarda vitrine çıkan futbolcuların gösterdikleri performans nedeniyle bu futbolculardan yüksek bonservis gelirleri elde edebileceklerdir. Kulüplerin gelir gider dengesini sağlamada sözleşme kaynaklı bilinçsizce yapılan giderlerin azaltılması gerekmektedir. Kulüplerin yaptıkları sözleşmeleri performansla dayalı olarak yapmaları futbolcuların hiç oynamadan ücret almalarının önüne geçilmesini sağlayabilecektir.

➤ Kulüplerin her geçen gün kronikleşen finansal problemlerinin önüne geçebilmek amacıyla futbol dışında yeni gelir kaynaklarını keşfetmeleri gerekmektedir. Teknolojik

gelişmeler sayesinde kulüpler sosyal medya platformlarından önemli gelirler elde edebilirler. Ayrıca kulüplerin iki haftada bir kullandıkları stadyumlarını çok amaçlı olarak kullanmaları daha aktif hale getirmeleri mümkündür. Anadolu kulüplerinin de büyük kulüplerin izinden giderek halka arz ve token çıkarmak gibi girişimlerde bulunmaları önemli kaynaklar sağlayabilecektir.

➤ Kulüplerin kurumsal bir yapıya kavuşmaları için parası çok olan işadamlarının yerine futbolun içinden gelen kişilerin futbol yönetiminde görev almaları sağlanmalıdır. Bununla birlikte futbol kulüplerinin yönetimine üniversitelerdeki spor yöneticiliği bölümlerinden akademik destek sağlanması futbolun daha kurumsal bir yapıya kavuşmasına yarar sağlayabilecektir. Ayrıca kulüplerde istikrar amacıyla idari ve teknik ekipten sportif direktör, scout ekibi gibi bazı önemli kişilerin sürekli olarak değiştirilmemesi gerekmektedir.

➤ Kulüplerin futbolcularla ve bankalarla yaptıkları sözleşmeleri Türk lirası üzerinden yapmaları kur artışlarından kaynaklı zararların önüne geçilmesini sağlayabilecektir.

➤ Etkin bir halkla ilişkiler sistemi kurularak kulüplerin, medyada kulüp ve çalışanları hakkında çıkan haberlerle ilgili bilgi kirliliğini önlemeleri gerekmektedir. Borsada işlem gören kulüplerin bu konuda hissedarlarının menfaatlerini ön planda tutmaları önerilmektedir.

### **5.2.2. Muhasebe Uygulamalarıyla İlgili Öneriler**

➤ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanun' nun 376. Maddesi şirketlerde sermayenin kaybı ve borca batık olma durumunu düzenlemektedir. Bu madde kapsamında Türkiye'deki dört büyük kulüp dâhil olmak üzere negatif öz sermayeye düşen kulüpler, iflaslarının istenmesi durumuyla karşı karşıya kalabileceklerdir. Ayrıca, 08/04/2022 tarihinde kabul edilen 7394 Sayılı "Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun" 23. Maddesi TTK' nun 376. Maddesi gereği sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketlerin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağını belirtmektedir.

Şirket zararı nedeniyle ortaklar tarafından sermayeye aktarılacak tutarların hem diğer şirketlerin hem de anonim şirket statüsüne sahip futbol kulüplerinin kurum kazancı olarak dikkate alınmayacak oluşu sermaye kaybının önüne geçilmesi noktasında önemli bir adımdır. Sermaye kaybı sorununu aşmanın en uygulanabilir yolu, iyileştirici önlemler bağlamında ortaklar tarafından, erozyona uğrayan sermaye kaybının bir an önce tamamlanmasıdır. Aksi takdirde yaşanan bu sorun kulüpleri ve yöneticilerini kısır döngüye sokarak stratejik odaklı planlama ve uygulamalar içerisine girmelerine engel teşkil edecektir.

➤ Şirketleşen kulüplerin yaptıkları bazı işlemlerin KDV' ye tabi olması, aynı işlemleri dernek statüsünde yapan kulüplerin KDV' ye tabi olmaması durumu vergisel anlamda eşitlik ilkesine aykırıdır. Eşit şartlarda yarışan kulüplerin statülerinin farklılığı eşit olmayan vergisel uygulamaları beraberinde getirmiştir (Pekdaş, 2017: 136). Kulüplerin KDV yükümlülükleri zaten zor durumda olan kulüplere fazladan yük getirmektedir. Kulüplerin de önemli vergi borçları bulunduğundan bu konuda yasal düzenleme yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

➤ Tekdüzen Hesap Planının günümüz şartlarına uyarlanması gerekmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları daha güncel uygulamalar getirmekte ancak birçok kulüp şartları sağlamadığından muhasebe standartlarına tabi olmamaktadır. Profesyonel futbol liglerinde yer alan bütün kulüplerin muhasebe uygulamalarında ve düzenledikleri finansal raporlarda evrensel nitelik taşıyan "Uluslararası Muhasebe Standartlarını" esas almaları yararlı olacaktır.

➤ Uygulama kapsamında incelenen kulüpte son dönemlerde amortisman ayrılmaması, faaliyet sonuçlarından yüksek tutarda zarar edildiğinden dolayı vergi planlaması yapılmasından kaynaklanmaktadır. Söz konusu futbolcuların bonservis bedellerine amortisman hesaplanması ve bu futbolcuların bonservisiyle birlikte satışlarının yapılması halinde hesaplanan bu amortisman tutarlarının futbolcu satışından elde edilen kârın artmasına sebep olacağı, dolayısıyla kurum kazancını artıracığı ve daha çok vergisel yükümlülük getireceğinden dolayı son dönemlerde amortisman ayrılmamaktadır.

Amortisman uygulamalarında futbolcu bonservislerini kapsayan gayri maddi haklar konusunda MSUGT ile VUK arasında çelişkiler bulunmaktadır. MSUGT' ne göre gayri

maddi haklardan yararlanma süresi belli ise yararlanma süresi içinde amortisman ayrılması değilse 5 yılda eşit taksitlerle itfa olunacağı belirtilmekte ancak VUK 'da bu konuda net bir açıklama yapılmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan amortisman listelerinde 55. No.lu satırda genel olarak gayri maddi hakların 15 yıl yararlı ömre sahip olduğu ve yıllık % 6,66 oranında amortisman ayrılabilceğı öngörölmüştür (GİB, 2022). VUK ve VUK Tebliğleri' ne göre futbolcu bonservis bedellerinin hangi amortisman oranına tabi olduğu yönünde net bir ifade bulunmamaktadır. Farklı uygulamaların önüne geçilmesi adına bu konuda yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

➤ 602 Diğer Gelirler hesabına kaydedilmesi gereken KDV' ye tabi işlemler, birçok işletmede yapılan uygulamada olduğu gibi KDV Beyannamesinde yer alan matrahın 600 Yurt İçi Satışlar Hesabının toplamıyla paralellik göstermesini sağlamak amacıyla 600 Yurt İçi Satışlar Hesabında izlenmektedir. KDV matrahı ile 600 Yurt İçi Satışlar Hesabının kontrolünün daha kolay yapılabilmesini sağlayan bu ve benzeri uygulamalarda Tekdüzen Hesap Planına aykırı olarak hesap tercihinde bulunulmamasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

➤ Tekdüzen Hesap Planında mali yardımlar, teşvikler ve vergi istisnaları için 602 Diğer Gelirler Hesabının kullanılması uygun görölmektedir. Ancak, SGK teşviklerinin 602 No.lu Diğer Gelirler Hesabında izlenmesi brüt satışları artıracığından, bu olumlu farklar satışın bir parçası olamayacağından dolayı 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabının kullanılmasının daha uygun olabileceğı düşünülmektedir. Ayrıca uygulamada 740 No.lu Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına alacak yazılması gibi bir uygulama da yapılmaktadır. Bu kullanım şeklinin de doğru olmadığı değerlendirilmektedir.

➤ Futbolculara ödenen ücretlerden yapılan gelir vergisi tevkifatlarının kulüplerin yer aldığı liglerin statüsüne göre değişmesi futbolcular içerisinde adaletli bir vergilendirme sistemi olduğunun göstergesidir. Ancak bu durum diğer çalışanlarla futbolcular arasında gelir vergisi kesintileri yüzünden adaletsizlik doğurmaktadır. Pekdaş (2017)' a göre futbolculara tanınan düşük oranlı vergisel ayrımcılık Anayasa'nın 73. Maddesinde belirtilen eşitlik ve adalet ilkeleriyle çelişmekte ve futbol piyasası konusunda ülkeyi vergi cenneti haline getirmektedir. Bu konuda yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

➤ Futbolcu bonservis bedelleri kulüpler için önemli bir tutar teşkil etmektedir. Bunun yanında kulüplerin bonservisi elinde olan futbolcuları transfer ettikleri de görülmektedir. Ödenen bonservis bedellerinin 260 Haklar Hesabında takip edildiği daha önce belirtilmişti. Ancak bonservissiz olarak alınan futbolcuların giriş maliyeti olmadığından bu futbolcular 260 Haklar Hesabında takip edilmemektedir. Tekdüzen Hesap Planı bu ihtiyaca cevap verememektedir. Ayrıca sıfır maliyetle bonservis olmadan transferi gerçekleştirilen bir futbolcu yüksek bedellerle bonservisiyle birlikte satışı yapıldığında çok yüksek tutarda satış kârı ve vergisel yükümlülükler ortaya çıkmaktadır. Kulüplerin mali tablolarının doğru okunabilmesi ve karşılaştırılabilmesi için bu tür kârların mali tablo dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir.

➤ Bonservisi elinde olan futbolculara yapılan imza parası ödemeleri bir gelir unsuru olan ücret sayıldığı için 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında takip edilmektedir. Ancak bonservisi elinde olan futbolculara ödenen imza parası futbolcunun bonservis ödemesinde olduğu gibi kullanım hakkı sağlayan bir harcama olduğu için maddi olmayan duran varlık olarak da muhasebeleştirilmekte ve amortisman yoluyla itfa edilmektedir. İmza parasının sözleşme imzalanırken bir kere ödenmesi ve futbolcunun bu ödeme ile kulübe sözleşme süresince bağlı olmasından dolayı 260 No.lu Haklar hesabında da takip edilebileceği değerlendirilmektedir.

➤ Türkiye Futbol Federasyonu tarafından Süper ligde yer alan kulüplere harcama limitleri getirilmiş ve bu limitlerden sapma tutarı belirlenmiştir. Uygulama kapsamında incelenen kulüp süper ligde oynamamakta fakat harcama limiti benzeri durumlarda finansal yapılarını gösteren unsurların Nazım Hesaplarda takip edilmesinin daha doğru bir yaklaşım olabileceği değerlendirilmektedir.

➤ Kamuoyunda yeni spor yasası olarak bilinen, 22.04.2022 tarihinde kabul edilen 7405 Sayılı “Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu”, futbol kulüplerinin ve futbol federasyonunun hukuki yapısı, gelir ve giderleri, bütçe ve harcama esasları, yetki ve sorumlulukları konularında önemli bir aşama olarak kabul edilmektedir. Henüz uygulamaya yeni konulan bu Kanunun, uygulamada hangi sonuçları vereceği önemli bir husustur. Bu yasal düzenleme hükümlerinin uygulanması noktasında ilgili kurum ve kuruluşların yetki alanına giren konularda titizlik göstermeleri gerekmektedir.

- Uygulamada muhasebe kayıtlarının öncelikle vergi kanunları açısından yapıldığı görülmektedir. Sadece vergi matrahının doğru hesaplanmasını dikkate alan bir muhasebe yaklaşımı muhasebenin temel kavramlarından uzaklaşılmasına neden olmaktadır. İlgili denetim organlarının denetimleri esnasında bu hususlara dikkat etmeleri uygulamada birlik sağlayabilecektir.
- Kulüplerin uygulayacakları muhasebe politikalarında standart bir yaklaşımın getirilmesi futbol kulüplerinin ortak bir muhasebe diliyle hareket etmelerini sağlayacaktır. Futbol kulüplerinin muhasebe çıktılarının karşılaştırılabilir olması açısından uygulama farklılıklarının giderilmesi gerekmektedir. Bu anlamda Türkiye Futbol Federasyonu' nun muhasebe ve vergi konularındaki kurum ve kuruluşlar ile ortak futbol muhasebe sistemi için çalışma yapmaları farklı uygulamaların önüne geçilmesi açısından faydalı olabilecektir.
- Bu çalışma bir ihtisas muhasebe dalı olarak geliştirilmesinin uygun olacağı düşünülen futbol muhasebesi alanına muhasebe uygulamaları açısından katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak bir futbol kulübünün geçmişten günümüze kadar gerçekleştirdiği mali nitelikteki işlem veya olaylara uygun olarak örnek olaylar geliştirilmiştir.

Çalışma anonim şirket statüsündeki bir kulüpte yapılmıştır. Anonim şirket statüsündeki bu kulüp muhasebe standartlarını uygulamak zorunda olmadığı için çalışmada; MSUGT, Tekdüzen Hesap Planı ve vergi mevzuatı açısından uygulama yapılmıştır. Gelecekteki çalışmalarda muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerde ve ülkemizin büyük kulüplerinde, halka açık olan futbol kulüplerinde gerçekleştirilecek çalışmaların futbol muhasebesi alanında ihtisaslaşmaya katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akçalı, K. (2016). Farklı Spor Branşlarında Kullanılan Akıllı Tekstil Ürünlerinin İncelenmesi. *International Journal of Sport Culture and Science*, 4 (3), 689-703. Doi:10.14486/IntJSCS616
- Akkaya, C. (2008). Küreselleşme ve Futboldaki Dönüşüm. *ETHOS: Felsefe ve Toplumsal Bilimlerde Diyaloglar*, 1(4), 1-14.
- Akşar, T. (2005). *Endüstriyel Futbol*. İstanbul: Literatür Yayınevi.
- Akşar, T. ve Merih, K. (2006). *Futbol Ekonomisi*, İstanbul: Literatür Yayınevi.
- Aktaş, M. K. ve Cengiz, C. (2018). Endüstriyel Futbolda Değişen Taraftar Kimliği ve Gözetim: Passolig Uygulamasının Etkileri. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 5 (11), 155-168.
- Altınbaş, H. (2007). Sporun Pazarlaması ve Pazarlama İletişiminde Spor. *Selçuk İletişim Dergisi*, 5 (1), 93-101.
- Alver, F. (2008). Kapitalist Üretim Sürecinde Irkçılık, Futbol ve Medya. *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, (26), 223-248.
- Aydın, N. (2018). *Finansal Yönetim I*. G. Sevil ve M. Başar (Ed.). (ss. 1-117). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Aygün, D. ve Ulucenk, E. (2019). Futbol Kulüplerinde İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 12 (3), 689-710. DOI: 10.29067/muvu.513518.
- Aytaçlı, B. (2012). Durum Çalışmasına Ayrıntılı Bir Bakış. *Adnan Menderes Üniversitesi Eğitim Fakültesi Eğitim Bilimleri Dergisi*, 3 (1), 1-9.
- Bayazıtlı, E., Çelik, O., Gürdal, K. (2016). *Genel Muhasebe* (2. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Burak, E. ve Öztaş, S. (2015). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (1) , 1-17.

- Büyükbaykal, G.N. (2003). *Geçmişten Günümüze Türkiye’deki Yazılı Spor Basınında Futbolun Yeri ve Önemi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Cemalcılar, Ö. (1972). Muhasebenin Temel Kavramları. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 8 (1) , 126-134.
- Çakmak, M. N., İşlek, M. S. ve Keskin, U. (2017). Türk Futbol Kültürünün Küreselleşme Kavram Ve Süreçleri Bağlamında Değerlendirilmesi. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19 (33), 125-133.
- Çakmak, U.D. (2019). *Futbol Ekonomisi: Avrupa ve Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Bir İnceleme*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Çetinkaya, G. ve Yıldırım, Ü. (2021). Türk Futbolundaki Yabancı Futbolcu Transferlerinin Kâr-Zarar Analizi. *The Journal of Social Science*, 5 (9), 176-188. DOI: 10.30520/tjsosci.846934
- Çivitci, Ş. ve Dengin, S. (2016). Koşu Giysileri Konforunun Kullanıcılar Tarafından Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma. *International Journal of Sport Culture and Science*, Cilt 2 (Özel Sayı 1), 553-569. DOI: 10.14486/IJSCS126
- Danış, E. ve Yenğin, D. (2020). Türkiye’de Spor İletişiminin Futbol Kulüpleri Üzerinden İncelenmesi: Fenerbahçe, Beşiktaş ve Galatasaray Örneği. *Yeni Medya Elektronik Dergisi*, 4 (2) , 89-105.
- Demir, M. (2019). Endüstriyel Futbol ve Futbolda Teknoloji Kullanımı. *TRT Akademi Dergisi*, 4 (7), 86 - 103.
- Demir, N. (2020). *Millî Mücadele Döneminde Fenerbahçe’nin Yeri ve Önemi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi, İstanbul
- Demirci Ş.D. ve Küçüker, M. (2020). Muhasebe Standartları Çerçevesinde Futbolcu Bonservis Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 30 (159), 129 - 154.
- Devecioğlu, S. ve Altıngül, O. (2011). Spor Teknolojilerinde İnovasyon. *6th International Advanced Technologies Symposium (IATS’11)*, 16-18 May 2011, Elazığ.
- Dikici, S.T. (2014). *Yakarız Bu Gezegeni: Futbol, Siyaset ve Tribünlere Dair*. İstanbul: Caretta Kitap.
- Dimitropoulos, P. (2009). Profitability Of The Greek Football Clubs: *Implications For Financial Decisions Making, Business Intelligence Journal*, 2 (1), 159-169.

- Dimitropoulos, P. (2010). The Financial Performance of the Greek Football Clubs, *Sport Management International Journal SMIJ*, 6 (1), 5-27.
- Doğru, C. (2010). Futbol Endüstrisinde Rekabetçi Dengenin Oluşturulmasına Matematiksel Bir Yaklaşım: Ücret Tavanı Modeli. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (4), 109-127.
- Durgun. D. (2007). *Türkiye’de Sporun Gelişimi ve Değışen Kullanıcı Gereksinmelerini Karşılayıcı Yönde Modern Stadyum Yapılarının Temel Planlama Özellikleri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne.
- Durmuş, N.K. (2016). Spor Kulüplerinin Vergilendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (27), 245-278.
- Eker, G.Ö. (2010). Futbolun Dayanılmaz Çekiciliğı, Büyülenen Taraftar Portresi, Fanatizm ve Beşiktaş. *Milli Folklor Dergisi*, 11 (85), 173 - 182.
- Ekmekçi, A.D. ve İrmış A. (2015). Türk Spor Sektöründe Kurumsallaşma: Futbol Kulüpleri Örneğı. *International Conference On Eurasian Economies 2015*, 740-749.
- Ekmekçi, Y.A.D. (2015). *Türkiye Profesyonel Futbol Kulüplerinin Kurumsallaşması*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi, Denizli.
- Emir, S., Kıymık, H. ve Apalı, A. (2020). Muhasebe Alanında Yürütölen Çalışmaların Nitel İçerik Analizi Tekniğıyle Değeriendirilmesi (2015-2019). *Mali Çözüm Dergisi*, 30 (162), 95 - 126.
- Engin, S. G. ve Çelik, V. O. (2019). VAR’lığın YETER! Hakemlerin Gözünden Video Yardımcı Hakem Sistemi. *International Journal of Sport Culture and Science*, 7 (2), 53-68.
- Erdoğan, İ. (2008). Futbol ve Futbolu İnceleme Üzerine. *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, (26), 1- 58.
- Fişne, M. ve Bardakçı, S. (2019). Taraftarların Bakış Açısıyla Türk Futbolunda Yabancı Oyuncu Sınırlamasına Yönelik Bir Araştırma. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (1), 541-565. DOI: 10.33206/mjss.481502
- Galeano, E. (1997). *Gölgede ve Güneşte Futbol* (E. Önalp ve M.N. Kutlu Çev). İstanbul: Can Yayınları.

- Gencer T. ve Aycan A. (2008). Seyircilerin Profesyonel Futbol Müsabakalarına Katılım Kararını Etkileyen Değişkenler Üzerine Bir İnceleme. *Ege Akademik Bakış*, 8 (2), 771-783.
- Göksel, A.G. (2016). *Spor Yönetiminde Halkla İlişkiler ve İletişim: Spor Kulüplerinde Stratejik Kurumsal İletişim Aracı Olarak Yeni Medya*. Saarbrücken: Türkiye Alim Kitapları.
- Grundy, T. (1998). Strategy, Value and Change in the Football Industry. *Strategic Change*, (7), 127-138
- Güneş, İ. (2010). *Futbol Ekonomisi: Ekonomist Gözüyle Futbol*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Güngör, A. (2014). Futbol Endüstrisinde Sportif Başarı İle Finansal Performans Arasındaki İlişkinin Analizi ve Türkiye Uygulaması. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 16-36.
- Gürbüz, S. ve Şahin, F. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri* (5. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Halıcı, A., Parasız, Ö. ve Yetim, A. (2020). Sayılarla Türkiye’de Spor Yöneticiliği Eğitimi. *Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, 25 (4) , 299-312.
- Hatipoğlu D. ve Aydın M.B. (2007). *Bastır Ankaragücü Kent, Kimlik, Endüstriyel Futbol ve Taraftarlık*. Ankara: Epos Yayınları.
- Herbin R. and Rethacker, J.P. (1987). *Adam Futbol* (2.Baskı). (T. Gönensin, N. Sipahi, Çev.). İstanbul: Adam Yayınları.
- Horasan, E. (2007). *Futbol Kulüplerinin Uefa Mali Kriterlerine Uyumu, Denetimi ve Muhasebe Organizasyonu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- İnce, M. (2017). Türk Spor Basınında Asparagas Haber ve Spor Ekonomisine Etkileri. *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7 (2), 547-563.
- İpekten O.B. (2019). Finansal Yönetime Giriş. *Finansal Yönetim* (ss. 4-22). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Kaban, N. (2007). *Muhasebenin İhtiyatlılık Kavramının Karşılıklar ve Yedek Açısından Karşılaştırmalı Bir İncelemesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Karahüseyinoğlu, M., Kırtepe, A., Altungül, O. ve Gacar, A. (2015). Lisansüstü Öğrencilerin Futbol Takip Düzeyleri, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3 (15), 370-377.

- Karpavicius, T. and Jucevicius, G. (2009). The Application of the Business System Concept to the Analysis of Football Business, *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*. (3), 86-95.
- Kaya, N. ve Kesen, M. (2015). İnsan Kaynaklarının İnsan Sermayesine Dönüşümü: Bir Literatür Taraması. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 6 (10) , 23-38.
- Kaygusuz, S.Y. (2018). *Genel Muhasebe 1*. K.Banar ve V. Ekergil (Ed.). (ss. 1-103).Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Katırcı, H. (2009). Türk Futbolunda Kurumsal İletişim Yönetimi. *Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, 14 (4), 65-75.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2) , 105-120.
- Kocaoğlu, N.K. (2011). Futbol Şirketlerinin Halka Açılması, *Ankara Barosu Dergisi*, 69-108.
- Kozanoğlu, C. (1999). Edirne Ötesi: Türkiye’de Futbol ve Milli Kimlik Krizi. Armstrong, G., Giulianotti, R. (eds) *Futbol Kültürleri ve Kimlikleri* (ss. 117-125). Londra: Palgrave Macmillan, [https://doi.org/10.1057/9780230378896\\_10](https://doi.org/10.1057/9780230378896_10) 117-125
- Kuper, S. (2014). *Futbol Asla Sadece Futbol Değildir* (5.Basım). İstanbul: İthaki Yayınları.
- Kuyucu, M. (2014). Futbol Endüstrisinde Sosyal Medya Pazarlama Uygulamaları, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (7). 161-175.
- Küçüksavaş, N. (1998). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması* (7. Baskı). İstanbul: Beta Basım.
- Kuyzu, M.M. ve Lökçü, S. (2019). Türkiye Futbol Stadyumları Doluluk Oranlarının Analizi ve Örnek Gelir Yönetimi Uygulamaları. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19 (4), 1017-1041. DOI: 10.11616/basbed.v19i51339.610165
- Marşap, B. (1996). Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri, *Yaklaşım Dergisi*, (37). 119-123.
- Murathan, T. ve Murathan, F. (2019). Spor Sektöründe Blok Zinciri Uygulamaları. *Gaziantep Üniversitesi Spor Bilimleri Dergisi*, 4 (1), 64-74. DOI: 10.31680/gaunjss.484614

- Mutlu, Ç. ve Şahin, T. (2014). Spor Pazarlaması Açısından Futbol Kulüplerine Taraftar Olma Nedenleri. *Turar Turizm ve Araştırma Dergisi*, 3 (1) , 43-59.
- Ongan, H. ve Demiröz, D.M. (2010). *Akademik Futbol: Futbolda Rekabet-Başarı İlişkisi*. İstanbul: Hiperlink Yayınları.
- Or, E.M. (2008). *Spor Kulüplerinde Taraftar Memnuniyeti: Üç Büyük Spor Kulübüne İlişkin Bir Araştırma*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Öngören, H. ve Karadoğan, E. (2012). Küresel Tutku: Futbol. *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, (14), 209-221.
- Öz, E. ve Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2 (1), 113-128
- 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 Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (2), 479-508.
- Özgen, M. (2004). Futbolda Sanayileşme Olgusu ve Toplumsal Etkisi. *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, (19), 25-38.
- Özkan, Ö. D. (2011). Futbolun Kültürü: Spor Mu, Oyun Mu, Yoksa (Hâlâ) Afyon Mu? *Bilgi University, Periodical for Cultural Studies*, (2), 140-162.
- Öztürk, D. (2009). *Merkezi Yönetim Muhasebesi Mali Tablolar Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Pekdaş, B. (2017). Futbol Kulüpleri ve Futbolcuların Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, (210), 116 - 138.
- Polat, B., Yüksel, Y., Gürkan, O. ve Yıldırım, M. (2020). Dünyada ve Türkiye’de Futbolcu Transferi: 2017-2018 Sezonu Bir Ağ Analizi. *Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences*, 6 (27), 789-800.
- Saban, M. ve Demirci, F. (2016). Finansal Fair Play ve Türkiye'deki Dört Büyük Futbol Kulübünün Uyum Düzeyinin İncelenmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 26 (137), 25-49.
- Sen, H. (2013). Futbolun Değişen Yapısı Üzerine Sosyolojik Bir Analiz. *Yakın Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (1), 88 -106.
- Sevilengül, O. (1995). *Genel Muhasebe* (4. Baskı). Ankara: Lazer Ofset.

- Singh, P. and Lamba, P. S. (2019). Influence Of Crowdsourcing, Popularity And Previous Year Statistics İn Market Value Estimation Of Football Players. *Journal of Discrete Mathematical Sciences and Cryptography*, 22 (2), 113-126.
- Solmaz, B. ve Barıtcı, F. (2019). Mohamed Salah Üzerinden Popüler Kùltür ve Futbol İlişkisini Yeniden Düşünmek. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (41), 127-138.
- Soygüden, A. (2016). Profesyonel Futbol Kulüplerinin Gelir Kaynaklarının İncelenmesi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (4), 21-35.
- Sipahioğlu, Y.G. (2019). *Muhasebe, Muhasebecilik, Adli Muhasebe ve Türkiye’de Dört Büyük Denetim Şirketinin Verdiği Adli Muhasebe Hizmetleri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, İstanbul.
- Söker, M. (2015). *Spor Kulüplerinde Taraftar Memnuniyeti: Trabzonspor Kulübüne İlişkin Bir Araştırma*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul.
- Sönmezoğlu, U., Ekmekçi, R. ve Ekmekçi, D.Y. (2013). Sporda Sosyal Sorumluluk: Fenerbahçe Kulübü Örneği. *Pamukkale Journal of Sport Sciences*. 4 (3), 92- 106.
- Suiçmez, M. (2018). Oyun Olmaktan Çıkararak Endüstrileşen Futbolun Televizyonla İlişkisi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6 (75), 551-559.
- Sunay, H. (2004). Spor Kulüplerinde Şirketleşme (Bazı Avrupa Ülkeleri ve Türkiye’den Örnekler). *Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, 9 (2), 69-76.
- Şahin, S. ve Güler, C. (2020). 2012-2018 Sezonlarında Süper Lig Takımlarının Kadrolarında Bulunan Yabancı Uyruklu Profesyonel Futbolcuların Verimliliklerinin İncelenmesi. *Spor Eğitim Dergisi*, 4 (2), 1-13.
- Talimciler, A. (2008). Futbol Değil İş: Endüstriyel Futbol. *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, (26), 89-114.
- Tanış, M. (2015). *Futbol Kulüplerinde İç Denetim Organizasyonu*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Terzioğlu, F.B. (2008). *Değişen Pazarlama Anlayışı Açısından Müşteri Sadakatı Yaratmada İlişkisel Pazarlama ve Bir Uygulama*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Tetik, Y. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2). 147-160.
- TKYD. (2009). *Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Türk Futbol Kulüpleri Yönetim Rehberi*. İstanbul: Caretta Yayınları.
- Uluslan, H. ve Doğan, İ. (2008). Muhasebe Politikası Seçimi: Pozitif Muhasebe Teorisi ve Ekonomik Belirleyiciler - Ampirik Bir Çalışma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26 (1), 229-254.
- Uluçol, O. (2014). Süper Lig Futbol Kulüplerinin Finansal Performans Analizi / Financial Performance Analysis Of Super League Football Clubs. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 9 (34), 5716-5731. DOI: [10.19168/jyu.78102](https://doi.org/10.19168/jyu.78102)
- Yıldız, Y., Ay, C. ve Özbey, S. (2012). Futbol Takımlarında Tüketici Temelli Marka Değeri: Bir Model Önerisi. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 12 (Özel), 1- 10.
- Yılmaz A.H. (2020). *Futbol Endüstrisinin Yapısı ve Özelliği: Beşiktaş Jimnastik Kulübü Açısından Bir Değerlendirme*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul
- Yücel, A.T. (2013). *Genel Muhasebe* (2.Baskı). İstanbul: Acar Basım.

### **Kanun ve Tebliğ ve Yönetmelikler**

T.C. Anayasası. (1982).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1960). 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961). 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984). 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete.

3289 Sayılı Gençlik ve Spor Kanunu. (1986). 28.05.1986 Tarih ve 19120 Sayılı Resmi Gazete.

5510 Sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu. (2006). 16.06.2006 Tarih ve 26200 Sayılı Resmi Gazete.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011). 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.

- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (2019). 07.12.2019 Tarih ve 30971 Sayılı Resmi Gazete.
- 7349 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2021). 25.12.2021 Tarih ve 31700 Sayılı Resmi Gazete.
- 7394 Sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2022). 15.04.2022 Tarih ve 31810 Sayılı Resmi Gazete.
- 7405 Sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu. (2022). 26.04.2022 Tarih ve 31821 Tarihli Resmi Gazete.
- 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992). 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Mük. Resmi Gazete.
- 2 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1993).16.12.1993 Tarih ve 21790 Sayılı Resmi Gazete.
- 3 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1994). 18.09.1994 Tarih ve 22055 Sayılı Resmi Gazete.
- 8 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1998). 28.04.1998 Tarih ve 23326 Sayılı Resmi Gazete.
- 10 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (2000). 19.12.2000 Tarih ve 24265 Sayılı Resmi Gazete.
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı. (2005). 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete.
- 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2004). 28.04.2004 Tarih ve 25446 Sayılı Resmi Gazete.
- 339 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2004). 24.08.2004 Tarih ve 25563 Sayılı Resmi Gazete.
- 365 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2006). 30.12.2006 Tarih ve 26392 Sayılı Resmi Gazete.

389 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2008). 27.12.2008 Tarih ve 27093 Sayılı Resmi Gazete.

399 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2010). 08.07.2010 Tarih ve 27635 Sayılı Resmi Gazete.

418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2012). 08.09.2012 Tarih ve 28405 Sayılı Resmi Gazete.

439 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2014). 07.08.2014 Tarih ve 29081 Sayılı Resmi Gazete.

459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2015). 24 Aralık 2015 Tarih ve 29572 Sayılı Resmi Gazete.

533 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2021). 27.11.2021 Tarih ve 31672 Sayılı Resmi Gazete.

311 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (2020). 27.05.2020 Tarih ve 31137 Sayılı Resmi Gazete.

20 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (1983). 23.03.1983 Tarih ve 17996 Sayılı Resmi Gazete.

32 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (1998). 30.04.1998 Tarih ve 23328 Sayılı Resmi Gazete.

43 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (2005). 04.02.2005 Tarih ve 25717 Sayılı Resmi Gazete.

44 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (2005). 16.04.2005 Tarih ve 25788 Sayılı Resmi Gazete.

KDV Uygulama Genel Tebliği. (2014). 06.04.2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete.

TÜRMOB. (2018). Mevzuat Sirküleri. <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/1da52b50-0b1d-438c-af80-bf94b0573c5a> (Erişim Tarihi: 01/06/2022).

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022). Güncel Amortisman Oranları. [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Yararli\\_Bilgiler/amortisman\\_oranlari.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari.pdf) (Erişim Tarihi: 18.05.2022).

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Taşra Teşkilatı Bütçe, Muhasebe ve Bilet Yönetmeliği. (2007). 25.10.2007 Tarih ve 26681 Sayılı Resmi Gazete.

## Diğer İnternet Kaynakları

- Anadolu Ajansı. (2021). <https://www.aa.com.tr/tr/spor/fenerbahceden-268-5-milyon-tlik-kripto-varlik-satis-geliri/2332716> (Erişim Tarihi: 12/03/2022).
- CIES Football Observatory. (2021). *CIES Football Observatory Monthly Report May-2021* (<https://www.football-observatory.com/IMG/sites/mr/mr65/en/>). (Erişim Tarihi: 15/05/2022).
- Deloitte. (2021) *Futbol Para Ligi Raporu*. <https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/deloitte-football-money-league-2021.html> (Erişim Tarihi: 16.03.2022).
- Ekolig. (2019). *2017-2018/2018-2019 Sezonu Raporu* <https://www.aktifbank.com.tr/Documents/Ekolig-Final-11112019.pdf> (Erişim Tarihi: 29.03.2022).
- Ekolig. (2021). *Covid-19 Öncesi Sonrasında Futbol Ekonomisi*. <https://www.aktifbank.com.tr/Documents/aktif-bank-ekolig-covid-19.pdf> (Erişim Tarihi: 15.05.2022).
- Galatasaray. (2021). <https://www.galatasaray.org/haber/kulup/gal-fan-token-100-milyon-tl-uzeri-gelir/48758> (Erişim Tarihi: 12.03.2022).
- Galatasaray. (2022). <https://www.galatasaray.org/haber/kulup/enerjisa-ve-galatasaray-dan-bir-dunya-rekoru/50696> (Erişim tarihi: 26 Mart 2022).
- Güncü, S. (2016). *Şirketleşen Futbol Dünyası*. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/sedatguncu/002/> (Erişim Tarihi: 22.04.2022).
- İş Yatırım. (2022): <https://www.isyatirim.com.tr/tr-tr/analiz/hisse/Sayfalar/Temel-Degerler-Ve-Oranlar.aspx#page-1> (Erişim Tarihi: 22.03.2022).
- İş Yatırım. (2022): <https://www.isyatirim.com.tr/tr-tr/analiz/hisse/Sayfalar/sirket-karti.aspx?hisse=BJKAS> (Erişim Tarihi: 22.03.2022).
- İş Yatırım. (2022). <https://www.isyatirim.com.tr/tr-tr/analiz/hisse/Sayfalar/sirket-karti.aspx?hisse=FENER> (Erişim Tarihi: 22.03.2022).
- İş Yatırım. (2022). <https://www.isyatirim.com.tr/tr-tr/analiz/hisse/Sayfalar/sirket-karti.aspx?hisse=GSRAY> (Erişim Tarihi: 22.03.2022).

- İş Yatırım. (2022). <https://www.isyatirim.com.tr/tr-tr/analiz/hisse/Sayfalar/sirket-karti.aspx?hisse=TSPOR> (Erişim Tarihi: 22.03.2022).
- KPMG. (2020). *Football Clubs' Valuation: The European Elite 2020* [https://www.footballbenchmark.com/documents/files/KPMG%20The%20European%20Elite%202020\\_Online%20version\\_.pdf](https://www.footballbenchmark.com/documents/files/KPMG%20The%20European%20Elite%202020_Online%20version_.pdf) (Erişim Tarihi: 20.03.2022).
- Paribu. (2021). <https://www.paribu.com/blog/paribu-rehberi/taftar-tokeni-fan-> (Erişim Tarihi: 25.03.2022).
- Transfermarkt. (2019). *Ziyaretçi sayıları 18/19*. [https://www.transfermarkt.com.tr/super-lig/besuchertzahlen/wettbewerb/TR1/plus/?saison\\_id=2018](https://www.transfermarkt.com.tr/super-lig/besuchertzahlen/wettbewerb/TR1/plus/?saison_id=2018) (Erişim Tarihi: 15.03.2022).
- UEFA. (2018). *Financial Sustainability*. <https://www.uefa.com/insideuefa/protecting-the-game/financial-fair-play/> (Erişim Tarihi: 30.03.2022).