

T.C
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

PROFESYONEL FUTBOLCU SÖZLEŞMELERİNİN
İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ AÇISINDAN
DEĞERLEMESİ

Mustafa Günaydın

2501900039

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fatih YILMAZ

İstanbul-2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : MUSTAFA GÜNAYDIN Numarası : 2501900039
Anabilim Dalı / İşletme Anabilim Dalı
Anasanat Dalı / Programı : MUHASEBE BİLİM DALI Danışmanı : PROF.DR.FATİH YILMAZ
Tez Savunma Tarihi : 11.09.2019 Saati : 11.00
Tez Başlığı : "Profesyonel Futbolcu Sözleşmelerinin İnsan Kaynakları Muhasebesi Açısından Değerlemesi"

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.FATİH YILMAZ		KABUL
PROF.DR.AHMET TÜREL		KABUL
PROF.DR.MERT ERER		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.ASLI TÜREL		
PROF.DR.FATMA PAMUKÇU		

ÖZ

PROFESYONEL FUTBOLCU SÖZLEŞMELERİNİN İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ AÇISINDAN DEĞERLEMESİ

Mustafa GÜNAYDIN

Profesyonel Futbolcu Sözleşmelerinin, İnsan Kaynakları Muhasebesi açısından değerlemesi oldukça karmaşık bir süreçtir. Bugüne kadar İnsan Kaynakları Muhasebesi konusunda geliştirilen hiçbir etkili yasal düzenleme (Muhasebe Standardı/Vergi Yasaları) bulunmamaktadır. İnsan Kaynakları Muhasebesi, insan sermayesine yapılan yatırım maliyetlerini kârı azaltan giderler olarak değerlendiren geleneksel muhasebesinin aksine, insan kaynakları ile ilgili harcamaların varlık olarak hesaplanmasını içerir.

Türkiye’de “Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler” kurumlar vergisinden muaf oldukları için uygulanan muhasebe sistemleri özensizdir. Günümüzde, dernek statüsünde kurulan futbol kulüplerinin kullandığı yöntemler ile borsada işlem gören futbol şirketleri arasında maddi olmayan duran varlıkların kullanım alanları arasında net bir ayrım olduğunu görüyoruz. Bu bilgidan elde edilebilecek tek şey, futbol kulüpleri arasında futbolcu sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi konusunda uyum olmadığı ve kulüplerin kendileri için en uygun olan yöntemi kullanmasıdır.

Dünyanın 17. Büyük ekonomisi haline gelen özerk futbol endüstrisinde futbol oyun kuralları, Dünyanın her yerinde tüm müsabakalarda uygulanabiliyorsa, uygulamalı muhasebe politikalarının ve prosedürlerinin yeniden gözden geçirilerek, UEFA Finansal Fair Play uygulamalarında yer alan mali kriterlere maddeler eklenerek “tek beden herkese uyar” mantığıyla yaptırım kriterleri getirilebilir.

Anahtar Kelimeler: Futbol, Futbol Kulüpleri, Profesyonel Futbolcu Sözleşmeleri, İnsan Sermayesi, İnsan Kaynakları Muhasebesi

ABSTRACT

PROFESSIONAL FOOTBALL PLAYERS CONTRACTS' VALUATION IN TERMS OF HUMAN RESOURCES ACCOUNTING

Mustafa GÜNAYDIN

Professional Football Players Contracts' valuation in terms of Human Resources Accounting is a pretty complicated process. To date, any sort of effective tool (Accounting Standard/Tax Laws) on Human Resources Accounting does not exist. Unlike traditional accounting which considers the investment costs on human resources as profit-reducing expenses; Human Resources Accounting includes the calculation of costs on human resources as assets.

Accounting systems that are applying in Turkey are often superficial, since economic enterprises of sports clubs carrying on training and sports activities and joint-stock companies of sports clubs only carrying on training and sports activities which are registered to the Ministry General Directorate Of Youth And Sports and autonomous sports federations exempted from corporation tax. Nowadays, we see a clear distinction between the methods association football clubs have been using and football clubs on the stock market's usage areas of intangible assets. The only thing that can be obtained from this data is that, there isn't any coherence about the accounting of football player contracts between sports clubs and the clubs are using the best method for their own sake.

In the autonomous football industry that has become the World's 17th biggest economy, if football game rules are applicable in every competition around the World, then sanction criteria can be formed in "one size fits all" mentality; with reviewing applied accounting politics and it's procedures and also with supplementing new articles to the financial criteria that take place in UEFA Financial Fair Play practice.

Key Words: Football, Football Clubs, Professional Football Player Contracts, Human capital, Human resource accounting

ÖNSÖZ

Tez konusunun seçiminde uzun yıllar Zeytinburnu Spor Kulüp başkanlığı yapmam ve futbol konusuna yönetici tarafından hâkim olmam nedeniyle çok fazla zorluk çekmedim. Çalışmamın araştırma süreci oldukça uzun ve meşakkatli sürdü.

Futbol endüstrisinde, futbolcu sözleşmelerinin değerlemesi ve insan kaynakları muhasebesi konusunda yapılmış bilimsel çalışmaların, ekonominin diğer sektörleriyle karşılaştırıldığında sınırlı olmasından dolayı faydalandığım kaynakların büyük bir bölümünün yabancı kaynaklı oluşu, beni bir hayli ürkütse de, inatla ilerlemiş yaşıma rağmen geçmişte, futbol camiasında ki pozisyonum gereği bu çalışmayı futbol camiasıyla paylaşmak istedim.

Öğrendiğim her yeni bilgi beni biraz daha meraklandırmakla birlikte kafamı karıştırdı. Herkesin söyleyecek çok şeyinin olduğu bir alanda bilimsel bir analiz ortaya koyma çabası, ilk olarak bildiklerini unutmayı gerektiriyor sanırım. Bu tezi hazırlarken, yaptığım araştırma ve incelemelerim sonucunda; izlediğim ve yöneticilik yaptığım futbolla, incelediğim futbolun birbirinden ne kadar farklı olduğunu gördüm.

Bu çalışmayı tamamlamamda görüşleri ve özellikle katkısını esirgemeyen çok değerli hocam, tez danışmanım Prof. Dr. Fatih YILMAZ ve uzun süren bu çalışmamda şahsıma itici güç olan yeğenim Prof. Dr. Özkan ÖZDEN'e ayrıca sabırla, maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen sevgili eşim, evlatlarım bilhassa birlikte çalıştığım mesai arkadaşlarıma ve tüm sevgili dostlarıma teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Mustafa GÜNAYDIN

İstanbul 2019

İÇİNDEKİLER

PROFESYONEL FUTBOLCU SÖZLEŞMELERİNİN İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ AÇISINDAN DEĞERLEMESİ

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
KISALTMALAR CETVELİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VE BEŞ BÜYÜK AVRUPA LİGİNDE PROFESYONEL FUTBOLCU SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ BOYUTU, FUTBOL KULÜPLERİMİZİN HUKUKİ YAPILARININ MEVCUT DURUMU VE SPOR MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

1.1. Futbol Endüstrisinde Profesyonel Futbolcu Kavramı.....	7
1.1.1. Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi.....	8
1.2. Futbolcu Sözleşmelerinin Kategorileri.....	12
1.2.1. Profesyonel Hizmet Sözleşmeleri (Standart Oyuncu Sözleşmeleri).....	12
1.2.2. Ciro Sözleşmeleri.....	14
1.2.3. Görünüm Sözleşmeleri.....	15
1.3. Avrupa ve A.B.D. Genelinde Mevzuata Göre Profesyonel Oyuncu Sözleşmeleri...16	

1.4. Profesyonel Futbolcu Sözleşmelerinin Hukuki Boyutu.....	18
1.4.1. Profesyonel Futbolcu Sözleşmesinin Konusu, Kapsamı ve Tanımı.....	19
1.4.1.1. Konusu.....	19
1.4.1.2. Kapsamı.....	20
1.4.1.3. Tanımı.....	20
1.4.2. Sözleşmenin Belirleyici Unsurları.....	20
1.4.2.1. İş Görülme.....	21
1.4.2.2. Süreklilik.....	21
1.4.2.3. Ücret.....	21
1.4.2.4. Bağımlılık.....	22
1.4.2.5. Anlaşma.....	22
1.4.3. Sözleşmenin Hukuki Niteliği.....	23
1.4.4. Sözleşmenin Şekli ve Süresi.....	24
1.4.4.1. Sözleşmenin Şekli.....	24
1.4.4.2. Sözleşmenin Süresi.....	24
1.4.4.3. Sözleşmenin Yapılabilme Zamanı.....	25
1.4.5. Profesyonel Futbolcu Sözleşmelerinin Sona Ermesi.....	26
1.4.5.1. Sözleşmenin Kendiliğinden Sona Ermesi.....	26
1.4.5.2. Sözleşmenin Sona Ermiş Sayılması.....	27
1.4.5.2.1. Sözleşme Yapılan Kişinin, Sözleşmesinin Kurulabilmesi İçin Gerekli Şartları Taşımaması.....	27
1.4.5.2.2. Sözleşmenin Kurulmasına Engel Olan Sebebin Sonradan Ortaya Çıkması.....	27
1.4.5.2.3. Fesih Yoluyla Sona Erme.....	28
1.4.5.2.4. Karşılıklı Fesih.....	28
1.4.5.2.5. Kulübün Fesih Hakkı.....	29
1.4.5.2.6. Futbolcunun Fesih Hakkı.....	30
1.4.5.2.7. Feshin Bildirimi.....	30
1.4.5.2.8. Federasyonca Feshin Kayıtlara İşlenmesi.....	31
1.5. Transfer.....	31
1.5.1. Profesyonel Futbol Kulüplerinde Transfer Tescil Dönemleri.....	32
1.5.1.1. Transfer Tescil Dönemi.....	32
1.5.1.1.1. Ülkelere Göre Futbolcu Transfer ve Tescil Dönemleri.....	33

1.5.2. Transfer Yasağı.....	39
1.5.3. Transfer Türleri.....	39
1.5.3.1. Amatör Futbolcunun İlk Kez Profesyonel Sözleşme İmzalaması Suretiyle Gerçekleşen Transfer.....	41
1.5.3.2. Profesyonel Futbolcunun Kulübüyle Sözleşmesinin Yenilenmesi veya Uzatılması Yoluyla Gerçekleşen Transfer.....	41
1.5.3.3. Profesyonel Futbolcunun Sözleşmeli Olarak Başka Bir Kulübe Aktarma Yapması Yoluyla Gerçekleşen Transfer.....	43
1.5.3.3.1. Kulüplerarası Transfer.....	43
1.5.3.3.2. Uluslararası Transfer.....	44
1.5.4. Geçici Transfer ve Karşılıklı Futbolcu Değişimi.....	49
1.5.4.1. Geçici Transfer.....	50
1.5.4.2. Karşılıklı Futbolcu Değişimi.....	51
1.6. Avrupa'nın 5 Büyük Liginde Profesyonel Futbolcular İçin Belirli Süreli Hizmet Sözleşmelerinin Yasal Çerçevesi.....	53
1.6.1. Almanya.....	57
1.6.2. İngiltere/Birleşik Krallık.....	59
1.6.3. İspanya.....	62
1.6.4. İtalya.....	63
1.6.5. Fransa.....	65
1.7. Türkiye'deki Futbol Kulüplerimizin Hukuki Yapıları.....	68
1.7.1. Dernek Statüsündeki Futbol Kulüpleri.....	68
1.7.2. Anonim Şirket Statüsündeki Futbol Kulüpleri.....	70
1.7.3. BİST'de İşlem Gören Halka Açık Anonim Şirketler Statüsündeki Futbol Kulüpleri.....	75
1.8. Futbol Kulüplerimizin Mevcut Durumu.....	77
1.9. Spor Modellerinin Karşılaştırılması.....	84
1.9.1. Avrupa Spor Modeli.....	84

1.9.2. A.B.D. Spor Modeli.....	85
1.9.3. İki Modelin Ortak Özellikleri.....	86
1.9.4. Profesyonel Takım Sporları Organizasyonu Konusunda Avrupa ve A.B.D. Arasındaki Farklar.....	87
1.10. Profesyonel Futbolcu Sözleşmeleri Üzerinde ‘Bosman’ Kuralı Etkisi.....	95

İKİNCİ BÖLÜM

PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN GELİRLERİ VE FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. Profesyonel Futbol Faaliyeti İle İlgili Kulüp Gelirleri.....	99
2.1.1. Yayın Hakkı Gelirleri.....	101
2.1.2. Sponsorlardan Elde Edilen Gelirler.....	110
2.1.3. Maç Günü Gelirleri.....	114
2.1.3.1. Sezonluk Kombine Kart Satış Gelirleri.....	118
2.1.3.2. E Bilet (Passolig) Gelirleri-Turnike Geçiş Gelirleri.....	119
2.1.3.3. Loca Satış Gelirleri.....	120
2.1.4. Futbolcu Transfer ve Kiralama Gelirleri.....	121
2.1.4.1. Transfer ve Kiralama Gelirleri.....	121
2.1.4.2. Sözleşmeden Kaynaklanan Bir Sonraki Satıştan Elde Edilen Gelirler..	122
2.1.4.3. Yetiştirme Tazminatları.....	123
2.1.4.4. Dayanışma Mekanizması Gelirleri.....	125
2.1.5. Reklam Gelirleri.....	126
2.1.5.1. Forma ve Sportif Ekipmanları Reklam Gelirleri.....	127
2.1.5.2. Spor Tesislerine Alınan Reklamlar.....	127
2.1.6. Spor Toto-Loto-Lotogol ve Benzeri İsim Hakkı Gelirleri.....	129
2.1.7. Spor Malzemesi, Hediyelik Eşya ve Diğer Ticari Gelirler.....	132
2.1.8. Tesis Faaliyet ve Kiralama Gelirleri.....	133
2.1.9. Diğer Gelirler.....	134
2.1.9.1. UEFA Gelirleri.....	134

2.1.9.2. Medya Gelirleri – Yayın ve Ticari Gelirler.....	135
2.1.9.3. Ödüller-Tazminatlar ve Kulüp Lehine Tahakkuk Eden Cezalar.....	136
2.1.9.4. Mal Varlığı Gelirleri.....	136
2.1.9.5. Menkul Kıymet Gelirleri.....	136
2.1.9.6. Bağış ve Yardımlar.....	136
2.1.9.7. Üyelik Aidatı Gelirleri.....	137
2.2. Futbol Kulüplerinin Vergilendirilmesi	138
2.2.1. TFF’ ye Bağlı Futbol Kulüpleri Arasında Gerçekleştirilen Futbolcu Transferi ve Kiralamaları.....	142
2.2.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu.....	144
2.2.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu.....	149
2.2.1.2.1. Futbol Faaliyeti İle Uğraşan Dernek ve Şirketler Tarafından Veya Bu Kurumlara Yapılan Ödemelerden KDV Tevkifatı.....	151
2.2.1.2.2. Vergi ve Tevkifat Oranı.....	152
2.2.1.2.3. Yayıncı Kuruluş İle İlgili KDV Tevkifat Uygulaması.....	153
2.2.2. Sporculara Transfer Ücreti Veya Sair adlarla Yapılan Ödemeler ve Sağlanan Menfaatlerin Vergilendirilmesi.....	154
2.2.3. TFF’ye Bağlı bir Futbol Kulübünün Yurt Dışındaki Bir Futbol Kulübünden Futbolcu Transfer Etmesi Veya Kiralaması.....	155
2.2.3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu.....	155
2.2.3.2. Gelir Vergisi Kanunu.....	158
2.2.3.2.1. Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.....	161
2.2.3.2.1.1. Gayri Maddi Hak Bedelleri (Royalty).....	162
2.2.3.2.1.2. Sanatçı ve Futbolcular.....	163
2.2.3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu.....	163
2.2.3.4. Vergi Usul Kanunu.....	165
2.2.4. Diğer Ülke Futbol Federasyonlarına Bağlı Bir Futbol Kulübünün Bir Futbol Kulübünden Oyuncu Transfer Etmesi Veya Kiralaması.....	165
2.2.4.1. Kurumlar Vergisi Kanunu.....	165

2.2.4.2. Katma Değer Vergisi Kanunu.....	166
2.2.4.3. Vergi Usul Kanunu.....	166
2.2.4.4. Diğer Teşvikler.....	167
2.2.4.4.1. Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi.....	169
2.2.4.4.2. İade Alınan Tutarların Kullanılabileceği Harcamalar.....	170
2.3. Sporcular Tarafından Elde Edilen Gelirler ve Sporculara Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi.....	171
2.4. Profesyonel Futbol Kulüplerinde Mali Yıl Kavramı.....	177
2.4.1. Ülkemizde Futbol Kulüplerinin Mali Yıl Kavramı.....	178
2.4.2. UEFA'ya Bağlı Katılımcı Ülkelerde Mali Yıl Kavramı.....	181
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ – İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR – İNSAN KAYNAKLARI KAVRAMININ TANIMI İÇERİĞİ - FUTBOL KULÜPLERİ AÇISINDAN İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ	
3.1. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi.....	185
3.2. İnsan Kaynakları Muhasebesi Konusunda Yapılan Çalışmalar.....	192
3.3. İnsan Kaynakları Kavramının Tanımı ve İçeriği.....	206
3.3.1. İnsan Kaynakları Muhasebesi Kavramının Tanımı ve Amaçları.....	209
3.3.2. Maddi Olmayan Varlık Olarak İnsan sermayesi.....	217
3.3.3. İnsan Sermayesinin Bilançoda Varlık Olarak Tanımlanması ve Değerlendirilmesi.....	221
3.4. Futbol Kulüpleri Açısından İnsan Kaynakları Muhasebesi.....	238

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FUTBOL KULÜPLERİNİN MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ VE FİİLİ UYGULAMALAR

4.1. Futbol Kulüplerinin Varlık ve Kaynakları.....	243
4.2. Futbol Endüstrisinde Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebe Politikalarının Tarihçesi.....	248
4.3. Futbol Endüstrisinde Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebe Politikaları.....	259
4.4. Futbolcu Sözleşmelerinin Değerlemesi.....	271
4.4.1. Futbolcu Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmeleri.....	272
4.4.2. Değer Düşüklüğü Uygulaması.....	299
SONUÇ.....	308
KAYNAKÇA.....	311

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2019/2020 Futbol Sezonu için kendine özgü (Rekabet, takvim, iklim, hava durumu) Tescil Dönemleri olan UEFA'ya Üye Ülkeler.....	36
Tablo 2: UEFA'ya Üye Ülke Liglerinin 2019/2020 Futbol Sezonu için Kayıt ve Tescil Dönemleri.....	37
Tablo 3: Dünyanın diğer büyük Liglerinin 2019/2020 Futbol Sezonu için Kayıt ve Tescil Dönemleri.....	38
Tablo4: İki Kulüp Arasındaki Yapılan Devir Sözleşmesi ile Uluslararası Kalıcı Transfer Örneği.....	48
Tablo 5: 2019-2020 Futbol Sezonunda Süper Lig'de Yer Alan Futbol Kulüplerimizin Hukuki Yapıları.....	71
Tablo 6: TFF 1. Ligde ise Şirket Şeklinde Yapılan Kulüp Sayısı 5 Olmasına Karşılık Dernek Şeklindeki Yapılan Kulüp Sayısı 13'dür.....	72
Tablo 7: TFF 2. Lig Beyaz Grup.....	72
Tablo 8: TFF 2. Lig Kırmızı Grup.....	73
Tablo 9: TFF 3. Lig, Birinci Grup.....	74
Tablo 10: TFF 3. Lig, İkinci Grup.....	74
Tablo 11: TFF 3. Lig, Üçüncü Grup.....	75
Tablo 12: ABD ve Avrupa Profesyonel Spor Liglerinin Temel Unsurları.....	93
Tablo 13: 21 Kasım 2016 Tarihinde Yapılan En Son Naklen Yayın İhale Bedeli.....	105
Tablo 14: 2017-2022 TV Yayın Hakkı Gelirlerinin Dağıtım Payları.....	106
Tablo 15: 2017-2018 Futbol Sezonu Öncesi Yayın Gelirlerinin Dağıtım Oranları.....	106
Tablo 16: 2017-2018 Sezonundan İtibaren Yayın Gelirlerinin Dağıtım Oranları.....	107
Tablo 17: 2018-2019 Futbol Sezonu TFF Süper Lig'de Sezon Sonu Sonuçlarına Göre; Kulüplerin Payına Düşen Gelir Miktarı.....	109
Tablo 18: Son 2 Sezon Süper Lig Passolig Taraftar Kartı Genel Sıralaması.....	120

Tablo 19: 2019-2020 Futbol Sezonu Yetiştirme Tazminatı Hesaplama Kriterleri.....	124
Tablo 20: Dayanışma Tazminatının Hesaplanmasında Dikkate Alınacak Oranlar.....	125
Tablo 21: Spor Toto ve Spor Loto İsim Hakları Hasılatının Dağıtım Çizelgesi.....	131
Tablo 22: Belirtilen Bu Kesintilerden Sonra Kalan % 51 Şöyle Dağıtılmaktadır.....	132
Tablo 23: Türkiye’de Futbolcu Transfer Ücretlerine Uygulanan Vergi Oranları.....	176
Tablo 24: UEFA üyesi bazı Avrupa ülkelerinde futbolcu ücretlerine uygulanan vergi oranları.....	176
Tablo 25: UEFA’ya Bağlı Katılımcı Ülkelerde Mali Yıl Kavramı.....	183
Tablo 26: İnsan Varlıklarının Kullanım Haklarının Maddi Olmayan Duran Varlıklar Olarak Tanınmasının Algoritması.....	219
Tablo 27: Futbol Kulüplerinde Somut Olmayan (Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sınıflandırılması.....	245
Tablo 28: Transfer Ücreti Muhasebe Politikaları 1991-1995	254
Tablo 29: Transfer Ücreti Muhasebe Politikası Etkilerinin Sınıflandırılması.....	255
Tablo 30: Futbol Kulüpleri İçin Finansal Tablo Kuralları.....	264
Tablo 31: Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Defa Finansal Tablolarda Yer Alması.....	273
Tablo 32: Maliyet modeline göre maddi olmayan duran varlığın değerinin Hesaplanması.....	275
Tablo 33: Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Ölçümü.....	276
Tablo 34: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sonraki Ölçümü.....	277
Tablo 35: Futbolcu Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	282
Tablo 36: Değer Düşüklüğü Testi.....	300

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Futbolcu Transfer Varlığı.....	40
Şekil 2: Avrupa Spor Modeli.....	84
Şekil 3: Sportif ve Ekonomik Performans Arasındaki Hünerli Daire.....	99
Şekil 4: TFF Süper Lig'in Son 4 sezondaki Maç Günü Gelirleri Toplamı.....	116
Şekil 5: Süper Lig'in Son 3 sezondaki maç günü gelirlerinin yüzdesel oranları.....	118
Şekil 6: UEFA Şampiyonlar Ligi ve Avrupa Ligine Katılan Farklı Kulüplerinde Mali Yıl Sonu.....	178
Şekil 7: İnsan Kaynakları Fiili Maliyet Bedeli.....	196
Şekil 8: İnsan Kaynakları Muhasebe Süreci.....	209
Şekil 9: “İnsan Kaynakları”, “insan varlıkları”, “insan varlıklarını kullanma hakları” ve “maddi olmayan varlıklar” gibi Kavramların Korelasyonu....	224
Şekil 10: Bölgelere Göre IFRS Standartlarının Kullanılması.....	236
Şekil 11: UEFA'ya Üye Ülke Kulüplerinin Muhasebe Politikası.....	268

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: Amerikan Muhasebe Birliği
A.A.D.	: Avrupa Adalet Divanı
AB	: Avrupa Birliği
A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
AGİT	: Avrupa Güvenlik İşbirliği Teşkilatı
AICPA	: Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü
AIG	: Amerikan Uluslararası Grup (Sigorta Sektörü)
ASB	: Muhasebe Standartları Kurulu
A.Ş.	: Anonim Şirket
BGB	: Alman Medeni Kanunu
BİST	: Borsa İstanbul
BSMV	: Banka Sigorta Muameleleri Vergisi
CCNS	: Convention collective nationale du sport (Spor Ulusal Toplu İş Sözleşmesi)
CDI	: Contrat à durée indéterminée (Belirsiz Süreli Sözleşme)
DOSB	: Alman Olimpiyat Federasyonu
CFB	: UEFA Kulüp Finansal Kontrol Kurulu
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
EC	: Avrupa Komisyonu
FA	: İngiltere Futbol Federasyonu
FFP	: Finansal Fair-Play
FIFA	: Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği
FRS 10	: İngiltere 10 Numaralı Finansal Raporlama Standardı (1997)
G20	: Gelişmiş 20'ler Grubu gelişmiş Ülkeler

GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
G.S.G.M.	: Gençlik Spor Genel Müdürlüğü
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
IAS 38	: Uluslararası Muhasebe Standardı (MODV)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ITMS	: FIFA Uluslararası Transfer Eşleştirme Sistemi
IVSC	: Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi
İKM	: İnsan Kaynakları Muhasebesi
KAP	: Kamuoyunu Aydınlatma Platformu
KDV	: Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LFP	: UEFA Profesyonel Futbol Ligi Hukuk İşleri Komitesi
MLB	: Amerikan Ulusal Beyzbol Ligi
MLBPA	: Beyzbol Ligi Oyuncular Derneği
MLS	: A.B.D. ve Kanada Futbol Ligleri
NBA	: Ulusal Basketbol Birliği
NBPA	: Amerikan Ulusal Basketbol Oyuncular Birliği
NFL	: Amerika Ulusal Futbol Ligi

NFLPA	: Amerikan Ulusal Futbol Ligi Oyuncular Birliği
NYB	: Nakit Yaratan Birim
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı
R.G.	: Resmi Gazete
S.G.M.	: Spor Genel Müdürlüğü
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
S.T.K.	: Sivil Toplum Kuruluşları
TASKK	: Türkiye Amatör Spor Kulüpleri Konfederasyonu
T.B.K	: Türk Borçlar Kanunu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı,
TFF	: Türkiye Futbol Federasyonu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS.	: Türkiye Muhasebe Standartları
TUS	: Transfer Uyumluluk Sistemi
TzBfG	: Alman Yarı-Zamanlı Çalışma ve Süresiz İstihdam Yasası
UEFA	: Avrupa Futbol Federasyonları Birliği
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Dünyada ve ülkemizde spor dalları arasında ilk sırayı alan futbol, küreselleşerek dünyanın her yerinden yatırımcıları çeken devasa bir ekonomik pazara dönüşmüştür. Şirketleşen ve borsaya açılan futbol kulüplerinin değeri 100 milyar doları aşan pazar büyüklüğü ile 130 ülkenin milli gelirinden daha fazla katma değer yaratmaktadır. 20. yüzyılın başlarında mütevazı bir şekilde kendi yağı ile kavrulan futbol kulüpleri günümüzde birer marka haline dönüşerek, milyar dolarları bulan bütçeleriyle dünyanın en büyük kuruluşları arasında yer almaktadır.

Genellikle dernek şeklinde örgütlenen futbol kulüpleri tarafından yürütülen sportif faaliyetleri diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de oldukça önemli bir ekonomik faaliyetin konusunu oluşturmaktadır. Futbol kulüplerinin bütçeleri artık trilyonlarla ifade edilmekte, futbol sektörünün parasal hacmi gün geçtikçe büyümektedir. Kulüpler, oyuncu transferlerine daha fazla para harcadıkça, oyuncu kayıtları artık futbol kulüplerinin toplam varlıklarının önemli bir kısmını temsil etmektedir. Bu nedenle, oyuncu kayıtlarının değerlendirilmesi önemli bir muhasebe konusu haline gelmiştir. Tabii futbol kulüplerinin giderek endüstriyel bir karaktere bürünmesi, hukuki yapılanmalarının ciddi bir ölçüde sorgulanmasını da beraberinde getiriyor.

Türkiye’de de futbol kulüpleri genelde dernekler yasasına bağlı bir şekilde faaliyetlerini yürütmektedirler. Fakat geçmiş alışkanlıklar, futbolun hep bir oyun ve bir spor algısına dayandığı için yönetim anlayışları da bu şekilde devam ediyor. Bugün Avrupa kulüpleri, bu endüstrinin gereklerini yerine getirecek özellikleri kavramış, algılamış ve buna göre kendi futbol yapılanmalarını sağlamıştır. Kulüplerde özellikle İngiltere örneğini temel aldığımız zaman, kulüpler şirket şeklinde kurulmak zorundadır. Türkiye’de futbol kulüplerinin büyük bölümü dernekler kanununa bağlı bir statüde geliştiği için pek tabidir ki, mevcut muhasebe ve mali raporlama sistemleri şirket disiplini içerisinde gördüğümüz kalitede olmuyor.

TFF, profesyonel liglerinde (**Süper Lig, TFF 1. Lig, TFF 2. Lig ve TFF 3. Lig**) faaliyet gösteren 126 futbol kulübünün çoğunluğu hukuken dernek statüsündedir. Ancak, bu futbol kulüplerinden sadece 9’una Bakanlar Kurulu’nca kamu yararına çalışan dernek özel statüsü verilmiştir. Bunlar; Beşiktaş, Bursaspor, Fenerbahçe, Galatasaray, Gençlerbirliği, Kasımpaşa, Kocaeli, MKE Ankaragücü ve Trabzonspor kulüpleridir.

Türkiye’de mevcut bulunan profesyonel futbol kulüplerinin bir kısmı ise hukuken şirketleşmiş durumdadır. Şirketleşme yoluna gitmiş kulüplerimiz arasında halka arz çalışmasını tamamlamış dört futbol kulübümüz bulunmaktadır. Bunlar; Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş., Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş., Galatasaray Sportif Sınai ve Ticaret Yatırımlar A.Ş. ve Trabzonspor Sportif Yatırım ve Ticaret A.Ş.’dir¹.

Futbol kulüplerinin dernek statüsünden vazgeçip şirketleşmesi ve sonra halka açılması konusunda görüş birliği olmasına rağmen, şirketleşmeyle birlikte önemli vergisel yükler ve sorunlar ortaya çıkacağı için, futbol kulüpleri hem dernek statülerini koruyup bunun avantajlarından yararlanmayı, hem de şirketleşerek daha fazla gelir elde etmeyi amaçlamaktadırlar. Bu ikilem veya alternatifler futbol kulüpleri için önemli unsur haline gelmiştir. Borsa İstanbul (BİST)’da işlem gören dört büyük futbol kulübü (Galatasaray, Fenerbahçe, Beşiktaş ve Trabzonspor) dışındaki diğer kulüplerimizin yönetim kadroları, mali yapıları kamuoyu açısından bilinmezliklerle doludur.

Bir futbol kulübü diğer herhangi bir şirketten farklıdır, ancak kulüplerin normal şirketler gibi, ulusal ve uluslararası düzeyde kuralları ve düzenlemeleri izleyerek, faaliyet sonuçlarını açıklamak üzere periyodik olarak finansal durumlarını yansıtan finansal tablolar sunması beklenmektedir. Bu nedenle ülkemizde profesyonel futbol kulüplerinin hesaplarının, futbol faaliyetlerinin ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Hazırlanan mali tablolar aracılığı ile UEFA Kulüp Finansal Kontrol Kurulu (CFCB)’na da iletmek üzere T.F.F.’ye, Borsada işlem gören kulüplerin, S.P.K.’ya ve diğer kamu kurumlarına sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumunu yansıtmanın sağlanması istenmektedir.

Futbol kulüpleri finansal tablolarının hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan sorumludur. Ülkemizde dernek statüsünde faaliyet gösteren futbol kulüplerinin büyük bir bölümü finansal tablolarının hazırlanmasında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan, 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği², Muhasebe Usul ve Esasları uygun, Tekdüzen Hesap Planını esas alırlar.

Borsada işlem gören ve UEFA Şampiyonlar Ligi ve Avrupa Ligi adayı futbol kulüpleri ise finansal tablolarının hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan

¹Sıralama alfabetik olarak yapılmıştır.

²1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih, 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

TMS/TFRS'yi esas alırlar. Ayrıca halka açık Futbol Şirketlerinin Sermaye Piyasası Kurulu'nun getirdiği esaslara uyması hem yasal bir zorunluluktur hem de UEFA tarafından öngörülmektedir.

Profesyonel futbol kulüplerinin faaliyetleri ile ilgili tüm gelir ve giderlerin de V.U.K'da belirtilen usul ve esaslara uygun olarak belgelendirilmeleri gerekmektedir. Profesyonel futbol kulüplerinin tüzükleri ve genel kurul tarihleri de dikkate alınarak hesap dönemlerine uygun olarak (takvim yılı veya futbol sezonu itibariyle) bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenmiş ve genel kurulca ibra edilmiş hesaplarına göre istenilen mali tabloların T.F.F.'ye verilmesi zorunludur. Kulüpler ayrıca T.F.F.'na futbolla ilgili (futbol transferleri, futbolcu maliyeti, vergi, SSK vs.) lisans verme yönteminin ayrılmaz parçasını oluşturacak mali bilgileri de vereceklerdir.

Türkiye Futbol Federasyonu, 12.01.2011 tarihinde UEFA kriterleri ile paralellik taşıyan Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Talimatını³ yayınlamaya, Ulusal Kulüp Lisansı ve UEFA Kulüp Lisansı kriterlerini getirdi. Ulusal Kulüp ve UEFA Kulüp Lisans kriterleri; Süper Lig kulüpleri için 2012-2013, TFF 1. Lig için 2013-2014, TFF 2. Lig kulüpleri için ise 2014-2015 sezonundan itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu sistem kapsamında, en üst 3 ligde yer alan (Süper Lig'de, TFF 1. Lig'de ve TFF 2. Lig'de) kulüpler UEFA sistemindeki gibi "**Hukuki, Sportif, Altyapı, Personel ve Mali Kriterler**" üzerinden ulusal bazda denetlenerek, mali yapılarının uygunluğuna göre lisanslanması öngörülmüştür.

Ulusal Kulüp Lisansı ve UEFA Kulüp Lisansı kriterleri kapsamında **Süper Lig kulüpleri, TFF 1. Lig kulüpleri ve TFF 2. Lig kulüpleri** Kulüp Lisans Sisteminin uygulanma sezonundan itibaren, her yıl mart ayının son işgünü mesai saatine kadar, Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Talimatı'nda belirtilen ekli evraklarla birlikte TFF Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Müdürlüğü'ne UEFA Kulüp Lisansı veya Ulusal Kulüp Lisansı başvurusunda bulunmak zorundadır. TFF tarafından yayınlanan Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Talimatı doğrultusunda UEFA Kulüp Lisansı ve Ulusal Kulüp Lisansı talebinde bulunan Süper Lig kulüpleri, TFF 1. Lig kulüpleri ve TFF 2. Lig kulüpleri UEFA Kulüp Lisansı veya Ulusal Kulüp Lisans kriterleri doğrultusunda yayınlanan uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun mali kriterleri yerine getirmek zorundadır. Ayrıca bu kriterler kapsamında her altıncı ayda ve yılsonunda

³Ulusal Kulüp Lisans Talimatı, <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/002011/TFF/kulup-lisans/Ulusal-Kulup-Lisans-Talimati-12-Ocak-2011%20.pdf>

özellikle borsada işlem gören futbol kulüplerimiz⁴ uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun, bağımsız dış denetimden geçmiş mali tablolarını hazırlayıp TFF'ye ve SPK'ya göndermekle yükümlüdür.

Kulüp Lisans Sistemiyle“Mali kriterlerde yer alan kriterler uygulanarak kulüplerin, mali durumları ile ilgili daha dikkatli ve hassas davranmaları sağlanmakta ve kulüplerin transferlere ilişkin vadesi geçmiş borç bulundurmamaya, borçların seviyesinin kontrol altında tutulması sağlanmaktadır. UEFA kriterleri ile paralellik taşıyan ulusal kriterlere uyan kulüpler, UEFA lisansı için gereken kriterlere de daha kolay ulaşılacak, tüm kulüplerin yıllık mali tablolarını sunmaları sayesinde, Türk Futbolunda mali şeffaflık adına büyük ve önemli adımların atılması sağlanacağı” hedeflenmektedir.

UEFA, futbol kulüplerini, kişilerin ve siyaset odaklarının kontrolünden çıkarmak amacıyla 2013 yılından itibaren uygulamaya koyduğu ve kulüplerin finansal durumlarını daha sağlıklı hale getirmeyi, mali açıdan belli kurallar koyarak aşırı harcamaları kontrol altına almayı amaçladığı finansal fair-play (FFP) kurallarını 2014/15 futbol sezonu ile birlikte hayata geçirmiştir. UEFA; üye federasyonların futbol kulüplerine, mali işlerini denetim altına almaya mecbur kılan ve karşılaşmalara katılabilmelerinde gerekli olan lisansların verilebilmesi için, **“mali, hukuki, ticari, idari, sportif ve altyapısal bazı yeni kriterlere uyulma”** ve **“Break-Even”** (Başabaş) Kuralı şartını getirmiştir.

UEFA tarafından belirlenen ve TFF tarafından kabul edilen mali kriterler futbol kulüplerinin daha sağlıklı mali yapıya sahip olmaları gerektiğini göstermektedir. Bu kriterleri yerine getirebilmek için geçerli mevzuatı takip ederek, karşılaştırılabilir, şeffaf, tamamlayıcı finansal tablolara ihtiyaç vardır. Mali tablolar hazırlanırken, mali tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, tarafsız, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olması ve zamanında düzenlenmesi gerekir.

Fakat son tahlilde; UEFA kriterleri ile paralellik taşıyan Ulusal Kulüp Lisans Sistemine birçok futbol kulübünün uyum sağlayamadığı, kâğıt üzerinde tamamlanan

⁴UEFA Kulüp Lisansı ve Ulusal Kulüp Lisansı talebinde bulunan Borsada işlem gören kulüplerimiz (Beşiktaş A.Ş., Fenerbahçe A.Ş., Galatasaray A.Ş. ve Trabzonspor A.Ş.) SPK tarafından yayınlanan ve uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun, bağımsız dış denetimden geçecek mali tablolarını hazırlayıp federasyona ve SPK'ya göndermekle yükümlüdür.

işlemlerin pratikte gerçekleştirilemediği, Türk futbol kulüplerinin, özellikle Anadolu kulüplerinin, Sportif, Personel, İdari, Hukuki, Altyapı ve Mali konularında birçok problemi halen süregelmektedir. Dolayısı ile bu kulüpler liglere katılmakta ve mücadele etmekte güçlük çekmektedirler. Ulusal Kulüp Lisans Sisteminden dolayı uyarı, kınama, para cezası, puan silme, transfer yasağı gibi cezalar alarak, sisteme uyum sağlayamayan birçok profesyonel futbol kulübü bugün kapanma durumuna gelmiştir.

Borsa İstanbul'da işlem gören, Beşiktaş, Fenerbahçe, Galatasaray ve Trabzonspor kulüplerinin yayınlamış oldukları finansal tabloların her yıl bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi zorunluluğu vardır. Dört büyük futbol kulübünün dışında kalan diğer süper lig kulüplerinin denetim zorunluluğundan muaf olması ve dernek statüsünde olan bu kulüplerin, hesaplarının basit bir şekilde bilanço usulü defterler ile tutulmaya çalışılması bazı usulsüzlükleri ve yanlışları beraberinde getirmektedir.

Şu anda Türkiye'de futbol kulüpleri anlamında baktığımızda, sadece halka açık şirketlerde regülasyona tabi olarak bir dış denetim yürütülüyor⁵. Bunun dışında kurumsallaşmanın olmazsa olmazlarından biri olan iç denetim, Türkiye'de hiçbir spor kulübünde yer almıyor. Bunun yanında kamu denetimi için de aynı şeyi söyleyebiliriz. Herhangi bir kamu denetimi süreci de bu kulüplerde yürütülüyor. Buna göre futbol kulüplerinin muhasebesinin bu ilginç durumu bu konuda birçok ciddi çalışmanın yapılmasını ve konunun enine boyuna tartışılmasını gerekli kılmaktadır. Amaç TFRS-TMS Türkiye Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Hesap Planı sistemine sahip, şeffaflık ilkeleri ölçüsünde denetime ve sağlıklı bir finansmana dayalı futbol kulüplerine sahip olmaktır.

Profesyonel Futbolcu Sözleşmelerinin İnsan Kaynakları Açısından Değerlemesi konulu tezin amacı; futbol sektöründe bir oyuncunun, sadece bir çalışan olarak değil, katma değer yaratan bir aktif olarak düşünülmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle futbolcu bir emekçi değil "futbol oynama hakkını kiralayan bir sermayedardır"⁶. Bu sermaye aynı zamanda bir ekonomik değer olarak satılabilir. Burada aslında muhasebeleştirilen değer futbolcunun kendisi değil, lisansından kaynaklanan futbol oynama hakkından, profesyonel futbolcu sözleşmesi süresince futbol kulübü tarafından

⁵Bunun en güzel örneği; 5 Eylül 2014 tarihinde Borsa İstanbul Yönetim Kurulu, daha önce finansal yapının düzeltilmesi için uyardığı Trabzonspor ve Galatasaray'ı ikinci kez uyardı ve yıl sonuna kadar süre verdi

⁶KUTLU, Merih, "Futbolcu Aktif veya Pasif?", Futbol Muhasebesi, Aralık 2005<http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/genel/123-kutlu-merih/837-futbolcu-aktif-veya-pasif-futbol-muhasebesi-.html>

yararlanılmasıdır. İnsan kaynakları muhasebesi futbol endüstrisinde transfer ücretlerinin daha belirgin bir biçimde muhasebeleştirilmesinde finansal raporlamanın uygulandığı tek sektördür⁷.

Tez çalışmamızın ana başlığı “**Profesyonel Futbolcu Sözleşmelerinin İnsan Kaynakları Muhasebesi Açısından Değerlemesi**” olup, dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, profesyonel futbolcu kavramı ile birlikte profesyonel futbolcu sözleşmelerinin kategorileri, Avrupa ve A.B.D. genelinde profesyonel oyuncu sözleşmelerinin mevzuatı ve profesyonel futbolcu sözleşmelerinin konusu, kapsamı, tanımı, belirleyici unsurları, şekli, sona ermesi çerçevesinde hukuki niteliği açıklanacaktır. Ayrıca, Avrupa’nın 5 büyük liginde profesyonel futbolcular için belirli süreli hizmet sözleşmelerinin yasal çerçevesi, Türkiye’deki futbol kulüplerimizin hukuki yapıları ve futbol kulüplerimizin mevcut durumu açıklanmaya çalışılacak,

İkinci bölümde, profesyonel futbol kulüplerinin gelir kaynaklarını ayrıntılarıyla açıklanarak, söz konusu gelirlerin tabi olduğu kanunlar çerçevesinde vergisel boyutu ile birlikte sporculara yapılan ödemelerin vergilendirilmesi ortaya konacaktır.

Üçüncü bölüm ise İnsan Kaynakları Muhasebesinin tarihsel gelişimi, İnsan Kaynakları Muhasebesi konusunda yapılan çalışmalar ile birlikte İnsan Kaynakları kavramının tanımı, amaçları, maddi olmayan varlık olarak insan sermayesinin bilançoda tanımlanması ve değerlendirilmesi futbol kulüpleri açısından insan kaynakları muhasebesi anlatılacaktır.

Dördüncü ve son bölümde ise; Futbol kulüplerinin varlık ve kaynakları ile birlikte futbol kulüplerinin mevcut muhasebe sistemi çerçevesinde futbol endüstrisinde maddi olmayan duran varlıkların muhasebe politikaları ve futbolcu sözleşmelerinin değerlendirilmesi, örnek uygulamalarla ele alınacaktır.

Çalışmamızın genel değerlendirilmesi ise Sonuç kısmında yapılacaktır.

⁷MORROW, Stephan, “It’s an old saying – but you judge it all by the league table”- **Impression management in football club financial reporting**, Department of Sports Studies, University of Stirling, Stirling (Scotland) FK9 4LA, 1999, s.9-10, <https://dspace.stir.ac.uk/bitstream/1893/2249/1/Impression%20management%20in%20football%20club%20financial%20reporting.pdf>

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VE BEŞ BÜYÜK AVRUPA LİGİNDE PROFESYONEL

FUTBOLCU SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ BOYUTU, FUTBOL

KULÜPLERİMİZİN HUKUKİ YAPILARININ MEVCUT DURUMU VE SPOR

MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

“Oynarken, bir sözleşme muhtemelen üç, dört, beş sayfa uzunluğundaydı... Bugünlerde kontratlar bir John Grisham romanı gibi.” Mark Lawrenson⁸

Profesyonel futbolcular ve futbol kulüpleri arasında karşılıklı olarak tanzim edilen profesyonel futbolcu sözleşmeleri, taraflar açısından bir takım borçlar doğurmaktadır. Bu kapsamda işveren niteliğindeki futbol kulüpleri “**ücret ödeme**”, işçi sıfatına haiz Profesyonel Futbolcular ise “**iş görmeyi**” taahhüt etmektedir. Bu sözleşmeler, aynı zamanda birer belirli süreli iş sözleşmesi niteliği taşımaktadır. Beş büyük Avrupa ligi (İngiltere, İspanya, Almanya, İtalya ve Fransa) Futbol Federasyonları ve Türkiye Futbol Federasyonu FIFA Oyuncuların Statüsü ve Transfer Talimatında belirtilen profesyonel futbolcu sözleşmesi ve tanım uygulamalarını aynı şekilde benimsemiştir.

1.1.FUTBOL ENDÜSTRİSİNDE PROFESYONEL FUTBOLCU KAVRAMI

Günümüzde spor faaliyeti bir meslek haline gelmiştir. Durum böyle olmasına karşın, spor sektöründe karşılaştırmalı bir araştırma yapılırken karşılaşılan en büyük sorun "spor çalışanlarının" tanımını belirlemektir. “Yasal olarak amatör gözüken pek çok spor dalında sporcular, toplumda kazancı yüksek kabul edilen meslek sahiplerinden çok daha fazla gelir elde etmektedirler⁹.”

Türk sporu, amatörlük-profesyonellik temel ayrımı üzerine kurulmuştur. Bir spor dalının bir hukuki düzenleme ile hukuken profesyonel olarak kabul edilip edilmediğine bakılmaksızın, uygulamadaki ihtiyaçlar da dikkate alınarak, “**profesyonel spor dalı**” ile “**profesyonel sporcu**” kavramlarının birbirinden ayrılması gereği ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan hukuken profesyonel olarak nitelendirilmeyen bir spor dalında (örneğin ülkemizde basketbol, voleybol gibi futbolun dışında kalan spor dallarında) faaliyet gösteren sporcu, bağlı olduğu kulüpten spor faaliyetine karşılık ücret alıyorsa bu sporcuyu “**profesyonel sporcu**” olarak nitelendirmek gerekir. Bu anlamda hukuken amatör sayılan bir spor dalında kulübünden ücret almak suretiyle profesyonel olarak

⁸Mark Thomas Lawrenson, İrlandalı eski savunma oyuncusu. Defans mevkiinde oynayan Lawrenson özellikle Liverpool'da oldukça başarılı sezonlar geçirmiştir.

⁹Sporda Amatörlük ve Profesyonellik, <http://www.sporbilim.com/sayfa.asp?mdl=haber&param=72>

spor yapanlar olabileceği gibi, hukuken profesyonel kabul edilen bir spor dalında ücret almaksızın amatör olarak spor yapanlarda yer alabilir¹⁰. Ancak, futbolda, profesyonel takımlar, resmi lig ve kupa müsabakalarında amatör futbolcu oynatamazlar¹¹.

Profesyonel sporcu, kazanç elde etmek, yaşamını sürdürmek için sporu bir meslek olarak yapmaktadır. En basit tanımıyla, sporu zevk için yapanlara amatör sporcu, meslek haline getirip, bundan para kazananlara ise profesyonel sporcu denir. Günümüz koşullarında “**profesyonellik**” ve “**amatörlük**” arasındaki tek fark ödemenin yapılış şeklidir. Bir başka tanıma göre; Profesyonel sporcu, anlaştığı transfer bedeli ve bir ücret karşılığı sözleşme ile bağlı bulunduğu bir spor kulübünde profesyonel olarak spor yapan kişidir.

Profesyonel sporcu, bir ücret karşılığında antrenör veya spor öğreticisinin idaresi altında spor karşılaşmalarına katılan, futbol, golf, tenis, atletizm gibi spor dallarında performansını arttırmak için düzenli olarak antrenman yapan, belirli bir spor dalında uzmanlaşmış kişilerdir.

FIFA yönetmeliğinde “**profesyonel oyuncu**” tanımı açıktır; Profesyonel bir kulüp ile yazılı iş sözleşmesine sahip ve etkin futbol faaliyetinin karşılığında, yaptığı giderlerden daha fazla ödeme yapılan oyuncudur.¹²

TFF Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı’nın, 3. Maddesinde, Profesyonel futbolcunun tanımı şöyle yapılmıştır; “bir kulüple yazılı sözleşme yapmış olan ve kendisine futbol faaliyetleri kapsamında yaptığı harcamalardan daha fazla ödeme yapılan futbolcudur¹³.

1.1.1. Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi

Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi, profesyonel futbolcular ile futbol kulüpleri arasında akdedilen sözleşmedir. Profesyonel futbolcu sözleşmesi de profesyonel

¹⁰KÜÇÜKGÜNGÖR, Erkan, “**Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu**”, Ankar Barosu Dergisi, 1999, s.2-3. <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1999-1/4.pdf>

¹¹Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı’nın 4/3 maddesi. Ağustos 2016 <http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statusu-ve-Transferleri-Talimatı.pdf>

¹²Commentary on the Regulations for the Status and Transfer of Players. The written contract is also mentioned as “contract as a Professional” (cf.art.20) or as “professional contract” (cf.art 7 in annex6), s.10, http://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/51/56/07/transfer-commentary_06_on_1843.pdf

¹³TFF Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı, Madde 3, (Ağustos 2016), s.4 <https://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statusu-ve-Transferleri-Talimatı.pdf>

futbolcular ve kulüpler ya da her iki tarafın lisanslı temsilcileri tarafından akdedilen ve belirli bir ücret karşılığında futbol faaliyetinin icrasını konu alan bir iş sözleşmesidir.

Spor dallarında yapılan sözleşmeler gündelik hayatta yapılan diğer sözleşmelerden farklı değildir. “Profesyonel sporcular ile Kulüpler arasında yapılan ve taraflara haklar ve borçlar yükleyen sözleşmelere profesyonel sporcu sözleşmeleri denmektedir.”¹⁴

Profesyonel futbolcu sözleşmesi; karşılıklı olarak iş görme ve ücret borçlarından oluşan basit iş hukuku sözleşmesine benzetmekle birlikte 4857 sayılı İş Kanunu (İK) ’un 4. maddesinin ilk fıkrasının g bendindeki istisnai hüküm gereğince İş Kanunu’na dâhil edilmemiştir.

Profesyonel futbolcu sözleşmesinin unsurları, iş görme, ücret, süreklilik, bağımlılık ve bu unsurlar üzerinde tarafların anlaşmasıdır. Bu sözleşme, profesyonel futbolcuların iş görme edimleri karşılığında futbol kulüplerinin ücret ödeme borcu altına girdiği bir sözleşme türüdür ve Türkiye Futbol Federasyonu nezdinde tescil edilmelidir. Bu sözleşme, bir iş sözleşmesi olup sözleşmenin çerçevesi Türkiye Futbol Federasyonu tarafından düzenlenen Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı gibi Talimatlar ile belirlenmektedir.

Futbolun dışındaki diğer endüstrilerde kayıt dışı istihdam oldukça yaygındır. Dünya genelinde futbolcunun hak ve görevlerinin tanımlamaları dâhil olmak üzere; süre, ücret, maaş, prim, tanınan sosyal haklar, sağlık sigortası, sosyal güvenlik, ücretli izin ve sözleşmenin sonlandırılması gibi bazı asgari standartları sağladığını garanti eden oyuncu istihdam sözleşmelerinin yazılı olması gerekir. Futbolun dışındaki diğer endüstrilerde çalışanlarla işverenler arasında toplu pazarlık yapılabildiği halde, futbolcular ile kulüpler arasında toplu pazarlık yapılamaz. **Profesyonel futbolcular iş kanunu kapsamında korunan işçi olmayıp borçlar konunu çerçevesinde işçi sayılırlar**¹⁵. Bu nedenle profesyonel futbolcuların transferinde, diğer sektörlerde uygulanan ulusal ve uluslararası iş kanunları uygulanmamaktadır. Futbolcular, diğer

¹⁴TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEEThomas, ABEÏLEİRAFrancisco Gomez , MACMILLANRichard, SİLKİN Lewis, PROVENZALİ Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, “Study on the legal framework on employment contracts in 4 EU Member States (Germany, Spain, Great Britain and Italy) for sport workers not being professional sportsmen and –women”. a.g.m., s.38http://www.cebre.cz/dokums_raw/planet_labor_study.pdf

¹⁵YELEKÇİ Memduh, YELEKÇİ İlhami, “İş Kanunu Şerhi”, Ankara 1996, s.59; Sezer, Nevzat, İş Mevzuatı, Bursa 1984, s.57; ALPAGUT Gülsevil, “Belirli Süreli Hizmet Sözleşmesi”, İstanbul 1998, s.91; KÜÇÜKGÜNGÖR Erkan, “Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu”, Ankara Barosu Dergisi 1999/1, s.46-47; TUNÇOMAĞKenan; CENTEL Tankut, “İş Hukukunun Esasları”, Beta, İstanbul 2008,s.42.

sektörlerden farklı olarak, ancak TFF ya da ulusal federasyonlar tarafından belirlenen transfer ve tescil dönemleri içerisinde tescil edilebilirler.

Spor sözleşmeleri genel olarak açık (sarih) sözleşmelerdir. Spor sektörü uygulamalarında örtülü sözleşmeler hemen, hemen hiç yoktur. Zimmî yani örtülü sözleşme anlaşması sözü edilen eylem ve tarafların davranışların yazılı olarak kanıtlanamadığı sözleşmelerdir.

T.F.F.'nin standart tek tip sözleşmeleri olduğundan, tek tip sözleşmeler diğer sözleşme türleri ile karşılaştırıldığında, bunların farklı özelliklere sahip olduğu açıktır. Taraflar üzerinde anlaşmaya vardıkları bu sözleşmelerde, kanunun temel ilkeleri ve T.F.F.'nin yönetmeliklerine aykırı olmayan herhangi bir koşul koymakta serbestirler.

Kulüpler ile futbolcular arasında kurulmuş olan profesyonel futbolcu sözleşmesinin hukuki niteliği 6098 sayılı TBK'nun hizmet akdini düzenleyen 393 ve diğer maddeleriyle Türkiye Futbol Federasyonu'nun çıkarmış olduğu talimatlar göz önünde bulundurulmak suretiyle belirlenebilir.

Futbol sektöründe sözleşmeler standart ve yazılı bir anlaşmayı gerektirir. Herhangi bir sözleşme tarafların yazılı izni ile yapılabilir. Bir sözleşme yasal olarak tarafları bağlayıcı bir anlaşmadır. Yapılan bir sözleşme tarafların zihinlerinin buluşmasını temsil etmektedir. Sporcu sözleşmeleri, iş sözleşmelerinin herhangi bir başka biçimi olarak, sözleşme formasyonu ile aynı esaslara tabidir.¹⁶

Her profesyonel oyuncu sözleşmesi, federasyon tarafından hazırlanan ve federasyon tarafından onaylanan, taraflarınca imzalanan standart sözleşme temelinde dört nüsha olarak düzenlenir. Profesyonel hizmet sözleşmesi ya da diğer adıyla standart oyuncu sözleşmeleri ortak bir metin veya ortak form şeklinde olmaktadır. Konu edilen ortak form; sözleşmede değişiklik yapılmadan defalarca yeniden kullanılabilir standart ifadelerdir. Federasyon tarafından hazırlanan standart sözleşmeye uymayan, herhangi bir sözleşme, mevzuat hükümlerine göre federasyon tarafından kabul edilmeyerek onaylanmaz.

Bir sözleşme yasal olarak tarafları bağlayıcı bir anlaşmadır.¹⁷ Bu bağlayıcı ve uygulanabilir sözleşme için gerekli olan altı unsur şunlardır;

¹⁶Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi (Örnek) <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=128>

Profesyonel Futbolcu Geçici Transfer Sözleşmesi (Örnek) <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=128>

¹⁷**Sports Contracts – Basic Principles Need an Assgment Form**, [USLegal Assignment Forms, http://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/sports-contracts-%E2%80%93-basic-principles](http://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/sports-contracts-%E2%80%93-basic-principles)

**Bir anlaşma,
Yetkili taraflar arasında,
Tarafların gerçek rızasına dayanarak,
Mesnetlerin göz önüne alınmasıyla,
Yasalara uygun amaç için yapılmış,
Yasaların gerektirdiği form ve şekliyle yapılmalıdır.**

Zorunlu matbu standart tip sözleşmelerin çekirdek fikri ”boşluk doldurma” temelli sözleşme türünü oluşturarak, sözleşmenin üzerinde bir sözleşmenin temel unsurlarını sağlamaya yöneliktir. T.F.F.’nin prosedür ve düzenlemeleri FIFA ve UEFA tarafından belirlenen kriterlere uygundur.

Burada her türlü emek iş sözleşmesinin konusu olabilir. Fiziksel, sanatsal, teknik veya bilimsel faaliyetler arasında bir fark yoktur, profesyonel oyuncuların sözleşmeleri bir hizmet sözleşmesi olarak kabul edilir ve böylelikle profesyonel futbolcu sözleşmeleri kişisel hizmet sözleşmeleri olarak sınıflandırılır. Genel sözleşme ilkeleri tüm sporcu ya da futbolcu sözleşmelerinde geçerli olsa da; genellikle sözleşme şartlarını belirleyen hususların başında kulübün bulunduğu lig veya ligdeki konumu gelir.

Tüm amatör ve profesyonel oyuncuların federasyon tarafından organize edilen müsabakalarda yer alabilmeleri federasyonun iznine bağlıdır. Ayrıca bunun uygun olabilmesi için mutlaka federasyona kayıtlı olmaları gerekir. Teknik olarak kişisel hizmet sözleşmesi başkasına temlik edilemez. Bir başka kişi ya da kurumla sözleşme kapsamında olan haklar transfer edilir, kiraya verilebilir ancak devir edilemez.

Profesyonel futbolcu sözleşmesi çerçevesinde bir değerlendirme yapmak gerekirse, profesyonel bir futbolcunun imzalamış olduğu iş sözleşmesi çerçevesinde kendisi yerine bir başka profesyonel olsun ya da olmasın, bir futbolcunun iş görme edimini gerçekleştirilmesi, kulübün oynayacağı bir maça yahut antrenmana çıkması mümkün değildir.

İşçinin, üstlenmiş olduğu asıl ve yan edimleri yerine getirmesinin yanında, bu edimleri şahsen yerine getirmesi beklenir¹⁸. Bu bağlamda, bir spor kulübü ile sözleşme imzalamış olan profesyonel futbolcunun taahhüt ettiği işin görülmesini, üçüncü bir kişiye devretmesi söz konusu olamaz¹⁹. Zira profesyonel futbolcu sözleşmesi,

¹⁸SÜZEK Sarper, “İş Hukuku” Yenilenmiş 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2016, s. 366.

¹⁹ERTAŞ Şeref, PETEK Hasan, “Spor Hukuku”, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s. 326.
/ÇAĞRI Cem, “Profesyonel Transfer Sözleşmesi”, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s.20.

futbolcunun yaşı, geçmişi, kariyeri ve bunlara benzer şahsi nitelikleri göz önünde tutularak yapılan bir sözleşme olmakla iş görme ediminin üçüncü bir kişiye devri halinde, üçüncü kişiyle yeni bir sözleşmenin kurulduğu kabul edilmelidir²⁰.

Niçin bir kişisel hizmet sözleşmesi devredilemez? Çünkü **profesyonel futbolcu yeteneklerinin kıtlığıyla ünlüdür**²¹. Her sporcunun yetenekleri “**benzersiz**” ve farklıdır. Örneğin; Galatasaray Spor Kulübüne **Radamel FALCAO** ya da Fenerbahçe Spor Kulübüne **Vedat MURİÇ** yerine başka bir oyuncu transfer edilemezdi. Onların yetenekleri benzersiz, farklı ve şahıslarına aittir.

Bu itibarla futbol maçlarında yaratılan fayda ile üretimde yaratılan fayda aynı şey değildir. Hizmet akdinde kullanılan emeğin, yaratılan faydanın yerine bir başkası ikame olunabilir. Ama ne sporda ne sanatta yahut futbolda, ne güreşte, ne de güzel sanatlarda, biri birinin yerine diğerini ikame etmesi mümkün değildir.

Profesyonel Futbolcu Sözleşmeleri kişiye bağlı sözleşmelerdir. Kulüpler profesyonel futbolcularla profesyonel futbolcu sözleşmeleri yaparken, futbolcuların şahsi becerilerini göz önünde bulundurarak sözleşme yapmaktadırlar. Bu nedenle profesyonel futbolcu sözleşmeleri futbolcuların şahsına bağlı sözleşmelerdir, devredilemezler, kiraya verilemezler ve mirasçılara intikal etmezler.

Çoğu devletlerde sözleşmelerin yayınlanmış tüzüğe, kurallara göre aşağıda konu başlıkları halinde yer alan türden yazılı olması gerekir. Bu şekilde yapılmayan sözleşmeler hükümsüz yani geçersiz olacaktır.

1.2. FUTBOLCU SÖZLEŞMELERİNİN KATEGORİLERİ

Sporcu sözleşmeleri; Profesyonel Hizmet Sözleşmeleri, Ciro Sözleşmeleri ve Görünüm Sözleşmeleri şeklinde üç genel kategoriye ayrılabilir.²²

1.2.1. Profesyonel Hizmet Sözleşmeleri (Standart Oyuncu Sözleşmeleri)

Profesyonel futbolcu bir futbol takımının parçasıdır. Genellikle profesyonel futbolcuyla standart futbolcu sözleşmesi yapılmaktadır. Futbolcunun bireysel yaptığı

²⁰ **AKTAY A.** Nizamettin, **ARICI Kadir**, **SENYEN/KAPLAN Emine Tuncay**, “İş Hukuku”, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 96

²¹ **LİU XF, LİU YL, LU XH, WANG QX, WANG TX.**, “The Anatomy of the Global Football Player Transfer Network: Club Functionalities versus Network Properties”, PLoS One. 2016 Jun 2;11(6):e0156504. doi: 10.1371/journal.pone.0156504. eCollection 2016.

<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4890771/>

²² **Sports Contracts – Basic Principles Need an Assgmt Form**, [USLegal Assignment Forms](http://uslegal.com/forms/sports-contracts-%E2%80%93-basic-principles), <http://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/sports-contracts-%E2%80%93-basic-principles>

sözleşme ile takımın diğer oyuncuların arasındaki fark, sözleşme süresi, ücret ve ikramiyelerdir. Profesyonel hizmet sözleşmesi ya da diğer adıyla standart oyuncu sözleşmeleri ortak bir metin veya ortak form şeklinde olmaktadır. Konu edilen ortak form; sözleşmede değişiklik yapılmadan defalarca yeniden kullanılabilecek standart ifadelerdir.

Profesyonel futbolcu sözleşmesinde futbolcu, tamamen kulübün otoritesi altındadır ve ne zaman müsabakalara çıkacağı, ne zaman futbol faaliyetinde görev alacağı ve iş görme edimi kapsamında belirttiğimiz diğer faaliyetleri yerine getirip getirmeyeceği, işverenin ihtiyaçlarına göre belirlenecektir²³.

Türkiye Futbol Federasyonu tarafından çıkarılmış olan Profesyonel Futbolcu Transfer Talimatında, profesyonel futbolcular ile kulüpler arasında yapılacak sözleşmelerin şartları belirlenmiş, sözleşmelerin yapılma zamanı, süreler, taraflara yükleyeceği yükümlülükler, hangi şartlarla feshedilebileceği, futbolcuların kulüplerinden ayrılarak başka kulüplere geçmeleri gibi konular ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu bakımdan emredici kanun hükümlerine aykırı olmayan talimat hükümleri öncelikli olarak uygulanır. Futbolcu ve kulüpler federasyonca çıkarılacak bütün talimatlara ve yapılacak değişikliklere kesin olarak uyacaklarını taahhüt ettiklerinden talimat hükümlerini sözleşmenin bir parçası haline getirmişlerdir. Bu itibarla talimat hükümleri taraf iradesi olarak kabul edilir ve öncelikli olarak uygulanır.

Profesyonel futbolcular bir spor kulübünde veya herhangi bir statüde mücadele edilen ligde olsun; genellikle profesyonel futbolcular için teklif edilen sözleşmede, futbolcunun süre, ücret ikramiye ve özel şartlar dışında tüm metinler aynıdır.

Futbolcuların kulüplerle yapmış oldukları hizmet sözleşmesinde primler ve ikramiyeler de açıkça hüküm altına alınabilir²⁴. Şayet sözleşmede hüküm varsa, çıkabilecek uyuşmazlıklar yine bu hükümlere göre değerlendirilecektir²⁵.

²³BAŞTÜRK Faruk, “İş Hukukunda Profesyonel Futbolcu”, Beta Yayınları, İstanbul 2007, s. 12

²⁴29.08.2016 tarihinde, Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. ile FC Porto kulübü arasında futbolcu Vincent Aboubakar’ın geçici transferi için anlaşma sağlanmış ve FC Porto kulübüne 2016-2017 sezonu kiralama bedeli olarak 2.500.000 Euro ödemesi kararlaştırılmıştır. Bunun yanında ayrıca, futbolcuya, 2016-2017 sezonu için 3.300.000 Euro garanti ücreti ve alınan her puan için 4.000 Euro puan başı ücreti ödeneceği ifade edilmiştir. İlgili bildirim için bkz.:

<https://www.kap.org.tr/tr/BildirimPdf/555265> (Erişim Tarihi: 16.07.2018)

²⁵Örnek olarak, Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. ile PAOK FC arasında futbolcu Garry Mendes Rodrigues’in transferi konusunda anlaşmaya varılmıştır. Futbolcunun kendisi ile de 2016-2017 futbol sezonundan başlamak üzere 4,5 futbol sezonu için sözleşme imzalanmıştır. Ödenecek asıl ücretin yanı sıra, sözleşme dönemi boyunca futbolcuya ayrıca; takımın futbolcunun fiilen oynadığı TFF Süper

Ancak, sözleşmede hüküm bulunmayan hallerde de futbolculara zaman zaman prim ve ikramiye ödeneceğine dair açıklamalar, bildirimler yapılabilir. Son zamanlarda özellikle önemli futbol müsabakalarından önce²⁶ yahut sonra²⁷, kulüp başkanları ya da yöneticiler tarafından, futbolculara, galibiyet halinde yahut puan alınması halinde önemli miktarlarda galibiyet primi yahut ikramiye ödeneceği vaadinde bulunduğu ya da prim ödendiği gözlemlenmektedir.

Profesyonel hizmet sözleşmesinde, futbolcunun yeteneğine bağlı özel şartları içeren ekler olabilir. Bununla birlikte bazı liglerde özellikle alt liglerde yer alan futbolcular için asgari bir ücret oluşturularak maç başına, takım ve oyuncular ödüllendirilerek profesyonel hizmet sözleşmeleri için bazı bir takım yeni yaklaşım modelleri oluşturulmuştur. **Örneğin;** Spor Toto 2. Lig ve Spor Toto 3. Ligde yer alan kulüpler; gelirlerine uygun olarak, futbolcularına daha mütevazı ücretler ve ikramiye teklif etmektedirler. Buna rağmen bu tür ücretler ülkemizde ortalama çalışan bir işçinin ücretlerinden bir hayli yüksektir.

1.2.2. Ciro Sözleşmeleri

Profesyonel hizmet sözleşmelerinin aksine ciro sözleşmeleri, işveren-çalışan ilişkisini içermez. Aksine yüklenici “**bağımsız yüklenici**”dir. **Bir ciro sözleşmesi sponsorun veya hizmetlerin reklam ile bağlantılı olarak, bir sporcunun adını, resmini ya da imajının, görüntüsünü kullanma hakkı verir.** Futbolcuyla yapılan sözleşmede futbolcunun oynama hakkı dışında, tanınırlığı, fan hayranları ve şöhretinden de faydalanmak için, futbol kulüpleri, futbolcuyla yapılacak muhtemel reklam ve sponsorluk anlaşmaları ile ilgili karşılıklı hak ve yükümlülükleri ihtiva eden şartlar koyabilir. Yani bir futbolcunun, futbol kulübüyle sözleşmesi devam ederken, futbolcuya

Lig ve UEFA müsabakalarında alacağı her bir puan için 4.000 Euro prim ödenmesi kararlaştırılmıştır. Bu primler, futbolcunun ilk 11’de oynadığı müsabakalar için %100, sonradan oyuna girdiği müsabakalar için %50 ve ilk 18 kişilik kadroda olup oyuna girmediği müsabakalar için %25 oranında ödenir. Futbolcuya, kadroda olmadığı müsabakalar için prim ödemesi yapılmayacağına ilişkin de bir şart eklenmiştir. İlgili bildirim için bkz.: <https://www.kap.org.tr/tr/BildirimCokluPdf/579818> (Erişim Tarihi: 16.07.2018)

²⁶Fenerbahçe Kulübü Başkanı Aziz Yıldırım, UEFA Avrupa Ligi’nde yarı finale kalınması için, Lazio’nun Kadıköy’de devrilmesine 2 milyon dolar verecek: <https://onedio.com/haber/aziz-yildirim-dan-servet-gibi-prim-96814>(Erişim Tarihi: 10.02.2017)

²⁷Beşiktaş’ın Benfica beraberliği sonrasında futbolculara normal şartlarda sadece galibiyete prim vermeyi düşünen Başkan Fikret Orman ve kurmayları, “Bize 500 bin Euro kazandırdılar” diyerek 20’şer bin lira dağıtma kararı aldı. <https://www.haberturk.com/spor/futbol/haber/1297214-fikret-ormandan-futbolculara-prim-jesti> (Erişim Tarihi: 06.02.2017)

gelen reklam ve sponsorluk konularında yapılan teklif için ilgili kurumlarla yaptığı anlaşma bir ciro sözleşmesidir.²⁸

Profesyonel spor dallarında; liglerde bireysel oyuncuların alkollü ve tütün mahsulü ürünlerin, kumar ve benzeri faaliyetlerin tanıtımını yapmaları yasaktır. Ayrıca, son zamanlarda (NFL²⁹) oyuncuların, belirli besin takviyesi ile ilgili reklamlarda yer alması onaylanmaz. Bir ciro sözleşmesi spor malzemesi, kamp yeri vb. gibi diğer konularda kamu işlevi göreceği için, reklam alanları belirlenen kurallara uygun olmalıdır.³⁰

Çoğu profesyonel futbolcu sözleşmelerinde taraflar arasında yararlı, faydalı ve iyi niyetli olarak başlayan ilişkiler buna rağmen tarafların karşılıklı değişen tutumuyla bozulduğu bilinmektedir. Bu nedenle sözleşmeyi hazırlayanın, izlenilen politikalar ve prosedürleri ve mevcut durumlara göre bir şeyler yanlış gittiğinde çıkabilecek muhtemel hukuki sorunları ortadan kaldırmak için olağanüstü dikkatle sözleşmeyi hazırlaması gerekir.

1.2.3. Görünüm Sözleşmeleri

Görünüm sözleşmeleri; profesyonel hizmet sözleşmeleri ve ciro sözleşmelerinin aksine önemli bir etkinliğin (futbol okulu açılışı, bir projenin ya da bir kampanyanın tanıtımı) veya bir mekânın (tiyatro, konser salonu veya perakende mağazası gibi) tanıtımı için bu mekâna kişisel görünüm kazandıracak, popülaritesi yüksek olan ünlü bir isim (Sanatçı, futbolcu, sporcu, bilim adamı, yazar) kiralamak istediğinizde, mekân sahibi, kişi ya da kurum ile tanıtımda yer alan ünlü arasında yapılan kişisel bir sözleşmedir.

Yapılan bu Kişisel Görünüm Sözleşmesi aşağıdaki hükümleri içermektedir:

Taraflar: Ünlü kişi (Sanatçı, futbolcu, sporcu, bilim adamı, yazar) ve etkinlik ya da mekân isimleri;

Hüküm ve Şartlar; Anlaşmanın yeri ve tarihi, gösterilerin sayısını, görünümünün ve ses kontrollerine ilişkin bilginin zamanını ve uzunluğu;

Üzerinde anlaşmaya varılan fiyat; Sözleşmenin imzalandığı tarihte ödenmesi gereken tutarı, toplam bakiyenin ne zaman ödeneceği;

²⁸Endorsement And Appearance Contracts, <https://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/endorsement-and-appearance-contracts/>

²⁹Amerika “Ulusal Futbol Ligi”, [National Football League]

³⁰Spor Sözleşmeleri - Temel İlkeler [Sports Contracts – Basic Principles] <https://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/sports-contracts-basic-principles/>

Giderler: Uçak bileti, otel ve seyahat yerleri de dâhil olmak üzere mekan sahibi ya da etkinliği düzenleyenler tarafından ödenecek giderler;

Tanıtım / Reklam: Hem ünlü isim hem de mekan/etkinlik sahibi kişisel görünüşün tanıtımından sorumlu olacak ve sanatçı ya da ünlünün, kendi adına ve amacına uygun olarak tanıtım amaçlı görünümle ilgili özellikleri yazılı olarak açıkça belirtilmelidir;

İmzalar: Hem ünlü isim hem de mekanın/etkinliğin temsilcisi bu sözleşmeyi imzalamalıdır.

Bu görünümle ilgili özelliklerin yazılı olarak açıkça belirtilmesi zorunludur. Kişisel görünümle ilgili anlaşmazlık veya dava konusu olması durumunda yazılı “**Kişisel Görünüm Sözleşmesi**” çok değerli olacaktır.

Avrupa genelinde mevzuatın çoğuna göre, profesyonel oyuncu sözleşmeleri iş kanununa tabidir. Aksine, profesyonel futbolcu sözleşmeleri ülkemizde iş kanunu kapsamı dışında tutulmuştur. Ancak Yargıtay Onuncu Hukuk Dairesi’nin verdiği bir kararda³¹ profesyonel futbolcu sözleşmesini de bir iş sözleşmesi olarak tanımlamıştır. Bazı bilim adamları da bu sözleşmelerin, iş kanunu kapsamı dışında olmasına rağmen, oyunculara ve kulüp çalışanlarına grev hakkı gibi bazı hakların verilmesini savunmaktadırlar.

1.3. AVRUPA VE A.B.D. GENELİNDE MEVZUATA GÖRE PROFESYONELOYUNCU SÖZLEŞMELERİ

Tüm profesyonel hizmet sözleşmelerinde önemli derecede ortak hükümler bulunmaktadır. Amerikan Spor liglerinde (NFLPA, MLBPA, NBPA ve NHLPA.)³² Standart oyuncu sözleşmelerine göre, ücret ve ikramiyeler dışında tüm sözleşme hükümleri belirlenmiştir. Bir sözleşme hazırlanırken; genellikle bazı hususların yanlış gidebileceği düşünülerek, karamsar bir politika izlemek gerektiğini hatırlatmak çok önemlidir.

Profesyonel sporcu temsilcileri sporcu sözleşmelerinde pazarlık ve güvence bakımından çok değerli hizmet verirler. Bu tür sözleşmeyi hazırlayanlar (Kulüp ve

³¹Yargıtay 10. Dairesi, 24.01.1974 tarih, 1974/199 Esas, 1974/1274 Karar . (YKD., 1975/1, s.81-83)

³²**National Football League Players Association** [Ulusal Futbol Ligi Oyuncular Birliği], **Major League Baseball Players Association** [Beyzbol Ligi oyuncuları Derneği], **National Basketball Players Association** [Ulusal Basketbol Oyuncuları Derneği], **National Hockey League Players Association** [Ulusal Hokey Ligi Oyuncular Birliği]

Futbolcu temsilcisi) muhtemel oluşabilecek böyle durumlar karşısında kendi kulübünü ya da kendi oyuncusunu korumak üzere sözleşme düzenlemeye çalışır³³.

“**Sözleşme serbestliği**”, Avrupa hukuk sistemleri altında ve ortak hukukun temel ilkesidir. Bu ilke toplumun faydasından yana ve “laissez-faire” iktisat teorisini destekleyici bir unsurdur³⁴. Daha basit bir ifadeyle, “**sözleşme serbestliği**” bireylerin ve kuruluşların devlet müdahalesi olmaksızın serbestçe sözleşmelerde bulunmalarını ifade eder³⁵. Bu ilke 19.yüzyılda başlayan, serbestleşme döneminin sonucudur.

Bilahare, 20. Yüzyılın ortalarından itibaren sosyal ve ekonomik gelişmelerin etkisiyle güçlenen işletmelerin tekeline girmeye başlayan ticari hayatla birlikte hükümetlerin rollerindeki değişiklikler, sözleşme hukukunda “sözleşme serbestliği” ilkesinin sınırlandırılması ihtiyacı baş göstermiştir. Böylelikle “**sözleşme serbestliği**” ilkesi yerine, sözleşme özgürlüğünün sınırlandırıldığı önceden hazırlanmış standart sözleşmeler geçerli hale gelmiştir.

Türkiye’de ilk matbu standart sözleşmeler hizmet ve ticaret sektöründe kullanılmıştır. Özellikle büyük mağazaların bulunduğu piyasalarda müşterilerin taksitli alışveriş ve ödeme yapabilmesi için önceden basılmış tekdüzen (standart) sözleşmeler uygulamaya konulmuştur. Sonra buna ticari hayatta ve diğerlerinin içine giren kredi kartı sözleşmeleri izledi. Hâkim konumdaki taraf, matbu olan sözleşmeyi teklif eder, müşteri sözleşme şartlarını kabul ettikten sonra, imzalayarak sözleşme geçerli hale gelir.

Müşteri bu sözleşmeye ilişkin olarak matbu sözleşmenin herhangi bir maddesini tartışma fırsatı ve imkânı yoktur. Bunun için bu tür sözleşmelerde “**sözleşme serbestliği**” ilkesinin uygulanması bu nedenlerle şüpheli hale gelmiştir. Bu nedenle ortak hukuka göre bu tür sözleşmelere “**yapışkan sözleşmeler**” denir. Bununla birlikte standart/tek tip sözleşmeler hızla büyüyen ticari dünyanın ihtiyaçlarını karşılamak için hazırlanmıştır. Bu tür sözleşmeleri taraflar yapmaya istekli olduğundan en başta bu nedenle seçme özgürlüğü vardır. Dolayısıyla yetkililerin bu sözleşmelerin, “**sözleşme serbestliği**” ilkesini olumsuz etkilemeyecek olduğunu kabul etmek eğilimindedirler.

³³Sports Contracts – Basic Principles Need an Assgment Form, [USLegal Assignment Forms, http://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/sports-contracts-%E2%80%93-basic-principles/](http://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/sports-contracts-%E2%80%93-basic-principles/)

³⁴YOUNKINS, E, Freedom to contract: <http://www.quebecoislibre.org/younkins.html>

³⁵GÜRSOY, Anıl, “Professional Football Players’ Contracts Under Turkish Law”, Ankara Barosu Dergisi 2008/1, s. 21

Sonuç olarak matbu standart sözleşmeler, “sözleşme serbestliği” ilkesine engel olmadığından, bununla birlikte yargı organları böyle sözleşmeleri, zayıf tarafın lehine yorumlama eğilimleri vardır.³⁶

1.4. PROFESYONEL FUTBOLCU SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ BOYUTU

Oyuncu ve futbol kulübü arasındaki akdedilen sözleşme, tarafların hak ve yükümlülüklerini ve sözleşmeyi feshetme şartlarını detaylandıran yasal bir belgedir.

Futbolcular hizmet akdi çerçevesinde iş gördüklerinden aslında futbolcuların işçi, kulüplerin ise işveren olduğu düşünülebilir ancak futbolcu ile kulüp arasında yapılan sözleşmeye İş Kanunu hükümleri uygulanmamaktadır. Profesyonel futbolcular için, ne günde 8 saat çalışma, ne fazla mesai ne de kıdem tazminatı gibi İş Kanunu'na tabi işçiler için düzenlenmiş kurallar yoktur. TFF tarafından çıkartılan Profesyonel Futbolcu Transfer Talimatı'nda futbolcular ile kulüp arasında yapılan sözleşmelerin şartları, süreleri, hangi şartlarda feshedilebileceği hususları düzenlenmiştir.

Futbolcu sözleşmeleri ile belirli süreli iş sözleşmeleri arasında en büyük fark; futbolcu sözleşmelerinin bireysel varlık olarak, ayrılabilir, devredilebilir, kiralanabilir, kiraya verilebilir, satılabilir ve takas edilebiliyor olmasıdır.

Spor dallarına göre, profesyonel futbolcularla kulüpleri arasındaki çalışma ilişkilerinin özel olarak düzenlenmesi ve mesleğin özelliği gereği iş sözleşmesinin süreye bağlanması, profesyonel sporcularla belirli süreli iş sözleşmesi yapılmasını haklı kılan nedenlerdir.³⁷ İş Kanunu'nun 4/ (g) uyarınca sporcular hakkında İş Kanunu maddeleri uygulanmayacaktır.

Profesyonel sporcular hakkında, 5894 sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanuna³⁸ dayanılarak çıkarılan, Profesyonel Futbol Talimatı'nın hizmet sözleşmesini düzenleyen hükümler uygulanır. Uluslararası transferlerde, Uluslararası Transfer Sertifikası'nın tescil dönemi içerisinde talep edilmiş olması halinde, istisnai olarak

³⁶GÜRİSOY Anıl, a.g.m. s. 22

³⁷BAŞTERZİ, Süleyman, ”İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku”, Türk Milli Komitesi 30.Yıl Armağanı, Ankara, 2006, s.171

³⁸5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun, 05.05.2009 tarihinde kabul edilerek, 16.05.2009 tarih ve 27230 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

transfer ve tescil dönemleri dışında da tescil edilebilir. “Uluslararası transferlerde FIFA düzenlemeleri esas alınır.”³⁹

Borçlar Kanunu’nun 11. Maddesinin birinci fıkrasına göre; bir sözleşmenin geçerliliği, kanunda açıkça öngörülmedikçe, hiçbir şekle tabi değildir. Bu hükümlere göre; sözleşmenin şekle bağlı olduğu yolunda kanunda açıkça bir düzenleme yoktur. Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi’nin yapılabilmesi için, Profesyonel Futbol Talimatı’nda ağırlaştırılmış şekil şartları getirilmiştir.

Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı’nın 2. Maddesinin (i) şikkı uyarınca; “Örneğin TFF tarafından hazırlanan tip profesyonel futbolcu sözleşmesinin taraflarca imzalanıp eksiksiz olarak dört nüsha halinde düzenlenmesi ve onaylanması suretiyle hazırlanır.

TFF tarafından hazırlanan tip profesyonel sözleşmelerinde; kulüp yükümlülükleri 4. maddede, futbolcu yükümlülükleri 5. maddede yer alır. Özel hükümler ise 3. maddede yer almaktadır⁴⁰. Tip profesyonel futbolcu sözleşmesine uygun olmayan ya da aykırı hüküm taşıyan sözleşmeler Federasyonca tescil edilmez.

1.4.1. Profesyonel Futbolcu sözleşmesinin Konusu, Kapsamı ve Tanımı

1.4.1.1 Konusu

Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi, Profesyonel takım kurmasına izin verilen ve profesyonel futbolcu istihdam etmek isteyen kulüpler ile futbol sporunu bir kulübe sözleşmeyle bağlı olarak, bu sözleşmenin kendisine yüklediği sorumluluk altında ve bir ücret karşılığında yapmak isteyen futbolcu arasında kurulan bir sözleşmedir. Dolayısıyla bu sözleşmenin konusu futbolcunun ücret karşılığında kulübü için futbol oynamayı taahhüt etmesi, gücünü ve mesaisini bu amaç uğruna harcamayı yükümlenmesi; kulübün de, bunun karşılığında futbolcuya ücret ödemeyi üstlenmesidir⁴¹. Profesyonel Futbolcu Sözleşmeleri kişiye bağlı sözleşmelerdir. Kulüpler profesyonel futbolcularla profesyonel futbolcu sözleşmeleri yaparken, futbolcuların şahsi becerilerini göz önünde bulundurarak sözleşme yapmaktadırlar. Bu nedenle profesyonel futbolcu sözleşmeleri futbolcuların şahsına bağlı sözleşmelerdir, devredilemezler, kiraya verilemezler ve mirasçılara intikal etmezler.

³⁹PFTT Madde;11/7.maddesi,

⁴⁰<http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/0002012/TFF-Dokuman/formlar/Profesyonel-Futbolcu-Sozlesmesi.doc>

⁴¹PETEK Hasan, “Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi”, Ankara, 2002, s.33

1.4.1.2. Kapsamı

Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi'nin kapsamı kısaca; profesyonel futbolcu istihdam etmek isteyen kulüp ile futbolu sözleşmesel bir bağlantı içinde ve bir ücret karşılığında oynamak isteyen futbolcu arasındaki karşılıklı hak ve borçları düzenlemekten ibarettir. Bu sözleşmenin kapsamına, futbolcu ile kulübün sözleşmesinin tarafı olarak hak ve yükümlülükleri, bu hakların çerçevesi ile borçlara aykırılık durumunda söz konusu olabilecek yaptırımlar, kulüp ve futbolcunun hangi kurallara bağlı olarak faaliyetlerini yürütecekleri girer.⁴²

1.4.1.3. Tanımı

Profesyonel spor sözleşmeleri; profesyonel sporlarda, sporcular ile kulüpler arasında yapılan ve taraflara karşılıklı sorumluluklar yükleyen rızai sözleşmeler, olarak tanımlanmıştır.⁴³ Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi'ni ifade etmek için şöyle bir tanım verilebilir;

Futbolcu Sözleşmesi, profesyonel takım kurmasına izin verilen kulüpler ile amatör ya da profesyonel futbolcular arasında yapılan ve futbolcunun, futbol sporunu bir kulübe bağlı olarak, bir ücret karşılığında (profesyonel olarak) yapmayı yüklediği, tarafların karşılıklı bazı haklara sahip olmasını ve borçlar altına girmesini öngören rızai bir sözleşmedir⁴⁴. Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi; kısaca futbolcu ile profesyonel kulüp arasında akdedilen imza edilen ve Türkiye Futbol Federasyonu tarafından tescil edilen sözleşmedir.

1.4.2. Sözleşmenin Belirleyici Unsurları

Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi, esas itibariyle futbolcunun kulübü için futbol oynamayı taahhüt ettiği (üstlendiği), yani iş görme edimini yükümlendiği sözleşmedir.⁴⁵ 4857 sayılı İş Kanunu'nun 4'üncü maddesinde "İstisnalar" başlığı ile İş Kanunu hükümlerinin uygulanmayacağı iş ve iş ilişkileri belirlenmiştir. Bu maddenin (g) bendine göre sporculara İş Kanunu hükümleri uygulanmayacaktır. Dolayısıyla profesyonel futbolcu İş Kanunu kapsamında olmayacaktır. Ancak profesyonel futbolcunun kulübü ile olan ilişkisini belirleyen sözleşme Borçlar Kanunu'nun 313 – 354 maddeleri arasında düzenlenen hizmet sözleşmesini oluşturmaktadır. Borçlar Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre hizmet akdi, bir mukaveledir ki onunla işçi,

⁴² PETEK a.g.e, s.33-34

⁴³ GENÇ Durmuş Ali, "Spor Hukuku Ders Kitabı", İstanbul, 1998, s.69

⁴⁴ PETEK, a.g.e., s.34-35

⁴⁵ YAVUZ Cevdet, "Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler", 5.Baskı, İstanbul, s.407

muayyen veya gayrimuayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret ödemeyi taahhüt eder. Profesyonel futbolcu sözleşmesiyle de profesyonel futbolcu kulübü adına futbol oynamayı yani iş görmeyi taahhüt etmekte, kulüp ise buna karşılık ücret ödemeyi taahhüt etmektedir. Ayrıca bu ilişki süreklilik ve bağımlılık unsurlarını da içermektedir. Yargıtay'da 1974 yılında verdiği kararda futbolcu ile kulübü arasındaki bu ilişkiyi hizmet akdi olarak kabul etmiştir.

1.4.2.1. İş Görülme

Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi, futbolcunun kişiliğine bağlı (kişisel) edim içeren bir sözleşmedir; çünkü futbolcunun kişisel nitelikleri, şahsi becerileri göz önünde bulundurularak sözleşme yapılmaktadır. “Gerçekten de, Borçlar Kanunu’nun 320. Maddesinin birinci fıkrasına göre; aksi sözleşmeden veya işin niteliğinden anlaşılmadıkça, işçi taahhüt ettiği şeyi kendisi yapmaya mecbur olup başkasına devredemez. Ayrıca işçinin, işi ifa borcunu, işin niteliğinin gerektirdiği durumlarda bir başkasına ifa ettirebilme olanağı bu sözleşmede bulunmamaktadır. Çünkü Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi’nin konusunu, futbolcunun bu işi bizzat yapması, futbol maç ve antrenmanlarına bizzat katılması oluşturmaktadır.”⁴⁶ Bu nedenle profesyonel futbolcu sözleşmeleri futbolcuların şahsına bağlı sözleşmelerdir, devredilemezler ve mirasçılara intikal etmezler.

1.4.2.2. Süreklilik

Buna göre, futbolcunun yapmayı taahhüt ettiği veya yerine getirdiği hizmetin görülmesi belirli bir süre için olmalıdır⁴⁷. Profesyonel futbolcu sözleşmeleri belirli bir süre ile yapılmalıdır. Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatının 16.maddesinde bu süreler belirtilmiştir. Ancak sözleşmelerin bitiş tarihleri her zaman 31 Mayıs olacaktır. Fakat sözleşmelerin bitiş tarihinden sonra resmi müsabakaların devam etmesi halinde sözleşmelerin süresi müsabakaların bitim tarihine kadar uzamış sayılır.

1.4.2.3. Ücret

Futbolcunun bir kulübe bağlı olarak yaptığı çalışma, ücret karşılığındadır. Kulüp çalıştırdığı futbolcuya ücret ödemek zorundadır. Tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olan Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi’nde ücret, esaslı unsurlardan birisidir.⁴⁸

⁴⁶ PETEK, Hasan, “Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi”, Ankara, 2002, s.36

⁴⁷ PETEK, Hasan, a.g.e, s .36

⁴⁸ PETEK, Hasan, a.g.e., s.37

Ücret, sözleşmede belirlenmesi zorunlu olan ve futbolcuya aylık asgari ücret tutarının altında olmamak kaydıyla ödenen tutardır. Futbolcuya yapılacak olan ödemeler sözleşmede gösterilir. Futbolcuya yapılacak olan ödemeler ikiye ayrılır: **Aylık Ücret ve Transfer Ödemeleri. Aylık Ücret;** Futbolcuya sözleşme süresince geçerli aylık ücretin mesleki faaliyetine karşılık olmak üzere sözleşmede belirlenmesi zorunludur. Aylık ücret ilgili dönem için belirlenmiş asgari ücret tutarından az olamaz ve her ayın son günü ödenir. **Transfer Ödemeleri;** Taraflar, tip sözleşmede belirlenmesi zorunlu olan aylık ücret dışında, para veya değeri para ile ölçülebilen (imza parası, aylık ödemeler, maç başı ödemeler, ev, araba, v.s.) transfer ödemelerini sözleşmede belirleyebilirler.

Transfer ödemelerinin ödeme zaman ve şekilleri sözleşmede belirtilir. Transfer ödemelerinin ödeme zamanı sözleşmede belirtilmemiş ise, her ayın son günü tüm ayı kapsayacak şekilde ödenir. “Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi, tam iki tarafa borç yükleyen (karşılıklı/sinallagmatik) bir sözleşmedir. Çünkü bu sözleşmede futbolcunun hizmet görme borcu ile kulübün ücret ödeme borcu, mübadele halindedir”⁴⁹.

1.4.2.4. Bağımlılık

Futbolcunun hizmet edimini ifa etmesi, sözleşmenin tarafı olan kulübe bağımlılık ilişkisi içinde ve onun direktifi altında gerçekleştirilmelidir. Bu sözleşmeyle, futbolcu, ücret karşılığında, belirli süre için kulübün hizmetinde çalışma borcu altına girer. Futbolcunun bu çalışması, diğer bazı iş görme borcu doğuran sözleşmelerden farklı olarak bir hiyerarşi içinde kulübe bağlı olarak yapılır⁵⁰. Profesyonel futbolcu sözleşme gereğince kulübüne bağımlıdır. Bu bağımlılık ilişkisinde kulüp futbolcuya ne zaman ve nerede nasıl çalışacağını söyleyebilir. Bu kulübün amacına ve ihtiyacına göre değişir.

1.4.2.5. Anlaşma

Profesyonel Futbolcu Sözleşmelerinin kurulabilmesi için tarafların yazılı olarak anlaşması şarttır. Buna göre, yazılı olmak ve FIFA’nın ve TFF’nin talimatlarında belirtilen zorunlu hususlara uymak kaydıyla taraflar kendi aralarında istedikleri gibi sözleşme akdedebilir hale gelmişlerdir. Diğer bir anlatımla, profesyonel futbolcu sözleşmesinin noterde yapılması zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır. Taraflar isterlerse, TFF’nin resmi internet sitesinde (www.tff.org) yer alan örnek sözleşmeyi doldurarak TFF’ye ibraz edebilirler ya da bu sözleşmeyi tadil eden anlaşmalar veya sözleşmeye yapılacak olan eklemeler yazılı olmadıkça tarafları bağlamaz.

⁴⁹PETEK, Hasan, a.g.e., s.39

⁵⁰PETEK, Hasan, a.g.e., s.39

Bunun için Türkiye Futbol Federasyonu tarafından hazırlanmış tip sözleşmelerin imzalanmış olması gereklidir. Ayrıca bu tip sözleşmesinde “**ÖZEL HÜKÜMLER**” başlığı altında bir başka bölüm vardır. Bu bölümde taraflar talimatlara, kişilik haklarına, genel ahlaka ve kamu düzenine aykırı olmayan hükümler kararlaştırabilirler. “Örneğin, ücret ve sözleşme süresi konusunda tarafların açık bir şekilde anlaşması şarttır”.⁵¹

1.4.3. Sözleşmenin Hukuki Niteliği

Profesyonel Futbolcu Sözleşmesinde esasen bir iş görme edimi söz konusudur. Taraflardan biri (iş gören), diğerine (iş sahibine) karşı, daima bir iş görme borcu altına girmekte ve ilişki bu şekilde kurulmaktadır. Kulüp ile sporcu arasındaki sözleşme, iş görme sözleşmelerinden, Borçlar Kanunu’nun 313 ve devamı maddelerinde düzenlenen hizmet sözleşmesidir. Zira sporcunun yaptığı faaliyet bir hizmet edimini, bir kulübe bağlı olarak ücret karşılığında yerine getirmekten ibarettir. Bu nedenle sözleşmenin hukuki niteliği iş görme sözleşmelerinden hizmet sözleşmesi⁵² İş Kanunu da genel olarak bir hizmet sözleşmesiyle işverene bağlı olarak çalışma ilişkilerini düzenlediğinden⁵³, Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi’nin de İş Kanunu’na tabi olacağı düşünülebilir; çünkü İş Kanunu işçiyi çok daha fazla koruyan hükümler içermektedir.

Ancak, 4587 sayılı İş Kanunu’nun 4. maddesinin (g) bendi (1475 sayılı önceki İş Kanunu’nun ise 5. Maddesinin 9. bendi) uyarınca sporcular hakkında İş Kanunu hükümlerinin uygulanamayacağı açıkça ifade edildiğinden, futbolcu ile kulübü arasındaki ilişkiye Borçlar Kanunu’nun hizmet sözleşmesini düzenleyen 313. Ve diğer maddelerinin uygulanması gerekecektir.⁵⁴ Her tür iş, hizmet sözleşmesinin konusunu oluşturabileceğinden; bedeni, fikri, artistik, teknik, ilmi faaliyetler arasında bu bakımdan bir fark bulunmamaktadır. Bu nedenle, sporcuların yaptığı faaliyetlerin de

⁵¹ Almanya’da futbolcu ile kulüp arasında yapılan sözleşme, Almanya Futbol Konfederasyonu tarafından hazırlanmış olup, tüm kulüpler ve futbolcular tarafından kullanılan standart bir sözleşmedir; kulüp ve futbolcu, sözleşmenin genel şartlarını aynen kabul etmek zorundadır. Bununla birlikte taraflar, futbolcunun alacağı ücret, faaliyete bağlı yıllık primler, tatil günleri, sözleşmenin süresi (sözleşmenin başlangıç ve bitiş tarihleri), cezai şartlar gibi konularda düzenleme yapabilirler. (BECKER, Nikolaus Michael, “Verfassungserrechtliche Schranken für die Regelung des Lizenzfußballsports in der Bundesrepublik Deutschland”, Mainz 1982, s.45)

⁵² “Hizmet sözleşmesi, bir gerçekte kişinin başkalarına bir neticeyi olarak onun yararına belirlir ve yabelleri süresiz bir şekilde faaliyet bulunmayı, bu sonuncunun bu faaliyet karşılıklı bir ücret vermeyi üstlendikleri sözleşmedir.” (NARMANLIOĞLU Ünal, “İş hukuku Ferdi iş ilişkileri” 3. Baskı, 91. sayı/Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi: Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir 1998, 1. Cilt s.133)

⁵³ REİSOĞLU, Safa, “Hizmet Akdi Mahiyeti-Ursulları-Hükümleri”, Ankara, 1968, s.38

⁵⁴ AKYİĞİT, Ercan, “İş Hukuku Açısından Ödünç İş İlişkisi”, Ankara 1995, s.57, dn.237; ALPAGUT Gülsevil, Belirli Süreli Hizmet Sözleşmesi, İstanbul 1998, s.91; KÜÇÜKGÜNGÖR Erkan, “Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu” (Gazi Üniversitesi Hukuk Dergisi), s.8-9 http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/2_11.pdf

hizmet sözleşmesinin kapsamına girmesine bir engel yoktur. Nitekim Yargıtay Onuncu Hukuk Dairesi'nin verdiği bir kararda da,⁵⁵ futbolcu ile kulüp arasındaki akit ilişkisinin hizmet sözleşmesine dayandığı belirtilmiştir. Zaman ve bağımlılık unsurları, hizmet sözleşmesinin ayırıcı özellikleri olup, bu özellikler, Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi'nde bulunmaktadır.⁵⁶

1.4.4. Sözleşmenin Şekli ve Süresi

1.4.4.1. Sözleşmenin Şekli

Borçlar Kanunu'nun 11. Maddesinin birinci fıkrasına göre; bir sözleşmenin geçerliliği, kanunda açıkça öngörülmedikçe, hiçbir şekle tabi değildir. Bu hükümlere göre; sözleşmenin şekle bağlı olduğu yolunda kanunda açıkça bir düzenleme yoktur. Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi'nin yapılabilmesi için, Profesyonel Futbol Talimatı'nda ağırlaştırılmış şekil şartları getirilmiştir⁵⁷.

Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı'nın 2. Maddesinin (i) şikkı uyarınca; “Örneği TFF tarafından hazırlanan tip profesyonel futbolcu sözleşmesini veya geçici transfer sözleşmesinin” taraflarca imzalanıp eksiksiz olarak dört nüsha halinde düzenlenmesi ve onaylanması suretiyle hazırlanır. Tip profesyonel futbolcu sözleşmesine uygun olmayan ya da aykırı hüküm taşıyan sözleşmeler Federasyonca tescil edilmez.

1.4.4.2. Sözleşmenin Süresi

Profesyonel futbolcuların yaptıkları faaliyetler kısa bir süre için ifa edilebileceği için; başka bir ifadeyle, futbolcunun faal futbolculuk hayatı otuz ile otuz beş yaşından sonra ilerleyen yaş sebebiyle istenen performansı gösteremeyeceği için, sözleşmelerinin belirli bir süre olmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi'nin belirli bir süreye bağlanması, işin niteliğinden doğduğu gibi, Profesyonel Futbol Talimatı gereği bir zorunluluk olarak da karşımıza çıkmaktadır.⁵⁸

⁵⁵10.HD.,T.24.1.1974,E.1974/199,K.1974/1274(YKD.,1975/1,s.8183)

⁵⁶Ancak,profesyonelFutbolcuSözleşmesi'nin karmasözleşmeniteliğitaşıdığı dasöylenebilir. Karma sözleşmelerde,kanununbaşkasözleşmetiplerinde öngördüğü unsurların, kanunun öngörmediğibir şekildebirarayagelmesimevzubahistir.(TANDOĞAN Halûk, “**Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 4. Bası,İstanbul 1990, Cilt 2, s.69).

⁵⁷Futbolcuların Statülerini ve Transferlerini Düzenleyen 628 sayılı FIFA Talimatı'nın 5. Maddesinin birinci bendinde, kendi ulusal Federasyonu tarafından profesyonel futbolcu olarak belirtilen bir futbolcunun, işvereni olan kulüple yazılı bir sözleşmesinin bulunacağı ve aynı maddenin ikinci bendinde ise, bu sözleşmenin önceden belirlenen bir süre için yapılan mali sözleşme niteliğinde olduğu ifade edilmiştir.

⁵⁸ALPAGUT, Gülsevil, “**Belirli Süreli Hizmet Sözleşmesi**”, s.91, İstanbul, 1998

Profesyonel futbolcu sözleşmeleri belirli bir süre ile yapılmalıdır. Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Profesyonel Transfer Talimatının 19/2-3.maddesinde bu süreler belirtilmiştir.

Profesyonel futbolcularla yapılacak sözleşmelerin süresi en az bir yıl, “en fazla beş yıl olarak belirlenebilir. Ancak, 18 yaşın altındaki futbolcular ile imzalanacak olan sözleşmelerin süresi üç yıldan fazla olamaz. Her halükarda sözleşmelerin bitiş tarihinin 31 Mayıs olarak tespit edilmesi zorunludur. Sözleşme bitiş tarihinden sonra resmi müsabakaların devam etmesi halinde, sözleşmenin süresi müsabakaların bitimine kadar uzamış sayılır.”⁵⁹Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi’nin belirli bir süre için yapılması zorunludur.

Sözleşme sürelerini sınırlandıran bir başka istisna durum, Profesyonel Futbol Talimatı’nın 15. Maddesinin 2. ve 3. bendinde düzenlenmiştir. Buna göre; “Geçici Transfer Sözleşmesinin asgari süresi iki transfer ve tescil dönemi arasındaki süredir. Futbolcunun geçici transfer sözleşmesinin sona ererek asıl kulübüne geri dönmesi halinde, geçici olarak yapılan tescil ile asıl kulübüne dönüşünde yapılan tescil, tek tescil olarak kabul edilir. Geçici transfer sözleşmesinin sona ermesi halinde, futbolcu, ancak transfer ve tescil dönemleri içinde asıl kulübüne yeniden tescil edilebilir. Geçici transfer sözleşmesinde sportif rekabeti ve futbolcunun katılacağı müsabakaları sınırlandıran hükümler bulunamaz.”⁶⁰

1.4.4.3. Sözleşmenin Yapılabilme Zamanı

Sözleşmeler hakkındaki genel hükümlere göre, bir sözleşme kurmak isteyen taraflar, kural olarak istedikleri zaman bu sözleşmeyi yapabilirler. Fakat mevzuattaki bazı düzenlemeler, bazı özel sözleşmelerin, ancak belirli zamanlar içinde yapılabilmesini gerektirmektedir. Futbolcu sözleşmeleri içinde, böyle özel bir düzenleme getirilmiştir.

“Futbolcular, ancak TFF tarafından belirlenen transfer ve tescil dönemleri içinde tescil edilebilirler. Uluslararası transferlerde Uluslararası Transfer Sertifikası’nın tescil dönemi içerisinde talep edilmiş olması halinde, istisnai olarak transfer ve tescil dönemleri dışında da tescil edilebilir. Sezon içerisinde yalnızca iki adet transfer ve tescil

⁵⁹PFSTT m.19/2-3

⁶⁰Futbolcunun geçici transfer sözleşmesine, lisans haklarını elinde bulunduran futbol kulübüyle ya da başka bir kulüple oynanan müsabakalarda oynayamaz şeklinde özel hüküm yazılamaz.

dönemi mevcuttur. Transfer ve tescil işlemlerinin yapılacağı tarihler, her sezon için birinci transfer döneminden önce TFF tarafından tespit ve ilan edilir.”⁶¹

Her sezon için birinci transfer döneminden önce TFF tarafından tespit ve ilan edilen tarihler dışında yapılmış her türlü sözleşme, Profesyonel Futbol Talimatı’ndaki istisnai haller saklı kalmak kaydıyla, hükümsüzdür. Ayrıca belirtilen tarihler arasında birden fazla kulüple sözleşme imzalayan futbolcuların sözleşmeleri, dönem içinde tarafların rızasıyla feshedilmedikçe geçersiz sayılır ve hiçbir tescil edilmez. Böyle bir durumda olan bir futbolcu içerisinde bulunulan sezon sonuna kadar hiçbir kulüpte futbol oynayamaz. Bu gibi durumda olan futbolcuların gelecek transfer sezonunda yeniden sözleşme yapabilmeleri için, önceden sözleşme imzaladıkları kulüplerden aldıkları transfer ücretini tamamen geri vermeleri ve bunu Futbol Federasyonu’na belgelendirmeleri şarttır.

Kulüpler, en az 6 ay süre ile kendisinde tescilli olan amatör futbolcuları ile tescil dönemleriyle sınırlı olmaksızın profesyonel sözleşme imzalayabilirler. Profesyonellikten amatörlüğe dönüş yapan futbolcular bu haktan yararlanamazlar. Birinci transfer ve tescil döneminde bir kulüp adına tescili yapılan amatör futbolcuların ikinci transfer ve tescil döneminde profesyonelliğe geçmeleri için futbolcunun yaşına bakılmaksızın, mevcut amatör tescil işleminden kulübü ile karşılıklı olarak vazgeçmeleri zorunludur⁶².

Futbolcular aynı sezon içerisinde, sözleşme yenileme ve vize işlemleri de dâhil olmak üzere, en fazla iki kulübe tescil edilebilirler. Aynı sezon içerisinde iki kulübe tescil edilen futbolcunun kulüplerden birinin resmi müsabakalarında oynamaması halinde tescil dönemleri içerisinde üçüncü bir kulübe transfer ve tesciline izin verilir⁶³.

Futbolcu ile mevcut kulübü transfer ve tescil dönemi ile bağlı kalmaksızın sözleşme imzalayabilir. Bu sözleşmenin imza tarihini takip eden ilk transfer ve tescil döneminin sonuna kadar ilgili kulüp tarafından tescil işlemi için TFF’ye sunulması zorunludur⁶⁴.

1.4.5. Profesyonel Futbolcu Sözleşmelerinin Sona Ermesi

Futbol kulüpleriyle profesyonel futbolcular arasında yapılan sözleşmeler; kendiliğinden sona erebileceği gibi, fesih yoluyla da sona erebilir.

⁶¹PFSTT m.13/1-2

⁶²PFSTT.m. 5/2-3

⁶³PFSTT.m. 11/4

⁶⁴PFSTT.m. 20/2

1.4.5.1. Sözleşmenin Kendiliğinden Sona Ermesi

Profesyonel Futbol kulüpleriyle profesyonel futbolcular arasında yapılan sözleşmeler, belirli süreli olup, sözleşmelerin sona erme tarihinin mutlaka 31 Mayıs olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Tarafların belirledikleri sözleşme süresi ne olursa olsun, belirlenen sürenin son yılındaki 31 Mayıs günü kendiliğinden sona erer. Hizmet sözleşmesi belirli bir süre için yapılmış ve aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa, bu sürenin dolmasıyla, feshi ihbara gerek olmaksızın kendiliğinden sona ereceği Borçlar Kanunu'nun 338. maddesinin hükmü gereğidir. Aynı Kanun'un 339. maddesinin birinci fıkrasındaki **“sözleşmenin susmayla yenilenmesi”**ne ilişkin hükümler ise, profesyonel futbolcular arasında yapılan sözleşmeler için geçerli değildir.

1.4.5.2. Sözleşmenin Sona Ermiş Sayılması

1.4.5.2.1 Sözleşme Yapılan Kişinin, Sözleşmesinin Kurulabilmesi İçin Gerekli Şartları Taşımaması

Profesyonel futbolcu, sözleşmenin kurulduğu sırada Profesyonel Futbol Talimatı'nda öngörülen şartlardan bir veya bir kaçına uygun olmadığı halde sözleşme yapılmış ise, sözleşme münfesi sayılır⁶⁵. Aslında böyle bir durumda, geçerli şekilde kurulmuş bir sözleşmeden söz edilemeyeceği için sözleşmenin münfesi olmasından da söz edilemez.

Taraflarca karşılıklı olarak imzalanan sözleşmelerde, her ne kadar sözleşme imzalayan kişinin sözleşme yapmasına engel bir durumunun olmadığı ifade edilmiş olursa bile, imza beyannamelerinin sonradan gerçeğe aykırı olduğunun ortaya çıkması halinde sözleşme kendiliğinden hükümsüzdür.

Örneğin, amatör bir futbolcunun profesyonel olabilmesi için gerekli şartlardan birisinin (reşit veya mümeyyiz olması, tam teşekküllü hastaneden sağlık raporu vb.), sözleşmenin kurulduğu sırada bulunmaması durumunda sözleşme kendiliğinden sona erecektir.

1.4.5.2.2. Sözleşmenin Kurulmasına Engel Olan Sebebin Sonradan Ortaya Çıkması

Sözleşmenin kurulmasına ve devamına engel sebebin sonradan ortaya çıkması halinde, taraflar arasında daha önce yapılmış olan sözleşme münfesi sayılır. Yukarıdaki durumdan ayırık olarak burada, sözleşmenin kurulduğu sırada, sözleşmenin

⁶⁵Bunlardan biri PFSTT 12. Madde de yer alan transfer yasağıdır.

kurulmasına engel bir neden olmadığı ve sözleşme geçerli olduğu halde, böyle bir sebebin sonradan ortaya çıkması söz konusudur.

Örneğin, bir kulüple üç yıllık sözleşme imzalayan bir futbolcu; sözleşme süresi için belli bir miktar para almış ancak bir yıl sonra trafik kazası geçirerek futbol oynama yeteneğini kaybetmiş ise, bu durumda sözleşme kendiliğinden sona erer.

1.4.5.2.3. Fesih Yoluyla Sona Erme

Profesyonel futbolcular ile kulüpler arasında yapılmış olan sözleşmelerin kendiliğinden sona erebileceği gibi, bir takım şartların gerçekleşmesi halinde de sona ermiş sayılacaktır. Bunun yanında, sözleşmeler karşılıklı olarak feshedilebileceği gibi koşulların oluşması halinde taraflardan birisinin iradesiyle de feshedilebilir.

Sözleşme taraflarından birinin borçlarına aykırı davranması durumunda, sözleşmenin diğer tarafının Federasyon nezdinde sözleşmeyi feshetmenin feshini isteme hakkı bulunmaktadır. Ancak, burada söz konusu olan fesih Borçlar Kanunu veya İş Kanunu anlamındaki fesih kavramından farklı olup, bildirimli fesih veya bildirimsiz fesih gibi bir ayrım yapılmaksızın düzenlenmiştir. Talimatlarda fesih kavramıyla ilgili hükümler incelendiğinde, buradaki feshin, Borçlar Kanunu'nda düzenlenen haklı nedenlere dayalı fesih kavramını ifade ettiği görülür.

Talimatlarda sözleşmenin feshini isteme hakkı, hem kulübe hem de sözleşme imzalayan profesyonel futbolcuya tanınmıştır.

1.4.5.2.4. Karşılıklı Fesih

Sözleşme taraflarından her ikisinin de, artık bu ilişkiye devam etmek istemediği durumlar söz konusu olabilir. Böyle durumlarda, taraflara karşılıklı olarak bu sözleşme ilişkisine son verme hakkı tanınmıştır. Taraflar, bu yolla, daha önce aralarında yapmış oldukları sözleşmeden doğan alacak ve borçlardan karşılıklı olarak vazgeçmektedirler.

Sözleşmeyi ortadan kaldırma sözleşmesinin geçerliliği, Borçlar Kanunu yönünden herhangi bir şekil şartına bağlı olmamakla birlikte, Profesyonel Futbolcu Sözleşmelerinin, “Karşılıklı sona erdirmenin kayıtlara işlenebilmesi için buna ilişkin sözleşmenin aşağıda belirtilen belgelerle birlikte TFF’ye ibrazı zorunludur:

- a) Kulübü temsile yetkili kişileri belirleyen noter tasdikli imza sirküleri,
- b) Futbolcunun, imza tarihinden en geç 30 gün önce düzenlenmiş ve ilgili kulüple yapacağı sona erdirmeye sözleşmesinde kullanılacağına ilişkin açıklamayı da içeren noter

tasdikli imza beyannamesi, vekil aracılığı ile imzalanan karşılıklı sona erdirmе sözleşmeleri için vekilinin imza beyannamesi⁶⁶.”

1.4.5.2.5. Kulübün Fesih Hakkı

Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı’nın 27. maddesinde öngörülen durumlarda kulüp tarafından yapılacak fesihlerde haklı neden teşkil edecek sebepler şu şekildedir;

- a)** Futbolcunun futbol faaliyeti dışında vaki hastalık veya istirahat halinin altı ayı aşması,
- b)** Futbolcunun en az altı ay müddetle kesinleşmiş hak mahrumiyeti veya müsabakadan men cezası almış olması,
- c)** Futbolcunun bu talimatın 25. maddesinde sayılan yükümlülüklerini ağır surette ihlal etmesi,
- d)** Futbolcunun, Futbol Menajerleri ile Çalışma Talimatı’na aykırı davranışları nedeniyle kesinleşmiş en az 4 resmi müsabakadan men cezası almış olması.

- İlgili kulübün birinci fıkranın (c) bendi dışındaki hükümler uyarınca sözleşmenin derhal fesih hakkını kullanması için yukarıda yazılı hallerin gerçekleşmesinden ve/veya bu durumun öğrenilmesinden itibaren 30 gün içerisinde futbolcuya noterden göndereceği bir ihtarname ile sözleşmenin haklı nedenle feshedildiğini bildirmesi gerekmektedir. İlgili süre geçtikten sonra haklı nedenle fesih hakkı ortadan kalkar.

Yine; - Birinci fıkranın (c) bendi uyarınca futbolcunun ağır surette ihlali bulunması ya da futbolcunun sözleşmeden kaynaklanan edimlerini ifada temerrüde düşmesi halinde, ilgili kulüp sözleşmeyi feshetmek arzusunda ise, futbolcuya noterden keşide edeceği bir ihtarname ile edimini 7 günden az olmamak kaydıyla uygun bir süre içerisinde yerine getirmesini bildirmek zorundadır. Futbolcu, söz konusu mehile rağmen edimlerini yerine getirmediği takdirde, kulüp mehilin sona ermesinden itibaren ancak 7 gün içinde noterden keşide edeceği bir ihtarname ile sözleşmesini feshedebilir⁶⁷.

Bu sebepler, aynı zamanda, Borçlar Kanunu’nda belirtilen haklı sebeple fesih için de yeterli bir neden oluşturur. Zira bu durumlardan biri varsa, artık kulüpten futbolcusuyla ilişkisini sürdürmesi beklenemez.

⁶⁶PFSTT.m.25

⁶⁷PFSTT.m.27

Kulüp, fesih hakkını öğrendiği tarihten itibaren bir ay içinde kullanmak zorundadır. Fesih hakkını yasal süresinde kullanmadığı takdirde haklı nedenle fesih hakkı ortadan kalkar. Kulüp, sözleşme gereğince futbolcunun doğacak haklarını ödemek ve vecibelerini yerine getirmek zorundadır.

1.4.5.2.6. Futbolcunun Fesih Hakkı

Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı'nın 28. maddesinde futbolcunun hangi hallerde sözleşmesinin feshini isteme hakkını kullanabileceği düzenlenmiştir.

“1 -Kulüp futbolcunun ücretlerini ödemekte temerrüde düştüğü ve/veya futbolcunun sosyal güvenlik haklarını ihlal ettiği takdirde, futbolcu sözleşmesini feshetmek arzusunda ise, kulübüne ve bilgi için TFF'ye noterden keşide edeceği bir ihtarname ile 30 gün içerisinde ücretinin ödenmesini ve/veya sosyal güvenlik haklarının yerine getirilmesini bildirmek zorundadır. Kulüp, söz konusu mehile rağmen ücretini ödemediği ve/veya sosyal güvenlik haklarını yerine getirmediği takdirde, futbolcu mehilin sona ermesinden itibaren ancak 7 gün içinde sözleşmesini feshedebilir.

2 -Kulüp sözleşmeden kaynaklanan diğer edimlerini ifada temerrüde düştüğü takdirde, futbolcu sözleşmesini feshetmek arzusunda ise, kulübe noterden keşide edeceği bir ihtarname ile edimini 7 günden az olmamak kaydıyla uygun bir süre içerisinde yerine getirmesini bildirmek zorundadır. Kulüp, söz konusu mehile rağmen edimlerini yerine getirmediği takdirde, futbolcu mehilin sona ermesinden itibaren ancak 7 gün içinde sözleşmesini feshedebilir.

3-23 yaş üstü bir profesyonel futbolcu, sezon sonunda, kulübünün oynadığı resmi müsabakaların % 10'undan daha azında görevlendirildiği takdirde sözleşmesini sportif haklı sebeple feshetme hakkına sahip olabilir. Böyle bir fesih, futbolcunun durumu ve somut olayın şartları göz önüne alınarak değerlendirilir.

4-Futbolcu, sportif haklı sebeple feshi kulübünün ilgili sezondaki son müsabakasından itibaren 15 gün içinde yapmak zorundadır⁶⁸.”

1.4.5.2.7.Feshin Bildirimi

Talimatlarda belirtilen hükümler doğrultusunda fesih hakkını kullanmak isteyen gerek futbolcunun gerekse kulübün, sözleşmeyi fesih haklarını ne şekilde kullanacakları, Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı'nın 29. Maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

⁶⁸PFSTT.m.28

(1) Fesih hakkını kullanmak isteyen taraf, fesih açıklamasını noter kanalıyla bir ihbarname keşide etmek suretiyle gerçekleştirmeli ve bu ihbarnamenin bir suretini bilgi için TFF’ye göndermelidir.

(2) Fesih halinde futbolcu, ancak transfer olacağı kulübün feshin hukuki ve sportif cezai sonuçlarından müteselsilen sorumlu olduğunu kabul ettiğini belirten taahhütnameyi imzalaması halinde transfer olabilir⁶⁹.

1.4.5.2.8. Federasyonca Feshin Kayıtlara İşlenmesi

Doğrudan doğruya Futbol Federasyonu muhatap gösterilerek çekilen ihbarnameler dikkate alınmaz. Talimat hükümlerine uygun keşide edilmeyen tek taraflı fesih ihbarnameleri Federasyonca kabul edilmez ve kayıtlara işlenmez.

“TFF, anılan ihbarnamelerin suretlerini tebellüğ ettiğinde feshi kayıtlarına işler ve bu işlemi taraflara bildirir⁷⁰.”

Usulüne uygun ihbar edilen tek taraflı fesihlerde feshin kayıtlara işlendiği bir yazı ile taraflara bildirilir. Feshe muhatap olan tarafın bu tebligatı aldığı tarih feshin kayıtlara işlendiği tarih olarak kabul edilir. Feshin kayıtlara işlendiği tarihten itibaren yedi gün içinde bildirilmeyen haksız fesih tazminatı ile ilgili talepler incelenmez.

1.5.TRANSFER

Transfer; bir profesyonel futbol kulübünden bir diğerine oyuncunun tescil edilerek yer değiştirmesi anlamına gelir. Futbolda transfer kavramı ilk olarak İngiltere’ de ortaya çıkmıştır. İngiltere’de 1885 yılında futbolda Profesyonellik, “Football Association” (FA) Futbol Federasyonu tarafından resmen kabul edilerek, oyunculara ilk defa tescil sistemi getirildi. Böylelikle profesyonel oyuncuların transferleri kontrol edilmeye başlanarak, oyuncunun tescili varsa tescilli olduğu kulübün izni olmadan aynı sezonda başka bir kulüpte oynamasına izin verilmemiştir. İlk Futbol Ligi 1888’de İngiltere’de kuruldu. 1893-1894 sezonundan itibaren futbolcu, futbol oynadığı kulübü tarafından tescil edilmiştir. Sözleşme süresi bitmeyen oyuncunun, kulübün izni olmadan başka bir kulübe tescil edilmesine izin verilmedi. Ayrıca sözleşmesi olmayan oyuncular maaş alma hakkına sahip değildi.⁷¹

Futbolcunun ilk kez profesyonel sözleşme imzalamasını, mevcut kulübünden başka bir kulüp ile sözleşme imzalamasını veya geçici olarak kulüp değiştirmesini ifade

⁶⁹PFSTT.m.29/1-3

⁷⁰PFSTT.m.29/2

⁷¹HARVEY, Adrian, “Football, The First Hundred Years The Untold Story of the People’s Game (Sport in the Global Society)”, Published september 26th by routledge, 2005, England, s.76

eder⁷². En geniş anlamıyla transfer, Türk veya yabancı bir profesyonel futbolcunun yurt içindeki veya yurt dışındaki bir kulüpten, yurt içindeki veya yurt dışındaki başka bir kulübe futbol konusundaki yeteneklerini sergilemek amacıyla bir ücret karşılığında geçiş yapmasıdır. Bu transfer sebebiyle futbolcu gibi, futbolcunun eski takımı da maddi açıdan kazanç sağlar.⁷³

1.5.1. Profesyonel Futbol Kulüplerinde Transfer Tescil Dönemleri

Profesyonel futbolda transfer, sözleşmesi devam eden bir oyuncunun kulüpler arasında hareket ettiğinde gerçekleşen eylemdir. Oyuncular sadece transfer tescil dönemlerinde transfer edilebilir. Dünya futbolunun yönetim organı FIFA, futbolcuların tescil süresi ile ilgili kurallara, “**Oyuncuların Statüsü ve Transferi Yönetmeliği'nin**” 6. bölümünde yer vermiştir. Oyuncular bir futbol kulübüne ancak ilgili federasyon tarafından belirlenen yıllık iki tescil süresinden birinde tescil olabilirler.

Temel olarak, ilk tescil dönemi sezonun tamamlanmasından sonra başlar ve yeni sezonun başlamasından önce sona erer. Transfer tescil dönemleri, ilgili ülkenin futbol liglerinin sezon döngüsü ile ilgilidir ve her ulusal ligin yönetim organı tarafından belirlenir. Genellikle Avrupa'daki futbol federasyonlarının çoğu, 1 Temmuz-31 Ağustos ve 1 Ocak-2 Şubat arasında uzanan, aynı sezon öncesi ve sezon ortası transfer tescil dönemine sahiptir. İskandinav ülkeleri gibi hava kısıtlamaları nedeniyle bazı istisnalar vardır. Bu ülkelerde, sezon öncesi transfer tescil dönemi 1 Mart - 30 Nisan arasında ve Sezon Ortası transfer tescil dönemi 1 - 31 Ağustos arasındadır.

1.5.1.1. Transfer ve Tescil Dönemi

Futbol kulüpleri için transfer ve tescil dönemi, futbol kulüplerinin başka bir kulüpten istedikleri oyuncuları “**satın alabilecekleri**” ve gelecekteki planlarında artık yer almayan mevcut oyuncularını “**satabilecekleri**” bir süredir. Futbolcular, ancak TFF tarafından belirlenen transfer ve tescil dönemleri içinde tescil edilebilirler. Uluslararası transferlerde Uluslararası Transfer Sertifikası'nın tescil dönemi içerisinde talep edilmiş olması halinde, istisnai olarak transfer ve tescil dönemleri dışında da tescil edilebilir⁷⁴.

⁷² Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı, Madde 2/c, Haziran 2009

⁷³ PETEK Hasan, “**Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi**” Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s.276

⁷⁴ PFSTT, Madde13/1, Ağustos 2016,

Transfer ve Tescil Dönemi Futbolcuların kulüplere tescil işlemlerinin yapabileceği dönemdir. “Bir futbolcunun, bir kulüpte profesyonel veya amatör olarak oynayabilmesi için bağlı olduğu kulübü adına TFF nezdinde tescil edilmiş olması zorunludur.”⁷⁵ Profesyonel Futbol Talimatı’nın “Transfer ve Tescil Dönemi” başlığı altında düzenlenen 13. maddenin 2.bendi uyarınca; Transferler, “Sezon içerisinde yalnızca iki adet transfer ve tescil dönemi mevcuttur. Transfer ve tescil işlemlerinin yapılacağı tarihler, her sezon için birinci transfer döneminden önce TFF tarafından tespit ve ilan edilir.” TFF tarafından açıklanan transfer ve tescil dönemi ile ilgili belirtilen süreler dışında yapılan transferlerde, futbolcu ile kulüp arasında imzalanan Profesyonel Futbolcu Sözleşmeleri Futbol Federasyonu tarafından tescil edilmeyeceği için, açıklanan transfer ve tescil dönemi dışında transfer edilen futbolcunun, ilgili kulüpte profesyonel anlamda futbol oynaması ve maçlara çıkması mümkün değildir.

Bu nedenle açıklanan bu sonuç, transfer ve tescil dönemi dışında gerçekleşen transferin bir yaptırım niteliğindedir. Ancak; Amatör Futbolcunun Profesyonel olması, TFF tarafından açıklanan Transfer ve Tescil Dönemi kapsamı dışındadır. Şöyle ki; “Kulüpler, en az 6 ay süre ile kendisinde tescilli olan amatör futbolcuları ile tescil dönemleriyle sınırlı olmaksızın profesyonel sözleşme imzalayabilirler.

Profesyonellikten amatörlüğe dönüş yapan futbolcular bu haktan yararlanamaz.”⁷⁶ Yine; “Futbolcular, ancak TFF tarafından belirlenen transfer ve tescil dönemleri içinde tescil edilebilirler. Uluslararası Transfer Sertifikasının tescil dönemi içerisinde talep edilmiş olması halinde, istisnai olarak transfer ve tescil dönemleri dışında da tescil edilebilirler”⁷⁷. Uluslararası transferlerde FIFA düzenlemeleri esas alınır.

1.5.1.1.1. Ülkelere Göre Futbolcu Transfer ve Tescil Dönemleri

Gelişmiş bir futbol seviyesine sahip ülkelerde, profesyonel futbolun ekonomik ağırlığı mevsime, sezona ve hedeflere göre artar ve inanılmaz bir ekonomik rol oynar. Modern futbol yönetimi ve idare tarzı, diğer endüstrilerdeki yönetim faaliyetlerinden farklı yorumlanmamasına rağmen iş gücü transferi ve maliyetleri konusunda farklı bir seyir izlenmektedir.

⁷⁵PFSTT, Madde11/1, Ağustos 2016, <http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statusu-ve-Transferleri-Talimati.pdf>

⁷⁶PFSTT, Madde 5/2, Ağustos 2016

⁷⁷PFSTT, Madde 13/1, Ağustos 2016

Diğer endüstrilerden farklı olarak, futbolun yönetim organları (FIFA, UEFA ve TFF) tarafından uygulamaya konan “**kayıt ve tescil**” sistemi, kulüplerin oyuncularını hem çalışanlar hem de varlık olarak düşünmeye teşvik eder.

Transfer dönemi ya da başka bir ifadeyle transfer sezonu; belirli bir ülkedeki futbol kulüplerinin diğer ulusal liglerde ya da kendi temsil edildiği liglerde yer alan kulüpler arasından yeni futbolcuları takımına alabileceği/kazandırabileceği belirlenmiş süredir. Futbol kulüplerinin oyuncu transferi, yurt dışındaki yabancı oyuncuyu FIFA aracılığıyla, kendi ülkesindeki liglerde yer alan oyuncuyu ise bağlı bulunduğu ulusal federasyon tarafından yeni kulübü adına kayıt edilip, lisansı çıkarıldığında tamamlanır. Transfer sezonu terimi her ne kadar yaygın olarak kullanılsa da dünya futbolunun yönetim organı FIFA tarafından ‘kayıt ve tescil’ dönemi olarak anılmaktadır.

Profesyonel futbolda transfer edilen oyuncular, tescil ve kayıt dönemlerinde FIFA ve Ulusal Federasyonların kontrolünde kayıt altına alınmak zorundadır. Ayrıca futbol kulüpleri tarafından transfer edilen oyuncuların, ilgili futbol federasyonu tarafından düzenlenen spor müsabakalarına katılabilmesi için lisans çıkarmaları gerekmektedir. Yoksa transfer edilen oyuncudan kulüpler faydalanamaz. Sadece lisanslı oyuncuların futbol organizasyonlarına katılma hakkı bulunmaktadır.

Profesyonel oyuncuların transferleri, diğer sektörlerden farklı olarak futbolun yönetim organları (FIFA, UEFA ve TFF) tarafından oluşturulan çok sayıda kural, talimat ve yönetmeliklerle sıkı bir şekilde kontrol edilir. Tescil ve kayıt döneminin sınırlandırılmasında ki amaç; futbol kulüpleri arasında adil ve dengeli rekabeti sağlamak, müsabakalardan önce haksız rekabeti önlemek üzere, futbolcu yer değiştirmelerini engelleyerek, farklı rekabet alanlarında futbol kulüpleri arasında adalet ve dengeleri korumak ve garanti altına almaktır⁷⁸.

Futbol kulüpleri tarafından bir oyuncunun transfer ve tescilinin yapılması veya futbolcunun oynama haklarının ya da bir başka ifadeyle ‘maddi olmayan duran varlıkların’ satın alınması, diğer sektörlerden farklı olarak ülkelerin coğrafi konumlarına ya da hava koşullarına göre futbol müsabaka mevsimine uygun olarak; kendi ülke futbol federasyonlarının belirlediği transfer ve tescil tarihlerinde gerçekleştirilebilir.

⁷⁸The Economic and Legal Aspects of Transfers of Players, The Centre for the Law and Economic of Sport, s.45, <http://ec.europa.eu/sport/library/documents/cons-study-transfers-final-rpt.pdf>

Ülke futbol federasyonları tarafından ilan edilen oyuncuların transfer ve tescil dönemleri transfer eşleştirme sistemine uygun ve diğer ülke kulüpleri ile uyum sağlayabilecek tarihlerde yapılır. Belirlenen transfer ve tescil döneminde oyuncu transferinin ve buna bağlı olarak lisans tescilinin yapılma zorunluluğu vardır. Ülke federasyonları tarafından belirtilen ve ilan edilen tarihler dışında futbol kulüpleri “haklar” ya da “çok yıllık futbolcu oynama haklarını” elde edemez. İlan edilen transfer ve tescil dönemleri ülke futbol federasyonları tarafından FIFA Uluslararası Transfer Eşleştirme Sistemine (ITMS)⁷⁹ uygun olarak 12 ay önceden bildirilmek zorundadır.

Transfer kayıt dönemleri 2002 yılına kadar; dünyanın değişik ülkelerinde farklı olarak kullanılıyordu. 2002-2003 futbol sezonundan başlayarak kıta boyunca uyumlaştırılmış kayıt ve tescil dönemlerini öneren UEFA’nın teklifi, dünya futbolunun yönetim organı FIFA tarafından kabul edilerek yürürlüğe girdi. Ulusal futbol federasyonlarının kendi mevsim takvimlerine uygun olarak belirlediği iki kayıt ve tescil dönemi vardır. Ancak futbolcu kayıt ve tescil dönemleri ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Kayıt ve tescil dönemleri ile ilgili kurallar, FIFA “**Oyuncuların Statüsü ve Transferi Hakkındaki Yönetmeliği**”⁸⁰ ile belirlenmiştir. Transfer ve kayıt dönemleri o ülkenin futbol liglerinin sona erme tarihi ile ilgilidir. “**İlk tescil dönemi, sezonun tamamlanmasından sonra başlar ve yeni sezon başlamadan önce normal olarak sona erer. Bu süre on iki haftayı aşamaz. İkinci kayıt dönemi ise normal sezonun ortasında oluşturulur ve bu süre dört haftayı geçemez.**”⁸¹

FIFA’nın yayınlamış olduğu “**Oyuncuların Statüsü ve Transferi Hakkındaki Yönetmeliği**”ne uygun olarak, ülkelerin coğrafi konumu ve hava koşulları dikkate alınarak, ülke futbol liglerinin başlama ve sona erme tarihleri belirlenir. Dünyanın en büyük ligleri (Avrupa en iyi ligleri dâhil) çoğunlukla sonbahardan önce Ağustos ayında başlar, Mayıs ayı sonuna kadar devam eder. İlk dönem genellikle yaz transfer ve tescil dönemi olarak bilinirken, ikinci dönem kış veya Ocak transfer ve kayıt dönemi olarak bilinir.

⁷⁹International Transfer Matching System

⁸⁰FIFA-RSTP, Regulations on the Status and Transfer of Players; http://resources.fifa.com/mm/document/affederation/administration/02/70/95/52/regulationsonthestatusandtransferofplayersnov2016weben_neutral.pdf

⁸¹FIFA- Oyuncuların Statüsü ve Transferi Hakkındaki yönetmeliğinin “kayıt sürelerine ilişkin hükümler 6.1. Madde http://resources.fifa.com/mm/document/affederation/administration/02/70/95/52/regulationsonthestatusandtransferofplayersnov2016weben_neutral.pdf, s.11

Ancak birçok istisnai durum vardır. Avrupa'daki diğer liglerin başlama ve bitiş tarihleri farklıdır. Yüksek enlemde bulunan futbol ligleri sezon ortasındaiken, hava şartları nedeniyle kış ayları çok şiddetli olan ve kış mevsimi erken başlayan ülkelerde (İskandinav ve bazı kuzey ve orta Avrupa ülkeleri, Amerikan Majör Futbol Ligi) ligler ilkbaharda başlar.

Transfer tescil süreleri, diğer ülke kulüpleri ile karşılıklı olarak oyuncu transferlerinde bulunabilmek ve uluslararası uyumu sağlayabilmek için bir zorunluluktur. Ülkelerin coğrafi konumu ya da hava koşulları, ülke federasyonları tarafından dikkate alınırken, bazı futbol federasyonları transfer tescil dönemleri ile ilgili esneklik sağlar. Ancak bu uyumu uluslararası düzeyde sağlamak, objektif olarak hala güçtür. Esneklik dikkate alınırken hava koşulları göz ardı edilmemelidir.

Avrupa Birliği'nde ulusal düzeyde meydana gelen transferler için kayıt ve tescil dönemleri açısından iki grup ülkeler vardır. Bunlardan birincisi, kendi özelliklerine göre kendi transfer kayıt dönemlerine sahip, kuzey Avrupa'da yer alan çok az sayıda İskandinav ülkelerinden oluşmaktadır. Özellikle hava durumu, rekabet takvimi, liglerin büyüklüğü, Kuzey ülkeleri gibi istisnalar var. Bu ülkelerde sezon öncesi dönem genelde; Şubat - Mart - Nisan ve Ara Sezon penceresi Haziran – Temmuz ve Ağustos ayları arasındadır.

Tablo 1: 2019/2020 Futbol Sezonu için kendine özgü (Rekabet, takvim, iklim, hava durumu) Tescil Dönemleri olan UEFA'ya Üye Ülkeler⁸²

ÜLKE	1.Tescil ve Kayıt Dönemi	2.Tescil ve Kayıt
İrlanda Cumhuriyeti	01 Aralık 2018-22 Şubat 2019	01Temmuz 2019-31Temmuz 2019
Estonya	01 Ocak 2019-07 Mart 2019	01Haziran 2019-31Temmuz 2019
Letonya	02 Ocak 2020-02 Mart 2020	16 Haziran 2020-16 Temmuz 2020
Faroe Adaları	06 Ocak 2020-13 Mart 2020	15 Haziran 2020-13Temmuz 2020
Litvanya	07 Ocak 2019-24 Şubat 2019	27 Haziran 2019-27 Temmuz 2019
Gürcistan	08 Ocak 2019-31 Mart 2019	18 Haziran 2019-15Temmuz 2019
Norveç	09 Ocak 2019-01Nisan 2019	01 Ağustos 2019-31 Ağustos 2019
Kazakistan	11 Ocak 2020- 03 Nisan 2020	26 Haziran 2020-24Temmuz 2020
Belarus	11 Ocak 2019-29 Mart 2019	18 Temmuz 2019-14 Ağustos 2019
İsveç	12 Ocak 2019-04 Nisan2019	17 Temmuz 2019-13 Ağustos 2019
Finlandiya	17 Ocak 2019-10 Nisan 2019	10 Temmuz 2019-09 Ağustos 2019
İzlanda	21 Şubat 2019-15 Mayıs 2019	01Temmuz 2019-31Temmuz 2019
Moldova	25 Ocak 2019-18 Nisan 2019	02 Temmuz 2019-01Ağustos 2019

Transferler için kayıt ve tescil dönemlerinden ikincisi, en yaygın kayıt dönemlerini paylaşan, çoğunlukla Batı Avrupa'nın en büyük ligleridir (aşağıdaki tabloya bakınız);

⁸²Worldwide Transfer Windows Calendar, 01.08.2019, <https://www.fifatms.com/itms/worldwide-transfer-windows-calendar/>

Tablo 2: UEFA'ya Üye Ülke Liglerinin 2019/2020 Futbol Sezonu için Kayıt ve Tescil Dönemleri⁸³

Ülke	1.Tescil ve Kayıt Dönemi	2.Tescil ve Kayıt Dönemi
Lüksemburg	25 Mayıs 2019-31 Temmuz 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Bosna Hersek	10 Haziran 2019-19 Temmuz 2019	06 Ocak 2020-03 Şubat 2020
Karadağ	03 Şubat 2020-30 Temmuz 2019	22 Ocak 2020-14 Şubat 2020
Kuzey İrlanda	09 Haziran 2019-31 Ağustos 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Hollanda	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	03 Ocak 2020-31 Ocak 2020
İngiltere	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Fransa	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Galler	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Kıbrıs	09 Haziran 2019-31 Ağustos 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Cebelitarık	10 Haziran 2019-30 Ağustos 2019	02 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Malta	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	02 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Rusya	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	22 Ocak 2020-21 Şubat 2020
İskoçya	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
İsviçre	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	18 Ocak 2020-17 Şubat 2020
Lihtenştayn	10 Haziran 2019-31 Ağustos 2019	16 Ocak 2020-15 Şubat 2020
Azerbaycan	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	07 Ocak 2020-03 Şubat 2020
Ermenistan	10 Haziran 2019-01 Eylül 2019	01 Şubat 2020-28 Şubat 2020
Romanya	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	21 Ocak 2020-17 Şubat 2020
Polonya	17 Haziran 2019-02 Eylül 2019	01 Ocak 2020-02 Mart 2020
Arnavutluk	14 Haziran 2019-31 Ağustos 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
İsrail	27 Haziran 2019-18 Eylül 2019	07 Ocak 2020-06 Şubat 2020
Kosova	01 Haziran 2019-16 Ağustos 2019	20 Ocak 2020-15 Şubat 2020
Slovenya	15 Haziran 2019-31 Ağustos 2019	16 Ocak 2020-15 Şubat 2020
Belçika	15 Haziran 2019-02 Eylül 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Danimarka	15 Haziran 2019-02 Eylül 2019	05 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Macaristan	15 Haziran 2019-31 Ağustos 2019	15 Ocak 2020-14 Şubat 2020
Kuzey Makedonya	15 Haziran 2019-31 Ağustos 2019	01 Ocak 2020-11 Şubat 2020
Hırvatistan	17 Haziran 2019-02 Eylül 2019	20 Ocak 2020-17 Şubat 2020
Slovakya	15 Haziran 2019-06 Eylül 2019	25 Ocak 2020-21 Şubat 2020
Bulgaristan	14 Haziran 2019-05 Eylül 2019	01 Şubat 2020-29 Şubat 2020
Türkiye	17 Haziran 2019-02 Eylül 2019	04 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Sırbistan	17 Haziran 2019-31 Ağustos 2019	14 Ocak 2020-07 Şubat 2020
Çek Cumhuriyeti	21 Haziran 2019-08 Eylül 2019	26 Ocak 2020-22 Şubat 2020
Almanya	01 Temmuz 2019-02 Eylül 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
İspanya	01 Temmuz 2019-02 Eylül 2019	02 Ocak 2020-31 Ocak 2020
İtalya	01 Temmuz 2019-02 Eylül 2019	02 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Yunanistan	01 Temmuz 2019-31 Ağustos 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Ukrayna	01 Temmuz 2019-02 Eylül 2019	29 Ocak 2020-28 Şubat 2020
Andorra	11 Temmuz 2019-02 Eylül 2019	02 Ocak 2020-31 Ocak 2020
San Marino	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	08 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Portekiz	01 Temmuz 2019-22 Eylül 2019	03 Ocak 2020-02 Şubat 2020
Avusturya	11 Haziran 2019-02 Eylül 2019	03 Ocak 2020-31 Ocak 2020

⁸³Worldwide Transfer Windows Calendar, 01.08.2019,
<https://www.fifatms.com/itms/worldwide-transfer-windows-calendar/>

Dünyanın diğer büyük liglerinin çoğunda, kayıt süresi tarihleri, kendi mevsimlerinin zamanlamasına bağlı olarak ülkeden ülkeye değişir. Aşağıdaki tablo, birçok farklı ülke için bir transfer penceresi tarihi seçimi içermektedir.

Tablo 3: Dünyanın diğer büyük Liglerinin 2019/2020 Futbol Sezonu için Kayıt ve Tescil Dönemleri⁸⁴

Ülke	1.Tescil ve Kayıt Dönemi	2.Tescil ve Kayıt Dönemi
Brezilya	10.Ocak 2019-03.Nisan 2019	01.Temmuz 2019-31Temmuz 2019
Arjantin	03 Temmuz 2019-24 Eylül 2019	20 Ocak 2020-10 Şubat 2020
Endonezya	15 Şubat 2019-09 Mayıs 2019	19 Ağustos 2019-16 Eylül 2019
Japonya	04 Şubat 2019-26 Nisan 2019	15 Temmuz 2019-14 Ağustos 2019
Güney Kore	03 Ocak 2020-26 Mart 2020	25 Haziran 2020-22 Temmuz 2020
Ürdün	03 Aralık 2019-23 Şubat 2019	28 Haziran 2019-22 Temmuz 2019
Kırgızistan	03 Ocak 2018-11 Mart 2019	11 Temmuz 2019-10 Ağustos 2019
Paraguay	07 Ocak 2019-29 Mart 019	08 Temmuz 2019-02 Ağustos 2019
Filipinler	01 Aralık 2018-31 Ocak 2019	16 Temmuz 2019-15 Ağustos 2019
Peru	07 Ocak 2019-29 Mart 2019	13 Haziran 2019-12 Temmuz 2019
Meksika	14 Haziran 2019-05 Eylül 2019	01 Ocak 2020-31 Ocak 2020
Ekvador	02 Ocak 2020-25 Mart 2020	24 Haziran 2020-24Temmuz.2020
Kanada	13 Şubat 2019-07 Mayıs 019	09 Temmuz 2019-07 Ağustos 2019
Çin	01 Ocak 2019-28.02.2019	01 Temmuz 2019-31 Temmuz 2019
Kolombiya	01 Şubat 2019-29.03.2019	08 Temmuz 2019-06 Ağustos 2019
Türkmenistan	01 Ocak 2019-28 Şubat 2019	04 Temmuz 2019-31 Temmuz 2019
Uruguay	07 Ocak 2019-27 Mart 2019	22 Haziran 2019-17 Temmuz 2019
A.B.D.	13 Şubat 2019-25 Mart 2019	25 Haziran 2019-24 Temmuz 2019

Futbolcular, ilgili yeni kulübün federasyonu tarafından belirlenen yıllık iki transfer döneminden sadece birinde kayıt yaptırabilirler. Bu kural, örneğin, bir oyuncunun transfer döneminin kapalı olduğu bir ülkede bir kulüpten transfer döneminin açık kaldığı farklı bir ülkedeki bir kulübe transferini sağlar. Her yıl, birçok oyuncunun kulüplerden en iyi Avrupa liglerinden Doğu Avrupa'daki veya Orta Doğu'daki liglerin kulüplerine transferine tanık oluyoruz, burada kayıt süreleri birkaç hafta daha açık kalır.

⁸⁴Worldwide Transfer Windows Calendar, 01.08.2019,
<https://www.fifatms.com/itms/worldwide-transfer-windows-calendar/>

Belirtildiği gibi, kayıt süresi tarihleri, kendi mevsimlerinin zamanlamasına bağlı olarak ülkeden ülkeye değişir. Sözleşmesi, transfer ve kayıt süresinin sona ermesinden önce biten futbolcular, kayıt ve tescil dönemi dışında da başka bir kulüple anlaşabilir, sözleşme imzalayabilir.

1.5.2.Transfer Yasağı

Profesyonel Futbol Talimatı'nın 12.maddesi "Transfer Yasağı" başlığı altında düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre özetle; Kulüpler transfer ettikleri futbolcuların sözleşmelerinin tescilini talep ederken, TFF'ye, kulüplere, futbolculara, teknik adamlara, sağlık personeline, lisanslı futbolcu temsilcilerine, lisanslı müsabaka organizatörlerine, kulüp çalışanlarına, Sosyal Güvenlik Kurumlarına, Vergi Dairelerine, TFF Yönetim Kurulu ile TFF Yargı Kurulları, mahkemeler, FIFA veya UEFA Yargı Kurulları ile CAS (Spor Tahkim Mahkemesi) tarafından hükmedilen kesinleşmiş kararlardan kaynaklanan vadesi geçmiş borçlarının ödendiğine veya alacaklılar tarafından transfere muvafakat edildiğine dair belgeyi ibraz etmek zorundadır.

TFF' ye, kulüplere ve futbolcu temsilcilerine kesinleşmiş borcu olan futbolcular, teknik adamlar, lisanslı futbolcu temsilcileri, müsabaka organizatörleri ile sözleşmelerini TFF' ye ibraz etmekle zorunlu olan diğer kişiler, vize işlemlerinin veya yeni sözleşme tescillerinin yapılabilmesi için yukarıda sayılan merciler tarafından hükmedilen kesinleşmiş kararlardan kaynaklanan ve vadesi geçmiş borçlarının ödendiğine veya alacaklılar tarafından vize ve tescile muvafakat edildiğine dair belge ibraz etmek zorundadır.

Bu madde kapsamında transfer yasağı uygulanması, diğer talimatlar gereğince yaptırım uygulanmasına engel değildir. Transfer yasağına maruz kalan borçlular, alacaklılarının para alacaklarına ilişkin kesinleşmiş kararları, cebri icra organları nezdinde takip etme yoluna gittiklerini bu durumu teyit eden resmi belgeleri ile birlikte TFF' ye yazılı olarak bildirdikleri takdirde bu alacaklar cebri icra organları nezdinde ki takipten feragat edilmediği sürece transfer yasağına neden olmaz⁸⁵.

1.5.3.Transfer Türleri

Profesyonel Futbol Talimatı'nın "Tanımlar" başlıklı 2. Maddesinin (c) bendine göre "transfer, futbolcunun ilk kez profesyonel sözleşme imzalanması, mevcut

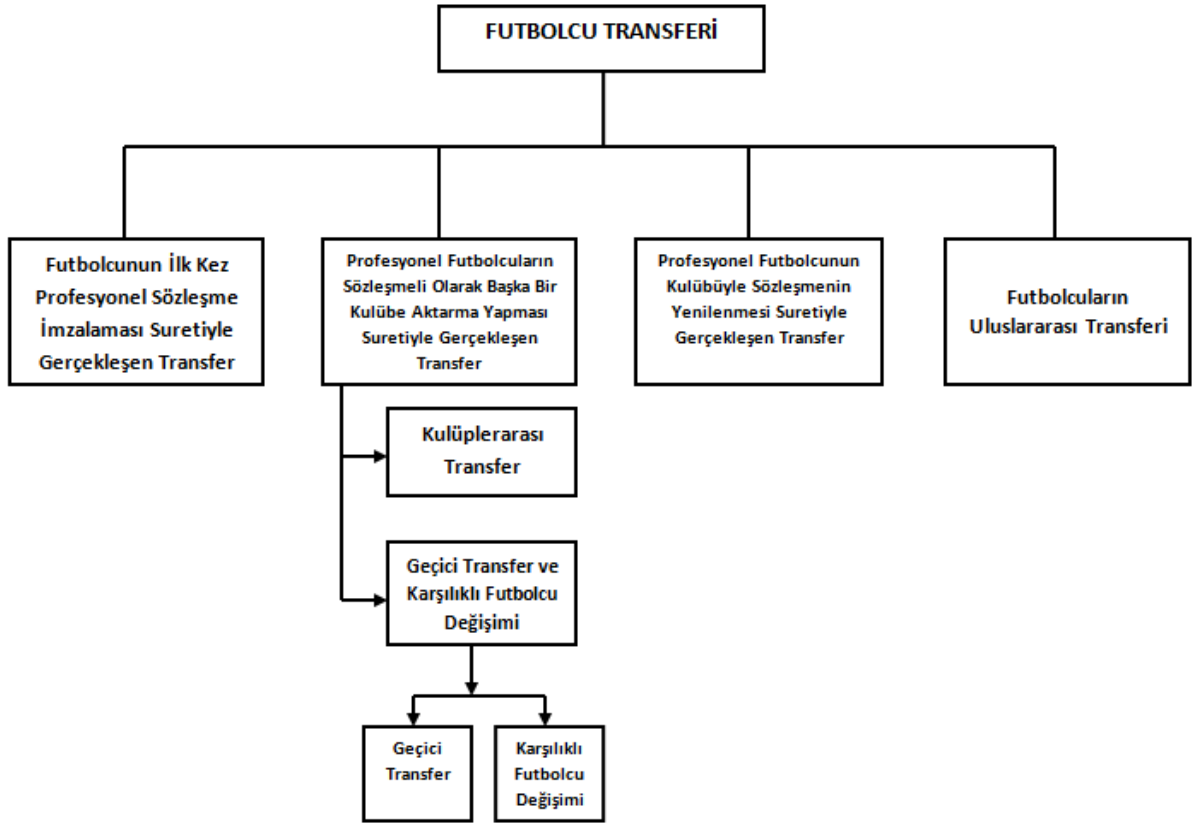
⁸⁵PFSTT, Madde 12, Ağustos 2016

kulübünden başka bir kulüp ile sözleşme imzalamasını veya geçici olarak kulüp değiştirmesini” ifade eder⁸⁶.

Söz konusu Talimat’ın 2. maddesinde verilen transfer tanımından, üç tür transferin varlığı anlaşılmaktadır;

- a) Futbolcunun, ilk kez profesyonel sözleşme imzalaması suretiyle transfer,
- b) Profesyonel futbolcunun kulübüyle sözleşmesinin yenilenmesi veya uzatılması yoluyla gerçekleşen transfer,
- c) Profesyonel futbolcunun sözleşmeli olarak başka bir kulübe aktarma yapmasıyla gerçekleşen transfer. Aşağıdaki şekil transfer türlerini ayrıntılı bir biçimde göstermektedir;

Şekil 1: Futbolcu Transfer Varlığı



Profesyonel Futbol Sözleşmelerinin kurulabilmesi için tarafların yazılı olarak anlaşması şarttır. Buna göre, yazılı olmak, FIFA’nın ve TFF’nin talimatlarında belirtilen

⁸⁶PFSTT, Madde 2/c, Ağustos 2016

zorunlu hususlara uymak kaydıyla taraflar kendi aralarında istedikleri gibi sözleşme akdedebilir hale gelmişlerdir.

1.5.3.1.Amatör Futbolcunun İlk Kez Profesyonel Sözleşme İmzalaması Suretiyle Gerçekleşen Transfer

Profesyonel takımı bulunan bir kulübün alt yapısında oynayan amatör futbolcusu, Profesyonel Futbol Talimatı'nın 5. maddesindeki esaslara göre profesyonel futbolcu olabilir. Bu düzenlemeye göre;

Amatör bir futbolcu, 15 yaşını doldurmuş olması kaydıyla, bu talimat hükümlerine uygun olarak profesyonel futbolcu statüsünü kazanabilir. 18 yaşın altındaki amatör futbolcuların profesyonel statüye geçişlerinde, adına tescilli oldukları kulübün yazılı muvafakatinin alınması zorunludur⁸⁷.

Kulüpler, en az 6 ay süre ile kendisinde tescilli olan amatör futbolcuları ile tescil dönemleriyle sınırlı olmaksızın profesyonel sözleşme imzalayabilirler. Profesyonellikten amatörlüğe dönüş yapan futbolcular bu haktan yararlanamazlar⁸⁸.

Bu sözleşmeler en az 12 ay süreli ve her halükarda bitiş transfer dönemleri ile uyumlu olacaktır. Ayrıca "Sözleşmenin süresi en fazla beş yıl olarak belirlenir. Ancak 18 yaşın altındaki futbolcular ile imzalanacak olan sözleşmelerin süresi üç yıldan fazla olamaz⁸⁹."

1.5.3.2.Profesyonel Futbolcunun Kulübüyle Sözleşmesinin Yenilenmesi veya Uzatılması Yoluyla Gerçekleşen Transfer

Profesyonel bir futbolcunun kulübüyle sözleşmesinin yenilenmesi ve uzatılması yoluyla gerçekleşen transferlerde, futbolcunun bir kulüpten başka bir kulübe geçmesi söz konusu olmadığı için, kamuoyunda genellikle transfer olarak anlaşılmamaktadır.⁹⁰

Profesyonel olarak bir kulüpte futbol oynayan futbolcu, Profesyonel Futbol Sözleşmesi'nde öngörülen süre bitmesine rağmen, aynı kulüpte futbolculuk hayatını sürdürmek veya aynı kulüpte birkaç sezon daha futbol oynamak isteyebilir. Kulübünün de buna rıza göstermesiyle, ya eski şartlarla ya da sona eren sözleşmenin bazı

⁸⁷PFSTT, Madde 5/1, Ağustos 2016

⁸⁸PFSTT, Madde 5/2, Ağustos 2016

⁸⁹PFSTT, Madde 19/2, Ağustos 2016

⁹⁰PETEK a.g.e, s.278

şartlarında yapılan değişikliklerle sözleşme yenilenir⁹¹ ve taraflar sözleşme ilişkisini sürdürürler.

Profesyonel Kulüp, futbolcusunun Profesyonel Futbol Sözleşmesi'nde belirtilen süre devam etmesine rağmen; sözleşmede ödemenin döviz cinsinden yapılması nedeniyle, dövizin Türk Lirası karşısında aşırı değer kazanması ya da Kulübün içerisinde bulunduğu ekonomik sıkıntılardan dolayı devam eden sözleşmenin ödeme ile ilgili şartlarında değişiklik yapmak isteyebilir. Futbolcunun da rıza göstermesiyle sözleşme yenilenebilir ve taraflar yenilenen sözleşme ile ilişkilerine devam edebilir.

Yine profesyonel olarak bir kulüpte oynayan futbolcu, Profesyonel Futbol Sözleşmesi'nde belirtilen süre devam etmesine rağmen; Futbolcunun takıma katkısı, uyumu ve performansının yüksek olması, Kulübünün de futbolcusunu kaybetmemek istemesi nedeniyle, devam eden sözleşmenin şartlarında futbolcunun lehine yapılan değişikliklerle futbolcunun da rıza göstermesiyle sözleşme yenilenir ve taraflar ilişkisini sürdürürler.

Sözleşmenin yenilenmesi yoluyla gerçekleşen transferde, futbolcu başka bir takıma transfer yapabilecek durumda iken, bu hakkını eski takımından yana kullanmış; dolayısıyla eski kulübüne transfer olmuştur.

Futbolcular aynı sezon içerisinde, sözleşme yenileme ve vize işlemleri de dâhil olmak üzere, en fazla iki kulübe tescil edilebilirler. Aynı sezon içerisinde iki kulübe tescil edilen futbolcunun kulüplerden birinin resmi müsabakalarında müsabaka isim listesinde yer almamış olması halinde tescil dönemleri içerisinde üçüncü bir kulübe transfer ve tesciline izin verilir.

Bir sezon içerisinde iki kulübe tescil edilerek her iki kulübün de resmi müsabaka isim listesinde yer almış futbolcuların, üçüncü bir kulübe tesciline ve müsabakalara katılmasına ancak farklı bir lige transferleri halinde izin verilir.⁹²

Futbolcu ile mevcut kulübü arasında sözleşme yapılması belli bir döneme ve süreye tabi değildir. Futbolcu ile kulübü transfer ve tescil dönemine bağlı kalmaksızın sözleşme imzalayabilir. Bu sözleşmenin imza tarihini takip eden ilk transfer ve tescil döneminin sonuna kadar TFF'ye sunulması ve kulüp tarafından tescil ettirilmesi

⁹¹ Buradaki “**yenileme**” kavramı, Borçlar Kanunu'nun 114. Maddesinde düzenlenen yenileme kavramlarından farklıdır. Zira borcu sona erdiren sebeplerden birisi olan yenilemeyle, alacaklı ve borçlunun ortak iradesi sonucunda eski borç sona erdirilerek yeni bir borç kurulmaktadır.

⁹²PFSTT, Madde:11/4-5, Ağustos 2016

zorunludur. Mevcut kulüp ile imzalanan yeni sözleşmenin tescili esnasında, imzalandığında yürürlükte olan sözleşmenin bakiye süresi ile yeni sözleşmenin süresi birlikte dikkate alınır ve toplam sürenin beş yılı aşması halinde yeni sözleşme, toplamda beş yılı aşmayan kısım için tescil edilir. Ancak, yürürlükte olan sözleşme sezon sonunda sona erecek ise, mevcut kulüple beş yıl süreli olarak yapılan yeni sözleşme tescil edilir⁹³.

1.5.3.3.Profesyonel Futbolcunun Sözleşmeli Olarak Başka Bir Kulübe Aktarma Yapması Yoluyla Gerçekleşen Transfer

Günlük hayatta transfer denilince, bundan, her şeyden önce, profesyonel futbolcunun sözleşmeli olarak başka bir kulübe aktarma yapması yoluyla gerçekleşen transfer anlaşılır. Profesyonel futbolcunun sözleşmeli olarak başka bir kulübe aktarma yapması yoluyla gerçekleşen transfer, geniş anlamda transfer olarak kabul edilmektedir. Çünkü bu tür transferde; Türk veya yabancı bir profesyonel futbolcu, yurt içindeki veya yurt dışındaki bir kulüpten, yurt içindeki veya yurt dışındaki başka bir kulübe futbol konusundaki kabiliyetlerini sergilemek ve yeni takımının başarısı için çaba göstermek amacıyla bir ücret karşılığında geçiş yapmaktadır.⁹⁴

Mevcut kulübüyle sözleşmesi devam eden profesyonel bir futbolcuyla sözleşme imzalama niyetinde olan kulüp, futbolcuyla görüşmelere başlamadan önce futbolcunun sözleşmesel ilişkisi devam eden kulübünün iznini yazılı olarak almak zorundadır. Yazılı izin almaksızın görüşmelere başlayan kulüp, futbolcu, futbolcu temsilcisi ve diğer kişiler hakkında Futbol Disiplin Talimatı hükümleri uygulanır.⁹⁵

Profesyonel futbolcunun, mevcut kulübünden başka bir kulüp ile sözleşme imzalaması ve sözleşmeli olarak başka bir kulübe aktarma yapması yoluyla gerçekleşen transferin biri “**Kulüplerarası Transfer**”, diğeri ise “**Geçici Transfer ve Karşılıklı Futbolcu Değişimi**” olmak üzere iki türü vardır.

1.5.3.3.1.Kulüplerarası Transfer

Kulüplerarası transfer yoluyla başka bir kulübe transfer olacak futbolcunun, kulübüyle yaptığı Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi’nin sona ermiş olması gerekir. Henüz sözleşmesi devam eden bir futbolcu, ancak, “**Geçici transfer**” veya “**Karşılıklı futbolcu değişimi**” şeklindeki transfer türlerinden yararlanarak başka bir kulübe geçiş

⁹³PFSTT, Madde:20/2-3, Ağustos 2016

⁹⁴PETEK a.g.e, s.278

⁹⁵PFSTT, Madde:19/6, Ağustos 2016

yapabilir. Bu itibarla, kulüpleriyle sözleşmeleri devam etmekte olan futbolcuların başka bir kulübe transfer olabilmeleri için, öncelikle olarak kendi kulüpleriyle aralarındaki devam eden sözleşmeleri karşılıklı olarak feshetmeleri gerekir. Bu durumda olan futbolcuların, başka bir kulüple profesyonel sözleşme imzalayabilmeleri için, karşılıklı sona erdirmiş işlemini TFF kayıtlarına işlenmelidir. “Karşılıklı sona erdirmenin kayıtlara işlenebilmesi için buna ilişkin sözleşmenin aşağıda belirtilen belgelerle birlikte TFF’ye ibrazı zorunludur.”⁹⁶”

a) Kulübü temsile yetkili kişileri belirleyen noter tasdikli imza sirküleri,

b) Futbolcunun, imza tarihinden en geç 30 gün önce düzenlenmiş ve ilgili kulüple yapacağı sona erdirmiş sözleşmesinde kullanılacağına ilişkin açıklamayı da içeren noter tasdikli imza beyannamesi, vekil aracılığı ile imzalanan karşılıklı sona erdirmiş sözleşmeleri için vekilinin imza beyannamesi.

Profesyonel Futbol Talimatı gereğince, kulüpler arasında transfer olacak profesyonel futbolcu Türk veya yabancı olabileceği gibi, ilgili futbolcuyu transfer eden veya futbolcunun transfer edileceği kulüp de yurt içinde ya da yurt dışında bulunabilir. Aynı Talimat’ta, futbolcunun Türk veya yabancı olmasına ya da transfer eden veya transfer edilen kulübün yurt içinde veya yurt dışında bulunmasına göre, farklı bazı hükümler öngörülmüştür. Söz konusu farklar;

“Yabancı uyruklu profesyonel futbolcuların hangi şartlarda ve hangi liglerde oynayacağını TFF belirler, TFF, bu belirlemeyle birlikte her bir kulübün oynatabileceği oyuncu sayısını da birinci transfer ve tescil döneminden önce ilan eder”⁹⁷.

1.5.3.3.2. Uluslararası Transfer

Yabancı uyruklu profesyonel futbolcuların hangi şartlarda ve hangi liglerde oynayacağını TFF belirler. TFF, bu belirlemeyle birlikte her bir kulübün oynatabileceği yabancı uyruklu futbolcu sayısını da birinci transfer ve tescil döneminden önce ilan eder”⁹⁸.

Süper Lig’de 2015-2016 futbol sezonundan bu yana kulüplere, 28 kişilik takım kadrolarında 14, 18 kişilik maç kadrolarında ise tamamı ilk 11’de oynayabilecek şekilde

⁹⁶PFSTT, Madde:26,Ağustos 2016

⁹⁷PFSTT, Madde:8,Ağustos 2016

⁹⁸Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı, Madde:8, Ağustos 2016

11 yabancı oyuncu bulundurma hakkı verilmiştir⁹⁹.” Bu kural 2015-2016 futbol sezonu Birinci Transfer ve Tescil Döneminden itibaren başlayacak ve 4 sezon boyunca Türk futbolunda uygulanacaktır.

2019 – 2020 Süper Lig CEMİL USTA SEZONU Müsabakaları Statüsü’ne göre; Kulüpler, Ek-2 de yer alan Süper Ligde Futbolcuların Uygunluğu hükümlerine uygun olarak futbolcuları müsabakalarda oynatabilirler¹⁰⁰. Uluslararası transferlerde FIFA düzenlemeleri esas alınır.¹⁰¹ Uluslararası Transfer; “Farklı ulusal federasyonlara bağlı kulüpler arasındaki futbolcu değişimidir.”¹⁰² Uluslararası transferler genellikle bünyesinde yabancılik unsuru barındırırlar. Zira bir başka ülke federasyonuna bağlı futbolcular genellikle yabancıdırlar. Ancak bu durum mutlak değildir. Çünkü uluslararası transferde belirleyici olan futbolcuların vatandaşlığı değil, sözleşmeli futbolcusu olduğu kulübün bir başka ulusal federasyona bağlı olmasıdır. Bu nedenle, transferi gerçekleştirecek kulübün vatandaşı olan bir futbolcunun bir başka ulusal federasyon bağlı kulüpten transferi de uluslararası transfer kapsamındadır.¹⁰³

Buna karşın, yabancı bir profesyonel futbolcunun Türkiye’deki kulübüyle sözleşme yenilemesi veya sözleşmesini uzatması uluslararası transfer olarak nitelendirilmez.¹⁰⁴ Ayrıca, Türk kulübünde oynayan yabancı bir futbolcunun yine bir Türk kulübüne veya yabancı ülkede oynayan bir Türk futbolcusunun aynı ülkedeki bir başka kulübe transfer olması da uluslararası nitelik taşımaz ve bunlara TFF veya ilgili ülke federasyonu mevzuatı uygulanır.

Futbolcular, ancak TFF tarafından belirlenen transfer ve tescil dönemleri içinde tescil edilebilirler. Uluslararası transferlerde Uluslararası Transfer Sertifikası’nın tescil dönemi içerisinde talep edilmiş olması halinde, istisnai olarak transfer ve tescil dönemleri dışında da tescil edilebilir.¹⁰⁵

⁹⁹ “Demirören: "Yabancı değil yerli kuralı"<http://www.tff.org/default.aspx?pageID=285&ftxtID=22100>

¹⁰⁰ 2019 – 2020 Süper Lig CEMİL USTA SEZONU Müsabakaları Statüsü, madde; 2, Bu Statü, TFF Yönetim Kurulu’nun 11.07.2019 tarih ve 5 sayılı toplantısında kabul edilmiş ve 16.07.2019 tarihinde TFF’nin resmi internet sitesi olan www.tff.org adresinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/STATULER/2019-2020/2019-2020-SL-STATU.pdf>

¹⁰¹ PFSTT, Madde:11/7, Ağustos 2016

¹⁰² **FIFA Regulations on the Status and Transfer of Players**https://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/regulations_on_the_status_and_transfer_of_players_en_33410.pdf

¹⁰³ **KAZANCI**, Mehmet Necmettin, “Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2002, s.80

¹⁰⁴ **PETEK**, Hasan, a.g.e, s.318

¹⁰⁵ PFSTT, Madde:13/1, Ağustos 2016

Uluslararası transferin en önemli unsuru, “**Uluslararası Transfer Sertifikası**”dır. Çünkü uluslararası transfer sertifikası futbolcunun hangi ulusal federasyona bağlı olduğunu gösterir ve futbolcunun eski kulübünün bağlı olduğu federasyon tarafından düzenlenir. Bunun yanında, futbolcuyu transfer eden kulüp, transfer ettiği futbolcusunu federasyon nezdinde ancak uluslararası transfer sertifikasıyla tescil ettirilebilir.

“18 yaşını doldurmamış futbolcular, uluslararası transfer yapamazlar. Ancak, küçük yaştaki futbolcunun kanuni temsilcilerinin transfer olunacak kulübün bulunduğu ülkeye futbolla ilgisi olmayan bir sebeple taşınmış olmaları halinde veya futbolcunun Türkiye sınırına 50 km.den daha kısa bir mesafede ikamet etmesi ya da komşu ülke Federasyonu’na tescilli kulübün tesislerinin Türkiye sınırına 50 km.den daha kısa bir mesafede olması halinde uluslararası transfere izin verilebilir. Bu madde çerçevesinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar, FIFA’nın ilgili organları tarafından çözülür. Bu maddenin 2. fıkrası uyarınca gerçekleştiren bütün uluslararası transferler ile 3.fıkrası uyarınca ilk kez yapılan tüm tescillerde FIFA Futbolcuların Statüleri ve Transferleri Talimatı’nın 19. maddesi 4. fıkrası uygulanır.”¹⁰⁶

Bir ulusal Federasyondan diğer bir ulusal Federasyona yapılan transferde, futbolcuların yeterliliklerini ve statülerini düzenleyen 628 sayılı FIFA Talimatı’nda uluslararası futbolcu transferlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu 628 sayılı FIFA Talimatı’nın 12. maddesinin birinci bendinde, bir ulusal Federasyondan diğer bir ulusal Federasyona bağlı olan kulübe transfer edilecek profesyonel futbolcuya, sözleşme yapma özgürlüğü tanınmıştır. Ancak bu özgürlükten, aşağıdaki şartlardan birinin gerçekleşmesi durumunda yararlanabilir:

- 1- Futbolcunun, kulübüyle yaptığı sözleşmesi sona ermiş ya da altı ay içinde sona erecek olmalıdır veya
- 2- Futbolcunun, kulübüyle yaptığı sözleşmeyi, taraflardan biri geçerli sebeplerle feshetmiş olmalıdır veya
- 3- Futbolcunun, kulübüyle yaptığı sözleşme, taraflarca, karşılıklı anlaşmayla feshedilmiş olmalıdır.

Futbolcunun yeni sözleşmesi, mevcut sözleşmenin düzenli bir şekilde uygulanıp tamamlanmasına engel olacak herhangi bir hüküm içeremez. Futbolcu, mevcut sözleşmesinin sona ermesinden altı ay önce yeni bir sözleşme imzalamak isterse, bu

¹⁰⁶PFSTT, Madde:17/1-2-4-5,Ağustos 2016

süre içinde, sadece bir yeni sözleşme yapmasına izin verilir. (628 sayılı FIFA Talimatı, m.12/2). Aynı dönem içinde, farklı kulüplerle sözleşme imzalayan bir futbolcu, FIFA'nın yetkili Kurulu'na bir karar verilinceye kadar, müsabakalardan men edilir (628 sayılı FIFA Talimatı, m12/3)¹⁰⁷Türkiye'deki yabancı uyruklu futbolcuların yurt dışındaki bir kulübe geçici transferi, FIFA kuraları çerçevesinde mümkündür. Kulüpler bu tür uygulamayı genellikle yabancı uyruklu futbolcu kontenjanını boşaltmak amacıyla yaparlar,¹⁰⁸ yabancı uyruklu kontenjanının boşaltılmasıyla kulüp, bu futbolcunun yerine yeni bir yabancı uyruklu futbolcuyla sözleşme imzalayabilir. Ancak, bu sözleşme imzalanırken kulübün geçici olarak yurt dışında bir kulübe verilen yabancı uyruklu futbolcusu da dâhil olmak üzere, Futbol Federasyonu tarafında belirlenen, sözleşmesi devam eden azami yabancı uyruklu futbolcu sayısından fazla olmaması zorunluluğuna dikkat edilmelidir.

Başka Federasyonlara bağlı bir kulüpten transfer edilen profesyonel veya amatör futbolcular için, kulüplerin yetiştirme ve geliştirme tazminatı isteme hakları bulunmaktadır. Esasen, FIFA Kurallarında belirtilen yetiştirme ve geliştirme tazminatı terimi, uluslararası transferlerde kullanılan bir terim olup, transfer edilen futbolcunun eski kulübüne ödenmesi gereken bonservis bedeli olarak açıklanabilir.

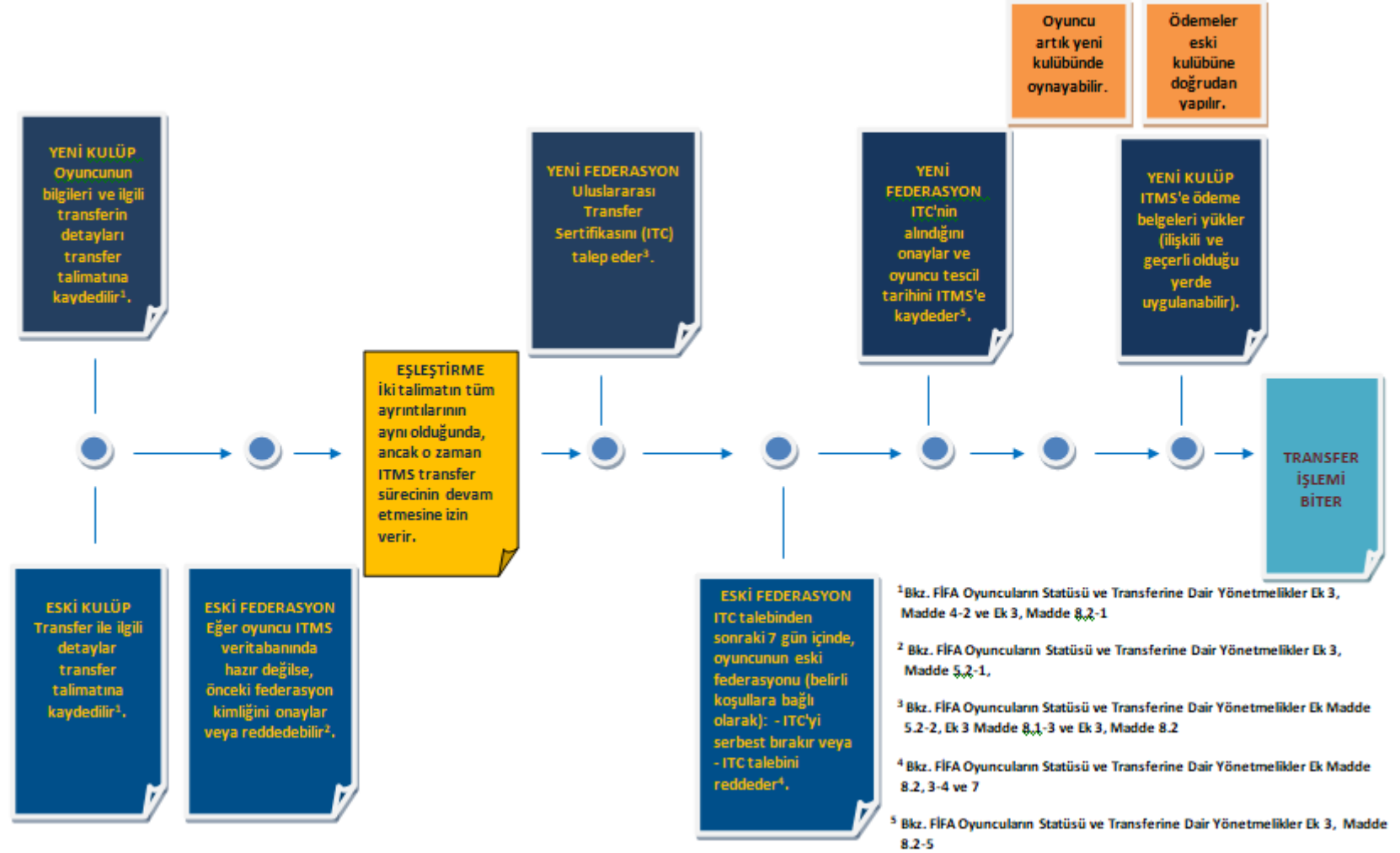
'Bosman' davasından sonra kulüpler, ellerindeki futbolcuların transferleri üzerinden herhangi bir gelir elde edememe ya da gelirlerinin azalma riskiyle karşı karşıya kaldıkları için; FIFA kulüpleri bu önemli gelir kaynağından yoksun bırakmamak amacıyla, yetiştirme ve geliştirme tazminatı adı altında bir sistem oluşturmuştur.¹⁰⁹

¹⁰⁷Fransa'nın Marsilya kulübüyle beş yıllık sözleşme imzalayan Okan Yılmaz, daha sonra kararından vazgeçmesine rağmen, Fransız kulübüyle de sözleşmesi devam ettiğinden, Türkiye'de başka bir kulüp ile sözleşme imzalamama durumuyla karşı karşıya kalmıştı. Okan Yılmaz, Fransız kulübü sözleşmeyi feshetmeden bir Türk kulübüyle sözleşme imzalasaydı, FIFA yetkili Kurul'ları karar verinceye kadar hiçbir takımda forma giyemeyecekti. (Milliyet Gazetesi, 10 Haziran 2001, s.29): Ancak Marsiya kulübüne 30 bin dolar verilerek, bu kulübün Okan Yılmaz'ın sözleşmesini feshetmesi sağlandı. (Star Gazetesi, 5 Ağustos 2001, s.17).

¹⁰⁸Trabzonspor Kulübü, Polonyalı oyuncu Pawel Brozek'i İskoç takımlarından Celtic'e kiraladı.(Milliyet, 30 Ocak 2012, s.31)

¹⁰⁹**DORUKKAYA** Şakir, **KIRATLI** Aydın, **ELBİÇOĞLU** Fatih Kemal, "Türkiye'de Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi, Halka Açılması, Finansmanı ve Vergileme", Dünya Yayıncılık, İstanbul 998, s. 84a.g.e. s.84.

Tablo 4: İki Kulüp Arasındaki Yapılan Devir Sözleşmesi ile Uluslararası Kalıcı Transfer Örneği¹¹⁰



¹¹⁰Global Transfer Market Report 2017, s.7 https://www.fifatms.com/wp-content/uploads/dlm_uploads/2017/01/GTM2017_FIFATMS-1.pdf

1.5.4. Geçici Transfer ve Karşılıklı Futbolcu Değişimi

Bir futbolcunun kulübüyle yaptığı sözleşme devam ederken, bazı sebeplerle futbolcunun başka bir kulüpte futbol oynaması gerekebilir. Başka bir ifadeyle; profesyonel bir futbol kulübüne, bir sözleşmeyle bağlı olan profesyonel bir futbolcunun, geçici bir süre (söz konusu Talimat’a göre bir sezon) için, kanuni düzenlemelerin öngördüğü şekilde yapılan bir sözleşmeyle, başka bir profesyonel futbol kulübüne transferini ifade etmektedir¹¹¹. Ancak uygulamada bu tür transfere, teknik anlamda hatalı bir ifadeyle, “**futbolcunun kiraya verilmesi**” veya “**futbolcu kiralama**” denilmektedir.

İşçi ödünç vermeye bağlantılı olarak tartışılabilir ve yıllardır Türk hukukunda da mevcudiyeti görülen önemli bir uygulama, konuyla ilgili pozitif düzenlemelerde “**geçici transfer**” fakat pratik de “**futbolcu kiralama**” diye anılan bir olgudur. Aslında bu kavram belirli bir profesyonel futbol kulübüne bağlı profesyonel bir oyuncunun geçici bir süre için yasal düzenlemelerin öngördüğü şekilde yapılan bir sözleşme ile bir başka profesyonel futbol kulübüne transferini ifade etmektedir. Gerçekten de konuyla ilgili mevcut hukuk kurallarına baktığımızda, Türkiye’de özel hukuk hükümlerine tabii olarak kanunla kurulan ve tüzel kişiliğe sahip, Türkiye Futbol Federasyonu’nun Türkiye’de profesyonel futbolla ilgili hukuki düzenlemeler yapma hususundaki yetkisine dayanarak çıkardığı bir takım talimatlar vardır.¹¹²

Örneğin, bu futbolcunun transferi karşılığında çok büyük miktarda para ödeneceği vaat edilmiş olabilir. Futbolcunun takıma istenilen seviyede katkı sağlamaması ya da oyun sistemi gereği kadar forma şansı bulamaması veya kulüpler kendi takımında oynatmadığı genç yetenekli oyuncularını deneyim kazanmaları için başka bir kulübe, geçici transfer veya karşılıklı futbolcu değişimi suretiyle vermek isteyebilir. Yine sözleşmesi devam eden futbolcunun büyük ümitlerle transfer olduğu takımda oynayamaması veya yedek kalması nedeniyle geçici sözleşme ile başka bir takıma transfer olmak isteyebilir. Futbol kulüpleri genelde gözden çıkarmak istemediği ve ilgili sezonda faydalanmadığı ancak gelecek sezonlarda faydalanmak istediği futbolcuları geçici sözleşme ile bir başka takıma vermek isteyebilir.

¹¹¹AKYİĞİT Ercan, “İş Hukuku Açısından Ödünç İş İlişkisi”, KAMU-İŞ Yayınları, Ankara, 1995s.55,

¹¹²AKYİĞİTErcan, a.g.e. s. 56

Başka bir ifadeyle, ekonomik, sportif ve kişisel sebeplerle futbolcunun sözleşme imzaladığı kulübünde futbol oynaması geçici bir süre için mümkün olmadığından, bu futbolcunun oynayabileceği bir takıma geçici olarak transfer edilmesi gerekebilir.¹¹³ Karşılıklı futbolcu değişiminde ise, futbolcusunu başka bir kulübe veren kulüp, karşılığında o kulübün futbolcusunu ya da futbolcularını almakta veya hem futbolcu hem de para olarak karma bir sözleşme yapılabilmektedir.

Futbolcu, sözleşme serbestisi çerçevesinde transfer olduğu kulübüyle anlaşarak, Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi'nin “**Özel Hükümler**” bölümüne, geçici transfer ve karşılıklı futbolcu değişimini yasaklayan, bir hüküm koydurabilir. Böyle bir özel düzenlemenin varlığı halinde kulüp, futbolcusunu başka bir kulübe geçici transfer veya karşılıklı futbolcu değişimi yoluyla veremez. Sözleşmeye bu yönde bir hüküm konulmamış olsa bile, futbolcunun geçici transfer ve karşılıklı değişiminde futbolcunun da rıza göstermesi ve imzası gerektiği için futbolcu istemezse, kendisinin geçici transfer veya karşılıklı değişim yoluyla başka bir kulübe transferine engel olabilir. Geçici transfer sözleşmesinin asgari süresi iki transfer dönemi arasındaki süredir.¹¹⁴ Geçici Transfer Sözleşmeleri mayıs ayının 31'inde veya oynadığı lig müsabakaları bitiminde sona erer.

1.5.4.1. Geçici Transfer

Uygulamada futbolcu kiralama olarak bilinen geçici transfer, futbolcunun yeni bir kulübe belirli bir süreyle, bir bedel karşılığında transfer edilerek, bu sürenin sona ermesiyle asıl kulübüne, transfer ücreti ödenmesine gerek kalmaksızın dönmesini

¹¹³Ekonomik açıdan kötü durumda olan bir kulüp, futbolcusunu geçici olarak başka bir kulübe verdiği takdirde, hem futbolcusunun aylık ücretini, varsa garanti parasını, yine varsa maç başı ücretlerini ödemek zorunda kalmayacak, bazen de diğer kulüpten transfer parası olarak mali durumunu düzeltebilecektir. Aynı şekilde, ekonomik durumu, bir futbolcunun bonservisini almaya yetmeyen kulüp de, bu futbolcuyu geçici olarak transfer ederek, finansal açıdan zor durumda kalmayacağı gibi sportif açıdan da başarılı olabilecektir. Geçici transferin, bu transferi gerçekleştiremeyen kulübü yönünden de bazı avantajları bulunmaktadır. Kulüp futbolcunun bonservisini almadan önce onu geçici olarak transfer ederek, sportif yeteneklerini yakından tanıyabileceği gibi, takıma uyum sağlayıp sağlamayacağını da görme olanağı bulur. Başka bir ifadeyle, bir çeşit “deneme yanılma süresi” olarak da görülebilir. Bir futbolcuyu Geçici transferle kendi kulübüne kazandıran kulüpler, Geçici transferle gelen oyuncu ile ilgili olarak, futbolcunun sözleşmesinin devam ettiği Futbol Kulübü ile satın alma opsiyonlu özel sözleşme de yapabilir. Öte yandan özellikle genç futbolcuların, geçici olarak başka kulüplere transfer edilmesiyle, o futbolcunun deneyim kazanması sağlanmış, hatta bunun karşılığında transfer ücreti de elde edilmiş olur. Böyle avantajlarının yanında geçici transferlerin bazı sakıncaları da vardır. Futbolcuyu geçici transferle veren kulüp açısından, futbolcunun sakatlanma riski de bulunmaktadır. Geçici transferle futbolcuyu alan kulüp açısından ise; takıma katkı ve uyum sağlamış, seyircilerin gözünde kabul görmüş futbolcusunu sezon sonunda kaybetmek zorunda kalacaktır.

¹¹⁴PFSTT, Madde:15/2, Ağustos 2016

sağlayan, zamanla sınırlandırılmış bir transferdir. Bir geçici transfer karşılığında bulunması, futbolcunun asıl kulübü bir transfer ücreti elde eder.

Profesyonel futbolcu, ancak kendisi ve ilgili kulüpler arasında akdedilecek yazılı bir sözleşme ile asıl kulübünden başka bir kulübe geçici olarak transfer edilebilir. “Geçici transfer sözleşmesinin sona ermesi halinde, futbolcu, ancak transfer ve tescil dönemleri içinde asıl kulübüne yeniden tescil edilebilir.”¹¹⁵.

Geçici transfer sözleşmesinin asgari süresi iki transfer ve tescil dönemi arasındaki süredir. Geçici transfer sözleşmesinde sportif rekabeti ve futbolcunun katılacağı müsabakaları sınırlandıran hükümler bulunamaz¹¹⁶. Örnek: Yapılacak sözleşmede, Futbolcunun asıl kulübüne karşı forma giymesine engel bir hüküm bulunamaz. Yapılan Geçici Transfer Sözleşmesi gereğince futbolcu, yeni kulübündeki istihdamı süresince sadece yeni kulübünün yönetimine tabi olup, bir süre boyunca, ücret gibi tüm haklarını da yeni kulübünden alır. Uygulamada geçici transfere, futbolcu kiralama denildiği halde, sadece bir mal veya hak, başka bir ifadeyle, sadece mülkiyete konu olan şeyler kiraya verilebileceği için, bir insanın (futbolcusunun) kiralınması, gerçek anlamda kira değildir. Ancak doktrinde ileri sürülen bir görüşe göre¹¹⁷: burada kiralama konusunu futbolcunun kendisi değil, bir futbolcunun herhangi bir kulüpte futbol oynama hakkı oluşturmaktadır. Kulüpler arasında, bu hakkın kiracı kulüp tarafından belirli bir süre kullanımına ilişkin anlaşmaya varıldığı için, maddi olmayan bir hakkın kiralınması söz konusudur. Kanaatimizce, geçici transferlerde ödünç iş ilişkisine benzeyen, fakat bazı yönlerde ondan ayrılan kendisine özgü yapısı olan hukuki ilişkiden söz edilmelidir.¹¹⁸ Geçici transferlerde, futbolcuyla kulüp arasında bir sözleşme ilişkisi kurulduğu için, futbolcuyu gözetme borcu da yeni kulübe geçmektedir.¹¹⁹

1.5.4.2. Karşılıklı Futbolcu Değişimi

Uygulamada, karşılıklı futbolcu değişimine, hatalı bir ifadeyle, “**futbolcu takası**” denilmektedir. Karşılıklı futbolcu değişimi, eski ifadeyle, kısaca “**futbolcu mübadelesi**” olarak adlandırılabilirse de, bunu ifade etmek için, dar anlamda borcu

¹¹⁵PFSTT, Madde:15/4, Ağustos 2016

¹¹⁶PFSTT, Madde:15/2-4, Ağustos 2016

¹¹⁷DORUKKAYA Şakir / KIRATLI Aydın / EBİÇLİOĞLU Fatih Kemal: “Türkiye’de Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi, Halka Açılması, Finansmanı ve Vergileme”, İstanbul, 1998, s.90

¹¹⁸TÜRKMEN, Hülya Akıntürk, “İşgücüne Yönelik Olarak İşçinin Üçüncü Bir Kişiye Devri: Ödünç İş İlişkisi”, Yargıtay Dergisi 1999, Sayı:1-2, s.131

¹¹⁹PETEKHasan, a.g.e, s.314

sona erdiren sebeplerden biri olan “**takas**” teriminin kullanılması, hukuk tekniği yönünden doğru değildir.¹²⁰ En geniş anlamıyla karşılıklı futbolcu değişimi, henüz sözleşmesi devam ederken, futbolcuların, kulüplerin karşılıklı anlaşmasıyla kulüp değiştirmesi, yani başka bir kulübe transfer olmasıdır. Başka bir ifadeyle, bu transferlerde, sözleşmesi devam eden futbolculara sahip olan kulüpler karşılıklı anlaşarak, birbirlerinden bonservis ücreti istemeden, bu futbolcular üzerindeki haklarının karşılıklı olarak değiştirmektedirler. Bu anlamda karşılıklı değişimde, kulüpler futbolcuları üzerindeki haklarını kesin olarak devrettiklerinden, futbolcularla yeni kulüpleri arasında Tek Tip Profesyonellik Sözleşmeleri imzalamalıdır; bu tür değişime, kulüplerarası transfer yoluyla gerçekleşen karşılıklı değişimde denilebilir.¹²¹ Mülga Profesyonel Futbol Talimatı’nın 31. maddesindeki daha dar anlamda kullanılan karşılıklı futbolcu değişimi ise, **sözleşmesi devam eden** futbolculara sahip kulüplerin anlaşarak, bu futbolcuların da rızalarının alınması şartıyla, futbolcularını karşılıklı olarak değiştirmeleri şeklinde gerçekleşen transferi ifade etmek için kullanılmıştır.

Karşılıklı futbolcu transfer sözleşmesi genel olarak birden fazla futbolcunun bonservis hakkını konu alan bir sözleşmedir.¹²² Karşılıklı futbolcu transfer sözleşmesinin işlevinin kulüplerin, bonservis ücreti ödemedi futbolcu transfer edebilmeleri ve kulüplerin bir futbolcuyu transfer ederken, sözleşmeli futbolcusunu kulüpten uzaklaştırabilmeleri olduğu, bu nedenle, her iki işlevi birden amaçlayan kulüplerin karşılıklı futbolcu değişimini tercih ettikleri ifade edilmiştir.¹²³

Buna bir örnek vermek gerekirse; Sözleşmeleri devam etmekte iken, kendi kulüpleriyle uyum ve takımlarına katkı konusunda uyum sorunu yaşayan, Trabzonspor futbolcusu, Gökhan ÜNAL ve Fenerbahçe Spor Kulübü futbolcusu Burak YILMAZ, her iki kulübün anlaşarak, bu futbolcuların da rızalarının alınmasıyla karşılıklı transfer edilmişlerdir. Her iki kulüpte böylelikle; takım arkadaşlarıyla uyum sorunu yaşayan futbolcularından kurtulmuştur.

¹²⁰ PETEK Hasan, a.g.e, s.315

¹²¹ PETEK, Hasan, a.g.e, s.315

¹²² KAZANCI, Mehmet Necmettin, “**Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2002, s.32

¹²³ KAZANCI Mehmet Necmettin, a.g.e, s.33

1.6. AVRUPA’NIN 5 BÜYÜK LİĞİNDE PROFESYONEL FUTBOLCULAR İÇİN BELİRLİ SÜRELİ HİZMET SÖZLEŞMELERİNİN YASAL ÇERÇEVESİ

Futbolda kulüpler ve oyuncular arasındaki sözleşmeler belirli süreli anlaşmalardır. Belirli süreli iş sözleşmeleri, spor mesleği açısından norm haline gelmiştir. Profesyonel futbolda onlarca yıldır standart olarak uygulanmaktadır.

90’lı yıllar boyunca Avrupa komisyonu FIFA tarafından kurulan transfer sistemi ile ilgili olarak önemli sayıda şikâyet almıştı. Bunun üzerine Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen Helsinki Spor Raporuyla (1999) mevcut spor yapılarının korunması ve sporun AB işlevselliği içerisinde sürdürülmesine karar verdi. Avrupa Konseyi; **“Spor ekonomik bir faaliyet olduğu sürece, AB kurallarına tabi tutulmalıdır¹²⁴”** kararını verdi. **AB, belirli süreli iş sözleşmeleri konusunda 1999/70/ EC2 sayılı bir direktif hazırladı. Avrupa Birliği hukukundaki bir konsey direktifi, AB üye ülkelerini, direktifte belirlenen belirli hedefleri gerçekleştirmek için bağlayan çerçeve yasadır¹²⁵.**

Her AB ülkesi, direktifin bir parçası olarak belirli süreli sözleşmelere ilişkin mevzuatı uygulamakla yükümlüdür. Konsey direktifinin belirli süreli istihdam konusundaki amacı, çalışanların ayrımcılığa ve sürekli tekrar yenilenen belirli süreli iş sözleşmelerinin "zincirlerine" karşı korunmasıdır. **Direktifin futbola olan etkisi, bir sözleşme uzatımı ve belirli bir süre sonra sözleşmenin belirsiz hale gelmesidir¹²⁶. Bu sonucun önüne geçilmesi için paydaşların direktiften ve ulusal yasadan sapma gösteren bir anlaşmaya varmaları mümkündür. Menfaat sahipleri, sözleşmelerin belirsiz zaman sözleşmeleri haline gelmesini önleyebilir¹²⁷.**

Avrupa’da sporun hızla gelişmesi ve doğasında olan ticarileşme nedeniyle, Avrupa yasasının sporda daha büyük bir etkiye ulaşması kaçınılmazdı. 1997 ve 2000

¹²⁴CFI 30 September 2004, case T-313/02, Meca-Medina v. Commission, [2004] ECR II-3291, paragraph 42; ECJ 18 July 2006, case C-519/04 Meca-Medina v. Commission, [2006] ECR I-6991, paragraph 31.

¹²⁵**DEMEULEMEESTER**, Sven& **VANTYGHEN**, Alexander, **“Avrupa profesyonel futbolda belirli süreli iş sözleşmelerinin yasallığı - Müller davası ve ötesi”**, 09 Aralık 2016, <https://www.lawinsport.com/topics/articles/item/the-legality-of-fixed-term-employment-contracts-in-european-professional-football-the-mueller-case-and-beyond>

¹²⁶**BARRY**, Paul, **“Spor ve Belirli süreli Sözleşmeler”**, 19 Nisan 2015, <https://lawofsport.wordpress.com/2015/04/19/sport-and-fixed-term-contracts>

¹²⁷**MEGEN**, Wilvan, **“Analiz: AB, Fransız Futbol Sözleşmelerine Bakıyor”**, <https://www.fifpro.org/news/eu-investigates-french-football-contracts/en/>

yıllarında Sportif Deklarasyon ve daha sonra Sporda Beyaz Sayfa ile birlikte, 2009 Lizbon Anlaşması'nın yürürlüğe girdiğinden bu yana, spor ilk defa Avrupa Antlaşması'nın bir parçası oldu.¹²⁸ Geleneksel olarak futbol, bu özerk organizasyonlar tarafından düzenlenir; politik aktörler veya ajanslar önemli bir rol oynamazlar.¹²⁹

Futbolcular çalışanlardır ve bu nedenle hem ortak hukukta hem de istihdam mevzuatında normal istihdam yasaları kuralları kapsamındadırlar. Herhangi bir çalışan gibi, profesyonel sporcu ile onu istihdam eden kulüp arasındaki ilişki bir iş sözleşmesi ile düzenlenir. **“Profesyonel futbolcular futbol kulüpleriyle iş sözleşmesine girdiklerinde; herhangi bir yargı bölgesinde uygulanan standart istihdam kurallarına ek olarak, oyuncuların hak ve özgürlüklerini sınırlayan ek sınırlamalar vardır.”**¹³⁰

Bu kısıtlamalar, yönetim organları (FIFA, UEFA ve Ülke Futbol Federasyonları) tarafından halen uygulanmaktadır. Hem ulusal hem de uluslararası idare organları en başta oyuncu kayıt sistemi aracılığıyla istihdam koşullarını düzenler. Kulüpler ve oyuncular, ülke futbol federasyonu ve FIFA'nın transfer kurallarına göre sözleşme ile bağlı olmayı kabul ederler. Zaten oyuncular, profesyonel futbol oynamak istiyorlarsa yönetim organlarının yetkisini kabul etmekten başka çareleri yoktur ve dolayısıyla bir federasyon karteliyle etkili bir şekilde karşı karşıya kalmaktadırlar. Kısaca kulüpler ve oyuncular, Futbol Federasyonu ve FIFA'nın transfer kurallarına göre sözleşme ile bağlı olmayı kabul ederler. Avrupa'nın en büyük 5 futbol ligi olarak kabul edilen İngiltere, İspanya, Almanya, İtalya ve Fransa'da kulüpler ile oyuncular arasında yapılan tüm sözleşmeler ülke federasyonları tarafından öngörülen standart sözleşmeler ile tamamlanmaktadır. Standart sözleşmenin hüküm ve koşulları, kulüp ve oyuncu (Profesyonel Futbolcular Derneği aracılığıyla) arasındaki bir takım toplu sözleşmelerin bir parçasını oluşturur ve sözleşme, her iki tarafın da ilgili ülke futbol federasyonları, UEFA ve FIFA kuralları ile ilgili yükümlülüklerini yansıtır.

¹²⁸ 1 F. Hendrickx, 'Future directions of EU sports law', in: R. Blanpain, M. Colucci & F. Hendrickx (red.), The future of sports law in the European Union. Beyond the EU reform Treaty and the White Paper, Alphen aan de Rijn: Kluwer law International 2008, p. 13.

¹²⁹ O. Croci, 'Taking the field. The EU and the governance of European football', In I. Tömmel & A. Verdun (red.), Innovative governance in the European Union: The politics of multilevel policymaking, Boulder: Lynne Rienner 2009, p. 139.

¹³⁰ SZYMANSKI, Stefan, **The economic arguments supporting a competition law challenge to the transfer system**, Temmuz 2015

<https://www.fifpro.org/attachments/article/6241/Embargoed%20Stefan%20Szymanski%20Transfer%20System%20Analysis.pdf>

Avrupa Birliği'nde, belirli süreli sözleşmelerin görülme sıklığı İngiltere'de % 6, İspanya'da % 23, Almanya, İtalya ve Fransa da % 13 ila % 16 arasında değişmektedir.¹³¹ Ülkemizde ise belirli süreli sözleşmelerin görülme sıklığı % 9,1 oranındadır.

Profesyonel Futbolcular için, AB üyesi ülkelerde Hizmet Sözleşmelerinin Yasal Çerçevesi ile ilgili genel bilgileri açıkladıktan sonra şimdi sırasıyla, Avrupa'nın en büyük 5 futbol lig'inde belirli süreli hizmet sözleşmelerinin yasal çerçevesi;

İspanya, Fransa ve İtalya'da profesyonel oyuncular için özel yasa bulunmaktadır. Diğer iki ülkede, istihdam ilişkileri farklı şekillerde uygulanmasına rağmen Almanya ve İngiltere'de "**spor çalışanları**" için genel hukuk kuralları geçerlidir.

Özel yasalar aslında tüm spor çalışanlarının sorunlarını çözmez. Özel yasalara tabi olmayan spor çalışanları genellikle genel iş hukukuna tabiidir. İspanya, Fransa ve İtalya'da teorik olarak, mevcut özel yasalar, sadece profesyonel spor federasyonlarından herhangi biri içerisinde faaliyet gösteren sporcuları (oyuncular, eğitimciler, antrenörler) kapsamaktadır.¹³² Tüm spor dallarında çalışan idari personel ise her zaman genel iş hukukuna tabidir. İtalya'da belirli süreli sözleşmelerin feshi, genel hukuk'a tabidir. Bununla birlikte özel kanunlara tabi çalışanlar içinde genel hukuk geçerlidir.

Özel istihdam ilişkisi veya özel iş sözleşmesi, İspanya hukukunda yasal bir kavramdır, ilişki iş niteliğinde ama bir dizi özelliklere sahip olduğu anlamına gelir.¹³³

İspanya'da özel iş sözleşmeleri, özel bir yönetmelikle düzenlenir.1985/1006 Kraliyet Kararnamesi (**emredici yönetmelik**). Bu yönetmelikte özel hüküm yokluğunda, genel istihdam (**çalışma**) yasaları, bunların arasında 1995 çalışanlar tüzüğü (**emredici olmayan mevzuat**) uygulanacaktır.

¹³¹2016 yılı baz alınmıştır. Sınırlı süreli sözleşme ile çalışanlar (yıllık ortalama) Toplam çalışan sayısının yüzdesi
<http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tps00073&plugin=1>

¹³²TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEEThomas, ABEILLEİRAFrancisco Gomez , MACMILLANRichard, SILKİN Lewis, PROVENZALİ Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, "Study on the legal framework on employment contracts in 4 EU Member States (Germany, Spain, Great Britain and Italy) for sport workers not being professional sportsmen and –women, Planet Labor, Synthesis of the study on labour relations," s.3, http://www.cebre.cz/dokums_raw/planet_labor_study.pdf

¹³³TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEEThomas, ABEILLEİRAFrancisco Gomez , MACMILLANRichard, SILKİN Lewis, PROVENZALİ Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, a.g.m., s.17http://www.cebre.cz/dokums_raw/planet_labor_study.pdf

2015'te Fransız hükümeti, profesyonel sporcuları belirli süreli iş sözleşmeleri konusunda ulusal yasanın uygulanmasından çıkaran yeni bir kanun çıkardı. Bu kanuna bağlı Fransa Futbol federasyonu, ekleri de dâhil olmak üzere neredeyse 130 sayfalık Profesyonel Futbol Tüzüğü hazırladı. Bu tüzük kulüp alanındaki işverenler ile spor alanında çalışanları arasında toplu pazarlık sürecinin sonucudur. Gençlik antrenörlerini, çırak oyuncular ve profesyonel oyuncular kapsar. Ayrıca bu tüzük; tüm istihdam şartlarını, mesleki eğitimi yönetir ve tüm istihdam yararlarını düzeltir. Ücret, sağlık ve güvenlik, eğitim merkezlerinin akreditasyonu, oyuncuların farklı statüleri (çırak, stajyer, elit, profesyonel, yabancı), sözleşmelerin onaylanması, transferler, sendikal haklar vb. ilgili pek çok hüküm içermektedir.

Özel kanunları olan; örneğin, İngiltere ve Almanya gibi ülkelerde genel iş hukuku geçerlidir. Ancak tüm çalışanlar bu yasalara tabi değildir. Almanya'da iş ilişkilerinde alt sözleşmeler ya da fahri sözleşmeler, bazen de hizmet sözleşmeleri geçerlidir. İş ilişkileri oluştuğunda genel iş hukukuna tabidir. Özellikle belirli süreli hizmet sözleşmelerinin kullanımında çalışma süreleri genellikle oldukça esnek bir biçimde uygulanmaktadır. Özel yasalara tabi olmayan Almanya'da ise spor çalışanları için farklı bir durum söz konusudur. İşverenler için kanunda belirtilen, belirli süreli hizmet sözleşmelerinde kullanılan, genel hukuk'a aykırı iki durum bulunmaktadır. Belirli süreli hizmet sözleşmelerinin kötüye kullanılması ve belirlenmiş herhangi bir çalışma saatinin ya da belirli izin tarihlerinin olmayışıdır. Kanunla verilen bu esnekliğin yanında, genel hukuk kuralları gittikçe artan bir şekilde doğru uygulanmaktadır.

Sporda belirli süreli sözleşmelerin kullanımı özellikle part-time çalışma kanununda (Part-Time İş Yasası ve sabit süreli sözleşmeler) belirli süreli sözleşmeler genel istihdam kurallarına dayalı yapılır. Bu iki yıllık maksimum süre içinde aynı çalışan ile üç kez sırasıyla belirli süreli iş sözleşmesi yapılması sınırlanır. Fakat aynı zamanda belirli spor şubelerinin hariç tutulmasını sağlar.¹³⁴Sıradan iş yasasında spor yasası için ne bir istisna ne de özel bir "spor" yasası yoktur. Her ne kadar belirli süreli iş sözleşmeleri, mesleki sporda ve özellikle profesyonel futbolda onlarca yıldır genel bir

¹³⁴TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEEThomas, ABEÏLLEİRAFrancisco Gomez , MACMILLANRichard, SILKİN Lewis, PROVENZALİ Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, "Study on the legal framework on employment contracts in 4 EU Member States (Germany, Spain, Great Britain and Italy) for sport workers not being professional sportsmen and –women, Planet Labor, Synthesis of the study on labour relations," s.3, http://www.cebre.cz/dokums_raw/planet_labor_study.pdf

¹³⁴TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEEThomas, ABEÏLLEİRAFrancisco Gomez , MACMILLANRichard, SILKİN Lewis, PROVENZALİ Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, a.g.m., s.17http://www.cebre.cz/dokums_raw/planet_labor_study.pdf

uygulama haline gelmiş olmasına rağmen, yine de ortak çalışma yasasına tamamen uyması gerekir. Alman kanunlarına göre belirli süreli iş sözleşmeleri, Bölüm 630'a tabidir. Alman Yarı-Zamanlı Çalışma ve Süresiz İstihdam Yasası'nın (TzBfG) Bölüm 14 gereklilikleri karşılanırsa, Alman Medeni Kanunu'nun (BGB) 3. paragrafına uyulur.¹³⁵

Almanya, İngiltere, İspanya, İtalya ve Fransa'da Profesyonel Futbolcular İçin Belirli Süreli Hizmet Sözleşmelerinin Yasal Çerçevesi Aşağıdaki Gibidir.

1.6.1. Almanya

Almanya'da iş ilişkileri oluştuğunda genel iş hukukuna tabidir. Özellikle belirli süreli hizmet sözleşmelerinin kullanımında çalışma süreleri genellikle oldukça esnek bir biçimde uygulanmaktadır. “Temel olarak Almanya'daki her spor branşında olduğu gibi futbolda federasyon (lar) ve kulüplerden oluşan piramit yapısına göre sınıflandırılır. Ayrıca, lisanslı (profesyonel) futbol ve amatör-futbol arasında ikili bir yapı vardır¹³⁶.”

Profesyonel ya da amatör spor dallarında çalışma haklarına ilişkin genel hükümler, sözleşme ve çalışma koşullarını kapsayan mevzuat, Alman Medeni Kanunu'nda (Bürgerliches Gesetzbuch) ve bununla birlikte, İşsizliğe Karşı Koruma hakkındaki kanun'da da (Kündigungsschutzgesetz) yer almaktadır¹³⁷.

Özel yasalara tabi olmayan Almanya'da spor çalışanları için farklı bir durum söz konusudur. Profesyonel bir futbolcu ile bir kulüp arasında yapılan sözleşme, ortak iş hukuku kapsamına girer; pozisyon gereği oyuncu bir çalışan, kulüp ise işverendir¹³⁸.

Sporda belirli süreli sözleşmelerin kullanımı, özellikle part-time çalışma kanununda (Part-Time İş Yasası ve Belirli Süreli Sözleşmeler) belirli süreli sözleşmeler genel istihdam kurallarına dayalı yapılır. Yasa bu iki yıllık maksimum süre içinde aynı

¹³⁵ MENKE, Johan-Michel “**Futbolda belirli süreli sözleşmeler: Müller Vakası Analizi**”, https://www.heuking.de/fileadmin/DATEN/Dokumente/Veroeffentlichungen/2016/060_EPFL_Legal_Newsletter_Menke.pdf

¹³⁶ SIENICKI Jan, “**Employment Relationships At National Level: Germany**” **European Sports Law and Policy**” Bulletin ISSUE 1-2014, Sports Law And Policy Centre, s.173-174 http://www.sportslawandpolicycentre.com/Bulletin_1_2014_TEASER.pdf

¹³⁷ TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEE Thomas, ABEILLEIRA Francisco Gomez, MACMILLAN Richard, SILKIN Lewis, PROVENZALI Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, **Study on the legal framework on employment contracts in 4 EU Member States (Germany, Spain, Great Britain and Italy) for sport workers not being professional sportsmen and –women**, Planet Labor, Synthesis of the study on labour relations, s.11, http://www.cebrel.cz/dokums_raw/planet_labor_study.pdf

¹³⁸ a.g.m, s.4

alışan ile üç kez sırasıyla belirli süreli iş sözleşmesi yapılmasını sınırlar. Ancak aynı zamanda belirli spor şubelerinin hariç tutulmasını sağlar.

Spor sektöründe (profesyonel ve amatör her ikisi de) alışma koşullarını belirleme konusunda, antrenörler ve spor kulüplerinin diğer çalışanlarının ücretleri ile ilgili olarak sosyal ortaklar arasında toplu pazarlık yapılmamaktadır. Bu tür personel ile ilgili herhangi bir sendika da bulunmamaktadır.

Sözleşmelerde iki sorun göze çarpmaktadır; belirli süreli hizmet sözleşmelerinin kötüye kullanılması ve belirlenmiş herhangi bir çalışma saatinin ya da belirli izin tarihlerinin olmayışıdır. Part-time çalışanlar için, tatil süreleri çalıştığı süre ile orantılı hesaplanır. Futbolda izin alınacak tarihleri, işveren, kulübün faaliyetleri ve ma programlarını göz önünde bulundurmak suretiyle belirler. Burada Alman iş mevzuatı, sporcular için bazı istisnalar tanımaktadır. İzin günleri hiçbir şekilde spor kulübünün faaliyetleri ile çakışmaması gerekir.

İş sözleşmesi yasadaki öngörülen genel hükümlere göre iptal edilebilir. Çalışanla ve işveren arasında anlaşmalı özel hükümlerin olmaması durumunda (sözleşmede belirtilen tarihlerde veya zaman aralığı içerisinde) sözleşmeler iptal edilebilir. Ya da kişisel hizmet sözleşmesi söz konusu olduğunda, eğer sözleşme taraflarından biri tarafından ayrı olarak müzakere edilmiş ve hedefler sağlanmış değilse (rneğin; bir alt kümeye düşme halinde) sözleşme kendiliğinden sona erer. Bununla birlikte bu ikinci vakanın uygulanması amatör sporlarda oldukça nadirdir.

Sıradan iş yasasında spor yasası için ne bir istisna ne de özel bir "**spor**" yasası yoktur. Her ne kadar belirli süreli iş sözleşmeleri, mesleki sporda ve özellikle profesyonel futbolda onlarca yıldır genel bir uygulama haline gelmiş olmasına rağmen, yine de ortak çalışma yasasına tamamen uyması gerekir. Alman kanunlarına göre belirli süreli iş sözleşmeleri, Bölüm 630'a tabidir. Alman Yarı-Zamanlı alışma ve Süresiz İstihdam Yasası'nın (TzBfG¹³⁹) Bölüm 14 gereklilikleri karşılanırsa, Alman Medeni Kanunu'nun¹⁴⁰ (BGB) 3. paragrafına uyulur.

¹³⁹Teilzeit- und Befristungsgesetz – TzBfG(Kısmi ve Belirli Süreli alışma Kanunu)

¹⁴⁰Brgerliches Gesetzbuch (Alman Medeni Kanunu)

TzBfG¹⁴¹, 1999/70 / EC2 sayılı Konsey Direktifi'ni Alman yasalarına uygular. Avrupa Birliği hukukundaki bir Konsey Direktifi, AB üye ülkelerini direktifte belirlenen belirli hedefleri gerçekleştirmek için bağlayan çerçeve yasadır. Konsey Direktifinin belirli süreli istihdam konusundaki amacı, çalışanların ayrımcılığa ve sürekli tekrar yenilenen belirli süreli iş sözleşmelerinin "zincirlerine" karşı korunmasıdır. Esasen, istismarın engellenmesi için belirli süreli iş sözleşmelerinin nesnel nedenleri gereklidir (bkz. 1990/70 / EC sayılı Konsey Direktifi No.7). Belirli süreli kesim sözleşmeleri sadece belirli sektörlerde meslekler ve faaliyetler istihdamın bir özelliği olmalıdır (bkz. Konsey Direktifi 1990/70 / EC "genel hususlar" No.8). Bu, belirli süreli istihdam sözleşmelerinin bir istisna olması ve istihdam sözleşmelerinin genel şekli olarak belirsiz süreli istihdam sözleşmeleri olarak teşvik edilmesi gerektiğini göstermektedir.

Futbolcular ile yapılan “sözleşme” bir nevi spor federasyonlarının bünyesinde yer almaktadır.¹⁴² Federasyon, spor kulüpleri ve bağlı kuruluşların yaptıkları belirli süreli hizmet sözleşmelerindeki söz konusu ihtiyaçlarını tanımlayan şablonları sağlamaktadır. Bu durum genellikle ilgili tarafları kapsayan dâhili bir komisyonun çalışmalarının sonucudur.

Alman Olimpiyat Federasyonu (DOSB) ile ulusal spor federasyonları, tek, tek eyaletlerde bölgesel spor federasyonları, spor kulüplerinin sporcuları, eğitmenleri ve idari personelinin düzeyi ne olursa olsun, sözleşme şablonları hazırlayarak bu yasal boşluğu doldurmaya çalışmıştır.¹⁴³

1.6.2. İngiltere/Birleşik Krallık

İngiltere’de, oyuncu transferlerini düzenleyen kanunlar bulunmamaktadır. Tüm spor dallarında çalışanlar genel iş hukukuna tabidir. Herhangi bir çalışandan farklı olarak, spor işçilerinin haklarını ayıran hiçbir ek mevzuat bulunmamaktadır. Dolayısıyla, spor çalışanları İstihdam Hakları Yasası (1996) kapsamında, ayrımcılık karşıtı ve sözleşme hukuku haklarına sahiptir. Onlar, işçi el kitaplarına (istihdam politikalarını içeren) tabi olacaktır. Herhangi bir “**çalışanın el kitabı**” genellikle iş sözleşmesi içerisinde yer alan daha kapsamlı politikaları içerir ve çalışanların uyması

¹⁴¹1 Ocak 2001’de yürürlüğe giren Yarı Zamanlı Çalışma ve Belirli- Zamanlı İstihdam Sözleşmeleri Yasası – (TzBfG,)

¹⁴²TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEEThomas, ABEÏLLEİRAFrancisco Gomez , MACMILLANRichard, SİLKİN Lewis, PROVENZALİ Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, a.g.m, s.10

¹⁴³a.g.m, s.11

gereken diğ er d ahili prosedürleri ve disiplin politikaları gibi konuları kapsamaktadır. El kitabı, özellikle iş sözleşmesinin bir parçasını oluşturan olarak adlandırılacaktır. Bir başka deyişle onların şartları, sözleşme hükümlerine d ahil edilecektir.

İçerik açısından sözleşmeler ticari olarak müzakere edilecek ancak bazı şartlar sektöre ait uygulamadır. Bazı terimler, bir sektör içindeki belirli roller için tüm sözleşmelere d ahil edilecektir. Örneğin; Futbol menajerleri ile yapılan sözleşmeler, genellikle standart iş sözleşmelerinden çok farklıdır, sözleşmede yer alan bazı terimler futbol sektörü içerisindeki belirli roller, tüm sözleşmeye d ahil edilerek ve standart form sözleşmeler kullanılmaktadır. Bunlar genellikle belirli süreli hizmet sözleşmesi olacaktır. Bazı sözleşmeler “**Garden Leave**” hükümlerini içerir (**Garden Leave;  zellikle İngiltere de çok yaygın bir uygulamadır. Bazı sözleşmelerde futbolcunun kulüple ilişkisi kesilse bile futbolcunun belirlenen süre boyunca [rakip takımlarla hemen anlaşma yapmaması için] maaşı ödenir.**¹⁴⁴**Maaş bazen eski kulübü tarafından, bazen anlaştığı yeni kulübü tarafından, bazen de her iki kulüp tarafından karşılanır).**

Bir spor çalışanı bildirimde bulunmaksızın istifa ederse, dolayısıyla kulüp sözleşme yükümlülüklerine göre çalışanı tutar ve ihbar süresi boyunca yani bir başka kulüple anlaşma sağlayıncaya kadar ödeyeceği maaşı kolayca erteleyebilir.¹⁴⁵Bu tasarruf, daha çok ticari olmayan ve futbolcunun kendisine rakip olmasını önlemek için rekabet yasağı yüzünden kısıtlanır. Sözleşmelerde rekabet dışı, rekabeti engelleyici bazı kısıtlayıcı hükümler bulunmaktadır.

Çalışanların yılın belirli dönemlerinde öngörülen izne ayrılmaları, işverenler için aşılılmadık bir durum değildir. Yaygın bir şekilde, spor sektöründe oyuncular ve benzeri personel izne ayrılmak için sezon sonunu beklerler.

Sözleşmenin feshi yöntemleri, istihdam süresine bağlı olarak değişir, asgari yasal ihbar süresi bulunmaktadır. İstihdam süresi, 1 aydan fazla ancak 2 yıldan az ise, bildirim süresi en az 1 hafta olmalıdır. 2. yılın ardından asgari ihbar süresi, daima çalışılan her ek yıl için, 1 hafta uzatılır. 12 yıllık çalışmadan sonra, yasal ihbar, en fazla

¹⁴⁴a.g.m., s.29

¹⁴⁵TURLAN Fr d ric, yönetiminde; SCHNEEThomas, ABE LLE RAFrancisco Gomez , MACM LLANRichard, S LK N Lewis, PROVENZAL  Paolo ve M DDEMAS Jessica, a.g.m., s.30

12 hafta içerisinde yapılmalıdır. Bir iş sözleşmesinde, sözleşme tarafları sık sık kanunda öngörülen sürelerden daha fazla bir ihbar süresi şartı öne sürmektedir.¹⁴⁶

İngiltere, müdahaleci olmayan bir spor modelini gerçekleştirir. Spor mevzuatı ile doğrudan doğruya düzenlenmek yerine spor dernekleri tarafından organize edilmektedir. Bu kuralın belirgin istisnaları, devletin sporla ilgili özel mevzuat çıkardığı spor gerekçesiyle emniyet ve kamu düzeni ile ilgilidir. Spordaki istihdam ilişkilerinin düzenlenmesi, düzenlenen bir alan değildir. Sporla ilgili özel mevzuat gereğince, genel istihdam kanunları spor için de geçerlidir. Bu nedenle, futbolcuların resmi istihdam durumları ne olursa olsun, Kanun'da ayırımcılık yapmayan hükümler tarafından korunmaktadır. Futbolcuların istihdam durumu hiç yasal müdahaleye tabi olmamasına rağmen, ortak hukukta, Walker v Crystal Palace Futbol Kulübünün [1910] davasından beri profesyonel futbolcular, çalışanlar olarak değerlendirilir.

Kulüpler ve oyuncular, İngiltere Futbol Federasyonu (FA), Premier League veya Futbol Ligi Kuralları ve UEFA ve FIFA'nın transfer kurallarına göre sözleşme ile bağlı olmayı kabul ederler. İngiliz Futbol Federasyonu kanunları, kulüplerin oyuncularıyla yazılı bir standart istihdam sözleşmesi imzalamaları gerektiğini belirtir. İngiliz yasalarına göre yönetilen ve yorumlanan bu standart sözleşme, kulüplerin ve oyuncuların yükümlülüklerini belirtir.

Standart sözleşmenin hüküm ve koşulları, kulüp (Lig boyunca) ve oyuncu (Profesyonel Futbolcular Derneği aracılığıyla) arasındaki bir takım toplu sözleşmelerin bir parçasını oluşturur ve sözleşme, her iki tarafın da FA¹⁴⁷, UEFA ve FIFA kuralları ile ilgili yükümlülüklerini yansıtır.

Taraflar, standart ekspres terimlerinin yanı sıra, maaş ve ikramiyeler gibi konuları ayrıntılarıyla açıklayan kişisel şartları kabul edeceklerdir. Bazı oyuncular aynı zamanda bir imaj hakları maddesi üzerinde müzakerelerde bulunabilir ve birçok oyuncu bir temsilci ile bir temsil anlaşması yapabilir.

¹⁴⁶ TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEE Thomas, ABEILLE İRA Francisco Gomez , MACMILLAN Richard, SILKİN Lewis, PROVENZALI Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, a.g.m., s.31, http://www.cebrecz/dokums_raw/planet_labor_study.pdf

¹⁴⁷ İngiltere Futbol Federasyonu

1.6.3. İspanya

Sporcular ve kulüpleri arasındaki ilişki uzun bir süredir İspanya'daki istihdam mevzuatından ayrılmaktadır. Futbolcuların belirli bir mevzuatı yoktur, ancak profesyonel sporcuların geri kalanı için birdirler. Diğer sporların açık profesyonel bir duruşa sahip olmasına rağmen, İspanya'da resmi olarak sporcu olarak kabul edilen sadece futbolcular, basketbolcular ve bisikletçiler olduğu söylenebilir¹⁴⁸.

Özel istihdam ilişkisi veya özel iş sözleşmesi, İspanya hukukunda yasal bir kavramdır, ilişki iş niteliğinde ama bir dizi özelliklere sahip olduğu anlamına gelir.¹⁴⁹

Böylece özel iş sözleşmeleri, (1985/1006 Kraliyet Kararnamesi) özel bir emredici yönetmelikle düzenlenir. Bu yönetmelikte özel hüküm yokluğunda, genel istihdam (çalışma) yasaları, bunların arasında 1995 çalışanlar tüzüğü (emredici olmayan mevzuat) uygulanacaktır.

Hem özel ve genel olarak çalışanlar için toplu sözleşmeler, teorik olarak vardır.¹⁵⁰ Günümüzde istihdam ilişkisi birçok açıdan kanunla düzenlenir. İşçi ve işveren özerk sendikalarının ortak yönetmelikleri vardır.

Özel ilişkiyi düzenleyen, 1985/1006 sayılı Kraliyet Kararnamesi yönetmeliğinde, toplu sözleşmeler, 21 maddeden en az 11'inde bahsedilmektedir. Spor federasyonları tarafından yapılan toplu sözleşmelerin sayısı her düzeyde oldukça düşüktür. Şu ana kadar bilinen, İspanya'da spor federasyonları tarafından imzalanan tek ulusal sözleşme, jimnastik Federasyonu (1995) tarafından yapılmıştır. Spor federasyonları ile ilgili toplu sözleşme sayısı oldukça düşüktür.

Özel spor çalışanları ile yapılan (eğitmenler, menajerler, antrenörler v.b) iş sözleşmeleri her zaman belirli süreli iş sözleşmeleridir. Sözleşme süresi ya kesin bir tarihi referans olarak veya bir yarışma veya sezon referans gösterilerek her zaman kesin olmalıdır. Bu durumda, bir sözleşme bir sezon için yapılmışsa, sözleşme süresinin sonunda yeniden gözden geçirilir.

¹⁴⁸PEREZ Juan de Dios Crespo, Employment **Relationships At National level: Spain**, s.367-368, European Sports Law and Policy Bulletin ISSUE 1-2014, Sports Law And Policy Centre, s.173-174 http://www.sportslawandpolicycentre.com/Bulletin_1_2014_TEASER.pdf

¹⁴⁹TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEEThomas, ABEILLEİRAFrancisco Gomez , MACMILLANRichard, SILKİN Lewis, PROVENZALI Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, a.g.m., s.17http://www.cebrecz.cz/dokums_raw/planet_labor_study.pdf

¹⁵⁰a.g.m., s.19

Onların istihdam sözleşmelerinde kesin bir süre olmadığı için belirsiz süreli sözleşmedir, belirli süreli bir ilişki kurabilmek için, açık ve objektif yasal bir nedene ihtiyaç duyulmaktadır. Genel kural olarak, belirli süreli hizmet sözleşmeleri yapmak için bir spor sezonu yasal bir neden değildir.¹⁵¹ Ortak çalışanlar için yasal çerçeve (idari personel v.b.) tam tersidir. Bununla birlikte, İspanyol iş yasası özel bir sözleşme yapma imkânı üzerinde durmaktadır. Sürekli ve sabit iş sözleşmesi (İspanyolca: “contrato fijo-discontinuo”) olarak adlandırılır. – Çalışanın her sezon başında işveren tarafından tekrar istihdam edilmek şartıyla yaptığı sözleşme, sezon süresince devam eden sözleşme olarak adlandırılır. Bu durumda sezon bittiğinde o’nun iş ilişkisi biter ancak o her yeni sezon başında işverenle yeniden çalışma hakkına sahip olduğundan dolayı, bir anlamda sürekli çalışandır. Bu tür sözleşmeler yapmayı federasyon mümkün kılar ve istihdam eden kulüp personel maaşlarını keser veya işe alma esnasında diğer yapılan harcamalara gerek yoktur.

1.6.4. İtalya

İtalya’da, sıradan yasalar, sporun özgüllüğünü göz önünde bulundurarak, çalışanların ilişkileri için geçerli olan iş yasasından ayrılmaktadır. Özellikle, işçilerin özgürlüklerinin ve onurunun korunması ve işyerinde sendikal özgürlük ve sendika faaliyetlerinin korunmasıyla ilgili mevzuatın uygulanmasından feragat etmektedir.

Ayrıca, kamu istihdam hizmeti ve sabit süreli sözleşmelerle ilgili kurallar profesyonel spor oyuncularına uygulanmaz¹⁵².

Profesyonel sporcu, bir ücret karşılığında antrenör veya spor öğreticisinin idaresi altında spor karşılaşmalarına katılan, futbol, golf, tenis, atletizm gibi spor dallarında performansını arttırmak için düzenli olarak antrenman yapan, belirli bir spor dalında uzmanlaşmış kişilerdir.¹⁵³

23 Mart 1981 tarih 91 sayılı yasa; “şirketler ile profesyonel çalışanlar arasındaki iş ilişkilerini düzenlemektedir.” 1981/91 sayılı yasaya göre profesyonel spor çalışanları

¹⁵¹TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEEThomas, ABEÏLEİRAFrancisco Gomez , MACMILLANRichard, SİLKİN Lewis, PROVENZALİ Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, a.g.m., s.21http://www.cebre.cz/dokums_raw/planet_labor_study.pdf

¹⁵²COLUCCI Michele, HENDRICKX Frank, “Regulating Employment Relationships In Professional Football, A Comparative Analysis”, European Sports Law and Policy Bulletin ISSUE 1-2014, Sports Law And Policy Centre, http://www.sportslawandpolicycentre.com/Bulletin_1_2014_TEASER.pdf

¹⁵³STÜCHELI, Hans-Peter, “Zivilrechtliche und strafrechtliche Aspekte des Spielertransfers im bezahlten Fussballsport”, Zürich, 1975, s.34

şunlardır; “**İtalyan Milli Olimpiyat Komitesi mevzuatına uygun olarak ve ilgili ulusal spor federasyonları tarafından belirlenen kurallara uygun, sporcular, antrenörler, teknik direktörler, atlet ve spor eğitmenleri, bir tazminat karşılığı, sürekli olarak bir spor faaliyetini yürütenler profesyonel sporcu olarak kabul edilir.**”¹⁵⁴

Diğer bir deyişle; bu yasanın temelinde, İtalya’da sadece bireysel sporcular değil, yukarıda belirtildiği gibi bir ücret karşılığında, sürekli olarak faaliyet gösteren fakat aynı zamanda profesyonel olarak anılan kişilerin, ulusal federasyonlar tarafından belirlenen kurallara uygun olduğu kabul edilmektedir.

İtalya’da tüm spor dalları profesyonel değildir, sadece altı spor dalı profesyonel spor olarak kabul edilmektedir. Bunlar; futbol, basketbol, bisiklet, motosiklet, boks ve golf bu spor dalları dışında tüm diğer spor dallarındaki sporcular amatör sporcu olarak kabul edilir. Sonuç olarak, spor çalışanları, sadece 91 nolu yasa altında belirtilmiştir. Tek bir ulusal federasyon tarafından belirlenen kurallara göre sporcu kabul edilenler, yukarıda anılan yasa kapsamında belirtilen kurallara tabi olacaktır.

Bununla birlikte, bazı içtihatlarda bağımsız antrenörler, profesyonel spor liglerinde resmen spor çalışanı gibi bir ligin parçası olmadığı gerçeğinden dolayı bu yasa kapsamına alınmamıştır.

Belirli süreli sözleşmenin feshi taraflardan birinin sözleşmenin sona erme tarihinden önceye çekildiğinde, bu diğer tarafa sözleşmenin kalan kısmına göre tekabül eden bir tazminat ödemek zorundadır.

Sanat ve yetenek konusunda çalışanlar için özellikle belirli süreli iş sözleşmeleri geçerlidir. 1981/91 sayılı yasa, sporcular için geçerli olan belirli süreli iş sözleşmelerinde belirli bir kuralları ortaya koymaktadır. Belirli süreli iş sözleşmeleri maksimum 5 yıl süreli olmalıdır. Yasa bu konuda, belirli süreli iş sözleşmelerinin en fazla kaç kez yenilenebilir olduğunu öngörmez. Belirli süreli iş sözleşmesini yenilemek ancak aynı taraflar arasında mümkün olur. 1981/91 sayılı yasa ile belirlenen kurallar kapsamında olmayan spor işçilerine belirli iş sözleşmeleri ile genel kurallar uygulanır¹⁵⁵. Kurallara göre; genel olarak işveren ve benzer çalışanlar arasında, eş değer

¹⁵⁴ TURLAN Frédéric, yönetiminde; SCHNEE Thomas, ABEILLEIRA Francisco Gomez , MACMILLAN Richard, SILKIN Lewis, PROVENZALI Paolo ve MIDDLEMAS Jessica, a.g.m. s.32
¹⁵⁵ a.g.m., s.35

görevleri yerine getirenler için belirli süreli iş ilişkisi uzatmaları dâhil ve ilk belirli süreli iş sözleşmeleri yenilenmek suretiyle, 36 aydan daha fazla uzatılamaz, aksi takdirde bu ilişki kalıcı bir iş ilişkisi olarak kabul edilir.

Belirli süreli bir iş ilişkisine başvurma, doğası gereği verimli olması için teknik özelliği nedeniyle belirli süreli iş sözleşmesi yazılı olarak daha fazla ayrıntıyı içermelidir.

Herhangi bir iş sözleşmesinde olduğu gibi belirli süreli iş sözleşmelerinin temel hükümleri vardır. (ucu açık ya da belirli süreli olsun) süresi, tazminat, çalışma saatleri, genel olarak izin, görevleri, her iki tarafında hakları saklıdır.¹⁵⁶

Sporcuların izin hakkına ilişkin olarak, 1981/91 sayılı yasada belirli bir düzenleme yapılmamıştır. Tüm spor çalışanlarının izin hakları yasa ile güvence altına alınmıştır. Spor işçilerine gelince, onlara 2003/66 sayılı kanun hükmünde kararname kapsamında sağlanan genel kurallara tabidirler. Bu kararname yıllık izin süresinin 4 haftaya eşit olduğunu sağlamaktadır.

1981/91-4 sayılı yasa açıkça sporcuların istihdam ilişkilerinin sona erdirilmesi ile ilgili kuralların uygulanmasını içermez. Spor kulüpleri, dernekler vb, spor işçilerine gelince, genel kurallar geçerlidir.

1.6.5. Fransa

Fransız Kanunu sporun (**du Sport**), istihdam ilişkisi konusunda belli sayıda temel hüküm içermektedir. Ancak, profesyonel futbolcuların durumu da toplu iş sözleşmeleri kapsamındadır. Özellikle, Futbol ile ilgili Fransız ulusal toplu sözleşmesi ile birlikte Profesyonel Futbol Tüzüğü, futbolda ana toplu pazarlık anlaşmasıdır. Sonuç olarak, profesyonel futbolcular İş Kanunu'na (**Code de Travail**) ve kendi mesleklerine özgü olan belirli hükümlere tabi olan bir hibrit statüye sahiptir¹⁵⁷.

Profesyonel sporcu transferi işlemi, ilk istihdam ilişkisinin sona erdiği ve yeni bir istihdam ilişkisinin doğduğu anlamına gelir. Medeni Kanunun 1108. Maddesi, sözleşmelerin geçerliliği için şartları ortaya koymakta ve aralarında "yükümlülükte

¹⁵⁶a.g.m., s.36

¹⁵⁷COLUCCI Michele, HENDRICKX Frank, "Regulating Employment Relationships In Professional Football, A Comparative Analysis", European Sports Law and Policy Bulletin ISSUE 1-2014, Sports Law And Policy Centre, http://www.sportslawandpolicycentre.com/Bulletin_1_2014_TEASER.pdf

yasal bir neden" bulunmaktadır. Medeni Kanunun 1131. Maddesi "sebepsizlik, sahte bir sebep veya hukuka aykırı bir sebeple bir yükümlülüğün hiçbir etkisi yoktur". Medeni Kanunun 1133. Maddesi "ahlaka aykırı olduğu zaman yasalarca yasaklandığında hukuk dışıdır".¹⁵⁸ Devir sözleşmesi bir sözleşme olmakla birlikte, bu geçerlilik şartına uymak zorundadır. Başka bir deyişle, geçerli olmak için, transfer sözleşmesine yasal ve ahlaki bir sebep eşlik ettirilmelidir. Bu, tarafların transfer sözleşmesine niyeti, emredici bir yasaya aykırı veya iyi ahlaka aykırı olarak, kamu düzenine aykırı olamayacağı anlamına gelir.

Profesyonel Futbol Tüzüğü'nün İçeriği - Profesyonel Futbol Tüzüğü Ekleri de dâhil olmak üzere neredeyse 130 sayfalık bir belgedir. Bu, kulüp alanındaki işverenler ile spor alanında çalışanları arasında toplu pazarlık sürecinin sonucudur. Gençlik antrenörlerini, çırak oyuncular ve profesyonel oyuncuları kapsar. Bu, tüm istihdam şartlarını, mesleki eğitimi yönetir ve tüm istihdam yararlarını düzeltir. Ücret, sağlık ve güvenlik, eğitim merkezlerinin akreditasyonu, oyuncuların farklı statüleri (çırak, stajyer, elit, profesyonel, yabancı), sözleşmelerin onaylanması, transferler, sendikal haklar vb. ile ilgili pek çok hüküm içermektedir.

Herhangi bir çalışan gibi, profesyonel sporcu ile onu istihdam eden kulüp arasındaki ilişki bir iş sözleşmesi ile düzenlenir. Bununla birlikte, bir kulübün bir sporcusuna bir açık uçlu sözleşme (CDI¹⁵⁹) sunabileceğini hayal etmek zordur. Bu nedenle, Fransa'da olduğu gibi birçok ülkede mevzuat, mesleki sporun özelliklerini göz önüne alır: "Etkinliğin doğası gereği belirsiz süreli sözleşmeyi kullanmamak alışagelmış bir durumdur. Uygulamada, sözleşmeler, bir veya daha fazla spor mevsim içindir. Bu sektörde standart olarak belirli süreli sözleşmelerin kullanılması doğaldır. Tek bir sözleşme maksimum süresi 5 spor mevsim (ya da 60 ay) geçemez. Sözleşmenin açıkça yenilenmesini veya aynı işverenle yeni bir sözleşme yapılmasının sürenin sona erdirilmesini kapsamaz.

Spor eşitliği nedenleriyle, sporcunun iş sözleşmesi, Spor Ulusal Toplu İş Sözleşmesi hükümleri uyarınca, disiplinin federal makamları tarafından onaylanmalıdır. Açıkçası ortak yasada bulunmayan bu onaylama prosedürü, antrenörler, spor yöneticileri gibi sporcular için de geçerlidir.

¹⁵⁸ OUAISSI, Hamdi, "Le sportif professionnel, un salarié pas comme les autres ?" Makale, <http://www.gesica.org/wp-content/uploads/2015/09/150801-Le-Courrier-de-lAtlas.pdf>

¹⁵⁹ Contrat à durée indéterminée (Belirsiz Süreli Sözleşme)

Bazen sözleşmenin onaylanması bir sporcunun faaliyetini sürdürmesi için yeterli değildir. Aslında, bahsedilen sınırlamalara her spora özgü diğer kurallar eklenir. Bu özel durumlarda, kararını temel alarak LFP (Profesyonel Futbol Ligi Hukuk İşleri Komitesi) bir sezon boyunca "bir oyuncunun birbirini izleyen üç kulübe tescil ve kayıt yapabileceğini, ancak iki takım için resmi maçlarda oynayabileceği kuralının bir FIFA yönetmeliğine dayandığını belirtti". Oyuncu için talihsiz sonuç: sözleşmesi onaylanır. Kulüple birlikte antrenmanlara çıkabilir, ancak herhangi bir resmi müsabakada oynayamaz. Son olarak, yapılan sporcu iş sözleşmesinin birçok diğer özellikleri vardır. Mesleki için ayrı bir sözleşme: fiili çalışma süresi, çalışan / sporcunun imaj hakkının kullanılması, molanın sebepleri vs. Sporcunun iş sözleşmesi konusunda, pratik gereklilikler ile ortak hukuk kurallarının uygulanması ve spesifik spor düzenlemeleri arasında kırılğan bir denge gözükmemektedir. Bol iç hukuk ve sürekli adaptasyon mevzuatı.¹⁶⁰

Bununla birlikte, CCNS¹⁶¹ daha uzun bir süre sağlar. 1 Haziran - 31 Mayıs arasındaki referans dönemi, spor takvimini yansıtmak için genellikle gecikir (genellikle 1 Temmuz - 30 Haziran arası). Yıllık bir çalışma süresi sözleşmesi kapsamında olması şartıyla, bu düzenlemeye kanunen izin verilmektedir. Sözleşme değişiklikleri - Sözleşme her zaman ikili bir sözleşme ile değiştirilebilir veya yeni bir sözleşme ile değiştirilebilir

Netice itibarıyla; İş hukuku hükümlerinin, iş ilişkileri veya istihdam haklarını etkiledikleri ölçüde, kulüpler ve oyuncularla ilgili çeşitli özel futbol içi kurallara ve düzenlemelerine müdahale ettiği açıktır. Kulüp ve oyuncu arasındaki iş sözleşmesini, genellikle "futbol sözleşmesi" olarak belirtilen, karma veya çift taraflı bir yapı olarak gösterir. Bir yandan, sözleşme iş hukuku hükümleri tarafından yönetilirken, diğer yandan ilgili ulusal ve uluslararası futbol organizasyonunun futbol yönetmeliklerine tabidir. Bununla birlikte, genel kural, iş hukuku hükümlerinin zorunlu bir niteliktedir ve hiyerarşik olarak daha üst düzeydedir. Bu nedenle, kulüp ve oyuncu arasındaki sözleşmeyi düzenleyen futbol yönetmelikleri, yalnızca yürürlükteki iş mevzuatına veya diğer zorunlu yasal hükümlere uygun olduğu ölçüde uygulanabilir.

¹⁶⁰ OUAISSI, Hamdi, **Le sportif professionnel, un salarié pas comme les autres ?** Makale, <http://www.gesica.org/wp-content/uploads/2015/09/150801-Le-Courrier-de-lAtlas.pdf>

¹⁶¹ Sporla İlgili Ulusal Toplu İş Sözleşmesi

Bazı ülkeler profesyonel sporlara veya daha spesifik olarak futbol üzerine odaklanmış eylemleri benimsemiştir. Sektörün ihtiyaçları nedeniyle, genel olarak spor mesleği meselelerini veya özellikle futbolun içinde bulunduğu durumu ele almak için özel kurallar ve düzenlemeler kabul edilmiştir.

1.7. TÜRKİYE’DEKİ FUTBOL KULÜPLERİMİZİN HUKUKİ YAPILARI

Ülkemizde spor kulüpleri mevcut yasalara göre genel olarak dernek şeklinde kurulmakta ve yasal değerlendirmelerde dernek olarak işlem görmektedirler.

Buna göre spor kulüpleri; 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ve buna paralel olarak düzenlenmiş olan 5253 sayılı Dernekler Kanunu’na ve bu kanuna bağlı yayımlanan yönetmelik ve tebliğlere tabiiyken, şirket şeklindeki kurulan spor kulüpleri veya bunların şirketleşmiş şubeleri Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre iş ve işlem gerçekleştirirler. Ancak spor kulüpleri ister dernek, ister şirket şeklinde kurulsun, her iki halde de özel hukuk hükümlerine tabi, özel hukuk tüzel kişisidirler.”Zira tüm bu Kanunlar özel hukuk alanında geçerli olan yasalardır. Bu nedenle tüzel kişiliklerini kazanmaları, hak ve yükümlülükleri ile tüzel kişiliklerini kaybetmeleri hususlarında Medeni Kanununda ve Dernek Kanununda yer alan ve yukarıda açıklanan hukuki düzenlemeler şirketleşmiş kulüp hakkında da aynen geçerlidir¹⁶².”

Türkiye’de mevcut olan lig sistemine 2010 yılında geçilmiştir. 4 kademe şeklinde (Süper Lig, 1. Lig, 2. Lig, 3. Lig) profesyonel Lig oynanmaktadır. Profesyonel Liglerde 125 takım mücadele etmektedir. Bugün Liglerimizde yer alan Futbol Kulüplerimizin hukuki yapısı 3 ana başlık altında toplanabilir. Buna göre; Dernek Statüsündeki Futbol Kulüpleri, Anonim Şirket Statüsündeki Futbol Kulüpleri, BİST¹⁶³’de İşlem Gören Halka Açık Anonim Şirket Statüsündeki Futbol Kulüpleri.

1.7.1. Dernek Statüsündeki Futbol Kulüpleri

Spor kulüpleri, esas itibarıyla 5253 sayılı Dernekler Kanunu’na göre kurulan ve bu Kanunun hükümleri çerçevesinde faaliyet gösteren kuruluşlardır.

¹⁶²İMAMOĞLU, A.Faik, KARAOĞLU, Ercan, ERTURAN, E.Esra, “Türkiye’de Spor Kulüplerinin Yapısal Nitelikleri ve Temel Problemleri”, Gazi Beden Eğitimi ve Spor Dergisi, Cilt 12, Sayı 3, Temmuz 2007, S.35-61, s..6, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/294589>

¹⁶³Borsa İstanbul ya da kısaca BİST, Türkiye’de 1985 yılında ilk olarak İstanbul Menkul Kıymetler Borsası adıyla açılan 2013’te "Borsa İstanbul" olan, sermaye piyasasında faaliyet gösteren Türk ve yabancı kaynaklı bankalara, aracı kurumlara saklama ile takas hizmeti veren kurumdur.

Türkiye’de spor kulüplerinin, dolayısıyla futbol kulüplerinin genel olarak dernek şeklinde örgütlendikleri görülmektedir.¹⁶⁴Fakat Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü’nde¹⁶⁵ futbol kulüplerine, profesyonel futbol takımlarını şirketleştirebilmeleri olanağı da sağlanmıştır. Böylece Türkiye’de futbol kulüplerinin Medeni Hukuk içindeki 5253 sayılı Dernekler Kanunu gereğince kurulan dernek hükmündeki futbol kulüpleri olmak üzere, iki farklı tüzel kişiliğe sahip oldukları görülmektedir. Dernekler Kanunu’nun 2. maddesinde bu Kanunun uygulanmasında, Dernekler: Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını, ifade eder¹⁶⁶.

13 Mart 2018 tarihi itibarıyla ülkemizde 81 il’de kurulu amatör ve profesyonel futbol liglerinde mücadele eden 4.012 futbol kulübü derneği bulunmaktadır.

3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğü’nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un¹⁶⁷24. maddesinin 3. fıkrasına göre “Spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler. Yine Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü’nün¹⁶⁸76. maddesinin 5. fıkrasına göre **“Futbolla uğraşan bir kulüp futbol şubesini ilgili kanun ve yönetmelikler doğrultusunda kurulmuş bir anonim şirkete devredebilir.”** Bu nedenle ülkemizde spor kulüpleri genel olarak dernek statüsünde olmakla birlikte kimi futbol kulüpleri profesyonel takımlarını anonim şirkete devrettikleri görülmektedir.

Türkiye’de profesyonel liglerde faaliyet gösteren 125 futbol kulübünün¹⁶⁹çoğunluğu hukuken dernek statüsündedir. **Bu futbol kulüplerinden**

¹⁶⁴GENÇ, Durmuş Ali; “**Futbol Kulüplerinin Stratejik Yönetimi**”, Ankara, 1999, s.7,

¹⁶⁵ TFF Statüsü, Madde 76/5, Shf. 39 <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Statusu.pdf>

¹⁶⁶5253 sayılı Dernekler Kanunu, 23 Kasım 2004 Tarih, 25649 sayılı Resmi Gazete, <https://www.dernekler.gov.tr/tr/mevzuat/kanun/5253-dernekler-kanunu.aspx>

¹⁶⁷3289 Sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun, Kabul Tarihi : 21/5/1986, Yayımlandığı R. Gazete : Tarih : 28/5/1986 Sayı: 19120

¹⁶⁸Bu Statü, 5719 sayılı Yasa ile değişik 3813 sayılı Yasanın 2. maddesini f) bendi uyarınca FIFA ve UEFA’nın statü, talimatları ve kararlarına uygun olarak, aynı yasanın 6. maddesinin c) bendindeki yetkiye dayanarak 3 Haziran 2008 tarihinde Ankara’da yapılan Genel Kurul’da kabul edilmiştir. Ancak, işbu statü 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun’un yerini alacak kanunun kabul edilmesi halinde yürürlüğe girecektir. İşbu TFF Statüsü Genel Kurul kararı uyarınca TFF resmi internet sitesinde de yayınlanacaktır (www.tff.org).

<http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Statusu.pdf>

¹⁶⁹Spor Toto Süper Lig’de 18 Takım, Spor Toto 1. Lig’de 18 Takım, TFF 2. Lig’de 2 ayrı grupta 36 Takım, TFF 3. Lig’de 3 ayrı grupta 53 Takım yer almaktadır.

sadece 9’u kamu yararına dernek statüsü almıştır. Bunlar; Galatasaray, Fenerbahçe, Beşiktaş, Trabzonspor, Kocaelispor, Gençlerbirliği, Bursaspor, MKE Ankaragücü ve Kocaeli Spor kulüpleridir. Ancak, diğer futbol kulüpleri de kamu yararına çalışan dernek statüsünde oldukları için vergiden muaf durumdadırlar¹⁷⁰.

Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği’nin¹⁷¹ 1. Maddesinde, “...gençlik kulübü, spor kulübü, gençlik ve spor kulübü adını alan derneklerin..”; 2. Maddesinde ise, “Bu Yönetmelik; gençlik faaliyeti, spor faaliyeti veya her iki faaliyeti birlikte yürütmek amacıyla kurulan ve Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescillerini yaptırarak kulüp adını alan dernekleri kapsar” denilmek suretiyle, spor kulüplerinin, dolayısıyla bir spor kulübü olan futbol kulüplerinin de birer dernek olduğunu açıkça ifade etmiştir.

1.7.2. Anonim Şirket Statüsündeki Futbol Kulüpleri

Mevcut şekliyle; (1) **Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. (2) Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.**”¹⁷²

5894 sayılı Kanun’un 5 Mayıs 2009 tarihinde kabulü ile yürürlüğe giren, 3 Haziran 2008 tarihinde yapılan, TFF Genel Kurulu ile kabul edilen, Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü’nün, 76. Maddesi, 1. fıkrasına göre; **Tüm futbol kulüpleri ve futbol şubesi bulunan spor kulüpleri TFF Yönetim Kurulu tarafından oluşturulan "Futbol Kulüplerinin Tescil Yönetmelikleri" doğrultusunda tescil edilir.**¹⁷³

Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü’nün 76.maddesinin, 5. fıkrasına göre; **Futbolla uğraşan bir kulüp futbol şubesini ilgili kanun ve yönetmelikler doğrultusunda kurulmuş bir anonim şirkete devredebilir. Kendisini bir ticari kuruluş olarak yeniden yapılandıran bir kulüp tescilini başka bir şehre transfer**

¹⁷⁰5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

¹⁷¹Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 08.07.2005 Resmi Gazete Sayısı: 25869

¹⁷²6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde 329, Kabul Tarihi: 13.01.2011, Yayımlandığı R.Gazete: Tarih: 14.02.2011 Sayı: 27846, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/6102_TTK.pdf

¹⁷³TFF Statüsü, TFF Genel Kurul’u tarafından 03.06.2008 tarihinde kabul edilmiştir. <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Statusu.pdf>

edemez. Bu gibi transferlerde futbol oyununun tanıtımı, güçlendirilmesi ve çıkarları öncelik taşır.¹⁷⁴

Yine TFF Statüsü'nün, 76. maddesinin, 6.fikrasına göre; **Hiçbir gerçek veya tüzel kişi (holding şirketler ve bağlı kuruluşları dâhil) herhangi bir müsabaka ya da turnuvanın dürüstlüğünü herhangi bir biçimde zedeleyecek şekilde birden fazla kulübü yönetemez veya kontrolünü elinde bulunduramaz.**

Türkiye Futbol Federasyonu Yönetim Kurulu'nun 31.05.2019 tarih ve 118 sayılı toplantısında, Futbol Müsabaka Talimatı'nın 26. Maddesi hükmü gereğince 2019-2020 Futbol Sezonunda Süper Lig, TFF 1. Lig, TFF 2.Lig ve TFF 3.Lig'de mücadele edilecek futbol kulüplerini tescil edilmiştir¹⁷⁵.

TFF'na bağlı profesyonel liglerde yer alan spor kulübü sayısı 125'dir. 31 Mayıs 2019 tarihi itibarıyla, farklı liglerde yer alan bu kulüplerin 29'u Anonim Şirket, 96'si ise dernek statüsünde yer almaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde 2019-2020 futbol sezonunda Süper Lig, TFF 1. Lig, TFF 2. Lig ve TFF 3.Lig'de yer alan spor kulüplerinin hukuki yapılarına ilişkin tablolar aşağıda yer almaktadır.¹⁷⁶ **Aşağıdaki tablodan da açıkça görüleceği gibi Süper Lig'de, yer alan 18 futbol kulübünün 9'u anonim şirket, 9'u dernek şeklinde yapılanmıştır.**

Tablo 5: 2019-2020 Futbol Sezonunda Süper Lig'de Yer Alan Futbol Kulüplerimizin Hukuki yapıları

2019-2020 FUTBOL SEZONU SÜPER LİG'DE YER ALAN FUTBOL KULÜPLERİMİZ	
DERNEK	ANONİM ŞİRKET
ALANYA SPOR	ANTALYA SPOR A.Ş.
GAZİ ŞEHİR GAZİANTEP	BEŞİKTAŞ A.Ş.
GENÇLERBİRLİĞİ	ÇAYKUR RİZESPOR A.Ş.
İSTİKBAL MOBİLYA KAYSERİSPOR	FENERBAHÇE A.Ş.
KONYA SPOR	GALATASARAY A.Ş.
MKE ANKARAGÜCÜ	GÖZTEPE A.Ş.
DEMİR SPOR SİVASSPOR	KASIMPAŞA A.Ş.
BTC TURK YENİ MALATYASPOR	MEDİPOL BAŞAKŞEHİR A.Ş.
YUKATEL DENİZLİSPOR	TRABZONSPOR A.Ş.

¹⁷⁴<http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Statusu.pdf>

¹⁷⁵<https://www.tff.org/default.aspx?pageID=204&ftxtID=31439&2707pg=6>

¹⁷⁶Bu tablo <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=86> den yararlanılarak hazırlanmıştır. Kulüpler alfabetik sıra esas alınarak listelenmiştir.

Tablo 6: TFF 1. Ligde ise şirket şeklinde yapılan kulüp sayısı 5 olmasına karşılık Dernek şeklindeki yapılan kulüp sayısı 13'dür.

2019-2020 FUTBOL SEZONU TFF 1.LİG'DE YER ALAN FUTBOL KULÜPLERİMİZ	
DERNEK	ANONİM ŞİRKET
ADANA DEMİRSPOR	ADANASPOR A.Ş.
AKHİSARSPOR	ALTINORDU A.Ş.
ALTAY	FATİH KARAGÜMRÜK A.Ş.
BALIKESİRSPOR	İSTANBULSPOR A.Ş.
BOLUSPOR	1299 OSMANLI SPOR A.Ş.
BURSASPOR	
BÜYÜKŞEHİR ERZURUMSPOR	
ESKİŞEHİRSPOR	
GİRESUNSPOR	
HATAYSPOR	
KEÇİÖRENGÜCÜ	
MENEMEN SPOR	
ÜMRANİYESPOR	

TFF İkinci Lig'de iki grupta (Beyaz/Kırmızı) mücadele eden 36 futbol kulübünün, 10'u şirket statüsünde yer alırken diğer 26 futbol kulübü dernek statüsündedir.¹⁷⁷

Tablo 7: TFF 2. Lig Beyaz Grup

2019-2020 FUTBOL SEZONU TFF 2. LİG BEYAZ GRUPTA YER ALAN FUTBOL KULÜPLERİMİZ	
DERNEK	ANONİM ŞİRKET
1922 KONYASPOR	AMED SPORTİF FAALİYETLER A.Ş.
AFJET AFYONSPOR	SAMSUNSPOR A.Ş.
BAK SPOR KULÜBÜ	SANCAKTEPE FUTBOL KULÜBÜ A.Ş.
GÜMÜŞHANESPOR	YENİ ÇORUMSPOR A.Ş.
HACETTEPE SPOR	ZONGULDAK KÖMÜRSPOR A.Ş.
HEKİMOĞLU TRABZON	
İNEGÖLSPOR	
KIRKLARELİSPOR	
MANİSA FUTBOL KULÜBÜ	
PENDİKSPOR	
SARIYER	
ŞANLIURFASPOR	
TARSUS İDMANYURDU	

¹⁷⁷ Bu tablo <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=976>den yararlanılarak hazırlanmıştır. Kulüpler alfabetik sıra esas alınarak listelenmiştir.

Tablo 8: TFF 2. Lig Kırmızı Grup

2019-2020 FUTBOL SEZONU TFF 2. LİG KIRMIZI GRUPTA YER ALAN FUTBOL KULÜPLERİMİZ	
DERNEK	ANONİM ŞİRKET
ANKARA DEMİRSPOR	KAHRAMANMARAŞSPOR A.Ş.
BANDIRMA SPOR	NİĞDE ANADOLU FUTBOL KULÜBÜ A.Ş.
BAYBURT ÖZEL İDARE	SAKARYASPOR A.Ş.
BİREVİM ELAZIĞSPOR	TUZLASPOR A.Ş.
BODRUM BELEDİYESİ BODRUMSPOR	UTAŞ UŞAKSPOR A.Ş.
ERGENE VELİMEŞE SPOR	
ETİMESGUT BELEDİYESPOR	
EYÜPSPOR	
KARDEMİR KARABÜKSPOR	
KASTAMONUSPOR 1966	
KIRŞEHİR BELEDİYESPOR	
SİVAS BELEDİYESPOR	
VAN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESPOR	

TFF 3. Lig, Türkiye'deki profesyonel ligler içerisinde 4. kademede ve en altta bulunan ligdir. 1967'de başlayan 3. Lig, 1980-1984 yılları arasında uygulamadan kaldırıldı. Ancak 2001'e kadar 3. kademe olarak kalan lig, aynı yıl 2.Lig'in kurulmasıyla 4. kademeye dönüşmüştür.

Organizasyonun oluşumu 2. Lig'den düşen 5 takım ile **Bölgesel Amatör Lig (BAL¹⁷⁸)**'den gelen toplam 9 takım ve 3. Ligi'nde oynayan 39 takım ile toplam 53 futbol takımı ile gerçekleşir. TFF 3. Lig 18 takımlı 2 ve 17 takımlı 1 grup olmak üzere toplam 3 grupta 53 futbol takımından oluşur. Ve her sene 3. Lig'den 18 takımlı 2 grubu lig'in sonunda 17, 18. sırada bitiren 4 takım, 17 takımlı gruptan, ligi 17. sırada bitiren 1 takım BAL'a düşer.

“TFF 3. Lig, bir önceki sezonun sonunda TFF 2. Lig'den düşen ve FIFA Disiplin Komitesi kararı ile alt lige düşürülen Gaziantepspor haricindeki 5 takım, Bölgesel Amatör Lig müsabakaları sonucunda TFF 3. Lig'e yükselen 9 takım ve TFF 3. Lig'de yer alan 39 takımın katılımı ile toplam 53 takımdan oluşur¹⁷⁹.”

TFF 3. Lig 18 takımlı 2 ve 17 takımlı 1 grup olmak üzere toplam 3 grupta 53 Futbol kulübünden oluşur. **Aşağıdaki tablolardan da açıkça görüleceği gibi** TFF 3. Ligde 3 ayrı

¹⁷⁸ **Bölgesel Amatör Lig** (kısaca **BAL**), Türkiye'nin 5. seviyedeki futbol ligi konumundadır. İlk olarak 1991-1995 yılları arasında oynanan bu lig, 2010 yılında yeniden kurulmuştur.

¹⁷⁹ 2019 – 2020 Sezonu TFF 3. Lig Müsabakaları Statüsü, Madde; 2, <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/STATULER/2019-2020/2019-2020-TFF3-LIG-STATU.pdf>

grupta (Birinci Grup/İkinci Grup/Üçüncü Grup) mücadele eden 53 futbol kulübünün, 9'u şirket, geri kalan 44'ü dernek statüsündedir¹⁸⁰.

Tablo 9: TFF 3. Lig, Birinci Grup

2019-2020 FUTBOL SEZONU TFF 3. LİG BİRİNCİ GRUPTA YER ALAN FUTBOL KULÜPLERİMİZ	
DERNEK	ANONİM ŞİRKET
68 AKSARAY BELEDİYE SPOR	ERZİN SPOR A.Ş.
ANAGOLD 24ERZİNCANSPOR	TOKATSPOR A.Ş.
ARTVİN HOPASPOR	
Cİ GROUP BUCA	
ÇANKAYA FUTBOL KULÜBÜ	
ÇATALCASPOR	
DÜZCE SPOR	
KARBEL KARAKÖPRÜ BELEDİYE SPOR	
KIZILCABÖLÜKSPOR	
MANİSASPOR	
SERİK BELEDİYESPOR	
SİLİVRİSPOR	
SULTANBEYLİ BELEDİYE SPOR	
ŞİLE YILDIZSPOR	
YENİ ORDUSPOR	
YOMRA SPOR	

Tablo 10: TFF 3. Lig, İkinci Grup

2019-2020 FUTBOL SEZONU TFF 3. LİG İKİNCİ GRUPTA YER ALAN FUTBOL KULÜPLERİMİZ	
DERNEK	ANONİM ŞİRKET
1877 ALEMDAĞSPOR	BÜYÜKÇEKMECE TEPECİK SPOR A.Ş.
AĞRI 1970 SPOR	EROKSPOR A.Ş.
BELEDİYE DERİNCE SPOR	OF SPOR A.Ş.
CİZRE SPOR	
ELAZIĞ BELEDİYE SPOR FK	
ERBAA SPOR	
FATSA BELEDİYESPOR	
FETHİYESPOR	
KARŞIYAKA	
KEMERSPOR 2003	
KOCAELİSPOR	
KOZAN SPOR FK	
PAYASSPOR	
TURGUTLUSPOR	

¹⁸⁰ Bu tablo <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=976>den yararlanılarak hazırlanmıştır. Kulüpler alfabetik sıra esas alınarak listelenmiştir

Tablo 11: TFF 3. Lig, Üçüncü Grup

2019-2020 FUTBOL SEZONU TFF 2. LİG ÜÇÜNCÜ GRUPTA YER ALAN FUTBOL KULÜPLERİMİZ	
DERNEK	ANONİM ŞİRKET
1954 KELKİT BELEDİYESPOR	BATMAN PETROL SPOR A.Ş.
ALTINDAĞ BELEDİYE SPOR	DARICA GENÇLERBİRLİĞİ A.Ş.
BAYRAMPAŞA	DİYARBEKİR SPOR A.Ş.
GÖLCÜK SPOR	KARACA BELEDİYE SPOR A.Ş.
HALİDE EDİP ADIVARSPOR	
MALATYA YEŞİLYURT BELEDİYESPOR	
MODAFEN	
MUĞLASPOR	
NAZİLLİ BELEDİYESPOR	
NEVŞEHİR BELEDİYE SPOR	
OSMANİYESPOR FUTBOL KULÜBÜ	
PAZARSPOR	
SOMASPOR	
YOZGATSPOR 1959 FK	

Spor kulüplerinin profesyonel takımlarını bir anonim şirkete devretmelerindeki en önemli neden, şirketleşme ile birlikte kurumsallaşmanın sağlanması ve yeni gelir kaynakları oluşturmaktır. Ancak dernekler ile anonim şirketler arasında vergilendirme açısından büyük farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından anonim şirket ya da dernek olmanın önemli vergisel sonuçları bulunmaktadır.

1.7.3. BİST’de İşlem Gören Halka Açık Anonim Şirket Statüsündeki Futbol Kulüpleri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun¹⁸¹ muafiyetleri düzenleyen 4. maddesinin (j) bendinde yer alan **“Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler”** hükmü çerçevesindedir. Futbol kulüplerinin şirketleşmesi durumunda, aynen dernek çatısı altında faaliyet gösterdiklerinde olduğu gibi, kurumlar vergisinden muaf olmaları sağlanmıştır.

¹⁸¹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 13.06.2006 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm>

Şirketleşen futbol kulüplerinin söz konusu muafiyetten yararlanabilmeleri için sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmaları gerektiği düzenlenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği¹⁸² ile söz konusu şirketlerin elde ettikleri transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri de idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilerek, Türkiye'de sporun gelişimi ve kurumsallaşması amacıyla vergi kapsamı dışında bırakılmıştır.

Buna paralel olarak kulüplerin hisselerinin halka arzını teşvik etmek için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **5/ç** maddesi uyarınca anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı bilinen adıyla emisyon primleri kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.¹⁸³

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun¹⁸⁴ 3. Maddesinin, **(f)** fıkrasına göre; **Halka arz:** Sermaye piyasası araçlarının satın alınması için her türlü yoldan yapılan genel bir çağrıyı ve bu çağrı devamında gerçekleştirilen satış olarak tanımlanmıştır. Payları borsada işlem gören ortaklıklar ile pay sahibi sayısı 500'ü aşan anonim ortaklıkların payları halka arz olunmuş sayılır.

Bu düzenlemeye paralel olarak spor kulüplerimizden bazılarının profesyonel futbol şubeleri anonim şirket ve halka açık anonim şirket şeklinde örgütlenmiştir. Ülkemizde sadece “**dört büyükler**” olarak anılan **Galatasaray Spor Kulübü, Fenerbahçe Spor Kulübü, Beşiktaş Jimnastik Kulübü, Trabzon Spor Kulübü** profesyonel futbol şubelerini halka açmışlardır. Kulüplerimiz halka açılmada farklı yöntemleri tercih etmişlerdir. Beşiktaş Jimnastik Kulübü dernek çatısı altında faaliyet gösteren futbol şubesini bir bütün olarak, tüm aktif ve pasifleri ile birlikte kurduğu şirkete devretmiş ve bu şirketi halka açmıştır. Diğer üç kulüp ise kurdukları şirketlere temel olarak gelirlerini devretmişler, giderlerini ise ağırlıklı olarak kulüp bünyesinde bırakmışlardır.

¹⁸²Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1), Madde:4.12“ Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler”

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5520_genteb1_tum.pdf

¹⁸³5520 Sayılı Kurumlar Vergisi, İstisnalar Bölümü

¹⁸⁴6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Kabul Tarihi : 6/12/2012, Yayımlandığı Resmî Gazete : Tarih : 30/12/2012 Sayı : 28513, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6362.pdf>

1.8. FUTBOL KULÜPLERİMİZİN MEVCUT DURUMU

Ülkemizde spor kulüpleri, çağdaş Türk sporunun gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde yaygınlaşmasını ve gelişmesini sağlamak amacıyla yalnızca sportif değil, aynı zamanda sosyal, kültürel ve eğitim alanında da faaliyetlerde bulunmak üzere kurulmuştur. Bu bağlamda kulüplerimiz, Türk sporunu yurt içinde ve yurt dışındaki her spor dalında başarıyla temsil edecek yetenekli, profesyonel sporcular yetiştirmeyi, üyelerin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını zaman içerisindeki değişimlere göre en iyi şekilde karşılamayı, sporla ve eğitimle ilgili okullar açarak eğitime katkıda bulunmayı ve hatta son zamanlarda kendi bünyelerinde kurulan iktisadi işletmeler aracılığıyla ticari ve sınai faaliyetlerini de en iyi şekilde gerçekleştirmeyi hedeflemektedirler.

Futbol kulüpleri dernek olarak, hizmet amacıyla kurulur ve kâr elde etmek amacından uzaktırlar. “Zira dernekler kâr maksimizasyonu üzerine faaliyet göstermezler.”¹⁸⁵

Türkiye’de mevcut bulunan futbol kulüplerinin büyük bir kısmı hukuken dernek statüsünde olup, çok az bir kısmı şirketleşmiş durumdadır. Futbol kulüplerinde, “başarının tek ölçüsü kazanmaktır”¹⁸⁶, saha performansı ve ligde bulundukları durum, faaliyetlerinin başarılı bir şekilde yürütülüp, yürütülmediğinin göstergesidir.

Ülkemizde faaliyet gösteren profesyonel futbol kulüplerinin amaçları; TFF Spor Toto Süper liginde yer alan, Fenerbahçe Spor Kulübü Derneği’nin tüzüğünde olduğu gibi birbirine benzer ifadelerle aşağıdaki şekilde açıklanmaya çalışılmıştır; “**Madde 3 : Kulübün amacı; Atatürk’ün gösterdiği hedef ve ilkeler doğrultusunda ; çağdaş yaşama uygun olarak, üyelerin ve sporcuların beden ve ruh sağlığını geliştirecek olanaklar hazırlamak ve onların fizik ve moral eğitimleri ile ilgilenmek, onları Kulübün tesis ve faaliyetlerinden yararlandırmaktır. Sporun hedefinin bireyler arasında dostluk, barış, sevgi ve kardeşliği geliştirmek olduğu bilinciyle; sporun ulusal düzeyde gelişmesine ve yaygınlaşmasına katkıda bulunmak, sporcu sağlığı ve eğitimi için altyapı tesislerini yaparak Kulübün sporcularını eğitmek ve onlara daha çağdaş koşullar ve olanaklar sağlamak için**

¹⁸⁵SLOANE, P.J. (1971) “The economics of professional football: the football club as an utility maximiser”, Scottish Journal of Political Economy, 8, pp. 121-146

¹⁸⁶GÜNEŞ, Şenol, Trabzonspor Teknik Direktörü, 22 Şubat 2012, <http://www.medyaspor.com/>

altyapı, tesis ve sosyal tesisler oluşturmak, onlardaki sportmenlik anlayışının devamını sağlamak, yurtiçinde ve yurtdışında profesyonel ve amatör spor branşlarında müsabakalara katılmaktır.

Kulüp ayrıca; ulusal eğitimimize katkıda bulunmak amacıyla, Kulübün kurduğu veya kuracağı vakıflar eliyle, çağdaş bilim ve eğitim esaslarına göre yüksek öğretim ve orta öğretime dayalı eğitim ve öğretim kurumlarının kurulmasına öncülük eder, yardımcı olur.”¹⁸⁷

Futbol kulüpleri özellikle kurumsal yönetim konusunda oldukça zayıflar. Bazı kulüplerin profesyonel olmayan örgüt yapıları ve profesyonel yönetici ihtiyaçlarının karşılanamaması, uzun vadeli çözüm önerilerine yönelimi engellemektedir. Kulüplerin önemli bir kısmının dernek şeklinde örgütlenmesi ve her üç yılda bir yöneticilerin değişmesi, kulüpleri uzun vadeli hedeflerden uzaklaştırmaktadır.¹⁸⁸

Futbolun çağımızda giderek parasallaşıp ticari bir karaktere bürünmesi başta futbol kulüpleri olmak üzere çoğu şeyin niteliğini ve içeriğini değiştirdi.¹⁸⁹ Bu değişimle birlikte; milyarların ilgisini çeken bir spor dalı olarak futbol, bugün olimpik ruhtan tamamen uzaklaşmıştır. Endüstriyel futbol kapsamında faaliyet gösteren futbol kulüplerinin temel amacı kâr etmek olduğu, bununda ancak taraftarları memnun ederek yapabileceği düşünülmektedir. Futbol kulüpleri ağırlıklı olarak hizmet sektöründe faaliyet göstermektedir. Futbol kulüplerinin hizmet sunduğu yegâne kitle öncelikli olarak kendi taraftarları ve futbolseverlerdir.

Son yıllarda, futbol kulüpleri yüksek bütçelere sahip örgütlere dönüşmüştür. Dernek statüsü ile yönetilmesi giderek zorlaşan bazı kulüpler, zamanla şirketleşme yoluna gitmiştir.

“Futbol milyon euroların havalarda uçtuğu bir sektöre dönüşmüşse, bu sektörün başrol oyuncularından futbol kulüpleri, kâr amacı gütmeyen nasıl para kazanmayı hedefleyebilirler? Bu sorunu Avrupa çözmüşken, Türkiye’de arayışlar devam etmektedir. Son birkaç yıldır Türk futbolunda kâğıt üzerinde şirketleşen kulüpler var. Malatyaspor ile başlayan bu süreç, başka Anadolu kulüplerince de izlendi. Ne var ki

¹⁸⁷Fenerbahçe Spor Kulübü Tüzüğü, Birinci Kısım, Genel Hükümler, Madde.3, <http://www.fenerbahce.org/kurumsal/>

¹⁸⁸DORUKKAYA, Şakir, “Dünya’da ve Türkiye’de Futbol Kulüplerinin Finansmanı”, Mali Çözüm Dergisi, 52/2000, İstanbul, s.77-83, <http://www.ismmmo.org.tr>

¹⁸⁹AKŞAR, Tuğrul, “Futbol kulüpleri neden satılıyor?”, Eko Spor, 18 Ekim 2010 09:24, <http://www.kobiden.cowwww.kobiden.com/futbol-kulupleri-neden-satiliyor->

şirketleşen kulüpler, ticaret oyununun bir parçası olan iflasa sürüklendi. Yaşananlar Türkiye’de çok fazla tartışılmadı. Şirketleşme sürecine Fenerbahçe, Beşiktaş, Galatasaray ve Trabzonspor da katıldı. Fakat mevcut düzende gerçek anlamda bir şirketleşmeden bahsetmek pek mümkün görünmüyor. Bu noktada çok önemli bir soru devreye giriyor: Dernek statülerini koruyarak, futbol etkinliklerini şirketleştiren kulüplerin izledikleri bu yol hukuken ne kadar doğru? Belki kâğıt üzerinde tüm bu prosedürler kurallara uygun görünebilir ama nasıl olur da kâr amacı gütmeyen dernek statüsündeki futbol kulüpleri, kâr amacı güden şirketler kurabilirler? Bu çerçevede kulüplerin şirketleşmediği, dernek sahibi şirketler olduğu söylenebilir.”¹⁹⁰

Günümüzde dünyada iki tip kulüp modelinden söz etmek mümkündür. - Birinci model kulüpler, 100 bin üyeye sahip dernek statüsündeki kulüplerdir. Bunlara; Bayern Munich, Real Madrid ve Barcelona’yı örnek olarak gösterebiliriz.

Bu kulüplerin başkan seçimleri statlarda 100 bin kişinin oy kullanmasıyla yapılmaktadır. - İkinci modeldeki kulüpler ise şirket kulüpleridir. Bu kulüplerin hisse senetleri borsada işlem görmektedir. Bu hisselerin sahipleri ise kulübün ortaklarıdır. Manchester United, Arsenal, Queens Park Rangers ve Lazio gibi kulüpler bu yapıdadır. - Üçüncü modele ilişkin kulüpler ise tek patronlu kulüplerdir. Örneğin, İngiltere’de Roman Abramovich’in sahip olduğu Chelsea, Arap milyarder Şeyh Mansur bin Zayed El Nahyan’ın sahip olduğu Manchester City, Fransa’da Katarlı iş adamı Nasır El-Halifi’nin sahip olduğu Paris Saint Germain, Rus Dmitry Rybolovlev’in sahip olduğu Manaco, İtalya’da Silvio Berlusconi’nin sahibi olduğu AC Milan bu modeldeki kulüplerdir.

İşletmeler, birincil amaçları olan işletme sahipleri ve ortaklar açısından kâr maksimize etmek için varlıklar edinirler.¹⁹¹ Ticari işletmelerin ana amacı kâr elde etmek olmasına karşın, futbol hiçbir zaman kârlı bir sektör olmamıştır.¹⁹² Futbol kulüplerinin birincil amaçları; kendi taraftar kitlesini memnun ederek, gelirlerini arttırmaktır. Bunu başarmak için futbolcu transferlerine yatırım yaparlar.

¹⁹⁰ ÇETİN, Cem, “Türk futbolu dernek statüsünde karanlığa sürükleniyor”, spor yazıyorum, 5 Aralık 2007 Çarşamba, <http://sporyaziyorum.blogspot.com/>

¹⁹¹ DURSUN, Nergis Nevruz, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s.7

¹⁹² Kafa Topu, “Futbol ve Şirketleşme”, <http://kafatopu.wordpress.com/>

Futbol kulüpleri açısından futbolculara ödenen transfer ücretleri performansı arttırmaya yönelik olduğunda bir tür pahalı yatırım gibi düşünülmelidir.¹⁹³ Futbol kulüpleri, gelirlerinin çoğunu tekrar futbolcuya yatırım olarak yapıyor. Futbol kulüplerinin en değerli varlıkları futbolculardır.¹⁹⁴ Maddi olmayan duran varlık yatırımları ve harcamaları kulübün performansını arttırmak için önemlidir.¹⁹⁵

Avrupa’da futbol kulüpleri, şirket olsun olmasın, çok uzun sürelerden beri sürdürebilir ve ticari olarak anlamlı kârlar elde edememişler, hatta düzenli zarar etmişlerdir. Bu geçmişte olduğu gibi bugün de böyledir. Bazı çok radikal değişiklikler olmazsa gelecekte de bu durum değişmeyecektir. Futbol Kulüpleri kâr amaçsız örgütlerdir. Futbol kulüplerinin zarar etmesi finansal olarak sağlıklı bir durum olmasa da kâr elde edilmemesi veya çok düşük kârlarla faaliyetlerin sürdürülmesi aslında futbol ve spor kulüplerinin doğası gereğidir.

Bu kulüplerin şirket statüsünde olduğu İngiltere’de dahi 1980’lerin başlarına kadar kulüplerden gelir elde etmek İngiltere Futbol Federasyonu’nun (FA) kurallarıyla oldukça kısıtlanmıştı. İngiliz kulüplerinin o dönemde şirket olarak örgütlenmelerinin tek sebebi İngiliz hukuk sisteminde spor kulüpleri adına uygun bir örgüt modelinin bulunmaması ve kulüp yöneticilerini kulübün borçları karşısında kişisel yükümlülük altına sokmayan mevcut en uygun örgütlenme biçimi olmasıydı.¹⁹⁶ Sportif ruhun futbol kulüplerinde yaşatılabilmesi için ticari çıkarlardan mümkün olduğunca arındırılması gereği daha o günlerde farkına varılmış bir durumdu. Bu amaçla 1896 yılında İngiliz Futbol Federasyonu kulüpleri “artan” ticarileşmeye karşı korumak amacıyla hissedarlarına kâr payı ödenmesini ve malvarlığının soyulmasını önleyen sıkı kurallar getirmiştir. Bunlardan en önemlisi hissedarlara yapılacak kâr payı ödemesinin defter değerinin % 5’iyle sınırlandırılması olmuştur. Bu sınır 1920’de % 7,5’e, 1974’te % 10’a ve 1983’te % 15’e çıkartılmıştır. 1980’lerin başlarına kadar bu kurallar altında faaliyet gösteren futbol şirketlerinin aslında Avrupa geneline yayılmış dernek-kulüplerden tek

¹⁹³ MERİH, Kutlu, “Futbolcu Aktif veya Pasif ? Futbol Muhasebesi”, Aralık 2005, <http://www.futbolekonomi.com>

¹⁹⁴ MICHIE, Jonathan, VERMA, Shraddha, “Accounting for Footballers and Football Clubs”, Football Governance ResarcCentre, 3 Şubat 1999, s.4

¹⁹⁵ BROMMER, B.C, “ Does the recognition of football players contracts require extra attention? Accounting, Valuation and Duration of Football player contracts.”, Tilburg University, Tilburg, The Netherlands, Master thesis Accounting, July 2011, s.6, <https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=116328>

¹⁹⁶ Kafa Topu, “Futbol ve Şirketleşme”, <http://kafatopu.wordpress.com/>

farklı kulüplerin üyeler tarafından değil şirket hissedarları tarafından yönetilmeleri olmuştur.

1983 yılında Tottenham'ın ilk halka arzının ardından diğer bazı İngiliz kulüpleri de bu akıma kapılmışlardır. Fakat bu akımdan bir kaç üst düzey kulüp dışında hiçbir kulüp fayda görmemiştir. İngiliz Futbol Federasyonu'na ait Futbol Ligi'nden ayrılarak kurulmuş olan Premier Lig kuruluşundan bugüne gerçekleştirmiş olduğu inanılmaz gelir artışına karşın bu artış kulüplerin kârlılığına yansımamıştır.

Bu yapının doğal bir sonucu olarak 1992 yılından 2007'ye kadar İngiltere Profesyonel Futbol liglerindeki 92 takımdan 41 tanesi kayyuma devredilmiştir. Bunun son çarpıcı örneği 1999-2000 sezonunda UEFA kupasında, 2000-2001 sezonunda Şampiyonlar Ligi'nde yarı final oynamış, beş yıl önce Avrupa'nın elit takımları arasında gösterilebilecek Leeds United kulübüdür. Kulüp özellikle başarıların geldiği dönemde çok fazla borç yükü altına girmiş ve bunu yaparken de gelecekte de mevcut başarıların devam edeceğini hesap etmiştir. Fakat evdeki hesap çarşıya uymayınca kulübün batağa saplanmasının ana sorumlusu ve o dönemki sahibi Peter Ridsdale 2003 yılında gemiyi ilk terk eden kişi olmuştur. Kulüp dört yıl içerisinde Ridsdale'in açtığı yarayı kapatamamış ve en sonunda 4 Mart 2007' de kayyuma devrolmuştur. Bir önceki sezon gördüğü 10 puanlık ceza sebebiyle tarihinde hiç düşmediği Lig 1'e (sıralamada üçüncü lig) düşen Leeds ertesi yıl da Lig 1'e 15 puan geriden başlamak durumunda kalmıştır.

Yine 112 yıllık geçmişe sahip Premier Lig takımlarından Portsmouth, 4 kez el değiştirmesine rağmen ekonomik krizin içinden çıkamayınca 2008 yılında kayyuma devredildi. Kurallar gereği takımın 9 puanı da silindi. Bir diğer ada ülkesi İskoçya'da, 54 kez İskoçya şampiyonluğu bulunan Glasgow Rangers kayyuma devredildi. Yine 2010 yılında İskoçya Birinci Lig takımlarından Dundee, 2 milyon sterlini bulan borçlarını ödeyemediği için kayyuma devredildi ve puanları silindi. Kayyuma devrolmuş İngiliz ve İskoç kulüplerinin hepsinin birbirine benzer hikâyeleri vardır fakat bu hikâyelerin tümünün sonunda üzülenler maalesef kulüplerin gerçek sahipleri olan taraftarlar olmuşlardır.

Görüldüğü üzere kulüpler şirketleşme ve aşırı ticarileşmenin sonunda kayyuma devrolma, karanlık kişilerin eline düşme veya bazı arsız işadamlarının elinde oyuncak olma gibi pek çok tehlikeyle karşı karşıya kalmaktadırlar.

Şu an için futbol endüstrisinde ticari yozlaşmaya neden olan şirketleşmeye çok fazla bulaşmamış olan ülkemizde de aslında yurtdışındakilere benzer durumlar yaşanmıştır. Göztepe ve İstanbulspor, Sakaryaspor gibi köklü kulüpler şirketleşmenin getirdiği sıcak parayla kısa süreli sefahat dönemleri yaşadktan sonra kayyuma devrolmuşlardır. Büyük kulüplerden Galatasaray, Faruk Süren dönemindeki bilinçsiz harcamalar sonrası AIG ile baş göz edilmeye çalışılmıştır. Göztepe şirketleşme macerasının sonunda bir dönem amatör kümeye düşmüş, Galatasaray ise AIG'den çok büyük bedeller ödeyerek kurtulmuştu.

Dernek kulüplerinin iyi yönetilmeleri halinde şirketlerle aynı kulvarda yarışabileceği savımızı doğrulayan en önemli örnekler ise Deloitte'un son Futbol Para Ligi adlı araştırmasında zirvede bulunan üç kulüpten ikisinin dernek statüsünde sosyal kurumlar olmalarıdır (Real Madrid, Barcelona ve Bayern Münih). Kulüp üyeleri tarafından demokratik seçimlerle işbaşına getirilmiş yönetim kurulu ve profesyonel idari kadrosuyla çağdaş yönetim prensiplerini demokratik kulüpçülük anlayışıyla birleştirerek dünya üzerindeki tüm Futbol A.Ş'leri sportif açıdan olduğu gibi gelirler açısından da geride bırakan bu iki kulüp şirketleşmeksizin içerisinde bulunduğumuz sporun modern çağına uyum sağlanabileceğini göstermişlerdir.

'Şirket' kâr elde etmek amacıyla hareket eden geleneksel şirket yapısıdır. Kâr motifi olmadan yapılan şirketleşme sadece hukuki bir kılıftan başka bir şey değildir.

Şirketleşme yeni sorunlar yaratıyor. Dernek yapılanmasının buradaki avantajı demokratik seçimler yoluyla başarısız yönetimlerden kurtulma kapısının her zaman açık olmasıdır. Dernek statüsünde faaliyet gösteren kulüpler sahip oldukları vergisel avantajların yanı sıra, devlete ait kuruluşlardan yardım alabilme; taşınmaz edinebilme; izin almaksızın yardım ve bağış toplayabilme haklarına sahiptirler. Ülkemizde derneklerin ticari faaliyetlerde bulunmalarının sınırlandırılmış olmasının yanı sıra, ticari ürün satışlarından doğan kazançların vergi kapsamına alınması nedeniyle, kulüplerimiz bu tür kazanç kaynakları yaratabilmek için farklı ticari şirket kurma yoluna yönelmişlerdir.

Derneklerin mevcut statüleri bugün özellikle artan giderlerin finansmanın sağlanması sürecinde, kulüplerimizin önünde en büyük engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Giderlerin karşılanması noktasında gelirlerin yetersiz olduğu durumlarda, derneklerin özellikle yabancı kaynak temin etmelerinin önünde (banka kredisi

sağlamada) ciddi zorluklar bulunmaktadır. Öncelikle finans kurumları dernek statüsündeki kuruluşlara kredi sağlama konusunda çok istekli görünmemektedirler.

Bu konuda şüphesiz ki, kulüplerin kredi değerliliği ve karakterlerinden¹⁹⁷ daha çok kulüp başkanlarının kredibilite ve karakterleri kredi temininde belirleyici rol oynamaktadır. 'Bir takım futbol kulüpleri oluşturdukları bu yapı sayesinde bir taraftan dernek olmanın getirdiği çeşitli avantajları kullanırken, diğer taraftan kurdukları veya ortak oldukları şirketler sayesinde, derneklerin sınırlı olarak yapabildiği veya hiç yapamadıkları geniş çaplı ticari faaliyetlere girişmekte ve kendilerine sürekli ve önemli gelir kaynakları yaratma yolunda faaliyetlerde bulunmaktadır.

Kulüplerimiz her ne kadar yukarıdaki amaçlarla şirketleşerek, hisselerinin bir kısmını halka açmışlarsa da, bir yandan geleneksel dernek örgütlenme yapılarını devam ettirmektedirler.

Şirketleşmiş bir kulüp ise bir meta haline geldiği için tıpkı Göztepe, İstanbulspor ve Sakaryaspor örneğinde olduğu gibi camianın hiçbir önlem alma veya tasarrufta bulunma hakkı kalmamaktadır. Demokrasi prensibinin daha iyi yerleştirilmesinin yanında şeffaflık, hesap verebilirlik gibi ilkelerin kurum tarafından uygulanması ve modern yönetim tekniklerinin uygulanmasıyla birlikte kulüplerimiz hem camialarının bir parçası hem de ekonomik açıdan daha güçlü bir hale gelebileceklerdir.

Futbol dünyamızdaki pek çok olumsuzluğu her gün görüyor olmamıza karşın futbol kulüplerimizin halen daha bir "ticari mala" dönüşmemiş olması olumlu bir durumdur.

Avrupa kulüpleriyle aramızdaki yönetsel alandaki farkın kapanması kesinlikle şirketleşmeden geçmiyor. Hatta kulüplerimizin sosyal kurumlar olarak devam etmeleri bizim için bir avantaja dönüştürülebilir. **Avrupa'daki kulüplerle aramızdaki esas fark sadece kurumsallaşamamış olmaktan ve kulüplerin ehil kişiler tarafından yönetilmiyor olmasından kaynaklanmaktadır.** Eğer kulüplerimizi gerçekten demokratik, şeffaf, açık ve verimli bir şekilde yönetebilirsek tarihleri neredeyse bir asra dayanmış olan pek çok kulübümüzün sosyal değerler olarak kalmasını sağlamış; Avrupa'daki diğer kulüplerle mücadele etmek konusunda da ilk adımları atmış oluruz.

¹⁹⁷ Kredi riskinin belirlenmesinde göz önünde bulundurulması gereken en önemli faktör, kredi talep eden müşterinin moralitesidir. Başka bir ifadeyle karakter, müşterinin borcunu vadesi geldiğinde ödeme istek ve kararlılığını ya da borcunu geri ödeme konusundaki niyetini ifade eder. Karakter, kredi talep edenin itibarını, dürüstlüğü ve ödeme alışkanlığı gibi tüm bireysel etkenleri içeren geniş kapsamlı bir kavramdır. Yani, kredi, müşterisinin kişiliğini yansıtacak şekilde tüm ticari geçmişini kapsayan, onun yükümlülüklerine karşı hassasiyetini gösteren etik sorumluluk düzeyini ifade etmektedir.

1.9. SPOR MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Organize spor faaliyetlerinin küresel çapta iki farklı model çerçevesinde şekillendiğini söylemek mümkündür. Bu modeller Avrupa Spor Modeli¹⁹⁸ve Kuzey Amerika Spor Modeli olarak adlandırılmaktadır.

1.9.1. Avrupa Spor Modeli

Avrupa Spor Organizasyon Modelinin esas olarak iki karakteristik özelliği vardır.¹⁹⁹Bunlar modelin, ‘**piramit yapısı**’ ve ‘**terfi ve küme düşme sistemi**’.Avrupa Spor Modeli esasen piramit şeklinde tasarlanmış bir yapıya dayanmaktadır. Buna göre her ülkede, her bir spor dalı için dört adet birbiri içine geçmiş ve birbirine bağımlı profesyonel ve amatör seviye bulunmaktadır.²⁰⁰

Şekil 2: Avrupa Spor Modeli



Bu yapının tabanında Avrupa toplumunda hayati bir müessese olarak kabul edilen bağımsız ve profesyonel olan ya da olmayan kulüpler yer almaktadır. Takip eden seviyede belirli bir spor dalında kendi bölgesindeki kulüpler arasındaki rekabeti

¹⁹⁸Avrupa Komisyonu’nun (Komisyon) 1998 tarihli The European Model of Sport:Consultation Document, isimli belgesinde İkinci Dünya Savaşı’nın bitiminden 80’lerin ortasına kadar Avrupa’da Doğu ve Batı Avrupa modelleri olmak üzere iki modelin olduğu, Doğu Avrupa modelinde sporun az ya da çok ideolojik temelli bir propaganda aracı olduğu belirtilmektedir.

http://ec.europa.eu/sport/library/doc/a/doc248_en.pdf

¹⁹⁹BLACKSHAW, Ian S., “International Sports Law:An Introductory Guide”, European and US Models of Sport.pdf

²⁰⁰BOGUSZBarbara, CYGAN Adam Jan, SZYSZCZAK, Erika M, “The Regulation of Sport in the European Union”, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, UK Northampton, MA, USA 2007, s.3-33,

düzenlemekten sorumlu bölgesel federasyonlar, üçüncü kademede ise ulusal federasyonlar mevcuttur.

Her bir spor dalı için ayrı bir ulusal federasyonun varlığı, bu teşkilatların belirli bir branşta hâkim durumda olmalarına ve ulusal yasamaya tabi bir kendini düzenleme yetkisini haiz olmalarına yol açmaktadır. **Erika Szyszcak**'a göre bu husus, düzenleyici bir bakış açısıyla, Avrupa Modeli'nin zayıflıklarından birini hemen ortaya koymaktadır, zira piramit yapıdan kaynaklanan bu durum sporun milli sınırlar çerçevesinde düzenlenmesine ve iç pazarın bölünmesine yol açmaktadır.²⁰¹

Piramidin en tepesinde ise her ülkeden birer temsilcinin yer aldığı Avrupa federasyonları bulunmaktadır. Bir örneğini Avrupa Futbol Federasyonları Birliği'nin (UEFA) oluşturduğu bu yapılar, Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği (FIFA) gibi uluslararası spor federasyonlarının kurallarına uymak suretiyle Avrupa şampiyonaları düzenlemektedirler. Bu piramit yapısının öncelikli işlevi yerleşik spor kulüpleri arasında adil bir gelir dağılımını kolaylaştırarak spora toplu katılımı teşvik etmek ve kulüpler arasındaki rekabetçi dengeyi korumaktır.²⁰²

1999 yılında Yunanistan'da düzenlenen Spor Konferansı'ndan önce yayınladığı "**The European Sports Model**" isimli dokümanda²⁰³ ('Danışma Metni') Avrupa Spor Modeli'nin esasını oluşturan diğer 5 özellik, küme yükselme ve düşmenin varlığı, köklere bağlılık ve amatörlerin katılımı, vatanseverlik ve dayanışma duygularının canlı tutulması, bölgesel barış ve entegrasyonun sağlanması bağlamında uluslararası rekabet ortamı ve ulusal kimliklerin öne çıkarılmasının bir yan etkisi olarak ortaya çıkabilen olumsuz sonuçlar olarak sıralanmaktadır.²⁰⁴

1.9.2. Amerikan Spor Modeli

Kuzey Amerika Spor Modeli'nin ne olduğu üzerinde daha az anlaşma olmakla beraber, yapı "Avrupa Modeli'nin olmadığı şey" şeklinde tanımlanabilmektedir²⁰⁵. Danışma Metni'ne göre ABD'de spor Avrupa'da olduğu gibi "**hoşça vakit geçirme ve**

²⁰¹ **SZYSZCZAK**, Erika M, a.g.e, s.7

²⁰² **NAFZIGER**, J.A.R. "A Comparison of the European and North American Models of Sports Organization", The International Sports Law Journal 1 July 2008, s.1-19.
[http://www.thefreelibrary.com/A+comparison+of+the+European+and+North+American+models+of+spo](http://www.thefreelibrary.com/A+comparison+of+the+European+and+North+American+models+of+sports..-)
[rts..-](http://www.thefreelibrary.com/A+comparison+of+the+European+and+North+American+models+of+spo)

²⁰³ **NAFZIGER**, J.A.R.a.g.m

²⁰⁴ http://ec.europa.eu/sport/library/doc/a/doc248_en.pdf

²⁰⁵ **NAFZIGER**, J.A.R.a.g.m. s.1

topluma katkıda bulunma aracı” değil, temelde profesyonellerce yürütülen bir iş koludur²⁰⁶.

Kuzey Amerika Modeli’nde, sporun ticari bir eğlence olarak değerinin kabul edilmesi ve açıkça ticari bir temel üzerine inşa edilmiş olması neticesinde spor kurallarının diğer ticari düzenlemelerden farklı bir standarda tabi tutulmaktadır.

ABD’deki ligler, dışarıdaki takımların yalnızca üye kulüplerin oybirliğiyle ve yüklü bir katılım ücreti karşılığında kabul edilebildikleri kapalı bir yapıdadırlar.

Amerikan modelinin altı esas karakteristiği şöyle sıralanabilir:

- 1) Amatör ve profesyonel sporlar arasında keskin bir ayırım,
- 2) Okullar ve üniversitelerin spor organizasyonlarında esaslı bir rol oynaması ve sporun akademik eğitimle birleştirilmesi,
- 3) Küme düşme ve çıkmanın olmadığı, bir lige üyeliğin ciddi bir katılım ücreti mukabilinde diğer takımlar tarafından sunulan bir lütuf olduğu, kapalı bir rekabet yapısı²⁰⁷,
- 4) Sporun ticarileştirilmesi,
- 5) Kapsamlı bir takım ve oyuncu sınırlamaları sisteminin varlığı,
- 6) Toplu pazarlık sisteminin varlığı²⁰⁸

1.9.3. İki Modelin Ortak Özellikleri

Yukarıda sayılan karakteristik farklılıklara rağmen her iki modelin ortak özellikleri de bulunmaktadır. Nafizger (2008)²⁰⁹ bu ortaklıkları dört maddede toplamaktadır:

a) Rekabet en yüksek düzeyde toplumsal faydayı sağlayacak şekilde teşvik edilmektedir. Bu bağlamda hem Avrupa’da hem de Kuzey Amerika’da var olan ve yayınlanan müsabakalara toplumun erişiminin medya tarafından kısıtlanmasını engelleyen düzenlemeler örnek verilebilir.

²⁰⁶NAFZIGER, J.A.R.a.g.m. s.4

²⁰⁷Çoğu zaman dile getirilen Avrupa’da takımsız hiçbir lig bulunmazken ABD’de ligsiz hiçbir takım bulunmadığı argümanı bu özellikten kaynaklanmaktadır.

²⁰⁸HALGREEN, L. (2004), **European Sports Law: A Comparative Analysis of the European and American Models of Sport, The European Union and Sport: Legal and Policy Documents**, Forlaget Thomson, Copenhagen. 2004
<http://www.thefreelibrary.com/European+sports+law%3A+a+comparative+analysis+of+the+European+and...-nd...->

²⁰⁹NAFZIGER, J.A.R.a.g.m. s.7

- b) Her iki sistem de diğer hiçbir endüstride görülemeyecek şekilde, işbirliği ve rekabet arasında doğru dengeyi oturtmaya çalışmaktadır.
- c) İki sistem de kulüpler ya da takımlar arasındaki rekabetçi dengeyi takımların denkliği ve sonucun belirsizliği prensiplerine bağlı kalarak sağlamaya gayret etmektedir.
- d) Sporun politik ve zararlı ekonomik manipülasyonlardan uzaktutulması iki model tarafından da amaçlanmaktadır.

İki modelin bu ortak özelliklerine karşın Kuzey Amerika Modeli'nde spor profesyonel bir iş kolu olarak görülürken, Avrupa Modeli'nde bu şekilde net bir anlayışın olmayışı farklı bir yapının oluşmasına sebep olmuştur.²¹⁰

Bu sebeple ABD ligleri arasında farklılıklar bulunabildiği gibi ABD ligleri için ortak olmakla beraber başta Avrupa'dakiler olmak üzere diğer liglerden farklılık arz eden özellikler de bulunmaktadır²¹¹.

1.9.4. Profesyonel Takım Sporları Organizasyonu Konusunda Avrupa ve A.B.D. Arasındaki Farklar

ABD ve Avrupa profesyonel spor ligleri farklı bir biçimde yapılandırılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri spor liglerinde belirli sayıda kulüpler, girişe kapalı bir yapı altında faaliyet göstermektedir. Buna karşılık, Avrupa'da spor ligleri, terfi ve küme düşme sistemi altında, olası herhangi bir aday kulüp oluşturmak için faaliyet gösterir. Bu farklılıklar nedeniyle spor ekonomisi literatüründe; Avrupalı takım sahiplerinden genellikle “**spor adamı**” olarak bahsedilirken, A.B.D. takım sahiplerinden, “**kârı maksimize eden işadamları**” olarak bahsedilir.²¹²

Avrupa spor ligleri, A.B.D. spor liglerinin aksine, bir piramit yapı altında faaliyet gösterir. Saha performansına dayalı olan başarı temelli, terfi ve küme düşme bulunmaktadır.²¹³

²¹⁰ ÖZBEK, Özgür Can, “Spor Endüstrisi ve Rekabet Hukuku Uygulamaları: Sporun “Özel” Konumu Liglerin Hukuki Statüsü ve Yayın Hakkı Devir Sözleşmeleri”, ANKARA 2012Baskı, Aralık 2012 Rekabet Kurumu-Ankara, s.19

²¹¹ ABD liglerinin ortak özelliklerinin Avrupa liglerinden farklılıklarının sonuçlarını, NBA ve NFL gibi Avrupa'ya açılma planları olan ligler bakımından inceleyen bir çalışma için bkz. EDELMAN, M. ve B. DOYLE (2009), “Antitrust and ‘Free Movement’ Risks of Expanding U.S. Professional Leagues into Europe”, <http://ssrn.com/abstract=1396942>

²¹² SZYMANSKI, Stefan & ZIMBALIST, Andrew, a.g.e. s.1117

²¹³ PARRISH, Richard & MIETTINEN, Samuli, “The Sporting Exception In European Union Law”, 20 (2008), dip not;30, s.12

Avrupa liglerinde sahada iyi performans sergileyen kulüpler, düzenli olarak daha üst liglerde ve üst sıralarda yer alırken, zayıf kulüpler yer değiştirerek daha alt sıralarda veya liglerde yer almaktadır.

A.B.D. Spor ligleri ”**kazan-kazan**” sistemi üzerine kuruludur. Sistemde, hem lig takımları, hem de oyuncular para kazanıyor. Örneğin NBA’de basketbol artık “iş” olsun diye oynanıyor. NBA rekabet ve başarı, ötekinin başarısızlığı üzerine kurulmuş bir sistem değil. “**Kazan-kazan**” mantığıyla işleyen sistemde kaybeden yok. NBA, sadece bir spor aktivitesi değil, tamamen bir marka üzerine çalışmadır. NBA, hem kendisi bir marka ve şirket modeli olarak nitelendirilebilirken, diğer taraftan da düşme ve çıkmanın olmadığı bir lig organizasyonu içinde mücadele eden 30 takımıyla birlikte, farklı bir piyasa özelliğine de sahip bulunuyor.

Avrupa spor liglerinde kulüpler için alt liglerden girecek şekilde hiyerarşik bir piramit yapısı vardır. Lige girecek yeni takımlar için giriş ücreti ödenmez. Spor ligleri belirli kurallara göre düzenlenmek zorundadır. Lig’e tescil ya da kayıt kulüplerin kendileri tarafından değil, her bir spor yönetim organı futbol federasyonları tarafından düzenlenmektedir. Örneğin; UEFA Avrupa futbol lig aktivitesini **kıtasal düzeyde**, FIFA **dünya ölçeğinde** lig aktivitesini düzenler. Avrupa spor modeli birçok yönden A.B.D. modeline göre oyuncu hareketlerini daha az sınırlamaktadır.

Avrupa modeli yeni oyunculara transferde herhangi bir yaş ya da eğitim zorunluluğu getirmemektedir. Buna karşılık, FIFA küçük yaştaki oyuncuların ailelerinden uzak transferine izin vermez, profesyonel olarak oynayan küçük yaştaki oyuncular için uygun akademik destek almalarına yönelik bir dizi kurallar getirmiştir. Avrupa’da profesyonel sporcuların tercih ettikleri bir kulüp ile sözleşme imzalamalarına izin verilir. Ancak yine de Avrupa sistemi altında serbest oyuncunun hareketlerinde bazı sınırlamalar vardır. Örneğin; İlk sözleşme imzalandıktan sonra, Avrupa “transfer sistemi” transferde ödeme olmadan oyuncuların hareketliliğini engeller.²¹⁴

Kendine özgü transfer sisteminin kurallarına göre; her bir sezon sonunda, her kulüp ertesi sezon için takımda tutmayı planladığı oyuncularla, lig’de transfere konu olan oyuncuların listesini oluşturur. Transfer listesindeki oyuncular “**transfer ücreti**” ile bir başka kulüp tarafından satın alınabilir. Son yıllarda Avrupa sporunun transfer

²¹⁴ EDELMAN, M. ve B. DOYLE (2009), “Antitrust and ‘Free Movement’ Risks of Expanding U.S. Professional Leagues into Europe”, Nisan 2009, <http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njilb> <http://ssrn.com/abstract=1396942>

sistemleri önemli bir reform geçirmiştir. En önemlisi, 2001 yılı Eylül ayında, Avrupa Adalet Divanı (A.A.D.) olarak oluşan doğrudan bir sonuçla Jean-Marc Bosman davasında verdiği hükümle, UEFA yirmi üç yaşın üzerinde sözleşmesi sona eren oyuncular için transfer ücretini yasakladı.²¹⁵ Sonuç olarak yirmi üç yaşın üzerinde Avrupalı futbolcuların hakları son derece artmış oldu.²¹⁶

A.B.D.’de oyuncu sözleşmelerinin süreleri, Avrupa futboluna göre genellikle daha uzundur. Örneğin; beyzbol’da beş veya altı yıllık sözleşmeler yapılmaktadır. Avrupa’da en fazla üç yıllık süreli sözleşme yapılır.²¹⁷

Pelnar (2007, 20) yaptığı spor liglerin antitröst analizi başlıklı çalışmasında, spor ligleri arasındaki temel farklılıkları dört başlık altında incelemektedir. Pelnar’a (2007, Bölüm 1, 20²¹⁸) göre; MLB, ABD’de antitröst kanunlarından muaf olan tek ligdir. Ligler arası rekabetin boyutları, farklılık oluşturan bir başka husustur. ABD liglerinin (NBA, NFL gibi) bazıları ilgili spor bakımından dünyanın en önde gelen ligleri iken MLS farklı bir konuma sahiptir.

Spor ligleri arasındaki farklılığın kaynaklarından biri de liglerin kapalı ya da açık olmalarıdır. Önceki bölümde de değinildiği üzere ABD’deki ligler dışarıdaki takımların yalnızca üye kulüplerin oybirliğiyle ve yüklü bir katılım ücreti karşılığında kabul edilebildikleri kapalı bir yapıdadırlar.

Literatürdeki çalışmalar daha kaliteli rakiplere karşı oynamak daha çok taraftar ilgisi çektiği ve bu da takım için daha yüksek gelir anlamına geldiği için açık liglerin takımlara kazanmak adına daha büyük bir teşvik oluşturduklarını göstermektedir. Bu durum sportif organizasyonlar için hayati önemi olan rekabetçi dengeyi sağlamaya yardımcı olurken ABD’deki ligler bu dengeyi gişe ve yayın gelirlerini paylaşmak ve oyuncu hareketliliği ile ücretleri üzerinde çeşitli sınırlamalar getirmek suretiyle oluşturmaya gayret etmektedirler (Pelnar 2007, 21).

²¹⁵ GREENFIELD Steve & OSBORN Guy, “Regulating Football: Commodification, Consumption, And The Law, 91 (2001)

²¹⁶ SULLIVAN E. Thomas & HARRISON Jeffrey L.,” Understanding Antitrust And Its Economic Implications”1 (3d ed. 1998).

²¹⁷ HOENH, Thomas, “Governance and Governing Bodies in Sport”, Imperial College Business School and CompetitionRx Ltd., s.5, <http://www.competitionrx.com/documents/Sports%20Governance/Thomas%20Hoehn%20Governance%20and%20Governing%20Bodies%20in%20Sport%20-%20Draft%20Handbook%20Chapter.pdf>

²¹⁸ PELNAR, Gregory, a.g.e., s.20

Ancak mevcut durum takımların oyuncular ve yerel idareler üzerinde ciddi bir piyasa gücüne sahip olmasına imkân vermektedir. Ross ve Szymanski (2002, 629)²¹⁹ bu durumu, açık liglerde “üst ligde takımı olmayan şehirler için alternatif giriş olanakları olması neticesinde bir kulübün vergi sübvansiyonlarının olmaması halinde, yerini değiştirme tehdidinin zayıfladığı” önermesiyle ortaya koymaktadır.²²⁰ Avrupa’da ve dünyanın diğer tüm kıtalarında (Kuzey Amerika hariç) spor endüstrisi farklı bir dinamikle çalışmaktadır. Bu da rekabette temel farklılıkların olmasından kaynaklanmaktadır.

Futbol ekonomi yazarı, Tuğrul Akşar’a göre; Profesyonel Takım Sporları Organizasyonu Konusunda Avrupa ve A.B.D. arasındaki Temel Farklar;

Birinci temel farklılık: Avrupa’da ve dünyanın diğer tüm kıtalarında (Kuzey Amerika hariç) spor endüstrisi farklı bir dinamikle çalışmaktadır. Bu da rekabette temel farklılıkların olmasından kaynaklanmaktadır. Avrupa’da ve tüm dünyada oluşturulan tüm spor liglerinde küme düşme ve yükselmeye dayalı bir lig organizasyonu ve buna bağlı bir rekabet ortamı varken, Kuzey Amerika’da küme düşme ve yükselmenin olmadığı bir rekabet ortamında lig varlığını devam ettiriyor. Kendi içinde kapalı devre oynanan, lige kimlerin devam edip, etmeyeceğine yönetimin karar verdiği, ancak rekabetin son derece yüksek olduğu bir lig organizasyonundan bahsediyoruz. Rekabet bu haliyle hiç düşmüyor. Aksine inanılmaz ve heyecanlı maçlara sahne oluyor. Spor ligleri arasındaki farklılığın kaynaklarından biri de liglerin kapalı ya da açık olmalarıdır. Önceki bölümde de değinildiği üzere ABD’deki ligler dışarıdaki takımların yalnızca üye kulüplerin oybirliğiyle ve yüklü bir katılım ücreti karşılığında kabul edilebildikleri kapalı bir yapıdadırlar.

İkinci temel farklılık: Bir oyuncu ile kulübü arasında bireysel maaş müzakeresi vardır, oyuncu genellikle bu tartışmalar sırasında bir temsilci tarafından temsil edilir. Bireysel müzakereler süreci, Amerikan oyuncu sözleşmelerinin genellikle daha ayrıntılı ve daha uzun süreler olmasına rağmen, Avrupa’dakine benzerdirler. Oyuncu sözleşmeleri genellikle ABD sporlarında Avrupa futbolundan daha uzundur. Örneğin, Avrupa’da kendine özgü üç yıllık sözleşmelerle karşılaştırıldığında, beyzbolda beş veya

²¹⁹ROSS, Stephen, SZYMANSKI, Stefan, “Antitrust, Promotion and Rolegation”, *Wisconsin Law Review*, Hakemli Dergi Makalesi, 2002, 3, 625-657

²²⁰ÖZBEK, Özgür Can, “Spor Endüstrisi ve Rekabet Hukuku Uygulamaları; Sporun “Özel” Konumu, Liglerin Hukuki Statüsü ve Yayın Hakkı Devir Sözleşmeleri, Rekabet Kurumu”, 2012 Ankara. s.19

altı yıllık sözleşmeler yaygındır. ABD ligleri tarafından getirilen diğer kısıtlamalar, kulüplerin genel maaş bordrosu tavan ücretleri de kapsamaktadır. Avrupa’da ve diğer liglerde transferde ve bütçede serbest rekabet söz konusuysa, NBA’de “**ücret tavanı**” ve “**draft**” sistemiyle tüm takımların yapacağı transferlerde, oyunculara ödenecek ücret ve primlere sınırlamalar getirilmiş durumdadır. Bu rekabeti öldürmeyen aksine rekabeti dengede maksimize eden bir uygulamadır. Rekabetin dengede yapılıyor olması, daha baştan favoriye de önemli ölçüde elimine ediyor. Avrupa’da ise sistem tamamen serbest ve kontrol edilmeyen bir mekanizma üzerine kurulmuş durumdadır.²²¹

Üçüncü temel farklılık: ABD modelinin önemli bir özelliği de toplu pazarlıktır. Takım sporlarındaki oyuncular, ligleri kapsayan çok işverenli bir pazarlık birimindeki tüm oyuncular için geçerli şartları belirleyen sendikalar halinde düzenlenir. Endüstrinin gelirini bölme sürecinin birçoğu, normal sezonda oyunu durdurmuş olan çok sayıda grev ve lokavtın yapılmasına neden olmuştur. “NBA halen yürürlükte olan toplu iş sözleşmesine göre NBA’deki tüm oyuncular bir yıl içinde basketbolla ilgili gelirlerin (reklam, bilet satışı, televizyon ve medya hakları, forma ve lisanslı ürün satışı gibi) % 48,04’ü oyunculara dağıtılıyor. Avrupa’da ise havuz sisteminde toplanan gelirler oyunculara değil, kulüplere dağıtılıyor. Dolayısıyla A.B.D. spor liglerinde oyunun ana ögesi kulüplerden daha çok oyuncular oluyor. Böyle olduğu için de neredeyse bir takım geliri kadar kazanca ulaşan oyuncular söz konusudur.”²²²

Dördüncü temel farklılık: A.B.D.de her takımın bir sahibinin olmasıdır. Yani tüm takımlar şirket statüsünde ve hisseleri alınıp satılabiliyor. Oysa Avrupa’da sadece Premier Lig’de tüm takımlar şirket şeklinde örgütlenmek zorundadır. Onun dışında Avrupa’nın diğer liglerinde böyle bir zorunluluk bulunmuyor. Maaşları ve masrafları kulübün sahibi ödüyor. Avrupa liglerinde, geleneksel olarak kulüpler bir parçası oldukları ligin üyeleridir ve bulundukları ligde sahiplik hakları yoktur. Avrupa Profesyonel Liglerinde dikkate değer bir istisnada; Avrupa Profesyonel Liglerinde herhangi bir zamanda yer alan 20 takım ligin sahibi, ancak sonuçta mülkiyet yapısı her yıl değişiyor. Kuzey Amerika spor sisteminde, kulüp / franchise sahipleri aynı zamanda ligin sahipleri ve tamamen özel bir mülkiyet yapısına sahiptir.

²²¹AKŞAR, Tuğrul, Bir Marka Değeri Nasıl Yaratılır ya da NBA Örneği, Futbol Ekonomisi-Endüstriyel Futbol, Kasım 2010, http://www.futbolekonomi.com/index.php?Itemid=61&catid=117:tugrul-aksar&id=1024:bir-marka-deeri-nasl-yaratlr-ya-da-nba-oernei-&option=com_content&view=article

²²²AKŞAR, Tuğrul, a.g.m.

Beşinci temel farklılık: Bu modelde esas ürün takımlardan çok liglerin kendisidir. Bu nedenle de tüm liglerden oluşan devasa bir lig ekonomisi ve bunun yarattığı ortak sinerjiyi burada görebiliyoruz. Avrupa’da spor bir gösteri endüstrisi olarak sadece kendi sektörüyle rekabet ederken, Amerika’da Spor diğer eğlence sektörüyle de rekabet içindedir. Bu kapsamda NBA’de temel ürün takımlardan daha çok NBA’in kendisi. NBA, ABD’de diğer eğlence ürünleriyle bir rekabet içindedir. Lakers ile Celtics rekabetinden çok, NBA ile Ulusal Futbol Ligi (NFL) arasında bir rekabet yaşanıyor. NBA aynı zamanda diğer eğlence sektörü ile de Hollywood, Amerikan futbolu, beyzbol ile de rekabet içindedir.²²³

Serbest girişim ülkesi Amerika’da spor takımlarının sübvansiyon alamayacağı sanılabilir. Ancak, devletten ekiplere doğrudan ödeme olmamasına rağmen, cömert vergi imtiyazları vardır. Spor takımları, gelir vergilerini azaltmak için insan varlıklarını amorti edebilen tek iş türüdür.

Daha da önemlisi, bir bölgede kalması için takımları teşvik etmek veya diğer topluluklardan takımları çekmek pahasına yerel yönetimler tarafından inşa edilen stadyumlar nakdi olmasa da aynı sübvansiyonlardır. Takımlar sadece kamu tarafından finanse edilen stadyum olanaklarından ücretsiz ya da düşük maliyetle faydalanmakla kalmaz, aynı zamanda imtiyazlardan, park yerlerinden, lüks localardan ve bu stadyumlarda bulunan diğer olanaklardan gelir elde ederler. Amerika Birleşik Devletleri’nde spor, piyasaya dayalı ve devletten bağımsız olarak gelişirken, Avrupa’daki hükümetler spor dünyasına, özellikle de İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra giderek daha fazla müdahale etti.

Hem Avrupa’da hem de ABD’deki spor ligleri, tek bir varlık veya kartel olarak görülebilen ortak girişimlerdir. Avrupa modelini Kuzey Amerika modeliyle karşılaştırmak, temel farklılıkları vurgulamaya yardımcı olur. Organizasyonel yapıdaki farklılıklar, profesyonel spor ekonomisindeki araştırmanın yönü ve odak noktası üzerinde etkilidir. Profesyonel takım sporları ekonomisindeki ana ilgi alanları lig piyasası yapısı ve takım hedefleridir. Avrupa ve ABD’deki profesyonel takım sporları organizasyon modellerinin temel özellikleri Tablo 12’de özetlenmiştir:

²²³ AKŞAR, Tuğrul, a.g.m.

Tablo 12: ABD ve Avrupa Profesyonel Spor Liglerinin Temel Unsurları

	Avrupa Modeli	Kuzey Amerika Modeli
Amaç ve Hedefler	Fayda Maksimizasyonu	Kâr Maksimizasyonu
Kulüplerin Hukuki Yapısı	Çoğunlukla kulüpler dernek statüsündedir.	Kulüplerin çoğu özel mülkiyettir.
Lig Sistemi	Yükselme ve küme düşmeye açık ligler	Yükselme ve küme düşmeye kapalı ligler.- katılım hakkıyla genişleme sağlanabilir.
Liglerin Boyutu	Kişi başına çok sayıda kulüp bulunmakta ve yalnızca istisnai durumlarda yer değiştirilir.	Sınırlı sayıda kulüp bulunmakta ve yalnızca finansal nedenlerden dolayı takımların yerleri değiştirilir.
Takımların Coğrafi Olarak Dağılımı	Şehirlere göre güçlü geleneksel bağ mevcuttur.	Münhasır bölgelerde imtiyaz hareketliliği mevcuttur.
Uluslararası Yarışma	Kulüp ve ulusal düzeyde önemlidir. Takımlar aynı anda birçok farklı yarışmalarda mücadele edebilir.	Kulüpler kendi liglerinin dışında yarışmalarda faaliyetleri yoktur.
Oyuncuların satışı	Ticari amaç için değil, nakit para kazanmak için oyuncu satışı yapılır.	Oyuncuların nakit satışlarına ilişkin kısıtlamalar bulunmaktadır. Ticari amaçlı yapılır.
Gelir paylaşımı	Sınırlıdır. TV yayın gelirleri, bazı kupa gelirleri ve gişe gelirleri paylaşılır. Lige katılım gelirleri eşit olarak paylaşılır	Sınırlı değildir. Ulusal yayın gelirleri, gişe gelirleri, liglere giriş veya yer değiştirme gelirleri eşit olarak paylaşılır.
Maaş sınırı	Maaş sınırı yoktur. Sınırlı, ancak artmaktadır.	Hâsılat paylaşımı ve tavan ücret sistemi ile birlikte “çaylak taslak” sistemi uygulanmaktadır.
Oyuncu Piyasası	Aktif transfer piyasası yoktur.	Kredi ve transfer dönemi sistemi uygulanmaktadır.
Oyuncu Transfer Dönemleri	Avrupa’da futbol liglerinin tamamında sezon başına iki transfer dönemi bulunmaktadır.	NBA ve MLB gibi liglerde, transfer dönemi ticaret tarihlerine benzer ve bir transfer dönemi oyuncuların takım değiştirebileceği süreyi belirtir.

Yukarıdaki temel dinamikler Amerikan Ulusal Basketbol Birliği (NBA) ligini, Kara Avrupası ve Türkiye ile kıyaslandığında çok farklı bir iş modeli olarak karşımıza çıkartıyor. NBA, hem kendisi bir marka ve şirket modeli olarak nitelendirilebilirken, diğer taraftan da düşme ve çıkmanın olmadığı bir lig organizasyonu içinde mücadele eden 30 takımıyla birlikte bir farklı piyasa özelliğine de sahip bulunuyor. Kuşkusuz dünyanın küresel nitelik taşıyan en değerli markalarından birisi haline gelen NBA’nın bu başarısının yaratılmasında yıldızlara dayalı sistemin büyük rolü bulunuyor.

Kısacası, spor pazarlaması için olduğu kadar bir piyasa düzenlemesi açısından da mükemmel bir örnek sunan NBA modelinde, piyasanın toplam değerini artırmak için işbirliği yapan kulüpler, yaratılan toplam değeri eşit şekilde paylaşıırken, diğer taraftan da oyunun temel aktörü konumundaki oyuncular bu oluşumdan yarı yarıya pay alabiliyorlar.

Sistemde hem takımlar, hem lig, hem de oyuncular para kazanıyor. Bu nedenle NBA ortak çıkarların sağladığı faydanın maksimize edildiği bir organizasyon. Bunun yanında satış ve pazarlamanın en önemli araçlarından birisi olan görsellik her şeyin üstünde geliyor. Bu nedenle takımlara getirilmiş yüksek standartlı kurallar bulunuyor. Bunların başında takımların renklerini ve logolarının düzenlenmesi, değiştirilmesi tamamen NBA yönetiminin iznine bağlı. Asla görselliğe zarar verecek bir atraksiyona izin verilmiyor. İsteseniz dahi kötü bir logo ve renk seçme imkânınız yok. Kontrol sadece bu kadarla sınırlı değil, lisanslı ürünlerin tümü özel izne tabi. Örneğin “**Philadelphia 76ers**” için tişört yapmak isteyenlerin NBA ofisini arayıp izin alması gerekiyor. Bununla da kalmıyor, kârdan belli bir oranı da NBA yönetimine ödemek gerekiyor. Toplanan bu para takımlar arasında eşit şekilde dağıtılıyor. NBA rekabet ve başarı ötekini başarısızlığı üzerine kurulmuş bir sistem değil. Kazan-kazan mantığıyla işleyen sistemde kaybeden yok.²²⁴

NBA’de reklam almak yerine, sponsorluk uygulaması geçerlidir. NBA’de reklam logosu bulunan tek ürün, tüm takım formalarını yapan Reebok. O da çok küçük bir logo. Reebok dışında başka hiçbir ticari kuruluşun işareti ne sahada ne de salonlarda yer alıyor. Birkaç takım sahibi, David Stern’e bu yönde baskı yapsa da şimdilik, herhangi bir ticari reklama izin verilmiyor. Fakat NBA’de salonların isim hakkı uzun vadeli kontratlarla satılıyor. Los Angeles Lakers, ABD’nin büyük ofis malzemeleri markası olan Staples Center’da oynuyor. Denver’daki salonun adı ise Pepsi Center. 30 yıllık anlaşmayla, bu salonda sadece Pepsi satılıyor.²²⁵

Avrupa futbol ligleri, A.B.D. spor liglerinin aksine bir sistem üzerine kurulmuştur. Terfi ve düşmenin olduğu Avrupa futbol liglerinde sistem; rekabet, başarı ve gelir paylaşımı, rakip takımların başarısı ve başarısızlığı üzerine kurulmuştur. Avrupa liglerinde sportif başarı ile ekonomik performans arasında doğrusal bir ilişki vardır.

²²⁴AKŞAR, Tuğrul, a.g.m.

²²⁵AKŞAR, Tuğrul, a.g.m.

Sportif başarı kulüplerin gelir artışına neden olur. Avrupa spor liglerinde; bir takımın zaferi, her zaman başka bir takımın yenilgisi anlamına gelir.

1.10. PROFESYONEL FUTBOLCU SÖZLEŞMELERİ ÜZERİNDE 'BOSMAN' KURALI ETKİSİ

1977 yılına kadar futbolcular ile kulübü arasındaki hareketlerin özgürlüğünde bazı kısıtlamalar vardı. Futbolcular ancak iki kulübün karşılıklı anlaşması ile transfer olabiliyordu. Çünkü futbolcu sözleşmesinin sona ermesi halinde bile kulüplerin etkili bir tekeli vardı. Bu dönemde futbol kulüpleri transfer ücreti almaktaydı.

1977 yılından bu yana futbolcuların sözleşme özgürlüğü bulunmaktadır. Sözleşmesi biten oyuncularla yeni bir sözleşme yapılmadığında, oyuncu kulübü tarafından bedelsiz olarak serbest bırakılırdı. Ancak buna rağmen kulüplerin sözleşmeyi tek taraflı uzatma gücü vardı. Yani serbest kalan oyuncuların hâlâ transfer yapmak için özgürlüğü yoktu.

1995 yılında Bosman kuralı²²⁶ ile birlikte Avrupa'nın birçok futbol ülkesinde futbolcuların serbest dolaşımı sağlanmıştır.²²⁷

Futbol, 1990'lardan bu yana ülkemizde sürekli gelişim içindedir. Bu gelişim, naklen yayın gelirleri, sponsorluklar, maç günü gelirleri ve şirketleşme çabalarıyla birlikte önemli ekonomik boyutlara ulaşmıştır. Ancak bu ekonomik değişim zaman içinde daha çok güçlü takımların daha da güçlenmesine hizmet edecek kısır döngüye dönüşmüştür. 90'lı yıllar boyunca küçük kulüplerin bu kısır döngüyle mücadelede en etkin araçları yetenekli oyuncu yetiştirip büyük kulüplere satarak elde ettikleri bonservis

²²⁶ **Belçika Futbol Federasyonu'na karşı Jean-Marc Bosman tarafından 1995 yılında Avrupa Birliği Adalet Divanı'nda işçilerin serbest dolaşımına ilişkin bir ihlalin söz konusu olduğuna yönelik bir dava açılmıştır.** Bu dava Avrupa Birliği içerisinde top koşturan bütün futbolcuları doğrudan doğruya ilgilendirecek bir sonuç doğurmuştur. Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Birliği içerisinde top koşturan bütün futbolculara sirayet edecek bir neticeye vararak futbolcuların ellerini güçlendirecek bir karara imza atmıştır. Bosman kuralları olarak da kabul edilen bu düzenleme sayesinde Avrupa Birliği ya da Avrupa Ekonomik Alanı'nda resmi olarak faaliyet gösteren bir kulübün tescilli futbolcusu olan her oyuncu için serbest transfer düzenlemesi getirilmiştir. Bu sayede sözleşmesi sona eren ya da son ermesine 6 ay kalan futbolcu herhangi bir kulüple herhangi bir izne tabi olmaksızın sözleşme imzalayabilecektir. Sözleşmesi sona eren futbolcu doğrudan başka bir kulüple sözleşme imzalayarak herhangi bir bonservis bedeli ödemekten muaf kabul edilir. Sözleşmesinin sona ermesine 6 ay ya da daha az bir süre kalan futbolcu ise, bu zaman dilimi içerisinde mukavelesi devam eden kulüp dışında herhangi bir kulüple daha görüşüp ön sözleşme yapabilme ehliyetine de sahip olmuştur.

²²⁷ **BROMMER, B.C., Does the recognition of football players contracts require extra attention? Accounting, Valuation and Duration of Football player contracts.,** Master Thesis Accounting, Tilburg University, Tilburg, The Netherlands, July 2011, s.7, <https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=116328>

bedelleri²²⁸ olmuştur. Bu durum, hem Türkiye’de yeni yetenekli oyuncuların keşfedilerek birer yıldız olmalarını sağlamış hem de küçük kulüplerin ekonomik sıkıntılarını biraz olsun hafifletmiştir. Bu dönemde Anadolu kulüpleri şampiyon olamamışlarsa da, şampiyonları zorlayan takımlar yaratmışlardır.

Ancak futbolda devrim niteliğinde olan; Bosman Kuralları’nın T.F.F.’nin almış olduğu kararla 2001-2002 futbol sezonundan itibaren Türkiye’de uygulanmasıyla bu denge bozulmuştur. Futbol, serbest piyasa ekonomisine geçmiş ve 23 yaşını dolduran futbolcular, bonservis bedeli ödemedi serbest dolaşım yani transfer hakkına sahip olmuşlardır. Bu durum Türkiye’de birçok futbol dinamiğinin eş zamanda gelişme gösterdiği sancılı bir dönemi başlatmıştır.

Bosman kuralıyla, bonservis bedelinin kaldırılması, Anadolu kulüpleri için bir dönüm noktası niteliğindedir. Kulüpler artık yetiştirdikleri oyuncular için ancak yetiştirme tazminatı alabilmekte, bu da bonservis bedeli kadar önemli meblağlar oluşturmamaktadır. Anadolu kulüpleri, Bosman Kuralları sonrası en önemli ekonomik kaynaklarını kaybetmişler, alt yapı organizasyonunun pahalı olması ve uzun vadede ekonomik ve teknik başarı getirmesi, kulüplerin altyapıya daha az önem vermelerine, bunun yerine daha çok, transfer ettikleri oyuncularla takım kurmalarına neden olmuştur.

Türkiye’de Bosman Kuralları uygulaması öncesinde, futbolcu ile kulübü arasında yapılan, profesyonel futbolcu sözleşmesinin sona ermesi halinde, futbolcu ile kulüp, sözleşmenin yenilenmesi konusunda anlaşamadıkları takdirde; kulüp sözleşmesi biten futbolcular için bir bonservis bedeli belirliyordu. O bedeli karşılayan başka bir kulüp çıkmazsa, kulüp tarafından belirlenen bonservis bedelinin yüzde 20’sinin, yüzde 20’si Türkiye Futbol Federasyonu’nun belirlediği süre içerisinde, Futbol Federasyonu banka hesabına yatırılmaktaydı.

Bunu bir örnekle açıklarsak;

Futbolcunun belirlenen bonservis bedelinin, 1.000.000 TL olduğunu varsayarsak, Futbol Federasyonu hesabına yatacak para; $1.000.000 \times 0.20 \times 0.30 = 60.000$ TL’dir

Bonservis bedelleri açıklanan futbolcular, belirlenen bonservis bedelini ya da kulübün istediği bonservis bedelini getiremediği takdirde, futbolcu belirlenen bonservis

²²⁸Bonservis bedelleri bir sporcunun belirli bir kulübe bağlı olarak oynatabilme hakkının satın alınmasına karşılık olarak alınan bedeldir.

bedelinin yüzde 20'sine bir yıl daha oynamak zorunda kalıyordu. Bu durumda belirlenen bonservis bedelinin yüzde 20'sinin, yüzde 20'si Futbol Federasyonu tarafından futbolcunun hesabına yatırılıyordu. Diğer kalan yüzde 80'lik bölüm, Futbol Federasyonu'nun belirlediği taksitler halinde futbolcuya kulüp tarafından ödeniyordu. Eğer futbolcu ile kulüp arasında sözleşme transfer süresinde yenilendiği takdirde; sözleşmesi yenilenen futbolcu adına yeniden lisans çıkarılır, böylelikle sözleşmesi yenilenen futbolcu adına, kulüp tarafından yatırılan yüzde 20'lik tutar, Futbol Federasyonu tarafından tekrar futbol kulübünün banka hesabına yatırılarak iade edilirdi.

Sözleşmesi sona eren, kulübüyle sözleşme yenilemeyen, bir başka kulübe transfer olamayan ve belirlenen bonservis bedelini getiremeyen futbolcuların sözleşmesi, belirlenen bonservis bedelinin hesaplanan oranı üzerinden Futbol Federasyonu hesabına yatırıldığında, sözleşme kulüpler tarafından tek taraflı olarak 1 yıl daha uzamış oluyordu. Futbolcu ancak bir yıl sonra serbest transfer yapabiliyordu. Kısaca kulüpler sözleşme süresi sona eren futbolcuların sözleşmelerini 1 yıl daha uzatma gücü vardı. Alt yapıdan yetişen oyuncuların transferinde ise veli muvafakati ile birlikte kulüp muvafakati da gerekmekteydi. Özellikle alt yapıdan yetişen, amatör lisanslı oyuncu, kulübü tarafından 18 yaşını doldurmadan önce profesyonel sözleşme imzalamak için davet edilirdi. Alt yapıdan yetişen oyuncular için bir miktar transfer ücreti ve asgari ücret maaş verilerek transfer yapılırdı. Profesyonel olma davetine icabet etmeyen ya da profesyonel sözleşmeyi imzalamayan oyuncular ise Kulüp muvafakati olmadan kesinlikle bir başka takıma transfer yapamazdı.

Ancak bu kural, Bosman Davası”yla ortadan kalkmış, futbolda profesyonel sporcuların, bonservis bedeli ödenmeksizin istedikleri spor kulübüne transferi gerçekleşebilir hale gelmiştir. Ancak, FIFA özellikle alt yapısından futbolcu yetiştiren, yetiştirici spor kulüplerinin mağduriyetini gidermek için 12 ile 23 yaş arasındaki futbolcuların transferinden, kulüplerin yetiştirme tazminatı alabileceği şekilde “**Yetiştirme Tazminatı**²²⁹” düzenlemesiyle yetiştirici spor kulüplerinin ekonomik

²²⁹Yetiştirme tazminatı, bir futbolcunun profesyonel olarak ilk sözleşmesini imzaladığında ve Profesyonel bir futbolcunun 23. yaş gününe denk gelen sezonun sonuna kadar yapacağı her bir transferde, futbolcuyu yetiştiren kulübe ödenir. Yetiştirme tazminatı ödeme yükümlülüğü; transferin futbolcunun sözleşmesi sırasında veya bitiminde yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın doğar. Yetiştirme tazminatına ilişkin hükümler TFF tarafından yayımlanan Profesyonel Futbolcuların Satatüsü ve Transferleri Talimatı'nın 16.maddesinde açıkça belirtilmiştir. Yetiştirme tazminatının hesaplanmasında TFF kayıtları esas alınır ve hesaplama eğitimin fiilen başladığı tarihten itibaren yapılır. Yetiştirme tazminatının hesabında kulüpler, yetiştirme yatırımlarına göre dört ayrı kategoriye ayrılır. TFF, her yıl birinci transfer ve tescil döneminden önce kulüplerin dâhil olduğu kategorileri ve bu kategorilerin sezonluk yetiştirme tazminatı miktarlarını tespit ve ilan eder. Tazminat kural olarak 23 yaşın doldurulmasına kadar

mağduriyetini önlemeye çalışmıştır. Bu düzenlemeyle, alt yapıdan yetişen futbolcuların aldıkları eğitim ve alt yapıda oynadıkları süre içerisinde, kendilerine yapılan masraflar belli bir kota uygulaması ile yetiştirici kulübe ödenmesi öngörülerek yetiştiricilik özendirilmeye çalışılmıştır.



İKİNCİ BÖLÜM

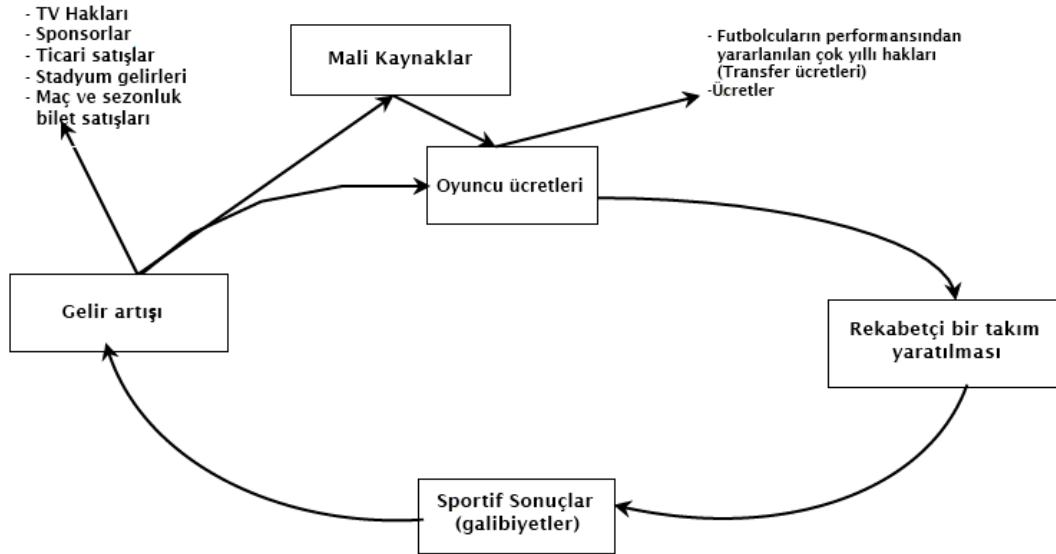
PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN GELİRLERİ VE FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1.PROFESYONEL FUTBOL FAALİYETİ İLE İLGİLİ KULÜP GELİRLERİ

Spor kulübü dernekleri ya da spor faaliyetleriyle uğraşan anonim şirketler amatör ve profesyonel spor faaliyetlerinin yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren işletmelere de sahiptirler. Spor kulüpleri, iktisadi işletme niteliğinde olan profesyonel futbol şubeleri ile spor tesisleri, kamp tesisi, sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri, hediyelik eşya, spor mağazaları ve benzeri iktisadi işletmeler aracılığıyla mal ve hizmet faaliyetlerini dernek ya da şirket tüzel kişiliği altında icra ederler. Kulüplerin en büyük gelirleri, yayın haklarından oluşmaktadır. İkinci sırada sponsorluk, üçüncü ve dördüncü sırada maç günü gelirleri ve reklam gelirleri yer alırken, Spor Toto-Loto-Loto gol ve Sporcu Transfer ve Kiralama Gelirleri beşinci ve altıncı sırada yer almaktadır.

Futbol kulüplerinin gelir kaynaklarına baktığımız da, gelir artışı ve sportif başarı arasında hayli yüksek bir bağlantı olduğunu söylemek gerekir.

Şekil 3: Sportif ve Ekonomik Performans Arasındaki Hünerli Daire²³⁰



²³⁰LAGO U., BARONCELLI A., ve SZYMANSKI S., Del calcio sonrası; Successi sportive e rovesci finanziari, Egea Milano, 2004,

Profesyonel futbol kulüpleri, faaliyet devamlılığını sağlamak için ihtiyaç duyduğu gelirleri 9 ana kaynaktan temin etmektedir. Bunlar aşağıda belirtilen 9 ana grup altında sınıflandırılabilir.

1. Yayın Hakkı Gelirleri

2-Sponsorlardan Elde Edilen Gelirler

3-Maç Günü Gelirleri

- Sezonluk Kombine Kart Satış Gelirleri
- E Bilet Gelirleri –Turnike Geçiş Gelirleri (Passolig)
- Loca Satış Gelirleri

4-Reklam Gelirleri

- Forma, Sportif Ekipman Reklam Gelirleri
- Spor Tesislerine Alınan Reklamlar

5-Spor Toto-Loto-Loto gol ve Benzeri İsim Hakkı Gelirleri

6-Sporcu Transfer ve Kiralama Gelirleri

- Yetiştirme Tazminatları
- Dayanışma Mekanizması Gelirleri

7-Spor Malzemesi, Hediyeelik Eşya ve Diğer Ticari Gelirler

8-Tesis Faaliyet ve Kiralama Gelirleri

9-Diğer Gelirler

- UEFA Gelirleri
- Medya gelirleri
- Ödüller-Tazminatlar ve Cezalar
- Mal varlığı Gelirleri
- Menkul Kıymet Gelirleri
- Bağış ve Yardımlar
- Üyelik Aidatı Gelirleri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun²³¹ 1/3-g maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Aynı kanunun 1/3-f maddesine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun²³² 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

²³¹3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 25.10.1984, Yayımlandığı Resmi Gazete, 02.11.1984 Tarih,18563 Sayı

²³²193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Yayımlandığı Resmi Gazete: Tarih:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesine göre, profesyonel futbol şubelerinin katma değer vergisi kapsamına giren teslim ve hizmetleri aşağıda sayılmıştır.

- Maç hâsılatları,
- Spor toto-loto ve loto gol isim hakkı gelirleri,
- Spor malzemesi ve hediyeelik eşya satışı,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Reklam gelirleri,
- Diğer gelirler.

Futbol kulüplerinin, profesyonel futbol şubelerinin yukarıda sayılan spor malzemesi ve hediyeelik eşya satışı, spor toto-loto, loto gol **isim hakkı**, reklam ve benzeri gelirleri ile spor kulüplerinin spor okul ve kurs, lokal, sosyal tesis, otopark, spor sahaları, sağlık, plaj tesisleri işletmek gibi faaliyetlerine ticari faaliyet kapsamında katma değer vergisi uygulanacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir. Ayrıca; "Mülkiyeti Gençlik ve Spor Müdürlüğüne kullanım hakkı İl Başkanlığına ait işyerinin kiraya verilmesi işleminin, ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmesi, gayrimenkul kompleksinin tek tek kiraya verilmesi ve kiraya verilen işyerlerinin yönetiminin ve giderlerinin İl Başkanlığı tarafından üstlenilmiş olması halinde, bir iktisadi işletme söz konusu olacağından bu kiralama işlemi katma değer vergisine tabi olacaktır.²³³"

Gerek dernekler kanunu, gerekse profesyonel futbol faaliyeti neticesinde elde edilen bu gelirleri kısaca açıklamaya çalışalım.

2.1.1. Yayın Hakkı Gelirleri

5894 Sayılı Kanunun²³⁴13/1. Maddesi ve T.F.F. Statüsü'nün²³⁵ 74/1Maddesine²³⁶ göre **"Futbol müsabakalarının televizyon, radyo, internet ve her türlü teknik cihaz**

0 6.01.1961, Sayı:10700

²³³25.10.1999 Tarih, **B.07.0.GEL.0.55/5517-1698/045984 Sayılı Özelge**

²³⁴5894 Sayılı Türkiye Futbol federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, Kabul Tarihi; 5/5/2009, <http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Kurulus-ve-Gorevleri-Hakkinda-Kanun.pdf>

²³⁵Türkiye Futbol Federasyonu'nun 1 Haziran 2019 tarihinde yapılan Olağan Seçimli Genel Kurulu'nda kabul edilen TFF Statüsü'ndeki değişiklikler, 15 Haziran 2019 tarih ve 30802 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girdi. <http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Statüsü.pdf>

²³⁶TFF Statüsü 74/1. Maddesi; "Futbol müsabakalarının televizyon, radyo, internet ve her türlü teknik cihaz ve benzeri araçlarla yayınlanmasına, yayınların düzenlenmesine ve programlanmasına münhasıran TFF Yönetim Kurulu yetkilidir."

ve benzeri araçlarla yayınlanmasına, yayınların düzenlenmesine ve programlanmasına münhasıran TFF Yönetim Kurulu yetkilidir.

TFF tarafından yayımlanan“Yayın Talimatı’nın”²³⁷3/1-2-3. maddesine göre;
”Futbol müsabakalarının her türlü görsel ve işitsel teknik cihaz ve benzeri araçlarla yayınlanmasına, yayınların düzenlenmesine ve programlanmasına münhasıran TFF yetkilidir. Futbol müsabakaları ile ilgili olarak kulüpler adına ve hesabına yayın sözleşmesi yapılması ve yayın hakkı devrinin usul ve şartlarını belirleme yetkisi münhasıran TFF’ye aittir. Sözleşme sonucunda elde edilen yayın ücreti, TFF tarafından belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde kulüplere dağıtılır.”

Milli müsabakalar şifreli yayınlanamaz ve milli ve temsili karşılaşmaların yayın gelirlerinin tamamı T.F.F’na aittir.

“TFF’nin kulüpler adına ve hesabına yaptığı sözleşme hükümleri saklı kalmak kaydıyla, müsabaka yayın hakkı ev sahibi kulübe aittir.”²³⁸Kulüpler bu hakkı, **T.F.F Yayın Talimatı’nın**, 4/1-2. Maddesi’ne göre kullanabilme olanağına sahiptirler. Şöyle ki; “TFF, yayıncı kuruluşlarla futbol müsabakaları ile ilgili olarak kulüpler adına ve hesabına sözleşme yapmadığı takdirde, kulüplere yayıncı kuruluşlarla sözleşme yapma izni verebilir. Kulüpler, bu gibi hallerde örneği TFF tarafından hazırlanan tip sözleşmeleri kullanmak ve imzalı sözleşmeleri en geç ilgili müsabakaların başlamasından 48 saat öncesine kadar sözleşme taraflarının imza sirkülerleri ile birlikte TFF’ye ulaştırmakla yükümlüdür.”²³⁹

“TFF, yayıncı kuruluşlarla futbol müsabakaları ile ilgili olarak kulüpler adına ve hesabına radyo yayın sözleşmesi yapmadığı takdirde kulüplere, stadyumlarında radyo yayınına müsait radyo anlatım pozisyonu sayısı kadar radyo kanalıyla sözleşme

²³⁷Bu Talimat TFF Yönetim Kurulu’nun 04.08.2017 tarih ve 61 sayılı toplantısında kabul edilmiş ve 11.08.2017 tarihinde TFF’nin resmi internet sitesi olan www.tff.org adresinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Yayin-Talimati.pdf>

²³⁸TFF Yayın Talimatı’nın 3.maddesinin 5.fıkrası; Bu Talimat TFF Yönetim Kurulu’nun 04.08.2017 tarih ve 61 sayılı toplantısında kabul edilmiş ve 11.08.2017 tarihinde TFF’nin resmi internet sitesi olan www.tff.org adresinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Yayin-Talimati.pdf>

²³⁹TFF Yayın Talimatı md. 4/1

yaparak, bu talimatta belirlenen usuller çerçevesinde radyo yayın haklarını serbestçe devretme imkânını tanıyabilir.”²⁴⁰

“Sözleşme ile canlı yayın hakkını elde eden kuruluşun, bu hakkı Türkiye içinde ya da dışında, yerli veya yabancı, herhangi bir kişiye kısmen veya tamamen devri TFF’nin yazılı onayına tabidir. TFF’nin kulüpler adına ve hesabına yaptığı sözleşme hükümleri saklıdır. Devir koşullarını belirleme yetkisi münhasıran TFF’ye aittir.”²⁴¹

“TFF, kulüpler adına ve hesabına yayıncı kuruluşlar ile sözleşme imzaladığı takdirde, kulüplerin daha önce yapmış olduğu tüm yayın sözleşmeleri geçerliliklerini kaybeder.”²⁴²

TFF Süper Ligindeki Kulüplerin, Lig karşılaşmalarına ait bu haklarını, TFF ‘nin yayın kuruluşları ile TFF Süper Lig karşılaşmalarının yayınlanması için yaptığı veya yapacağı anlaşmalar çerçevesinde kullanılmaktadırlar. Kamuoyunda havuz sistemi olarak bilinen sistemin dayanağı da bu düzenlemelerdir. Uygulama, TFF1. Lig müsabakalarının da paket halinde yayınlanması ile genişlemiştir.

Böylece profesyonel spor kulüpleri;

- a)** TFF Süper Lig’i ile TFF 1. Lig müsabakalarının birbirinden bağımsız yayın havuzları oluşturulmak suretiyle yayınlanmaları,
- b)** Kulüplerin havuz sistemi dışında kalan (Ziraat Türkiye kupası, Avrupa Kupaları ve özel statülü) müsabakaların yayınlanması suretiyle iki türlü yayın geliri elde etmektedir.

Kısaca profesyonel futbol dalında faaliyeti bulunan futbol kulüpleri adına profesyonel futbol karşılaşmalarının yayını hakkında, yayın kuruluşları ile Kulüpler adına sözleşme yapmaya münhasıran federasyon yetkilidir. Federasyon, TFF Süper Lig ve TFF 1. Lig karşılaşmaları için bu talimat hükümlerine uygun olarak bir şartname hazırlanmakta ve TFF Süper Lig ve TFF 1. Lig karşılaşmalarına ait yayın hakları bu çerçevede ihale edilmektedir.

Teklif sahibi Yayın kuruluşu ile TFF Süper Lig ve TFF 1. Lig takımları adına federasyon bu talimat ve anılan şartname hükümlerine uygun sözleşme imzalar. Ancak,

²⁴⁰TFF Yayın Talimatı md. 4/2

²⁴¹TFF Yayın Talimatı md. 4/3

²⁴²TFF Yayın Talimatı md. 4/4

ilgili yayın kuruluşları karşılaşmalar için ayrı ayrı yayın yetki belgelerini bu Talimat hükümlerine uygun olarak almak zorundadırlar.

TFF Yayın Talimatı'nın 8.maddesine göre Yayın Ücreti Payı;“(2) TFF'nin kulüpler adına ve hesabına yaptığı sözleşmelerden doğan TFF payı, sözleşmede belirlenen ödeme planına uygun olarak ödenir. (3) Kulüpler, TFF'nin kulüpler adına ve hesabına yaptığı sözleşmeler dışındaki her türlü müsabakadan doğan TFF payını, yayının gerçekleşmesinden en geç 2 gün önce nakden ve defaten öderler. Bu ödemenin yapılmaması halinde, kulüplerin ödemesi yapılmayan müsabakaları için yayın yetki belgesi verilmez. (4) TFF payının hesabında, kulüplerin yayın kuruluşları ile usulüne uygun şekilde imzaladıkları sözleşmeler dikkate alınır. Anılan sözleşmelerde belirtilen meblağlar, her ne nam altında olduğuna bakılmaksızın yayın geliri olarak kabul edilir.(5) Bir müsabakadan veya sözleşmeden doğan TFF payı, zamanında ödenmediği takdirde, TFF ilgili yayın kuruluşunun yayın hakkını ve programını, ödeme yapıncaya kadar askıya alır. Bu hareketin aynı sezonda tekrarı halinde o kulüp sezon sonuna kadar yayın programından çıkarılır. (6) Bir yayın kuruluşu yayın hakkını her iki kulüpten aldığı takdirde, bu kuruluş yayın ücreti payını her iki kulüp için ayrı ayrı öder. Yayın hakkı farklı kuruluşlara ait olup, birden fazla yayıncı müsabakayı yayınladığında tüm yayıncılar, TFF'ye ayrı ayrı yayın ücreti payı öder. (7) Canlı yayınlarda yayın ücreti payı sözleşmede belirtilen Türk Lirası veya döviz cinsi üzerinden ödenir. (8) Dövizin bedelinin Türk Lirası'na çevrilmesinde, ödeme günündeki T.C. Merkez Bankası efektif döviz satış kuru esas alınır.”²⁴³

T.F.F Statüsü'nün 74/2 Maddesi²⁴⁴ uyarınca;“Anılan yetki özellikle TFF'nin yayın haklarının merkezi olarak pazarlanmasını ve elde edilen gelirin yetkili organlar tarafından alınan kararlar uyarınca kulüplere dağıtılmasını kapsar.”

²⁴³TFF Yayın Talimatı'nın 8.maddesinin 2-3-4-5-6-7-8.fıkrası; bu Talimat TFF Yönetim Kurulu'nun 04.08.2017 tarih ve 61 sayılı toplantısında kabul edilmiş ve 11.08.2017 tarihinde TFF'nin resmi internet sitesi olan www.tff.org adresinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Yayin-Talimati.pdf>

²⁴⁴(12.06.2009 tarihli Genel Kurul kararı ile eklenmiştir.) Anılan yetki özellikle TFF'nin yayın haklarının merkezi olarak pazarlanmasını ve elde edilen gelirin yetkili organlar tarafından alınan kararlar uyarınca kulüplere dağıtılmasını kapsar. Türkiye Futbol Federasyonu'nun 12 Haziran 2009 tarihinde yapılan Olağan Genel Kurul'unda kabul edilen TFF Statüsü'nün değişiklikleri içeren en son hali, 24 Haziran 2009 tarihli ve 27268 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdi. <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Statusu.pdf>

21 Kasım 2016 tarihinde yapılan en son naklen yayın ihalesi, rekora ulaşan bir sonuçla tamamlanmıştır. Türkiye Futbol Federasyonu tarafından 2017-2018, 2018-2019, 2019-2020, 2020-2021, 2021-2022 futbol sezonları **Süper Lig ve TFF 1. Lig müsabakaları** yayın haklarının devri için yapılan ihaleyi **3,26 TL ile 3,36 TL'lik** sabit kur üzerinden, yıllık **500 milyon dolar+KDV** teklifiyle **beIN Sports** (Digiturk) kazandı. 21 Kasım 2016 tarihinde gerçekleşen bu yeni ihale ile Süper Lig ve TFF 1.Lig'in yayın hakkını satın alan **beIN Sports**, (Digiturk) 5 yıllık süre boyunca yayın hakkı için toplam **2,5 milyar Dolar+ %18 KDV** ödeyecektir.

Tablo 13; 21 Kasım 2016 tarihinde yapılan en son naklen yayın ihale bedeli

2017-2022 Futbol Sezonları TV Yayın Hakkı Gelirleri						
USD	2017-2018	2018-2019	2019-2020	2020-2021	2021-2022	Genel Toplam
Dağıtılacak Tutar	500.000.000	500.000.000	500.000.000	500.000.000	500.000.000	2.500.000.000
% 18 KDV (-)	90.000.000	90.000.000	90.000.000	90.000.000	90.000.000	450.000.000
KDV Dâhil İhale Tutarı	590.000.000	590.000.000	590.000.000	590.000.000	590.000.000	2.950.000.000

beIN Sports'un (Digitürk) aldığı yayın haklarının devri ihalesi paketinin kapsamı;

- TFF Süper Lig maçlarının tamamını canlı olarak yayınlamak ve yayınları uluslararası kuruluşlara pazarlama hakkına sahip olmak.
- TFF 1. Lig'in yayın ve isim hakkını kapsıyor. TFF Süper Lig'deki 9 maçın geniş özeti de bu paketin içinde yer alıyor.
- Görüntülerin cep telefonu ve internet gibi mobil yayın haklarını kapsıyor.

Yayın paketinin içeriği;

A Paketi: Süper Lig maçlarının tamamını canlı olarak yayınlamak ve yayınları uluslararası kuruluşlara pazarlama hakkına sahip olmak.

B Paketi: 1. Lig'in yayın ve isim hakkını kapsıyor. Süper Lig'deki 9 maçın geniş özeti de bu paketin içinde yer alıyor.

C Paketi: Görüntülerin cep telefonu ve internet gibi mobil yayın haklarını kapsıyor.

D Paketi: A, B ve C paketlerindeki tüm yayın haklarını içinde barındırıyor.

Yeni yapılan naklen yayın ihalesiyle birlikte kulüp gelirlerinde önemli miktarda artış olmuştur. Sezonluk 500 milyon dolar olan naklen yayın gelirinin yüzde 4'ü Türkiye Futbol Federasyonuna, yaklaşık yüzde 14'lük kısmı da alt liglere ayrıldıktan sonra kalan 410 milyon dolar, TFF Süper Lig kulüplerine dağıtılmaktadır.

Tablo 14; 2017-2022 TV Yayın Hakkı Gelirlerinin Dağıtım Payları

2017-2022 Sezonlarında Bulundukları Liglere Göre Kulüplere Dağıtılacak Sezonluk TV Yayın Gelirleri						
USD	2017-2018	2018-2019	2019-2020	2020-2021	2021-2022	Genel Toplam
Dağıtılacak Tutar	500.000.000	500.000.000	500.000.000	500.000.000	500.000.000	2.500.000.000
% 4 TFF Payı (-)	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	100.000.000
% 14 Alt Lig Payları	70.000.000	70.000.000	70.000.000	70.000.000	70.000.000	350.000.000.
% 86 Süper Lig Payı	410.000.000	410.000.000	410.000.000	410.000.000	410.000.000	2.050.000.000

Geçmiş Sezonlar Yayın Hakkı Gelirleri Dağıtım Modeli

2016-2017 futbol sezonunda 1 milyar TL naklen yayın geliri dağıtan Süper Lig’de, toplam gelirlerin % 35’i katılım payı olarak 18 kulübe eşit olarak verilmiş; % 45’i sportif performansa (puan durumuna) göre, % 11’i şampiyonluk sayılarına, % 9’u ise sıralamadaki ilk 6 takıma paylaştırılmıştır.

Naklen yayın gelirleri dağıtım kriterlerine göre, TFF Süper Lig’deki takımların her biri 18 milyon TL katılım payı alırken, her lig şampiyonluğu 1,5 milyon TL’lik prime denk gelmiştir. Her iki sezonda da kulüpler sezon içindeki müsabakalardan elde ettikleri her galibiyet için 1,3 milyon TL, beraberlik için 650 bin TL kazanmışlardır.²⁴⁵

Tablo 15; 2017-2018 Futbol Sezonu Öncesi Yayın Gelirlerinin Dağıtım Oranları

Dağıtım Kriteri	% Payı	Uygulaması
İştirak	% 35	Süper Ligde oynayan 18 kulübe eşit biçimde
Şampiyonluk	% 11	Süper Ligde elde edilen şampiyonluk oranında
Puan Performansı	% 45	Puan Performansına göre
İlk Altı Takım Payı	% 9	Süper Ligi ilk Altı sırada bitirecek takımlara
Toplam	% 100	

21 Kasım 2016 tarihinde yeni yapılan naklen yayın ihalesiyle birlikte kulüp gelirlerinde önemli miktarda artış olmuştur. 2017-2018 futbol sezonundan itibaren yayın gelirlerinin oransal dağıtımında önemli değişiklikler yapılarak, yayın hakları gelirlerinin daha adil paylaşılması için yayın hakları gelirlerinin dağıtımında kullanılan oranlarda şu şekilde değişiklik yapılmıştır.

²⁴⁵ Aktif Bank, Eko Lig 2015-2016/2016-2017 Sezonu Futbol Ekonomisi Raporu, Shf.47
https://www.aktifbank.com.tr/tr/Documents/2015-2016_2016-2017_Sezonu_Futbol_Ekonomisi_Raporu_EkoLig.pdf

Tablo 16; 2017-2018 Sezonundan İtibaren Yayın Gelirlerinin Dağıtım Oranları

Dağıtım Kriteri	% Payı	Uygulaması
İştirak	% 37	Süper Ligde oynayan 18 kulübe eşit biçimde
Şampiyonluk	%11	Süper Ligde elde edilen şampiyonluk oranında
Puan Performansı	% 46	Puan Performansına göre
İlk Altı Takım Payı	% 6	Süper Ligi ilk Altı sırada bitirecek takımlara
Toplam	%100	

2018-2018 Futbol Sezonundan İtibaren Yayın Gelirlerinin Oransal Olarak

Dağıtımı

Yayın gelirlerinden TFF ve alt liglerin payı ayrıldıktan sonra kalan yayın gelirlerinin **yüzde 37'lik** kısmı, **Süper Lig'de oynayacak olan 18 kulüp arasında** eşit oranda "**ayakbastı parası**" ya da "**katılım/iştirak bedeli**" olarak paylaştırılıyor. **Geçmişte şampiyonluk yaşayan kulüpler**, yayın havuzunun **yüzde 11'lik** kısmını elde ettikleri şampiyonluk sayısına göre paylaşmaktadır.

Yayın gelirlerinin dağıtımında en büyük payı ise, **yüzde 46** ile lig yarışında birbirleriyle rekabet eden kulüplerin **müsabaka performansı (aldıkları puan)** belirliyor. Son olarak, yayın geliri dağıtımında kalan **yüzde 6'lık** kısım, ilgili futbol sezonunu puan cetvelinde **ilk altıda bitiren takımlar** arasında başarı sırasına göre pay ediliyor.

Ayrıca 2017-2018 futbol sezonundan itibaren, ilk kez uygulamaya alınan "**Paraşüt Yardımı**" kapsamında TFF Süper Lig'den düşen her futbol kulübüne 4 milyon TL, TFF 1. Lig'den düşen her takıma 500 bin TL, TFF 2.Lig'den düşen 6 takımın her birine de 100 bin TL finansal yardım yapılacaktır.

TFF Süper Lige İştirak Payı

Bu dağılıma göre her TFF Süper Lig kulübü Yayın gelirlerinin yüzde 37'lik kısmı, Süper Lig'de oynayacak 18 kulüp arasında eşit oranda paylaştırılıyor. Böylece her kulüp 2018-2019 futbol sezonunda "**ayakbastı parası**" olarak da bilinen katılım bedelinden yaklaşık 38,5 milyon lira gelir elde etmiştir. Kulüplerin geçtiğimiz sezonki katılım payı 35 milyon, bir önceki sezon ise 27,5 milyon liraydı.

Sıralama Ödülü Payı

Yayın geliri dağıtımında en büyük payı, yüzde 46 ile kulüplerin performansı belirliyor. 2018-2019 futbol sezonunda kulüpler, her galibiyette yaklaşık 2,8 milyon lira kazanacak. Beraberlikle sonuçlanan tüm müsabakalarda ise bu para iki takım arasında bölüşülecektir.

Geçtiğimiz sezon galibiyet primi 2,6 milyon lirayken, bir önceki sezon galibiyet primi 2,1 milyon liraydı.

Geçmiş Şampiyonluklar Payı

Geçmişte şampiyonluk yaşayan kulüpler, yayın havuzunun Süper Lig kulüplerine ayrılan yüzde 11'lik kısmını, elde ettikleri şampiyonluk sayısına göre paylaşmaktadır.

Takımlar,2018-2019 futbol sezonunda kazandıkları şampiyonluk başına 3,3 milyon lira almaktadır. Buna göre 21 şampiyonluğu bulunan Galatasaray, 69,3 milyon lirayla bu kalemde en fazla kazanan kulüp konumundadır. Fenerbahçe 19 şampiyonlukla 62,7 milyon lira, 15 şampiyonluğu bulunan Beşiktaş da 49,5 milyon lira gelir elde edecek.Trabzonspor 6 şampiyonlukla 19,8 milyon lira alırken, 1 kez mutlu sona ulaşan Bursaspor ise 3,3 milyon lirayla yetinecektir. Böylece "Şampiyonlar Payı"nda 5 kulübe toplamda yaklaşık 204,6 milyon lira ödenecektir. Bu rakam geçtiğimiz sezon 164,7 milyon lira olarak dağıtılmıştır.

TFF Süper Lig'de 2018-19 sezonu geride kalırken 18 kulüp yayın gelirlerinden 1 milyar 87 milyon TL'ye yakın para kazandı.

Galatasaray Spor Kulübünün şampiyonluğu ile noktalan 2018-2019 futbol sezonunda, TFF Süper Ligde yer alan 18 kulüp TV yayın gelirinden yaklaşık 1 milyar 800 milyon TL'ye yakın para kazandı. Yayın geliri dağıtımında aslan payını da şampiyon Galatasaray elde ederken, 34 haftanın sonunda kasasına yayın haklarından 212,6 milyon liraya yakın parayı koymayı başardı. Ligi 3'üncü sırada tamamlayan Beşiktaş ise yayın gelirlerinden elde ettiği 174 milyon lira ile Galatasaray'dan sonra en çok para kazanan ikinci takım oldu. Süper Ligi 2'nci sırada tamamlamasına rağmen 134,7 milyon lirayla Başakşehir Futbol Kulübü yayın gelirlerin sıralamasında 5'inci oldu. Fenerbahçe ise 2018-2019 futbol sezonunda süper ligi 6'ıncı sırada tamamlamasına rağmen, 153,8 milyon lirayla yayın gelirleri dağıtımında 3'üncü oldu.

Süper Ligde başarısız sezon geçiren Fenerbahçe'nin gelir artışındaki en önemli faktör eski şampiyonlukları için ödenen primler ve lig sıralaması oldu. Ligi 4'üncü olarak bitiren Trabzonspor yayın dağıtımını sıralamasında da 4'üncü oldu.

Tablo 17: 2018-2019 Futbol Sezonu TFF Süper Lig'de Sezon Sonu Sonuçlarına Göre; Kulüplerin Payına Düşen Gelir Miktarı

	KULÜPLER	EŞİT DAĞITILAN	G	GALİBİYET ÖDÜLÜ	B	BERABERLİK ÖDÜLÜ	SPORTİF PERFORMANS	SIRALAMA ÖDÜLÜ	ŞAMPİYONLUK ÖDÜLÜ	KUME DÜŞME YARDIMI	TOPLAM ÖDÜL (TL)
1	GALATASARAY	38.500.000	20	56.000.000	9	12.600.000	68.600.000	36.200.000	69.300.000	-	212.600.000
2	BAŞAKŞEHİR	38.500.000	19	53.200.000	10	14.000.000	67.200.000	29.000.000	-	-	134.700.000
3	BEŞİKTAŞ	38.500.000	19	53.200.000	8	11.200.000	64.400.000	21.600.000	49.500.000	-	174.000.000
4	TRABZONSPOR	38.500.000	18	50.400.000	9	12.600.000	63.000.000	14.400.000	19.800.000	-	135.700.000
5	YENİ MALATYA	38.500.000	13	36.400.000	8	11.200.000	47.600.000	7.200.000	-	-	93.300.000
6	FENERBAHÇE	38.500.000	11	30.800.000	13	18.200.000	49.000.000	3.600.000	62.700.000	-	153.800.000
7	ANTALYASPOR	38.500.000	13	36.400.000	6	8.400.000	44.800.000	-	-	-	83.300.000
8	KONYASPOR	38.500.000	9	25.200.000	17	23.800.000	49.000.000	-	-	-	87.500.000
9	ALANYASPOR	38.500.000	12	33.600.000	8	11.200.000	44.800.000	-	-	-	83.300.000
10	KAYSERİSPOR	38.500.000	10	28.000.000	11	15.400.000	43.400.000	-	-	-	81.900.000
11	RİZESPOR	38.500.000	9	25.200.000	14	19.600.000	44.800.000	-	-	-	83.300.000
12	SİVASSPOR	38.500.000	10	28.000.000	11	15.400.000	43.400.000	-	-	-	81.900.000
13	ANKARAGUCU	38.500.000	11	30.800.000	7	9.800.000	40.600.000	-	-	-	79.100.000
14	KASIMPAŞA	38.500.000	11	30.800.000	6	8.400.000	39.200.000	-	-	-	77.700.000
15	GOZTEPE	38.500.000	11	30.800.000	5	7.000.000	37.800.000	-	-	-	76.300.000
16	BURSASPOR	38.500.000	7	19.600.000	16	22.400.000	42.000.000	-	3.300.000	4.000.000	87.800.000
17	BB ERZURUMSPOR	38.500.000	8	22.400.000	11	15.400.000	37.800.000	-	-	4.000.000	80.300.000
18	AKHİSAR BLD.	38.500.000	6	16.800.000	9	12.600.000	29.400.000	-	-	4.000.000	71.900.000
	GENEL TOPLAM	693.000.000		607.600.000		249.200.000	856.800.000	112.000.000	204.600.000	12.000.000	1.878.400.000

Süper Lig'in yayıncı kuruluşu beIN SPORTS, 2018-2019 futbol sezonunda, yıllık 500 milyon dolar olan ihale bedelinin yarısını 3,76 TL'den, diğer yarısını ise güncel kurdan ödemiştir

Yeni yapılan naklen yayın ihalesiyle birlikte kulüp gelirlerinde önemli miktarda artış olmuştur. Ancak, ülkemizde son 1,5 yıl içinde yaşanan aşırı döviz artışından dolayı, yayın gelirlerinin ödenmesi konusunda yayıncı kuruluş, TFF ve kulüpler arasında aylarca süren kriz yaşanmıştır. Bunun üzerine Kulüpler Birliği, Türkiye Futbol Federasyonu ve Yayıncı Kuruluş arasında uzun süredir devam eden yayın krizi çözmek için yapılan görüşmeler, 3 Ağustos 2019 tarihinde olumlu sonuç vermiştir.

Yapılan yeni ek anlaşmaya göre Kulüpler ve Federasyon 2019-2020 sezonundan itibaren 500 milyon dolarlık yayın gelirlerinden yaklaşık 50 milyon dolarlık indirim yapmışlardır. Yapılan yeni ek anlaşmaya göre maksimum kurun 5.80 TL olarak kabul

eden beIN SPORTS, 3 yıllık yeni yapılan ek anlaşmayla kulüplere 410 milyon dolar ödemeyi kabul etmiştir.

2.1.2. Sponsorlardan Elde Edilen Gelirler

Reklam dışında bir diğer tanıtım yöntemi de sponsorluktur. **“Sponsorluk reklamcılık ile karıştırılmamalıdır, reklamcılık niceliksel bir araç olarak görülürken sponsorluk niteliksel bir araç olarak düşünülür.”**²⁴⁶

Sponsorun kelime anlamı, Türk Dil Kurumu Sözlüğünde, **“Destekleyici”**, Sponsorluk ise **“Destekleyicilik”** olarak açıklanmaktadır.

Yeni bir iletişim aracı olan sponsorluk, bir yandan mali destek arayışı içinde olanlara yardımcı olurken, öte yandan bu mali desteği verenlerin tanıtımını sağlamakta, onlar için iyi bir tanıtım aracı olmaktadır. Şirketlerin reklam ve tanıtım amacıyla, daha geniş kitlelere ulaşmak için bir etkinlik, organizasyon ya da bir kişiye kaynak aktarma yoluyla destek verilmesi sponsorluk olarak tanımlanmaktadır.

Marka farkındalığı yaratan sponsorluk etkin bir pazarlama iletişimi aracıdır. Sponsorluk kamuoyu tarafından algılandığı gibi aksine bağış veya yardım değildir. **“Sponsor, kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olmasına rağmen, sponsorluk hayırseverlikten farklı olarak, ticari bir geri dönüş beklentisi ile yapılır.”**²⁴⁷

Sponsorluk bir etkinliğe, bir sporcuya, onun bağlı olduğu spor kulübüne veya bir organizasyon yararına destek vererek kurumu, ürünü, hizmeti tanıtarak hedeflenen kitlenin bilinçaltında marka imajını oluşturmak veya güçlendirmek, endirekt olarak satın alma tercihlerini etkilemektir.

“Günümüzde, gençlik, spor hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için ihtiyaç duyulan finansal kaynağı sadece devlet desteği ile sağlamanın olanaksızlaşması, spora olan toplumsal talebin gün geçtikçe artması, medyanın spora olan ilgisi, sporun iletişim gücü v.b nedenlerle ihtiyaç duyulan kaynakların devlet desteği dışından da sağlanması gerektiğini ortaya çıkarmıştır.”²⁴⁸

²⁴⁶<https://www.thebalance.com/sponsorship-a-key-to-powerful-marketing-2295276>

²⁴⁷FRIEDMAN, Susan, **Learn How Sponsorship Is a Key to Powerful Marketing**, 28.02.2018, [https://en.wikipedia.org/wiki/Sponsor_\(commercial\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Sponsor_(commercial))

²⁴⁸SABRİ, Burhan, **“Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Uygulamaları”**, www.sponsorluk.gov.tr/sabri_detay.htm

“Sponsorluk faaliyetleri sadece kâr amacı güden kuruluşlar ya da genel olarak ticari şirketler tarafından gerçekleştirilmemektedir. Bu tür ticari işletmelerin yanı sıra Belediyeler, çeşitli dernekler ve benzerleri de çeşitli organizasyonlara, faaliyetlere sponsor olabilmektedir. Sponsorluk ile ticari işletmeler sosyal sorumluluk ilkesini de yerine getirmektedirler.”²⁴⁹

“1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde; Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz ettiği” belirtilmiştir.²⁵⁰

2004 yılından önce sportif amaçlı sponsorluk harcamaları ancak reklam harcamaları kapsamında gider yazılabiliyordu. **2004 yılı içinde gelir ve kurumlar vergisi kanununa eklenen hükümlere göre; 31.07.2004 tarih, 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Kanun ile GVK’nın 89. maddesi yeniden düzenlenmiş, KVK’na mükerrer 14. madde eklenmiştir. GVK’nın 89. maddesinin 8 bendi ile 5520 sayılı KVK’nın mükerrer 14. maddesinin (1-e) bendine göre, “3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 05.05.2009 tarihli ve 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si” gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince beyan edilen gelirden indirilebilecektir.**

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan son düzenleme sonrası, konunun uygulamasına yönelik bugüne kadar Maliye Bakanlığı’nca bir tebliğ yayımlanmamış olup, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanarak 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği”ne göre uygulanmaktadır. İlgili yönetmelik en son olarak, 22.12.2005 tarih ve 26031 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**Gençlik ve**

²⁴⁹GÜVEN, Serkan, “Türkiye’de Futbol Kulüplerindeki Mevcut Muhasebe Sisteminin İncelenmesi: Örnek Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı, 14.10.2010, shf.41 <https://docplayer.biz.tr/23586165-Turkiye-de-futbol-kuluplerindeki-mevcut-muhasebe-sisteminin-incelenmesi-ornek-bir-uygulama.html>

²⁵⁰1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, madde; 10.3.1. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5520_genteb1_tumguncel.pdf

Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile bazı değişiklikler²⁵¹yapılarak uygulamasına devam edilmektedir.

Sponsorluk Yönetmeliğinin, “**Sponsorluk harcaması sayılma**” başlığıyla yer alan 6.maddesine (**Başlığı ile birlikte** değişik: RG-22.12.2005-26031) göre gençlik ve spor kulüpleri ve spor kulüplerine yapılan harcamaların sponsorluk harcaması kabul edilebilmesi için Sponsorluk Yönetmeliğinin 5.maddesinde (Değişik: RG-22.12.2005-26031) “**Sponsorluk yapılabilecek alanlar**” başlığıyla yer alan hususların²⁵²yerine getirilmesi zorunludur.

TFF Süper Ligde bulunan 2019-2020 futbol sezonunda, **18 takım, 190 farklı marka ile toplam 258 adet sponsorluk anlaşması** gerçekleştirmiştir.

Sponsorluk çeşitleri

-Resmi (ana) sponsorlar;“İsmi veya Markası”, futbol kulüplerinin isimlerinin önünde, statlarda, spor tesislerinde, formalarda, spor malzemelerinde görünen şirketlerdir.

2019-2020 Futbol Sezonunda TFF Süper Lig’de mücadele eden 18 takımdan 7’sinin isim sponsoru bulunmaktadır²⁵³.

Çaykur Rizespor, Demir Grup Sivasspor, İstikbal Mobilya Kayserispor, Medipol Başakşehir, MKE Ankaragücü, Yukatel Denizlispor, BTC TURK Yeni Malatyaspor,

²⁵¹Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik; **Madde 1-** Bu Yönetmeliğin amacı, gerçek ve tüzel kişilerin; federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine, sporculara, gençlik ve spor tesisleri ile faaliyetlerine sponsor olmaları ve reklam vermeleri ile ilgili usul ve esasları düzenlemektir.

²⁵²**Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği,**

Sponsorluk yapılabilecek alanlar;(Değişik:RG-22/12/2005-26031) **Madde 5** -Ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler aşağıda belirtilen alanlarda sponsorluk yapabilirler.

a) Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal veya uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,

b) Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan eğitim ve altyapı faaliyetleri gibi sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetleri,

c) (**Değişik:RG-22/12/2005-26031**) Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile gençlik ve spor kulüplerine ait gençlik ve spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, ikmali, onarımı ve bakımı,

d) (**Değişik:RG-22/12/2005-26031**) Federasyonların veya gençlik ve spor kulüplerinin hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan gençlik ve spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,

e) Ferdi lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,

f) Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri.

²⁵³2019-2020 Futbol sezonun ikinci hafta müsabakaları oynandığı 24.08.2019 tarihi itibarıyla

2019-2020 Futbol Sezonunda TFF Süper Lig’de mücadele eden 18 takımın müsabakalarının oynandığı stadyumlardan 7’sinde isim sponsoru bulunmaktadır. Galatasaray–**Türk Telekom Stadyumu**, Fenerbahçe–**Ülker Stadyumu Fenerbahçe Şükrü Saraçoğlu Spor Kompleksi**, Beşiktaş –**Vodafone Park Stadı**, Medipol Başakşehir –**3. İstanbul Fatih Terim Stadyumu**,–Alanyaspor–**Bahçeşehir Okulları Stadyumu**, Çaykur Rizespor–**Çaykur Didi Stadyumu**

2019-2020 Futbol Sezonunda TFF Süper Lig’de mücadele eden 18 takımın hazırlık ve kamp yaptığı idman tesislerinden 2’sinde isim sponsoru bulunmaktadır. Beşiktaş Jimnastik Kulübü **Nevzat Demir Tesisleri**, Çaykur Rizespor **Mehmet Cengiz Tesisleri**

2019-2020 Futbol Sezonunda TFF Süper Lig’de mücadele eden 18 takımın 17’sinin forma/spor malzemesi sponsoru bulunmaktadır.

Galatasaray–**“Terra Pizza”**, Fenerbahçe –**“Avis”**, Beşiktaş –**“Vodafone”**, Trabzonspor–**“Vestel”**, Medipol Başakşehir–**“Mall Of İstanbul”**, Yeni Malatya – **“BTC TURK”**, Rizespor – **“Çaykur”**, Sivasspor–**“Demir İnşaat”**, Alanyaspor–**“TAV Havalimanları”**, Kayserispor – **“İstikbal”**, Konyaspor – **“Spor Toto”**, Ankaragücü – **“Ankara Büyükşehir Belediyesi”**, Kasımpaşa Spor– **“Ciner”**, Denizlispor – **“Yukatel”**, Göztepe – **“Türkerler”**, Antalya Spor–**“Regnum Carya”**

-Teknik, teçhizat(örneğin; Spor malzemesi, top, forma, eşofman vs.) ile takıma ürün veya hizmet temin ederek, ürününü veya hizmetini tanıtmak için futbol kulübünün markasını kullanan tedarikçi şirketler;

Adidas, Nike, Macron, Puma, Uhlsport, Lotto, (spor malzemesi), Acıbadem, Medical Park, Medicana, Medipol, Acıbadem Memorial, (sağlık), THY, Anadolu Jet, (seyahat için), alınan hizmet ve ürünler – (konaklama-enerji-haberleşme-yemek-giyim),

Kısaca – futbol kulübünün markasını kullanarak kullanım karşılığında ilgili kulüplere ücretsiz ya da çok az ücretle hizmet vermek, bu vasıta ile kendi markalarını tanıtmak.

Son dönemlerde federasyon, spor kulübü veya anonim şirketlerin, profesyonel futbol faaliyetleri sırasında yüklendikleri, bir takım giderler, ticari işletmeler tarafından para veya mal teslimi suretiyle karşılanmaktadır. G.S.G.M.’nün gençlik spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla özel ve tüzel kişiler sponsorluk yapabilecektir. Bu yöntemle spor faaliyetlerinde bulunan kurumlar ciddi gelirler elde etmektedirler

Sponsorluk alan kulübün bağlı olduğu federasyonun liglerine veya resmi müsabakalarına katılması gerekir. Sponsorluk harcamalarına ilişkin belgeler Genel Müdürlüğün kontrol ve tasdikine tabidir. Genel Müdürlükçe tasdik edilmeyen harcamalar gider olarak kabul edilmez. Genel Müdürlükçe tasdik edilen harcamalara ilişkin belgelerin birer örneği, harcamalarda bulunan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. Gençlik ve spor tesisleri için yapılacak yapım ve ikmal işleri ile belli bir tutarı aşan bakım ve onarım işlerine ilişkin harcamalar ayrıca yeminli mali müşavirlerce de tasdik edilir.

Sponsorluk harcamalarının vergi matrahından indirilebilmesi için, sponsorluk alan ile sponsor olan arasında tarafların hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması ilgili yönetmelik gereği zorunludur.

Sponsor Firmaların Yaptıkları Harcamaların Gider Kaydı ve Beyanname Üzerinde İndirimi: “Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, sponsorluk harcamalarını (gider yazılan) yıllık beyannamede gösterebilmek için, harcama tutarı beyannamede önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilmeli, daha sonra beyanname üzerinde sponsorluk harcaması indirimi olarak gösterilmelidir.”²⁵⁴

2.1.3. Maç Günü Gelirleri

Futbol kulüplerinin işletme değerini ölçmek için uygulanan teknikler, herhangi bir şirketin değerlemesinde kullanılanlarla aynıdır. Bununla birlikte, futbol kulüpleri ve genel olarak profesyonel spor kulüpleri, diğer sektörlerdeki firmaların yapmadığı bir özelliği sergileme eğilimindedir: ekonomistlerin kârlılık maksimize etmek yerine fayda maksimizasyonu (yani sahada başarı) olarak adlandırdıkları şeyi sürdürürler. Başka bir

²⁵⁴ŞEKER Sakıp, “Dönem Sonu İşlemleri, 1.Cilt” 4. Bölüm- “Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Kabul Edilmeyen İndirimler”, Yaklaşım Yayınları, Basım Tarihi;1999

deyişle, spor başarısı genellikle saha dışı ve finansal sonuçlardan daha yüksek önceliğe sahiptir²⁵⁵.

Sportif başarı demek, günümüzde ekonomik başarıya açılan kapı demektir. Ulusal ve uluslararası sportif başarılarından elde edilen prestijin finansal kaynağa dönüştürülmesi, liglerin milyar dolarlık gelirleri ile televizyon pazarında yarıştığı, taraftarların "müşteri" olarak adlandırıldığı, turnuvaların küresel bir eğlence anlayışında ele alındığı bu yeni ekonomik düzende başarı kriterleri sportif rekabetten finansal parametrelere doğru yönelmiştir.

Futbol kulüplerinin gelişen endüstriyel futbol piyasasında daha etkin aktörler olabilmeleri, onların bu piyasadan daha fazla pay alabilmelerine bağlıdır. 90'lı yılların sonundan itibaren, son 25 yıllık süreçte küresel bir gösteri endüstrisine dönüşen futbolda, futbol kulüplerinin sportif başarıları ve popülerlikleri maç günü gelirlerini belirleyen önemli etmenlerin başında gelmektedir.

Bu gelir kalemi, sezonluk kombine bilet satış gelirleri, maç günü E- Bilet²⁵⁶ (Passolig) satış gelirleri-Turnike Geçiş Gelirleri ve loca satış gelirlerinden oluşmaktadır. Bu gelir kalemi altında toplanan gelirler yalnızca maçın oynadığı gün elde edilen gelirler anlamına gelmemektedir.

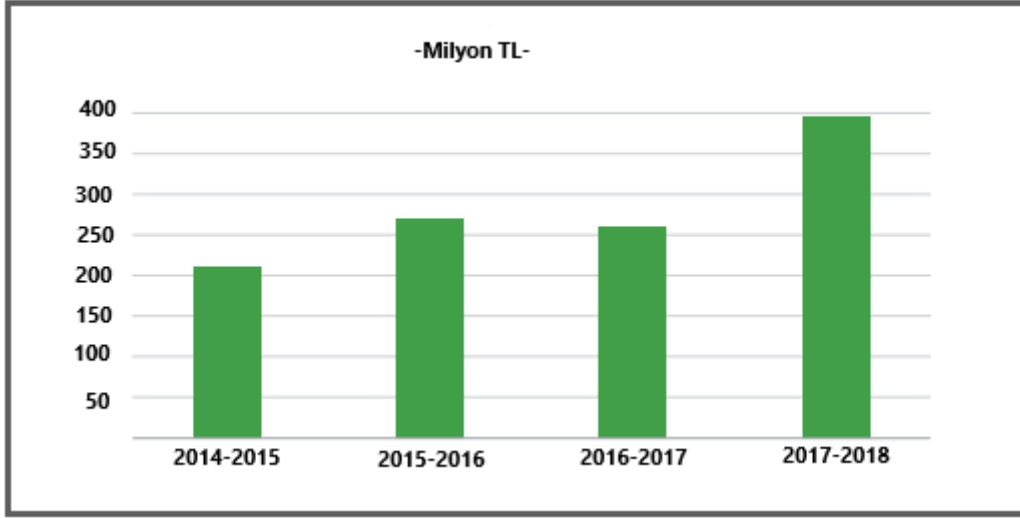
Bu kalem, e-bilet ve kombine satışlarının yanı sıra, kurumsal ağırlama ve yeme-içme hizmetlerinden elde edilen gelirleri de kapsıyor.

Maç günü gelirleri, diğer adı ile stat gelirleri; TFF Spor Toto Süper Liginde yer alan futbol kulüplerimizin toplam sportif gelirlerinin yaklaşık % 28'ini oluşturmaktadır.

²⁵⁵Football clubs' valuation, The European Elite 2016, "Football clubs' valuation: A complex matter", s.9, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/the-european-elite-2016.pdf>

²⁵⁶**E-Bilet yani Passolig** 14 Nisan 2014 tarihinden uygulanmaya başlanan yeni yasal düzenleme ile kağıt biletler yerini Passolig Kartlarına bıraktı ve bu biletleme sistemi takımlarımız için yeni bir gelir kaynağı oluşturmuştur. Sporda Şiddet ve Düzensizliğin Önlenmesine Dair 6222 sayılı Yasanın 5. Maddesi tahtında, futbol müsabakalarında elektronik bilet uygulaması yasal bir zorunluluktur. Kulüpler bakımından bu yasal zorunluluk sadece elektronik bilet uygulaması ile sınırlı olup, bilete bağlanmış ticari hakların merkezi şekilde pazarlanması ise Türkiye Futbol Federasyonu'nun yine 6222 sayılı Yasa tahtında sahip olduğu yetki dahilinde yapılmaktadır.

Şekil 4; TFF Süper Lig'in Son 4 sezondaki Maç Günü Gelirleri Toplamı²⁵⁷



Genel Açıklamalar

TFF kuruluş Kanunu'nun 2. ve 3. Maddesi ile profesyonel futbol talimatı ve futbol karşılaşma talimatı düzenlemeleri uyarınca, Türkiye'de oynanılacak her türlü profesyonel futbol karşılaşmalarına dair düzenlemeler TFF tarafından yapılmaktadır.²⁵⁸ Futbol müsabakaları resmi ve özel müsabakalar olmak üzere ikiye ayrılır. Profesyonel karşılaşmalar da niteliğine göre ikiye ayrılır.²⁵⁹

Resmi Müsabakalar,

Resmi müsabakalar, ulusal ve uluslararası resmi müsabakalar olmak üzere ikiye ayrılır;

a) Ulusal resmi müsabakalar, TFF tarafından düzenlenen profesyonel lig, gençlik geliştirme ligleri, kupalar ve amatör takımlar arasındaki müsabakalardır.

²⁵⁷ Aktif Bank EKOLİG, **2016-2017/2017-2018 Sezonu Futbol Ekonomisi Raporu**, s.51, <https://www.aktifbank.com.tr/tr/Documents/2016-2017%202017-2018%20Sezonu%20Futbol%20Ekonomisi%20Raporu-3%20%20.pdf>

²⁵⁸ Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 05.05.2009, Kanun No. 5894 <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Kurulus-ve-Gorevleri-Hakkinda-Kanun.pdf>

²⁵⁹ TFF Futbol Müsabaka Talimatı, md.5/1-2, Bu Talimat, TFF Yönetim Kurulu'nun 04.08.2017 tarih ve 61 sayılı kararıyla kabul edilmiş ve 09.08.2017 tarihinde TFF'nin resmi internet sitesi olan www.tff.org adresinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Futbol-Musabaka-Talimati.pdf>

b) Uluslararası resmi müsabakalar, FIFA ve UEFA tarafından düzenlenen veya bu kuruluşların iznine bağlı olarak kulüplerin yapacağı müsabakalardır.

Özel Müsabakalar,

Özel müsabakalar resmi müsabakaların dışında kalan müsabakalardır. Özel müsabakalar, Ulusal ve Uluslararası Özel Müsabakalar olmak üzere ikiye ayrılır.

a) Ulusal özel müsabakalar, TFF'ye tescilli kulüplerin kendi aralarında ve Türkiye sınırları içerisinde yaptıkları müsabakalardır,

b) Uluslararası özel müsabakalar, ulusal özel müsabakaların dışında kalan özel müsabakalardır.

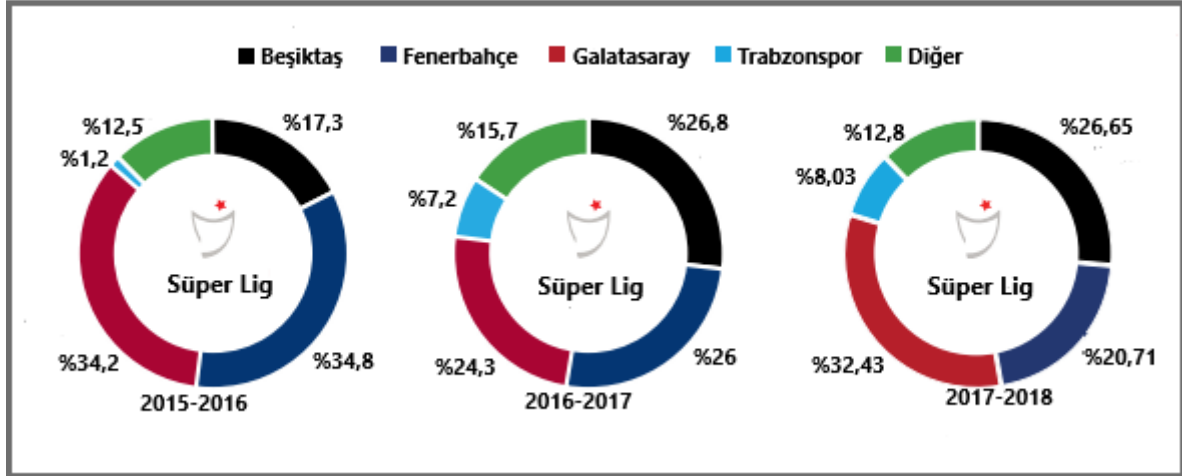
TFF'den izin alınmadan hiçbir müsabaka yapılamaz. Resmi müsabakalar TFF tarafından düzenlenir ve bu müsabakalara ait unvanlar TFF tarafından verilir. Özel müsabakalar hakkında Özel Müsabaka ve Turnuva Talimatı hükümleri uygulanır. TFF'ye tescilli kulüplerin yurtdışında özel müsabakalara katılabilmeleri için TFF'nin ve ilgili ülke federasyonunun izinlerini almaları gereklidir²⁶⁰.

TFF tarafından tertiplenen bütün karşılaşmalardan elde edilecek hâsılat spor kulübünüdür. Ancak, bu hâsılat futbol federasyonu tarafından müsabaka hâsılatının dağıtımına dair talimat hükümlerine göre dağıtımına tabi tutulur. Bu gelirler, TFF tarafından düzenlenen resmi-özel profesyonel her türlü futbol karşılaşmalarında ve yurt içindeki temsili ve milli takımların futbol karşılaşmalarında e-bilet satışından elde edilirler. Kulüpler, yayın gelirlerinden sonra en büyük gelirlerini stadyumlarından elde etmektedir. Her futbol takımının maç biletlerinin satış fiyatları, birbirinden farklıdır.

Loca satışları, kombine kart satışları, e- maç bileti satış gelirleri özellikle 4 büyük kulüp ve TFF Spor Toto Süper Lig'de yer alan diğer futbol kulüpleri için çok önemli boyutlara ulaşmaktadır.

²⁶⁰TFF Futbol Müsabaka Talimatı, md.6/1-2-3, Bu Talimat, TFF Yönetim Kurulu'nun 04.08.2017 tarih ve 61 sayılı kararıyla kabul edilmiş ve 09.08.2017 tarihinde TFF'nin resmi internet sitesi olan www.tff.org adresinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
<http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Futbol-Musabaka-Talimati.pdf>

Şekil 5; Süper Lig'in Son 3 sezondaki maç günü gelirlerinin yüzdesel oranları²⁶¹



2017-2018 futbol sezonunda Süper Lig’de şampiyon olan Galatasaray, maç günü gelirleri toplamı 400 milyon TL’ye yaklaşan Süper Lig takımları içerisinde, 128,5 milyon TL ile en fazla maç günü geliri olan takım olmuştur. Ligi dördüncü olarak bitiren Beşiktaş, 105,6 milyon TL ile maç günü gelirlerinde ikinci, ligi ikinci olarak bitiren Fenerbahçe, 82 Milyon TL ile üçüncü, Ligi beşinci olarak bitiren Trabzonspor ise 31,8 Milyon TL maç gelirlerinde dördüncü olmuştur.

2.1.3.1. Sezonluk Kombine Kart Satış Gelirleri

Kombine bilet birçok spor dalında olmakla birlikte, özellikle futbol müsabakalarını izlemek için kullanılan bilet alma sistemidir. Kombine biletler futbol kulüpleri tarafından, müsabakasını oynadığı statların seyirci kapasitesine göre sınırlı sayıda üretilir. Uygulamada, bir spor kulübünün profesyonel futbol faaliyeti ile ilgili olarak bir sezonda deplasman maçları hariç, oynadığı karşılaşmalarının tamamının veya bir kısmını içerecek şekilde düzenlenmekte olan ve böylece, spor kulübü tarafından bir futbol sezonunda belirlenecek karşılaşmalara, bu karşılaşmalara dair saptanacak ücretin tamamını önceden ödemek kaydıyla serbest giriş imkânı veren bilete kombine bilet denilmektedir. 14 Nisan 2014’te yürürlüğe giren 6222 sayılı “Sporda Şiddet ve Düzensizliğin Önlenmesine Dair Kanun” uyarınca Passolig Kart olmadan kombine kart sahipleri dâhil hiçbir taraftar stadyumlara giremez. Her futbol takımının sezonluk

²⁶¹ Aktif Bank EKOLİG, 2016-2017/2017-2018 Sezonu Futbol Ekonomisi Raporu, s.53, <https://www.aktifbank.com.tr/tr/Documents/2016-2017%202017-2018%20Sezonu%20Futbol%20Ekonomisi%20Raporu-3%20%20.pdf>

kombine biletleri, maç biletlerinin satış fiyatları gibi birbirinden farklıdır. Yeni hâsılat dağıtım talimatı²⁶² uyarınca kulüpler T.F.F. payını, sezon içerisinde oynanacak müsabaka başına ve müsabaka haftasına değil, kombine biletin satışını takiben tahakkuk ettireceklerdir.

2.1.3.2. E Bilet (Passolig) Gelirleri –Turnike Geçiş Gelirleri

14 Nisan 2014'te yürürlüğe giren 6222 sayılı Sporda Şiddet ve Düzensizliği Önleme Kanunu'nun getirdiği e-bilet projesi kapsamında bir yenilik olan ve Futbol Federasyonu tarafından devreye sokulan Passolig kartının amacı stadyumlara girişi sağlamaktadır. 6222 sayılı “Sporda Şiddet ve Düzensizliğin Önlenmesine Dair Kanun” uyarınca; kişilerin, fotoğrafları ve TC kimlik numaralarının bulunduğu Passolig Kart olmadan kombine kart sahipleri dâhil hiçbir taraftar stadyumlara giremeyecektir. Süper lig ve TFF 1. lig maçlarında geçerli olan Passolig, kulüplerin Türkiye kupası ve Süper kupa ve Avrupa kupalarında geçerli değildir.

TFF Süper lig ve TFF 1. Lig futbol kulüplerinin oynadığı müsabakalardan elde edilen maç günü gelirleri kayıt altına alınarak Aktif Bank vasıtasıyla kulüplere dağıtılmaktadır. Passolig sisteminin kurulmasıyla birlikte Kulüplerin hayatında daha önce olmayan birtakım gelirler ortaya çıktı. Birincisi, taraftar kartların satış gelirlerinin aşağı yukarı yarısı kulüplere gidiyor. 2017-2018 Futbol Sezonu geride kalırken, Spor Toto Süper Lig’de taraftar sayısı büyük artış gösterdi. Spor Toto Süper Lig karşılaşmalarını 2016-2017 futbol sezonunda 2,7 milyon kişi stadyumlarda izlerken bu sezon seyirci sayısı yüzde 43 oranında artarak 3,9 milyona ulaştı. Passolig verilerine göre, 2015-2016 sezonunda 8 bin 427, 2016-2017 sezonunda 8 bin 940, 2017-2018 sezonunda 12 bin 821 olan süper lig’in seyirci ortalaması, 2018-2019 sezonunda 13 bin 928’e yükselmiştir²⁶³.

2018-2019 Süper Lig Lefter Küçükandonyadis Sezonu Sona ererken, Süper Lig Passolig Kart alan futbolsever sayısı da 3,6 milyonu geçti. 2018-2019 Futbol Sezonu boyunca bir önceki sezona göre 400 binden fazla sporsever Passolig ailesine katılırken, süper lig’deki bütün resmi maçları toplam 4,262.909 kişi stadyumlarda izledi.

²⁶²md.7 (Değişik madde: 05/02/2010 - 27484 S.R. G. Yön /1 md.)

²⁶³Aktif Bank EKOLİG, **2016-2017/2017-2018 Sezonu Futbol Ekonomisi Raporu**, s.53, <https://www.aktifbank.com.tr/tr/Documents/2016-2017%202017-2018%20Sezonu%20Futbol%20Ekonomisi%20Raporu-3%20%20.pdf>

Tablo 18: Son 2 Sezon Süper Lig Passolig Taraftar Kartı Genel Sıralaması²⁶⁴

TFF Spor Toto Süper Lig 2017-2018 Futbol Sezonu Passolig Taraftar Kart Ligi Genel Sıralaması 15.02.2018 Tarihi İtibariyle		TFF Spor Toto Süper Lig 2018-2019 Futbol Sezonu Passolig Taraftar Kart Ligi Genel Sıralaması 02.09.2018 Tarihi İtibariyle	
GALATASARAY	668.260	GALATASARAY	875.765
FENERBAHÇE	639.436	FENERBAHÇE	819.498
BEŞİKTAŞ	610.245	BEŞİKTAŞ	722.451
TRABZONSPOR	204.503	TRABZONSPOR	257.204
ATIKER KONYASPOR	124.430	BURSASPOR	146.726
BURSASPOR	124.076	ATIKER KONYASPOR	140.366
ANTALYASPOR	93.929	ANTALYASPOR	111.017
KAYSERİSPOR	56.863	KAYSERİSPOR	72.051
EVKUR MALATYA	51.902	EVKUR MALATYA	70.407
GÖZTEPE	51.268	GÖZTEPE	67.373
DEMİR GRUP SİVASPOR	46.775	MEDİPOL BAŞAKŞEHİR	57.941
MEDİPOL BAŞAKŞEHİR	41.562	B.BLD. ERZURUMSPOR	56.126
AYTEMİZ ALANYA	29.705	DEMİR GRUP SİVASPOR	55.976
TELESET MOBİLYA AKHİSAR	25.764	ÇAYKUR RİZESPOR	42.212
KARDEMİR KARABÜK	24.147	MKE ANKARAGÜCÜ	40.750
OSMANLI SPOR	23.943	TELESET MOBİLYA AKHİSAR	39.405
GENÇLERBİRLİĞİ	16.527	AYTEMİZ ALANYA	38.808
KASIMPAŞA	12.341	KASIMPAŞA	16.480
TOPLAM PASSOLİG KART SAYISI	2.845.676	TOPLAM PASSOLİG KART SAYISI	3.630.556

Spor Toto Süper Lig’de ki seyirci artışıyla birlikte kulüplerin Bilet ve Sezonluk Kombine satışlarından elde ettiği gelirlerde de büyük oranda artış oldu. Süper Lig kulüpleri, geride bıraktığımız 2018-2019 sezonunda gelirlerini yüzde 21 oranında artırarak, Bilet ve Sezonluk Kombine satışlarından elde edilen (**Kulüplerin kendi sattığı VİP Koltuklar ve Loca satışlarından elde edilen gelirler hariç**) toplam 336 milyon TL Süper Lig kulüplerine dağıtıldı.2 sezon öncesinde bu rakam 157 milyon TL idi.

2.1.3.3. Loca Satış Gelirleri

Günümüzde artık futbola ilgi aynı zamanda kurumsal olarak ta artmaya başladı. Bugün bazı büyük kulüplerimizde, ticari, sınai ve finans alanlarında faaliyet gösteren önemli kurumlar, iş adamları, kendi müşterilerine rahat ortamda maç izletebilmek için

²⁶⁴ PassoLig verileri kullanılmıştır. <https://www.passolig.com.tr/taraftar-ligi>

çok ciddi rakamlarla kiraladıkları önemli localar²⁶⁵veya sezonluk kombine kart alımları olduğunu görüyoruz. Kurumlar taraftar olamayacaklarına göre, onlar spor kulüpleri için birer müşteridir. Çünkü bir kurum birden fazla kulübün kombine kartını alabiliyor veya locasını kiralayabiliyor.²⁶⁶Özellikle Galatasaray, Fenerbahçe ve Beşiktaş'ın loca gelirleri maç günü gelirleri içerisinde milyon dolarlarla ifade edilebiliyor. 2018-2019 futbol sezonunda TFF Süper Lig Takımlarının elde ettiği, maç günü gelirleri 336 milyon TL'ye ulaştı.

2.1.4. Futbolcu Transfer ve Kiralama Gelirleri

Futbol kulüpleri için bir diğer önemli gelir kaynağı futbolcu transfer ve kiralama gelirleridir. Profesyonel sporcular, transfer ücreti karşılığında kulüp değiştirir. Sporunun kulüp değiştirmesi için transfer ücretinin yanında bazen bonservis bedeli de ödenir. Bonservis bedeli, bonservisin devri, kiralamalar ya da yetiştirme tazminatına dayanan transferler nedeniyle ödenen parasal değerdir. Bir başka deyişle futbolda bonservis bedeli kulübüyle sözleşmesi devam eden futbolcunun bir başka takıma transfer olabilmesi için ödenen ücrete denir.

TFRS tebliğlerine göre, futbolcuların aktif ve teşkilatlanmış piyasaları olmaması nedeniyle“**sözleşmesi devam eden futbolcunun bir futbol kulübünden diğerine transferi için "önceki kulübüne sözleşme fesih bedeli (bonservis) olarak" ödenen paralar kulüpler arasında serbestçe belirlenebilmektedir.**”²⁶⁷

2.1.4.1. Transfer ve Kiralama Gelirleri

Futbol kulüpleri, sahip oldukları varlık ve kaynak yapılarıyla diğer işletmelerden oldukça farklıdır. Futbol kulüpleri, rekabet gücü seviyesini korumak ve finansmanını sürekli olarak güçlendirmek amacıyla sahip olduğu oyuncularını diğer kulüplere satması, kiralaması futbol kulüpleri için bir başka önemli gelir kaynağıdır. Futbol küresel bir piyasadır ve en iyi futbolcular sürekli takım değiştirir. Futbolcu, sözleşme süresinden önce transfer olursa yeni kulübü eskisine bonservis ücreti öder. İşte buna

²⁶⁵Statlarda sınırlı sayıda bulunan loca'larda; Kapalı otopark kullanım hakkı, özel VIP girişi, loca sahiplerine ait kapalı oturma alanında; TV, telefon, mini bar, loca mobilyaları, kahve makinesi, havalandırma sistemi, portmanto ve kilitli dolaplar, maç günü dışında toplantı amaçlı kullanım, İnternet, hostes hizmeti bulunmaktadır.

²⁶⁶Akşar, Tuğrul, “Stat gelirleri nasıl artırılır?” e-Dünya Haber Sitesi, 21.10.2013, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/stat-gelirleri-nasil-artirilir/17924>

²⁶⁷19 Ekim 2003 tarihli FIFA Yönetmeliğinin 5'inci maddesi uyarınca Yönetim Kurulunca çıkarılan, Oyuncuların Statüsü ve Transferlerine İlişkin Talimat (Regulations on the Status and Transfer of Players) https://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/regulations_on_the_status_and_transfer_of_players_en_33410.pdf

transfer ücreti denir. Profesyonel bir futbolcu kendisi ile ilgili kulüpler arasında, akdedilecek yazılı bir sözleşme ile başka bir kulübe kiralanabilir. Bu tür kiralamalar Yetiştirme Tazminatı ve Dayanışma Tazminatı'na ilişkin hükümler de dâhil olmak üzere futbolcuların transferine ilişkin aynı hükümlere tabidir.

FIFA'nın Küresel Transfer Piyasası Raporu'na²⁶⁸ göre, 2018 yılında, 2017 yılına göre yüzde 5, 6 daha fazla olan 16 bin 533 uluslararası transferle yeni bir rekor kırıldı. 175 farklı ülkeyi temsil eden bu transferlerde 14 bin 188 profesyonel futbolcu yer aldı. 2018 yılında yapılan transfer türleri; tıpkı önceki yılların her birinde olduğu gibi, en yaygın transfer türü sözleşmesi biten ve serbest kalan oyunculardır. Sadece bu tip transferler, 2018'deki tüm uluslararası transferlerin % 65,4'ünü oluşturmaktadır. Kalan transferler kiralık/geçici (% 13,5), kalıcı transferler (% 12,5) veya kiralık/geçici sözleşmesi sona erip geri dönen oyuncuların transferleridir (% 8,6).

2018 yılında, tüm dünyada 16 bin 533 uluslararası transfer yapılarak, 7,03 milyar dolar transfer harcamasıyla rekor kırıldı. Bu 2017 yılına göre % 10,3 daha fazladır. Dünyada 2017 yılında transfere 6,37 milyar dolar, 2016 yılında 4,8 milyar dolar, 2015'te ise 4,19 milyar dolar harcanmıştı. Aynı rapora göre transfere ücretlerine yapılan harcamalar, tüm uluslararası transferlerin sadece % 15,1'ne karşılık yapılmıştır. Kalan% 84,9'u için hiç bir transfer ücreti ödenmemiştir.

2018 yılında uluslararası transfere en fazla para harcayan ülke ise 1 milyar 981 milyon dolar ile İngiltere olurken, 1 milyar 352 milyon dolar ile İspanya ikinci, 848,9 milyon dolar ile İtalya üçüncü, 485 milyon dolarla Almanya dördüncü, 469,1 milyon dolarla Fransa beşinci oldu. Türkiye, 2018 yılında dünya genelinde uluslararası transfere geçen yıl en fazla para harcayan ülkeler listesinde 65,2 milyon dolar harcama ile on altıncı oldu.²⁶⁹

2.1.4.2. Sözleşmeden Kaynaklanan Bir Sonraki Satıştan Elde Edilen Gelirler

Kulüplerin gençlik geliştirme merkezlerinde yetişen yeni nesil ve yetenekli genç futbolcular, yapılan uzun vadeli yatırımlar neticesinde büyük katma değer üreten dinamiklerin başında gelmektedir. Bugünlerde futbol dünyasındaki birçok kulüp

²⁶⁸ FIFA'nın Küresel Transfer Piyasası Raporu [FIFA's Global Transfer Market Report], 30 Ocak 2018, https://www.fifatms.com/wp-content/uploads/dlm_uploads/2018/01/GTM_2018.pdf

²⁶⁹ FIFA Küresel Transfer Piyasası Raporu, www.FIFA.comwww.FIFA.comhttps://www.fifatms.com/wp-content/uploads/dlm_uploads/2019/01/GTM-2018_Men_online_v1.2.pdf

yöneticileri veya spor direktörleri gelecek vaat eden genç oyuncuların sözleşmelerine “satış maddesi ve yüzdelik oran” ekletip, kulübün bir sonraki transferinden kazanılacak ücretin bir kısmını almaya çalışmaktadır. Bunun için satış maddesi ve yüzde rakamı, oyuncunun sözleşmesinde ek olarak mutlaka belirtilmelidir.

Anlaşmayı karşılıklı müzakere eden iki kulüp, şekle karar vermek zorundadır. Bazen futbolcuyu satın alan kulüpler, kısa vadede ödeyecekleri paradan tasarruf edebilmek için, satış yapan kulüplere daha küçük bir transfer ücreti karşılığında daha büyük bir satış maddesi sunmaktadır. Bunun en yakın örneği Trabzonspor’un yıldız futbolcu aday, genç yetenek Yusuf Yazıcı’dır. Fransa 1. Lig kulüplerinden Lille Kulübü yetkilileri, futbolcu Yusuf Yazıcı’yı transfer etmek için günlerce Trabzonspor’la görüşmeler yaptı. Oyuncunun satışı ile ilgili Trabzonspor’un 20 milyon Euro ısrarı, Lille kulübünün teklifi ise 16,5 milyon Euro nakit, oyuncu Yusuf Yazıcı’nın 25 maçta forma giymesi halinde bu kazanç +1 milyon Euro ve ayrıca oyuncu Türkiye’den başka bir kulübe satılır ya da kiralanırsa Lille kulübü Trabzonspor’a 20 milyon Euro daha ödeyecektir.

Bu tarz ek maddelerin sözleşmelere dâhil edilmesinin birçok sonucu vardır ve zaman zaman bir transferin yapılmasının veya transfer görüşmelerinin kesilmesinin arkasındaki belirleyici faktör olabilir. Kulüpler bu işlemlerden çok para kazanabilir ve bu da kulüplerin genç yeteneklerin yetiştirilmesinde daha gayretli çalışmasına vesile olup, hayatta kalması için faydalı olacaktır.

2.1.4.3. Yetiştirme Tazminatları

Yetiştirme tazminatı, amatör futbolcunun profesyonelliğe geçişinde ve profesyonel statüsünü bozmadan yapacağı transferlerde ödenir.

İşçinin serbest dolaşımı prensibi dâhilinde **Bosman kuralı**²⁷⁰ sonrası dönemde birlikte bonservis uygulamasının sona ermesi neticesinde futbol kulüplerine futbolcu yetiştirmeyi özendirmek gerekmiştir. Bunun için Avrupa Birliği’nin yetkili komisyonları ile FİFA ve UEFA’nın yürüttüğü çalışmaların bir ürünüdür. Profesyonel

²⁷⁰1990 yılında Belçika 2. liginde RFG Liege takımında oynayan Jean-Marc Bosman, kontratının sonunda Dunkerque takımına gitmek istemiş fakat RFG Liege, önerilen transfer ücretini az bulup öneriyi reddetmişti (O zamanlar oyuncunun kontratı bitse bile oyuncunun kulübünün transfere izin vermesi gerekiyordu). Böylece Bosman olayı Avrupa Adalet Mahkemesi’ne(Luxemburg) götürdü ve 15 Aralık 1995 yılında yukarıda özetlediğim BOSMAN KURALI ortaya çıktı bu mahkemenin verdiği kararlar, yani 15.12.1995 tarihinden itibaren kontratı biten oyuncular, mevcut kulüplerinin izni olmaksızın istedikleri kulübe bedelsiz olarak gidebilme hakkına sahip oldular.

Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı'nda²⁷¹ belirtilen, yaş ve koşullardaki sporcunun, oynama hakkını bonservisini elinde bulunduran/yetiştirici spor kulübü tarafından yetiştirme tazminatı karşılığında bir başka spor kulübüne devredilmesi yoluyla alınan ve elde edilen gelirdir.

Futbol kulüplerinin 23 yaş ve altındaki futbolcuların kendilerinde oynatılmaları hakkını (imtiyazını) almak için ödedikleri yetiştirme tazminatlarıdır. Futbolcuların eğitimi ve yetiştirilmesi 12–23 yaşları arasında gerçekleşir. Yetiştirme tazminatının hesaplanmasında TFF kayıtları esas alınır ve hesaplama eğitimin fiilen başladığı tarihten itibaren yapılır. Tazminat kural olarak 23 yaşın doldurulmasına kadar futbolcunun profesyonel olarak yapacağı tüm transferlerinde ödenir. **“Geçici transferlerde futbolcuyu geçici olarak transfer eden kulüp bu döneme denk gelen yetiştirme tazminatına hak kazanır.”**²⁷²FIFA Transfer Talimatı'nın 20. maddesi uyarınca, yetiştirme tazminatı, amatör futbolcunun profesyonelliğe geçişinde ve profesyonel statüsünü bozmadan 12 ile 23 yaş arasında yapacağı transferlerde ödenir. 23 yaşından sonra yapılacak transferlerde yetiştirme tazminatı ödenmemektedir. TFF'den farklı olarak FIFA uygulamasında, futbolcunun 21 yaşına kadar sürmüş olan eğitim faaliyetleri için 23 yaşına kadar yapacağı transferlerde ödenmektedir. TFF düzenlemeleri uyarınca ise eğitim faaliyetinin 23 yaşına kadar sürdüğü öngörülmektedir.

Yetiştirme tazminatının hesaplanmasına ilişkin olarak kulüplerin dört ayrı kategoriye ayrılır.

Tablo 19: 2019-2020 Futbol Sezonu Yetiştirme Tazminatı Hesaplama Kriterleri²⁷³

Kategori	Kulüpler	Yetiştirme Tazminatı Miktarları
Birinci Kategori	Spor Toto Süper Lig Kulüpleri	150.000 TL
İkinci Kategori	TFF 1.Lig Kulüpleri	75.000 TL
Üçüncü Kategori	Spor Toto 2.Lig Kulüpleri	30.000 TL
Dördüncü Kategori	Spor Toto 3.Lig Kulüpleri ve Amatör Liglerde Yer Alan Kulüpler	15.000 TL

²⁷¹Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı, Ağustos 2016, <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statusu-ve-Transferleri-Talimatı.pdf>

²⁷²PFSTT, Madde:16/4, Ağustos 2016,

²⁷³<http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TFF/Lisanslama/2019-2020-ilan-edilmesi-gereken-hususlar.pdf>

2.1.4.4. Dayanışma Mekanizması Gelirleri

Profesyonel futbolcunun sözleşmesinin bitiminden önce transfer edilmesi durumunda, o futbolcunun eğitime ve yetişmesine katkıda bulunan bütün kulüpler o futbolcunun önceki kulübüne ödenen tazminattan bir pay alırlar (**dayanışma payı**). Dayanışma paylarına ilişkin hükümler FIFA talimatının 5 nolu ekinde düzenlenmiştir.²⁷⁴

Profesyonel bir futbolcunun sözleşmesi devam ederken transfer olması halinde yetiştirme tazminatı istisna olmak üzere önceki kulübüne ödenen her türlü tazminatın %5'i bu tazminatın toplamından düşülecek ve yeni kulübü tarafından o futbolcunun önceki yıllarda eğitime ve yetişmesine katkıda bulunan kulübe / kulüplere dayanışma payı olarak dağıtılacaktır. Bu dayanışma payı, aşağıda da belirtildiği üzere, futbolcunun 12. yaşı ile 23. yaş gününe rastlayan sezonlar arasında ilgili kulübe / kulüplere tescil olduğu yıl sayısını yansıtacaktır (eğer bir yıldan az ise, orantılı olarak hesaplanır).²⁷⁵

Tablo 20: Dayanışma Tazminatının Hesaplanmasında Dikkate Alınacak Oranlar

Dayanışma Tazminatının Hesaplanmasında Dikkate Alınacak Değerler	
12.yaş gününe rastlayan Sezon: %5	(yani, toplam tazminatın % 0.25'i)
13.yaş gününe rastlayan Sezon: %5	(yani, toplam tazminatın % 0.25'i)
14.yaş gününe rastlayan Sezon: %5	(yani, toplam tazminatın % 0.25'i)
15.yaş gününe rastlayan Sezon: %5	(yani, toplam tazminatın % 0.25'i)
16.yaş gününe rastlayan Sezon: %10	(yani, toplam tazminatın % 0.5'i)
17.yaş gününe rastlayan Sezon: %10	(yani, toplam tazminatın % 0.5'i)
18.yaş gününe rastlayan Sezon: %10	(yani, toplam tazminatın % 0.5'i)
19.yaş gününe rastlayan Sezon: %10	(yani, toplam tazminatın % 0.5'i)
20.yaş gününe rastlayan Sezon: %10	(yani, toplam tazminatın % 0.5'i)
21.yaş gününe rastlayan Sezon: %10	(yani, toplam tazminatın % 0.5'i)
22.yaş gününe rastlayan Sezon: %10	(yani, toplam tazminatın % 0.5'i)
23.yaş gününe rastlayan Sezon: %10	(yani, toplam tazminatın % 0.5'i)

²⁷⁴19 Ekim 2003 tarihli FIFA Yönetmeliğinin 5'inci maddesi uyarınca Yönetim Kurulunca çıkarılan, Oyuncuların Statüsü ve Transferlerine İlişkin Talimatı md. 21 (Regulations on the Status and Transfer of Players)

https://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/regulations_on_the_status_and_transfer_of_players_en_33410.pdf

²⁷⁵19 Ekim 2003 tarihli FIFA Yönetmeliğinin 5'inci maddesi uyarınca Yönetim Kurulunca çıkarılan, Oyuncuların Statüsü ve Transferlerine İlişkin Talimat (Regulations on the Status and Transfer of Players) https://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/regulations_on_the_status_and_transfer_of_players_en_33410.pdf

Hesaplanan Dayanışma Payı kulüpler tarafından şu şekilde ödenir.

1-Yeni kulüp, dayanışma payını futbolcunun tescilini takip eden 30 gün içinde veya şarta bağlı ödemeler yapılması söz konusu ise bu ödemelerden sonraki 30 gün içinde yukarıda yazılı hükümlere uygun olarak futbolcuyu yetiştiren kulübe / kulüplere öder.

2- Dayanışma katkısının hesaplanması ve futbolcunun futbolcu kimliğinde işlenmiş kariyerine uygun olarak dağıtmak yeni kulübün sorumluluğundadır. Futbolcu, gerekiyorsa yeni kulübe bu sorumluluklarını yerine getirmek konusunda yardımcı olur.

3- Profesyonel futbolcu ile onu yetiştiren kulüplerden herhangi biri arasında o futbolcunun transferini takip eden 18 ay içinde herhangi bir bağlantı kurulamaması halinde, dayanışma katkısı sadece futbolcunun yetiştirildiği ülkenin (veya ülkelerin) federasyonuna / federasyonlarına ödenir. Bu dayanışma katkısı, söz konusu federasyonların gençlik geliştirme programlarının desteklenmesinde kullanılacaktır.

4-Disiplin Komitesi, ekte yazılı yükümlülüklerle riayet etmeyen kulüplere disiplin cezası uygulayabilir.

2.1.5. Reklam Gelirleri

Reklam: Bir ürün, marka veya hizmetin çeşitli iletişim olanaklarını kullanarak, ticari yönden tanıtılmasını sağlayan gerçek veya sanal ortamdaki yazı, resim, amblem, film ve benzeri şekilleridir²⁷⁶.

Spor kulüpleri tarafından yoğun olarak elde edilen gelir türlerinden biri de **“Reklam Geliri”** türüdür. Günümüz futbol dünyasında kulüplerin formlarının çeşitli bölgelerine aldıkları reklamlar sonucunda sağladıkları kazançlar, mali tablolarında önemli bir gelir kaynağı olarak yer almaktadır. Reklam, bir işin veya hizmetin ticari yönden tanıtılması amacıyla kişi ve her türlü spor materyali üzerine konulacak yazı, resim, logo vb. şekilleri ifade eder. Futbol faaliyetiyle ilgili olarak T.F.F. tarafından düzenlenen **“Sportif Ekipman Talimatı”** TFF Yönetim Kurulu’nun 11.08.2016 tarihli kararıyla kabul edilmiştir.²⁷⁷ Bu talimat ile futbol müsabakalarına katılacak futbolcu ve görevlilerin spor giysileri ile oyun sahası ve çevresine alınacak gerçek veya sanal

²⁷⁶07.08. 2016 tarih 29794 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü İşletme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliği’nin 4.maddenin (k) fıkrası, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160807-3.htm>

²⁷⁷**Türkiye Futbol Federasyonu Sportif Ekipman Talimatı**, TFF Yönetim Kurulu’nun 08.08.2016 tarihli ve 28 sayılı toplantısında kabul edilmiş ve 11.08.2016 tarihinde TFF’nin resmi web sitesi olan www.tff.org adresinde yayımlanmıştır.

reklam usul ve esasları düzenlenmiştir. Bu talimatın amacı, müsabakalara katılacak futbolcuların ve müsabaka görevlilerinin ve diğer kişilerin, forma setleri idman malzemeleri ve benzeri sportif giysileri ile sportif ekipmanların üzerindeki reklam sayılabilecek her türlü resim, yazı ve benzeri şekillerin kullanımı ile ilgili usul ve esasların düzenlenmesidir.

Reklamların hukuka, fair-play ruhuna, ahlaka ve adaba aykırı düşmemesi esastır. Özellikle alkollü içkilere, tütün mamullerine, mevzuat tarafından izin verilenler hariç olmak üzere kumar oyunlarına yönelik ve politik, ırkçı veya dini içerikli reklam yapılması yasaktır.²⁷⁸ Reklamlar; ilgili spor dalının bağlı olduğu uluslararası federasyon tarafından izin verilen şekil ve ölçülere uygun olacaktır.²⁷⁹

Futbol kulüpleri tarafından reklam gelirleri forma, sportif ekipmanlar reklamı ve spor tesislerine alınan reklamlar olmak üzere iki şekilde elde edilir

2.1.5.1. Forma ve Sportif Ekipmana Alınan Reklamlar

3813 sayılı T.F.F. Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun gereğince tescilleri yapılan kulüplerin amatör ve profesyonel futbol karşılaşmalarında (resmi ve özel), karşılaşmalara katılacak futbolcu ve görevlilerin forma ve eşofmanlarına vb. spor giysilerine konulacak reklam ve reklam sayılabilecek her türlü resim, yazı vb. şekiller, bu talimatla tespit edilen esaslara göre düzenlenir. Kulüpler, futbol karşılaşmalarına katılan futbolcuların forma ve eşofmanlarına, bu reklam talimatı hükümlerine uymak kaydı ile reklam koyabilirler.

2.1.5.2. Spor Tesislerine Alınan Reklamlar

Statlara Alınan Reklamlar: Profesyonel futbol karşılaşmalarının oynandığı statlara, statların işletilmesinden sorumlu olan G.S.G.M. ile bu statları G.S.G.M.'den kiralayan veya bu statların kullanımı ile ilgili olarak intifa ve üst hakkı tesis ettiren kulüpler tarafından reklam alınmaktadır.

Kulüpler reklam panoları, stadyumlar, antrenman sahaları internet sayfası, sosyal medya (**Twitter/Facebook/Instagram**) veya medya kanalları vasıtasıyla reklam geliri

²⁷⁸ **Türkiye Futbol Federasyonu Sportif Ekipman Talimatı, Madde;3/2**

²⁷⁹ Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Mülkiyeti ve Kullanımında Bulunan Spor Tesislerinde Yapılacak Spor Faaliyetleri ile Genel Müdürlüğün Gözetim ve Denetiminde Düzenlenecek Olan Spor Organizasyonlarına Katılan Kulüp ve Kişilerin Her Türlü Spor Malzemeleri ile Araç ve Gereçlerine Reklam Konulmasına Dair Yönetmeliğin, 6.maddesi

elde edebilmektedir. Bunlardan en önemli getiriye sağlayanlar, stadyum ile ilgilidir. Futbol kulüplerinin en önemli iki reklam kaynağı; stadyumların içindeki ve dışındaki reklam alanları ile antrenman sahasındaki reklam alanlarıdır.²⁸⁰

T.F.F. talimatı uyarınca ve T.F.F. izniyle gerçek ve sanal (oyun sahası ile sahayı çevreleyen alanlarda hukukten kullanımı meşru görüntülerin, canlı ve banttan bilgisayar marifetiyle manipölasyonu ile söz konusu görüntülerde yer alan muhtelif unsurların teknoloji vasıtasıyla sinyallere dönüşmesi suretiyle olan) reklam yapılabilir.

“Son yıllarda yapılan faaliyetin reklam ya da sponsorluk olması konusunda kimi zaman tereddütler yaşanabilmektedir. Bu iki harcamanın vergisel sonuçlarının farklı olmasından dolayı doğru tespit edilmesi gerekir. Her ikiside pazarlama faaliyeti kapsamında kitlelere ulaşmada; iletişim aracı olma, üretici firmayı tanıtmaya gibi benzer özelliklere sahip oldukları gibi farklı yönleride bulunmaktadır. Sponsorlukta kurum imajının oluşturulması amaçlanırken, reklamda bir ürün ya da hizmetin tanıtımı amaçlanmaktadır.²⁸¹

“3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.”²⁸² Bir diğer fark ise sponsorlukta firmanın dışındaki ürün, faaliyet ön planda iken reklamda tamamen firmanın ürünü veya hizmeti ön plandadır. Sponsorluk harcamalarında karşı taraf kâr amacı gütmeyen bir kurum iken, reklamda karşılıklı kâr elde etme vardır.

²⁸⁰ İKİZ, Mete, “Türk Spor Kulüplerinin Şirketleşme Modellerinin Analizi”, a.g.e., s.6.

²⁸¹ TOYKAN, Melda Pınar, “Sponsorluk ve Reklam Harcamalarının Vergisel Durumu”<http://www.verginet.net/dtt/1/sponsorluk-reklam-harcamaları-vergi.aspx>

²⁸² 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Madde; 10.3.1
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5520_genteb1_tumguncel.pdf

“1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde sponsorluk ile reklam harcamalarının farklılıkları ile ilgili açıklamalar yapılmıştır:

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.”²⁸³

2.1.6. Spor Toto-Loto ve Loto Gol ve benzeri İsim hakkı Gelirleri

Futbol kulüplerinin ana gelir kaynaklarından biri de; Spor Toto Teşkilat Başkanlığı tarafından verilen, halk arasında “**isim hakkı**” olarak tabir edilen “**iddia**” gelirleridir. Ticari alanda ve kamuoyunda sıkça duyulan bir terim olan isim hakkının hukuki terimi **marka tescilidir**. Türk Dil Kurumu’nda “**marka**” kelimesi “**bir ticari malı, herhangi bir nesneyi tanıtmaya, benzerinden ayırmaya yarayan özel ad veya işaret**” olarak tanımlanmaktadır.

Spor Toto Teşkilat Başkanlığı İsim Hakları Yönetmeliği’nin²⁸⁴ 3. maddesinin (ç) fıkrasında; “**İsim hakkı: Sabit ihtimalli ve müşterek bahis oyun programlarında yer alan spor kulüplerine, spor takımlarına ve ferdi sporculara ödenen nakdi değeri,**” olarak tanımlanmaktadır.

²⁸³1Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Madde; 10.3.1

²⁸⁴Spor Toto Teşkilat Başkanlığı İsim Hakları Yönetmeliği, 28.07.2011 Tarih, 28008 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe Girmiştir.

İsim hakkı gelirleri, spor kulüpleri tarafından, kulüp ismi, logosu, arması, tescilli sporcularının fotoğraf ve imzalarının ticari mallar üzerinde kullanılması, devredilmesi veya kiralanması şeklinde elde edilen gelirlerdir. Bu gelirler, ticari bir ürün üzerine/ürün ile birlikte kullanılmak suretiyle elde edilebileceği gibi, bu kurumların sportif faaliyetlerini icra sırasında da doğabilir. Bu hususta bilinen örnek, futbol müşterek bahisleri kapsamında; **24 Nisan 1959 tarihinde** kabul edilip altı ay sonra yürürlüğe giren ve halk arasında **“Spor Toto”**(Spor Toto Teşkilat Müdürlüğü)olarak bilinen **7258 sayılı “Futbol Karşılaşmalarında Müşterek bahisler tertibi hakkında kanunun adı**, 28.02.2007 tarih ve 26448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5583 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle ve yayımı tarihinde**“Futbol ve Diğer Spor Müsabakalarında Bahis ve Şans Oyunları Düzenlenmesi Hakkında Kanun”** şeklinde değiştirilmiş ve Spor Toto Teşkilat Başkanlığı'na dönüştürülmüştür.

Bu kanun kapsamında futbol karşılaşmalarında müşterek bahislerle ilgili ayrıntılı olarak, farklı tarihlerde değişikliğe uğrayan; **“Spor Toto Teşkilat Başkanlığı İsim Hakları Yönetmeliği”**, **“Spor Müsabakalarına Dayalı Sabit İhtimalli Ve Müşterek Bahis Oyunları Uygulama Yönetmeliği”** ve **“Spor Toto Teşkilat Başkanlığı Hâsılat Dağıtım Yönetmeliği”** şeklinde düzenlemeler yapılmıştır.

“Futbolda müşterek bahis oyunları İsim hakları Yönetmeliği”²⁸⁵ ile müşterek bahis biletlerinde sıra numarası altında yer alacak müşterek bahse dâhil takımlara ödenecek isim haklarının tahakkuk ve tediyesi esasları ve bunlarla ilgili işlemler düzenlenmiştir.

Buna göre;

Futbolda müşterek bahis oyunları İsim hakları Yönetmeliğine göre; İsim hakkına hak kazanabilmek için ilgili spor müsabakasının veya etkinliğin resmi programda yer alması, müsabakanın veya etkinliğin tamamlanmış olması ve müsabaka veya etkinliğin sonucunun ilgili olduğu federasyonca tescil edilmesi şarttır.

“Programda yer alıp mücbir sebeplerle müsabaka tarihinde hakem veya ilgili federasyon kararıyla oynanmayan veya yarıda kalan müsabakalar nedeniyle isim hakkı ödenmez. Ancak, söz konusu müsabakanın tekrar edilmesi veya tamamlanması halinde yeniden programda yer alması durumunda isim hakkı ödenir. Mücbir sebepler

²⁸⁵Spor Toto Teşkilat Başkanlığı İsim Hakları Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 14.03.2009, Resmi Gazete Sayısı: 27169, (Yönetmelikte Değişiklik Yapan Yönetmeliklerin Yayımlandığı Resmi Gazete’lerin Tarihi: 28.07/2011, Sayısı:28008)

konusunda ilgili federasyon kararı esas alınır. Programda takım ismi ile birlikte ferdi sporcu isminin bulunması ve etkinliğin tek olarak kabul edilmesi durumunda isim hakkı ferdi sporcuya ödenir. Sabit ihtimalli ve müşterek bahis oyun programlarında ismi yer almayan spor kulüplerine, takımlara ve sporculara isim hakkı ödenmez. Sabit ihtimalli ve müşterek bahis oyun programlarında yer alan spor kulüplerine, spor takımlarına ve ferdi sporculara hâsılatın ödenecek isim hakkının miktar ve oranı Spor Toto Teşkilat Başkanlığı Yönetim Kurulu tarafından belirlenir.²⁸⁶

Her bir oyunda bir haftada yer alacak takımlara ödenecek toplam miktar o hafta o oyunun genel hâsılatının % 20'sini geçemez. Müşterek bahis oyunları için tespit edilen rakamlar maktu olabileceği gibi hâsılatı göre değişken orantılı da olabilir.

İsim haklarının, futbol karşılaşmalarında Spor Toto Teşkilatı Müdürlüğü tarafından, kulüplerin yapacakları yazılı veya sözlü müracaat üzerine nasıl ödeneceği bu yönetmelikte açıkça gösterilmiştir.²⁸⁷

Sabit ihtimalli ve müşterek bahis oyun programlarında yer alan spor kulüplerine, spor takımlarına ve ferdi sporcularadınatahakkuk eden isim hakkı ödemelerin zamanı ve şekli Spor Toto Teşkilat Başkanlığınca belirlenir. Ödeme, kulüp, takım veya ferdi sporcu adına açılmış banka hesabına bir kerede veya taksitle yapılır.²⁸⁸

T.F.F Kuruluş ve Görevleri hakkında Kanunu'nun 8/a maddesi²⁸⁹ uyarınca Spor Toto ve Spor Loto'dan kulüplere verilecek isim hakları % 15'i T.F.F adına gelir kaydedilir. Söz konusu düzenlemeler uyarınca hâsılatın dağıtımı aşağıdaki gibi örneklendirilebilir.

Tablo 21: SporToto ve Spor Loto İsim Hakları Hâsılatının Dağıtım Çizelgesi

% 15	Spor Toto teşkilat Payı
% 12	Başbıy ve Bayı Komisyonu
% 20	Kulüpler (Kulüp Hisselerinin % 15'i Türkiye Futbol Federasyonu'na)
% 1	Çocuk esirgeme Kurumuna
% 1	Milli Olimpiyat Komitesi
% 49	Toplam

²⁸⁶Spor Toto Teşkilat Başkanlığı İsim Hakları Yönetmeliği, 4. madde,

<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/38921>

²⁸⁷Spor Toto Teşkilat Başkanlığı İsim Hakları Yönetmeliği, 6.madde, Resmi Gazete Tarihi : 14.03.2009, Resmi Gazete Sayısı : 27169

²⁸⁸Spor Toto Teşkilat Başkanlığı İsim Hakları Yönetmeliği, 7. madde,

<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/38921>

²⁸⁹T.F.F Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un, 8.maddesinin, (a) fıkrası, Kanun No.5894, Kabul Tarihi:05.05.2009, <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Kurulus-ve-Gorevleri-Hakkinda-Kanun.pdf>

Tablo 22: Belirtilen bu kesintilerden sonra kalan % 51 şöyle dağıtılmaktadır;

% 10	G.S.G.M Payı
% 10	Kredi Yurtlar Kurumuna
% 5	Başbakanlık Tanıtma Fonuna
%20-30	İştirakçilere verilmektedir.

21.5.1986 günlü, 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un ek 9. maddesine, 29.3.2011 günlü, 6215 sayılı Kanun'un 10. Maddesiyle; "Kamu kurum ve kuruluşlarına ait alacaklar hariç olmak üzere, spor kulüplerinin Spor Toto Teşkilat Başkanlığı nezdindeki isim haklarından doğan alacakları haczedilemez ve bu alacaklar devir ve temlik edilemez" hükmü eklenmiş ve spor kulüplerinin Spor Toto Teşkilat Başkanlığı nezdindeki isim haklarından doğan alacaklarının haczedilemeyeceği kurala bağlanmıştır²⁹⁰.

2.1.7. Spor Malzemesi, Hediyeelik Eşya ve Diğer Ticari Gelirler

TFF Süper Lig'de mücadele eden futbol kulüplerimizin lisanslı taraftar ürünü satışları toplam kulüp gelirleri içerisinde yaklaşık yüzde 15'lik paya sahiptir. Gelirler arasında lisanslı ürün satışlarının payının her geçen yıl artması dikkati çekiyor. 2018-2019 futbol sezonuna göre yeni sezonda mağaza toplam gelirler bir önceki sezona göre yüzde 35 oranında arttı. 4 Büyük kulüp gelirlerini artırmak için bir yandan lisanslı ürünlerini sattığı yeni mağazalar açarken, diğer yandan da Borsaya açılıyor.

Fenerbahçe'nin "**Fenerium**", Galatasaray'ın "**GS Store**", Beşiktaş'ın "**Kartal Yuvası**", Trabzonspor'un "**TS Clup**", Bursaspor'un ise "**Bursastore**" çatısı altında lisanslı ürünlerini sattığı mağazalar için genellikle büyük alışveriş merkezleri (AVM) tercih ediliyor. TFF Süper Lig'de mücadele eden diğer kulüplerimizin birçoğu lisanslı ürünlerini bulunduğu illerdeki mağazalar ve internet mağazacılığı üzerinden yapmaktadır.

Kulüpler açmış olduğu mağazalarla lisanslı ürünlerini geniş bir yelpazeyle taraftarlarına sunmaktadır. Özellikle 4 büyük kulüp için lisanslı ürün satışı çok önemli ekonomik boyutlara ulaşmaktadır. Fenerbahçe Spor Kulübü; '**Fenerium**' markasıyla; 32'si İstanbul'da, 2'si yurtdışında olmak üzere 85 mağaza, 3'ü Gezici TIR, 1 Online satış sitesi ile birlikte toplam 89 satış noktasında faaliyet göstermektedir. Galatasaray

²⁹⁰TOTAL, Erhan, "Spor Kulüplerinin İsim Hakkı ve Haciz Yasağı" Makale Shf. 277-278
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/155548>

Spor Kulübü; ‘**GS Store**’ markasıyla; 33’ü İstanbul’da, 1’i yurtdışında, 2 gezici TIR, 1 Mobil Store, 2 Online satış sitesi ile birlikte toplam 97 satış noktasında faaliyet göstermektedir. BJK Spor Kulübü; ‘**Kartal Yuvası**’ markasıyla; 38’i İstanbul’da, 1’i yurtdışında, 1 Gezici TIR, 1 Online satış sitesi ile birlikte toplam 95 satış noktasında faaliyet göstermektedir. Trabzon Spor Kulübü ise; ‘**TS Clup**’ Markasıyla; 14’ü Trabzon’da, 1 Gezici TIR, 1 Online satış sitesi ile birlikte toplam 26 satış noktasında faaliyet göstermektedir.

4 büyük kulübün mağazalarında forma dışında birçok farklı ürün satılıyor. Mağazaların ciroları takımın performansı ile doğru orantılı hareket etmektedir. Yani takım başarılı ise mağazaların satış cirosu o sezon rekor kırabiliyor. Takımın kötü olduğu dönemlerde mağazalar neredeyse hiç satış yapamıyor.

TFF Süper Ligi’nde 4 büyükler dışındaki takımlardan birden fazla lisanslı ürün satış mağazası olan kulüplerimiz; Bursa Spor Kulübü, ‘**bursastore**’ markasıyla Bursa’da 4 mağaza, 1 Online satış sitesi ile birlikte toplam 5 satış noktasında faaliyet göstermektedir. Göztepe Spor Kulübü ise “**Göz Göz**” markasıyla İzmir’de 5 mağaza, 1 gezici mağaza, 1 Online satış sitesi ile birlikte 7 satış noktasında faaliyet göstermektedir. Son olarak Antalya Spor “**Antalyaspor Store**” markasıyla Antalya’da 3 mağaza, 1 Online satış sitesi ile birlikte 4 satış noktasında faaliyet göstermektedirler.²⁹¹ Geriye kalan 11 TFF Süper Lig kulübü ise bulundukları ilde açtıkları mağaza ve Online satış noktalarıyla faaliyet gösterip, kendi yağıyla kavrulmaya çalışıyorlar.

2.1.8. Tesis Faaliyet ve Kiralama Gelirleri

Mülkiyeti veya kullanım hakkı Gençlik ve Spor Bakanlığı’na bağlı Spor Genel Müdürlüğü’ne ait birçok spor tesisi ve taşınmaz, 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun Ek 11 inci maddesi²⁹² kapsamında bedelsiz veya çok düşük bedellerle spor kulüplerinin kullanımına uzun süreli verilmektedir.

²⁹¹ 11.03.2018 tarihi itibarıyla Mağaza Sayıları; www.fenerium.com.tr, www.gsstore.org, www.kartalyuvasi.com.tr, www.trabzonspor.com.tr, <http://www.bursastore.com>, <https://www.gozgoz.com.tr>, http://www.antalyaspor.com.tr/page/antalyaspor_store_282 resmi internet sitelerinden alınmıştır.

²⁹² 3289 Sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, Ek Madde 11 - (Ek: 28/4/2005 - 5340/3 md.)” Genel Müdürlüğün mülkiyetinde veya kullanımında bulunan spor tesisleri veya taşınmazların kullanım veya intifa hakkı; spor federasyonlarına, en az üçü olimpik olmak üzere toplam altı spor dalında faaliyet gösteren ve liglere katılan spor kulüplerine, yerel yönetimlere, kamu kurum ve

Tesis Faaliyet Gelirleri; Spor kulübünün merkez ve tesislerinde kişilere yapılan malların teslimi ve hizmet ifaları karşılığında elde edilen gelirdir. Bu başlık altında, spor faaliyet sırasında sporculara ve izleyicilere hizmet veren spor tesisinde, yerleşik kafeterya ve büfelerden yapılan satışlar sonucu elde edilen gelirler ile bu tesislerde özel turnuva, düzenlenen konser, gösteri, eğitim kursu ve benzeri etkinliklerden elde edilen gelirleri sayabiliriz.

Tesis-Stat Kira Gelirleri; Derneklerin mal varlığından elde edilen gelirler, asli gelirlerdendir. Ayrıca profesyonel futbol faaliyeti ile ilgili olarak G.S.G.M. tarafından devlete ait statlar spor kulüplerine ya da bu kulüplerce başka spor kulüplerine/şirketlere farklı süreler dahilinde ve sportif ya da ticari amaçlarla (tamamı ya da bir kısmı, market, mağaza, kafeterya, büfe, müstemilatı, bağımsız odaları) kiralanabilmekte ve kiralayan kurumca gelir elde edilmektedir.

2.1.9. Diğer Gelirler

2.1.9.1. UEFA Gelirleri

Türkiye ligi yayın hakkı gelirinin dağıtımına benzer bir şekilde UEFA'da kulüpler bazında düzenlemekte olduğu şampiyonalarda (Şampiyonlar Ligi, UEFA Avrupa Ligi ve Süper Kupa) elde edilen gelirleri katılımcı kulüplere gösterdikleri performansa paralel olarak dağıtmaktadır.

2019/20 UEFA Şampiyonlar Ligi, 2019/20 UEFA Avrupa Ligi ve 2019 UEFA Süper Kupası'ndan brüt ticari gelirin yaklaşık 3,25 milyar avro olduğu tahmin ediliyor. UEFA, 2019/20 UEFA Şampiyonlar Ligi ve 2019 UEFA Süper Kupa'da yarışan kulüplere toplam 2.04 milyar Euro dağıtılırken, 510 milyon Avro UEFA Avrupa Ligi'ne katılan kulüplere dağıtılacaktır.

Ayrıca, UEFA Şampiyonlar Ligi kulüplerinin paylarından ek katkılar aşağıdaki gibi yapılacaktır:

- UEFA Avrupa Ligi kulüplerinin payına 50 milyon avro
- 2019/20 UEFA Şampiyonlar Ligi ve UEFA Avrupa Ligi 'nin eleme aşamasında kulüplere yapılan dayanışma ödemelerini sübvans etmek için 10 milyon avro.

UEFA Şampiyonlar Ligi play-off'larına katılan 12 kulüp için yapılacak paylaşım

UEFA Şampiyonlar Ligi play-off'larına dâhil olan kulüplere toplam 30 milyon Euro ödenecek: elenen kulüpler her biri 5 milyon Euro tutarında sabit bir ödeme alacaktır. Play-off kazananları bu tur için belirli bir ödeme almayacak, ancak UEFA Şampiyonlar Ligi grup aşamasına katılmak için ödeme alacaktır.

Grup aşamasına hak kazanan 32 kulübün her biri, 15,5 milyon Euro peşinat ve 0,75 milyon Euro bakiye ödemesi olarak ayrılan 15,25 milyon Euro tutarında grup aşaması tahsisi almayı bekleyebilir.

Grup performans primleri galibiyet başına 2,7 milyon Euro ve beraberlik başına 900.000- Euro her maç başı için ödenir.

UEFA Şampiyonlar Lig'inde Graplarda çıkıp son 16'ya kalan her takıma 9,5 milyon Euro ödenecek. Son 16 turunu geçip çeyrek finale kalan 8 takımlar bu yıl 10 milyon 500 bin Euro ödül alacak. Yarı finale kalan takımlara bu sezon 12 milyon Euro prim ödenecek. Şampiyonlar liginde finale kalan takımlar bu sezon 15 milyon Euro Ödül alacak. Bu sezon Şampiyonlar Ligi'ni kazanan takım ise 19 milyon Euro kazanacak. İstanbul Vodafone Park Stadında oynanan son 2019 UEFA Süper Kupasında oynayan Liverpool ve Chelsea takımları final oynadıkları için her biri 3,5 milyon Euro kazanmışlar. Ayrıca Şampiyon olan Liverpool 1 milyon Euro Şampiyonluk ödülü almıştır²⁹³.

2.1.9.2. Medya Yayın ve Ticari Satış Gelirleri

Medya yayın haklarını Ziraat Türkiye Kupası Maçları, UEFA maç yayınları (Şampiyonlar ve UEFA Avrupa Ligi), Dostluk Maçları, Özel Maçlar, Hazırlık Maçları, Özel TV yayınları ve diğer (VCD ve DVD) yayınlar oluşturmaktadır.

Ticari Satış Gelirlerini ise; Kulübün adı, görsel malzemeleri, amblemi ve logosunu taşıyan taraftar banka kredi kartları, taraftar passolig üyelik kartları, taraftar GSM iletişim kartları, broşür, dergi, yayın, poster, kitap, oyuncak, oyun (Pes Futbol Oyunları gibi.), bilgisayar oyunu ve ekipmanları, top, kaset ve CD, mefruşat, giysi,

²⁹³<https://www.uefa.com/uefachampionsleague/news/newsid=2616268.html>

yiyecek, içecek, aksesuar, hediyeelik eşya ve benzeri emtialar için üretim ve satış hakkı oluşturmaktadır.

2.1.9.3. Ödüller-Tazminatlar ve Kulüp Lehine Tahakkuk Eden Cezalar

Spor mevzuatı düzenlemeleri ışığında, kulüp ya da sporcu tarafından elde edilen başarılar neticesi kulüp tarafından ödül, prim ve benzeri gelirler elde edilebileceği gibi, sporcu ve müsabık kulüplerin, düzenlemelere aykırı eylemlerde bulunmaları neticesinde, mağdur kulüpçe ceza, tazminat benzeri adlar altında gelirler de elde edilebilir.

2.1.9.4. Mal Varlığı Gelirleri

Mal varlığı gelirleri, mal varlığı değerlerinin devir, temlik, satış ve kiralanması gibi hususlardan elde edilen gelirlerden oluşmaktadır.

2.1.9.5. Menkul Kıymet Gelirleri

Menkul kıymet gelirleri, kulübün faiz, repo ve benzeri menkul sermaye gelirlerinden oluşur.

2.1.9.6. Bağış ve Yardımlar

Bağış ve Yardımlar, 2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu²⁹⁴ uyarınca toplanan yardımlar, 5253 sayılı Dernekler Kanununun 10.maddesinde ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun; Dernekler ile ilgili hükümlerinin 99. Maddesinde spor kulüplerinin gelir kaynakları arasında sayılmıştır. Yine Kurumlar Vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımlarla ilgili düzenlemelere 10/1-c Maddesi'nde yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/4'üncü Maddesi ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci Maddesi'nde de "Bağış ve Yardımlara" ilişkin hususlar açıklanmıştır. Ancak, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmayan; "**Kamu yararına çalışan dernek** statüsünde bulunmayan spor kulübü derneklerine yapılan bağışların, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır."²⁹⁵

²⁹⁴Yardım Toplama Kanunu, Kanun No:2860, Kabul Tarihi:23.06.1983, Resmi Gazete:18088

²⁹⁵Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü), 62030549-125 [10-2016/445]-241387 sayı, 08.12.2016 Tarihli "Derneğe yapılan bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu yapılıp yapılmayacağı hk."

01.01.2016 itibariyle Türkiye Amatör Spor Kulüpleri Konfederasyonu (TASKK) kayıtlarına göre ülkemizde kurulu dernek statüsündeki spor kulübü sayısı 13.441'dir.²⁹⁶ 13 Mart 2018 tarihi itibariyle TFF'na bağlı profesyonel liglerde yer alan spor kulübü sayısı 126'dır. Farklı liglerde yer alan bu kulüplerin 26'sı Anonim Şirket, 100' ü ise dernek statüsünde yer almaktadır. **Amatör ve profesyonel futbol liglerinde yer alan bu spor kulüpleri içerisinde sadece 9 (Dokuz) spor kulübü²⁹⁷, kamu yararına faaliyet gösteren dernek statüsündedir.**²⁹⁸ Bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için kurum kazancının bulunması gerekmektedir. İndirim konusu yapılabilecek bağış ve yardım tutarı, o yıla ait kurum kazancının % 5'i ile sınırlıdır. Ayrıca bağış ve yardım yapılan spor kulübünün Bakanlar Kurulu kararıyla "kamu yararına faaliyet gösteren dernekler statüsünde olması gerekmektedir. Aksi halde yapılan bağış ve yardımların, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün değildir. Bu nedenle kurum ve kuruluşlar bağış veya yardım yapmak yerine spor kulüplerine "sponsorluk" yapmaktadır.

2.1.9.7. Üyelik Aidatı Gelirleri

5253 sayılı Dernekler Kanununun²⁹⁹ 10.maddesinde ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun ikinci bölümünde yer alan; Derneklerle ilgili hükümlerin,³⁰⁰ 99. Maddesinde derneklerin gelir kaynakları sayılmıştır. **(Bu belirleme Dernek Kanunu hükümlerine tabi olarak dernek statüsünde kurulan spor kulüpleri için de geçerlidir.)**

5253 sayılı Dernekler Kanununun 10.maddesinde ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun dernekler ile ilgili hükümlerin, 99. Maddesi uyarınca derneklerin gelir kaynaklarının en önemlisi ve dernek tüzel kişiliğinin devamı açısından en önemli gelir kaynağı üye aidatıdır.

Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/dernege-yapilan-bagis-ve-yardimlarin-gelir-ve-kurumlar-vergisi-mukellefleri-terafindan-indirim>

²⁹⁶ <https://www.taskk.org.tr/pages/tarihçe/19>

²⁹⁷ 13 Mart 2018 İtibariyle Bakanlar Kurulu Kararı ile Kamu Yararına Faaliyet Gösteren Dernek Statüsündeki Spor Kulüplerimiz; Beşiktaş Jimnastik Kulübü Derneği, Bursaspor Kulübü Derneği, **Fenerbahçe** Spor Kulübü Derneği, **Galatasaray** Spor Kulübü Derneği, **Kasımpaşa** Spor Kulübü Derneği, Kocaeli Spor Kulübü Derneği, MKE Ankaragücü Gençlik Ve Spor Kulübü Derneği, Samsunspor Kulübü Derneği, **Trabzonspor** Kulübü Derneği, <https://www.dernekler.gov.tr/tr/Anasayfalinkler/kamu-yararına-calisan-dernekler.aspx>

²⁹⁹ 5253 sayılı Dernekler Kanunu, Kabul Tarihi: 04.11.2004 , Yayımlandığı R.Gazete : Tarih : 23.11.2004 Sayı :25649

³⁰⁰ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (Dernekler İle İlgili Hükümler), Kabul Tarihi:22.11.2001, RG:08.12.2001-24607

2.2. FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ülkemizde spor kulüpleri mevcut yasalara göre genel olarak dernek şeklinde kurulmakta ve yasal değerlendirmelerde dernek olarak işlem görmektedirler. Anayasamızın 58. ve 59. maddeleri³⁰¹ ile devletin sorumluluğu olan gençliğin korunması ve sporun geliştirilmesi hususları, Gençlik ve Spor Bakanlığı'na bağlı olarak 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında faaliyette bulunan Spor Genel Müdürlüğü'ne (SGM) görev olarak verilmiştir³⁰². Futbol faaliyetlerinin yönetimi ise 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanunla ve özel hukuk hükümlerine tabi olmak üzere kurulan Türkiye Futbol Federasyonu'na bırakılmıştır.

Gayri ekonomik amaç ya da kazanç paylaşmanın dışında sportif faaliyetlerde bulunmak için dernek şeklinde örgütlenmiş bulunan futbol kulüplerinin asıl amacı kâr yapmak değilken, spor şirketlerinin amacı futbol faaliyetinden kâr elde etmektir.

TFF'na bağlı profesyonel liglerde yer alan futbol kulübü sayısı 126'dır. 13 Mart 2018 tarihi itibarıyla, farklı liglerde yer alan bu kulüplerin 29'u Anonim Şirket, 97'si ise dernek statüsünde yer almaktadır.

Ülkemizde profesyonel liglerde yer alan Anonim Şirket statüsündeki kulüplerimizden sadece “dört büyükler” olarak anılan **Galatasaray Spor Kulübü, Fenerbahçe Spor Kulübü, Beşiktaş Jimnastik Kulübü ve Trabzon Spor Kulübü, halka açık anonim şirket statüsünde profesyonel futbol şubelerini halka açmışlardır.**

Spor kulüplerinin profesyonel takımlarını bir anonim şirkete devretmelerindeki en önemli neden, şirketleşme ile birlikte kurumsallaşmanın sağlanması ve yeni gelir kaynakları oluşturmaktır. Ancak dernekler ile anonim şirketler arasında vergilendirme açısından büyük farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle kurumlar vergisi ve katma değer

³⁰¹T.C. Anayasası; Md.58 “Devlet, gençleri alkol düşkünlüğünden, uyuşturucu maddelerden, suçluluk, kumar ve benzeri kötü alışkanlıklardan ve cehaletten korumak için gerekli tedbirleri alır.” Md. 59; “Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder.”

³⁰²3/6/2011 tarihli ve 638 sayılı KHK'nin 31 inci maddesiyle, bu Kanunun adı "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" iken metne işlendiği şekilde, bu Kanunda yer alan "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü", "Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürlüğü" ve "Beden Terbiyesi ve Spor Teşkilatı" ibareleri "Spor Genel Müdürlüğü"; "Gençlik ve Spor Genel Müdürü" ve "Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürü" ibareleri "Spor Genel Müdürü"; "Gençlik ve Spor İl ve İlçe Müdürlükleri" ibareleri "Spor İl ve İlçe Müdürlükleri" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir

vergisi açısından anonim şirket ya da dernek olmanın önemli vergisel sonuçları bulunmaktadır.

Sivil toplum kuruluşları (STK) için vergi istisna veya muafiyetlerinden yararlanmanın en önemli aracı kamu yararına çalışan dernek statüsüne sahip olunmasıdır. Mart 2018 tarihi itibarıyla derlenen <http://www.amatorfutbol.org/> verilerine göre ülkemizde 80 ilde kurulu, Amatör Spor Kulüpleri Federasyonu'na kayıtlı ve Türkiye Futbol Federasyonu tarafından tescilli yapılmış, Amatör ve Profesyonel futbol liglerinde mücadele eden **4.012 spor kulübü derneği** bulunmaktadır. **Mevcut 4.012 spor kulübü derneğinin 13 Mart 2018 Tarihi itibarıyla, sadece 9'u (yaklaşık % 0,224'ü) kamu yararına çalışan spor kulübü derneği³⁰³ olarak, birçok vergi istisnası ve vergi muafiyetine sahiptir.**

5253 Sayılı Dernekler Kanunun 27 ve Dernekler Yönetmeliğinin 48.maddeleri gereği, **kamu yararına çalışan dernekler**, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığı'nın **GÖRÜŞÜ** alınarak İçişleri Bakanlığının **TEKLİFİ** ve **Bakanlar Kurulu KARARI** ile tespit edilir.

-Kamuya Yararlı Derneklere Tanınan Vergisel Ayrıcalıklar³⁰⁴;
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu³⁰⁵, nun 1'inci maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri sayılmış olup, Dernekler tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi kapsamına girmediklerinden, kamuya yararlı dernek statüsü kazanan derneklerin (iktisadi işletmeleri bulunmuyor ise) kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir.

Mevcut düzenlemelere göre Kamuya yararlı dernek statüsü kazanan dernekler;

- 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun **17 nci** maddesinin **1 ve 2** numaralı fıkraları kapsamına giren teslim ve hizmetleri için katma değer vergisi istisnasından,

³⁰³ 13 Mart 2018 Tarihi itibarıyla Bakanlar Kurulu Kararı ile Kamu Yararına Faaliyet Gösteren Dernek Statüsündeki Spor Kulüplerimiz; Beşiktaş Jimnastik Kulübü Derneği, Bursaspor Kulübü Derneği, **Fenerbahçe** Spor Kulübü Derneği, **Galatasaray** Spor Kulübü Derneği, **Kasımpaşa** Spor Kulübü Derneği, Kocaeli Spor Kulübü Derneği, MKE Ankaragücü Gençlik Ve Spor Kulübü Derneği, Samsunspor Kulübü Derneği, **Trabzonspor** Kulübü Derneği,

<https://www.dernekler.gov.tr/tr/Anasayfalinkler/kamu-yararina-calisan-dernekler.aspx>

³⁰⁴ **Kurumlar Vergisi Sirküleri/2, Tarih 14/11/2003, Sayı KVK-2/2003-2/Dernek ve Vakıflar-1**, İlgili olduğu maddeler : Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 1, Dernekler Kanunu Madde 58, **59**

<http://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=874>

³⁰⁵ 21.06.2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- 08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin (a) bendine göre, veraset ve intikal vergisi muafiyetinden,

- 02.07.1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanununun **59** uncu maddesinin (b) bendine göre, iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile derneğe ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinde harç istisnasından,

- 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (e) ve 14 üncü maddesinin (c) fıkrasına göre, sahip oldukları bina ve araziler için (derneklere ait iktisadi işletmelere ait olmaları veya bu iktisadi işletmelere tahsis edilmesi hariç) emlak vergisi muafiyetinden,

- 1.7.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa bağlı (2) sayılı tablonun (V) bölümünün **17** nci bendine göre, her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kâğıtlarla ilgili olarak damga vergisi istisnasından, yararlanmaktadır.

-27.10.1999 tarih ve **4458** sayılı Gümrük Kanunu **167/7**. Md. uyarınca, Kamu yararına çalışan dernekler tarafından ticari gaye güdülmemek ve kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyaların gümrük vergisinden muaf tutulur.

Yukarıda sayılan muafiyet ve istisnalar derneğin tüzel kişiliğine yönelik olup, derneğe ait iktisadi işletmelerin bu muafiyet ve istisnalardan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Kamu Yararına Çalışan Derneklere Yasaların Tanındığı Diğer Hak ve Ayrıcalıklar:

- 2860 sayılı Yardım Toplama Kanununun³⁰⁶ 6. maddesi uyarınca, Bakanlar Kurulu kararı ile izin almadan yardım toplayabilirler.

- 193 sayılı G.V. K.'nun 89/4. Md. uyarınca, kamu yararına çalışan derneklere yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar vergi matrahından indirilebilir.

³⁰⁶ **2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu**, Kabul Tarihi : 23/6/1983,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2860.pdf>

- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun³⁰⁷ 19/3. Maddesi uyarınca derneklerce tertiplenen eğlencelerden eğlence vergisi alınmaz.

-2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun³⁰⁸72. maddesinde yer alan “Kamu yararına çalışan derneklere, kuruluş gayelerine uygun olarak kullanılmak üzere, Hazinesinin özel mülkiyetinde kayıtlı bulunan ve kamu hizmetlerine tahsisli olmayan taşınmaz malları, satış tarihindeki alım satım rayıcı nazara alınarak kıymet takdiri suretiyle satılabilir

- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun³⁰⁹ 29. maddesi uyarınca genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabilir.

Dernek kurmanın en önemli amacı, vergisel bazı avantajlar elde etmektir. Dernekler topladıkları bağışlar nedeniyle, belli şartları taşıma koşuluyla, gelir ve kurumlar vergisi ödemezler, KDV beyannamesi vermezler. Ancak ödedikleri kira ve çalıştırdıkları işçi için Muhtasar Beyannamesi ve “bazı iller için Muhtasar ve Prim Hizmet beyannamesi³¹⁰”vermeleri gerekmektedir.

Ancak gerçek kişi mükellefler ile kurumlar vergisi mükelleflerinin derneklere yaptıkları bağış ve yardımlar, bağış ve yardım yapılan derneğin ancak kamu yararına çalışan dernek olması koşuluyla matrahtan indirim konusu yapılabilir³¹¹. Yoksa kamu yararına çalışan dernek statüsünde olmayan

³⁰⁷2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Kabul Tarihi:26/5/1981,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2464.pdf>

³⁰⁸2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, Kabul Tarihi:8/9/1983,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2886.pdf>

³⁰⁹5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kabul Tarihi : 10/12/2003,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>

³¹⁰01.06.2017’de pilot bölge olarak seçilen Kırşehir ilinde vergi mükellefiyeti olan işletmeler için (bankalar pilot uygulamanın dışında tutulmuştur) başlatılmış olup, Türkiye genelinde bu kapsama giren tüm mükellefler için ise 01.01.2018 tarihi itibarıyla uygulamaya geçilmesine karar verilmişti. Maliye Bakanlığı tarafından 18.02.2017 tarihli ve 29983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği” (Sıra No:1)’nde değişiklik yapmak üzere hazırlanan “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği” yayımlanmıştır. İkinci pilot bölge olarak seçilen Amasya, Bartın ve Çankırı illeri merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler (281 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bankalar hariç) 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulama kapsamına alınmıştır. Bu Tebliğ ile uygulamanın Türkiye genelinde yürürlüğe girme tarihi, ikinci pilot bölge olarak seçilen iller hariç olmak üzere, 01.07.2018 tarihine ertelenmiştir. Dolayısıyla, pilot bölge olarak seçilen iller dışında bulunan işyerleri için Temmuz 2018 dönemine kadar Aylık Prim ve Hizmet Bildirgeleri ile Muhtasar Beyannameleri ayrı beyan edilmeye devam edecektir. 18.02.2017 tarihli ve 29983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği,30.03.2017 tarihli ve 30023 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2 Sıra No.lu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği ve 21.12.2017 tarihli ve 30277 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 3 Sıra No.lu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği ile bazı maddelerde değişikliğe uğramıştır.

³¹¹193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 89’uncu maddesinin (Değişik: 13/6/2012-6327/8 md.) 4’üncü fıkrasına göre; “Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu

derneklere yapılan bağış ve yardımlar, kanunen kabul edilmeyen gider olup vergilendirilmeleri gerekmektedir.

- Dernek ya da anonim şirket şeklinde kurulan spor kulüpleri, ticari faaliyette bulunmama dezavantajına karşılık önemli vergisel avantajlardan faydalanmaktadır.

İdman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan dernek ya da anonim şirket konumundaki spor kulüpleri vergilendirilmeleri konusunda; 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununda kurumlar vergisi mükellefi olarak tanımlanmadıklarından dolayı doğrudan vergi kanunlarına tabi değillerdir³¹². Ancak, gerek bağlı iktisadi işletmeleri sebebiyle gerekse vergiye tabi bazı eylemleri nedeni ile spor dışı faaliyetlerde bulunmaları halinde bu teşebbüsler idman ve spor müessesesi olarak kabul edilemeyeceği için Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve bu kanunlara bağlı olarak yayımlanan genel tebliğlerde yer alan düzenlemelere tabidirler.

2.2.1. TFF'ye Bağlı Futbol Kulüpleri Arasında Gerçekleştirilen Futbolcu Transferi ve Kiralamaları

Bir verginin konusu; vergi borcunun doğumuna sebebiyet veren ekonomik unsurlarıdır. Verginin konusu genel ve soyut kavramdır. Verginin konusunu belirleyen genel bir tanım yoktur. Buna karşın, kanun koyucu her vergi için vergi konusunu belirlemektedir.³¹³

Sporculara ve teknik adamlara yapılan transfer ücreti ve sair adlarla yapılan ödemelerin ve sağlanan menfaatlerin gelir vergisi uygulamasında ücret; bu kişilerin oynama haklarının satış ve devirlerinin ise Türk Hukuk Sistemi açısından gayri maddi hak teslimi olarak kabul edilecekleri daha önce belirtilmiş bulunmaktadır.

Buna göre, dernek olarak faaliyet gösteren spor kulüplerinin profesyonel futbol şubelerinin futbolcu bonservis satışları (futbolcuların Türkiye'deki bir kulüpte oynatılabilmesi hakkının devri) ve kiralamaları (futbolcuların bir kulüpte oynatılabilmesi

yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar" kurumlar vergisinden indirilir.

³¹²5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftırlar.

³¹³KIRBAŞ, Sadık, "Vergi Hukuku: Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar", Gözden geçirilmiş ve Genişletilmiş 13.Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, s.97

hakkının kiralanması) işlemleri, faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılmaları nedeniyle KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu satış ve kiralama işlemleri nedeniyle elde edilen bedeller üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.³¹⁴

Ancak, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde, anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, A.Ş. şeklinde faaliyet gösteren spor kulüplerinin futbolcu bonservis satışları (sporcuların Türkiye'deki bir kulüpte oynatılabilmesi hakkının devri³¹⁵) ve kiralama (futbolcuların bir kulüpte oynatılabilmesi hakkının kiralanması) işlemleri KDV Kanunu'nun 1/1. maddesi gereğince KDV'ye tabi bulunmaktadır. Dolayısıyla, A.Ş. şeklinde faaliyet gösteren spor kulüplerinden bonservis ödeyerek futbolcu satın alan veya kiralayan futbol kulüpleri, bonservis ve kiralama bedellerine ilave olarak ayrıca % 18 oranında KDV ödeyeceklerdir³¹⁶.

Yine bu sefer 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasının 1. bendinde, **“her türlü mal ve hizmet ithalinin KDV'ye tabi olduğu”** hükme bağlanmış, son fıkrasında ise, **“ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesinin, özellik taşımasının vergilendirmeye tesir etmeyeceği”** belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 9/1. maddesinde ise, **“mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden**

³¹⁴TOLU, Abdullah, “Futbolcu Transferi Nedeniyle Ödenen Bonservis Bedellerinde KDV Var mı? Yok mu?”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2014 / Sayı: 261, <https://www.ozdogrular.com.tr/fla-haberler-gizli-245/24963-futbolcu-transferlerinde-kdv->

³¹⁵55 Nolu KDV Genel Tebliğinde, ticari nitelikten ziyade faaliyetin zorunlu unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile futbolcu kiralamaları karşılıklı kulüplerce elde edilen bedellerin, KDVK'nın 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağı için bu nedenle de, bu işlemlerin verginin konusuna girmediği vurgulanmıştır. Ancak, daha önce ayrıntılı olarak ele alındığı üzere futbolcu satış ve kiralamaları, futbolcunun futbol kulübünde futbol oynama hakkının alım-satımı işlemini içermesinden dolayı katma değer vergisinin konusuna girmektedir. KVK 30/2 maddesine göre (Telif, İmtiyaz, İhtira, İşletme, Ticaret Unvanı, Marka Ve Benzeri Gayrimaddi Hakların Satışı, Devir Ve Temlik Karşılığında Yapılan Ödemeleri) Katma Değer Vergisinin konusuna girmektedir.

³¹⁶TOLU, Abdullah, a.g.m.

sorumlu tutabileceği” hüküm altına alınmıştır. Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği’nin I/C-2 bölümünde açıklamalar yapılmıştır. **Buna göre,**

- A.Ş. şeklinde faaliyet gösteren spor kulüplerinin yurt dışındaki spor kulüplerinden futbolcu transferi ve kiralamaları işlemi KDV Kanunu’nun 1/2. maddesine göre KDV’ye tabi olup, yabancı spor kulüpleri yurt dışında bulunduğundan Türkiye’deki A.Ş. şeklinde faaliyet gösteren spor kulüpleri tarafından transfer nedeniyle ödenen bonservis bedelleri ve kiralama bedelleri üzerinden % 18 oranında KDV hesaplanması ve Kanun’un 9/1. maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliği’nde yer alan açıklamalar çerçevesinde sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi ve daha sonra indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, **her türlü mal ve hizmet ithali KDV’ye tabi olup, ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmemektedir.** İthalatın ticari veya gayri ticari amaçla ya da işletme faaliyeti için yapılması, ithalatı yapanın statüsü, gerçek kişi, şirket, dernek veya vakıf olması durumu değiştirmemektedir. Bunun tek istisnası, Kanun’un 16. maddesinde düzenlenen ithalat istisnaları olup, bu istisnalar kapsamına girmeyen mal ve hizmetlerin ithali KDV’ye tabi bulunmaktadır.

Dolayısıyla, **dernek olarak faaliyet gösteren spor kulüplerinin profesyonel futbol şubelerinin dernek veya şirket statüsünde olup olmadığına bakılmaksızın yurt dışındaki spor kulüplerinden futbolcu transfer etmeleri ve kiralamaları işlemleri KDV’ye tabi olup, bu işlemlere ait KDV’nin Türkiye’deki bu kulüpler tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi ve indirim konusu yapılması gerekmektedir.**

2.2.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu

Türkiye’de profesyonel futbol faaliyetleri genel olarak 5253 sayılı Dernekler Kanunu’na göre kurulan ve faaliyet gösteren Spor Genel Müdürlüğü³¹⁷, ne (SGM) dâhil

³¹⁷ 3.6.2011 tarihli ve 638 sayılı KHK’nin 31 inci maddesiyle, bu Kanunun adı "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" iken metne işlendiği şekilde, bu Kanunda yer alan "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü", "Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürlüğü" ve "Beden Terbiyesi ve Spor Teşkilatı" ibareleri "Spor Genel Müdürlüğü"; "Gençlik ve Spor Genel Müdürü" ve "Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürü" ibareleri "Spor Genel Müdürü"; "Gençlik ve Spor İl ve İlçe Müdürlükleri" ibareleri "Spor İl ve İlçe Müdürlükleri" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

dernek statüsündeki kuruluşlar ya da kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri eliyle gerçekleştirilmektedir.

3289 sayılı S.G.M.’nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun³¹⁸, un 2-d maddesi³¹⁹ uyarınca spor kulüpleri anılan Genel Müdürlük tarafından tescil edilmekle birlikte, bu konuya ilişkin diğer bir düzenleme; özerk Türkiye Futbol Federasyonunun genel ilkelerini, kuruluş, teşkilatlanma, görev ve yetkilerini münhasıran düzenleyen, Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü’nün³²⁰ 11. Maddesine göre futbol kulüpleri üyeliğe kabul edilmekte, yine Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü’nün 76/1. Maddesi uyarınca da Yönetim Kurulu tarafından tescil edilmektedir.

Bu konuya ilişkin diğer bir düzenleme; yine Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü’nün, “Kulüplerin Yapısı ve Tescili” başlıklı; 76. Maddesinin, 5.fıkrasında yapılmıştır. Söz konusu maddede; **“Futbolla uğraşan bir kulüp futbol şubesini ilgili kanun ve yönetmelikler doğrultusunda kurulmuş bir anonim şirkete devredebilir. Kendisini bir ticari kuruluş olarak yeniden yapılandıran bir kulüp tescilini başka bir şehre transfer edemez. Bu gibi transferlerde futbol oyununun tanıtımı, güçlendirilmesi ve çıkarları öncelik taşır.”**

3289 sayılı Kanun’un³²¹ 24. maddesinde de spor kulüplerinin, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilecekleri veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilecekleri hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeye paralel olarak spor kulüplerimizden bazılarının profesyonel futbol şubeleri anonim şirket ve halka açık anonim şirket şeklinde örgütlenmiştir.

Ülkemizde sadece **“dört büyükler”** olarak anılan **Beşiktaş Jimnastik Kulübü, Fenerbahçe Spor Kulübü, Galatasaray Spor Kulübü, Trabzon Spor Kulübü**

³¹⁸3/6/2011 tarihli ve 638 sayılı KHK’nin 31 inci maddesiyle, bu Kanunun adı "Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" olarak değiştirilmiştir.

³¹⁹3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun, 28.05.1986 Tarih ve 19120 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. (2/d fıkrası/Değişik: 03.06 2011 –KHK– 638/31 md.)

³²⁰29.06.2011 tarihli Genel Kurul’da kabul edilen TFF Statüsü değişiklikleri 21.07.2011 tarihli ve 28001 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³²¹3.6.2011 tarihli ve 638 sayılı KHK’nin 31 inci maddesiyle, bu Kanunun adı "3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" iken 9.7.2018 tarihli ve 703 sayılı KHK ile Kanunun Adı, “3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu” olarak değiştirilmiş, yine kanunun, 1 ila 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 18, 20, 21, 23, 24, 25, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38 ila 41, Ek Madde 2, Ek Madde 3, Ek Madde 4, Ek Madde 8, Ek Madde 9, Ek Madde 9/A, Ek Madde 10, Ek Madde 11, Ek Madde 12, Ek Madde 13, Ek Madde 14, Geçici Madde 14, Geçici Madde 15, Geçici Madde 16 değiştirilerek yürürlüğe girmiştir.

profesyonel futbol şubelerini halka açmışlardır. Kulüplerimiz halka açılmada farklı yöntemleri tercih etmişlerdir. Beşiktaş Jimnastik Kulübü dernek çatısı altında faaliyet gösteren futbol şubesini bir bütün olarak, tüm aktif ve pasifleri ile birlikte kurduğu şirkete devretmiş ve bu şirketi halka açmıştır. Diğer üç kulüp ise kurdukları şirketlere temel olarak gelirlerini devretmişler, giderleri ise ağırlıklı olarak kulüp bünyesinde bırakmışlardır.

Türkiye Futbol Federasyonunun genel ilkelerini, kuruluş, teşkilatlanma, görev ve yetkilerini münhasıran düzenleyen, Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü'nün³²² "Kulüplerin Yapısı ve Tescili" başlıklı; 76. Maddesinin, 1.fikrasına göre;"**Tüm futbol kulüpleri ve futbol şubesi bulunan spor kulüpleri TFF Yönetim Kurulu tarafından oluşturulan "Futbol Kulüplerinin Tescil Yönetmelikleri" doğrultusunda tescil edilir."**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun³²³ 1.maddesinde kurumlar vergisine tabi kazançlar sayılmış olup, spor kulüplerinin ve dolayısıyla derneklerin kurum kazançları kurumlar vergisine tabi kazançlar içinde sayılmamıştır. Bu nedenle amatör veya profesyonel spor kulüplerinin kazançları kurumlar vergisine tabi değildir. Yine aynı kanunun 2'inci maddesinin 5'inci bendinde kurumlar vergisi mükellefleri sayılmış olup, burada spor kulüpleri (dernekler) sayılmamış, yalnızca bu kurumlara ait iktisadi işletmeler sayılmıştır.

"Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler" başlıklı bent hükmü şöyledir: **"Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir."**

Yine,1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin,³²⁴ 2.4 bölümünde derneklerin iktisadi işletmelerine yönelik açıklamalar yapılmıştır: **"Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel**

³²² 29.06.2011 tarihli Genel Kurul'da kabul edilen TFF Statüsü değişiklikleri 21.07.2011 tarihli ve 28001 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

³²³ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21 Haziran 2006 Tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³²⁴ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.”

Sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Kurulacak olan anonim şirketler, Beden Terbiyesi Teşkilatının yayınlayacağı tüzük ve genelgeler çerçevesinde idman ve spor faaliyetlerinde bulunacaklar, bunun dışında herhangi bir faaliyette bulunmayacaklardır. Bu şartların ihlali halinde muafiyetten yararlanmaları mümkün olamayacaktır. Ancak anılan şirketlerin sporcularının formalarına aldıkları reklamlar, idman ve spor faaliyeti çerçevesinde mütalaa edilecektir. Öte yandan Beden Terbiyesi Teşkilatına dâhil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseselerinin muafiyetler aynen devam etmekte olup, bunlar için bir değişiklik söz konusu değildir” hükmü çerçevesinde, futbol kulüplerinin şirketleşmesi durumunda, aynen dernek çatısı altında faaliyet gösterdiklerinde olduğu gibi kurumlar vergisinden muaf olmaları sağlanmıştır.³²⁵

Bununla birlikte 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun “**Muafiyetler**” başlıklı 4. maddesinin³²⁶ (j) bendinde, “**Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler**” ifadesiyle, Türkiye’de sporun gelişimi ve kurumsallaşmasının teşvik amacı ile spor kulüplerinin sadece **idman ve spor** faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri kurumlar vergisinden muaf sayılmıştır.

Yine, 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin,³²⁷ 4.12 bölümünde şu ifadelerle yer verilmiştir: “**Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan**

³²⁵ AKYÜZ, Mehmet Emin, “Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi Ve Halka Açılması: Avrupa Futbol Piyasasındaki Gelişmeler Çerçevesinde Beşiktaş, Fenerbahçe, Galatasaray Ve Trabzonspor Örneğinin Değerlendirilmesi”, T.C. Başbakanlık Sermaye Piyasası kurulu Aracılık Faaliyetleri, Yeterlilik Etüdü, Kasım 2005, İstanbul, s.11, <http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/222>

³²⁶ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 Tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³²⁷ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

anonim şirketler, Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftırlar.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmelerinin muafiyet hükmünden yararlanabilmesi için iktisadi işletmenin;

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması,

- Faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret olması gerekmektedir.

İdman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler ise sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Öte yandan, transfer ve bonservis gelirleri, sponsorluk gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleride idman ve spor faaliyeti kapsamında kabul edilecek, muafiyet kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, kulübün söz konusu idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra **forma, ayakkabı ve diğer malzeme satışı, otopark, benzin istasyonu, restoran, otel, büfe ve plaj işletmeciliği** yapması durumunda, idman ve spor faaliyetleri dışındaki faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Söz konusu şirketlerin bu tür ticari faaliyetler içinde bulunmasından dolayı, Halka Açık Anonim Şirket Statüsünde profesyonel futbol şubelerini halka açan Galatasaray Spor Kulübü, Fenerbahçe Spor Kulübü, Beşiktaş Jimnastik Kulübü ve Trabzon Spor Kulübü vergi muafiyetinden yararlanamayacak olmaları nedeniyle, borsada işlem gören 4 büyük kulüp bu tür faaliyetleri yürütmek amacıyla ayrı şirketler kurmuşlardır. Dört büyük kulüp de ticari ürün satışlarını halka açtıkları şirket üzerinden değil de kurdukları ayrı şirketler üzerinden yürütmelerinin nedeni budur.

Transfer ve bonservis bedelleri idman ve spor faaliyeti neticesinde elde edildiği, sportif faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli olduğu ve idman spor ve faaliyetinin doğal bir sonucu olduğu için KVK'nın 4. maddesinin (j) bendinde düzenlenen muafiyeti engellemeyecektir.

Diğer taraftan futbolcunun oynama hakkını kiralayan kulübün ödeyeceği kiralama bedelleri ile bonservis ya da yetiştirme tazminatından³²⁸ ilgili yıla isabet eden kısmın kurum kazancının tespitinde “Kurumlar Vergisi Kanununun 6. Maddesinde Kurumlar vergisi mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır” denilmektedir.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, safi kazancın tespitinde G.V. K.’nın ticari kazanç hükümleri dikkate alınacaktır. G.V.K.’na göre, ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler ise söz konusu kanunun 40/1 maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.”

Söz konusu ödemeler de mahiyet itibariyle bonservis bedeli niteliği taşıdığı ve oynama hakkının elde edilmesine yönelik olduğu için yine muafiyet kapsamında değerlendirilebilir. Yine futbolcunun oynama hakkının kiralanması karşılığında elde edilen bedeller de aynı kapsamda yani idman ve spor faaliyeti çerçevesinde değerlendirilecektir.

2.2.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun³²⁹ (KDVK) 1/1. maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

³²⁸ **Profesyonel Futbolcuların statüsü ve transferleri talimatının 16. maddesine göre;** Yetiştirme Tazminatı kural olarak 23 yaşın doldurulmasına kadar futbolcunun profesyonel olarak yapacağı tüm transferlerinde ödenir. Geçici transferlerde futbolcuyu geçici olarak transfer eden kulüp bu döneme denk gelen yetiştirme tazminatına hak kazanır. Futbolcuların eğitimi ve yetiştirilmesi 12–23 yaşları arasında gerçekleşir. Yetiştirme tazminatının hesaplanmasında TFF kayıtları esas alınır ve hesaplama eğitimin fiilen başladığı tarihten itibaren yapılır. Yetiştirme tazminatının hesabında kulüpler, yetiştirme yatırımlarına göre dört ayrı kategoriye ayrılır. TFF, her yıl birinci transfer ve tescil döneminden önce kulüplerin dâhil olduğu kategorileri ve bu kategorilerin sezonluk yetiştirme tazminatı miktarlarını tespit ve ilan eder. Hesaplamalarda, kulüplerin ilgili transferin yapıldığı tarihte bulundukları kategorileri esas alınır. Yetiştirme tazminatının mevcudiyeti, fesih tazminatının uygulanmasına engel teşkil etmez. Sözleşmenin kulüp tarafından haksız veya futbolcu tarafından haklı sebeple feshi halinde, söz konusu kulüp yetiştirme tazminatına hak kazanamaz. Yetiştirme tazminatının hesabında yaş tashihi dikkate alınmaz. Futbolcunun 23 yaşını doldurulması halinde kulüp değiştirmelerinde yetiştirme tazminatı ödenmez. Yetiştirme tazminatının ilgili kulüplerin rızasıyla belirlenmesi ve ödenmesi esas olup, bu husustaki uyuşmazlıklar, münhasıran Uyuşmazlık Çözüm Kurulu tarafından karara bağlanır. Yetiştirme tazminatı, amatör futbolcunun profesyonelliğe geçişinde ve profesyonel statüsünü bozmadan yapacağı transferlerde ödenir. Yetiştirme tazminatının hesaplanması ve ödenmesine ilişkin esaslar işbu talimatın Ek 1’inde belirlenmiştir.

³²⁹ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Aynı maddenin 1/3-g fıkrasında ise, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin **ticari, sınai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu** belirtilmiştir. Söz konusu hüküm KVK'nın 2. maddesinde yer alan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi kapsamına alan hükme paralel bir tarzda düzenlenmiştir.

KDVK'nın 1/1. maddesinde dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri verginin konusuna dâhil edilmişken, 3-g bendinde ayrıca belirtilmesi, dernek ve vakıfların özel durumları ve KVK'na paralel düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Kurumlar vergisinde olduğu gibi katma değer vergisinde de doğrudan dernek ve vakıflar mükellef olarak kabul edilmemiş, bunlara ait veya tabi olan müesseseler mükellef olarak kabul edilmişlerdir. Bu belirleme gereği idman ve spor müesseselerine sahip dernekler ile kamu idare ve müesseseleri bu statüleri ile verginin mükellefi olmayıp, yalnızca bu müesseselere ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri nedeni ile mükelleftirler. **Anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin KDVK'nın 1/1. maddesi gereğince vergiye tabi olduğu ise açıktır.**

Futbol kulüpleri, spor faaliyetleri ile ilgili olarak, GSGM ve TFF mevzuatlarında açık bir tanımlama ve sınıflandırma olmamakla birlikte, bu kurumların ve derneklerin elde edebilecekleri gelirlere ilişkin olarak kendi kanunlarındaki ifadelerden ve 55 seri numaralı KDV genel tebliği³³⁰ (ve halka açık anonim şirketler açısından çalışmanın "SPK tarafından 2002/6 sayılı bültenle yayımlanan 07.02.2002 tarih ve 9/181 sayılı kararı"³³¹) düzenlemesinde belirtilen hususlardan hareketle spor faaliyeti çerçevesinde elde edilen gelirler aşağıdaki gibi belirleyebiliriz

"...3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesine göre, profesyonel futbol şubelerinin katma değer vergisi kapsamına giren teslim ve hizmetleri aşağıda sayılmıştır:

³³⁰30.05.1996 tarih ve 22651 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³³¹<http://www.spk.gov.tr/Bulten/Goster?year=2002&no=6>

- Maç hâsılatları,
- Spor Toto-Loto ve Lotogol isim hakkı gelirleri,
- Spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Diğer gelirler³³²

Ticari nitelikten ziyade faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağından verginin konusuna girmemektedir...”

Fakat A.Ş. halini almış spor kulüplerinin doğal olarak kurumlar vergisi mükellefi olmaları (ticari kazanç sahibi olmaları) sebebiyle her türlü faaliyetleri katma değer vergisine tabidir.

Spor kulüpleri ve bağlı iktisadi işletmeleri vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, sadece vergiye tabi işlemler için yüklenilen katma değer vergilerini indirebilirler. Dolayısıyla vergiye tabi olmayan işlemleri nedeniyle ödenen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılması söz konusu olmayıp, bu vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.2.1.2.1. Futbol Faaliyeti İle Uğraşan Dernek ve Şirketler Tarafından Veya Bu Kurumlara Yapılan Ödemelerden KDV Tevkifatı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi³³³ Kanunu’nun 9’uncu maddesinin 1’inci ve 29’uncu maddesinin dördüncü fıkraları ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 120’inci

³³²Spor faaliyetleri ile ilgili olarak, GSGM ve TFF mevzuatlarında açık bir tanımlama ve sınıflandırma olmamakla birlikte, bu kurumların ve derneklerin elde edebilecekleri gelirlere ilişkin olarak kendi kanunlarındaki ifadelerden ve 55 seri numaralı KDV genel tebliği (ve halka açık anonim şirketler açısından çalışmanın “SPK tarafından 2002/6 sayılı bültenle yayımlanan 07.02.2002 tarih ve 9/181 sayılı kararı) düzenlemesinde belirtilen hususlardan hareketle spor faaliyeti çerçevesinde elde edilen gelirler;

- Spor faaliyetlerinin icrasına (yiyecek, içecek, sağlık, ulaşım, sigorta, güvenlik, giyim gibi konularda) sponsor olanlardan elde edilen gelirler,
- Maliki bulunan veya tasarruf hakkı bulunan stadyum gelirleri,
- Sadece idman ve spor faaliyeti yapanlara ve izleyicilere hizmet vermek üzere spor tesislerinde bulunan büfelerin gelirleri,
- Yetiştirilen sporcuların satışından elde edilen yetiştirme tazminatları,
- Spor faaliyetlerinde elde edilen başarılar sonucu alınan ödüller, primler ve benzeri gelirler,
- Spor faaliyetiyle ilgili olarak, sporcu, antrenör ve benzeri kişilerin yetiştirilmesi amacıyla verilen eğitim, kurs hizmeti gelirleri,
- Sporcu sağlığına yönelik yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirler.
- Sporculara verilen cezalar ve tazminatlar ile alınan diğer tazminatlar,

³³³3065 Sayılı KDV Kanunu, 25.10.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun yürürlüğe girdikten sonra, kanun’da birçok değişiklik yapılmıştır.

maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde, KDV tevkifat uygulamasına ve bu uygulamadan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslara dair metin 117 Seri Numaralı KDV Genel Tebliđi³³⁴ olarak yayımlanmış bulunmaktadır.

–Tebliğ ile muhtelif tebliğ düzenlemeleri içerisinde dağınık halde bulunan vergi kesintisine dayanak işlemler ve açıklamalar tek metin içerisinde toplanmış, diğer yandan KDV tevkifatı yapılması gerektiren nitelikte yeni hizmet ifaları ihdas edilmiştir. Konuyu, dernek, derneğe bağlı iktisadi işletme, anonim şirket ve halka açık anonim şirket gibi farklı tüzel kişilikler bünyesinde spor faaliyetiyle uğraşan kuruluşlar açısından,

a) Kendilerince yapılan ödemeler,

b) Kendilerine yapılacak ödemeler üzerinden KDV tevkifatı yapma zorunluluğu bağlamında değerlemek olasıdır.

117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile profesyonel spor kulüplerinin (şirketleşenler dâhil); **Sponsorluk yoluyla veya reklam almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dâhil) yoluyla elde ettikleri gelirlerine, Spor karşılaşmalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanmasından elde edilen yayın gelirlerine,**

Şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden kaynaklanan isim hakkı gelirlerine konu işlemleri tevkifat kapsamına alındı.

2.2.1.2.2. Vergi Tevkifat Oranı

Profesyonel spor kulüplerinin tevkifat kapsamındaki gelirleri genel oranda (yüzde 18) KDV'ye tabidir. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre; spor kulüplerinin bu gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin 9/10'u işlemin muhatapları (reklam hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Yani, spor kulüplerine kapsama giren işlemler nedeniyle ödeme yapması gerekenler; hesaplanan yüzde 18 oranındaki KDV'nin yüzde 16,2'sini tevkif etmek

³³⁴14.04.2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/04/20120414-9.htm>

suretiyle ödemeyip, sorumlu sıfatıyla beyan ederek Maliye'ye ödeyeceklerdir. Örneğin, (B) spor kulübü A.Ş. 1 milyon TL+KDV bedelle formasına aldığı reklamla ilgili olarak ilgili kuruluşa keseceği fatura üzerinde hesaplayacağı 180 bin liralık KDV'nin 18 bin lirası kendisine ödenecek, kalan 162 bin lirası ödemeyi yapan firma tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, Maliye'ye ödenecektir.

2.2.1.2.3. Yayıncı Kuruluş ile İlgili KDV Tevkifat Uygulaması

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde³³⁵ konu ile ilgili bazı örnekler de verilmiş durumda. Bunlardan birisine göre; Türkiye Futbol Federasyonu (TFF), 21 Kasım 2016 tarihinde yapılan en son naklen yayın ihalesi ile birlikte Süper Ligi ve TFF 1. Lig'in müsabakalarının televizyondan yayınlanmasına ilişkin yayın haklarını 2017-2018 futbol sezonundan itibaren 5 yıllığına, yıllık 500 milyon dolar+KDV teklifiyle Bein Sports'a (Digiturk) vermiştir.

Futbol müsabakalarının yayın hakkı karşılığında yayın hakkı bedelinin Futbol Federasyonu tarafından TFF Süper Ligi, TFF 1. Ligi, TFF 2. Ligi ve TFF 3. Ligi'nde mücadele eden spor kulüplerine aktarılmasına ilişkin olarak, TFF Süper Ligi, TFF 1. Ligi, TFF 2. Ligi ve TFF 3. Ligi'nde bulunan spor kulüpleri tarafından düzenlenecek faturalarda genel oran üzerinden KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV tutarının (9/10)'u Federasyon tarafından tevkif edilerek ilgili spor kulüplerine ödenmeyecektir. Ancak söz konusu vergi tutarı Federasyon tarafından sorumlu sıfatıyla, 2 No.lu KDV Beyannamesi ile ilgili kulüpler adına beyan edilerek ödenecektir.

Tebliğ'de tevkifatın konusu, hem ödeme yapılacak **“birimler”** bakımından (profesyonel spor kulüpleri) hem de tevkifata konu **‘işlemler’** bakımından belirlenmiş durumdadır. Maç yayın hakkı karşılığı yapılan ödemeler de tevkifata konu işlemler arasında sayılmasına rağmen, tebliğde sadece spor kulüpleri ifadesinin kullanılması nedeniyle, yayıncı kuruluşun TFF'ye yaptığı ödemeler üzerinden tevkifat yapılması gerekmiyor. Tebliğ'de yer verilen örnek de bu durumu teyit ediyor. Buradan da **Maliye'nin asıl amacının, spor kulüplerinden tahsil edemediği KDV'leri tevkifat yoluyla tahsil etmek olduğu anlaşılmaktadır.**

³³⁵ 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin, 3.2.9. Spor Kulüplerinin (şirketleşenler dahil) Yayın, Reklâm Ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri maddesi uyarınca - Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı - Ve Kapsamı örneklerle açıklanmıştır. <http://www.gib.gov.tr/node/89070/pdf>

2.2.2. Sporculara Transfer Ücreti Veya Sair Adlarla Yapılan Ödemeler ve Sağlanan Menfaatlerin Vergilendirilmesi

Spor kulüpleri (ister dernek, ister şirket statüsünde olsun) kurum niteliğinde oldukları için gelir vergisi mükellefi değildirler. Vergileme olayında "**vergiyi doğuran olay**" son derece önemlidir. Zira vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında bir ilişki kurulabilmesi, ancak vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve bu olayı yaşayan bir kişinin bulunması ile mümkündür. Vergi konusu ile mükellefi arasında kanunun öngördüğü bazı şartların gerçekleşmesi haline "**vergiyi doğuran olay**" denir. Her bir vergi için vergi yasalarında vergiyi doğuran olayın mahiyeti belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun³³⁶ 19/1. maddesine göre, Vergiyi doğuran olay;"**Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar**". Buna göre, vergi borcunun doğması, kanunda sayılmış ve açıklanmış olan olayın meydana gelmesine veya hukuki durumun tamamlanmasına bağlıdır. Konusu, yükümlüsü, matrahı ve oranı kanunda belirtilmiş olan soyut bir verginin, yükümlü bakımından belirli ve somut bir borç haline gelebilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Örneğin, gelir vergisinde ya da kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay "**gelirin elde edilmesidir**".³³⁷ Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay ise, "**malın teslimi ve hizmetin ifası'dır**".³³⁸

Gelir Vergisi Kanunun 94.maddesi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 15.maddesi gereği, gelir vergisi kesintisi yapması gerekenler arasında dernekler (spor kulüpleri) de sayılmışlardır.

193 sayılı GVK'nun 61. maddesinde; ücret tanımlanmış olup, maddenin 6. bendinde, sporculara yapılan transfer ücreti ve sair adlarla yapılan ödemelerin ve sağlanan menfaatlerin gelir vergisi uygulamasında ücret olarak sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Futbolcuların özelinde konuya baktığımızda, Türkiye Futbol Federasyonu tarafından Ağustos 2016'da yayınlanan Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı'nın, Tanımlar başlıklı, 2. Maddesinin (e) bendine göre "**Ücret:**

³³⁶10.01.1961 Tarih ve 10703-10703 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

³³⁷06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. Maddesine göre "**Gelir**, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır."

³³⁸02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3065 sayılı KDV Kanunun "**Vergiye Doğan Olay**" başlıklı 10.maddesi

Profesyonel futbolcunun sözleşmedeki edimleri karşılığı hak kazandığı para ve para ile ölçülebilir diğer değerler” olarak ifade edilmiştir.

Bu kapsamda spor kulüpleri (dernek ya da şirket) aşağıda sayılan transfer ödemelerini (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

2.2.3. T.F.F.’ye Bağlı Bir Spor Kulübünün Yurt Dışındaki Bir Spor

Kulübünden Oyuncu Transfer Etmesi Veya Kiralaması

Bir verginin konusu; vergi borcunun doğumuna sebebiyet veren ekonomik unsurlardır. Verginin konusu genel ve soyut kavramdır. Verginin konusunu belirleyen genel bir tanım yoktur. Buna karşın, kanun koyucu her vergi için vergi konusunu belirlemektedir.³³⁹

Sporculara ve teknik adamlara yapılan transfer ücreti ve sair adlarla yapılan ödemelerin ve sağlanan menfaatlerin gelir vergisi uygulamasında ücret; bu kişilerin oynama haklarının satış ve devirlerinin ise Türk Hukuk Sistemi açısından gayri maddi hak teslimi olarak kabul edilecekleri daha önce belirtilmiş bulunmaktadır.

Bu bağlamda önem arz eden husus, oluşan gelirlerin, gelir elde eden taraflarca Türkiye’de vergilendirilmesi sürecinin bilinmesi, kavranmasıdır.

2.2.3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu³⁴⁰,’nun 1. maddesinde sayılan kurumlar, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Kanun’un 3. maddesinde tanımlandığı üzere kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

³³⁹KIRBAŞ Sadık, “Vergi Hukuku: Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar”, Gözden geçirilmiş ve Genişletilmiş 13.Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, s.97

³⁴⁰5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 Tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir.

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3/3. maddesine göre dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

“

Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar, Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar....”

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinde belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında yine Kanun’un 3/4. maddesi uyarınca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinin³⁴¹ birinci fıkrasında; **“Dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur.”** hükmüne yer verildikten sonra aynı maddenin 1. fıkrasının 5. bendinde;

“Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi”;7. bendinde “Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi”;

Son fıkrasında ise **“Bu maddenin 3, 4, 5 ve 7. bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam veya hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.”** Hükümlerine yer verilmiştir.

³⁴¹**193 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, 7.madde, 06.01.1961 Tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 193 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 7. Maddesi; (Değişik: 27.03.1969 - 1137/1 md.) değiştirilmiştir. Yine; 193 Sayılı V.U.K’nun 7/1. Maddesi (Değişik: 31.12.1981 - 2574/1 md.) değiştirilmiş, yine 193 Sayılı V.U.K’nun 7/3-b Maddesi de (Değişik: 24.12.1980 - 2361/3 md.) değiştirilmiştir.

Yukarıdaki hükümler ve daha önce yapılan açıklamalar çerçevesinde yurt dışındaki bir spor kulübünden, o spor kulübünün sahip olduğu oyuncuya ilişkin **oynama hakkının kiralanması** yurt dışındaki spor kulübü açısından Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iradı, **futbolcunun oynama hakkının satın alınması ise** Türkiye’de elde edilen değer artış kazancıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlenmelere yer verilmiş bulunmaktadır.

-Bu maddeye göre, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dâhil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

-Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların bu madde uyarınca vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin ikinci fıkrasında, **“ticari veya zirai kazanca dâhil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumların telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi haklarının satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisine tabi tutulacağı”** hükme bağlanmıştır.

Yabancı futbolcuların transfer edilmesi veya kiralanması işleminin gayri maddi hakların (oynama hakkı) yurt dışından satın alınması veya kiralanması işlemi olduğu açıktır.

- İşlemi yapan yabancı futbol kulüplerinin kurum olması durumunda, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi hükümlerini dikkate almak gerekmektedir.

-Söz konusu maddeye göre gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığı alınan bedeller tevkifata tabidir.

Konumuz açısından Türkiye’deki futbol kulüpleri KVK’nın 30. maddesi uyarınca futbolcu transfer edilmesi veya kiralanması sonucunda, avans olarak yapılan ödemeler dâhil olmak üzere bir ay zarfında nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri kazanç ve iratlar ile yaptıkları tevkifat tutarlarını KVK’nın 31. maddesi

uyarınca bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

Söz konusu transfer ve kiralama işlemlerine ilişkin bedeller üzerinden tevkifat yapılırken uluslararası vergi anlaşmalarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafı tutarları üzerinden dikkate alınacaktır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan spor kulübü tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır. Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapan spor kulübünün kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilecektir.

Yurt dışındaki futbol kulübünün (dar mükellef kurumun) futbolcu kiralamasından veya futbolcunun oynama hakkının devrinden başka gelir getiren bir faaliyeti yoksa KVK'nın 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat nihai vergileme niteliği taşıyacaktır.

Diğer taraftan söz konusu ödemelere ilişkin olarak yapılacak kur farkı ve faiz ödemeleri üzerinden de yine genel hükümler çerçevesinde kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Türkiye'deki futbol kulübünün yabancı futbol kulübüne döviz cinsinden ödeme yapması durumunda 130 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³⁴² uyarınca, ödemenin yapıldığı günde Maliye Bakanlığı'na bir belirleme yapılmamışsa tevkifat matrahının hesaplanmasında Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın resmi döviz alış kuru, ödeme banka tarafından sağlanan döviz ile yapılmışsa, bankanın döviz satımı için uyguladığı kur tevkifat matrahının hesabında kullanılmalıdır.

Söz konusu bonservis bedeline ilişkin kira tutarları ve stopaj tutarlarının ilgili yıllarda KVK'nın 6ve GVK'nın 40/1. maddeleri uyarınca gider olarak dikkate alınacağı tabiidir. Yine kira bedellerinin kredi kullanılmak suretiyle ödenmesi halinde de kredi faizleri ve kur farkları da gider olarak dikkate alınabilecektir.

2.2.3.2. Gelir Vergisi Kanunu

Yurt dışından sporcuların ve teknik adamların transferlerinin vergilendirilmesinde dikkat edilmesi gereken en önemli konu, bu kişilerin G.V.K.'nın 3, 4 ve 5. maddelerine

³⁴² **130 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**; 31.12.2002 Tarih ve 24980 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

göre Türkiye’de mukim olup olmadıklarının tespitidir. “**Tam ve Dar Mükellefiyet**” ayrımı açısından vergilendirmede G.V.K.’nın bu maddelerinden yararlanılmaktadır.

Tam mükellefiyette mükellefler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefler ise yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler.

Türkiye’de yerleşmiş olanlar ise resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, kurum ve kuruluşların işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları gelir vergisi uygulamasında tam mükellef sayılmışlardır.

G.V.K. çerçevesinde tam mükellefiyet –dar mükellefiyet ayrımında vatandaşlık bir kriter değildir. G.V.K.’da aranan ikametgâh ve oturma sürelerini sağlayan kişiler ister Türk ister yabancı uyruklu olsun tam mükellef kabul edilirler. Buna karşın, dar mükellefiyet normal koşullar altında yabancı uyruklu sporcular için de söz konusu olabilir. Çünkü yabancı uyruklu sporcuların ikametgâhının Türkiye’de değil, yurtdışında olması beklenir. Bu bağlamda, yabancı uyruklu sporcuların Türkiye’de oturma süreleri rol oynayacaktır. **Eğer yabancı bir sporcu bir takvim yılında altı aydan az bir süre Türkiye’de oturmuş ise dar mükellef olarak değerlendirilecektir.**³⁴³

Mükellefiyet durumunun yerleşme esasına göre tespitinde, gerçek kişinin Türk veya yabancı uyruklu olmasının önemi yoktur. Türk uyruklu bir gerçek kişinin ikametgâhı yabancı bir ülkede bulunduğu takdirde, vergi uygulaması yönünden yabancı uyruklu kişiden farkı yoktur.³⁴⁴

İkametgâhı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılmakta ve vergi uygulamasında tam mükellef kabul edilmektedirler. Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmemektedir.³⁴⁵

G.V.K.’nın 7/3. Maddesi uyarınca, dar mükellefiyete tabi olanlar açısından ücret gelirinin Türkiye’de elde edilmiş sayılabilmesi için;

³⁴³YATKIN M. Cüneyt, “**Türkiye’de Sporcuların Vergilendirilmesi**”, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara 2006, s.38

³⁴⁴ÖZBALCIYılmaz, “**Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**”, Ankara, 1995, s.93

³⁴⁵SÖNMEZ Erdal ve AYAZ Garip, “**Son Düzenlemelere Göre Futbol Kulüpleri, Futbolcu Ve Teknik Adamların Vergilendirilmesi II**”, Mükellefin Dergisi, Kasım 1999, Sayı:83,

-Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş olması, - Hizmet Türkiye’de ifa edilmemiş olsa dahi Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir. Değerlendirmeden maksat ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılsa dahi Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

G.V.K.’nın dar ve tam mükellefiyete dair düzenlemelerinin birlikte değerlendirilmesi sonucu aşağıdaki sınıflandırma yapılabilir.

a) Türk uyruklu ve G.V.K. 4. maddesi şartlarını taşıyanlar; tam mükellefiyet esaslarına göre,

b) Türk Uyruklu ve G.V.K. 4. Maddesi şartlarını taşımayanlar; dar mükellefiyet esaslarına göre,

c) Yabancı Uyruklu ve G.V.K. 4. Maddesi şartlarını taşıyanlar; tam mükellefiyet esasına tabi olmakla birlikte, Türkiye ile uyruğunda bulunduğu ülke arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması (ÇVÖA) varsa bu anlaşma düzenlemelerine göre,

d) Yabancı Uyruklu ve G.V.K. 4. Maddesi şartlarını taşımayanlar; dar mükellefiyet esaslarına, ancak, Türkiye ile uyruğunda bulunduğu ülke arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması (ÇVÖA) varsa bu anlaşma düzenlemelere göre vergilendirilecektir.

Bilindiği gibi ÇVÖA ile ülkenin genel vergileme rejimi haricinde, ülkeler arasında karşılıklı, özel, imtiyazlı bir yapı tesis edilmektedir.

“Türkiye’de yerleştiği kabul edilen ve bu itibarla da vergi uygulamasında tam mükellef kabul edilen yabancı uyruklu futbolcu ve teknik adamların uyrukluğunda bulunduğu ülke ile Türkiye arasında yapılmış bulunan ÇVÖA var ise, vergilendirmede bu anlaşmalar göz önünde bulundurulacaktır.

Dar mükellefiyette elde edilen ücret gelirlerinin stopaj yoluyla vergilendirilmiş olması şartıyla bu ücretler için beyanname verilmesi söz konusu olmamakla diğer gelir unsurları nedeniyle beyanname verilmesi halinde dahi ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmemektedir.

Dar mükelleflerin elde ettikleri ücretlerin tutarı ile işverenlerin sayısı ne olursa olsun vergilendirme stopaj yoluyla gerçekleştirilmişse yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Örnek: 2017 takvim yılı içinde (X) Kulübü tarafından Almanya’dan transfer edilen Alman uyruklu bir futbolcu (X) Kulübünde 2 ay futbol oynamış ve bunun

karşılığında 500.000- TL ücret geliri elde etmiştir. Bu futbolcu daha sonra (Y) Kulübüne kiraya verilmiş burada da 3 ay futbol oynadıktan sonra sözleşmesi fesih edilerek ülkesine geri gönderilmiştir. (Y) Kulübünde kiralık oynadığı dönemde ise 350.000- TL ücret geliri elde etmiştir. Bu futbolcuya yapılan ödemelerden (X) ve (Y) Kulüpleri stopaj yoluyla gerekli kesintilerini yaparak vergi dairesine beyan edip ödemişlerdir. Bu durumda dar mükellef konumunda olan Alman uyruklu futbolcu beyanname vermeyecektir. Kesinti yoluyla ödenmiş olan gelir vergisi nihai vergi haline gelecektir.”³⁴⁶

2.2.3.2.1. Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte vergilendirmeyi Önleme

Anlaşmaları

Türkiye’nin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 84’ü 2 Ocak 2019 tarihi itibarıyla yürürlüktedir³⁴⁷. Bu anlaşmaların tamamında Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Karşılıklı Anlaşma Usulü, genellikle anlaşmaların 251 inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Maddenin Genel Çerçevesi³⁴⁸

Anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden herhangi birinde veya ikisinde kendilerine yönelik yapılan işlemlerin, bu anlaşma hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda, nasıl bir yol izlemeleri gerektiği bu maddede açıklanmaktadır. Böyle bir durumla karşılaşan mükelleflerin;

- Akit devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen çözüm yollarıyla bağli kalmaksızın, mukim oldukları akit devletlerin yetkili makamlarına,
- Mükelleflerin diğer devlette uyruklulukları dikkate alınarak bu diğerdevletin vatandaşlarından farklı olarak aleyhte bir vergilendirmeye tabi tutulmaları durumunda ise, bu mükelleflerin bu sorunu vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına başvurma hakları bulunmaktadır³⁴⁹.

³⁴⁶ SÖNMEZ-AYAZ, Son Düzenlemelere Göre Futbol Kulüpleri, Futbolcu Ve Teknik Adamların Vergilendirilmesi II” a.g.m, s.83

³⁴⁷ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm

³⁴⁸ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber, Nisan

2018, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/karsiliklianlasma2018.pdf>

³⁴⁹ Son yıllarda uluslararası vergi sisteminin işleyişinin geliştirilmesi kapsamında, Karşılıklı Anlaşma Usulü mekanizmasının etkinliğini artırmak ve işleyişini daha etkili kılmak amacıyla uluslararası düzeyde bazı önlemler alınmıştır. Alınan bu önlemleri de kapsayan “Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın

Diğer devlette anlaşmaya aykırı olarak vergilendirildiklerini düşünen mükelleflerin bu durumlarını mukim oldukları devlete bildirme süreleri anlaşmalarda düzenlenmiş olup, bu süreler anlaşmalara göre değişmektedir.

2.2.3.2.1.1. Gayri Maddi Hak Bedelleri (Royalty)

Royalty en basit tanımıyla devralınan bir hak karşılığında yapılan ödemeyi ifade eder. Sözcük anlamı olarak imtiyaz ücreti, telif hakkı, kullanma hakkı gibi gayri maddi hakların değerinin genel tanımıdır. Yani mülkiyet haklarından ya da doğal kaynaklardan yararlanmak için ödenen tazminat, bedel, değer ya da ücreti ifade etmek için kullanıyoruz.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi'nin görüşüne göre; "Profesyonel sporcu sözleşmesi düzenlenmek suretiyle, sporcunun oynama hakkını satın alma veya kiralama yoluyla devralan futbol kulübü Türkiye sınırları içinde imtiyaz hakkı niteliğinde bir gayri maddi hak elde etmektedir. Sözleşme konusu sporcunun sportif faaliyetlerini kullanma/oyunatma imtiyazı da o tüzel kişiye ait olmaktadır. Bu hakkın satın alınması karşılığı ödenen bedel, dar mükellef kurum (yabancı kulüp) yönünden Türkiye'de elde edilen bir kazanç olduğu için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulması gerekir."

Yurt dışında mukim bir kişi/kurum tarafından Türkiye'de elde edilen bir kazancın Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği, vergilendirilecekse ne şekilde vergilendirileceğinin tespiti için, öncelikle ilgili ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) olup olmadığının tespiti gerekmektedir.

OECD modeli anlaşmaların 12. Maddesinde yer alan "**Gayri Maddi Hak bedelleri**" teriminin neyi ifade ettiği; ülkeler itibariyle kısmen farklılık gösterse de genelde aşağıdaki gibi yer aldığı görülmektedir.

Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme", 7 Haziran 2017 tarihinde imzaya açılmış olup Türkiye dâhil birçok ülke tarafından imzalanmıştır. İmzalanan Sözleşmenin onaylanıp yürürlüğe girmesi ile birlikte Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin madde hükümlerinin daha etkin uygulanması söz konusu olacak ve anlaşmalar uluslararası standartlara uyumlu hale gelmiş olacaktır. Anılan Sözleşmenin Türkiye yönünden de yürürlüğe girmesinin ardından, bu Sözleşme ile değişen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin hükümleri de etkilenecektir. Bu kapsamda: - Anlaşmaya aykırı uygulamaya maruz kaldığını düşünen bir kişinin sadece mukim olduğu devlet yetkili makamlarına değil, diğer akit devlet yetkili makamına da, ilk bildirimden itibaren en az 3 yıl içerisinde başvuru yapabilmesini; - Karşılıklı anlaşma sonucunun iç mevzuatta yer alan zamanaşımı süresine bakılmaksızın uygulanmasını; - Karşılıklı Anlaşma Usulü mekanizmasının, anlaşmada yer almayan durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirmenin çözümü için de kullanılmasını sağlayan hükümlerin bu anlaşmalar bakımından uygulanması mümkün olabilecektir.

Bu maddede kullanılan “**gayrimenkul hak bedelleri**” terimi, sinema filmleri, edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı ile sınaî, ticari bilimsel teçhizatın veya sınaî, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

2.2.3.2.1.2. Sanatçı ve Futbolcular

Model ÇVÖA³⁵⁰ 17. Maddesi düzenlemesi gereği; “model anlaşmalar incelendiğinde, anlaşma kapsamında ele alınan sanatçı ve sporcuların bir tanımının yer almadığı görülmekle birlikte, bu maddesinin uygulanmasına ilişkin OECD Model Vergi Anlaşmasının yorumunda bu yöndeki tanımlamanın güçlüklerinden bahsedilmektedir.

Örnek çalışmalar incelendiğinde, kural olarak anlaşmaya taraf devletin mukimi olan ve tiyatro, sinema, radyo, televizyon artistliği yapan veya müzisyen olarak çalışan bir sanatçının veya bunun yanı sıra bir sporcunun diğer devlette icra edecekleri sanatçı ve sporcu faaliyetlerinden elde edilecek kazançlarda vergileme yetkisinin, tamamen faaliyetin icra edildiği devlete bırakıldığı görülmektedir.

Gayri maddi haklardan sağlanan hâsılat, çoğu anlaşmalarda ister hakkın satışı isterse kirası şeklinde olsun, vergileme hakkı prensip olarak geliri elde edenin bulunduğu ülkeye tanınmış, bazılarında ise bu kural sadece kiralarla sınırlı tutulmuştur.³⁵¹

4842 sayılı Kanunun yayımından itibaren (24.04.2003) sporculara ücret olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesna tutulmakta olup, bu ücretler üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

2.2.3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu

KDVK’nun 1. maddesinde, ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı çerçevesinde

³⁵⁰26.09.2017 Tarih ve 30192 Sayılı Resmi Gazete de yayımlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (Seri No:4), 3. Madde, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/09/20170926-13.htm>

³⁵¹BAŞARAN Murat ve ATAY Tezcan, “**Spor ve sporcunun vergilendirilmesi ve vergi avantajları**”, Yaklaşım Yayınları, Haziran 2003, s.362, 363,364, 365, 366, 367, 368

yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiş, 4. maddesinde ise **“teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler”** hizmet olarak tanımlanmış ve bu işlemlerin bir şeyi kiralamak şeklinde de gerçekleşebileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, işlemlerin Türkiye’de yapılması, aynı Kanun’un 6. maddesinde; **“malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, ifade eder”** şeklinde açıklanmıştır.

Futbolcu kiralanması veya bonservisin (oynama hakkının) iktisap edilmesi ya da bu amaca yönelik yetiştirme tazminatı ödenmesi yurt dışındaki spor kulübünden ilgili futbolcunun futbol oynama hakkının yani Türkiye’deki futbol kulübüne, futbol oynama hizmeti vermesine ilişkin hakkın ithalidir. Bu bağlamda futbolcunun oynama hakkını aslında transfer olduğu kulübe vereceği futbol hizmeti olarak da değerlendirebiliriz. Türkiye’deki spor kulübü açısından da söz konusu olan Türkiye’de o kulübe, o futbolcu tarafından verilecek olan bir hizmetin yurt dışından ithal edilmesidir ve söz konusu işlem hizmetten Türkiye’de faydalanılacağı için vergiye tabidir.

Türkiye’deki spor kulübü tarafından bu hizmet ithaline ilişkin işlemler nedeniyle doğan KDV yabancı futbol kulübünün Türkiye’de başkaca bir faaliyetinin ve mükellefiyetinin olmayacağı varsayımıyla (KDVK’nun 9 ve 44/l-b maddeleri uyarınca) gerçek usulde mükellef olan **Türkiye’deki futbol kulübü muhatap tutularak, sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.**

49 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği’ne³⁵² göre KDVK’nun 29 ve 34. maddeleri gereğince, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendikleri katma değer vergisini indirebilmektedirler.

Buna göre, aynı Kanun’un 9. maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin, **2 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamelerine** dayanılarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re’sen tarh edilmesi halinde de tarh edilen

³⁵² 49 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 14.01.2000 tarih ve 23933 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, yürürlüğe girmiştir.

vergi aslı indirim konusu yapılabilir. İndirim, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, **1 no.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi** ile yapılacaktır.

Ancak 55 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği;³⁵³ futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedelleri katma değer vergisinin konusu dışında tutmasına karşın, uygulamanın açıklamalarımız doğrultusunda yapılması gerekmektedir.

2.2.3.4. Vergi Usul Kanunu

Sözleşmesi devam eden bir futbolcunun yabancı bir kulüpten transfer edilmesi için yapılan ödemeler gayri maddi bir hakkın iktisabı için yapılan ödemelerdir. Böylelikle futbolcunun yeni kulübü, eski kulübünden futbol oynama hakkını (bonservis) satın almaktadır.

TFF'ye bağlı futbol kulüpleri söz konusu oynama hakkı bedellerini değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde itfa edecektir.

2.2.4. Diğer Ülke Futbol Federasyonlarına Bağlı Bir Futbol Kulübünün Bir Futbol Kulübünden Oyuncu Transfer Etmesi Veya Kiralaması

Sözleşmesi devam eden bir sporcunun transferi için ödenen bonservis bedeli ile sporcunun oynama hakkı, yeni spor kulübü tarafından sözleşme dönemi için satın alınmakta, bu mahiyet, oynama hakkının bir tür gayrimaddi hak niteliğinde olduğunu göstermektedir. İşleme taraf iki spor kulübü arasında alım satım konu olan şey futbolcunun futbol oynama hakkından hareketle gayrimaddi bir hakkın satış sözleşmesi ile el değiştirmesidir. Ayrıca, profesyonel bir futbolcu kendisi ile ilgili kulüpler arasında, akdedilecek yazılı bir sözleşme ile başka bir kulübe kiralanabilir.

2.2.4.1. Kurumlar Vergisi Kanunu

Türkiye'deki spor kulübünün elde ettiği kazanç kurum kazancıdır ve KVK'nın 4. maddesinin (j) bendindeki şartları taşımak koşuluyla ilgili spor kulübü kurumlar vergisinden muaftır. İster yurt dışındaki spor kulübünden bonservis bedeli isterse

³⁵³ 55 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 30.05.1996 tarih ve 22651 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

yetiştirme ve geliştirme tazminatı alınsın söz konusu kazanç, idman ve spor faaliyetine bağlı olarak elde edildiğinden bu durum değişmeyecektir.

2.2.4.2. Katma Değer Vergisi Kanunu

Bilindiği üzere KDVK’nun **11/1-a** maddesinde ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV’den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda spor kulüplerinin yabancı spor kulüplerine transfer olan futbolcular nedeniyle elde ettikleri bonservis bedelleri KDVK’nun **11/1-a** maddesi uyarınca vergiden müstesnadır.

Burada söz konusu olan Türkiye’deki spor kulübünün yurtdışına futbolcusunun futbol oynama hakkını başka bir ifadeyle o futbolcu aracılığıyla yurt dışındaki kulübe futbol oynama hizmetini ihraç etmesidir. Yurtdışına yapılan futbolcu kiralamaları da yine gayri maddi bir hakkın yani futbol oynama hakkına bağlı olarak futbol hizmetinin kiralanması olduğundan ve bu bağlamda yurt dışına verilen bir hizmet olduğundan yine ihracat istisnasından yararlanacaktır.

2.2.4.3. Vergi Usul Kanunu

Bir futbol kulübüyle sözleşmesi devam eden bir futbolcunun yabancı bir kulüpten transfer edilmesi veya yurt içi futbolcu transferleri için yapılan ödemeler gayri maddi bir hakkın iktisabı için yapılan ödemelerdir.

Gayri maddi hakların iktisabı için yapılan ödemeler karşılığında “**maddi bir iktisadi kıymet**” iktisap edilmemektedir. Ancak bu nitelikteki hakların elde edilmesi için yapılan ödemeler, gayri maddi hak bedeli olarak ve gayrimenkullerin değerlemesi ile ilgili esaslar çerçevesinde itfa edilir.

Futbolcu transfer eden futbol kulüpleri, söz konusu hakka ilişkin maliyet bedelini bilanço aktifine “**260-Maddi Olmayan Duran Varlıklar**” hesap kodu altında “**Haklar**” başlığı altında kaydetmeli ve amortisman yolu ile itfa etmelidir. Yurt dışındaki bir spor kulübünün Türkiye’deki bir spor kulübünden futbolcu transfer etmesi durumunda Türkiye’deki spor kulübü **futbolcunun sözleşmesinin sona ermesi veya sona ermeksizin oynama hakkının (bonservisinin) satılması halinde itfa edilemeyen kısmı doğrudan gider yazılabilecektir.**

2.2.4.4. Diğer Teşvikler

2002/10 sayılı İhracat Tebliği³⁵⁴ ile İhracat 2000/1 sayılı “İhracat, İhracat Sayılan Teslim ve Hizmetler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ”inde³⁵⁵ değişiklik yapılmıştır. 2000/1 sayılı İhracat Tebliği 23.12.1999 tarihli ve 99/13812 sayılı Kararname eki Karara istinaden çıkarılmıştır.

Sözü edilen Karar ihracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak ve ihraç pazarlarını geliştirmek amacıyla hazırlanmıştır. Bu kararın kapsamı, ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnasına ilişkin tedbirlerin düzenlenmesi ve yürütülmesi olarak, Karar’ın 2. maddesinde belirtilmiştir. Karar’ın 4. maddesinde vergi, resim ve harç istisnasının kapsamının ne olduğu ortaya konmuştur. Buna göre;

- İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla kredi kuruluşlarınca kullandırılan her türlü krediler ve firmaların sağladıkları prefinansmanlar ile bunların geri ödenmesi,

- İhracatla ilgili işlem yapan kuruluşların ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili olarak yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar ve kambiyo işlemleri,

- Dâhilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlarla ilgili işlemler ve bunların finansmanı amacıyla kullanılan krediler,

- İhracat karşılığı yapılacak her türlü ödemeler,

- İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kâğıtlar,

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden³⁵⁶, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu³⁵⁷ ile ihdas edilen Damga Vergisinden, 492 sayılı Harçlar Kanunu³⁵⁸ gereğince alınan Harçlar

³⁵⁴ 31.12.2002 tarih ve 24980 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁵⁵ 14.01.2000 tarih ve 23933 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁵⁶ 23.07.1956 tarih ve 9362 sayılı resmi gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. ancak kanunda farklı tarihlerde birçok değişiklik yapılmıştır. son olarak; 22.10.2010 tarih ve 27737 sayılı resmi gazete’de yayımlanan 87 seri no’lu gider vergileri genel tebliği’nde; 6802 sayılı gider vergileri kanununda banka ve sigorta muameleleri vergisi (bsmv) uygulaması ile ilgili olarak 6009 sayılı gelir vergisi kanunu ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanunla yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

ve diğer Kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile 80 sayılı Kanun'a³⁵⁹ göre alınan hal ve rüsumdan müstesnadır.

Bu karar sonrasında uygulamaya yön vermek için, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, İhracat 2000/1 sayılı Tebliğ düzenlenmiştir. Bu Tebliğ'in **"Belgeli İşlemler"** başlıklı 6/B bendinde ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin neler olduğu belirtilmiştir. 2002/10 sayılı İhracat Tebliği³⁶⁰ ile sözü edilen **"B"** bendi bölümüne **"v"** alt bendi ilave edilmiştir. Bu alt bent ile **profesyonel spor kulüpleri ile bunların % 51'inden fazla iştiraki olan şirketlerin uluslararası spor müsabakalarına iştirak etmeleri nedeniyle sağladıkları hâsılat ile yurt dışına sporcu transferlerinden elde ettikleri gelirler, bu Tebliğ kapsamına alınmıştır. Böylece profesyonel spor kulüplerinin bu şekilde elde ettikleri gelirler ihracat geliri olarak nitelendirilmektedir.**

Bu değişikliğin profesyonel futbol kulüplerine getirdiği avantajları şu şekilde özetleyebiliriz. Kulüpler yurt dışına futbolcu sattığında bu futbolcu satışı ile ilgili olarak noterde yapılan işlemlerde vergi resim ve harç alınmayacak. Ayrıca bu satışla ilgili olarak yurt dışından gelen para banka aracılığıyla geliyorsa bankadaki bu havale dolayısıyla yapılan işlemler vergi, resim ve harç istisnasından faydalanacak. Ayrıca yurt dışına yapılan futbolcu satışları için kulübün taraf olduğu sözleşmeden damga vergisi alınmayacaktır.

Yukarıda sözü edilen vergi istisnası kapsamına giren vergilerden, ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetler kapsamındaki kredilerin sağlanması, bunların geri ödenmesi ile birlikte yapılacak tüm işlemler ve düzenlenecek kâğıtlarla ilgili ortaya çıkacak vergiler kastedilmektedir. Bu vergilere BSMV, damga vergisi, kambiyo işlemleri vergisi örnek verilebilir.³⁶¹

³⁵⁷ 11.07.1964 tarih ve 11754 sayılı resmi gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. damga vergisi kanununda farklı yıllarda birçok değişiklik yapılmıştır.

³⁵⁸ 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı resmi gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. harçlar kanunu zaman içerisinde farklı yıllarda birçok değişikliğe uğramıştır.

³⁵⁹ **Toptancı hal'lerinin sureti idaresi hakkında kanun**, 15 eylül 1960 tarih ve 10605 sayılı resmi gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. kanun, zaman içerisinde farklı tarihlerde değişikliğe uğramıştır.

³⁶⁰ **2002/10 sayılı ihracat tebliği**, 31.12.2002 tarih ve 24980 sayılı resmi gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁶¹ **ACAR** Mustafa Gürhan, **"Profesyonel Futbol Kulüplerinin İhracata Teşvik Edilmesi"**, Vergi Dünyası, Şubat 2003

Futbol kulüpleri arasındaki rekabetin ulusal ve uluslararası alanda artması ve futbol sektörünün yarattığı katma değerın sürekli büyümesi profesyonel futbolcu transferlerinin vergisel boyutunu da arttırmaktadır.³⁶²

2.2.4.4.1. Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir

Vergisinin İadesi

Bilindiği üzere, 27 Mart 2018 tarihli 2. mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 sayılı “Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³⁶³” ile yapılan düzenlemeler arasında amatör sporun gelişimini teşvik etmeyi amaçlayan düzenlemeler de bulunmaktadır.

Anılan kanunun 35. maddesiyle, 21.5.1986 tarihli ve 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğü’nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna “**Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi**” başlığı altında 12. ek madde eklenmiştir.

Anılan düzenlemeyle; amatör spor dallarının desteklenmesi amacıyla;

- Spor Genel Müdürlüğü,
- Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına, tescil edilmiş olan ve Türkiye’de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara yapılan ücret ödemeleri üzerinden kesilen gelir vergisi tutarının kanuni süresi içerisinde beyan edilip ödenmesinden sonra, bu kesintilerin amatör dallardaki sporcular, antrenörler ve diğer personelin giderlerine harcanması kaydıyla iade edilmesi öngörülmektedir.

Anılan kanun maddesi 1 Mayıs 2018 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Dolayısıyla, 1 Mayıs 2018 tarihinden sonra,

- Spor kulüpleri ve
- Sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri, sporculara ödenen ücretlerden tevkif ettikleri gelir vergilerini ilgili vergi dairesine kanuni süresinde Muhtasar Beyanname ile beyan edecekler ve ödeyeceklerdir.

³⁶²BOZTAŞ Hakan, “Profesyonel Futbolcu Transferlerinin Vergisel Boyutu-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:182, Şubat 2008

³⁶³<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180613-2.htm>

İlgili spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri bankalarda özel bir hesap açacaklar ve bu hesap bilgilerini vergi dairesine bildireceklerdir.

Ödenen bu gelir vergileri, vergi dairesi tarafından 5 işgünü içinde bankalarda açılmış olan bu hesaplara yatırılarak red veya iade edilecektir (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 23. maddesi hükmüne göre; tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur. Ancak, spor kulüplerine iade edilecek bu tutarlardan, spor kulüplerinin amme borcu varsa, bu borca mahsup yapılmadan ödeme yapılacaktır. Başka bir deyişle; kulübün vergi ve buna bağlı borçları olsa bile bu vergi iadesi yapılacaktır).

Vergilendirme dönemi aylık olan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri, ilk olarak Mayıs 2018 döneminde sporculara ödenen ücretlerden kestikleri gelir vergilerini Haziran 2018 ayında Muhtasar Beyanname ile beyan edip ödeyeceklerdir. Dolayısıyla, anılan ödemelerinden 5 iş günü sonra, söz konusu tutarlar, vergi dairesi tarafından banka hesaplarına yatırılacaktır.

2.2.4.4.2. İade Alınan Tutarların Kullanılabileceği Harcamalar

Özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki harcamalar dışında kullanılamayacaktır:

a) Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler (Bu hesaptan yapılan ödeme, her bir sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanları için yıllık olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın üç katını -2018 yılı için 360 bin TL'yi aşamaz.),

b) Yukarıdaki bend kapsamındaki sporcu, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iâse, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları.

Özel hesaba aktarılan iade tutarları ile bu hesaptan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate

alınamayacaktır. Özel hesaptan amaç dışı kullanılan vergi iadeleri, amaç dışı kullanıldığı vergilendirme dönemine ilişkin gelir (stopaj) vergisi olarak, özel hesap açılan mükellef adına 213 sayılı Kanundaki esaslara göre vergi ziyası cezası kesilerek tarh edilecek ve gecikme faizi hesaplanacaktır.

Özel hesapta yer alan tutarlar rehin edilemeyecek ve haczedilemeyecektir. Ancak bu tutarlar, amaç dışı kullanım nedeniyle gelir (stopaj) vergisi olarak tarh edilen vergi, ceza ve gecikme faizleri olduğu takdirde, onlara mahsup edilebilir ya da vergi dairesince haczedilebilir.

Özel hesabın oluşturulması, idaresi, bu hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi ile maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye, Maliye Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Bakanlığı müştereken yetkili olup, anılan bakanlıklar tarafından belirlenecek uygulama usul ve esasları tebliğle açıklanacaktır.

Öte yandan, anılan düzenleme yürürlüğe girdiği 1 Mayıs 2018 tarihinden sonraki dönemlerde sporculara yapılacak ödemeler üzerinden stopaj suretiyle kesilip ödenecek vergiler için uygulanacak olup, anılan tarihten önceki dönemlerde sporculara yapılmış ödemeler üzerinden kesilmiş vergiler için uygulanamayacaktır. Dolayısıyla, geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış bu tür vergi borçları varsa, anılan tutarlar için, yukarıda açıklanan hüküm kapsamında bir işlem yapılmayacaktır.

2.3. SPORCULAR TARAFINDAN ELDE EDİLEN GELİRLER VE SPORCULARA YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Transfer Ücreti: Sporcunun bağlı bulunduğu kulübünden bir başka kulübe transfer olması, kulüp değiştirmesi ya da amatörlükten profesyonelliğe geçmesi dolayısıyla, ilk defa profesyonel sözleşme imzalaması nedeniyle, elde ettiği gelir transfer ücreti olarak adlandırılmaktadır. Transfer ödemelerinin ödeme zamanı ve şekli sözleşmede gösterilir. Sözleşmede yazılı değilse her ayın son günü tüm ayı kapsayacak şekilde ödenir.

Aylık Ücret Ödemeleri: Sporcunun mesleki faaliyeti ve yaptığı hizmetlerin karşılığı olmak üzere sözleşmesi gereği olarak her ay düzenli olarak ödenen tutarlardır. Örneğin futbolcuya sözleşme süresinde ödenecek aylık ücretin mesleki faaliyetine karşılık olarak sözleşme ile belirlenmesi zorunludur. Aylık ücret, ilgili dönem için belirlenmiş asgari ücret tutarından az olamaz ve her ayın son günü ödenir.

Prim Ödemeleri: Sporculara gösterdikleri başarılı performans dolayısıyla aylık ücret ve transfer ücreti haricinde sağlanan aynı veya nakdi ödemelerdir. Karşılaşmalarda spor kulübünün galip gelmesi ya da başarılı olması sonucunda sporculara teşvik niteliğinde sağlanır.

Başarı Ödülleri: Ulusal ve uluslararası yarışmalarda üstün başarı göstermiş olan sporculara aynı ve nakdi ödüller verilebilmektedir. Alınan bu ödüller elde edilen gelir niteliğindedir.

Haksız Fesih Tazminatı: Sporcunun bir kulübe transferi sırasında belli süreli kapsayan sözleşme düzenlenmektedir. Yapılan bu sözleşmenin süresinden önce haklı bir neden olmaksızın, feshedilmesi halinde sporcunun lehine sözleşmede belirlenen haklarının, talebi üzerine sporcuya verilmesi gerekir.

Jübile Gelirleri: Sporcunun aktif spor hayatını sona erdirmesi halinde, bağlı bulunduğu federasyonun jübile kuralları uyarınca, bir kereye mahsus olmak üzere düzenlenen jübile maçı dolayısıyla elde edilen gelirler de sporcuya ait olmaktadır. Bu gelirden ücret niteliğinde sayılmaktadır.

Sporcuların Elde Ettikleri Reklam Gelirleri: Bir ürünün tanıtımı amacıyla, yapılan sözleşmelere bağlı olarak elde ettikleri gelirler de ücret olarak nitelenebilmektedir. Bu gelirin elde edilmesinde bağlı bulunduğu kulübün de rolü varsa Gelir Vergisi Kanunu madde 61 deki tanıma da uygun olarak ücret saymak gerekir.

Ölüm Halinde Ödeme: Profesyonel Futbolcu Sözleşmeleri diğer sözleşmelerden farklı olarak şahsa sıkı sıkıya bağlı sözleşmelerdir. Çünkü bu sözleşme yapılırken bizzat futbolcunun yetenekleri dikkate alınarak yapılmıştır. Bu nedenle futbolcunun ölümü ile Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi de kendiliğinden ortadan kalkar.

Türkiye Futbol Federasyonu, Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı'nın,³⁶⁴24.maddesinin (f) fıkrasına göre;"**Kulüpler, profesyonel futbolcularını yurt içinde ve dışında yapacakları maçlarda, antrenmanlarda, antrenmanlara gidiş ve gelişlerde, taşıt vasıtalarında meydana gelmesi muhtemel kazalar ve**

³⁶⁴Bu Talimat, TFF Yönetim Kurulu'nun 09.06.2009 tarihli kararıyla kabul edilmiş ve 10.06.2009 tarihinde TFF'nin resmi internet sitesi olan www.tff.org adresinde ilan edilerek yürürlüğe girmiştir. Ancak bu talimatın birçok maddesi ve fıkrası; 15.01.2010-10.06.2010- 21.12.2010-27.12.2010- 24.08.2011- 13.06.2012 tarihlerinde TFF Yönetim Kurulu Kararı ile değiştirilmiş, yine bu talimata bazı fıkralar eklenmiştir. Ayrıca bu talimata, Geçici maddelerde eklenmiştir. En son yapılan bu değişiklikler ise 19.06.2013 tarihinde TFF'nin resmi internet sitesi olan www.tff.org adresinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

sakatlıklar için kısmi ve daimi maluliyet ve ölüm hallerine karşı TFF tarafından belirlenmiş özel sigorta şirketlerine sigorta ettirmek ve gerçekleşen rizikoyu beş günlük süre içerisinde özel sigorta şirketine bildirmek,” zorundadırlar.

Profesyonel bir futbolcunun ölümü halinde, kanuni mirasçılarına kulübü tarafından futbolcunun tahakkuk etmiş ve henüz kulübü tarafından ödenmemiş transfer bedeli ve sair alacakları ödenir (Mülga Profesyonel Futbol ve Transfer Talimatı md. 27.madde/n fıkrası).³⁶⁵

-Vergiden İstisna Edilmiş Ücret Kısımları; Sporcular ve Teknik adamlar tarafından elde edilmekle birlikte GVK uyarınca vergiden istisna tutulmuş olan ücretler başlıklar halinde şunlardır:

- **GVK Madde 23/8**³⁶⁶: Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler,

- **GVK Madde 23/9**³⁶⁷: Mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler,

- **GVK Madde 23/10**³⁶⁸: Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri.

Yukarıda sözü edilen taşıtların mülkiyetinin işverende olup olmamasının bir önemi yoktur. Kiralama yoluyla temin edilen taşıtlar için katlanılan giderler de istisna kapsamındadır. Ayrıca bu taşıma işi personelin topluca gidip gelmeleri ile ilgili olmalıdır.

Taşıtların makam otosu olarak kullanılması durumunda istisna uygulanmayacaktır. Bu durumda sağlanan fayda ücretin bir unsuru olarak vergilendirilmelidir.

- **GVK Madde 25/1:** Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar.

Miktar kısıtlaması olmayan bu istisnanın uygulanmasında Borçlar Kanunu, İş Kanunu, Sosyal Sigortalar Kanunu gibi kanunlar gereğince ödenen tazminat ve

³⁶⁵ 14.05.2002 Tarih ve 24755 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu Talimat, TFF Yönetim Kurulu’nun 09.06.2009 tarihli kararıyla yürürlükten kaldırılarak; Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı’nın yenilenmiş şekliyle kabul edilmiş ve 10.06.2009 tarihinde TFF’nin resmi internet sitesi olan www.tff.org adresinde ilan edilerek yürürlüğe girmiştir.

³⁶⁶ 4108 sayılı Kanunun 16’ncı maddesiyle değişen madde, 25/5/1995

³⁶⁷ 3239 sayılı Kanunun 42’inci maddesiyle değişen madde, 4/12/1985

³⁶⁸ 4697 sayılı Kanunun 2’inci maddesiyle değişen madde, 28/6/2001

yardımların, zararı veren ya da bir başkası veya herhangi resmi veya özel bir kuruluşça yapılmış olmasının önemi yoktur.

- **GVK Madde 27/2:** Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası). Bu kapsamda sporculara verilen spor malzemesi örnek olarak gösterilebilir.

Ödemelerin Çeşitleri ve Vergilerin Yatırılması

Kulüpler, transfer ücretinin doğrudan futbolculara ödenmesi sırasında vergi tevkifatı yapıp vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Herhangi bir nedenle Federasyona yatırılan transfer ücreti ve diğer hak edişler, Federasyona net olarak yatırılır. Vergi tevkifatı kulüpçe yapılır. Futbolculara yapılan ödemelerden kesilen ya da kesilmesi gereken vergilerin ödenmesi bakımından da futbol kulüpleri "vergi sorumlusu" sıfatıyla doğrudan sorumludur.

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde, mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi; sorumlu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kimse olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlara göre, mükellef, verginin asıl borçlusudur. Sorumlu ise, kaynakta tevkif ettiği vergiyi kendi namına, fakat asıl borçlu hesabına alacaklı vergi dairesine beyan edip ödeyen kişidir.”³⁶⁹

Transfer Ücretlerinin nakit dışındaki ödeme araçları vasıtasıyla yapılması;

Sporcunun transfer ücretleri, nakit olarak ödenebildiği gibi ayın olarak da ödenebilmektedir. Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

- Verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre,
- Konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve bu ödeme toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.³⁷⁰

³⁶⁹CANDAN, Turgut, “**Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Kasım 1994, shf. 7

³⁷⁰20 Aralık 2017 Tarihli ve 30276 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan **7063 sayılı Kanunun**1. Maddesine göre Geçici 72. Maddede yapılan değişiklik.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, vergi nispeti artan oranlıdır. Ücretler yüzde 15'den başlayıp, yüzde 35'e kadar vergilendiriliyor. 2019 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde; Örneğin yıllık tutarı 148 bin liranın üzerindeki ücretlerde, aşan kısım yüzde 35 oranında vergilendirilir. Bu oran esnaf, sanatkâr, serbest meslek erbabı ve tüccarlar için de geçerlidir.

Türkiye'de faaliyette bulunan profesyonel futbol kulüpleri ve futbol alanında faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara transfer ücreti, imza parası, garanti para, maç başı ücretleri, prim, ikramiye veya ülkesine gidiş-geliş masrafları gibi yapılan ödemeler üzerinden, yürürlükte olan Gelir Vergisi Kanunu'na göre; TFF Süper Lig'de oynayan futbolculardan yüzde 15, bir alt ligdeki kulüplerde oynayan futbolculardan yüzde 10, diğer kulüplerde oynayan futbolculardan ise yüzde 5 vergi tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilmektedir.

Milli maçlar nedeniyle, Federasyon tarafından futbolculara yapılan ödemelerden ise yüzde 5 gelir vergisi kesilmektedir. 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 72 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “**31.12.2017**” ibaresi “**31.12.2019**” şeklinde değiştirilmiştir.³⁷¹ Bu uygulama 31 Aralık 2019 tarihine kadar devam edecektir. 5766 sayılı kanuna Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 72. maddeyle sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde yeniden düzenlenmiştir.

³⁷¹ 20 Aralık 2017 Tarihli ve 30276 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7063 sayılı Kanunun 1. Maddesine göre; Değişikliğe konu Geçici 72. madde aşağıdadır; Geçici Madde 72 – (Ek: 4.6.2008-5766/8 md.)

(1) 31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için % 15,

2) En üst altı ligdekiler için % 10,

3) Diğer liglerdeki için % 5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5.

(2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

(3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31.12.2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır.

Tablo 23: Türkiye’de Futbolcu Transfer Ücretlerine Uygulanan Vergi Oranları

31.12.2019 Tarihine Kadar Futbolcu Ücretlerine Uygulanacak Vergi Oranları (%)	
Spor Toto Süper Lig’de yer alan Futbolcu Ücretlerine	15
Spor Toto 1. Lig’de yer alan Futbolcu Ücretlerine	10
TFF 2. Lig ve 3.Lig’de yer alan Futbolcu Ücretlerine	5
Milli maçlar nedeniyle futbolculara yapılan ödemeleri	5

Türkiye, Spor Toto Süper Lig’de oynayan futbolculara uyguladığı yüzde 15’lik gelir vergisi oranıyla Avrupa’da Bulgaristan’dan sonra futbolculardan en düşük vergi alan 2. ülke olarak dikkat çekmektedir.

Tablo 24: UEFA üyesi bazı Avrupa ülkelerinde futbolcu ücretlerine uygulanan vergi oranları

UEFA üyesi bazı Avrupa ülkelerinde futbolcu ücretlerine uygulanan vergi oranları	Vergi Oranı (%)
İngiltere Premier Lig’de yer alan Futbolcu Ücretlerine	45
Yunanistan Süper Lig’inde yer alan Futbolcu Ücretlerine	46
Almanya Bundesliga’da yer alan Futbolcu Ücretlerine	47,5
İtalya Seri A’da yer alan Futbolcu Ücretlerine	47,9
İrlanda Premier Lig’de yer alan Futbolcu Ücretlerine	48
Avusturya Bundesliga’da yer alan Futbolcu Ücretlerine	50
Fransa Lig-1’de yer alan Futbolcu Ücretlerine	50,3
İspanya La-Liga’da yer alan Futbolcu Ücretlerine	52
Belçika Pro Lig’inde yer alan Futbolcu Ücretlerine	53,7
Danimarka Süper Lig’inde yer alan Futbolcu Ücretlerine	55,6
Portekiz Süper Lig’inde yer alan Futbolcu Ücretlerine	56,5
İsveç Allsvenskan Lig’inde yer alan Futbolcu Ücretlerine	56,9

Ülkemizde, özellikle TFF Süper Lig kulüpleri, futbolcu yetiştirmek yerine, futbolcu transferini tercih etmektedir. Her transfer sezonunda milyonlarca Euro harcayan futbol kulüpleri, hedeflediği başarıya da bir türlü ulaşamamaktadır. Galatasaray, Fenerbahçe, Beşiktaş ve Trabzonspor şampiyon olabilmek, Avrupa liglerinde üst turlara yükselerek para kazanmak, futbola küsen sponsorları geri getirmek, ligde zirvede yer alıp taraftarı heyecanlandırıp forma ve kombine satışlarını arttırmak için hesapsız harcama yapıp, ekonomik olarak zor durumda kalmalarına karşılık, transfer politikalarında bir değişiklik yapmıyor. Altyapıyı ihmal eden 4 büyükler yurtdışından genç yetenekleri transfer edip, yıldızını parlatmak yerine futbolunun son demlerini yaşayan isimleri kadrosuna katıyor.

2.4. PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNDE MALİ YIL KAVRAMI

Muhasebe dönemi genel olarak 1 takvim yılıdır. Mali yıl tüzel kişiler ve diğer kurumlar tarafından finansal raporları hazırlamak amacıyla kullanılan süreye verilen addır. 1 Ocak tarihinde başlar, 31 Aralık tarihinde, muhasebe kayıtlarının kapanışı ile son bulur. 31 Aralık, düzenli olarak tüzel kişiler için ilgili mali yıla ait mali hesapların kapatılma, finansal raporların hazırlanma ve sunulma tarihidir. Birçok yargı alanındaki yasalar, şirket mali raporlarının yıllık bazda hazırlanmasını ve yayınlanmasını gerektirir, ancak genellikle raporlama döneminin takvim yılıyla (1 Ocak - 31 Aralık) uyumlu olmasını gerektirmez.

Mali yıl kavramı sektörler ve ülkelere göre değişiklik gösterebilir. Aynı kurallar futbol kulüpleri içinde geçerlidir. Bu nedenle, futbol kulüplerinin finansal raporlama dönemi de diğer işletmelerde olduğu gibi bir takvim yılı ile uyumludur.

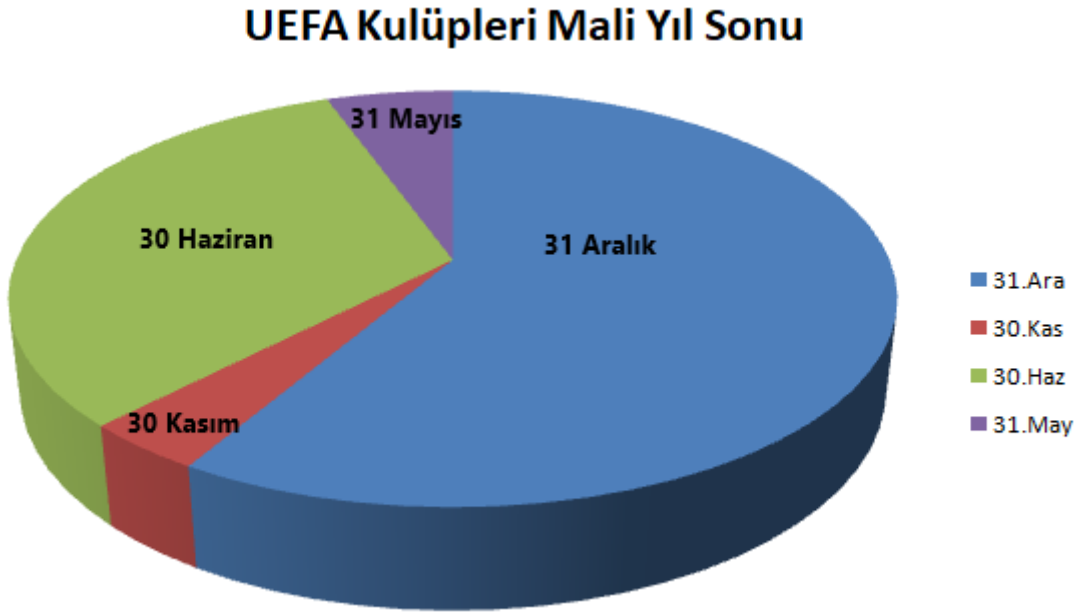
Bir takvim yılı sonunda birçok ülkede mali hesapları kapatma uygulaması yaygın değildir. Ancak futbol kulüplerinin futbol sezonu yani mali yılı bir takvim yılı değildir. UEFA'nın Finansal Fair Play (FFP) düzenlemelerinin başlangıç noktası, futbol kulüplerinin finansal beyanlarıdır. Futbol kulüplerinin finansal tabloları, diğer faaliyet alanlarındaki kuruluşlar için üretilenlerden farklı değildir³⁷². Mali yıl, futbol kulüplerinin mali tablolarını derlediğinde dikkate alınması gereken önemli bir özelliktir.

Mali yıl genellikle bir futbol sezonunun başlangıcına ve sonuna göre belirlenir. Uygulamada diğer şirketlerden farklı olarak gelişmiş muhasebe mesleğine sahip ülkelerde; futbol kulüpleri için mali yıl futbol sezonudur. Futbol kulüpleri, futbol sezonu ile uyum gösteren döneme ilişkin finansal raporlara sahip olabilmek için, muhasebe kayıtlarını 31 Aralık yerine sezon sonunda yani Mayıs ya da Haziran ayında muhasebe kayıtlarını kapatmaları çok daha uygun olacaktır.

Genel olarak, profesyonel futbol kulüplerinin mali yıl sonu, futbol sezonu ile geniş bir uyum içinde olma eğilimindedir. Bununla birlikte, profesyonel futbol kulüplerinde homojen yıl sonu yoktur. Aynı ligdeki profesyonel futbol kulüpleri ile farklı liglerdeki profesyonel futbol kulüpleri arasındaki karşılaştırmayı kolaylaştırmak amacıyla, farklı yıl sonu sonuçlarına göre farklılıkları yansıtacak hiçbir düzenleme yapılmamıştır.

³⁷²MORROW, Stephen, “**Financial Fair Play - Implications For Football Club Financial Reporting**”, CA House 21 Haymarket Yards Edinburgh EH12 5BH, 2014, pp. 1-78, s. 13, <https://dspace.stir.ac.uk/bitstream/1893/21393/1/ICAS%20Financial%20Fair%20Play%20Report%20-%20Stephen%20Morrow.pdf>

Şekil 6: UEFA Şampiyonlar Ligi ve Avrupa Ligine Katılan Farklı Kulüplerinde Mali Yıl Sonu³⁷³



UEFA' ya bağlı katılımcı 55 ülkeden 2019-2020 futbol sezonunda Şampiyonlar Ligi ve Avrupa Ligine katılacak 236 futbol kulübünün 2018-2019 futbol sezonuna ait mali yıl hesapları; sezon sonlarında, yaz aylarında veya ilgili takvim yılı sonunda kapatılmaktadır. Özellikle UEFA Şampiyonlar Ligi ve Avrupa Ligine katılacak futbol kulüplerinin bilançoları, reel sektörünkinden farklı olarak özel hesap dönemi içinde ele alınmaktadır. UEFA'nın her yıl hazırladığı mali kıyaslama (Benchmarking) raporlarına göre futbol kulüplerinin mali yıl hesapları ve bilançoları; genel olarak ilgili takvim yılında veya sezon sonlarında ya da yaz aylarında kısaca yılın ikinci yarısıyla takip eden yılın ilk yarısını kapsamaktadır.

2.4.1. Ülkemizde Futbol Kulüplerinin Mali Yıl Kavramı

Ülkemizde işletmeler faaliyetlerinin gerekliliklerine göre Maliye Bakanlığı'ndan izin alarak kendilerine özel hesap dönemi tayin ettirebilir. Ancak bu durumda dahi, hesap dönemi 365 günden fazla olamaz. Hesap dönemi içerisinde ticari ve zirai kazancın tespitinde tahakkuk esası dikkate alınır. V.U.K.'nın 174'ncü maddesine göre gerçek kişiler ve kurumların muhasebe dönemi, özel hesap dönemi olan işletmeler hariç, **1 Ocak – 31 Aralık dönemini içeren takvim yılıdır.** Özel hesap dönemi demek; mali

³⁷³Bu grafiğin oluşturulmasında kullanılan veriler için UEFA 2018 yılı Kulüp Lisansı Karşılaştırma Raporlarından yararlanılmıştır.

tabloların 1 Ocak – 31 Aralık dönemi dikkate alınarak değil, her firmanın kendine özgü faaliyet döneminin dikkate alınarak düzenlenmesidir.

V.U.K.'nın 174. maddesinin 3. fıkrasında bu konu ile ilgili hüküm aynen şöyledir: **“- Şu kadarki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'ser aylık özel hesap dönemi belli edebilir.”** Futbol kulüpleri önceden yazılı izin alınmaksızın müteakip mevsimler için finansal raporlama dönemlerini kendi başına ayarlayamaz. Böyle bir teşebbüs kabul edilemez. Bu konuda örnek; Maliye Bakanlığı'nın 25 Nisan 2002 tarih ve 18350 no' lu yazısı ile Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. için 1 Haziran - 31 Mayıs dönemi özel hesap dönemi olarak belirlenmiş ve bu dönemin 1 Haziran 2002 tarihinden itibaren başlatılması uygun görülmüştür.

Türkiye’de halka arz edilmiş futbol kulüpleri ve TFF Süper Lig Kulüpleri dışında diğer futbol kulüplerinin mali tabloları özel hesap dönemine tabi değildir. **Özellikle Borsa İstanbul’da işlem gören futbol kulüplerimizde³⁷⁴ mali yıl 1 Haziran’da başlar, bir sonraki yılın 31 Mayıs’ında sona erer.** Bu bir anlamda **BİST’** de işlem gören ve diğer şirketlere göre farklılık göstermektedir. **BİST’** de işlem gören futbol kulüplerimiz bilançolarını özel hesap dönemine göre tutuyor. Borsa’da işlem gören futbol kulüplerimizin, **1 Haziran - 30 Kasım ve 1 Aralık – 31 Mayıs** tarihli konsolide finansal durum tablosu ve aynı tarihte sona eren 6 aylık ara hesap dönemine ait özet konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, ara dönem özet konsolide öz kaynaklar değişim tablosu ve ara dönem özet konsolide nakit akış tablosu ile açıklayıcı dipnotları 6 aylık ara dönem bilançosu olarak kabul ediliyor. Yine BİST tarafından kulüplerimizin, 3 aylık ara dönem finansal raporları olan, **1 Haziran, 31 Ağustos dönemini 1. Çeyrek, 1 Eylül, 30 Kasım dönemini 2. Çeyrek, 01 Aralık, 28.Şubat dönemini 3. Çeyrek, 1 Mart, 31 Mayıs dönemini ise 4. Çeyrek** olarak kabul edilmektedir.

V.U.K. nda, **dönemsellik** ilkesini çağrıştıran kavram **“hesap dönemidir.”** Hiç bir vergi kanunu dönemsellik ilkesini tanımlamamış ve ne anlam ifade ettiğini belirtmemiştir. Ancak, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi

³⁷⁴Beşiktaş A.Ş, Fenerbahçe A.Ş, Galatasaray A.Ş ve Trabzonspor A.Ş

Kanunu'nda hatta Katma Değer Vergisi Kanunu'nda dönemsellik ilkesiyle ilgili hükümlere rastlanmaktadır³⁷⁵.

Dönemsellik kavramı işletmeler için faaliyet sonuçlarının sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi ve dönemler itibariyle birbirleri ile karşılaştırılabilmesi açısından önemlidir. Dönemsellik kavramı; futbol kulüplerinin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Dönemsellik kavramının gereği olarak, gelir ve giderlerin “**tahakkuk esasına**” göre muhasebeleştirilmesi yerinde olacaktır. Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın ortaya çıktıklarında kaydedilir.

Tahakkuk esasına göre bir giderin ödenmemiş olması veya gelirin bedelinin tahsil edilmemiş olması fark etmemektedir. Yapılan gider, satın alınan bir futbolcunun oynama hakkı, mal alımı, demirbaş alımı veya yapılan herhangi bir harcama, ilgili olduğu ayın hesaplarına kayıt edilecektir. Diğer bir anlatımla tahakkuk esasına göre **"ödemedik ki niye gider yazalım, ödemedik ki niye maddi olmayan duran varlık yazalım"** veya **"yayın haklarını tahsil etmedik ki niye gelir yazalım"** şeklinde bir söylem geçerli değildir. Ödenmemiş olsa bile, dönemi içinde yapılan harcama ya da bedeli tahsil edilmemiş olsa bile düzenlenmiş olan fatura tahakkuk esasına göre kayıtlara alınacaktır.

Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla çıkarılan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde³⁷⁶ işletme açısından dönemsellik ilkesinin geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumların dip not olarak belirtilmesi gerekliliği ifade edilmiştir.

TDHP³⁷⁷ ve 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde dönemsellik kavramı; **“İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen**

³⁷⁵ DURGUN, Ercan, “**Vergi Kanunlarında Dönemsellik İlkesi ve Özellik Arz Eden Durumlar**”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2001

³⁷⁶ **1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, 26.12.1992 Tarih, 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <http://gib.gov.tr/node/88229>

³⁷⁷ **Tek Düzen Hesap Planı**, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5.html>

ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır³⁷⁸ şeklinde ifade edilmiştir. Yine aynı Tebliğ’de dönemsellik ilkesi açıklanırken gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesinin ve hâsılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılmasının dönemsellik ilkesinden kaynaklandığı belirtilmiştir.

TMS³⁷⁹, de dönemsellik ilkesi; İşletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler. Sermaye Piyasası Kurumu mevzuatında ise dönemsellik ilkesi; **”İşletmenin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade eder”** şeklinde tanımlanmıştır.

2018-2019 futbol sezonunda, **UEFA Kulüp Lisansı** almaya hak kazanan TFF Süper Lig’de yer alan 4 büyük Futbol kulübü ve TFF Süper Lig kulüplerinin dışında, **Ulusal Kulüp Lisansı** almaya hak kazanan TFF 1. Lig ve TFF 2. Lig’de yer alan diğer 54 kulübümüz ile birlikte, Ulusal Kulüp Lisansı almak zorunluluğu olmayan TFF 3. Lig’inde yer alan 53 kulübümüz özel hesap dönemi yerine, mali takvim yılını 1 Ocak-31 Aralık olarak kullanmaktadır.

2.4.2. UEFA’ya Bağlı Katılımcı Ülkelerde Mali Yıl Kavramı

Gelişmiş Avrupa ülkelerinde, futbol kulüpleri genellikle bir şirketin yasal bir biçimine sahiptir. 2018-2019 futbol sezonunda UEFA yarışmalarına katılan 236 futbol kulübünden çok önemli bölümü kâr amacı gütmeyen kuruluşlar veya dernekler olarak yapılandırılmıştır.

UEFA’ya üye 55 ülke federasyonuna bağlı futbol kulüpleri, finansal raporlama tarihleri ile ilgili olarak henüz ortak bir tavır sergileyememektedir. Özellikle UEFA kulüpler bazında organize ettiği (**Şampiyonlar Ligi ve Avrupa Ligi**) müsabakalara katılmaya hak kazanan (ön eleme turlarına katılan kulüpler dâhil) futbol kulüpleri arasındaki mali dengesizlikleri azaltmak amacıyla, UEFA İcra Komitesi tarafından 2009 yılının Eylül ayında yayınlanan, 2011 yılında uygulamaya konulan **Finansal Fair Play** yönetmeliği ile futbol kulüplerine uyması gereken bir takım zorunluluklar getirilmiş ve bu zorunlulukların denetimi de ülke federasyonlarına bırakılmıştır. Ülke federasyonlarının denetiminden geçmiş mali tabloların **“Finansal Fair Play”**

³⁷⁸<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh1.html>

³⁷⁹**Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)**,<http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2018-Seti>

kriterlerine ve “**Kulüp Lisans**” kriterlerine uygun olup olmadığını denetlemek için UEFA tarafından “**Kulüp Finansal Denetim Masası**” Kurulu oluşturulmuştur.

UEFA'nın “Finansal Fair Play” yönetmelikleri için başlangıç noktası, kulüplerin finansal tablolarıdır. Finansal tablolar, bir kurumun finansal performansını ve konumunu ulusal ve uluslararası mali raporlama kuralları ve rehberliğine uygun olarak ilettiği genel kabul görmüş araçlardır.³⁸⁰UEFA'nın hazırlamış olduğu, 2018-2019 yılına ait Avrupa Kulüp Lisanslama Karşılaştırma Raporunda³⁸¹ UEFA'ya bağlı katılımcı 55³⁸² ülkede faaliyet gösteren 236 futbol kulübünün, 2018/2019 futbol sezonuna ait mali yıl hesaplarını; sezon sonlarında, yaz aylarında veya ilgili takvim yılı sonunda kapattığı görülmektedir. UEFA'ya bağlı birçok ülkede aynı ligde mücadele eden kulüpler aynı mali yıl sonunu paylaşmamaktadır. Bu ülkelerde, kanun koyucu, kulüplerin isteğine bağlı olarak sezon sonunda veya takvim yılı sonunda muhasebe kayıtlarını kapatma hakkı vermiştir.

22 No'lu Tablo incelendiğinde;17 ülkede yaz ve kış raporlama tarihlerinin bir karışımı birden fazla mali yıl sonu kullanıldığı gözlemlenmektedir. Bu ülkeler, İngiltere, Almanya, İtalya, Fransa, Belçika, Türkiye, Çek Cumhuriyeti, İsrail, Güney Kıbrıs Rum Cumhuriyeti, Kuzey İrlanda, Danimarka, Polonya, İskoçya, Finlandiya, İrlanda Cumhuriyeti, San Marino ve Lihtenştayn'da tüm üst lig'lerde yer alan futbol kulüpleri arasında farklı yıl sonu sonuçları yaşanmaktadır. Bu futbol kulüpleri ya sezon sonunda (30 Nisan/31 Mayıs/30 Haziran/31 Temmuz/30 Kasım'da) ya da 31 Aralık'ta muhasebe kayıtlarını kapatmaktadır.

Her yıl birçok futbol kulübü mali yıl sonu tarihini değiştirirler ve bu nedenle mali raporlama dönemlerini uzatır veya kısaltırlar. Futbol Kulüplerinin mali hesap dönemi 9 aydan kısa veya 15 aydan daha uzun olması durumu, kulüplerin kâr ve zararını değiştirir.³⁸³

³⁸⁰**Football Club Financial Reporting: Time for a New Model?**, s.3,

http://dspace.stir.ac.uk/bitstream/1893/21442/1/Morrow_SBM%202013.pdf

³⁸¹**The European Club Licensing Benchmarking Report, Financial Year 2011, 04.02.2013**, s.34,

https://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/01/91/61/84/1916184_DOWNLOAD.pdf

³⁸²2011 Yılında UEFA'ya bağlı 53 ülke bulunmaktaydı. Ancak 13 Mayıs 2016 tarihinde Cebelitarık ve Kosova Futbol Federasyonlarının katılımı ile UEFA'ya bağlı ülke sayısı 55'e – En üst liglerde yer alan futbol kulübü sayısı 259'a ulaşmıştır..

³⁸³**Club Licensing Benchmarking Report: Financial Year 2015**, .129-130,

https://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/02/42/27/91/2422791_DOWNLOAD.pdf

Tablo 25; UEFA'ya Bağlı Katılımcı Ülkelerde Mali Yıl Kavramı

		UEFA ÜLKELERİ	Mali Yıl Sonu30 Nisan	Mali Yıl Sonu31 Mayıs	Mali Yıl Sonu 30 Haziran	Mali Yıl Sonu31 Temmuz	Mali Yıl Sonu 30 Kasım	Mali Yıl Sonu 31 Aralık
1		İspanya						
2		İngiltere						
3		Almanya						
4		İtalya						
5		Portekiz						
6		Fransa						
7		Rusya						
8		Hollanda						
9		Ukrayna						
10		Belçika						
11		Türkiye						
12		Yunanistan						
13		İsviçre						
14		Avusturya						
15		Çek Cumhuriyeti						
16		Romanya						
17		İsrail						
17		G. Kıbrıs Rum Cum.						
19		Danimarka						
20		Hırvatistan						
21		Belarus						
22		Polonya						
23		İskoçya						
24		İsveç						
25		Norveç						
26		Sırbistan						
27		Bulgaristan						
28		Macaristan						
29		Slovakya						
30		Azerbaycan						
31		Slovenya						
32		Gürcistan						
33		Moldova						
34		Kazakistan						
35		Bosna Hersek						
36		Finlandiya						
37		İzlanda						
38		Letonya						
39		Karadağ						
40		Arnavutluk						
41		Litvanya						
42		Kuzey Makedonya						
43		İrlanda Cumhuriyeti						
44		Lüksemburg						
45		Malta						
46		Lihtenştayn						
47		Kuzey İrlanda						
48		Galler						
49		Estonya						
50		Ermenistan						
51		Fareo Adaları						
52		San Marino						
53		Andora						
54		Cebelitarık						
55		Kosova						

Sadece 5 ülkede kulüplerin tamamı (İspanya, Portekiz, Hollanda, Yunanistan ve Avusturya) 30 Haziran tarihini mali yıl sonu olarak kullanmaktadır.

2017/18 UEFA kulüp yarışmalarında yarışan kulüplerin üçte ikisi, 31 Aralık'taki mali durumlarını ve sonuçlarını raporlamaktadır. UEFA üyesi 31 ülkenin mali yıl sonu tüm üst bölüm liglerinde mücadele eden futbol kulüpleri için tutarlıdır. 31 Aralık, UEFA'ya üye ülkeler arasında en çok kullanılan mali yıl sonu tarihidir. Mali yılı, takvim yılına uyum gösteren ülkeler arasında bağımsızlığını kazanan tüm eski Yugoslav ülkeleri³⁸⁴, UEFA'ya bağlı Bağımsız Devletler Topluluğu eski Sovyetler Birliği ülkeleri³⁸⁵ (UEFA üyesi olmayan Özbekistan hariç), Doğu Blok'una (Çek Cumhuriyeti) ait diğer ülkeler³⁸⁶, bazı İskandinav ülkeleri³⁸⁷ ile birlikte Malta, Lüksemburg, Andora, Faroe Adaları, Cebelitarık bulunmaktadır.

UEFA tarafından Şubat 2019'de yayımlanan, Avrupa Kulüp Lisansı Kıyaslama Raporu'nda UEFA üyesi kulüplerin neredeyse yarısından fazlası (% 58'i) bir takvim yılına uygun 12 aylık finansal raporlama dönemi (31 Aralık'ta biten) olduğunu göstermektedir. Kulüplerin yaklaşık % 32'si kendi liglerinde ki futbol sezonu takvimine uygun, Haziran sonunda biten bir yıllık finansal raporlama dönemi olduğunu göstermektedir.

İskandinav ülkelerinden İsveç, Norveç ve Finlandiya futbol kulüplerinin mali yıl sonu kayıtları, futbol sezonuna uygun olarak 31 Ekim'de sona ermektedir. 25 Nolu Tabloda görüldüğü gibi İskandinav ülkelerinde mali yıl sonu Kasım/Aralık sonudur. İrlanda Cumhuriyeti ve Galler futbol kulüplerinin bir bölümünde mali yıl sonu kayıtları, futbol sezonuna uygun olarak 30 Kasım'da kalan diğer bölümünde ise takvim yılına uygun olarak 31 Aralık'ta kapanmaktadır. Kuzey İrlanda'da ise futbol kulüpleri farklı tarihleri (30 Nisan-31 Mayıs-31 Aralık) mali yıl sonu olarak kullanmaktadır. İskoçya'da da futbol kulüpleri mali yıl sonunu farklı tarihlerde (31 Mayıs-30 Haziran- 31 Temmuz) kullanmaktadır. İzlanda da ise futbol sezonu Nisan ayında başlar, Eylül ayı sonunda biter. Ancak İzlanda kulüplerinin mali yıl sonu 31 Aralık'tır.

³⁸⁴Hırvatistan, Sırbistan, Bosna Hersek, Kuzey Makedonya, Karadağ, Kosova, Slovenya

³⁸⁵Rusya, Ukrayna, Ermenistan, Azerbaycan, Kazakistan, Moldova, Litvanya, Estonya, Letonya, Beyaz Rusya, Gürcistan,

³⁸⁶Macaristan, Romanya, Bulgaristan, Arnavutluk, Slovakya

³⁸⁷İsveç, Norveç ve İzlanda

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ – İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR – İNSANKAYNAKLARI KAVRAMININ TANIMI İÇERİĞİ - FUTBOL KULÜPLERİ AÇISINDAN İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

3.1. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bir kuruluştaki çalışanların benzersiz yetenekleri, kabiliyetleri ve uzmanlıkları, insan sermayesini ifade etmektedir. İnsan Sermayesi, başka bir deyişle bir çalışanın bilgi, beceri ve yetenekleriyle sağladığı ekonomik değerin ölçüsüdür.

İnsan sermayesini ekonomik varlık olarak düşünmek çok eski bir kavramdır. İzi sürüldüğünde; modern insan sermayesi teorisi son yarım yüzyılda gelişmesine rağmen, insan sermayesi kavramı en az 17. yüzyıla kadar uzanarak, ekonomik düşünceler tarihine dayanmaktadır.

İnsan Sermayesinin tanımlanması ve değerinin parasal açıdan hesaplanması, ilk defa İngiltere’de Modern İktisadın Kurucusu ve Siyasal Aritmetik Ekolünün öncüsü olan; Sir William Petty tarafından 1691 yılında yayınlanan Siyasal Aritmetik kitabında yapılmıştır³⁸⁸. Ancak, “insanın en önemli bir kaynak ve sermaye olduğu görüşü ilk kez Modern Politik Ekonomi’nin babası olan, Adam Smith (1776) tarafından ele alınmıştır³⁸⁹.”

Ekonomi literatüründe insan sermayesi, insanların üretken yeteneklerini ifade eder. İnsan sermayesinin ekonomik teorisinin gelişim tarihine bakıldığında; Benjamin Franklin Kiker’in, İnsan sermayesi kavramının tarihsel köklerini açıklayan, 1966 yılında Politik Ekonomi Dergisi’nde yayınlanan makalesinde³⁹⁰; İnsanı ya da onların yeteneklerini sermaye kapsamında değerlendiren iktisatçılar şu şekilde sıralanmaktadır. İrlandalı İktisatçı Sir William Petty (1623 – 1687), İskoçyalı Ekonomist Adam Smith (1723 – 1790), Fransız Ekonomist Jean-Baptiste Say (1767-1832); İngiliz Politik

³⁸⁸FLAMHOLTZ, Eric G, “**Human Resource Accounting: Advances in Concepts Methods and Applications.**”, “Third Edition”, 1999. By Kluwer Academic Publishers, Printed in the United States, s.11

³⁸⁹BRUMMET,R. Leed, “**Human Resources Accounting, Handbook of Modern Accounting, Second Edition**”, Mc. Grow Hill Inc., New York, 1977, s.37-2

³⁹⁰KIKER, Benjamin Franklin, “**The Historical Roots of the Concept of Human Capital**”, Journal of Political Economy, Cilt 74, Sayı;5, Ekim 1966, ss.481-499, <https://www.journals.uchicago.edu/doi/pdfplus/10.1086/259201>

Ekonomist Nassau William Senior (1790-1864); Alman Politik Ekonomist Friedrich List (1789-1846); Alman Ekonomi Teorisyonu Johann Heinrich von Thünen (1783-1850); Alman İktisatçı ve İktisat Tarihçisi Wilhelm Georg Friedrich Roscher (1817-1894); Fransız, İktisatçı Leon Walras (1834-1910).

İktisatta “**insan sermayesi**” teriminin en eski resmi kullanımı, Amerikalı İktisatçı Irving Fisher(1867-1947) tarafından yapılmıştır. İnsan sermayesi, Fisher kavramının ayrılmaz bir parçasıdır. Ancak, Fisher'ın sermayeye yaklaşımı, ekonomistlerin ana akımları tarafından, özellikle Marshall'ın ona verdiği büyük tepkiler nedeniyle kabul görmedi³⁹¹. “1883 yılında Ernst Engel adındaki bir Alman istatistikçi, “**insanın maliyet değeri**” (Der Wert des Menschen) üzerine bir kitap yayınladı. Ernst Engel, “insanın maliyet değeri” için iki cilt kitap planladı. Ancak insan için yapılan yatırım harcamalarını üretken bir faktör olarak ele alarak yalnızca Cilt-I’i tamamlayabildi³⁹².”

İktisatçılar tarafından erken dönemde tanınan ve insan sermayesi kapsamında değerlendirilen insan kaynaklarının, ekonomik bir kavram olarak ortaya çıkmaya başlaması, esas olarak 1950’lerin sonlarında ve 60’lı yılların başlarında oldu³⁹³. İktisatçılar, “insan sermayesi” kavramını geliştirmek, ölçmek ve insan sermayesinin oluşumundaki yatırım kavramı yoluyla, akademik çalışma veya araştırma gibi eğitim faaliyetlerine uygulamak için büyük çaba harcadılar –eğitim, sağlık, iş başında eğitim ve göç, vb. gibi³⁹⁴.

Jacob Mincer (1958), yıllarca eğitim ve beceri kazanmayı amaçlayan insan sermayesini teorik olarak belirleyen ilk kişiler arasındadır. İlk İnsan Sermayesi tanımı 1958 yılında Mincer tarafından yapıldı³⁹⁵. Mincer, “**Beşeri Sermayeye Yatırım ve Kişisel Gelir Dağılımı**” başlıklı makalesinde; İnsan Sermayesini, doğuştan gelen

³⁹¹ FİSHER S Irving, “**The Nature of Capital and Income**”, New York and London, Macmillan Company, 1906; also, “**What Is Capital?**,” Economic Journal, 6, December 1896, ss. 509—34; “**Senses of Capital**,” Economic Journal, 7, June 1897, pp.199—213; and “**Precedents for Defining Capital**,” Quarterly Journal of Economics, 18, March 1904, ss. 386-408.

<https://core.ac.uk/download/pdf/6908045.pdf>

³⁹² MACHLUP, Fritz, “**Lecture on Theory of Human Capital**”, Pakistan Institute of Development Economics. 1982, Islamabad, ss.1-66, <https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/123456789/2274/LED1.pdf;jsessionid=62E5E466B9A4AAA9602D36D85FC2193B?sequence=1>

³⁹³ OECD Gözlemleri, “**İnsan Sermayesi: Ne bildiğiniz yaşamınızı nasıl şekillendiriyor**”, Türkçe Özet, OECD 2007, s.2, <http://www.oecd.org/insights/38435942.pdf>

³⁹⁴ Örneğin bakınız; Schultz (1959, 1961a, 1961b, 1962); Weisbrod (1961); Machkup (1962); Mushkin (1962); Becker (1964)

³⁹⁵ MİNCER, Jacop, “**Investment in Human Capital and Personal Income Distribution**”, The Journal Of Politic Economy, The University of Chicaoo Press Journal, Cilt 66, Sayı 4, Ağustos 1958, <https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/258055>

yeteneklerin ve bireylerin yaşamları boyunca edindikleri ve geliştirdikleri bilgi, tecrübe ve becerilerin toplamını olarak tanımlamıştır³⁹⁶.

“İnsan sermayesi” terimi ilk olarak, Amerikan ekonomisti Theodore Schultz'un eserlerinde ortaya çıktı. Schultz, insan sermayesini “bir varlık (mülkiyete benzer)” (mülke benzeyen bir şey) olarak kabul etti ve bir kişinin üretken potansiyelinin (üretkenliğinin) diğer bütün servet biçimlerini büyük ölçüde aştığını belirtti. Schultz'a göre, insan sermayesi, bir insanın yaşamı boyunca edindiği, uygun yatırımlarla geliştirilebilecek değerli niteliklerden oluşur. Bireyin kendi başına yatırımıyla insan sermayesindeki artış, gelir yapısındaki değişimi etkiler. Bu, insan sermayesinin doğuştan gelen yeteneklerle sınırlı olmadığını yanı sıra, bir ömür boyu biriken becerileri ve bilgileri de içerdiğini açıklar³⁹⁷. Ancak, Schultz, 1981 yılında bu tanımı değiştirdi ve İnsan Sermayesini şöyle tanımladı: “... doğuştan gelen ya da sonradan kazanılan tüm insan yetenekleri, değerli ve uygun yatırımlarla arttırılabilecek nitelikler... insan sermayesi olacaktır ”(Schultz 1981, s.21)³⁹⁸.

İnsan kaynakları ve insan sermayesi kavramları birbirinden farklı özellikler taşımaktadır. İnsan kaynakları, insan verimini arttırmak için katlanılan maliyetleri ön planda tutarken, insan sermayesi kavramı, maliyetler sonucu oluşan değere odaklanmaktadır. Diğer taraftan insan kaynakları işletmenin bir fonksiyonu olarak ele alınırken, insan sermayesi örgütte çalışan tüm çalışanları içine almaktadır. İnsan kaynakları genellikle insandan elde edilen verime odaklanırken, insan sermayesi çoğu zaman insanların yetenek gelişimi ve eğitimine odaklanır. Dolayısıyla insan kaynaklarının öznesi çalışandan elde edilebilecek ”performans” iken, insan sermayesinin öznesi bizzat insanın kendisidir.

İnsan sermayesi, insanı yatırım yapılabilecek bir kaynak olarak ele alır ve maddi sermayelerden beklendiği gibi yatırım sonucu elde edilecek faydayı ilerleyen zamanlara bırakır. İnsan kaynakları veya çalışanlar, bir örgütün sahip olduğu en önemli kaynaktır.

³⁹⁶HANUSHEK, Eric A. , “Why Standard Measures of Human Capital are Misleading”, KDI Journal of Economic Policy 2015, 37(2): ss.22–39, <http://hanushek.stanford.edu/sites/default/files/publications/Hanushek%202015%20KDI%20J%20EconPol%2037%282%29.pdf>

³⁹⁷KIKER, B. F. , “The Historical Roots of the Concept of Human Capital//Journal of Political Economy”, Vol. 74, No. 5 (Oct., 1966), ss. 481-499

³⁹⁸“Human capital theory: assessing the evidence for the value and importance of people to organisational success” Technical report, This report was written by Dr Martin McCracken, Professor Ronan McIvor, Dr Raymond Treacy and Mr Tony Wall., Ulster University Business School, Mayıs 2017, ss. 1-96 https://www.cipd.co.uk/Images/human-capital-theory-assessing-the-evidence_tcm18-22292.pdf

“İnsan kaynakları” aynı zamanda o kurum içerisinde insana dair yapılan çalışmaları ve bu çalışmaları yapan insanları da ifade eder. İnsan kaynakları, bir kuruluşa finansal ve fiziksel kaynakların sağladığı şekilde benzer faydalar sağlar. Hem geleneksel varlıklar hem de insan kaynakları ile ilişkilendirilen faydalar, kurum için değerlidir.

İnsan kaynakları, üretim odaklı veya hizmet odaklı olsun, her kuruluş için değerli bir kaynak oluşturur. Kâr’lılık elde etmek amacıyla diğer kaynakların birleştirilip koordine edilemeyeceği makineler, malzemeler ve para kadar önemlidir. Deneyim, beceri, bilgi ve yaş gibi özellikler insan kaynağının verimliliğini etkiler. Standart ve gerçekçi bir model kullanarak bir şirketin insan kaynağının değerine ilişkin bilgilerin raporlanması, kuruluşların finansal raporlarının bilgi içeriğine değer katabilir ve böylece kullanıcıların bilinçli kararlar almalarına yardımcı olabilir.

Birçok alandaki bilim insanları, insan sermayesini nasıl anladıklarının birçok tanımını sunar, ancak çoğu zaman insan sermayesinin tanımları bilgi, beceri ve yetenekleri vurgular. İnsan sermayesi oluşumu sorunu günümüz ekonomik literatüründe özel bir öneme sahiptir. **J. Bagdanavičius** (2002), tarafından belirtildiği gibi, her birey, bireysel yeteneklerin özelliklerine bağlı olan özel insan sermayesi oluşum süreçleriyle karakterize edilir³⁹⁹.

Bir örgütün insan sermayesi, çalışanlarının çalışmalarına yatırım yapmayı seçtiği özelliklerin, yaşam deneyiminin, bilginin, yaratıcılığın, enerjinin ve coşkunun toplamı olarak kavramsallaştırılmıştır.

Bir kurumda insan kaynakları için yapılan yatırımları tanımlama, ölçme ve raporlanmasının gerekliliği, geçtiğimiz yüzyılın atmışlı yıllarından beri endüstride insan ilişkileri yönetimi konusunda artan ilginin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Örgüt yönetimi ile ilgilenen davranış bilimciler, muhasebecilerin insan kaynaklarına değer vermedeki başarısızlığının etkili yönetimi için ciddi bir engel olduğuna dikkat çekmişlerdir. Uzun zamandır bir işletme varlığı olarak tanınmasına rağmen, insan sermayesi, muhasebecilerin ve ekonomistlerin değerlendirmelerinde problemli olduğunu kanıtlanmıştır.

³⁹⁹POTELIENĖ, Simona, TAMAŠAUSKIENĖ, Zita, “**Human capital conceptualization: development and concept formation**”, Mykolas Romeris University, Verslo Sistemos ir Ekonomika Business Systems and Economics, Vol. 4 (1), 2014, ss.1-18, <https://www3.mruni.eu/ojs/business-systems-and-economics/article/view/2034/1848>

Muhasebe mesleği, 1965 yılına kadar üretken kaynaklar olarak insanların işletmelerdeki bariz önemini büyük ölçüde dikkate almadı⁴⁰⁰. İktisatçılardan farklı olarak muhasebeciler insan kaynağı kavramı ile 1960'lı yılların ortalarından itibaren ilgilenmeye başlamış ve muhasebeciler tarafından iki farklı şekilde ele alınmıştır. “Birincisi, insan kaynakları ile ilgili bilgilerin işletmenin yönetim ve yatırım kararlarını nasıl etkilediği, diğeri ise insan kaynağı muhasebesi üzerinde yoğunlaşması şeklinde olmuştur⁴⁰¹.”

İnsan kaynakları muhasebesi (İKM), insan kaynakları hakkındaki verileri dikkate alan, tanımlayan ve ölçen bir tekniktir. 1960 -1966 yılları akademik çevrelerin İnsan Kaynakları Muhasebesi alanına ilgisinin başlangıcıdır. Şirketlerin; İnsan Kaynakları Muhasebesi ile ilgili sorunları, insan kaynakları muhasebe sistemlerini kurma girişimleri ve analiz modellerinin geliştirilmesi konularında araştırmaları, 1960'lı yıllarda özellikle ABD’ de gündeme gelmiştir.

Geçmişte, ekonomik güç büyük ölçüde toprak, fabrika ve ekipman gibi maddi fiziki varlıklara bağlıydı. Emek gerekli bir bileşendi. Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojisine yani dijitalleşmeye olan yüksek bağımlılık dünyayı gerçekten küresel bir köy haline getirmiştir. Bu gelişme nihayetinde dünya ekonomisinin sanayi ekonomisinden sanayi sonrası ekonomiye dönüşümüne yol açmıştır.

Flamholtz'e (1999) göre, geçtiğimiz birkaç on yılda, dünyadaki gelişmiş ekonomilerin çoğunun kademeli ancak temel bir dönüşüm gerçekleştirdiği kabul edilmektedir. Tesis ve ekipmanın temel varlık olduğu sanayi ekonomilerinden, fikri mülkiyetin, özellikle de insan sermayesinin temel varlık olduğu sanayi sonrası ekonomilere doğru kaymıştır. İkisi arasındaki temel fark, varlıklarının niteliğinde yatmaktadır. Birincisinde, fabrika, makine, malzeme vb. Fiziki varlıklar büyük önem taşıyor. Buna karşılık, daha sonra çalışanların bilgi ve tutumları daha büyük önem kazanmaktadır.

⁴⁰⁰ AKİNTOYE, Ishola Rufus, Ph.D. “**The Relevance of Human Resource Accounting to Effective Financial Reporting**” Ishola Rufus Akintoye, Int.J.Buss.Mgt.Eco.Res., Vol 3(4), 2012, ss. 566-572, <http://ijbmer.com/docs/volumes/vol3issue4/ijbmer20120304011.pdf>

⁴⁰¹ KARACAN Sami, “**Muhasebeye Farklı Bir Bakış Açısı, İnsan Kaynakları Muhasebesi Genel Tanıtımı**”, İSMIMO Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2004, Sayı:66, s.s. 1-10, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/66MaliCozum/17%20sami%20karacan.pdf>

İnsan Kaynakları Muhasebesinin temel amacı, piyasa ile bir işletmenin defter değeri arasındaki boşluğu açıklığa kavuşturmadır. Bunu yaparken, hayati bir faktörün (insan kaynaklarının) katkısı değerlendirilir. İnsan sermayenin etkinliğini, insan sermayesinin eğitimi ve geliştirilmesini, eğitim ve gelişim programlarının değerlendirilmesini, insan kaynakları muhasebesini, insan kaynağının ölçülmesini, insanın gelişimine yapılan yatırımın değerlendirilmesini araştırmak üzere farklı ülkelerde, çok çeşitli teorilerin geliştirilmesi ve doğrulanması konularında çok sayıda araştırma çalışması yapılmıştır. “İnsan kaynakları muhasebesi, sosyal muhasebenin doğrudan bir parçasıdır ve kuruluşun en önemli bileşenlerinden birinin, yani insan sermayesinin değerlendirilmesi hakkında bilgi vermeyi amaçlar⁴⁰².” İnsan kaynakları muhasebesi, bireylerin bir işletmeye getirdiği maddi olmayan nitelikleri ölçmeye çalışır.

“**İnsan Kaynakları Muhasebesi**” adı verilen disiplinin babası, Eric G. Flamholtz’a (1999) göre, İKM'nin sistematik ve ayrıntılı bir akademik etkinlik olarak gelişimi, geçtiğimiz yüzyılın, 60'lı yıllarında başladı. İKM, tarihsel olarak beş gelişim aşamasından geçmiştir. Bu tarih aralıkları şu şekilde ifade edilebilir⁴⁰³;

İlk Aşama (1960-66) –

İnsan Kaynakları Muhasebesine ilgi bu dönemde başladı. Bu aşama akademisyenler çeşitli kaynaklar tarafından insan kaynaklarını hesaba katmak için bir yöntem ihtiyacı duyulduğunun tanınmasını içermektedir. Bununla birlikte, odak noktası öncelikli olarak, ekonomik sermaye teorisi, liderlik etkinliği psikolojik teorileri gibi diğer çalışmalardan İKM kavramlarını türetmek olmuştur.

İkinci Aşama (1966-70) -

İkinci aşama, insan kaynakları maliyet ve değerinin ölçülmesine yönelik modellerin geçerliliğini geliştirmek ve değerlendirmek için temel bir akademik araştırma dönemi idi. 1967'de, bir grup araştırmacı İKM'nde Michigan Üniversitesi'nde öncü bir araştırma programına başladı. Bu takım, Sosyal Araştırmalar Enstitüsü Müdürü Rensis Likert; R. Lee Brummet, muhasebe profesörü; Sosyal Araştırma Enstitüsü Proje

⁴⁰²VANGA Srilatha, SHRUTHI V.K., “Measurement of Human Resources in Academic Institutions Their Appraisal”, Jpurnal of Exclusive Management Science, Cilt , Sayı 5, Mayıs 013, https://www.academia.edu/11131938/Human_Resource_Accounting

⁴⁰³FLAMHOLTZ Eric G, BULLEN Maria L. Ve HUA Wei, “Human resource accounting: a historical perspective and future implications” Management Decision 2002, ss. 947-954, https://www.academia.edu/3355572/Human_resource_accounting_a_historical_perspective_and_future_implications

Direktörü Yardımcısı William C. Pyle; ve Sosyal Araştırma Enstitüsü'nde Proje Danışmanı olarak da yardımcı olan Eric G. Flamholtz'du. Yapılan akademik çalışmalarda; insanların maliyet ve değerini örgütsel kaynaklar olarak ölçmek için kavram ve modellerin geliştirilmesine yer verilmiştir.

Üçüncü Aşama (1971-77) -

İKM'nin gelişmesinin üçüncü aşaması, insan kaynakları muhasebesine olan ilginin hızlı bir büyüme dönemiydi. Bu dönemde İKM teorisinin örgütler içinde uygulanmasına yönelik birçok araştırma yapılmıştır. Amerikan Muhasebe Derneği (AAA), insan kaynakları muhasebesinin gelişimini denetlemek için bir komite kurmuştur. Bu dönemde, Batı dünyasında, Avustralya ve Japonya'da kısaca dünya genelinde birçok akademik araştırmaya yer verildi. Odak noktası genel olarak, İKM'nin iş örgütlerinde uygulanması konusuna dayandı. Böylece bu aşamada, R.G. Barry deneyi devam etti ve büyük ölçüde kabul gördü, çünkü en azından birkaç yıl boyunca şirketler, insanlık varlıklarını içeren proforma mali tablolar yayınladı. Bu da İKM'ne olan ilgiyi arttırdı.

Dördüncü Aşama (1978-80) –

Bu dönemde, bazı değerli faaliyetler gerçekleşti ancak bu alandaki ilginin önceki yıllara göre azaldığı görülmüştür, çünkü keşfedilecek karmaşık konular, önceki basit modellerde ihtiyaç duyulandan çok daha derin bir ampirik araştırma gerektirmiştir. Bununla birlikte, kuruluşlar henüz bu tür araştırmalara sponsor olmaya hazır değildi.

Beşinci Aşama (1981'den günümüze) -

İKM, alanına olan ilgide ani bir değişim oldu ve İKM, teorisi ve pratiğine olan ilgi yeniden artmaya başladı. Çünkü gelişmiş ekonomilerin çoğu imalat ekonomisinden hizmet ekonomilerine kaymış ve işletmelerde insan varlıklarının önemini fark etmiştir. Bir çok muhasebe uzmanı işletmelerin sahip oldukları bu insan kaynaklarını parasal olarak, en iyi şekilde ölçmek için çeşitli yöntemler geliştirmek üzere kapsamlı araştırmalar yapmıştır. Bu aşamadan sonra insan kaynakları ile ilgili bilgilerin işletmelerde yönetim ve yatırım kararlarını nasıl etkilediği ve bu bilgilerin raporlamaya dâhil edilmesi üzerinde durulmuştur.

3.2. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR

İnsan kaynağı muhasebesi ile ilgilenen ve ciddi çalışmalar yapan ilk kişi 1961 yılında **Rensis Likert**'tir. Likert'in modeli, insan kaynağının değerini değil, çeşitli yönetim sistemlerinin verimliliğini ölçmeyi amaçlamaktadır. İnsan Kaynakları Muhasebesi, organizasyondaki kişilerin maliyet ve değerlerinin ölçülmesi olarak tanımlanır. Likert, uzun vadeli planlamayı insan kaynaklarının niteliksel değişkenleri üzerinde güçlü bir baskıyla savunarak uzun vadede daha büyük faydalar sağlanabileceğini ifade etmiştir. Bir şirketin insan kaynaklarını yönetmenin önemini vurgulamak için Likert, insan varlık muhasebesi kavramını ortaya koydu. Rensis Likert, insan varlık muhasebesin önemini ve kurumdaki insan kaynaklarının muhasebesinin göreceli sonuçlarını açıklayarak, insan kaynakları ile ilgili olarak işletmelerde sistem kurulması gerekliliğini önermiştir. "Likert'e göre, işletme yöneticileri merkeziyetçi ve tüm yetkileri kendilerinde toplayarak etkin bir organizasyon yapısı kurmak ve bu yapı içerisinde kısa zamanda fayda maliyet analizleri yaparak en yüksek kârı yakalamayı amaçlamışlardır⁴⁰⁴."

Likert'ten sonra, **Schultz**'a (1961) göre, insan sermayesi, belirli bir grup insanın ya da ekonomik değeri olan bireylerin yetenek ve becerilerini içerir. Shultz, insan sermayesini "çeşitli harcamalar (yatırım) yoluyla elde edilen yararlı beceri ve bilginin miktarı ve niteliği olarak görmektedir. Tamamlayıcı bir bakış açısıyla, gelecekteki gelir kaynaklarının potansiyel kaynağı olduğu için beşeri sermaye kavramını benimsemektedir."

Daha sonra; **Peyton** (1962) gibi bir dizi kuramcı insan kaynaklarını varlık ve değerlendirme olarak kabul eden düşüncüyü desteklemiş ve herhangi bir organizasyonun büyümesini ve gelişmesini sağlamak için, insanların verimliliğinin doğru bakış açısıyla artırılması gerektiğini savunmuştur. "1964 yılında **Roger Hermansson**'un beşeri varlıkların değerlemesi hakkındaki temel çalışması yayınlanmış ve ilk kez işletmede çalışanların muhasebe sisteminde raporlanması gerektiği ifade edilmiştir⁴⁰⁵."

⁴⁰⁴KARACAN Sami, a.g.m

⁴⁰⁵AYDIN, Sevgi, ÇANAKÇIOĞLU Mustafa, TUNCAY, Ferhan Emir, "İnsan Kaynakları Muhasebesi: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 29 Sayı: 4, 2015, s.s. 1-11, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/30618>

Bu çalışmayı destekleyen başka bir teori, Schultz (1961) tarafından önerilen ve **Becker** (1964) tarafından kapsamlı olarak geliştirilen “**İnsan Sermayesi**” teorisidir⁴⁰⁶. Becker’e (1964) göre; ekonomi literatüründe insan sermayesi, insanların üretken yeteneklerini ifade eder. 1965’te, **Cronbach & Glaser**, kişisel seçimin mali faydasını tahmin etmek için modeller geliştirdi.

Geleneksel muhasebeciler, insan değerini bilançoda göstermekten kaçınmışlar ve yapılan bu harcamaları bilançoda bir yatırım olarak sınıflandırmak yerine, işe alım, eğitim ve kiralama gibi harcama giderlerine yazmışlardır. Ancak bu anlayış atmışlı yılların ortalarında değişerek, yeni bir muhasebe- insan kaynakları muhasebesinin ortaya çıkarılmasına yönelik çabalar sarf edilmiştir.

William Andrew Paton, 1922 tarihli ‘**Muhasebe Teorisi**’ kitabında “bir işletmede iyi organize olmuş, sadık bir personelin bir mal stokundan çok daha önemli bir varlık olabileceğini belirtmiştir.” Akademik teorisyenlere ek olarak, uygulayıcı yöneticiler bir süredir insan varlıklarının önemini kabul etmişlerdir. **Örneğin;** Uniroyal’ın 1966, yılı raporunda “Başlıca kaynağımız insandır, (Biz) temelde bir beceri topluluğuyuz - 68.000 çalışanımızın çeşitli uzmanlığı... Uniroyal’ın tesisleri ve sermayesi vardır, ancak hepsinden önemlisi, insanları var.” Birlikte ele alındığında, bu çeşitli düşünce akımları, kuruluşların istihdam ettikleri kişilerde değerli bir varlık taşıdıkları ve kendilerinin de seçtikleri insanların bir sermaye, insan sermayesi olduğu sonucuna varmıştır. Bu tanıma, 1960’lı yıllarda, insanların hem örgütsel varlıklar olarak değer ve maliyetlerini ya da insan kaynakları muhasebesi olarak bilinen alanı ölçen kavram ve yöntemlerin akademik araştırmasına ve ticari gelişimine yol açtı⁴⁰⁷.

İKM, ayrıca insanların değerli örgütsel kaynaklar olduğunu ve bu nedenle de yönetilmeleri gerektiği fikrine dayanan “**İnsan Kaynakları Okulu**” olarak bilinen personel yönetimindeki paralel bir gelenekten yola çıkmıştır. **George S. Odiorne** gibi personel teorisyenleri ve Rensis Likert gibi örgütsel psikologlar, insanlara çalışmalarında değerli örgütsel kaynaklar olarak davrandılar.

⁴⁰⁶ **JOHANSON**, Ulf, **GUNILLA**, Eklöv, **HOLMGREN**, Mikael ve **MÅRTENSSON**, Maria, “**Human Resource Costing And Accounting Versus The Balanced Scorecard: A Literature Survey Of Experience With The Concepts**”, School Business Stockholm University, ss.1-63 <https://kantakji.com/media/2556/1205.pdf>

⁴⁰⁷ “**Human capital theory: assessing the evidence for the value and importance of people to organisational success**” Technical report, This report was written by Dr Martin McCracken, Professor Ronan McIvor, Dr Raymond Treacy and Mr Tony Wall., Ulster University Business School, Mayıs 2017, ss. 1-96 https://www.cipd.co.uk/Images/human-capital-theory-assessing-the-evidence_tcm18-22292.pdf

Örneğin, Likert, 1967 tarihli ‘**İnsan Örgütü Yönetimi ve Değeri**’ kitabında;"bir şirketin faaliyetlerinin her yönünün, insan organizasyonunun yetkinliği, motivasyonu ve genel etkinliği ile belirlendiğini" belirtmiştir.

Tarihsel olarak değerlendirmede ilk büyük sistematik çaba 1967’de merkezi, Columbus, Ohio’da bulunan, R.G. Barry şirketi, bir maliyet modelini temel alarak ilk kez insan kaynağı muhasebesini uygulamaya başlamıştır. Şirket kurduğu sistemle üst düzey yönetimindeki personeline yaptığı yatırımları hem tarihi maliyet hem de yenileme maliyeti ile ölçerek, yıllık faaliyet raporunda ve denetlenmemiş bilançosunda varlık olarak ayrı bir şekilde göstermek suretiyle insan kaynağı muhasebesine ilişkin ilk fiili uygulamayı gerçekleştirmiştir⁴⁰⁸.

1967’de araştırmacılar ve akademisyenler insan kaynaklarının ölçüm yöntemlerini geliştirmek üzere bazı yeni adımlar attılar. **Hekimian ve Jones** (1967) ise, fırsat maliyet kavramıyla, İnsan Kaynakları organizasyonuna değer biçme yöntemini önererek, belli şartlar ve prosedürler üzerinde "**rekabetçi teklif modelini**" geliştirdiler.

İnsan Kaynakları Muhasebesi’nin gelişiminin ilk aşamaları olan 1966 yılında, Endüstride İnsan Kaynakları Muhasebesini geliştirmek ve uygulamak için Michigan Üniversitesi tarafında bir araştırma programı başlatıldı. Bu program, Michigan Üniversitesi Sosyal Araştırmalar Enstitüsü’nün kurucusu ve müdürü olan **Rensis Likert**, İşletme Enstitüsü Muhasebe Profesörü **R. Lee Brummet** ve Üniversite araştırmacıları **William C. Pyle** ve **Eric G. Flamholtz**’un da içinde bulunduğu bir araştırma ekibi tarafından yürütülmüştür.

Rensis Likert, R. Lee Brummet, Eric Flamholtz ve William C.Pyle (1968) tarafından oluşturulan araştırma ekibi, Tarihsel Maliyet Yaklaşımı’nı geliştirdiler. İnsan Kaynağı Maliyetlerinin Fiili (Tarihsel) Maliyet Yöntemi ile Ölçülmesi modeli, William C. Pyle tarafında 1967 yılında geliştirilmiştir. Buna göre, işe alım, eğitim ve çalışanlar için yapılan harcamaların (harcamaları sermaye yatırımı veya varlığa dönüştürmek suretiyle) toplam tutarı aktifleştirilerek, insan kaynakları, tahmini faydalı ömrü boyunca itfa edilmiştir.

⁴⁰⁸ **BRUMMET R. Lee, “Human Resources Accounting, Handbook of Modern Accounting, Second Edition”, Mc.Grow Hill Inc., New York, 1977, s.37-2**

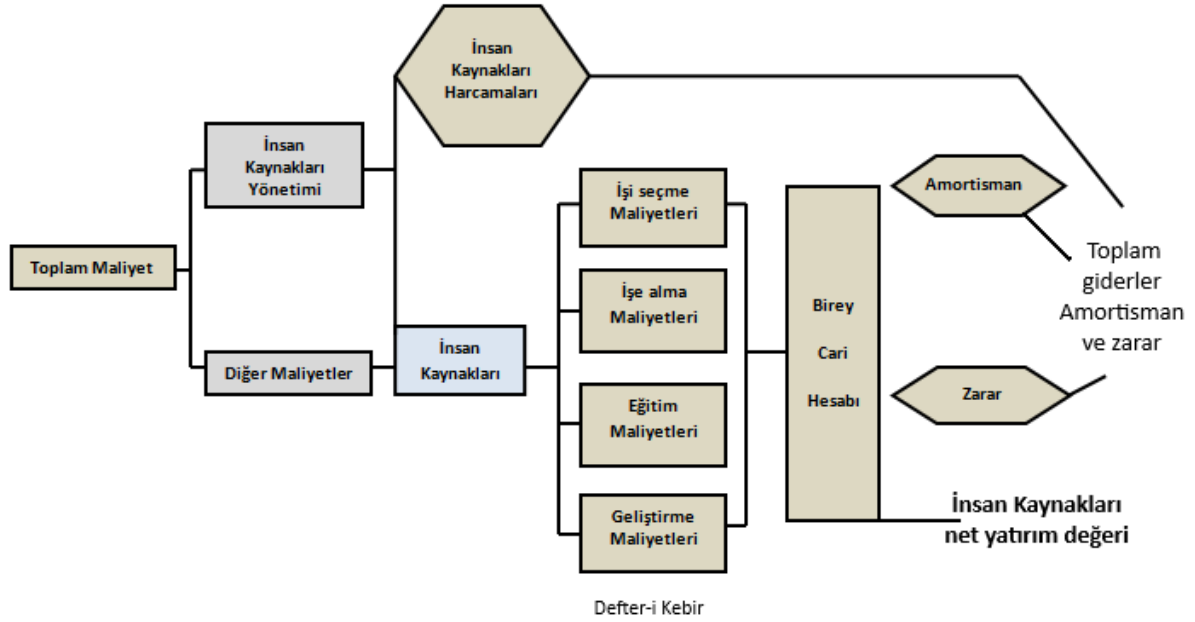
Likert, Brummet, Pyle ve bu makalenin ortak yazarlarından Flamholtz'un da dahil olduğu bu araştırma ekibi, bilahare insan kaynakları için muhasebe yöntemleri kavramlarını geliştirmek için tasarlanmış bir dizi projeyi daha gerçekleştirdi. R. Lee Brummet ve arkadaşlarının (1968a) yaptığı bu araştırmada; ilk kez “**İnsan Varlıkları**” terimi yerine “**İnsan Kaynakları**” terimini kullanılarak, bu kavramı literatüre kazandıran insan kaynakları ölçümü alanındaki ilk örnek çalışmalardan birini temsil etmektedir. Brummet, Pyle ve Flamholtz’a göre; İnsan Kaynakları Muhasebesi şöyle tanımlanabilir⁴⁰⁹: “... **Bir kurum içinde etkin ölçüm yapılmasını kolaylaştırmak için insan kaynakları hakkındaki bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi ve iletilmesi sürecidir..**”

R.Lee Brummet ile Eric G. Flamholtz ve Pyle’nin asistanlığını yaptığı bu çalışma, insana yapılan yatırımına odaklanır (Malik, 1993: 12). Bir yatırımı cari harcamadan ayıran temel özellik, yatırımın, gelecekle ilgili olmasıdır. Yatırım, gelecekte de ekonomik fayda sağlaması amacıyla yapılır. Oysa harcama, cari dönemde fayda elde etmek için yapılır. Bu yüzden fiili maliyet yönteminde, henüz harcanmamış olan işe alma, seçme, eğitime ve geliştirme gibi maliyetleri, insan kaynakları yatırımı olarak düşünülür (Brummet, 1970: 547-555). Bu yöntem bugün veya geçmişte yapılan, gelecekte faydası olacak harcamaları içerir (Savich, Ehrenreich, 1976: 7-18).

Toplam maliyetler içinde insan kaynakları maliyetlerinin unsurları Şekil 7’de Brummet ve diğerleri (1968: 217-224) tarafından oluşturulan modelde görülmektedir. İnsan kaynakları maliyetlerinin temelinde, insan kaynaklarının fonksiyonlarından doğan maliyetler olan işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme maliyetleri yer almaktadır.

⁴⁰⁹BRUMMET, R. Lee, FLAMHOLTZ, Eric G., and PYLE, William C, “**Human Resource Accounting Development and Implementation In Industry**” Foundation For Research On Human Behavior Ann Arbor, Michigan, Michigan University Institute For Social Research Library, Archives, 2983, Eylül 1969, https://www.psc.isr.umich.edu/dis/infoserv/isrpub/pdf/Humanresource_2983_.PDF

Şekil 7: İnsan Kaynakları Fiili Maliyet Bedeli⁴¹⁰



Yapılan bu Araştırmanın temel amaçları şunlardır:

- 1) Temel yönetsel bilgi gereksinimlerine yönelik bir İnsan Kaynakları Muhasebesi sistemi,
- 2) İnsan Kaynakları Muhasebesi bilgilerinin yönetsel uygulamalarının geliştirilmesi ve,
- 3) İnsan Kaynakları Muhasebesinin bireysel çalışanlar ve içinde çalıştıkları organizasyon üzerindeki davranışsal etkisinin analizi.

Brummet, Pyle ve Flamholtz yine (1968b) yılında İKM'nin yönetimde etkisini değerlendirdiği bir başka çalışma daha yayınlamışlardır⁴¹¹.

İnsan kaynakları muhasebesi ilk kez 1968 yılında, Brummet, Flamholtz & Pyle, tarafından “insan kaynaklarının edinilmesinde, geliştirilmesinde, tahsis edilmesinde, bakımında ve kullanımında yönetsel etkinliği artırmanın bir aracı” olarak tanımlanmıştır⁴¹².

⁴¹⁰BRUMMET, R. Lee, FLAMHOLTZ, Eric G. and PYLE, William C. (1968). “Human Resource Measurement-A Challenge for Accountants”. American Accounting Association The Accounting Review, 43, 2 (April 1968) : ss.217-224.
https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/47727289/hra_challenge_for_accountants.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1545643501&Signature=zB146zkvalCEPpH6I9fdiGNdIVs%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DHuman_Resource_Measurement_--A_Challenge.pdf

⁴¹¹BRUMMET, R. Lee, FLAMHOLTZ, Eric G. and PYLE, William C. (1968). a.g.m.“

⁴¹²DELAVARİPOUR, Jalal, ALİSHİRİ, Morvarid, “Valuation of human resources in organization”, Industrial Management Institute, Management Issues in Healthcare System, 2 (2016) 4-16, ss. 1-13,

İnsan kaynakları maliyetini ölçme girişimleri, üç farklı kavram ve ölçüm modelinin geliştirilmesine yol açmıştır. Bu ölçüm kavramlarından ilki, orijinal maliyet, bireysel ve toplu olarak insan kaynaklarının tarihsel maliyetini ölçmek için kavramlar, modeller ve teknikler geliştiren, Brummet, Flamholtz ve Pyle'nin çalışmalarında gösterilmektedir⁴¹³. Ayrıca, Tarihsel maliyet kavramı üzerinden endişeler dile getirildi - yani yatırımın gerçek ekonomik değeri, maliyetinden önemli ölçüde farklı olabilir⁴¹⁴.

Bir diğer araştırmacı, **Robert L. Woodruff** (1969), İnsan kaynakları muhasebesini şöyle tanımlar: “**İnsan kaynakları muhasebesi, şu anda geleneksel muhasebe uygulamasında hesaba katılmayan bir kurumun insan kaynaklarında yapılan yatırımları belirleme ve rapor etme girişimidir.**”⁴¹⁵.

İnsan kaynakları muhasebesi, 1960'ların sonlarından bu yana birçok akademik araştırmacının odak noktası olmuştur. Akademisyenler, çalışanların maliyetlerini varlık olarak değil, gider olarak değerlendirme konusundaki eksiklikleri incelediler ve insan kaynakları muhasebesinin öncelikli olarak yönetimsel bir araç olarak kullanıldığı sonucuna vardılar. Flamholtz'un (1969) doktora tezi, bir bireyin, bir kuruluşun değerine ilişkin bir teoriyi formüle eden İKM, üzerine bir keşif çalışmasıydı. Flamholtz, bu doktora tezinde İKM'ne rağmen örgüt içinde kişisel değer nasıl ölçülebildiğine dair bir teori geliştirmiştir. Aynı yıl, Brummet ve ark. (1969), İKM'ni, insan kaynaklarının edinilmesi, geliştirilmesi, tahsisi ve bakımının gerçekleştirilmesinde yönetimsel etkinliği arttırmak için bir araç olarak kullanıldığını vurgulamıştır.

İşletmelerde İnsan Kaynağı Muhasebe tekniklerine dayanan sistemler 1970'lerin sonlarına doğru gerçekleştirilebildi⁴¹⁶. 1971'de **Lev ve Schwartz**, ilk olarak, çalışanların değerinin formülünü bularak, insan kaynakları raporlamasının önemini ve bu bilgilerin

<http://aimijournal.com/Pages/DownloadHandler.ashx?DownloadObject=Article&Id=285d70de-a0bb-4c12-9d4c-96fcf6642cad>

⁴¹³BRUMMET, R. L., FLAMHOLTZ, E. G. and PYLE, William. C., a.g.m.

⁴¹⁴MINCER, Jacop, “**Investment in Human Capital and Personal Income Distribution**,” The Journal of Political Economy (August 1958).

⁴¹⁵OLUWATOYİN Afolabi Samiat, “**Human Resources Accounting and Disclosure in Financial Statement: Literature Review**”, Research Journal of Finance and Accounting, Cilt 5, Sayı: 22, School of Business Education, Federal College of Education (Technical) Asaba, P.M.B. 1044 Delta State, Nigeria, 2014, ss.64-76,

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.876.3684&rep=rep1&type=pdf>

⁴¹⁶MICHIE, Jonathan, VERMA, Shraddha, “**Accounting for Footballers and Football Clubs**”, Football Governance Research Centre, February 1999, Examples of the research studies that were undertaken were Hermansson, 1964, Brummet et al, 1968, Flamholtz, 1974, Oliver and Flamholtz, 1978, Works Institute in America, 1978, Alexander, 1971. s.2,11.

yatırımcılara ve yöneticilere olan ilgisini vurguladı⁴¹⁷. 1973'te Likert ve Bowers, insan kaynakları ile ilgili parasal olmayan ölçüm modellerine odaklanmış ve Likert, parasal olmayan davranışsal değişkenlere odaklanan çalışmalarını genişletmiştir.

Flamholtz'e (1971) göre, insan kaynakları muhasebesi, insanları herhangi bir kuruluştaki çok değerli varlıklar olarak tanımlar. Ayrıca, insan kaynaklarının geliştirilmesinde doğacak her türlü maliyetin, şirkete uzun vadeli fayda sağlayacak bir yatırım olduğunu savunmaktadır. İnsan kaynaklarının gelişimi, uzun vadede zengin temettü sağlayan maliyetli bir yatırım olduğundan, bu nedenle rolü ve önemi her seviyede tanınmalıdır (Brinkerhoff, 2006; Yadapadithaya, 2001)⁴¹⁸.

Flamholtz (1971), Morse (1973), Friedman ve Lev (1974) içerdiği birkaç çalışmada, hepsi insan sermayesinin değerinin mali tablolara yansıtılması konusunda hemfikirdir.⁴¹⁹ Flamholtz' (1971) da İKM için benzer bir tanım önermiştir. İKM'ni **“örgütsel kaynaklardaki insanların maliyetinin ve değerinin ölçülmesi ve raporlanması” olarak tanımlar**⁴²⁰.

İKM'ne olan ilginin arttığı 1971-1977 yılları arasında özellikle Amerika, Avustralya ve Japonya'da bu alanda yapılan akademik çalışmalar önemli bir yer tutmaktadır. Elias'ın 1972 yılında yaptığı çalışmada, hisse senedi yatırımcılarının İKM'nin sağladığı bilgileri dikkate alarak, farklı kararlar verdiğini içeren bazı örnek çalışmalar yapılmıştır.

Hendricks'te hisse senedi yatırımcılarının kararlarının İKM, bilgilerine ek olarak maliyet muhasebesi bilgilerinden de önemli ölçüde etkilendiğini, 1976 yılında yaptığı çalışmada belirtmiştir. **Schwan**, 1976 yılında Elias ve Hendricks'in çalışmalarını genişleterek, geleneksel finansal bilgilere dayalı mali kararlar üzerinde, İKM'nin maliyet bilgilerinin etkilerini incelemiştir. Schwan, yaptığı bu çalışmalarda, İKM bilgileri olan işletmelerin net gelirinin tahmin edilmesinde önemli istatistiksel sonuçlar elde etmiştir. Aynı şekilde, finansal analistler için sayısallaştırılmış, davranışsal

⁴¹⁷FLAMHOLTZ, Eric.G, “**Human Resource Accounting; Advances in Concepts, Methods, and Applications.**” “Third Edition”, s.3, Kluwer Academic Publisher, 1999, USA

⁴¹⁸CHAUDHRY Naveed Iqbal, ROOMİ Muhammed Azam, “**Accounting for the development of human capital in manufacturing organizations: A study of the Pakistani textile sector**”, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Cilt. 14, Sayı. 3, Eylül, 2010, https://www.researchgate.net/publication/235287343_Accounting_for_the_development_of_human_capital_in_manufacturing_organizations_A_study_of_the_Pakistani_textile_sector

⁴¹⁹AMİR, El, LİVNE, Glad, “**Accounting for Human Capital When Labor Mobility –Is Restricted**”, s.6, April 2000.

⁴²⁰Website on HRM for students, <http://www.whatishumanresource.com/Human-Resource--accounting>

göstergeler sunan **Acland**'da 1976 yılında finansal analistlerin finansal işletim performansını arttıran firmaları tercih ettiğini, yaptığı çalışmada göstermiştir (Flamholtz, Bullen ve Hua, 2002:952).

İKM'ni anlatan ilk kitap (Human Resources Accounting; A Review of Theory and Research⁴²¹) 1974 yılında Eric G. Flamholtz tarafından yazılmıştır (Flamholtz, 1999:8). İç yönetim kararlarında İKM'nin etkisini konu eden, **Zaunbrecher**, 1974 ve 1977 yılında yaptığı çalışmada personel seçim kararlarında İKM, maliyet bilgisinin etkisinin olduğunu tespit etmiştir.

Flamholtz, insan kaynağı değer numaralarının Mali Müşavirler tarafından verilen kararlara etkisinin olup olmadığını 1976 yılındaki çalışmasında araştırmıştır (Flamholtz, Bullen ve Hua, 2002:952)⁴²². İKM'nin yönetsel kararlar üzerindeki etkisi konusunda çalışmalar, **Zaunbrecher**(1974), **Tomassini** (1974), Flamholtz (1976), **Spiceland**ve **Zaunbrecher** (1977), **Lombardi**, **Flamholtz** (1979), **Harrell** ve **Klick** (1980) tarafından yapılmıştır. İKM, bilgilerinin kararlara etkisini incelemekle birlikte, araştırmalar, insan kaynakları maliyet ve değerinin ölçülmesi ve hesaplanması için kavramların ve modellerin sürekli olarak geliştirilmesini içermiştir.

İnsan Sermayesinin ekonomik teorisi üzerine yaptığı çalışmalardan dolayı 1980 yılında **Theodore W. Schultz** Nobel Ödülü aldı. Schultz, eğitim harcamalarını yatırım olarak ele alma fikriyle “**insan sermayesi**” fikrini yaygınlaştırdı⁴²³. Ayrıca, bir ülkenin ekonomik kalkınmasına katkıda bulunan tarım konusundaki görüşü, ekonominin diğer alanlarındaki iş gücünü beslemek için bir yol olarak da biliniyordu. Schultz'un sağladığı insan sermayesi metaforu ekonomistler tarafından hızla benimsenmiştir⁴²⁴.

İnsan kaynağı muhasebesi ile ilgili olarak yapılan çalışmalar 1980 yılına kadar yaygın bir şekilde ele alınmış ancak 1980'den sonra 1995'li yıllara kadar bu konu pek gündeme gelmemiştir. Ancak bu ilgisizlik, Avrupa Birliği'nin ulusal rekabet dolayısıyla önemli alanlarda, maddi olmayan varlıklar için, önemli sayılan çalışanların

⁴²¹**FLAMHOLTZ** Eric G., “Human Resources Accounting; A Review of Theory and Research”, Journal Management Studies, February, 1974, ss.44-61

⁴²²**ERTAŞ** Fatih Coşkun, **COŞKUN ARSLAN** Mihriban, “Muhasebe Eğitiminde İnsan Kaynakları Muhasebesinin Gerekliği Üzerine Bir Araştırma” XXIX. Türkiye Muhasebe Sempozyumu, s. 144-145 <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/136/2%20oturum.pdf>

⁴²³Descriptive Guide to Theodore W. Schultz collection, South Dakota State University Archives and Special Collectio https://www.sdstate.edu/sites/default/files/MA022_Schultz_FA.pdf

⁴²⁴**HOLDEN** Laura, **BIDDLE** Jeff, The Introduction of Human Capital Theory into Education Policy in the United States, Michigan State University, Kasım 2016, <http://econ.msu.edu/faculty/biddle/docs/Biddle-Holden%20draft%202.pdf>

tanımlanmasının yapılmasına engel olamamıştır. Ayrıca Ekonomik İşbirliği Kalkınma Örgütü (OECD) gibi kuruluşlarda, son zamanlarda insan kaynakları yönetimine daha fazla ilgi gösterilmesini sağlamıştır.

İnsan Kaynakları Muhasebesine azalan bu ilgi, 1990'lı yıllarda tekrar önem kazanmaya başlamış, 1990'larda İsveç'te ilgi gösterilmiştir (Johnson 1996). Ancak bu araştırmalar sonucunda yapılan açıklamalar İnsan Kaynakları Muhasebesi amaçlarına işlerlik kazandıramamıştır.⁴²⁵

On yıldan uzun bir süre sonra, **Becker** (1993, s.3) İnsan Sermayesini “bilgi, tecrübe, fikir, beceri ve sağlıklı bireyler” olarak tanımlamıştır. Becker'in bu tanımı, Schultz'un orijinal sınıflandırması gibi bir şekilde sınırlıdır⁴²⁶.

Schultz'a (1993) göre, “insan sermayesi” terimi, üretkenliği artırmak ve rekabet avantajını sürdürmek için firma varlıklarını ve çalışanlarını iyileştirmede kilit unsur olarak tanımlanmış ve organizasyondaki rekabet edebilirliği sürdürmek için beşeri sermaye verimliliği artırmak için kullanılan bir araç haline gelmiştir⁴²⁷.

V. M. Ripoll⁴²⁸ (1994) göre, insan kaynaklarını muhasebeye dâhil etmenin iki nedeni vardır. Birincisi, insanlar ölçülebilir hizmetleri yerine getirdikleri sürece bir şirket için değerli bir kaynaktır. İkincisi, bir kişinin bir kaynak olarak değeri, nasıl çalıştığına bağlıdır. Dolayısıyla yönetim tarzı aynı zamanda insan kaynakları değerini de etkileyecektir⁴²⁹.

İnsan kaynağının öneminin artması ve personel yönetimi kavramı yerine İnsan Kaynakları Yönetimi kavramının kabul görmesi 1995 yılından sonraya rastladığı için,

⁴²⁵ **MARTINS**, Antonio, “**The Model of Intellectual capital Approach on the human Capital Vision**”, Open University, Portugal Felipa Lopes dos Reis, Portugal Journal of Management Research, 2010, Cilt:2. Sayı1, E:10, s.2, [http://pakacademicsearch.com/pdf-files/ech/127/1-20%20Vol%202,%20No%201%20\(2010\).pdf](http://pakacademicsearch.com/pdf-files/ech/127/1-20%20Vol%202,%20No%201%20(2010).pdf)

⁴²⁶ **MCCRACKEN** Martin, **MCIVOR** Ronan, **TREACY** Raymond and **WALL** Tony, “**Human capital theory: assessing the evidence for the value and importance of people to organisational success**”, Championing better work and working lives, Technical report, Ulster University Business School, Mayıs 2017, ss. 1-96 https://www.cipd.co.uk/Images/human-capital-theory-assessing-the-evidence_tcm18-22292.pdf

⁴²⁷ **MARIMUTHU**, Maran, **AROKIASAMY**, Lawrence, **ISMAIL**, Maimunah, “**Human Capital Development And Its Impact On Firm Performance: Evidence From Developmental Economics**”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi The Journal of International Social Research Volume 2 / 8 Summer 2009, ss. 2-8,

http://www.sosyalarastirmalar.com/cilt2/sayi8pdf/marimuthu_arokiasamy_ismail.pdf

⁴²⁸ **Vicente Mateo Ripoll Feliu**, Valencia Üniversitesi, Muhasebe Bilimleri Profesörü

⁴²⁹ **ARKAN**, Thomas, “**Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation**”, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 1/2016 (79), s.s 171-193 https://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/79-2016/FRFU-79-173.pdf

İKM'nin de tekrar gündeme gelmesi bu yıldan sonra olmuştur. Her ne kadar İKM, başlı başına tek bir kavram olarak ya da “entelektüel sermaye” kavramı içerisinde ele alınsa da, aslında özel olarak ele alınması ve artık belli normlara oturtulması gereken bir konu haline gelmiştir (Selimoğlu, 2001: 23-24)⁴³⁰.

1995'ten sonra insan kaynağı kavramının iş çevrelerinde güncellik kazanması ve personel yönetimi yerine insan kaynağı yönetimi kavramının genel kabul görmesi bağlamında muhasebe uygulayıcıları ve akademisyenler arasında insan kaynağı muhasebesi tekrar gündeme gelerek yoğun bir şekilde ele alınmaya başlandı.

1997 yılında **Stewart** (1997) tarafından geliştirilen “**Hesaplanmış Maddi Olmayan Değer Yöntemi** (The Return On Assets Method), bilgiye dayalı işletmelerde, bankalara teminat olarak, gösterilecek bir değer bulma ihtiyacından doğmuştur. Yöntem çerçevesinde yapılan esas iş, ek değeri yaratan maddi olmayan firma varlıklarının değerini hesaplamaktan ibarettir⁴³¹.”

Grojer, 1997 yılında diğer Avrupa ülkelerine kıyasla İskandinavya'da özellikle İsveç'te İKM'nin neden köklü bir yapı haline geldiğini ilginç bir bakış açısıyla incelemiştir. Bu ülkedeki organizasyonların diğer ülkelere göre daha iyi bir sosyal bir düzenleri olduğunu ve insan kaynağı muhasebe ölçümlerinin de bu ortamlarda başarılı olarak yapıldığını tespit etmiştir. **Olsson**, Stokholm'un kuzeybatısında yer alan hastane sektöründe, öğrenme yönteminde bir prosedür olarak, İKM raporları aracılığıyla personel ölçümünü yaptığı 1999 yılındaki çalışmasında, küçük gruplar halinde öğrenim yapmanın daha etkili olduğunu tespit etmiştir.

İş dünyası, şu anda ABD ekonomisine egemen olan hizmet endüstrileriyle II. Dünya Savaşı'ndan bu yana büyük ölçüde değişti. ABD Ticaret Bakanlığı istatistikleri "özel hizmet üreten endüstriler" ve ekonominin entelektüel temelli sektörlerindeki faaliyetlerin ABD'nin Gayri Safi Yurtiçi Hasılasının üçte ikisine katkıda bulunduğunu göstermektedir (Lum ve Moyer 1998)⁴³².

⁴³⁰ CERAN Yunus, “Muhasebede Eskinin Yenisi Bir Kavram; İnsan Kaynakları Muhasebesi” Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 2007, Sayı 18, s.187-206, <http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/view/446/428>

⁴³¹ STEWART, A.T., “Entelektüel Sermaye”, Çev: Nurettin Elhüseyni, BZD Yayıncılık, 1997, İstanbul, s.302

⁴³² STOVALL, Olin Scott, “Accounting For Human Resources: Implications For Theory And practice”, Doctor of Philosophy (Accounting), Dissertation Prepared for the Degree of , University Of North Texas December 2001, s.175 https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc3026/m2/1/high_res_d/dissertation.pdf

Bontis ve arkadaşları (1999, s.391) insan sermayesini, kuruluşa kendine özgü karakterini veren kombine zekâ, beceri ve uzmanlığın organizasyondaki insan faktörü olarak tanımlar⁴³³.

Mayo (2001), insan kaynakları muhasebesi veya insan varlıkları muhasebesinin, öncelikle ABD'de Profesör Eric Flamholz'un rehberliğinde geliştirildiğine inanmaktadır. Mayo, ayrıca, insan kaynakları muhasebesi hakkındaki gerçeğin, iyi bilinen bir disiplin olmadığını ve genellikle mali veya insan kaynakları toplulukları tarafından benimsenmediğini ileri sürmüştür⁴³⁴.

Flamholtz'a (1999) göre; İnsan sermayesinin, varlıklara yapılan harcamaların yatırım olarak kabul edilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gereklidir.

1. Varlığın mutlaka gelecekte faydalı bir potansiyele sahip olması gerekir.
2. Varlığın faydası olduğu süre içerisinde para ile ölçülebilmelidir.
3. Gelecekte faydası, varlığı elinde bulunduran taraf açısından kontrol edilebilir, gelecekte sağlayacağı faydalar; gelecekteki nakit akışını, satış sonrası elde edilecek kazancı, gelir ve maliyet arasındaki tasarrufu (avantajı) doğrudan veya dolaylı olarak katkısını içermelidir⁴³⁵.

Son on beş yılda, çeşitli araştırma konularına odaklanan akademisyenler, insan kaynakları muhasebesi üzerine çeşitli akademik çalışmalarda bulunmuşlardır. Örneğin, birçok araştırmacı İKM, tedbirlerini firma veya örgütsel performansla ilişkilendirmiştir (**Afiouni, 2007; Van der Zahn ve diğerleri, 2007; Johansson, 2007; Martin-de-Castro ve diğ. 2006; Youndt & Snell, 2004; Roos ve arkadaşları, 2004; Perez & Ordóñez de Pablos, 2003**).

Bazıları, İKM'nin değerlemesi veya ölçümü üzerinde odaklanmışlardır (**Carrell, 2007; Catusus & Grojer, 2006; Burr & Girardi, 2002; Bontis ve diğerleri, 1999; Boudreau & Ramstad, 1997**). Bazıları ise İKM'nin raporlanması üzerine çalışmışlardır (**Cuganesan, 2007; Bozzolan ve ark., 2006; Catusus & Grojer, 2006; Roslender ve ark., 2006**). Ayrıca, İKM, bilgilerinin karar verme üzerine etkisine yönelik araştırmalar

⁴³³ **MCCRACKEN** Martin, **MCIVOR** Ronan, **TREACY** Raymond and **WALL** Tony, a.g.rept.

⁴³⁴ **MAYO** Andrew, "The Human Value of Enterprise" International Journal of Manpower, Cilt.23 Sayı.6, London, 2001, ss.578-

580, https://www.researchgate.net/publication/265239027_The_Human_Value_of_Enterprise

⁴³⁵ **ULF**, Johanson, **GUNILLA**, Eklöv, **MİKAEL**, Holmgren, **MARIA**, Martenson, "Human Resource Costing and Accounting Versus the Balanced Scorecard: A literature survey of EX perience with the concepts"1, School of Business Stockholm University, 1999, s.2, <http://kantakji.com/fiqh/Files/Accountancy/1205.pdf>,

da yapılmıştır (Herman & Mitchell, 2008; Flamholtz ve diğerleri, 2003; Ogan, 1988; Chris Dawson, 1994; Flamholtz, 2004; Lev & Schwartz, 1971; Elias, 1972; Hendricks, 1976).

Birçok araştırmacı da insan sermayesinin etkinliğini, insan sermayesinin eğitimini ve geliştirilmesini, eğitim ve gelişim programlarının değerlendirilmesini, insan kaynakları muhasebesini, insan kaynağının ölçülmesini, insanın gelişimine yapılan yatırımın değerlendirilmesini araştırmak üzere farklı ülkelerde çok sayıda araştırma çalışması yapmıştır⁴³⁶. Bu çalışmalar, mevcut araştırma alıştırmaları için teorik modelin geliştirilmesine temel oluşturmuştur.

Geçtiğimiz on beş yıl boyunca insan kaynakları muhasebesi kavramı, entelektüel sermaye ile sermaye ilişkisi vb. gibi maddi olmayan duran varlıklar üzerinde yoğunlaşarak bilgi ekonomisinin şartlarına göre uyarlanmıştır. Bu amaca yönelik çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bunların bazıları; **Skandia Novigator, İnsan Kaynakları Kurumsal Karnesi, Bilgi Sermayesi Kazançları, Ekonomik Katma Değer, Fikri Varlıkların değerlendirilmesi, Bilgi denetim döngüsü vb.**⁴³⁷.

Ekonomi alanında Nobel Ödülü sahibi **Gary S. Becker**'e göre, “Her şirketteki temel kaynak insandır. En başarılı şirketler ve en başarılı ülkeler, insan sermayesini etkili ve en verimli şekilde yöneten ülkeler olacaktır.” (Brocaglia, 2006, s. 2)⁴³⁸. İKM, alanında en büyük bir katkı Birleşik Krallık (UK) ve ABD'den gelmiştir. İnsan kaynakları muhasebesi, ağırlıklı olarak bir Amerikan buluşudur ve İKM ile ilgili ilk literatürlerin çoğu ABD'den örnek alınmıştır.

Wagner (2007), yeni bir araştırma makalesinde, insan sermayesinin, yatırımcıların bir şirkete değer vermesi için aradığı maddi olmayan varlıklardan biri olan, yapısal sermaye ve ilişki sermayesi olduğunu önermiştir. **Deweand Verma** (2008), İngiltere'deki örgütler için insan kaynağının ölçümünün çok önemli olduğunu ortaya koymuştur. İskandinav ülkeleri arasında, özellikle İsveç, son yıllarda İKM, alanına büyük bir ilgi göstermişlerdir⁴³⁹.

⁴³⁶ **CHAUDHRY** Naveed Iqbal, **ROOMİ** Muhammed Azam, a.g.m.

⁴³⁷ **MAGESH, R.** DBA1746 “**Human Resources Accounting and Audit**”, IV Semester Course Material, ANNA University Chennai, INDIA, September, 2008, s.15

⁴³⁸ **STANKO et. al.** (2014), “**Human Asset Accounting and Measurement: Moving Forward**”

⁴³⁹ **SHARMA, C. S., LAMA, Sameer,** “**A Critical Evaluation of Measuring the Immeasurable: Human Resource Accounting (HRA)**”, The International Journal Of Business & Management, (ISSN 2321 – 8916) Mart 2014, <http://theijbm.com/march2014/5.BM1403-013.pdf>

Kanada Bilim ve Eğitim Merkezi tarafından “Uluslararası Ekonomi ve Finans Dergisi”nde yayınlanan “İnsan Kaynakları Muhasebesi ve Örgütsel Performans Üzerine Bir İnceleme” makalesi yazarları **S. Kesavan diğ. ark.** (2013), yaptıkları çalışmada; herhangi bir kuruluşun başarısı, yetenekli ve entelektüel işgücüne bağlıdır. İKM, kuruluşların çalışanlarının etkinliği ve verimliliğine yönelik çalışmaları hakkında bilgi vermektedir. Son olarak, insan kaynakları muhasebesinden faydalanabilmek için evrensel olarak kabul edilebilir bir değerlendirme modelinin olması gerektiğini önerdiler⁴⁴⁰.

Enyi ve Akindehinde'ye (2014) göre, insan kaynakları muhasebesi, basit bir ifadeyle kurumdaki kişilerin finansal bilgi kullanıcılarının karar verme konusundaki bilgilerinin arttırılmasına yönelik değerinin hesaplanmasıdır. **Bullen ve Eyler**, İKM alanına yapılan uluslararası katkıları insan sermayesi, insan kaynakları ölçütleri, entelektüel sermaye ve örgütsel yönetimi dikkate alarak inceledi. İnsan Kaynakları Muhasebesi, şirketin yönetimi ve çalışanlarından gelecekte faydalar sağlayan insan sermayesi olarak muhasebeleştirilmesini içerir⁴⁴¹.

Bloom ve Kamm (2014), ABD tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında organizasyonun uğradığı insan kaynakları maliyetlerini analiz etmeyi amaçlayan bir çalışma yürütmüştür. Kurumsal Karnenin ve yakın tarihli literatürün, insan sermayesinin değerine etkisini yansıtmaktadır⁴⁴².

Stanko ve diğ. ark. (2014), insan varlık muhasebesinin tarihini ve mevcut finansal raporlama ortamlarındaki fizibilitesini inceledi. Ek olarak, insan varlık muhasebesinin önemi, insan varlık muhasebesine yönelik farklı yaklaşımlar ve doğru bir yöntemin finansal raporlamada ne kadar faydalı olabileceği kanıtlamıştır⁴⁴³.

Temel olarak İKM, organizasyonun insan kaynaklarına yatırım konusunda rasyonel bir karar almasına yardımcı olan bir bilgi sistemidir. İnsan Kaynakları Muhasebesi farklı bilim adamları ve tanınmış kurumlar tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır.

⁴⁴⁰http://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/147961/8/08_chapter2.pdf

⁴⁴¹**BULLEN** Maria L., **EYLER** Kel-Ann, “**Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital**”, Journal of International Business and Cultural Studies, Ocak 2010, ss.1-16, <http://www.aabri.com/manuscripts/09342.pdf>

⁴⁴²**RANİ** Anjna, “**A Literature Review On Human Resource Accounting**”, Research Scholar, Department Of Commerce Kurukshetra University, Kurukshetra (Haryana), Şubat 2016, Cilt , Sayı 6, ss. 1-10, <http://www.ijifr.com/pdfs/15-02-2016875V3-E6-009.pdf>

⁴⁴³**STANKO** et. al. (2014), “**Human Asset Accounting and Measurement: Moving Forward**”

İnsan sermayesi muhasebesi oldukça karmaşık bir süreçtir. Aslında, o kadar zor ki şimdiye kadar geliştirilmiş gerçekten etkili bir araç yoktu. Karmaşıklık, bir çalışanın değerini oluşturan yüzlerce faktörün olduğu gerçeğinde yatar⁴⁴⁴. Yakın zamana kadar, İnsan Kaynakları Muhasebesi literatürüne, insan varlıklarının geleneksel tanımına uyup uymadığı ve bunların nasıl ölçüleceği ve raporlanacağı tartışması hakim olmuştur.

İnsan kaynakları muhasebesi, bir kurumda çalışan insan sermayesi olarak da bilinen insanların maliyetini ve değerini belirlemeyi amaçlayan bir muhasebe türüdür. Bir kuruluşun insan sermayesinin değeri sadece maaş ve faydalar açısından hesaplanmaz. İKM, ayrıca bir çalışana işe almak ve eğitmek için ne kadar para harcadığını ve çalışanın şirket için gelecekteki değerini değerlendirir.

İnsan Kaynakları Muhasebesi, ücretler, maaşlar ve eğitim giderleri dâhil olmak üzere, bir işletmede meydana gelen insan kaynaklarının maliyetini belirleme, bütçeleme ve raporlama sürecidir. İnsan Kaynakları Muhasebesi, yalnızca çalışanların işe alımı, yerleştirilmesi, eğitimi ve gelişimi ile ilgili tüm maliyetlerin / yatırımların ölçülmesini değil, aynı zamanda bir kuruluştaki insanların ekonomik değerlerinin ölçülmesini de içerir. Kısaca; İnsan kaynakları muhasebesi, parasal terimlerle insan varlıklarının değerlemesinden, kayıt ve açıklama süreçlerinden başka bir şey değildir.

Ancak, bu yönde samimi çabalar son otuz yılda yapıldı, bunun sonucu olarak, dünyanın her yerinde birçok muhasebeci ve ekonomist, işletmelerde çalışan insanların maliyet ve değerlerini bulmak için geliştirmeleri gereken uygun metodoloji ve prosedürlerin bilincine kavuştu. Bu dönemde, bir takım uzmanlar insan kaynakları muhasebesi üzerinde yoğun bir şekilde çalışmışlardır. Ancak buna rağmen, İnsan Kaynakları Muhasebesindeki çözülmemiş sorunlardan biri, işletme organizasyonlarında en değerli varlıklar olarak kabul edilen kuruluşlarda bulunan İnsan Kaynağının değerlendirme modeli / yöntemleridir.

Son olarak, İnsan Kaynakları Muhasebesi, şu anda geleneksel muhasebe uygulaması altında bulunmayan bir organizasyonun insan kaynaklarında yapılan yatırımları belirleme ve rapor etme girişimidir. Kısaca; İnsan kaynakları muhasebesi, bir

⁴⁴⁴OKEKE, Remi Chukwudi, “**Human capital accounting: A literature review**” Accounting 2, ss.1–10 Ocak 2016https://www.researchgate.net/publication/288872492_Human_capital_accounting_A_literature_review

kurumun hesap defterlerinde sistematik olarak insan kaynağının değerini değerlendirme, kaydetme ve sunma sanatıdır.

3.3. İNSAN KAYNAKLARI KAVRAMININ TANIMI VE İÇERİĞİ

İnsan Kaynakları, genellikle ekonomik değer üretebilecek iş yürütme yetkinlikleri, bilgi ve becerilerinin birikimi olarak tanımlanır (Wright ve ark. 1995)⁴⁴⁵. İnsan kaynakları içeriği uzmanı Leslie A. Weatherly (2003), bir şirketin insan sermayesi varlığını “çalışanlarının çalışmalarına yatırım yapmayı tercih ettiği özelliklerin toplamı, yaşam deneyimi, bilgi, yaratıcılık, enerji ve coşku” olarak tanımlamaktadır⁴⁴⁶.

2003 AGİT (Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı), Ekonomik ve Çevresel Boyut Strateji Belgesi’ne (AGİT Maastricht Stratejisi) göre; “**Nitelikli ve uzman insan kaynakları, ekonomik büyüme ve kalkınma için önemli bir faktördür**”⁴⁴⁷.

Kaynaklar, ekonomik ihtiyaçların üretilmesinde toplumsal ihtiyaçları karşılamak için kullanılabilir tüm insani, maddi, gerçek ve parasal unsurlardır. Yeni bilgi temelli ekonominin ortaya çıkmasıyla, bir kurumun toplam değerini belirlemede insan kaynakları giderek daha önemli hale gelmiştir.

İnsan sermayesi, organizasyonu oluşturan kişilerin değer yaratmak amacıyla kullandığı doğumsal ve edinsel beceri, bilgi ve yetkinlik, kabiliyet ve eğitim, inovasyon ve yetenekler, tutumlar ve becerileridir. Bunlar, insanların işletmeden ayrıldıklarında yanlarında götürdükleri sermayesidir. “Bununla birlikte, İnsan Sermayesi ile ilgili doğal problem, firmanın sahip olduğu örgütsel sermayenin aksine (yani, marka, patentler, veritabanları, vb.) insan sermayesinin kapıdan çıkıp asla geri dönmemesidir (Coff ve Raffie 2015)⁴⁴⁸.”

⁴⁴⁵MILOST Franko, “Net Value Added Monetary Model For Evaluating Human Capital” European Scientific Journal, edition Cilt.10, Sayı 1 Ocak 2014 , ss.1-16, <https://eujournal.org/index.php/esj/article/viewFile/2542/2402>

⁴⁴⁶WEATHERLY, Leslie A. , “Human Capital— The Elusive Asset Measuring and Managing Human Capital:: A Strategic Imperative For HR”, Research Quarterly, 2003, ss. 1-11, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=6DEA54658AF43A7849275B027B3B66C3?doi=10.1.1.490.188&rep=rep1&type=pdf>

⁴⁴⁷AGİT bölgesinde Ekonomik İlerleme ve Güvenliği Teşvik Etmek” Konulu, 26. AGİT Ekonomik ve Çevre Forumu, İkinci Hazırlık Toplantısı, “İnsan sermayesi gelişimi”, Venice, 24-25 Mayıs 2018, İtalya, ss 1-4 <https://www.osce.org/secretariat/381280?download=true>

⁴⁴⁸“Human capital theory: assessing the evidence for the value and importance of people to organisational success” Technical report, This report was written by Dr Martin McCracken, Professor Ronan McIvor, Dr Raymond Treacy and Mr Tony Wall., Ulster University Business School, Mayıs 2017, ss. 1-96 https://www.cipd.co.uk/Images/human-capital-theory-assessing-the-evidence_tcm18-22292.pdf

İnsan Kaynakları, malların üretilmesinde veya yararlı hizmetlerde bulunabilecek ya da potansiyel olarak uygulanabilecek insanların enerjisi, becerileri, yetenekleri ve bilgileridir⁴⁴⁹. Stratejik bir yönetim perspektifinden bakıldığında, fiziksel kaynaklar kuruluşlara çok az avantaj sağlar, çünkü açık piyasadan kolaylıkla alınabilir ve satılabilir (Rothaermel 2012)⁴⁵⁰. İnsan kaynakları ise, kuruluşlar arasında sürdürülebilir bir rekabet avantajı kaynağı olabilir, çünkü bunlar değerli, nadir, taklit edilemez olma kriterlerini karşılamaktadır⁴⁵¹.

Herhangi bir kuruluşun başarısı, diğer kritik parametreler dışında, insan kaynağının kalitesine ve verimliliğine bağlıdır. İnsan kaynakları toplam işletme maliyetlerinin önemli bir unsurudur ve yönetimin bu maliyetleri kontrol etme kabiliyeti, uzun vadeli iş başarısı için hayati öneme sahiptir.

OECD, insan sermayesini “kişisel, sosyal ve ekonomik refahın oluşturulmasını kolaylaştıran bireylerde yer alan bilgi, beceri, yeterlilikler ve özellikler” olarak tanımlamaktadır. Bu, bireylerin bir dizi niteliğini içeren geniş bir tanımdır⁴⁵². Becker’e (2002) göre; İnsan sermayesi ne fiziksel sermaye, ne de finansal sermayedir. Aslında bu sermaye, bireyin bilgisi, becerisi, yaratıcılığı ve sağlığı olarak tanımlanmıştır⁴⁵³.

İnsan sermayesi, kurumların geleneksel bilançolarında bulunmayan ve maddi olmayan duran varlıkların toplamıdır. Bilançolarda görülmezler ancak kurumun iç ve dış sosyal paydaşları tarafından bilinirler⁴⁵⁴. İnsan sermayesi, basit anlamda, mülk, makine, ekipman ve finansal sermaye gibi fiziksel sermayeden başka bir şey değildir. Ortalama olarak, toplam insan sermayesi maliyetleri bir şirketin işletme giderlerinin

⁴⁴⁹ **MİCAH**, Leyira Christian, **OFURUM**, Clifford O. And **İHENDİNIHU**, John U., “**Firms Financial Performance and Human Resource Accounting Disclosure in Nigeria**”, International Journal of Business and Management; Published by Canadian Center of Science and Education, Vol. 7, No. 14; 2012, ss. 1-9, <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/16212>

⁴⁵⁰ **MCKRACKEN**, Martin, **MCIVOR**, Ronan, **TREACY**, Raymond and **WALL**, Tony, “**Human capital theory: assessing the evidence for the value and importance of people to organisational success**” Technical report

⁴⁵¹ **OKEKE**, Remi Chukwudi, “**Human Capital: A literature review**”, Department of Public Administration and Local Government, University of Nigeria, Nsukka, Nigeria, June 2015, ss. 1-10 https://www.researchgate.net/publication/288872492_Human_capital_accounting_A_literature_review

⁴⁵² **JONES**, Richard, **CHİRİPANHURA**, Blessing, “**Measuring the UK’s human capital stock**”, Economic & Labour Market Review, Kasım 2010, ss 1-28, <https://link.springer.com/content/pdf/10.1057%2Felmr.2010.155.pdf>

⁴⁵³ **PASBAN**, Mohammad, **NOJEDEH**, Sadegheh Hosseinzadeh, “**A Review of the Role of Human Capital in the Organization**”, 3rd International Conference on New Challenges in Management and Organization: Organization and Leadership, Dubai, UAE, Mayıs 2016, ss. 249-253, https://www.researchgate.net/publication/308740770_A_Review_of_the_Role_of_Human_Capital_in_the_Organization

⁴⁵⁴ **FİLİZ**, Atilla, “**Entelektüel Sermaye**”, <http://www.atillafilez.com/makale.php?id=88>

neredeyse yüzde 70'i kadardır. Ancak, İnsan sermayesi, işletmelerin mülkiyetine sahip olabileceği bir unsur değildir. Bu nedenle işletmeler insan sermayesini mülkiyetleri altında sürekli tutamazlar. Yani işletmeler, insan sermayesine sahip olamaz, sadece yararlanabilir, başka bir deyişle onu kiralayabilir, transfer edebilir, başkasına satamaz ya da devredemezler.

Bir önceki yüzyılda, gayrisafi yurtiçi hâsıladaki gelişmiş ülke ekonomisindeki fiziksel sermayenin payı bir hayli azalırken, insan sermayesinin payı artmıştır. Gayrisafi yurtiçi hâsıladaki insan sermaye payındaki bu artış bilgi ekonomisi kavramını yaratmıştır.

Küresel ekonomi, bilginin ön plana çıktığı çağımızda, internet ve diğer yeni teknolojilerin sonucu olarak, endüstriyel ekonomiden bilgi tabanlı ekonomiye doğru kaymıştır. Bu nedenle, günümüzün rekabetçi iş dünyasında, kurumsal girişimlerin başarısı, herhangi bir kuruluşun kârlılığı, üretkenliği, ödeme gücü ve etkinliği büyük ölçüde insan kaynağının niteliğine ve kalibresine bağlıdır. Modern bilgi tabanlı ekonomide, birçok şirket pazarda rekabet avantajı elde etmeyi amaçlamaktadır. İnsan kaynakları, bir şirketin rekabet avantajını sağlamak için en önemli unsurdur. Her bireyin bilgisi, becerileri, deneyimi ve yaratıcılığı, şirketin kârlılığını ve büyümesini etkileyen yeni ürün ve hizmetlerin geliştirilmesine katkıda bulunur. Günümüzün dinamik ve sürekli değişen iş dünyasında bir organizasyonu rakiplerinden ayıran sabit veya maddi varlıklar değil, insan varlıklarıdır.

Bir işletmenin insan kaynaklarına yönelik bu yaklaşımı, onu işletme için bir varlık haline getirir ve bu nedenle, bir işletmenin insan kaynaklarının değerinin finansal tabloya yansıtmak amacıyla nasıl belirleneceğine dair önemli bir gerçeği ortaya çıkarır. Mali tablolarda sadece parasal değerler konulabildiğinden, insan kaynakları mali tablolarda tanınması için parasal olarak da ölçülmelidir. Mali tablolarda muhasebeleştirmek için, insan kaynaklarının değerlemesi gerekmektedir. Değerleme aynı zamanda insanların örgütlenmelerinin ekonomik değerlerini ölçmeyi de içerir.

İşletme açısından insan kaynağı terimi en üst yönetim düzeyinden en alt kademedeki vasıfsız personele kadar tüm çalışanları kapsamaktadır. “İnsan kaynakları, hem ülkenin, hem işletmenin hayatında önemli rol oynayan bir unsurdur. Ülke açısından

bakıldığında insan kaynağı, sosyo-ekonomik gelişme açısından bilgi, beceri ve deneyimlerini ortaya koyan ve etkin bir şekilde kullanılan bir unsurdur⁴⁵⁵.”

3.3.1. İnsan Kaynakları Muhasebesi Kavramının Tanımı ve Amaçları

İnsanların doğuştan sahip oldukları veya sonradan eğitim yoluyla edindikleri bilgiler, yetenekler, beceri ve nitelikler insan sermaye stokunu oluşturmaktadır. Bu nedenle, insan kaynağı belirli bir maddi olmayan duran varlık türüdür. Maddi olmayan varlıklar bir biçimde ‘bilgi, fikir, beceri ve yetenek’ varlıkları şeklindedir. Bilgi, yetenek veya beceri, tutum ve fikirler geçmiş entelektüel faaliyetlerin meyvesini yansıtır.

İnsan sermayesi muhasebesi, insan varlığı muhasebesi ve insan kaynakları muhasebesi eşanlamli kavramlardır. Aslında, bazı araştırmacılar bu kavramları birbirlerinin yerine kullanırlar. Bununla birlikte bu çalışmada, bizim konsept seçimimiz insan kaynakları muhasebesidir.

İKM, insan kaynağının hesaplanması, insan varlığının parasal açıdan değerlendirilmesi, kayıt altına alınması ve rapor edilmesi sürecinden başka bir şey değildir. Kısaca, İnsan Kaynakları Muhasebesi, insanların maliyeti ve kuruluşun değerinin ölçüsüdür.

Şekil 8:İnsan Kaynakları Muhasebe Süreci⁴⁵⁶



Geleneksel muhasebe sisteminin, işgücü hakkında bilgi bakımından sınırlı bir kapsamı vardır. İnsan Kaynakları bir organizasyonun önemli varlıklarıdır. Ancak, kuruluşların yıllık raporlarının hiçbirinde insan kaynakları muhasebesi konusunda yasal bir düzenleme yoktur.

⁴⁵⁵KARACAN, Sami, “Muhasebe Açısından Varlık Ya da Gider Unsuru Olarak İnsan Kaynağı”, İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:677, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, s.1

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/67MaliCozum/22%20sami%20karacan.pdf>

⁴⁵⁶KAUR, Surinder, RAMAN, A. Venkat ve SINGHANIA, Monica, “Human Resource Accounting Disclosure Practices in Indian Companies”, Pennsylvania State University 8 Nisan 2016, s. 218 <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.875.5298&rep=rep1&type=pdf>

Muhasebe konusunda farklı uzmanlar tarafından yürütülen çeşitli araştırma ve incelemelerde, insan kaynakları muhasebesi olarak bilinen yeni bir muhasebe dalı ortaya çıkmıştır. Geleneksel kavrama dayanarak, insan sermayesi oluşumunun tüm harcamalarının herhangi bir fiziksel varlık yaratmadığı için dönemin gelirin karşı bir ücret olarak muamele gördüğü temeline dayanmaktadır. Geleneksel muhasebe sistemleri, insan kaynağına yapılan yatırımları '**varlıklar**' yerine '**giderler**' olarak değerlendirir. Dolayısıyla, insan varlıkları finansal tablolarda görünmemektedir. Benzer şekilde, kurumsal bilgi sistemleri tipik olarak insan kaynağının değerini ve zaman içinde değerindeki değişiklikleri ölçmez ve raporlamaz.

Ancak şimdilerde bu kavram değişti ve herhangi bir varlığa (insan kaynakları olarak) yapılan maliyet, parasal olarak ölçülebilir faydalar sağladığı için aktifleştirilmelidir. İnsan Kaynakları Muhasebesi, insanları örgütsel kaynaklar olarak muhasebeleştirmek anlamına gelir. Bu yaklaşıma göre, insan kaynakları işletmenin varlıkları olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, yatırım yaptıktan sonra varlıklardan kaynaklanan fayda akışını belirlemeye odaklanır.

İnsan kaynakları muhasebesi, organizasyon için insanların maliyet ve değerlerinin ölçülmesidir. İKM, bu nedenle, bir kurumun insan varlıklarını işe alma, seçme, kiralama, eğitim ve geliştirme maliyetlerinin ölçülmesini ve organizasyondaki kişilerin ve kuruluşun ekonomik değerlerinin ölçülmesini içerir⁴⁵⁷.

İKM, bir yönetim aracı olarak dâhili, raporlama aracı olarak harici, hem iç, hem de dış bir disiplin olarak görülebilir⁴⁵⁸. Yöntem, geleneksel muhasebe sisteminde göz ardı edilen insan kaynaklarına yapılan yatırımları rapor etmek için tasarlanmıştır. İKM, sosyal muhasebenin doğrudan bir parçasıdır ve kuruluşun en önemli bileşenlerinden birinin, yani insan sermayesinin değerlendirilmesi hakkında bilgi vermeyi amaçlar. İnsan Kaynakları Muhasebesi, kısaca bir kuruluşun insan sermayesine yapılan yatırımın rapor edilmesi sürecidir.

⁴⁵⁷ BULLEN Maria L, EYLER, Kel-Ann, “**Human resource accounting and international developments; implications for measurement of human capital**”, Journal of International Business and Cultural Studies, <http://aabri.com/manuscripts/09342.pdf>

⁴⁵⁸ KIRFI Mohammed Musa, ABDULLAHİ Aminu, “**Human Capital Accounting: Assessing Possibilities for Domestication of Practice in Nigeria**” Research Journal of Finance and Accounting, Cilt 3, No:10, 2012, [http://pakacademicsearch.com/pdf-files/ech/519/57-63%20Vol%203,%20No%2010%20\(2012\).pdf](http://pakacademicsearch.com/pdf-files/ech/519/57-63%20Vol%203,%20No%2010%20(2012).pdf)

Muhasebe “işletme dili” olarak adlandırılır. Muhasebe uygulaması, bir toplumdan diğerine farklılık göstermeyen, evrensel bir dildir. İşletme ile ilgili bilgiler, muhasebe aracılığıyla paydaşları iletilir. Temel muhasebe kavramı, maddi hatadan uzak, finansal tabloların işletmenin gerçek ve dürüst görüşünü yansıtmayı gerektirdiğini belirtir. Son 50 yıl boyunca, muhasebeciler, insan varlıklarının değerini kabul etmiş ve bir üretim faktörü olarak kabul ederek, farklı ölçüm yöntemlerini araştırmıştır. Standart belirleyiciler ve diğer yetkili makamlar, muhasebede, temel olarak İKM'nin evrimi yoluyla insan kaynaklarının rolüne daha fazla önem verilmesi için girişimlerde bulunulmuştur. Bu nedenle, insan kaynakları için mevcut muhasebe sisteminin geliştirilmesi, sayısız literatür tarafından kabul edilmiştir. Ancak insan kaynaklarının değerlendirilmesi için hala yeterli standart yoktur.

İnsan kaynakları, değerlendirme ve raporlama fikri yarım asırdan fazla bir süredir mevcuttur. İnsan Kaynakları Muhasebesinin (İKM) ana itici gücü, geleneksel muhasebe uygulaması kapsamında hâlihazırda muhasebeleştirilmeyen bir kuruluşun insan kaynakları için yapılan yatırımları tanımlamak, ölçmek ve raporlamaktır⁴⁵⁹.

İnsan Kaynakları Muhasebesi, birçok uzman ve bilim adamı tarafından yatırım getirisinde insan kaynağının gelişimi ölçmek için yaklaşım biçimlerine göre literatürde farklı biçimlerde tanımlanmıştır.

Amerikan Muhasebe Derneği (American Accounting Association - AAA) tarafından 1971-1972 ve 1972-1973 yıllarında İKM komitesi kuruldu ve bu komite tarafından İKM'nin gelişim raporları yayınlandı. **Amerikan Muhasebe Derneği, İnsan Kaynakları Muhasebesi Komitesi (1973), İnsan Kaynakları Muhasebesini “insan kaynakları hakkındaki verileri belirleme ve ölçme süreci ve bu bilgileri ilgili taraflara iletme süreci” olarak tanımlamıştır.**

Bu tanım, İKM'ni bir kuruluşun etkin yönetimine yardımcı olmak amacıyla insan kaynağının tanınması ve nicelendirilmesi olarak kabul edilir. İnsan varlığı aynı zamanda çalışanlarının teşebbüslerinin toplam değeri ile çalışanların münhasır yararı için şirketin sahip olduğu diğer tüm varlıkların değeri olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, çalışanların işe yerleştirilmesi, eğitimi ve gelişimi ile ilgili verilerin ölçümü olarak tanınır ve bir kuruluştaki kişilerin finansal durumunun değerlendirilmesini içerir. Bununla birlikte,

⁴⁵⁹ AKSHAY, Mishra, “Human Resource Accounting Methods And Practtices In India”, CASIRJ, Cilt 5, Sayı 1, 2014, https://www.academia.edu/9914073/HUMAN_RESOURCE_ACCOUNTING_METHODS_AND_PRACTICES-IN-INDIA

tanım, insan kaynakları harcamasını neyin oluşturduğu ve nasıl tanınacağı konusunda spesifik olmadığı için henüz bitmemiş durumdadır.

Friedman ve Lev (1974, 235), İnsan Kaynakları Muhasebesinin bir şirketin insan kaynakları ile ilgili yönleri tanımlamayı, ölçmeyi ve iletmeyi içerdiğini öne sürmektedir. **Gupta**'ya (1991) göre: "İKM, temel olarak yönetime işletmenin insan kaynaklarında zaman içinde ne gibi değişiklikler yaşandığını söyleyen bir bilgi sistemidir. Tanım, İKM'ni, çalışanların işe alınması ve işte kalmasıyla ilgili olarak etkili karar vermede yönetime yardım edebilecek bir bilgi sistemi olarak görmektedir. Bu nedenle, İnsan Kaynakları muhasebesi karar alma sürecinde kaynak maliyet ve değer bilgilerini kullanma yöntemine kapsamlı bir bakış sağlar⁴⁶⁰.

Flamholtz'un (1999) belirttiği gibi, İKM'nin üç ana rolü vardır: kuruluşlara insan kaynaklarının maliyeti ve değeri hakkında nesnel bilgi sağlamak; insan kaynakları karar verme sürecine rehberlik edecek bir çerçeve oluşturmak ve karar vericilerin insan kaynakları perspektifini benimsemesini motive etmektir. Eric Flamholtz, İKM'ni insanları bir örgütsel kaynak olarak muhasebeleştirmek olarak da tanımlamaktadır⁴⁶¹. Flamholtz'a göre, insan kaynakları muhasebesinin en önemli rolü, insanların maliyet ve değerlerinin insan faktörleri perspektifinden ölçülmesidir. Bu nedenle, insan kaynakları muhasebesi, finansal muhasebe yerine yönetim muhasebesi geleneklerinde yerini bulmuştur. **Newman**(1999) ise, İKM'ni, bir şirketin tüm çalışanlarının, her düzeydeki yönetimin, denetlemenin ve sıradan bir çalışanın, bilgilerinden ve akıllarının kabiliyetlerinden değer üretme kabiliyetinin ölçümü olarak tanımlar. İKM, çalışanların bilgi birikimi ve organizasyona eklenen entelektüel yeteneklerinin zenginliği olarak görülmekte ve böylece kâr elde etmekte ve başarılı olmaktadır⁴⁶².

Rowbottom'a (2002) göre; İnsan kaynağı, belirli bir maddi olmayan duran varlık türüdür ve tanınması ve ölçülmesi süreci, insan kaynakları muhasebesi olarak bilinir⁴⁶³.

⁴⁶⁰ **OLUWATOYİN**, Afolabi Samiat, "Human Resources Accounting and Disclosure in Financial Statement: Literature Review", Research Journal of Finance and Accounting, Cilt.5, Sayı. 22, 2014, s.s 1-13, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.876.3684&rep=rep1&type=pdf>

⁴⁶¹ **FLAMHOLTZ**, Eric, G. (1975), "The Metaphysics of Human Resource Accounting and Its Implications for Managerial Accounting", Accounting Forum, December 1975, ss. 51-61.

⁴⁶² **OLUWATOYİN**, Afolabi Samiat, a.g.m. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.876.3684&rep=rep1&type=pdf>

⁴⁶³ **FLOUTİ**, Elie, **AKHLAQUE**, Saba, "Accounting In Football", A study on the Human resource accounting of football players in Allsvenskan, Uppsala University, Department of Business Studies, Master's Thesis, 2016 Bahar Dönemi, <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1081067/FULLTEXT01.pdf>

Jasrotia (2004) İKM'ni insanların maliyet ve değerlerinin örgütsel kaynaklar olarak ölçülmesi ve raporlaması olarak görüyor. Tanım, çalışanlara bilgi ve entelektüel yetenekleri nedeniyle diğer maddi varlıklardan daha fazla önem verir⁴⁶⁴.

Davidson ve arkadaşlarına göre ise; İKM, "bir şirketin kazanç sürecinde ve toplam varlıklarında, insan kaynaklarının - bilgili, eğitilmiş ve sadık çalışanlar olan insan kaynaklarının - önemini bildirmeyi ve vurgulamayı amaçlayan çeşitli teklifleri tanımlamak için kullanılan bir terimdir"⁴⁶⁵.

Stephen Knauf'a göre, "İKM, işe alım, eğitim, deneyim ve taahhüt gibi insan örgütsel girdilerinin ölçülmesi ve sayısallaştırılması/rakama dökülmesidir"⁴⁶⁶.

Geoffrey M. N. BAKER ise, İKM'ni şöyle tanımlamaktadır;"İnsan kaynakları muhasebesi, çalışanların maliyetini ve değerini, istihdam organizasyonunu ölçmek için muhasebe mesleği tarafından uygulanan terimdir."⁴⁶⁷

Bhat'a (2000) göre; İKM, kuruluşun finansal tabloları hazırlanırken, insan kaynakları potansiyelini parasal olarak ifade etmeyi amaçlamaktadır⁴⁶⁸.

Usha'ya (2013) göre ise; İKM, şirket yönetiminin ve çalışanlarının gelecekteki faydalarını sağlayan beşeri sermaye olarak muhasebeleştirilmesini içerir.

Mohsen Asgari'ye (2013) göre; insan kaynakları muhasebesinin temel amacı, İnsan Kaynakları'nın organizasyonun mali raporunu sağlamadaki potansiyel kapasitesini tanımlamak ve geleneksel muhasebe eksikliklerini gidermek için insan kaynağının ekonomik değerlerini sağlamaktır⁴⁶⁹.

⁴⁶⁴ **OLUWATOYİN**, Afolabi Samiat, a.g.m.

⁴⁶⁵ **DAVIDSON**, Sidney, **STICKNEY**, Clyde P., **SCHINDLER**, James S. and **WEIL**, Roman L., "Accounting : The Language of Business", 2nd edition, Thomas Horton and Daughters, Glen Ridge , N.J. 1975, s-25.

⁴⁶⁶ **KALPANA**, V, "Human Resource Accounting in Indian Companies – Importance and Challenges", International Journal of Scientific Engineering and Research (IJSER), Cilt 4, Sayı 5, Mayıs 2016, s.s.16-18 <http://www.ijser.in/archives/v4i5/IJSER15788.pdf>

⁴⁶⁷ **BAKER**, Geoffrey M.N. "The Feasibility and Utility of Human Resource Accounting", Management: A Book of Readings, Fourth Edition, The Whitlock Press.Inc., Cilt 16, Sayı:4, Temmuz 1974, New York, s.s.17-23,

⁴⁶⁸ **BHAT**, V. Prasanna, "Millennium concepts – Towards transparency and uniformity", Business line , Chennai, I. India, 13 Ocak 2000, <https://www.thehindubusinessline.com/2000/01/13/stories/12130102.htm>

⁴⁶⁹ **ASGARİ**, Mohsen, "A comparison of Similarities between Iranian and European Organizations in Terms of Lack of Attention to the Human Resources Accounting", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management, Sciences, Cilt 3, Sayı 1, 2013, ss. 265–270, <http://hrmars.com/admin/pics/1601.pdf>

Bullen ve Eyler'in İKM yaklaşımında, insan kaynakları ile ilgili harcamaları, bir şirketin insan kaynakları ile ilgili maliyetleri, gelir tablosundaki kârı azaltan giderler olarak değerlendiren, geleneksel muhasebe yaklaşımının aksine, varlık olarak rapor edilmektedir⁴⁷⁰. İKM, finansal durum tablosunda üretim faktörlerinin insani yönü için uygun muhasebenin önemini kabul eden bir muhasebe dalıdır (Andrade ve Sotomayor, 2011; Fugar, Ashiboe-Mensah ve Adinyira, 2013)⁴⁷¹.

İKM, geleneksel muhasebe uygulamalarının bir uzantısıdır, bir kuruluşun insan kaynaklarına yapılan yatırımların değerini belirleme ve raporlama eğilimindedir (Flamholtz, 1985; Hermansson (1964)⁴⁷².

Bir firmanın piyasa değeri, maddi ve gayri maddi varlıklardan oluşur. Maddi varlıklar finansal sermaye kapsamında değerlendirilirken, gayri maddi varlıklar entelektüel sermaye kapsamında değerlendirilmektedir⁴⁷³.

İKM, basit bir ifadeyle, maliyet ve gelirlerin eşleştirilmesi ve ilgili bilgilerin finansal terimlerle iletilmesi için verilerin düzenlenmesi ilkelerinin bir uzantısıdır. İKM, bir kurumun hesap defterlerinde sistematik olarak insan kaynağının değerini değerlendirme, kaydetme ve sunma sanatıdır. **Bu tanım, insan kaynakları muhasebesinin aşağıdaki önemli karakteristik özelliklerini ortaya koymaktadır**⁴⁷⁴:

- İnsan kaynağının tanımlanmasının yapıldığı bir muhasebe sistemidir.
- İnsan kaynaklarına yapılan yatırımlar kayıtlıdır.
- Maliyet ve değerlerin ölçümü yapılır.
- Bir süre içinde insan kaynaklarında meydana gelen değişiklikler de kaydedilmiştir.
- Bilgiyi finansal tablolardan ilgililere iletir.

⁴⁷⁰BULLEN, Maria L., EYLER, Kel-Ann, “**Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital**”, Journal of International Business and Cultural Studies, Cilt,3 Sayı. 3, 2010, s.s.1-16, <http://www.aabri.com/manuscripts/09342.pdf>

⁴⁷¹SOETAN, Timothy. A. , ASEİN, Aig Abel, AJIBADE, Temiloluwa I., “**Human Resource Accounting: A Panacea To Quality Financial Reporting Practice**”, International Journal of Business and Management Invention (IJBMI), Cilt:7, Sayı:9, Eylül 2018, ss 3-39, [http://www.ijbmi.org/papers/Vol\(7\)9/Version-3/F0709033239.pdf](http://www.ijbmi.org/papers/Vol(7)9/Version-3/F0709033239.pdf)

⁴⁷²FLOUTİ, Elie, AKHLAQUE, Saba, “**Accounting in Football A Study on the Human resource accounting of football players in Allsvenskan**” Master’s Thesis, Department of Business Studies Uppsala University Spring Semester of 2016, ss. 1-53, <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1081067/FULLTEXT01.pdf>

⁴⁷³UZAY, Şaban, SAVAS, Orhan, **Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi: Mobilya Sektöründe Karşılaştırmalı Bir uygulamaya Örneği**, Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:20, Ocak-Haziran 2003, s.165 <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi20/uzay.pdf>

⁴⁷⁴KNAUF, Stephen, “**Measuring Organizational Efficiency; Human Resource Accounting, Management Accounting**”, NAA, Eylül, 1998, s.66

İnsan kaynaklarını varlık olarak ele almak, insan kaynakları hakkında insan verileri oluşturmak, insan kaynaklarının değerini ölçmek ve insan varlıklarını bilançoda sunmak temel olarak kabul edilmiştir. İKM'nin amacı yalnızca kuruluş tarafından kullanılan tüm kaynakların değerinin tanınması değil, aynı zamanda mal ve hizmetlerin miktarını ve kalitesini artıracak olan insan kaynağının yönetimini de içerir.

İKM'nin temel amacı; İnsan Kaynaklarının, kuruluşun mali raporunu sağlamadaki potansiyel kapasitesini tanımlamaktır. Diğer hedefleri:

1. Geleneksel muhasebe eksikliklerini gidermek için insan kaynağının ekonomik değerlerini sağlamak.
2. İnsan kaynağına yapılan organizasyon yatırım seviyesini hesaplamak.
3. İK, yönetimi performansının artırılması
4. Kuruluşun insan kaynağını, geri dönme, devir veya genişleme açısından değerlendirmek.
5. Yatırımın insan kaynağına uygulanabilir avantajlarını ve etkinliğini tespit etmek.
6. İnsan kaynakları tarafından üretilen değerlerin diğer finansal ve fiziksel kaynaklarla karşılaştırılarak ölçülmesi.

İKM'nin genel amaçlarını dört ana başlık altında toplayabiliriz⁴⁷⁵;

1. İnsan kaynakları değerinin belirlenmesi
2. İnsanların organizasyona maliyet ve değerlerinin ölçülmesi,
3. Bu bilginin bilişsel ve davranış etkisinin araştırılması,
4. İşletmenin tüm maddi gerçeklerinin sunumunda, dağıtımında ve rapor edilmesinde adaleti yansıtmak,

Finansal raporlama, finansal performansın ve kurumun net değerinin finansal tabloların hem iç hem de dış kullanıcılarına iletilmesi ile ilgili bir süreçtir. Kapsamlı gelir tablosu, finansal durum tablosu, nakit akışı tablosu, özkaynak değişim tablosu ve finansal tablo kullanıcılarının organizasyonun finansal ve finansal olmayan işlemlerini bilmesine yardımcı olacak diğer nitel bilgileri içerir. Kapsamlı gelir tablosu kurumun gelir ve giderlerini içerirken, finansal durum tablosu kuruluşun varlık ve yükümlülüklerinin bir listesini içerir. Finansal Raporlar, kuruluşun faaliyetleri hakkında tam bilgi sahibi olmak, finansal tabloların kullanıcılarının bilgilendirilmiş ticari ve

⁴⁷⁵ MUNDRA, Ankit, “**Human Resource Accounting**” Mithibai College University of Mumbai, India, https://www.academia.edu/22003734/Human_Resource_Accounting

ekonomik kararlar almalarına yardımcı olur. Finansal raporlama, yönetimin geçmiş kararlarının kalitesini, normalde örgütsel performansı yansıtan finansal tabloların hem iç hem de dış kullanıcılarına iletilmesi için bir araçtır.

Geleneksel finansal raporlama yaklaşımında ise insan kaynakları harcamalarının, finansal durum tablosunda maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesinden ziyade, kapsamlı gelir tablosunda gider olarak yazılması, kurumun gerçek finansal performansını ve net değerini göstermez, bu durum finansal tabloların hem iç, hem de dış kullanıcılara yararlı olamayacağı anlamına gelir. Oysa insan kaynakları muhasebesi, finansal durum tablosunda üretim faktörlerinin insani yönüne uygun muhasebenin önemini kabul eden bir muhasebe dalıdır.

İKM, insan kaynakları ile ilgili maliyetlerin geleneksel muhasebenin aksine varlık olarak muhasebeleştirilmesini içerir. Mali tablolarda yalnızca parasal değerler konulabildiğinden, insan kaynakları mali tablolarda tanınması için parasal olarak da ölçülmelidir. Mali tablolarda muhasebeleştirme için, insan kaynaklarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerleme aynı zamanda insanların örgütlenmelerinin ekonomik değerlerini ölçmeyi de içerir.

İnsan Kaynaklarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi konusunda çeşitli yaklaşımlar vardır. Bunlardan, **Maliyet Temelli Yaklaşım ve Değer Temelli Yaklaşım** en popüler olanlarıdır.

Maliyet Temelli Yaklaşım; insan kaynakları harcamalarının organizasyona maliyetinin hesaplanmasını içerir. Maliyetler aktifleştirilir ve varlığın faydalı ömrü boyunca itfa edilir. Maliyet yaklaşımında analiz edilen, maliyet yaklaşımı altındaki yöntemler; **Tarihsel Maliyet, İkame ya da Yerine Koyma Maliyeti ve Fırsat Maliyeti Yaklaşımı'dır.**

Değer Temelli Yaklaşım ise; İnsan kaynaklarının ekonomik değerine dayanan yöntemleri ve bunların şirket kazanımlarına katkısını içeren ekonomik değer yaklaşımıdır. Bu yaklaşım insan kaynağına varlık olarak bakar ve varlıktan gelecek olan fayda akışını belirlemeye çalışır. İnsan Kaynaklarının değerinin gelir elde etme kapasitelerine bağlı olduğunu göstermektedir. Beklenen gelecekteki faydaların bugünkü değerini kullanarak ekonomik ve cari değer yaklaşımları güçlü teorik çekiciliğe sahiptir. Pratik açıdan bakıldığında, bu yaklaşımlarla ilişkili ölçüm sorunları aşılmaz.

Değerlemenin temeli oldukça karmaşıktır. Gelecekteki ekonomik faydaların miktarının belirlenmesi zordur. Çalışanın, hizmetin farklı aşamalarında firma ile birlikte kalmasına ilişkin varsayımların kullanılmasını gerektirir. Bu konuda; **Lev ve Schwartz Modeli**, **Eric Flamholtz Modeli** ve **Jaggi & Lau Modeli** başlıklı üç önemli model geliştirilmiştir⁴⁷⁶.

İnsan Kaynakları muhasebesi, organizasyondaki insan kaynakları ile ilgili harcamaların toplanması, biriktirilmesi, analiz edilmesi, ölçülmesi ve kaydedilmesidir. Aslında, ihtiyaç duyulan şey, bir şirketteki tüm çalışanların, her seviyede kendi bilgi ve kabiliyetlerinden değer üretme yeteneklerinin ölçülmesidir. İnsan Kaynakları Muhasebesi (İKM) temel olarak yönetime işletmenin insan kaynaklarında zaman içinde ne gibi değişiklikler yaşandığını açıklayan bir bilgi sistemidir.

İKM, ayrıca insana yapılan yatırımın muhasebeleştirilmesini ve bunların yerine koyma maliyetlerini ve ayrıca bir kuruluştaki insanların ekonomik değerlerini içerir. 21. yüzyılın bilgi ekonomisi koşulları altında, dünyanın gelişmiş ekonomilerinde kurumsal sektörün (özellikle hizmet odaklı şirketler) hızla gelişmesi, uygulanabilir muhasebe politikalarının ve yöntemlerinin yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır.

3.3.2. Maddi Olmayan Varlık Olarak İnsan Sermayesi

Herhangi bir organizasyonda insan unsuru en önemli girdidir. **İnsan sermayesi**, verimliliği etkileyen emeğin, benzersiz yetenek ve niteliklerinin ekonomik değeridir. Ekonomi literatüründe insan sermayesi, insanların üretken yeteneklerini ifade eder. “Dünya Ekonomik Forumu'nun Küresel İnsan Sermayesi Raporu'na göre, **insan sermayesi, küresel ekonomik sistemde değer yaratmalarını sağlayan insanların sahip oldukları bilgi ve beceriler**” olarak anlaşılmaktadır⁴⁷⁷.”

Finansal muhasebe açısından, bir varlık ekonomik bir kaynaktır. Ekonomik değer üretmek için sahip olunan veya kontrol edilebilen ve bir şirket tarafından tutulan maddi veya maddi olmayan her şey bir varlıktır. İnsan kaynakları, firmalara değer katan, benzersiz, nadir, taklit edilemez ve ikame edilemez olma kriterlerini karşılayan önemli

⁴⁷⁶NARAYAN, Raunak,” **Human resource accounting: A new paradigm in the era of globalization**”, Asian Journal of Management Research Online Open Access publishing platform for Management Research, 2010, ss.1-8,

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=4236661E0263DEFC5909C377CC51EC38?doi=10.1.1.215.1235&rep=rep1&type=pdf>

⁴⁷⁷AGİT bölgesinde Ekonomik İlerleme ve Güvenliği Teşvik Etmek Konulu, 26. AGİT Ekonomik ve Çevre Forumu, İkinci Hazırlık Toplantısı, “**İnsan sermayesi gelişimi**”, Venice, 24-25 Mayıs 2018, İtalya, s.s 1-4<https://www.osce.org/secretariat/381280?download=true>

varlıklardır. Günümüz ekonomisindeki birçok kuruluş tarafından sürdürülebilir rekabetçi avantajın ana kaynaklarından biri olarak belirlenmiştir. Birçok şirket, başarılarını, kârlılıklarını ve rekabet avantajlarını insan kaynakları performanslarının kalitesine borçludur. İnsan Kaynakları, genellikle ekonomik değer üretebilecek iş yürütme yetkinlikleri, bilgi ve becerilerinin birikimi olarak tanımlanır.

İnsan kaynağı, belirli bir maddi olmayan duran varlık türüdür ve tanınması ve ölçülmesi süreci, insan kaynakları muhasebesi olarak bilinir (Rowbottom, 2002)⁴⁷⁸. Maddi olmayan duran varlıkların önemini bilmek ve kullanmak, bir firmanın gücü, rekabet üstünlüğü ve başarısı için önemli bir kaynak oluşturmaktadır. Küresel bilgi ekonomisinin tüm önemli kurumlarında, maddi olmayan varlıkları insan kaynakları teşkil etmektedir⁴⁷⁹.

Maddi olmayan duran varlık tanım olarak, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlıktır. İşletme tarafından kontrol edilen, geçmiş olayların sonucu olan ve gelecekteki ekonomik faydaları yaratması beklenen kaynaktır. Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi (IVSC⁴⁸⁰), maddi olmayan bir varlığı, ekonomik özellikleri ile kendini gösteren parasal olmayan bir varlık olarak tanımlar. Herhangi bir fiziksel maddeye sahip olmayan ancak sahibine veya çıkar sahiplerine hak ve ekonomik yararlar sağlar⁴⁸¹.

Maddi olmayan duran varlıklar işletmenin sahip olduğu haklar, imtiyazlar ve ayrıcalıklar olarak özetlenebilir. Maddi olmayan duran varlıkların kapsamlı bir listesi yoktur, bunun yerine onlar, tanımlanamayan⁴⁸² veya tanımlanabilir⁴⁸³ varlıklar olarak sınıflandırılır.

⁴⁷⁸ FLOUTİ, Elie, AKHLAQUE, Saba, “Accounting in Football A Study on the Human resource accounting of football players in Allsvenskan”, Master’s Thesis, Department of Business Studies Uppsala University Spring Semester of 2016, ss. 1-53, <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1081067/FULLTEXT01.pdf>

⁴⁷⁹ FOTAKİ, Maria, MARKELLOS, Raphael and MANİA, Maria, “Human Resources Turnover as an Asset Acquisition, Accumulation And Divestiture Process”, (Haziran 11, 2009), s. 3, <http://ssrn.com/abstract=1325645> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1325645>

⁴⁸⁰ The International Valuation Standards Council (IVSC); Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi, değerlendirme uygulaması ve değerlendirme mesleği için bağımsız küresel standart belirleyici olarak hareket eden ve kamu yararına hizmet eden âar amacı gütmeyen bir organizasyondur. 1981 yılında kurulan, Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi, Amerika Birleşik Devletleri’nde ve Londra, İngiltere’deki operasyonel merkezi ile kurulan bağımsız, kâr amacı gütmeyen, özel sektör standartları bir kuruluştur. Merkezi Londra’dadır. <https://www.ivsc.org/>

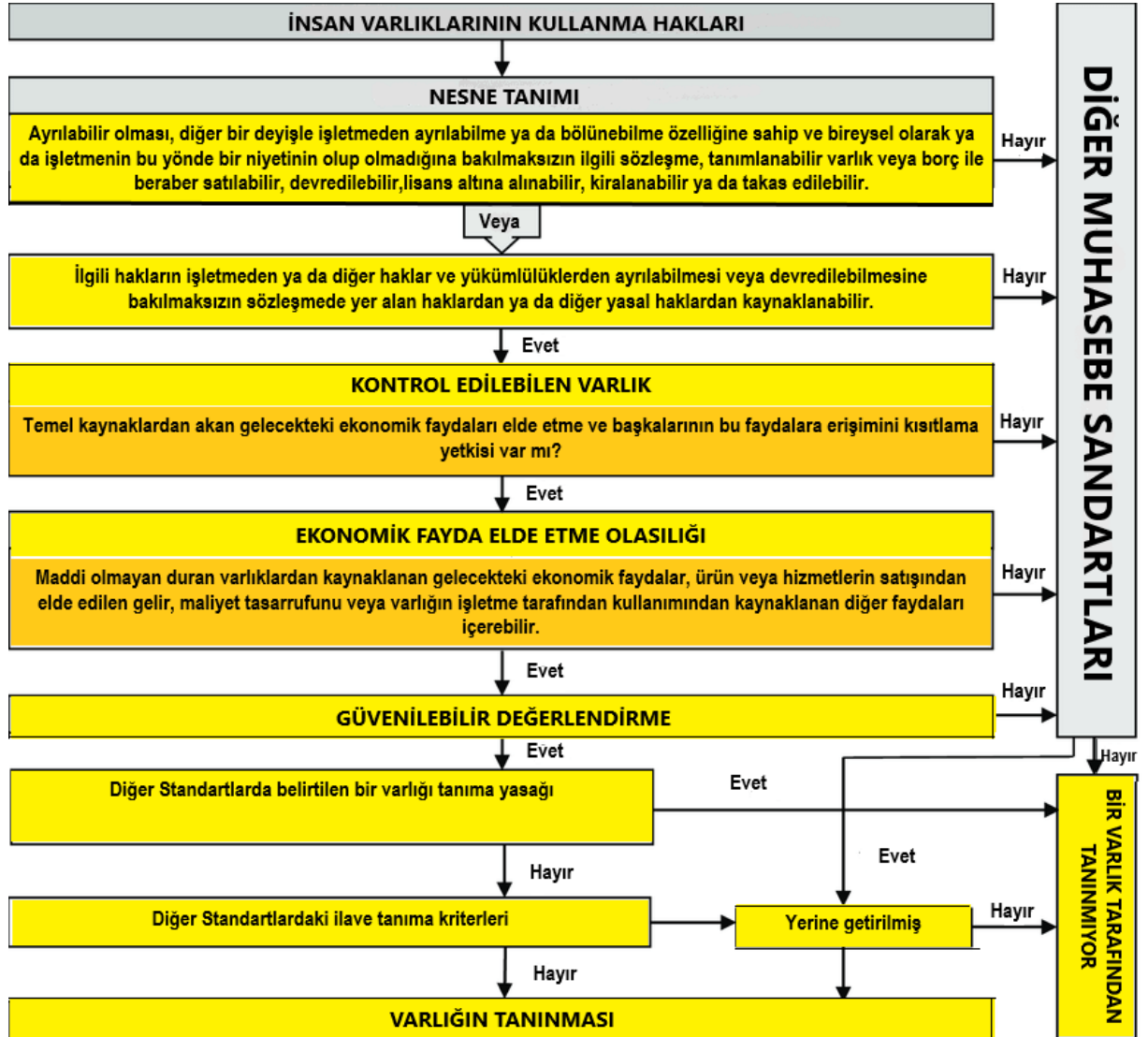
⁴⁸¹ Kaynak; Not 4, IVSB, www.ivsc.org

⁴⁸² Şerefiye (Şirketten fiziksel olarak ayrılamayacak olan işletmenin itibar değeridir.),

⁴⁸³ 1. Patentler, telif hakları, ticari markalar, ticari adlar ve internet alan adları dahil olmak üzere pazarlama ile ilgili, 2. Reklam sözleşmeleri, müşteri listeleri ve iş sözleşmeleri dahil olmak üzere müşteri

Bir maddi olmayan duran varlık kalemi aşağıdaki tabloda yer alan kriterler karşılandığında varlık olarak finansal tablolara yansıtılır.

Tablo 26: İnsan Varlıklarının Kullanım Haklarının Maddi Olmayan Duran Varlıklar Olarak Tanınmasının Algoritması⁴⁸⁴



veya tedarikçi ile ilgili, 3. Veri tabanları, yazılım ve formüller dahil olmak üzere teknolojiyle ilgili ve, 4. Oyunlar, kitaplar, filmler ve müzik dahil olmak üzere sanatsalla ilgili. 5. Kullanım hakları (Futbolcular, farklı spor dallarında faaliyet gösteren profesyonel sporcular, sanatçılar), Telekomünikasyon, Yayın (FCC) lisansları, Enerji,

⁴⁸⁴POKYNCHEREDA, Vitali, GUDZENKO, Nataliia, NASTENKO, Mariya, “Human resource accounting in the system of value-based business management”, Investment Management and Financial Innovations, 14 (2-2), ss. 386-393, Ağustos 2017, https://businessperspectives.org/images/pdf/applications/puplising/templates/article/assets/9010/imfi_2017_02cont2_Pokynchereda.pdf

İşletmelere ticari fayda ve ayrıcalık sağlayan maddi olmayan duran varlıkların, “**uzayda fiziksel boyutları ve koordinatları yoktur.**⁴⁸⁵” Tipik olarak benzersiz ve farklılaştırılmış varlıklardır. Aktif piyasası olmayan, piyasa fiyatı bulunmayan, “asla bir piyasa fiyatı ile doğrulanamayan bir varsayımsal varlığın, varsayımsal (kesin olmayan) değeri doğal olarak spekülattır; değer, sahibinin aklındadır⁴⁸⁶.”

Muhasebe standartları, muhasebe bilgilerinin bir kurumun mali tablolarında nasıl ölçülebileceği, tanınabileceği, kaydedilebileceği ve açıklanabileceğinin ilanıdır. Muhasebe standartlarına göre maddi olmayan duran varlıklar, sadece finansal tablolarda tanınmaları için gerekli kriterleri karşılayan ve parasal olarak ifade edilenlerdir.

Mevcut muhasebe standartları insan sermayesi kavramına açık değildir. İnsan sermayesinin değerlendirmesi oldukça karmaşık bir süreçtir. Bu karmaşıklık, bir çalışanın değerini oluşturan yüzlerce faktörün olduğu gerçeğinde yatmaktadır. Ek olarak, çalışanlar özgür iradeye sahip insanlardır. Özgür iradeleri olduğu için çalışanlar etkilenebilir, ancak diğer varlıklar gibi tamamen kontrol edilemez. Şirketler, bir bina, makine, patent, telif hakkı, marka, müşteri listesi gibi insan kaynaklarının mülkiyetine sahip olamazlar.

Mevcut muhasebe uygulamasının normalde bir kuruluşun en önemli varlığı olduğu kabul edilen insan kaynağını, doğrudan nasıl hesaba katacağıyla ilgili kuralları ve düzenlemeleri doğrudan sunan, belirlenmiş, ilan edilmiş ve genel kabul görmüş herhangi bir uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standardı yoktur. İnsan Sermayesi, değerlerle ifade edildiği takdirde, bilançodaki varlıklar arasında açıklanabilir. Çoğu durumda insan kaynakları muhasebe bilgileri finansal tablolara eklenmiş ek bilgiler şeklinde verilir. Ancak, insanlar bir şirketin hayati kaynağı olarak tanınırlarsa, tartışmalı olarak ölçülmeli ve bilançolara koyulmalıdır.

İKM, bir yönetim aracı olarak dâhili, raporlama aracı olarak harici, hem iç, hem de dış bir disiplin olarak görülebilir. Ticari faaliyetlerin sonuçları, bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve bir finansal durum tablosunun ana unsurları olan özkaynak değişim tablosunda özetlenebilir. İnsan kaynağının bir varlık olarak ele alınmasına yol açan doğru şekilde muhasebeleştirilmesinin ve bilançoda aynı şekilde açıklanmasının firmaların değerini ve itibarını arttırdığını belirtmekte fayda vardır.

⁴⁸⁵PRZYSUSKI M., LALAPET S., SWANEVELD H., “**Determination of Intangible Property Owner ship in Transfer Pricing Analyses**”, Tax Notes International, 2004, ss..285-296.

⁴⁸⁶PENMAN Stephen H., a.g.m. s.2

İnsan kaynakları yönetimi odaklı bir anlayışla, insan kaynaklarının muhasebeleştirilmesi konusunda sayısız teorik görüş, makale, kitap, çeşitli maliyet ve değer tabanlı modeller geliştirilmiş olmasına rağmen, insan kaynaklarının ölçülmesi ve değerlemesi subjektiftir. Bunun nedeni işten ayrılmanın risk olduğu, bu nedenle insan varlıkları şirketin sahip olduğu kendi varlıkları değildir⁴⁸⁷. Bunun bir diğer nedeni ise İnsan Kaynaklarının aktif bir piyasası olmamasından kaynaklanmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesi temel olarak, bir şirketin varlıkları olarak görülmesi gereken insan sermayesi potansiyelinin izlenmesi ve analiz edilmesi, sonuçta elde edilen bilgilerin şirketin paydaşlarına iletilmesi ile ilgili ölçümlerin tespit edilmesinde yer alan bir sistemdir. Ancak, insan varlıklarının bilançoda raporlanması ile ilgili hâlâ sorunlar bulunmakta ve İKM, konusunda somut olarak maddi olmayan duran varlıklar için geliştirilen modeller hakkında çok az şey bilinmektedir.

3.3.3. İnsan Sermayesinin Bilançoda Varlık Olarak Tanımlanması ve Değerlendirilmesi

Değer üretmek için sahip olunabilecek veya kontrol edilebilecek, pozitif ekonomik değere sahip olan maddi veya maddi olmayan her şey varlık olarak kabul edilir. Varlıklar, finansal tabloların en temel unsurudur. İnsan kaynakları, bir organizasyonun, iş sektörünün veya ekonominin işgücünü oluşturan en önemli varlıklardır. Bunlar, işlemler yoluyla edinilen, para olarak ölçülebilen ve ifade edilebilecek gelecekteki ekonomik değere sahip şirketin kaynaklarıdır.

Bir varlığın temel özelliği, bir şirketin gelecekteki ekonomik faydalar üzerinde kontrol sahibi olması gerektiğidir. Bu nedenle bu avantajlardan yararlanabilme ve bu haklara başkalarının erişimini reddetme veya düzenleme imkânı sunar. Bir işletmenin gelecekteki ekonomik faydaları kontrol etme kapasitesi, normal olarak yasal haklardan sahiplik veya mülkiyetten kaynaklanır.

İnsan kaynakları muhasebesi, çalışanların işverenlerine maliyet ve değerlerini ölçmek için muhasebe mesleği tarafından uygulanan terimdir. İnsan Kaynakları Muhasebesi, kuruluşun

⁴⁸⁷ FLAMHOLTZ, Eric G., BULLEN, Maria L., HUA, Wei, “Human resource accounting; a historical perspective and future implications” Makale (947-954) Management Decision, MCP UP Limited, Emerald 2002, s.1

finansal tablolarını hazırlarken, insan kaynakları potansiyelini parasal olarak ifade etmeyi amaçlamaktadır⁴⁸⁸.

Morse'a (1973) göre, insan kaynakları muhasebesinin iki bileşeni vardır: **insan kaynakları muhasebesi** ve **insan sermayesi muhasebesi**. Sonuç olarak, insan kaynakları muhasebesi, bir kuruluşta kullanılan insan kaynaklarının kuruluşta kattığı değeri belirlemekle ilgilenirken, insan sermayesi muhasebesi ise bir kuruluşta kullanılan insan kaynaklarının değerinin, o kuruluşun çalışanlarına yönelik değerinin belirlenmesiyle ilgilenmektedir⁴⁸⁹.

İnsan kaynakları muhasebesi, genel anlamda;“insan kaynakları ile ilgili verileri tanımlama, ölçme ve bu bilgiyi ilgilenen taraflara iletme süreci olarak tanımlanmıştır.” Bu tanımda yer alan üç ana bileşen şunlardır:

- (1) İnsan kaynaklarının varlık olarak tanımlanması;
- (2) İnsan kaynakları ile ilgili varlık verilerinin ölçülmesi ve,
- (3) Bu bilgilerin ilgili taraflara iletilmesi.

İnsan Kaynakları Muhasebesinin bir diğer iki ana bileşeni, çalışanlarla ilgili yatırım ve onların ürettiği değerdir. Bir kuruluşun insan kaynaklarından ürettiği çıktı, insan kaynağının değeri olarak kabul edilir. “İnsan sermayesi, insanın kendisidir, kurumun çalışanlarından oluşur⁴⁹⁰. İşletme bünyesinde bulunan insanların, bilgi, beceri, yetenek, tecrübe, sezgi ve davranışları gibi beşeri unsurların toplamını ifade eder⁴⁹¹.” İnsan sermayesine yapılan yatırım, çalışanların beceri setlerini ve insan kaynakları bilgisini artırma ve yükseltmede ortaya çıkan tüm maliyetleri içermektedir. İnsan Kaynakları muhasebesi, organizasyondaki tüm kişilerin performansını ölçmek için kullanılır ve bu durum paydaşlara rapor şeklinde sunulabildiğinde, kritik yatırım kararları almalarına yardımcı olur⁴⁹².

⁴⁸⁸ BHATV. Prasanna, “**Millennium concepts - Towards transparency and uniformity.**”, Business line. Chennai, 1. India, 13 January 2000.

<https://www.thehindubusinessline.com/2000/01/13/stories/12130102.htm>

⁴⁸⁹ OKEKE, Remi Chukwudi, “**Human capital accounting: A literature review**”, Department of Public Administration and Local Government, University of Nigeria, Nsukka, Nigeria, Aralık 2015, ss. 1-10
http://www.m.growingscience.com/ac/Vol2/ac_2015_14.pdf

⁴⁹⁰ KARACAN, Sami, “**Muhasebeye Farklı Bir Bakış Açısı, İnsan Kaynakları Muhasebesi Genel Tanıtım**”, İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2004, Yıl 14, Sayı:66, İstanbul, s.2
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/66MaliCozum/17%20sami%20karacan.pdf>

⁴⁹¹ ÇIKRIKÇI, Mustafa, DAŞTAN, Abdulkemim, “**Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla sunulması**”, Bankacılar Dergisi, sayı:43, 2002, s.18-32

⁴⁹² BHOSALE J. P. , “**Human Resource Accounting: an Emerging Toll for Measuring Performance**”, AARF (Association of Academic Researchers Faculties) Publications Journals, International Research

İnsan kaynakları, işletmenin para, hammadde, malzeme ve makine gibi bir kaynağıdır. Fakat bu kaynağı diğerlerinden ayıran yegâne unsur insandır⁴⁹³. İnsan kaynakları bir işletmede çalışan tüm personeli tanımlayan bir kavramdır. İnsan kaynakları ve sahip oldukları potansiyel bir kurumun başarısı için kilit faktörlerdir.

İnsan sermayesi, işletmelerin mülkiyetine sahip olabileceği (bina, makine, patent, telif hakları ve ticari markalar vb. gibi) bir unsur değildir. Çalışanlar özgür iradeye sahip insanlardır. Özgür iradeleri olduğu için çalışanlar etkilenebilir ancak diğer varlıklar gibi tamamen kontrol edilemez. “Bu nedenle işletmeler, insan sermayesini mülkiyetleri altında sürekli tutamazlar. Yani, işletmeler insan sermayesine sahip olamazlar; transfer edebilirler ancak başkasına satamaz veya devredemezler sadece yararlanabilir, başka bir deyişle onukiralayabilirler⁴⁹⁴.” İşletmeler bu kiralama döneminde insan sermayesinin taşıdığı potansiyeli açığa çıkarmak ve azami ölçüde değerlendirmek için, onun bilgi, yetenek, beceri ve deneyimlerinin farkında olması gerekir⁴⁹⁵.

İnsan sermayesi kavramı insan kaynakları muhasebesinin temelidir. Önemli varlıklar olarak kabul edilir ve fiziksel varlıklardan farklıdır; Fiziksel varlıkların hissiyatı ve duyguları yoktur, oysa insan varlıkları çeşitli hissiyat ve duygulara maruz kalır. Fiziksel sermaye, sahibinden ayrılabilir insan sermayesi sahibinden ayrılamaz. Fiziksel sermaye, üretim sürecinde yardımcı olan tesis ve makineler, araç ve gereçler, ofis malzemeleri vb. şirketin insan dışı varlıklarını ifade eder. İnsan sermayesi göreceli bir kavramdır. Çalışanın kuruma getirdiği bilgi birikimi, kabiliyet, beceri ve yetenekleri ifade eder. Fiziksel sermaye, doğrudan piyasada alınıp satılabilir. Ancak, insan sermayesi piyasada işlem göremez, hak sahibinin bilinçli kararı ile sadece hizmetleri satılabilir. Fiziksel varlıkların veya maddi olmayan hakların edinilmesinde bir maliyet söz konusu olabilir. Kavramsal olarak tüm maliyetler ve harcamalar, varlıkların bileşenleridir.

Journal of Management and Commerce, Cilt 2, Sayı 10, Ekim 2015, ss. 17-24,
https://academia.edu/17598878/Human_Resource_Accounting_An_Emerging_tool_for_measuring_Performance

⁴⁹³AKŞAR, Tuğrul, “Futbola yeni bir sorun daha: Futbolcu sahibi fonlar”, EKO-SPOR, 20 Haziran 2011 10: 11 <http://www.dunya.com/futbola-yeni-bir-sorun-daha-futbolcu-sahibi-fonlar-125122yy.htm>

⁴⁹⁴STEWART, T.A, “Entelektüel Sermaye: Kuruluşların Yeni Zenginliği”, MESS Yayın No: 258, (Çev: Nurettin EL HUSEYİNİ), İstanbul, 1997, s.72.

⁴⁹⁵GÖRMÜŞ, Alparslan Şahin, “Entelektüel Sermaye Ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Artan Önemi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.X I, S I, 2009), s.63, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/11_1/3.pdf

İnsan sermayesi muhasebesi oldukça karmaşık bir süreçtir. Karmaşıklık, bir çalışanın değerini oluşturan yüzlerce faktörün olduğu gerçeğinde yatmaktadır. İnsan sermayesi; kurumların geleneksel bilançolarında bulunmayan ve maddi olmayan duran varlıkların toplamıdır. Bilançolarda görülmezler ancak kurumun iç ve dış ve sosyal paydaşları tarafından bilinirler⁴⁹⁶.

İKM, yeni bir muhasebe dalıdır. İnsan kaynakları muhasebesinin temel amacı, yönetimin insan kaynaklarının maliyeti ve değeri hakkında bilgi sahibi olmasını kolaylaştırmaktır. “Şirket, bir çalışanın insan varlıklarına sahip değildir, ancak yalnızca bir işveren ve çalışan arasında önceden imzalanmış sözleşmeden (iş sözleşmesi) kaynaklanan bunları kullanma haklarına sahiptir. Düşüncemize göre İnsan kaynaklarının sahip oldukları varlıkların odağında temsili, onlara eşit bir muhasebe hedefi olarak muamele edilmelerini sağlayacaktır ve şirketin muhasebe sistemine uyarlanması için bir temel oluşturacaktır⁴⁹⁷”.

Şekil 9: “İnsan kaynakları”, “insan varlıkları”, “insan varlıklarını kullanma hakları” ve “maddi olmayan duran varlıklar” gibi kavramların korelasyonu



İKM, insanların kurumsal kaynaklar olarak, kuruluşlara maliyet ve değerlerinin muhasebeleştirilerek, ölçülmesini içermektedir. Geleneksel muhasebe yaklaşımına göre insan kaynakları muhasebesinin temel varlığı olarak kabul edilen insan sermayesi, gelecekteki faydaları sağlayacak varlıklar yerine, herhangi bir fiziksel varlık

⁴⁹⁶ FİLİZ, Atilla, “Entelektüel Sermaye”, <http://www.atillafiliz.com/makale.php?id=28>

⁴⁹⁷ POKYNCHEREDA Vitalii, GUDZENKO Nataliia, NASTENKO Mariya, a.g.m., s.389

yaratmadığı için yapılan tüm harcamalar dönemin gelirine karşı tahakkuk eden giderler olarak değerlendirilmektedir.

Bu konuda, Amerikan Muhasebe Derneği, bir varlığa ‘Sıfır’ değeri tayin etme uygulamasını şiddetle eleştirerek; ‘bu faydaların ölçülebildiği durumlarda, gelecekteki faydaları elde etmek için katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi gerektiğini’ belirtmiştir⁴⁹⁸.

Çağımızın modern görüşü ise, insan kaynakları üzerindeki maliyetlerin parasal olarak orantılı faydalar sağladığı için aktifleştirilmesi gerektiği yönündedir. İnsan kaynakları muhasebesi; insan kaynakları ile ilgili harcamaları kârı azaltan giderler olarak değerlendiren geleneksel muhasebenin aksine varlık olarak muhasebeleştirilmesini kapsamaktadır.

İnsan Kaynakları Muhasebesi, kişilerin organizasyona maliyet ve değerlerinin ölçülmesidir. İnsan kaynakları muhasebesinin en önemli rolü, insanların maliyet ve değerlerinin insan faktörleri perspektifinden ölçülmesidir. Bu nedenle, insan kaynakları muhasebesi, finansal muhasebe yerine yönetim muhasebesi geleneklerinde yerini bulmuştur. “Yani finansal muhasebe, inşaat ve makine gibi varlıkların maliyetlerini yansıtmaya gibi, insan kaynakları muhasebesi de insan kaynaklarını gider olarak değil, bilançoda sermaye olarak gösterir⁴⁹⁹.”

İKM, iki ölçüm alanını içerir: ilk önce bir kuruluşun insan varlıklarını işe alma, seçme, kiralama, eğitim ve geliştirme maliyetini ölçer, ikinci olarak, insanların kuruluşa ekonomik değerinin hesaplanmasını içerir. İKM kavramları, muhasebe sistemlerinde bu bilgiyi yıllık raporlarının ayrı bir bölümüne koyarak, insan kaynaklarını ayrıntılı olarak açıklamaktadır. İKM, ayrıca maliyet etkinliğini sağlamak için insan kaynaklarını edinme, tahsis etme, geliştirme ve sürdürme konusunda yönetim kararları vermek için maliyet/değer bilgisi sağlar.

Amerikan Muhasebe Derneği (AAA) İnsan Kaynakları Muhasebesi Komitesi’nin bu konuda bir diğer açıklamasına göre, insan kaynakları muhasebesi, çalışanların örgütlenme, değerlendirme sürecini ve zaman içindeki değerlendirmelerini içerir.

⁴⁹⁸ MOHIUDDİN, Md., BANU, Meher Nigar, “**Human Resource Accounting (HRA): A Conceptual Study on Human Capital.**”, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Cilt 19, Sayı 4, Nisan 2017, ss 1-5, <http://www.iosrjournals.org/iosr-jbm/papers/Vol19-issue4/Version-1/E1904013337.pdf>

⁴⁹⁹ CHAND, Smriti, “**HRA: Human Resource Accounting: Meaning, Objectives, Advantages and Limitations**” <http://www.yourarticlelibrary.com/human-resources/hra-human-resource-accounting-meaning-objectives-advantages-and-limitations/35512>

Ayrıca, Amerikan Muhasebe Derneği ile ilişkili Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA⁵⁰⁰) (1987), insan kaynakları muhasebesini, insan kaynakları ile ilgili verileri tespit etmek, ölçmek ve ilgili gruplara sunmak olarak da tanımlamaktadır.

Muhasebe işlemleri, bazı teorik idealleri yansıtmak yerine, hazırlayıcıların ve kullanıcıların yaşadığı pratik problemlerle başa çıkmak için zaman içinde gelişen yasalara, bazı kurallara, ilkelere, kuramlara veya sözleşmelere dayanmaktadır. İnsan Kaynakları Muhasebesi, potansiyel bir örgütsel ölçüm aracı olarak değerlendirilir.

Amerikan Muhasebe Derneği, İnsan Kaynakları Komitesi'ne göre İnsan Kaynakları Muhasebesi, “İnsan Kaynaklarıyla ilgili her türlü bilginin ölçülmesi ve tanınması ve bu bilgi ile ilgili bölümler arasında herhangi bir ilişki kurulması” anlamına gelir⁵⁰¹. İKM'nin, yalnızca insan sermayesine rakam koymaktan ibaret olmadığını bilmek önemlidir. İKM, esasen örgütsel verimlilikteki insani değerin belirlenmesi ve tanımlanmasıdır.

İnsan kaynakları muhasebesi, bir kurumun hesap defterlerinde sistematik olarak insan kaynağının değerini değerlendirme, kaydetme ve sunma sanatıdır. Bir başka tanıma göre; İKM, muhasebe alanında modern bir kavram olarak, insan kaynakları ile ilgili verileri tanımlama ve ölçme sürecidir. Bir işletmenin finansal bildirimi, genel finansal durumun ve işletmenin performansının bir resmini sunar. Kısaca, finansal raporlama, herhangi bir şirketin performans ölçümünün çekirdeğidir. “İnsan Kaynakları Muhasebesinin temel amacı, piyasa değeri ile bir işletmenin defter değeri arasındaki boşluğu açıklığa kavuşturmadır. Bunu yaparken, hayati bir faktörün (insan kaynağı) katkısı değerlendirilir. Gebauer (2003: 36), prosedürlerin iki farklı özellik temelinde sınıflanabileceğini vurguladı: İnsan kaynakları değerinin belirlenmesi ve insanların organizasyona maliyet ve değerlerinin ölçülmesi.⁵⁰²”

⁵⁰⁰ **American Institute of Certified Public Accountants** (Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)

⁵⁰¹ **SARKAR Shakhawat Hossain, “Human Resource Accounting Disclosure Practices in Bangladesh”, Australian Journal of Accounting, Economics and Finance** www.ajae.net.au , Cilt2, Sayı 2, Ekim2016, https://www.researchgate.net/publication/327498206_Human_Resource_Accounting_Disclosure_Practices_in_Bangladesh

⁵⁰² **LAWYER CHUKWUMA, Obara, “Conventional Human Asset Accounting Treatment And Corporate Profitability Evaluation”, European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, Cilt 1, Sayı 3, ss. 66-82, Eylül 2013,** <https://pdfs.semanticscholar.org/7e71/5cd70fff47f69772e26448cfcd006f11975.pdf>

“İnsan Kaynakları Muhasebesi, hâlihazırda geleneksel muhasebe uygulaması kapsamında muhasebeleştirilmemiş bir kuruluşun, insan kaynaklarına yapılan yatırımları belirleme, nicelleştirme ve raporlama girişimidir⁵⁰³.” İşletme, insan varlıklarının maliyet ve değerlerini ölçtükten sonra bir rapor hazırlar. Bu rapora İnsan Kaynakları Muhasebesi Raporu denir. Ancak, kuruluşların yıllık raporlarının hiçbirinde insan kaynakları muhasebesi konusunda yasal bir düzenleme yoktur. Birçok bilim adamı, özellikle finansal durum tablosunda insan kaynakları Muhasebesini (İKM) mali tabloya dâhil etmemeyi desteklemektedir. Bunun nedenleri;

a) - Bir kurumun insan kaynağının maliyetini ve değerini belirlemek için resmi bir açık ve kesin kural yoktur. Ayrıca, önceden kurulmuş olan sistemlerin insan kaynaklarının aktifleştirilmesi ile ilgili zorlukları bulunmaktadır.

b) – İnsan kaynaklarının varlığının belirsizliği, onlara değer verilmesini gelecekte gerçekçi görünmemektedir.

c) - İnsan kaynaklarının değerlemesi için küresel olarak kabul edilmiş bir yöntem yoktur.

d) - Tüm fayda ve gerekliliklerine rağmen, vergi kanunları insanları varlık olarak kabul etmemektedir.

Son olarak, farklı yargı bölgelerinde, insan kaynaklarına iş değerlendirmesi, işe yerleştirme, ücretlendirme ve emeklilik planları açısından farklı muamele görüldüğü anlamına gelen farklı iş yasaları vardır ve bu evrensel ve küresel konulardır. Bu nedenle, muhasebe raporlama sürecinde insan sermayesi raporlaması, insan kaynağının değerlemesi ve muhasebe kuruluşlarının finansal tablolarında bu önemli verilerin raporlanmasında geliştirilen genel kabul görmüş formatlar için herhangi bir özel düzenleme bulunmamaktadır. Şirketlerin insan kaynakları muhasebe ile ilgili bilgileri nihai beyanlarında sunmasını talep eden yasal gereklilik bulunmamaktadır.

Muhasebe standartları, muhasebe bilgilerinin bir kurumun mali tablolarında nasıl ölçülebileceği, tanınabileceği, kaydedileceği ve açıklanabileceğinin ilanıdır. Son yıllarda, IAS / IFRS’nin kabulü, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler dâhil, birçok ülkenin gündeminde olmuştur. Uluslararası muhasebe standartları (IAS) / Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları (IFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

⁵⁰³ DEAN, Passard C. , MCKENNA, Kaitlin ve KRISHNAN, Vyas, “Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something?”, International Journal of Business and Social Science, Cilt. 3, Sayı. 12, Haziran 2012, http://ijbssnet.com/journals/Vol_3_No_12_Special_Issue_June_2012/6.pdf

(IASB) tarafından yayınlanılarak ilan edilir. Bu standartlar ve yorumlamaları (SIC⁵⁰⁴ / IFRIC⁵⁰⁵) tüm dünyada finansal tabloların hazırlanması ve açıklanması için kavramsal bir çerçeve sunmaktadır.

Modern fiziğin babası olarak kabul edilen, İtalyan bilim adamı, Galileo Galilei'ye ait “Sayılabileni say, ölçülebileni ölç ve ölçülemeyeni ölçülebilir hale getir” özdeyişi özellikle maddi olmayan duran varlıkların mevcut durumu için geçerlidir. Bu varlıkları finansal tablolarda raporlamak amacıyla çeşitli düzenleyici kurumlar maddi olmayan duran varlıklar üzerinde muhasebe standartları yayınlamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) tanımına göre, bir varlık yatırımının bilançoda maddi olmayan duran varlık olarak görünmesi için; fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlık olması gerekir. Tüm varlıklar gibi, maddi olmayan duran varlıklar da gelecekte şirket için ekonomik getiri elde etmesi beklenendir. Uzun vadeli bir varlık olarak, bu beklenti bir yıldan fazla veya bir işletme döngüsünden daha uzun sürer. Bir maddi olmayan duran varlığı tanımlamak için farklı kriterler göz önünde bulundurulmalıdır. Her kriter tanımlanabilir nitelikte olmalıdır; satış, kira, devir veya değişim yoluyla varlıktan ayrılabilir olması ve sözleşmeden veya diğer yasal haklardan doğması gerektiği anlamına gelir. Maddi Olmayan Duran Varlıklar için yapılan harcamalar, maddi olmayan duran varlık tanımına uymadığı sürece gider olarak muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlıklar, piyasada elde edilen avantajlardan dolayı firmaya değer veren fiziksel olmayan kaynaklar ve haklardır. Maddi olmayan duran varlıklar, muhasebe kayıtlarına göre şirket değeri ile şirketin toplam piyasa değeri arasındaki eşitsizliğe olası bir katkı olduğu iddia edilmektedir (Cohn, 2011)⁵⁰⁶. İnsan Kaynakları Muhasebesi;piyasa değeri ile net defter değeri arasında önemli bir farkı gösterir. Bu fark maddi olmayan duran varlıklar (insan becerileri dâhil) içindir.

⁵⁰⁴Standard Interpretations Committee (SIC), [Standart Yorum Komitesi]; SIC Yorumları daha önce Standart Yorumlar Komitesi (SIC) tarafından verilmiş ve daha sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından onaylanmıştır. <https://www.iasplus.com/en/standards/sic>

⁵⁰⁵International Financial Reporting Interpretations Committee, (IFRIC), [Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi]; IFRS Yorum Komitesi tarafından (önceden Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi, IFRIC) geliştirilmiştir ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından onaylandıktan sonra yayınlanmaktadır. <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric>

⁵⁰⁶İGBALAJOBİ, Tolu, “HUMAN CAPITAL AS AN ASSET AND FINANCIAL REPORTING”, International Journal of Economics, Commerce and Management United Kingdom, Cilt. 3, Sayı.1, 1 Haziran 2015, s.5, <http://ijecm.co.uk/wp-content/uploads/2015/01/3123.pdf>

Muhasebe standartları, insan sermayesi kavramına açık değildir. İnsan Kaynakları, şirket varlıklarının Finansal Tablo açıklamalarının en çok ihmal edilen yönlerinden biridir. İnsan varlıklarının doğrudan nasıl hesaba katılacağıyla ilgili olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB⁵⁰⁷) ve Muhasebe Standartları Kurulu (ASB⁵⁰⁸) veya ülkemizde faaliyet gösteren Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) ; tarafından İnsan Kaynakları maliyetinin ve değerinin ölçülmesi ve raporlanması konusunda herhangi bir özel muhasebe standardı oluşturulmamıştır. IASB'nin İKM, üzerine sağlam bir IFRS/IAS, oluşturmaması bilançodaki insan kaynaklarını tanımak ve raporlamak için karmaşıklık ve çeşitlilik göstermektedir.

Firma büyüklüğü, IAS / IFRS muhasebe standartlarının uyumluluğunun önemli bir belirleyicisidir. AB'nin, 1 Ocak 2005'te (EC, 2002) başlayarak veya bu tarihten sonra konsolide finansal tablolar için IAS / IFRS'ye uymasını gerektiren AB'nin bu kararı, muhasebe standartlarının yakınsamasına doğru kayda değer ilerleme sağlamıştır. Son birkaç yıl içinde insan kaynakları sürdürülebilir bir rekabet avantajının önemli bir kaynağı olarak kabul edilmiştir. İKM, insanların örgütsel kaynaklar olarak değerleriyle ilgilenmektedir ve maliyet ve / veya değerlerini ölçmek ve muhasebeleştirmek için çeşitli yaklaşımlar içermektedir.

Bugüne kadar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanıp ilan edilen IAS/IFRS'ler, İKM'ni gerektiren standartlara sahip olmasa da, muhasebe ölçümlerine ve raporlamaya daha esnek yaklaşımlar sunmaya daha yakın oldukları söylenebilir. IAS/TMS 38 **Maddi Olmayan Duran Varlıklar** ve IFRS/TFRS 3, **İşletme Birleşmeleri standardı**, insan kaynaklarının geleneksel maddi olmayan varlıklar olarak tanınmasına olanak sağlar. IAS 38 (**Maddi Olmayan Varlıklar**) ve IFRS 3 (**İşletme Birleşmeleri**) maddi olmayan duran varlıklar için değerlemenin önemini kabul etmekte, ancak insan kaynakları hakkında özel bir şey ifade etmemektedir. Bu nedenle, uluslararası muhasebe standartları kurulu tarafından ilan edilen raporlama çerçevesindeki form, maddi olduğu kadar maddi olmayan duran

⁵⁰⁷Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB), 1973 yılında Londra'da faaliyetlerine başlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (International Accounting Standards Committee - IASC) bir uzantısı şeklinde 2001 yılından bu yana bağımsız bir düzenleyici otorite olarak Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını geliştiren ve yayımlayan kuruldur.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6650/IASB-nedir?>

⁵⁰⁸Amerika Birleşik Devletleri'nde, Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board-ASB), Amerikan Mali Müşavirlik Enstitüsü (AICPA) tarafından, denetim, onaylama ve kalite kontrol beyannameleri, sertifikalı kamu muhasebecileri (CPA'lar) için standartlar ve rehberlik vermek üzere belirlenen kıdemli teknik komitedir.

varlıkların ölçülmesine daha karmaşık bir yaklaşım getirdiğinden dolayı, uluslararası finansal raporlama çerçevesindeki ilave ayarlamalar ve değişiklikler için yeterli alan yarattığını göstermektedir. Bu standartların dışında; IFRS/TFRS 5 **Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler**; IAS /TMS 19 **Çalışanlara Sağlanan Faydalar** ve IFRS /TFRS 2 **Hisse Bazlı Ödemeler** (Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketler).

IAS/TMS 38 maddi olmayan duran varlıkların tanınması, ölçülmesi ve ifşa edilmesi ile ilgili kuralları belirlemektedir. IAS 38'in amacı, özellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında (IFRS) ele alınmayan tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve ifşa edilmesine ilişkin muhasebe muamelesini belirlemektir. Bu nedenle IAS 38, sözleşmenin yapıldığı işletme birleşmesinde edinilen maddi olmayan duran varlıklar ve 31 Mart 2004 tarihinde veya sonrasında başlayan dönemler için ileriye dönük tüm maddi olmayan duran varlıklar için geçerlidir.

Maddi olmayan duran varlıklar, katkıda bulunan veya kullanılan fiziksel olmayan faktörlerdir; malların üretimi veya hizmetlerin sağlanması veya kullanımını kontrol eden kişi veya firmalar için gelecekte faydalar üretmesi beklenen varlıklardır. Ayrıca, maddi olmayan duran varlıklar, IASB Kavramsal Çerçevesinde belirtilen ve 'geçmiş olaylar sonucunda işletme tarafından kontrol edilen ve gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akması beklenen bir kaynak' olma özelliğini taşıyan sıradan bir varlığın kriterlerini de yerine getirmelidir.

Genel olarak, tipik bir maddi olmayan duran varlık organize bir piyasada satın alınamaz veya satılamaz, varlığının doğrulanması imkânsız olabilir, sınırlı bir ömre sahip olmayabilir, değeri dalgalanabilir (bu, değer düşüklüğü analizine sunulması gerektiği anlamına gelir) ve bazen, belirli bir faaliyet, ürün / hizmet veya işletme ile güçlü bir şekilde bağlantılıdır. İnsan kaynakları muhasebesi, sosyal muhasebenin doğrudan bir parçasıdır ve kuruluşun en önemli bileşenlerinden birinin, yani insan sermayesinin değerlendirilmesi hakkında bilgi vermeyi amaçlar⁵⁰⁹.

Maddi olmayan duran varlık “spekülatif” bir kavramdır. Tipik olarak benzersiz ve farklılaştırılmış varlıklardır. Polanyi'ye (1962) göre, “İnsan varlıklarının kıtlık, uzmanlık

⁵⁰⁹VANGA Srilatha, SHRUTHI V.K., “**Measurement of Human resource in Academic Institutions Their Appraisal**”, Journal of Exclusive Management Science, Cilt. 2, Sayı 5, Mayıs 2003, https://www.academia.edu/11113319388/Human_Resource_Accounting

ve gizli bilgi nedeniyle taklit edilmesi zordur”⁵¹⁰. Aktif piyasası olmayan, asla bir piyasa fiyatı ile doğrulanamayan, bir varsayıma dayanan varlığın, kesinliği olmayan (varsayımsal) değeri doğal olarak spekülatifdir, ‘**değer**’ sahibinin aklındadır. Maddi olmayan duran varlıklar, maddi duran varlıklardan sadece fiziksel görünüşleri olmadığı için değil, aynı zamanda teslimat için sözleşmelerin üzerine yazabilecekleri gibi tanımlanamadıkları için farklılık göstermektedir. IFRS’ye göre, Maddi olmayan duran varlıkların kapsamlı bir listesi yoktur, bunun yerine onlar, **tanımlanamayan**⁵¹¹ veya **tanımlanabilir**⁵¹² varlıklar olarak sınıflandırılır.

Finansal tablolara kaydedilen varlığın güvenilirliği ile ölçülebilen bir maliyeti veya değeri olmalıdır. Maddi olmayan duran varlıklar başlangıçta maliyet bedeli ile ölçülür. İlk kayıttan sonra, işletme genellikle maddi olmayan duran varlıklarını maliyetten birikmiş itfa payları ile ölçer. Aktif bir piyasaya atıfta bulunarak gerçeğe uygun değerın tespit edilebildiği nadir durumlarda varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmesini seçebilir.

Finansal tablolar, finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akışı tablosu ve özkaynak değişim tablosu olarak adlandırılan dört ana unsurdan oluşur. Finansal tabloların amacı, ekonomik kararlar almada geniş bir kullanıcı yelpazesine yararlı olan bir işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal pozisyonundaki değişiklikleri hakkında bilgi sağlamaktır.

Finansal Tablolar, bir işletmenin finansal faaliyetlerinin resmi kaydını temsil eder. Bunlar bir şirketin finansal gücünü, performansını ve likiditesini ölçen yazılı raporlardır. Finansal Tablolar, aynı zamanda ticari işlemlerin ve olayların işletme üzerindeki finansal etkilerini yönetime ve kamuya açıklanmasını içerir. İnsan Kaynakları Muhasebesi finansal tabloları, iç hedefler, iç ve dış hedefler ve dış hedefler olmak üzere üç hedef halinde gruplandırılabilir.

⁵¹⁰**BOKHARİ**, İjaz Hussain, **QURESHİ**, Tahir Masood, **BASHİR**, Faud ve HİJZİ, Syed Tahir, “**The yes, no decision is easy now: Is human capital accounting challenge for accountants**”, African Journal of Business Management, Cilt. 6, Sayı. 15, ss. 5281-5287, 18 Nisan, 2012, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.823.9056&rep=rep1&type=pdf>

⁵¹¹Şerefiye

⁵¹²1. Patentler, telif hakları, ticari markalar, ticari adlar ve internet alan adları dahil olmak üzere pazarlama ile ilgili, 2. Reklam sözleşmeleri, müşteri listeleri ve iş sözleşmeleri dahil olmak üzere müşteri veya tedarikçi ile ilgili, 3. Veri tabanları, yazılım ve formüller dahil olmak üzere teknolojiyle ilgili ve, 4. Oyunlar, kitaplar, filmler ve müzik dahil olmak üzere sanatsalla ilgili.

İnsan kaynakları muhasebesinin iç hedefleri, organizasyondaki insan kaynakları yönetiminin geliştirilmesine yöneliktir. İç hedeflerin odağı, kuruluşun elindeki beceri, uzmanlık ve yetkinlikleri aramak ve göstermektir. Bu hedefler, belirli görevler yerine getirmeye hak kazanmış doğru çalışanlar gibi görevlerle eşleştirilmesinde rollerini oynarlar. Yine bu hedefler, organizasyonun karşı karşıya kaldığı beceri, yeterlilik ve uzmanlık eksikliğini ortaya koymada yardımcı olur. Yönetimin geçmiş kararlarının kalitesini, normalde örgütsel performansı yansıtan finansal tabloların hem iç hem de dış kullanıcılarına iletilmesi için bir araçtır. Yönetim geçmişte iyi kararlar verdiyse, organizasyon çok iyi bir performans sergileyecektir. Öte yandan, eğer yönetim kötü kararlar verirse, organizasyon kötü performans gösterir. Yani, finansal raporlar, yönetimin geçmişte ne kadar iyi performans gösterdiğine ilişkin karnedir.

Dâhili ve harici hedefler, finansal bilgilerin hem iç hem de dış kullanıcılarını karşılayan finansal bilgilere odaklanır. Bu hedefler, insan kaynakları yeterliliği ile kurumun finansal performansı arasındaki bağlantıyı güçlendirerek, kurumun imajını teşvik eder. Bu hedefler, aynı zamanda, eğitim ve gelişim harcamalarından geri dönüşler göstererek, çalışan harcamalarının ardındaki mantığı sunmaktadır. Bunun asıl amacı, kurumun fon sağlaması, beceri ve yetkin çalışanları cezbetmesi, gerektiği takdirde yatırımcıları çekmek için şirketlerin yabancılara satışı veya işletme birleşmelerinin alt yapısını hazırlamaktır. Dış hedefler (hissedarlar ve potansiyel yatırımcılar), finansal bilgilerin dış kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya odaklanır.

Maddi olmayan Duran Varlıklar için yapılan harcamalar, maddi olmayan duran varlık tanımına uymadığı sürece gider olarak muhasebeleştirilir. Yine bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiye IFRS/TFRS 3 uyarınca muhasebeleştirilir ve IAS/TMS 38 kapsamı dışındadır. Dâhili olarak elde edilen şerefiye IAS/TMS 38 kapsamındadır ancak tanımlanabilir bir kaynak olmadığı için varlık olarak tanınmamaktadır.

Cari muhasebe uygulaması, dâhili olarak üretilen maddi olmayan varlıkların bilançoda açıklanmasına izin vermez. Mevcut IFRS/TFRS kapsamında, sadece edinilen maddi olmayan duran varlıkların değeri muhasebeleştirilebilir.

Patentler ve telif hakları ve muhtemelen markalar⁵¹³ gibi açık yasal haklar istisnalardır (ve bunlar diğer varlıklarda olduğu gibi satın alınırsa bilançoda yer alır), ancak ‘müşteri ilişkileri’, ‘kuruluş sermayesi’, ‘bilgi varlıkları’, ‘beşeri sermaye’, ‘insan sermayesi’, ‘varlık yönetimi’, ‘dağıtım kanalları’, ‘sözleşme tabanlı kullanım hakları’⁵¹⁴ ve benzerleri, onlar için gözlemlenebilecek bir piyasa fiyatı yeterince spesifik değildir. Eğer bir varlık için aktif bir piyasa bulunmuyorsa, maliyeti, satın alım tarihinde bir şirketin piyasadaki bilgili ve istekli taraflar arasında uzun vadeli bir işlemdeki varlığın satın alabileceği miktarı, mevcut en iyi bilgiye dayanarak yansıtılır.

Maddi olmayan duran varlıkların çoğu, diğer varlıklardan bağımsız olarak bilançoda değerlendirilebilir tek başına duran varlıklar değildir; bunun yerine, değerleri diğer varlıklarla ortaklaşa nakit akışı üretmekten gelir. Örneğin; Markalar, dağıtım ağları ve müşteri ilişkileri, Coca Cola Company'de değer üretmek için birlikte çalışır ve dağıtım kamyonları ve şişeleme tesisleri gibi maddi varlıklar olmadan çalışamazlar⁵¹⁵.

Bilgi sermayesi, üretken süreçler, pazarlama ve yönetim ile çalışmaktadır ve maddi varlıklar olmadan çalışamazlar. “Kuruluş sermayesi”, ortak olarak kullanılacak varlıkların organizasyonunu içerir.

Maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel bir tezahürü olmayan, tanımlanabilir ve parasal olmayan varlıklardır. Bunlar, bilgisayar yazılımı, lisanslar, patentler, ticari markalar, filmler ve telif hakları gibi fikri mülkiyet haklarının yanı sıra pazar payı, müşteri sadakati ve insan sermayesi - işgücünün yeteneği ve kabiliyeti için kullanılan terimdir. Bir maddi olmayan duran varlığın finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmesi için belli tanıma kriterlerini yerine getirmesi gerekmektedir. Bu aynı zamanda insan sermayesi için de geçerlidir.

Maddi olmayan duran varlıklar, stok ve ekipman ve diğer varlıklar gibi fiziksel bir maddeye sahip değildir. Maddi duran varlıkların dışındaki en büyük uzun vadeli varlık kategorisini oluştururlar. Bir maddi olmayan duran varlığın değeri, mülkiyetinin

⁵¹³ Ticari markalar, ticari isimler, hizmet markaları, toplu markalar, sertifika işaretleri, sınai mülkiyet hakları, Gazete logo ve isim hakları, internet alan adları vb. gibi

⁵¹⁴ Kullanım Hakları; Futbolcu, Telekomünasyon, Yayın (FCC) lisansları, Enerji,

⁵¹⁵ PENMAN Stephen H., MAY George O. , “**Accounting for Intangible Assets: There is Also an Income Statement**”, Colombia Business School, Center for Excellence in Accounting and Security Analysis, Haziran 2009, ss.1-26,
<https://www0.gsb.columbia.edu/mygsb/faculty/research/pubfiles/3503/SP%20Occasional%20Paper%20-%20Intangible%20Assets%20final.pdf>

ticari işletmeye ilettiği hak veya imtiyazların bir işlevidir. Maddi olmayan duran varlıklar, tanımlanabilir ve tanımlanamayan (yani şerefiye) varlıklar olarak sınıflandırılabilir. IAS38 maddi olmayan duran varlıkları, fiziksel madde içermeyen tanımlanabilir parasal olmayan bir varlık olarak tanımlamaktadır. Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi (IVSC⁵¹⁶), maddi olmayan bir varlığı, ekonomik özellikleri ile kendini gösteren parasal olmayan bir varlık olarak tanımlar.

Tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıklar, diğer varlıklardan ayrılacak ve hatta şirket tarafından satılacak olanlardır. Bunlar fikri mülkiyet hakları, patentler, telif hakları, ticari markalar ve ticari unvanlardır. Yazılım ve donanım dışındaki diğer bilgisayarla ilgili varlıklar da tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıklar olarak sınıflandırılır⁵¹⁷.

Tanımlanamayan maddi olmayan duran varlıklar ise, şirketten fiziksel olarak ayıramayacak olanlardır. Tanımlanamayan en baskın maddi olmayan duran varlık, şerefiyedir. İşletme içi oluşturulan şerefiye⁵¹⁸ ile maddi olmayan unsurlar için katlanılan ve maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamayan harcamalar, bu düzenleme uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen diğer bir varlığın maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmez; bu harcamalar oluştukları dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır.

Ancak bir şirket başka bir şirketi edindiğinde veya birleştiğinde harici olarak üretilen şerefiye, varlık olarak aktifleştirilir. Bu, bir şirketin başka bir şirketi elde etmesi için gerçeğe uygun değerinin üzerinde ödeme yaptığında, ortaya çıkan fark ‘şerefiye’ anlamına gelir⁵¹⁹. Bu varlık, mülkiyet, tesisler gibi amortismanla tabi tutulmaz, bunun yerine mukayyet değeri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunacağı

⁵¹⁶ **The International Valuation Standards Council (IVSC);** Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi, değerlendirme uygulaması ve değerlendirme mesleği için bağımsız küresel standart belirleyici olarak hareket eden ve kamu yararına hizmet eden âar amacı gütmeyen bir organizasyondur. 1981 yılında kurulan, Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi, Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Londra, İngiltere'deki operasyonel merkezi ile kurulan bağımsız, kâr amacı gütmeyen, özel sektör standartları bir kuruluşudur. Merkezi Londra'dadır. <https://www.ivsc.org/>

⁵¹⁷ Intangible Assets, Long-term assets that lack a physical substance, CFI (corporate finance institute), <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/intangible-assets/>

⁵¹⁸ (a) İşletme içi oluşturulan şerefiye, (b) İşletme içi oluşturulan markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemler. (c) Kuruluş ve örgütlenme giderleri. (ç) Eğitim faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalar, (d) Reklam ve tanıtım faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalar, (e) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalar.

⁵¹⁹ Muhasebede şerefiye, bir işletmenin satın alma fiyatı ile varlıklardan borçların net değeri arasındaki farkı temsil eder. Bunun esasen anlamı, farkın, alıcının işletmede bir bütün olarak, tek tek varlıkların değerinin üstünde ve ne kadarını ödemeye razı olduğunu göstermesidir.

hükme bağlanmıştır⁵²⁰ (Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr ve zarar hesabına geçirilir). Şerefiye ayrıca düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Bir şirket, şerefiyenin değerinin defter değeri kadar yüksek olmadığını kabul ederse değer düşüklüğü zararını dikkate alır.

Tanımlanamayan bir diğer önemli varlık marka ve itibardır. Bir şirket ticari markasını, logolarını ve benzerlerini satabilirken, bağımsız ünlü bir ticari markayı bir şirketten ayırmak çok zor olabilir. Çünkü “**marka**” bir şirket için gelecekte iyi bir ekonomik getiri sağlamaktadır.

Yukarıda belirtilen maddi olmayan duran varlık tanımına atıfta bulunulması durumunda şerefiye, tanımlanamayan / ayırlamadığı için IFRS tanımına uymamaktadır. Ancak, şerefiye hala ayrı bir sınıf olarak muamele gören maddi olmayan bir varlıktır. Şerefiye ile ilgili diğer maddi olmayan duran varlıklara göre temel fark şerefiyenin asla itfa edilmemesidir⁵²¹.

İnsan sermayesi üzerine araştırmalarla dolu olan gelişmiş ülkelerin aksine, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde İKM, konusunda çok az çalışma bulunmaktadır. Türkiye, küresel dünyanın gelişen pazarlarından biridir. Gelişmekte olan piyasalar, bazı açılardan gelişmiş ülkelere farklılık göstermektedir. Dış finansman ihtiyacını artıran yüksek bir büyüme oranına sahipler. Yabancı yatırımcıları çekmek için firmaların şeffaflıklarını arttırmaları gerekiyor. Bunu yapmanın tek yolu daha doğru raporlar yayınlamak, tam ve dürüst açıklama sunmaktır.

Küresel olarak, halka açık şirketler kanunen mali tablolarını ilgili makamlara bildirmek zorundadır. Örneğin, ülkemizde halka açık, payları Borsa İstanbul’da işlem gören ortaklıklar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) kapsamında hazırlanmış, Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını Sermaye Piyasası Kurulu’na (SPK) sunmaları gerekmektedir⁵²². Aynı

⁵²⁰Özelge;”Satın alınan iktisadi bütünlüğün elden çıkarılması durumunda daha önce aktifleştirilen şerefiye (peştemallık) bedeli için amortisman uygulamasına devam edilip edilmeyeceği hk.”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, Sayı: B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-313-81,Tarih: 13/03/2012, <https://www.gib.gov.tr/node/90753>

⁵²¹Maddi olmayan duran varlığın daimi (belirsiz) bir ömrü varsa, itfa edilmez.

⁵²²Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye’de IAS/IFRS’leri kabul eden ve uygulamaya başlayan ilk resmi kuruluş olarak ön plana çıkmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu’nun, Uluslararası Finansal Raporlama

zamanda, Sermaye Piyasası Araçları Borsa İstanbul'da İşlem Gören Ortaklıklar, kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Kurulca istenecek her türlü, bilgi, belge ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) kapsamında hazırlanan, Bağımsız denetimden geçmiş finansal raporları, Kurulca belirlenendüzenlemelere uygun olarak, zamanında Kamuyu Aydınlatma Platformu'na (KAP) ibraz etmek zorundadırlar⁵²³.

21. yüzyılın bilgi ekonomisi koşulları altında, dünyanın gelişmiş ekonomilerinde kurumsal sektörün (özellikle hizmet odaklı şirketler) hızla gelişmesi, uygulanabilir muhasebe politikalarının ve yöntemlerinin yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır.

Son on yıldan bu yana Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) dünya genelinde ortak bir muhasebe dili oluşturarak, finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getiren yüksek kalitede, uluslararası kabul görmüş bir muhasebe standartları setini sunmuş ve böylelikle ülkeler arasındaki muhasebe standartlarının uygulama karışıklığına son vermiştir.

G20 ve diğer büyük uluslararası kuruluşların yanı sıra çok sayıda hükümet, iş dernekleri, yatırımcılar ve dünya çapındaki muhasebe mesleğinin üyeleri, tek bir yüksek kaliteli, küresel muhasebe standartları grubunun hedefini desteklemektedir. IASB, 166'nın üzerinde ülkeyi⁵²⁴, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olarak bilinen yeni uluslararası standartlara dönüştürmede başarılı olmuştur.

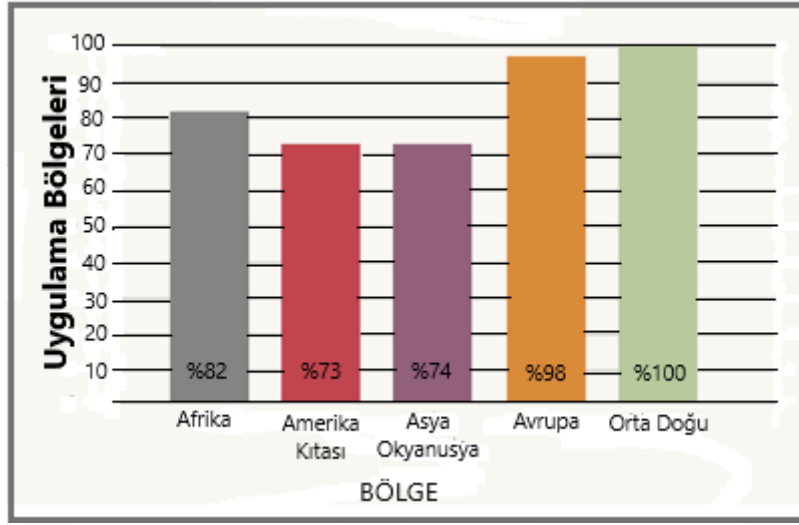
Standartları (UFRS) ile uyumlu Seri: XI, No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i (Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ) 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Buna göre, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler; 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolarından geçerli olmak üzere, Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ/UFRS kapsamında, asgari formatları Kurulumuzun 10.12.2004 tarih ve 1604 sayılı Kararı ile belirlenen ve 06-10.12.2004 tarih ve 2004/51 sayılı Kurulumuz Haftalık Bülteninde yayımlanan, mali tablo ve rapor düzenlemeye yükümlüdür.

⁵²³Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), sermaye piyasası ve Borsa mevzuatı uyarınca kamuya açıklanması gerekli bildirimlerin elektronik imzalı olarak iletiliği ve kamuya duyurulduğu elektronik sistemdir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) 'Kamuyu Aydınlatma Platformu Tebliği' kapsamında, kamuya açıklanacak her türlü bilgi ve belgenin Kamuyu Aydınlatma Platformu'na (KAP) gönderilmesi gerekmektedir. (10.2.2017 tarihli ve 29975 sayılı Resmi Gazete'de Kamuyu Aydınlatma Platformu Tebliği (VII-128.6)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (VII-128.6a) yayımlanmıştır.)

<https://www.kap.org.tr/tr/menu-icerik/KAP-Hakkinda/Mevzuat-ve-Duyurular>

⁵²⁴"IFRS Standartlarını kimler kullanıyor?" 44 Avrupa Ülkesi, 38 Afrika Ülkesi, 13 Ortadoğu Ülkesi, 34 Asya ve Okyanusya Ülkesi ve 37 Amerika Ülkesi IFRS Standartlarını kullanmaktadır. IFRS Yetki Bölgesi Profillerinin Analizi, 25 Nisan 2018, <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>

Şekil 10: Bölgelere göre IFRS Standartlarının Kullanılması⁵²⁵



Maddi olmayan duran varlıklar, şirketin defter değeri ile piyasa değeri arasındaki fark olarak tanımlandığında bu farkın ülkeden ülkeye, sektörden sektöre, şirketten şirkete büyük değişimler göstermesi standart bilgi edinmeyi zorlaştırmaktadır. Teknoloji şirketleri söz konusu olduğunda ise aradaki fark daha da açılmaktadır. “Leif Edvinson’a göre; İKM, bir şirketin piyasa değeri ile defter değeri arasındaki boşluğu doldurmanın yeni bir yöntemidir. Şirketin piyasa değeri ile defter değeri arasındaki fark olarak da tanımlanan “İnsan Sermayesi”, gerçekte kağıt üzerindeki değerden onlarca, hatta bazen yüzlerce kat fazla olabilmektedir.⁵²⁶” Bir varlığın piyasa değeri, yatırımcılar tarafında belirli bir tarihte, yani finansal piyasalarda işlem gören varlığın cari fiyatını temel alarak belirlenir. Bir şirketin piyasa değeri, şirketin hisse başına piyasa fiyatı ile hisse senetlerinin sayısı ile çarpılarak hesaplanır. Piyasa değeri değişebilir ve herhangi bir tarihte, defter değerinden az ya da çok olabilir. Kısaca, insan kaynakları muhasebesinin temel amacı, piyasa ile bir işletmenin defter değeri arasındaki boşluğu açıklığa kavuşturmadır.

⁵²⁵<https://ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>

⁵²⁶“Dünyanın En Değerli 500 Markası – 2019 (Tam Liste)”, Branding Türkiye, 23 Ocak 2019, “Uluslararası marka değerlendirme kuruluşu “Brand Finance” tarafından her yıl hazırlanan ve dünyanın en değerli 500 markasının yer aldığı 2019 listesinde dünyanın piyasa değeri en yüksek şirketlerinden biri de Microsoft’dur. Piyasa değeri 119.6 Milyar dolar olan şirketin 2000 yılı bilançosuna göre, Özsermayesi 2 milyar dolardır. 2 milyar dolarlık fiziksel aktifle bu piyasa değerine ulaşan Microsoft’un bu değerini onun maddi varlıkları değil, örgütsel kültür, müşteri sadakati, çalışanların know-how ve yetenekleri, markası gibi İnsan sermayesi/entellektüel sermayesi yaratmaktadır.”
<https://www.brandingturkiye.com/dunyanin-en-degerli-500-markasi-2019-tam-liste/>

3.4. FUTBOL KULÜPLERİ AÇISINDAN İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

Futbol, seyircilerin stadyumlarda ve TV ekranlarında gördüklerinden daha fazlasıdır. Futbol kuşkusuz dünyadaki en güçlü ve en popüler spordur. Neredeyse “dünyanın en büyük 17. ekonomisi haline gelen⁵²⁷” futbol, milyarlarca dolar pazar büyüklüğü, yüz binlerce çalışanı ile her geçen gün büyüyen ve dünya nüfusunun yarısından fazla taraftarı olan, sahadaki performansının yanı sıra finansal başarı için uğraştığı dev bir sektör haline dönüşmüştür.

“Fransa Stratejik ve Uluslararası İlişkiler Enstitüsü Müdürü Pascal Boniface'nin “Futbolun stratejik önemini kimse reddedemez. Futbol dünyanın en evrensel olaylarından biridir. Demokrasiden piyasa ekonomisinden daha evrensel gerçek anlamda sınır tanımayan tek şey...” şeklindeki açıklaması futbola olan ilginin boyutlarını açıklayıcı niteliktedir⁵²⁸.

Futbol, altyapı geliştirme, TV yayın hakları, sponsorluklar, maç bileti, forma ve benzeri lisanslı ürün satışları ve oyuncu transferlerinde önemli bir ekonomik etkiye sahip olan en kârlı endüstrilerden biri haline gelmiştir. İş dünyasındaki önemliliği, yerel, bölgesel, uluslararası ve küresel alanlarda gün geçtikçe artan futbol endüstrisinin maliyetleri ve gelirleri doğrudan insan kaynakları ile ilgilidir.

Finansal muhasebe açısından, bir varlık ekonomik bir kaynaktır. Değer üretmek için sahip olunabilecek veya kontrol edilebilecek ve pozitif ekonomik değere sahip olan maddi veya maddi olmayan her şey bir varlık olarak kabul edilir⁵²⁹. Bir futbol kulübünün en önemli varlığı nedir? Dendiğinde ilk akla gelen futbol takımının oyuncularındır. Onlar olmadan futbol kulübü kesinlikle müsabakalara katılamaz.

⁵²⁷ OTAMENDİ Mariam, “Football could be the 17th largest global economy”, as football [Menchu Fernández], 28 Haziran 2018, https://en.as.com/en/2018/06/17/football/1529259985_901247.html
How Big Is The Football Industry For Economic Development? 12 Eylül, 20188,
<http://www.soodex.com/news/official-size-inflate-soccer-ball-factory.html>

⁵²⁸ DEVECİOĞLU Sebahattin, ÇOBAN Bilal, KARAKAYA Yunus Emre, “Futbol Yönetimi ve Organizasyonlarının Görünümü”, Spor ve Performans Araştırmaları Dergisi, Cilt : 5 Sayı :1 Yıl / Yıl : 2014, ss. 1-14, s. 40, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/190524>

⁵²⁹ JAİN Shraishth, “Are top-level football players employees or economic assets for their clubs?”, 15 Şubat 2016, Sportskeeda, <https://www.sportskeeda.com/football/are-top-level-football-players-employees-or-economic-assets-for-their-clubs>

Diğer işletmelerin en önemli varlıkları, insan ve işçi kaynaklarıdır. Futbol kulüplerinin ise en değerli varlıkları sahip olduğu futbolcularıdır⁵³⁰. Kulüplerin en önemli ölçütü rekabet üstünlüğüdür. Müsabakalara katılamayan bir futbol kulübünün varlığını sürdürmesi imkânsızdır. Kısaca insan sermayesinin olmadığı bir spor faaliyeti düşünülemez.

Futbol takımlarında oluşan insan sermayesi; kulübün kendi altyapısından veya diğer kulüplerle değer değişimi yoluyla kazanılmış olsun, oyuncular diğer varlıkların edinimini haklı kılan ve kulübün diğer kulüplere karşı lisanslı rekabete girdiği kaynaktır. Kolayca taklit edilemez ve futbol kulübü performansına önemli katkıda bulunabilir. Bir futbolcu ile yapılan sözleşme, bir futbol kulübünün takım bütünlüğü içinde bu oyuncunun kullanılması anlamına gelir. Ancak futbolcular “**düzenli çalışanlar**” değildir.

İnsan sermayesi futbol kulüplerinin temel yatırımlarının ana varlığıdır. Futbolcular bu tür işletmelerde insan sermayesini temsil ederler. Futbol kulüplerinde insan sermayesi, bir futbolcunun yetenek ve beceri kümesinin ekonomik değerinin ölçüsüdür.

“Futbol takımlarının değerini insan sermayesi olarak adlandırılan futbolcular belirlemektedir. Buna göre futbol oyuncularının muhasebeleştirilmesi, işletmelerin insan gücünün muhasebeleştirilmesi teknikleri ile ilintilidir”⁵³¹.

Bu nedenle, insan sermayesi değerlendirmesi futbol kulüpleri ve futbol endüstrisi için bir bütün olarak çok önemlidir. İnsan kaynakları muhasebesi, futbol endüstrisinde transfer ücretlerinin daha belirgin bir biçimde muhasebeleştirilmesinde finansal raporlamanın uygulandığı tek sektördür. Ancak futbolcuların muhasebeleştirilmelerinin nasıl yapılması gerektiği konusunda futbol kulüpleri arasında fikir birliği olmadığından dolayı, insan varlıklarının bilançoda raporlanması ile ilgili sorunlar hâlâ bulunmaktadır. Rowbottom tarafından belirtildiği gibi futbol endüstrisinde, “**transfer ücretlerinin**

⁵³⁰ MİCHİE, Jonathan and VERMA, Shraddha, **Accounting for Footballers and Football Clubs**, Futbol Governance Researc Centre, 3 Şubat 1999, s.4

⁵³¹ MERİH Kutlu, “**Futbolcu Aktif veya Pasif? Futbol Muhasebesi**”, Aralık 2005<http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/genel/123-kutlu-merih/837-futbolcu-aktif-veya-pasif-futbol-muhasebesi-.html>

**muhasebeleştirilmesi finansal raporlamada en tartışmalı alanı
oluşturmaktadır⁵³².”**

Finansal tablolar, bir kuruluş tarafından tutulan kaynakların performansı ve konumu hakkında ana bilgi kaynağıdır. Finansal raporlamada maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesi güvenilir bir ölçüme bağlıdır ve güvenilir bir ölçüm, bir piyasanın varlığına bağlıdır. İnsan Kaynakları Muhasebesi konusunda çeşitli maliyet ve değer tabanlı modeller geliştirilmiş olmasına rağmen insan kaynaklarının ölçülmesi ve değerlemesi subjektiftir. Bunun nedeni İnsan Kaynaklarının aktif bir piyasası olmamasından kaynaklanmaktadır. Diğer bir nedeni ise, işten ayrılmanın risk olduğu, bu nedenle insan varlıkları şirketin sahip olduğu kendi varlıkları değildir⁵³³.

Çalışanların kuruluş içinde ne kadar süreyle kalmaya niyetli oldukları bilinmediğinden dolayı, çalışanların özgürlüğünün ölçülebilirliği ve gelecekte finansal yarar kriterlerini yerine getirmeleri belirsiz olduğu için, muhasebeciler tarafından ekonomik ömürleri konusunda karar verilmesi çok zordur. İnsan Sermayesi kavramı içerisinde, kurum çalışanları ile futbolcular arasında ekonomik ömür belirlenmesinde en büyük fark; yapılan Profesyonel Futbolcu sözleşmesidir. Kulüpler, yapılan sözleşme süresince futbolcunun oynama hakkını elde ederler. Futbolcu sözleşmeleri bireysel varlık olarak ayrılabilir. Kurumlar çalışanlarını kiraya veremezler, satamazlar veya devredemezler, ancak futbol kulüpleri futbolcunun kendisini değil ama oynama hakkını, kiraya verebilir, devredebilir ya da satabilir (transfer edebilir). “Bir futbolcuyla bir kulüp arasındaki sözleşmenin yasal statüsü transferin niteliğini belirler (Amir & Livne, 2005).⁵³⁴”

Futbol kulüpleri imza karşılığında, profesyonel futbolcularla sadece iş sözleşmesi kurmakla kalmaz, aynı zamanda oyuncu lisansının mülkiyet değeri olarak kullanma hakkını da satın alır. Yani, bir oyuncunun işe alınması (transfer edilmesi) sadece “işçi” istihdam etmek değil, aynı zamanda ciddi bir yatırım kararıdır. Oyuncunun lisansı

⁵³² ROWBOTTOM, Nicholas, **Intangible Asset Accounting And Accounting Policy Selection In The Football Industry**, Birmingham for the degree of Doctor Of Philosophy, The University of Birmingham, Temmuz 1998, s. 110 http://etheses.bham.ac.uk/899/1/Rowbottom99PhD_A1a.pdf

⁵³³ FLAMHOLTZ, Eric G., BULLEN, Maria L., HUA, Wei, “**Human resource accounting; a historical perspective and future implications**” Makale (947-954) Management Decision, MCP UP Limited, Emerald 2002, s.1, http://www.academia.edu/3355572/Human_resource_accounting_a_historical_perspective_and_future_implications

⁵³⁴ AMİR, Eli, LİVNE, Glad. 'Accounting, Valuation and Duration of Soccer Player Contracts', Journal Of Business Finance & Accounting, Nisan 2005, 32, 3/4, pp. 549-586, https://www.academia.edu/10217419/Accounting_Valuation_and_Duration_of_Football_Player_Contract

“oyuncuya çok yakın bir şekilde mülkiyet değerine sahip bir haktır ve spor faaliyetleri ile ilgili fiziksel ve zihinsel yeteneklerini içerir. Bu nedenle, devredilemez veya satılamaz, ancak bir lisans anlaşması gibi, oyuncu lisansı ile birlikte transfer edilebilir. Sporcu, ancak sözleşmenin sona ermesinden sonra, tasarruf hakkını geri alır”(András 2003, 46)⁵³⁵.

Futbol kulüpleri tarafından bir oyuncunun transferi ve tescilinin yapılması ya da bir başka ifadeyle futbolcunun oynama haklarının satın alınması, küreselleşen dünyada şirketlerin, rakip şirketlerden personel, yönetici transfer etmesine benzemez. Futbolcu transferine diğer sektörlerden farklı olarak; FIFA’nın “**Oyuncuların Statüsü ve Transferi Hakkındaki Yönetmeliğiyle**”⁵³⁶ tescil ve kayıt dönemleriyle ilgili sınırlama getirilmiştir. Tescil ve kayıt döneminin sınırlandırılmasında ki amaç; futbol kulüpleri arasında adil ve dengeli rekabeti sağlamak, müsabakalardan önce haksız rekabeti önlemek için, futbolcuların yer değiştirmelerini engelleyerek, farklı rekabet alanlarında futbol kulüpleri arasında adalet ve dengeleri korumak ve garanti altına almaktır.⁵³⁷

Transfer ücretleri bir futbolcunun lisansını satın almak için yapılır ve bireyi profesyonel futbol aktivitelerinde kullanma hakkı sağlar. Profesyonel oyuncularla yapılan profesyonel futbolcu sözleşmeleri ve transfer ücretleri; tarihsel olarak farklı ülkelerde, farklı muhasebe kural ve standartları, farklı muhasebe sistemleri altında uygulanmaktadır. Bu muhasebe uygulamaları transfer ödemelerinin “**giderleştirilmesi**” ya da “**aktifleştirilmesi**” temellerine dayanır.

Uluslararası muhasebe standartları, genelde borsada işlem gören futbol kulüpleri tarafından uygulanmaktadır. Ancak, geçtiğimiz yıllarda, Avrupa kulüp futbolundaki ciddi ve kötüleşen finansal koşullarla karşı karşıya kalan birçok futbol kulübü defalarca büyük mali kayıplar bildirmiştir. Bu da karşılığında kulüpler için zor piyasa koşulları yaratmıştır.

Buna karşılık, UEFA Yürütme Konseyi, futboldaki bu olumsuz mali etkiyi kontrol etmek ve futbol kulüplerin mali durumunu iyileştirmek amacıyla Eylül 2009’da

⁵³⁵ HAVRAN, Zsolt, “**The Significance of Buying and Development of Players in Professional Football**”, Corvinus University Of Budapest, Doctoral School of Management and Business Administration, Budapest, 2017, pp.1-190, http://phd.lib.uni-corvinus.hu/978/2/Havran_Zsolt_den.pdf

⁵³⁶ FIFA-RSTP, **Regulations on the Status and Transfer of Players**; http://resources.fifa.com/mm/document/affederation/administration/02/70/95/52/regulationsonthestatusandtransferofplayersnov2016weben_neutral.pdf

⁵³⁷ **The Economic and Legal Aspects of Transfers of Players**, The Centre for the Law and Economic of Sport, s.45, <http://ec.europa.eu/sport/library/documents/cons-study-transfers-final-rpt.pdf>

onaylanan, Finansal Fair Play (FFP) düzenlemelerini ilk olarak Haziran 2010'da uygulamaya koymuştur. Bu konuda özellikle UEFA'nın uygulamaya koyduğu Finansal Fair Play kuralları ile birlikte futbol kulüplerine mali disiplin getirilerek, uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda yaptırım uygulamak zorunda kalmıştır.

Artık, ulusal bir futbol federasyonuna üye olmak ve uluslararası yarışmalarda yarışabilmek için her futbol kulübünün bir lisans başvurusu yapması ve bir dizi kriteri yerine getirmesi gerekiyor. Finansal kriterlere uygun olarak, futbol kulüpleri uluslararası muhasebe ve finansal raporlama yönetmeliklerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına atıfta bulunarak uygulamak zorundadır. Özel durumlarda - son başvuru tarihi 6 ayın üzerine çıktığında, ara dönem mali tabloları da gerekmektedir.

Bu nedenle, kulüplerin denetlenen yıllık mali tabloları hazırlayıp sunmaları ve bu raporun, finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelere uyum düzeyini değerlendirmesini sağlamak için Ulusal ya da UEFA Kulüp Lisansı veren ulusal futbol federasyonlarına sunmaları gerekir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FUTBOL KULÜPLERİNİN MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ VE FİİLİ UYGULAMALAR

4.1. FUTBOL KULÜPLERİNİN VARLIK VE KAYNAKLARI

Günümüzde kitleleri peşinden sürükleyen futbolun yeri ve önemi tartışılmaz hale gelmiştir. Futbol artık sportif bir faaliyet ya da bir uğraş olmaktan çıkıp büyük bir ekonomik gücü içinde barındıran bir sektör olarak karşımızda durmaktadır. Yarattığı ekonomik katkı ve rekabetin yoğunluğuyla günümüzün en önemli spor dallarından biri de futboldur.

Astronomik futbolcu transfer bedelleri kıyasıya rekabet, takım taraftarlarının fanatizmi ve yayın çılgınlığıyla, ünlü spor yazarı Simon Kuper'in (2012) klişeleşmiş kitabında tam olarak tarif ettiği gibi artık **“futbol asla sadece futbol değildir”**. “Oynayanlar ve seyredenlerin yanı sıra yönetenleri ile de çağımızın futbolu bir endüstriye dönüşmüştür.”⁵³⁸

Bir endüstri olarak futbol, ulusal futbol federasyonları tarafından organize edilen; farklı düzeylerdeki profesyonel ve amatör ligler, kupa organizasyonları, FIFA'ya üye futbol konfederasyonları⁵³⁹ tarafından düzenlenen kıtalara özgü futbol müsabakaları⁵⁴⁰, şampiyonlar ligi ve kupalar, ülkelerarası müsabakalar ve yine FIFA tarafından düzenlenen dünya kupası ve konfederasyon kupalarıyla, **toplumsal yaşamın vazgeçilmez bir olgusudur**. Makro ekonomik düzeyde büyük etkisi olan Dünya Kupası, Avrupa Futbol Şampiyonası, Copa America veya UEFA Şampiyonlar Ligi ve Avrupa Ligi, gerçek para kazanma makinelerine dönüşmüştür.

⁵³⁸TAŞKIN, Anıl ve EREN, Tamer, “UEFA Şampiyonlar Ligi’nde Forvet Oyuncularının Performanslarının Çok Ölçütlü Karar Verme Yöntemleri İle Değerlendirilmesi”, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 14, Sayı: 1, Mart 2016, 80-106, s.80
<http://dergipark.gov.tr/download/article-ile/229302>

⁵³⁹CAF (Afrika Futbol Konfederasyonu), CONCACAF (Kuzey ve Orta Amerika ile Karayipler Futbol Konfederasyonu), CONMEBOL (Güney Amerika Futbol Konfederasyonu), OFC (Okyanusya Futbol Konfederasyonu), AFC (Asya Futbol Konfederasyonu), UEFA (Avrupa Futbol Konfederasyonu)

⁵⁴⁰CAF tarafından organize edilen; Afrika Uluslar Şampiyonası, CAF Şampiyonlar Ligi, Süper Kupa, CONCACAF tarafından düzenlenen; Altın Kupa (Gold Cup), CONCACAF Şampiyonlar Ligi, CONCACAF Ligi, CONMEBOL tarafından tertip edilen; CONMEBOL Libertadores, Copa América, Sudamericana, OFC tarafından organize edilen OFC Şampiyonlar Ligi, AFC tarafından düzenlenen Asya Kupası, AFC Şampiyonlar Ligi, AFC Kupası, UEFA tarafından düzenlenen; Avrupa Futbol Şampiyonası, Şampiyonlar Ligi, UEFA Avrupa Kupası, Süper Kupa

Finansal muhasebe terimlerinde, bir varlık ekonomik bir kaynaktır. Değer üretmek için sahip olunan veya kontrol edilebilen ve pozitif ekonomik değere sahip olunan maddi veya maddi olmayan herhangi bir varlık, varlık olarak kabul edilir. Daha basit bir ifadeyle, varlıklar, nakde dönüştürülebilecek mülkün değerini temsil eder⁵⁴¹.

İnsan varlıkları bir futbol kulübünün ana mülkleridir. Bir futbol kulübünün değerli varlıklarından biri insan varlıklarıdır yani futbolcularıdır. Futbol kulüpleri değerli insan varlıklarına (futbolcular ve marka yöneticileri) sahiptirler. Futbol kulüpleri için oyuncular en önemli maddi olmaya duran varlıktır.⁵⁴²

Ana faaliyeti kurumsal bir lig yapısı içinde bağımsız şekilde yarışan, rekabet eden spor kulüplerinin varlıkları ve kaynakları arasında herhangi bir işletmede bulunabilecek varlık - kaynak kalemleri olabildiği gibi spor işletmelerini üretim işletmelerinden ayıran, uzun dönemli somut ve somut olmayan sermaye unsurları da bulunmaktadır⁵⁴³.

Bu endüstride somut olmayan varlıkların en önemlileri; kulüplere ulusal federasyonlar tarafından verilen, faaliyet yetkisi ile oyuncuların performansından yararlanmak için çok yıllık haklar olarak adlandırılacak lisanslardır. Bunun yanında isim/yayın, görüntü hakkı, reklam ve sponsorluk gibi anlaşma/sözleşmeye dayalı, somut olmayan pek çok unsur⁵⁴⁴ önemli varlık kalemleri arasında yer almaktadır.

Kulüplerin somut varlıkları ise mülk, kamp/idman/müسابaka tesisleri, ekipman, stadyum ve spor salonları gibi ilgili sporun türüne göre bulunan tüm taşınır ve taşınmazlardır.

Futbol kulüplerinin kaynakları ise herhangi bir işletmeden farksız olarak para ve sermaye piyasalarından yapılacak borçlanmalar, özsermayeleri ve faaliyet kârlarıdır. Bunlara ek olarak, varsa çeşitli devlet yardım ve destekleri de kaynak kalemleri arasında yerini alabilir.

⁵⁴¹ JAIN Shraishth, “Are top-level football players employees or economic assets for their clubs?”

<https://www.sportskeeda.com/football/are-top-level-football-players-employees-or-economic-assets-for-their-clubs>

⁵⁴² DELL, Yang ve SÖNMEZ, Mahmut., “İntangible balla”, Business Strategy Review, Volume 16, Issue2, pages 39-44, 1 Haziran 2005,s.3, bsr.london.edu/files/.../INTANGIBLE-BALLS

⁵⁴³ KIZILTEPE, Musa, “Futbol Kulüpleri İçin Değerleme Çerçevesi”, Spormetre, Ankara Üniversitesi, Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 2012, X (3) 77-88, s.78, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/17/1785/18849.pdf>

⁵⁴⁴ Markalar-iş dünyası ve oyuncuların markalarına geçici olarak devredilen haklar; Dışsallar- taraftarlar ve bağlılıkları, bağlantıları için oluşturulan platformlar, fanlar, sosyal medya ağları

Tablo 27: Futbol Kulüplerinde Somut Olmayan (Maddi Olmayan Duran) Varlıkların Sınıflandırılması⁵⁴⁵

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Örnekler
Yapısal Varlıklar	- Kulübün Vizyonu - Kulübün Kültürü - Kulübün Hedefleri - Yönetim Sistemleri
İlişkisel Varlıklar	- Sponsorluklar - Reklam Verenler - Kulüp Taraftarları - Sezonluk Bilet Satışları - Kulübün İmajı
İnsan Kaynakları	- Oyuncuların Performansından Yararlanmak İçin Çok Yıllı Haklar
Fikri Mülkiyet Hakları	- Yayın – İsim ve Görüntü Hakları - Futbol Kulübü Markaları

Bir işletme olarak spor kulüplerindeki iş aktiviteleri ise müsabaka ve antrenmanlardan oluşan ana spor faaliyetleri, müsabakaların organizasyon ve koordinasyon işleri, bilet ve spor malzemesi gibi ürünlerin konu olduğu doğrudan satışlar, yayın/isim hakları devri, sponsorluk, stat içi ve dışı reklamlardan oluşan pazarlamaya dayalı dolaylı satışlar ve stadyum işletmesi, bağlı işletme ve iştiraklerin yönetiminden oluşan diğer aktivitelerdir⁵⁴⁶.

Spor kulüplerinin varlıkları ve kaynakları arasında herhangi bir işletmede bulunabilecek varlık-kaynak kalemleri olabildiği gibi spor işletmelerini üretim işletmelerinden ayıran, uzun dönemli maddi ve maddi olmayan sermaye unsurları da bulunmaktadır. **Futbol sektöründe futbol kulüpleri içindeki tüm maddi olmayan duran varlıkların en önemli ve kritik alanını oluşturan insan sermayesidir.**

⁵⁴⁵ DELL, Yang ve SÖNMEZ, Mahmut., “İntangible balls”, Business Strategy Review, Volume 16, Issue2, pages 39-44, 1 Haziran 2005,s.3, <http://bsr.london.edu/files/283/INTANGIBLE-BALLS.pdf>

⁵⁴⁶ GOMEZ, Sandalio, MARTÍ, Carlos ve OPAZO, Magdalena, "The Structural Characteristics of Sport Organizations: Differentiation within Elite Spanish Professional Football Clubs" A working paper for IESE Business School, University of Navarra, Working Paper, WP-751, Mayıs 2008, , s.16. <http://www.iese.edu/research/pdfs/di-0751-e.pdf>

Profesyonel spor endüstrisi, kolayca taklit edilemeyen veya değiştirilemeyen, futbol kulübüne önemli ölçüde katkıda bulunabilecek bir insan sermayesi havuzu içermektedir. İnsan sermayesi statik bir varlıktan çok işletmenin ihtiyaçlarına uygulandığında katma değer oluşturan dinamik bir unsurdur ve örgüt için değer oluşturma sürecidir. **Örneğin**, futbol takımlarının değerini insan sermayesi olarak adlandırılan futbolcular belirlemektedir.

Oxford İngilizce sözlüğüne göre; İnsan sermayesi, **“işgücünün sahip olduğu bir kaynak veya varlık olarak gördüğü beceriler”** şeklinde tanımlanmıştır. Dünyanın birçok ülkesinde olduğu gibi ülkemizde de spor ekonomisinin lokomotif konumunda bulunan futbol kulüpleri içindeki tüm maddi olmayan duran varlıkların en önemli ve kritik alanını oluşturan insan sermayesidir. İnsan sermayesi futbol kulüplerinin temel yatırımlarının ana varlığıdır.

İnsan unsuru her açıdan tüm işletmeler için çok önemlidir. Şöyle ki; işletmeler faaliyetlerini gerçekleştirmek için ilk olarak insan desteğine ihtiyaç duyarlar. Gerçektende bir işletmenin başarılı olabilmesi için etkin bir şekilde yararlanabileceği insan gücüne sahip olması gerekir. Bu nedenle varlığını sürdüren her işletmenin en azından belli bir ölçüde insan sermayesine sahip olduğu söylenebilir. **“İnsan sermayesi, işletme bünyesinde bulunan insanların bilgi, beceri, yetenek, tecrübe, sezgi ve tutumları gibi beşeri unsurların toplamını ifade eder.”**⁵⁴⁷

Günümüzde futbol kulüpleri rekabet avantajlarını büyük ölçüde insan sermayesinden almaktadır. Ve futbol kulüplerinin stratejik hedeflerine uygun insan sermayesini seçmeleri kritik hale gelmiştir. Futbol takımlarının kilit kaynağı olan insan sermayesi; **1- Genel İnsan; 2- Endüstriye özgü ve 3- Kuruluşa özgü insan sermayesi** olarak ayırt etmek mümkündür. İlki farklı organizasyonlarda kullanılır; ikincisi aynı sektördeki organizasyonlar için kullanılır; üçüncüsü ise belirli bir organizasyonda (spor kulüpleri ve futbol kulüpleri) kullanılır.

Futbolcular, bir futbol kulübünün toplam değerinin önemli bir bileşenidir. Futbol kulüplerinin temel varlığı olan, futbol oyuncularının transfer hakları; arazi, makine, bina veya şerefîye gibi diğer sermaye varlıklarına benzerler. Ekonomik açıdan bakıldığında futbolcular yıl boyunca finansal getiri sağlayan varlıklardan farklılaşabilir. Bazı

⁵⁴⁷ **ÇIKRIKÇI**, Mustafa ve **DAŞTAN**, Abdülkerim, “Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması”, TBB Bankacılar Dergisi, Sayı 43, Aralık 2002, s.18-31, s.21 <http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/43.pdf>

durumlarda tüm kulüp varlıklarının değeri oyuncuların değerinden az olabilir. **Örneğin; Lionel Messi ve Neymar⁵⁴⁸, daha fazla olmasa da FC Barcelona Kulübü için Camp Nou'nun⁵⁴⁹ kendisi kadar gelir getirici varlıklardır.**

Profesyonel futbol kulüplerinde maddi olmayan duran varlıkların (futbolcuların lisans [oynama] hakları) değeri, maddi duran varlıkların değerini aşmaktadır. “Futbolcular **sermayesi oyun becerisi olan** bireylerdir. Bu beceri “oyuncunun-emeğinin” kiralanmasıyla (transfer süreçleriyle) emtialaştırılır ve işe koşulmasıyla zenginlik yaratan ekonomik sermayeye dönüştürülür⁵⁵⁰.”

Bir futbol kulübünün hem ekonomik, hem de sportif başarısı büyük ölçüde yetenekli ve kaliteli futbolcuların varlığına bağlıdır. Bu nedenle bir futbol kulübünün oyuncuları, beceri ve yetenek açısından önemli bir varlık olarak kabul edilir. Profesyonel futbolcu sözleşmeleri yani lisans (oynama) hakları sınırlı koruma gücüne sahiptirler. Yasal mülkiyet hakları hariç, maddi olmayan duran varlıklara sahip olunmaz. Futbol kulüpleri sadece futbolcunun futbol lisans (oynama) hakkına sahip olabilir.

Profesyonel Futbol Kulüplerinde profesyonel futbolcu sözleşmeleri, yani maddi olmayan duran varlıklarda “**futbolcuların lisans [oynama] hakları**” spor kulüplerinin değerlemesinde çok önemli rol oynamaktadır. Bu nedenle maddi olmayan duran varlıklar profesyonel futbol kulüplerinin en değerli varlığı ve en güçlü rekabet silahı olarak görülmektedir. Ayrıca maddi olmayan duran varlıklar profesyonel futbol kulüplerinde sürekli rekabet avantajı ve üstün finansal performansın ortaya çıkmasını mümkün kılan bir stratejik varlık olmaktadır.⁵⁵¹ **Hem somut hem de maddi olmayan bir şekilde, futbolcu oynama hakları kulüplerinin stratejik varlıklarıdır.**

Futbolcuların lisans [oynama] hakları yani futbolcular, kulüpleri için ekonomik varlıklar olarak kabul edilir. Çünkü kulüplerin ekonomik finansal kalkınmasına katkıda

⁵⁴⁸Barcelona'nın yıldız futbolcusu **Neymar**, 3 Ağustos 2017 tarihinde 222 milyon Euro bedel ile PSG'ye (Paris Saint-Germain) transfer olmuştur.

⁵⁴⁹**Camp Nou**, İspanya'nın Barselona şehrinde bulunan ve 99.300 seyirci kapasitesi ile Avrupa'nın en büyük futbol stadyumudur. La Liga'nın en önemli takımlarından FC Barcelona, iç saha maçlarını bu stadyumda yapar.

⁵⁵⁰**ERDOĞAN**, İrfan, **Futbol ve futbolu inceleme üzerine**, İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi, Gazi Üniversitesi İletişim Fakültesi, Sayı:26, Kış-Bahar 2008, Ankara, s.24.

⁵⁵¹**ULUSAN**, Hikmet, **Maddi Olmayan Varlıklar ve İşletme İçinde Yaratılan Maddi Olmayan Varlıklar ile İlgili Bir Araştırma**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal BilimlerEnstitüsü Dergisi(10) 2005 / 2 : 69-103, s.70, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/252002>

bulunurlar. **Bu nedenle futbolcular kulüp tarafından ekonomik varlık olarak kabul edilirler.**

Diğer işletmeler gibi futbol kulüpleri de varlığını sürdürebilmek için tamamen insan sermayesine yani futbolculara ihtiyacı vardır. Futbol kulüplerinin insan sermayesi; futbolcuların tecrübeleri, yetenek ve becerilerinin tümü olarak tanımlanabilir. Bu nedenle futbolcuları mevcut tecrübeleri, futbol yetenekleri ve bireysel becerileri değerli yapar. **“Oyuncunun yeteneği, başarı elde etmek için futbol kulüpleri tarafından kullanılan temel girdidir.”**⁵⁵²

Bir futbol kulübünün en önemli varlığı nedir? Dendiğinde ilk akla gelen **“futbol takımı”** yani futbolcularıdır. “Profesyonel futbolcular yeteneklerinin kıtlığıyla ünlüdür. Bu nedenle, zengin kulüpler nitelikli oyuncu için milyonlarca euro ödemek isterler. Futbolcular futbol kulüpleri tarafından bilanço kalemi olarak ele alınır, parasal açıdan değerlidirler ve futbol kulüplerinin en pahalı varlığıdır (Amir ve Livne 1995).”⁵⁵³

Kısaca bir futbol kulübünün sahip olduğu en özellikli (ve çoğaltılmayan) temel varlığı oyuncu sözleşmeleriyle sahip olduğu futbolcularıdır.

4.2. FUTBOL ENDÜSTRİSİNDE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBE POLİTİKALARININ TARİHÇESİ

Maddi olmayan duran varlıklar fiziksel varlığı olmayan, firmaya değer veren ve katma değer sağlayan haklardır. Zamanla bugünkü bilançolarının vazgeçilmez bir unsuru haline gelen Maddi Olmayan Duran Varlıklar, işletmelerin rekabet üstünlüğüne sahip olması için zorunlu bir rol de oynamaktadır.

Futbol kulüpleri arasında da rekabet üstünlüğünün temel unsurlarından biri de, sahip olunan futbolcularıdır. Futbolcular, bir futbol takımı için en önemli yatırım unsurudur. “Dolayısıyla futbolcu sözleşmeleri cari varlık değil duran varlık niteliği

⁵⁵² HALL, Stephen, SZYMANSKI, Stefan ve ZIMBALIST, Andrew S. Stefan, “Testing Causality Between Team Performance and Payroll The Cases of Major League Baseball and English Soccer”, Journal of Sport Economics, Vol. 3 No. 2, May 2002 149–168, s.151
<https://docplayer.net/9999149-Testing-causality-between-team-performance-and-payroll-the-cases-of-major-league-baseball-and-english-soccer.html>

⁵⁵³ ATHANASİOS, Douros, “Finance and Football, The market reaction to football player transfers in Europe” Master Thesis, Universiteit Van Tilburg, Ekim 2013, s.7,
<http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=131857>

taşımaktadır⁵⁵⁴.”Oyuncu kayıtları futbol kulüplerinin toplam varlıklarının önemli bir kısmını temsil etmektedir. Günümüzün rekabetçi futbol dünyasında Maddi Olmayan Varlıklar, futbol kulüplerinin rekabet üstünlüğüne sahip olması için zorunlu bir rol oynamaktadır.

Futbol yöneticiler tarafından muhasebe politikası seçimi kulübün mali yapısını meşru kılmak için sınırlıydı. Meşruiyet teorisi ile birlikte sermaye piyasasının beklentileri oldukça olumsuz etkilenmiştir. Bu uygulamanın muhasebe politikasının vergi maliyetleri açısından kulüplere bir motivasyon aracı olduğu iddiası ileri sürülmekteydi. Bu finansal raporlama ilkesinin kurumlar vergisine hassas kulüpler tarafından tercih edilmesi ve aynı zamanda vergi amaçları için kabul edilebilir olması nedeniyle, kulüpler vergi yükümlülüğünü azaltmaya yol açacağı umuduyla giderleştirme politikasını benimsemişlerdir⁵⁵⁵.

Futbol endüstrisinin, finansal raporlamada en tartışmalı alanını oluşturan futbolcu sözleşmelerinin ekonomik bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi konusunda UEFA Kulüp Lisans Sistemi ve 1998 yılında yayınlanan IAS 38’in kabulünden önce futbol kulüplerinin aktifleştirme veya gider politikasını benimsemelerine izin vermiştir. Bu nedenle futbol kulüpleri IAS/IFRS uygulaması öncesi farklı ülkelerde farklı zamanlarda çok çeşitli muhasebe politikaları uygulamıştır.

ABD’de profesyonel oyuncu sözleşmelerinin maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanması genel olarak, basketbol, Amerikan futbolu, beyzbol ve buz hokeyinde yaygındı. Kayıtlı oyuncuların aktifleştirilmesi diğer bir ifade ile maddi olmayan duran varlık olarak tanınması ilk olarak 1963 yılında Milwaukee Bravers beyzbol kulübü tarafından kabul edilmiştir. Bu beyzbol kulübü bilahare Atlanta Bravers adını aldı. Oyuncuların yüksek maliyeti, kulüp (Flamholtz, 1985) tarafından sözleşme süresince itfa edilmiştir. Bu uygulama başlangıçta bir vergi kalkını olarak geliştirilmiştir. Flamholtz bu uygulamanın asıl nedeninin vergi amaçlı bir işlem olduğunu

⁵⁵⁴AYTEKİN, Abdullah, “Futbolcu Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, 2012, Ankara, ss.1-156, s. 49,

⁵⁵⁵MORROW, Stephen, “It’s an old saying – but you judge it all by the league table- Impression management in football club financial reporting”, University of Stirling (Scotland) FK9 4LA, s.10, <https://dspace.stir.ac.uk/bistream/1893/2249/1/Impression%20management%20in%20football%20club%20financial%20reporting.pdf>

belirtmektedir(Rowbottom, 1998). Bu da vergiye tabi gelir ve ödenecek vergileri azaltmıştır⁵⁵⁶.

1975 yılında Birleşik Krallık'ta denemek amacıyla, oyuncu sözleşmelerinin maddi olmayan duran varlıklar olarak tanınması için kısmi olarak yasal izin verilmiş, bunun sonucu futbolcu sözleşmelerinin aktifleştirilmesi ve değerlemesi yapılmıştır⁵⁵⁷.

Böylelikle İngiltere'de ilk kez kayıtlı futbolcuların aktifleştirilmesi ve değerlemesi yapılmıştır. İnsan Kaynakları Muhasebe Teknikleri, ilk defa Liverpool Futbol Kulübü (Dobbins ve Trussell, 1975) tarafından kayıtlı oyuncuların değerini tahmin etmek için kullanılmıştır. Oynayan futbolcu kadrosu “**elde etme maliyeti**”, “**yerine koyma maliyeti**” ve “**iskonto edilmiş gelecekteki ücret ödemeleri**” olarak tahmin edilmiştir. “**İskonto edilmiş gelecekteki ücret ödemeleri**” beş yıllık bir süre için % 13 iskonto oranı ile kullanılmıştır. “**Bu verimlilik oranı**” Avrupa Kupaları ve Yurtiçi maçlar, diğer Premier Lig müsabakaları ile birlikte karşılaştırıldığında, Liverpool Kulübü performansına dayalı metodu denediği görülmektedir. Ancak bu yöntem finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli, doğrulanabilir bir düşünce olmamıştır⁵⁵⁸.

Avrupa Birliği'nin ulusal rekabet dolayısıyla önemli alanlarda, maddi olmayan varlıklar için önemli sayılan, çalışanların tanımlanması yapıldı. 1981 yılında, finansal muhasebenin temel yönlerinden söz eden, vergilendirme ve mali faaliyetleri düzenleyen, 91 nolu yasa, İtalya'da profesyonel sporun yasal çerçevesini ilk kez ortaya koymuştur⁵⁵⁹. Ekonomik İşbirliği Kalkınma Örgütü (OECD) gibi kuruluşlar 1980'li yılların sonlarına doğru insan kaynakları yönetimine daha fazla ilgi gösterilmesini sağlamıştır.

Birleşik Krallıkta tarihsel olarak transfer ücretleri, ödeyen ve tahsil eden kulüplerin kâr ve zarar hesaplarına (Morrow, 1999) gelir ve gider olarak kaydedilmiştir. 80'li yılların sonunda alternatif bir uygulama yöntemini benimseyen ilk kulüp, Tottenham Hotspur olmuştur. 31 Mayıs 1989 tarihinde sona eren, 1989 dönemine ait hesapların içinde “**oyuncuların maliyeti**” bilançoda maddi olmayan duran varlık olarak

⁵⁵⁶ ROWBOTTOM, Nicholas, **Intangible Asset Accounting And Accounting Policy Selection In The Football Industry**, Birmingham for the degree of DOCTOR OF PHILOSOPHY, The University of Birmingham, July 1998, s. 262-263, http://etheses.bham.ac.uk/899/1/Rowbottom99PhD_A1a.pdf.

⁵⁵⁷ ROWBOTTOM, Nicholas, a.g.e., s. 261-263

⁵⁵⁸ ROWBOTTOM, Nicholas, a.g.e., s.263,

⁵⁵⁹ BALONCELLI, Alessandro, CARUSO, Raul, **The organization and economics of Italian serie A: a brief overall view**. Rivista Di Diritto Ed Economia Dello Sport, 2011; 7(2): 67-85. s.71. <http://core.kmi.open.ac.uk/download/pdf/6463357.pdf>

kayıt altına alınmıştır. Zaten 18 İngiliz kulübü 1990'ların ortasına kadar maddi olmayan duran varlık olarak, kayıtlı oyuncuların satın alma maliyeti üzerinden aktifleştirilmesi ile ilgili muhasebe politikalarını uygulamıştır.

1998'den önce (FRS 10⁵⁶⁰ ve IAS 38⁵⁶¹'in yürürlüğe girmesi), transfer ücretleri için çok çeşitli muhasebe politikaları uygulanmıştır. Transfer ücretlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili tartışmalar, futbol endüstrisinde doğal olarak bulunan çeşitli belirsizliklerin sonucudur. Geleneksel olarak, futbolla ilgili olarak insan kaynakları muhasebesi pratiği, bilançoda satın alınan veya kulüp alt yapısında geliştirilen oyuncuların değerlemelerini dışlamak olmuştur (Morrow, 1995). 1990'ların ortalarında bu 18 İngiliz kulübü tarafından oyuncu değerleri bilançoya dâhil edildi (Morrow, 1999)⁵⁶². Kabul edilen en yaygın uygulama ise düşük tahmini kalıntı değeriyle, elde etme maliyetinden oyuncunun sözleşme süresi boyunca itfa ediliyor olmasıydı.

Birleşik Krallık'ta, geçmişte ödenen ve alınan ücretler, kulüp kâr ve zarar hesaplarında gelir ve gider olarak ele alınmıştır (Morrow, 1999). Bu politikanın mantığı, bir oyuncu kaydının tutulmasının bir oyuncuya, o oyuncu üzerinde yeterli kontrol sağlayıp sağlamadığı ve spor performansının doğası gereği gelecekteki faydaların yeterince kesin olup olmadığı konusundaki belirsizlikten kaynaklanmaktadır (Morrow, 1996; Rowbottom, 2002)⁵⁶³.

1995 yılından itibaren, Bosman kararları uygulanmaya başlanmıştır. Sözleşme süresi sona eren oyuncu serbest kalmakta, kulüpler tarafından herhangi bir transfer ücreti talep edilememektedir. Oyuncular için muhasebeleştirme politikaları

⁵⁶⁰ **FRS 10**, Birleşik Krallık'ta, 23 Aralık 1998 tarihinde veya bu tarihten sonra sona eren hesap dönemleri için geçerli olmuştur. FRS 102'nin yürürlüğe girdiği 1 Ocak 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geri alınmıştır. FRS 10'un amacı, satın alınan şerefye ve maddi olmayan duran varlıkların, tükettikleri dönemlerdeki kar ve zarar hesabına (gelir tablosu) yansıtılmasını sağlamaktır.

⁵⁶¹ **IAS 38** Maddi Olmayan Varlıklar Eylül 1998'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından düzenlenmiştir. IAS 9 Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin (1993 tarihli, 1978 yılının Temmuz ayında yayınlanan önceki bir versiyonunun yerini almıştır) yerini almıştır. 1998'de sınırlı değişiklikler yapıldı. IAS 38 Mart 2004'te revize edilmiş olup, 31 Mart 2004 tarihinde veya bu tarihten sonra meydana gelen işletme birleşmelerinde edinilen maddi olmayan duran varlıklar veya 31 Mart 2004 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık dönemler için diğer maddi olmayan duran varlıklar için geçerlidir.

⁵⁶² **MORROW**, Stephen, "It's an old saying – but you judge it all by the league table" - Impression management in football club financial reporting, Department of Sports Studies, University of Stirling, Scotland FK9 4LA, s. 9-10, <https://dspace.stir.ac.uk/bitstream/1893/2249/1/Impression%20management%20in%20football%20club%20financial%20reporting.pdf>

⁵⁶³ **MORROW**, Stephen, a.g.e.

benimsenmesi sonucunda kulüpler oyuncu kayıtlarını sözleşme süresine göre tüm satın alma maliyetini devre dışı bırakarak yazmak veya alternatif olarak transfer ücretlerinin giderleştirilmesine dönmek zorunda kaldılar. İngiliz futbol sektöründe muhasebe politikası seçiminde tercih hakkı isteğe bağlıydı (Rowbottom, 2002).

1996'da, Morris ve arkadaşları hem de 1997'de Morrow, İngiltere'de profesyonel futbol kulüpleri için Bosman kararının etkileri üzerinde araştırmayı genişletmiştir. Onlar çeşitli olası muhasebe uygulamaları göz önünde alındığında oyuncuların tescillerinin maliyetini kaydetmeyi benimseyen kulüpler için tarihsel maliyet en uygun politikadır.

1997 yılında (Stewart,1997) yaptığı araştırmada ortaya koyduğu “**Hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemi**” (Calculated Intangible Value Method) bilgiye dayalı işletmelerde, bankalara teminat gösterilecek bir değer bulma ihtiyacından doğmuştur. Yöntem çerçevesinde yapılan esas iş, ek değeri yaratan maddi olmayan firma varlıklarının değerini hesaplamaktan ibarettir.”⁵⁶⁴

İngiltere'de yöneticiler tarafından muhasebe politikası seçimi kulübün mali yapısını meşru kılmak için sınırlıydı. Meşruiyet teorisi ile birlikte sermaye piyasasının beklentileri oldukça olumsuz etkilenmiştir. Bu uygulanan muhasebe politikasının vergi maliyetleri açısından kulüplere bir motivasyon aracı olduğu iddiası ileri sürülmekteydi. FRS10 Standardı öncesinde, İngiltere'de futbol kulüpleri, oyuncuların transfer ücretlerini doğrudan giderleştiriyor ya da bilançoda amortismanına tabi tutuyordu⁵⁶⁵.

Bu konu ile ilgili olarak, Emir ve Livne tarafından, 1990-1999 yılları arasında 24'ü Londra Borsasında işlem gören 58 futbol kulübü üzerine yapılan araştırmada, oyunculara ödenen transfer ücretlerinin ne şekilde muhasebeleştirildiği incelenmiştir.

Araştırmada, 1998'de yürürlüğe giren Finansal Raporlama Standardı-Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar (FRS10)'ndan önce, futbol kulüpleri oyuncuların transfer ücretlerini aktifleştirip aktifleştirmemekte serbest bırakılmış, ancak, bu standart yürürlüğe girdikten sonra idealkoşullarda gerçekleştirilen bir futbolcu yatırımı olduğu takdirde maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi ve itfa edilmesine başlanmıştır.

⁵⁶⁴ STEWART, A.T., “Entelektüel Sermaye”, Çev: Nurettin Elhüseyni, s.302, BZD Yayıncılık, 1997, İstanbul

⁵⁶⁵ AMİR, Eli ve LİVNE, Gilad, “Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts”, Journal of Business Finance Accounting, 32 (3)&(4) April/May 2005, 0306-686x, s.7, http://www.cassknowledge.com/sites/default/files/article-attachments/362~~giladlivne_football_jbfa.pdf

1990-1999 dönemi boyunca örnek olarak alınan Londra Menkul Kıymetler Borsası ya da Alternatif Yatırım Piyasası'nda listelenen 58 futbol şirketini içeren finansal tabloları incelediğinde; Birleşik Krallıkta futbol kulüpleri⁵⁶⁶, transfer ücretlerinin muhasebeleştirilme yöntemi konusunda serbest bırakılmıştır. Futbol şirketleri açıkladıkları raporlarda, performans değerini arttırabilmek için uygulayacakları muhasebe yöntemlerini genelde kendileri belirlemişlerdir⁵⁶⁷.

Özellikle bazı şirketlerin net transfer ücretlerini giderleştirmek yerine aktifleştirerek, itfa payı ayırmaları, kendileri tarafından raporlanan finansal tablolarda kârlılığın artırılmasına çalışıyor olması anlamına gelmektedir. Öte yandan bazı futbol kulüplerinin transfer ücretlerini aktifleştirmeyip, giderleştirmesi daha düşük kârlılık gösterip daha az vergi verme amacından kaynaklanmış olma olasılığı yüksektir.

1990-1999 dönemi boyunca örnek olarak alınan Londra Menkul Kıymetler Borsası ya da Alternatif Yatırım Piyasası'nda listelenen 58 futbol şirketini içeren finansal tablolar incelediğinde; 58 Futbol kulübünün yaklaşık % 9'u transfer ücretlerini aktifleştirmekteydi. Bu futbol kulüpleri, **Derby Country, Tottenham Hotspurs (İngiltere Premier Lig), Sunderland, Sheffield United (İngiltere Premier Lig) ve Heart of Midlothian (İskoçya Ligi)** kulüpleriydi. Aralık 1998'e kadar, İngiltere'de futbol kulüplerinde transfer ücretlerinin değerlendirilmesi konusunda sınırsız bir şekilde esneklik vardı.

FRS 10 Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar muhasebe standardının, İngiltere'de 1999 yılından itibaren zorunlu hale gelinceye kadar, incelenen 58 Futbol kulübünün % 65'i, olan 38 futbol kulübü transfer ücretlerini değerlemesinde, harcama yöntemini seçerek, giderleştirmekteydi. Geriye kalan % 26'sı olan 15 futbol kulübü, farklı zamanlarda giderleştirme ya da aktifleştirme metodunu denemiştir.

Yapılan analizler halka açık futbol kulüplerinin özel kulüplere kıyasla daha geniş ölçüde transfer ücretlerinden yararlanmak eğiliminde olduklarını göstermektedir. Özel

⁵⁶⁶İngiltere Futbol Liglerinde dört farklı lig Carling Premier lig, [İngiltere'de Premier Lig müsabakaları, 1993-2001 yılları arasında Carling'in sponsorluğunda oynanmıştır.] **birinci, ikinci ve üçüncü lig** statüsünde 92 İngiliz Futbol kulübü mücadele etmekteydi. Bu dört lige ek olarak, 40 İskoç kulübü (İskoç Premier, birinci, ikinci, üçüncü lig bölümleri) bulunmaktaydı. 1990-1999 dönemleri boyunca örnek olarak alınan bu 58 futbol şirketini içeren finansal tablolar üzerinde yapılan araştırma, Londra Menkul Kıymetler Borsası ya da Alternatif Yatırım Piyasası'nda listelenen ve faaliyet gösteren tüm futbol şirketlerini içerir.

⁵⁶⁷AMİR, Eli, LİVNE, Gilad, **Accounting for Human Capital When Labor Mobility is Restricted**, a.g.m. s.23

futbol kulüplerinin giderleştirmeyi tercih etme gerçeği, vergi karşılıkları olarak açıklanabilir.

Bu kez de, Nicholas Rowbottom (2002), İngiltere’de FRS 10 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı öncesi, futbolendüstrisinde maddi olmayan duran varlıkların muhasebe politikalarının seçilmesini araştırmıştır. Rowbottom’a göre farklı transfer ücret politikaları,”**tanıma**”ve “**harcama**” politikaları’ olarak iki kategoriye bölünmüştür.

Tablo 28; Transfer Ücreti Muhasebe Politikaları 1991-1995 (%)⁵⁶⁸

Politika	1996	1995	1994	1993	1992	1991
Gider	89	84	87	92	83	87
Tanıma	11	16	13	8	9	4
Belirtilmemiş	0	0	0	0	9	9

1995’de çoğunluğun oluşturduğu (% 84,3) örnekten meydana gelen 102 kulüp harcama politikasını tercih etmiştir. Futbol kulüpleri tarafından özellikle transfer ücretleri “**faaliyet giderleri**” ya da “**olağanüstü giderler**” olarak kaydedilmiştir.⁵⁶⁹

Bu finansal raporlama ilkesinin kurumlar vergisine hassas kulüpler tarafından tercih edilmesi ve aynı zamanda vergi amaçları için kabul edilebilir olması nedeniyle, çoğunlukla kulüpler vergi yükümlülüğünü azaltmaya yol açacağı umuduyla giderleştirme politikasını benimsemişlerdir⁵⁷⁰.

⁵⁶⁸ **ROWBOTTOM**, Nicholas, a.g.e., s.115 [ROSS Touche, [1991-1994]’den , 1991-1994 Verileri, Deloitte&Touche [1997] 1996 Verileri, 1991&1992 Toplam 46 kulüp; İngiltere profesyonel üst iki ligi: 1993&1994 Toplam 92; Kulüp tüm İngiltere Profesyonel Ligleri, 1995 Toplam 102 kulübün politika kategorileri Touche Ross araştırmaları, karşılaştırabilirliği sağlamak amacıyla daraltılmıştır.

⁵⁶⁹ **BROMMER** B.C., **Does the recognition of football players contracts require extra attention? Accounting, Valuation and Duration of Football player contracts.**, Master Thesis Accounting, Tilburg University, Tilburg, The Netherlands, July 2011, s.6

⁵⁷⁰ **MORROW**, Stephen, “**It’s an old saying – but you judge it all by the league table**”- **Impression management in football club financial reporting**”, Department of Sports Studies, University of Stirling (Scotland) FK9 4LA, s.10, <https://dspace.stir.ac.uk/bitstream/1893/2249/1/Impression%20management%20in%20football%20club%20financial%20reporting.pdf>

Tablo 29; Transfer Ücreti Muhasebe Politikası Etkilerinin Sınıflandırılması⁵⁷¹

Politika	Sınıflandırma	Büyüklik	Kulüpler
Dönem içinde imzalanmış kayıtlar, faaliyet gideri olarak kar ve zarar hesabına kaydedilir.	Varlık / Gelir Azalışı	3	45
Dönem içinde imzalanmış kayıtlar, olağanüstü giderler olarak, kar ve zarar hesabına kaydedilir.	Varlık / Gelir Azalışı	3	41
Taninan ve satın alınan oyuncular varlık olarak aktifleştirilerek kaydedilir ve oyuncu sözleşme süresi boyunca itfa edilir.	Varlık / Gelir Artışı	2	8
Tüm kayıtlı oyuncu sözleşmeleri varlık olarak kabul edilir, değer hareketlerine yeniden değerlendirme karşılığı ayırır.	Varlık / Gelir Artışı	1	8
		Toplam	102

Bu konu ile ilgili olarak, Emir ve Livne tarafından, 1990-2003 yılları arasında 24’ü Londra Borsasında işlem gören 58 futbol kulübü üzerine yapılan araştırmada, oyunculara ödenen transfer ücretlerinin ne şekilde muhasebeleştirildiği incelenmiştir. Araştırmada, 1998’de yürürlüğe giren Finansal Raporlama Standardı-Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar (FRS10)’ndan önce, futbol kulüpleri oyuncuların transfer ücretlerini aktifleştirip aktifleştirmemekte serbest bırakılmış, ancak, bu standart yürürlüğe girdikten sonra ideal koşullarda gerçekleştirilen bir futbolcu yatırımı olduğu takdirde maddi olmayan duran varlıklarda aktifleştirilmesi ve itfa edilmesine başlanmıştır.

Transfer ücretlerinin muhasebeleştirilmesi işlemi oyuncunun tescilinin varlık olarak kabul edilmesine bağlıdır.⁵⁷² Kayıtlarda varlık olarak görülen transfer ücretleri elde etme maliyeti ile değerlendirilmektedir. Kayıtlar varlık olarak izlenmediği

⁵⁷¹ ROWBOTTOM, Nicholas, a.g.e., s.124

⁵⁷² PAVLOVIĆ Vladan, MİLAČIĆ Srećko, LJUMOVİĆ Isidora, “Controversies about the Accounting Treatment of Transfer Fee in the Football Industry”, Management Journal for Theory and Practice Management, 2014/70, s.18.

durumlarda transfer ücretleri dönem giderleri olarak kabul edilir⁵⁷³ (Rowbottom, 1998, s.110).

Avrupa'da, transfer ücretlerinin aktifleştirilmesi zorunlu hale getirilene kadar, bu yöntemi az sayıda kulüp tercih etmiştir. İngiltere'de 1996 yılında yapılan araştırmada, kulüplerin % 89'unun transfer ücretini gider olarak işleme koydukları görülmüştür. Aktifleştirme sürecini uygulayan kulüplerin yüzdesi 1991'den 1995'e kadar artmıştır (sırasıyla % 4, % 9, % 8, % 13, % 16).

Ancak, 1996 yılında muhtemelen Bosman kuralının⁵⁷⁴ uygulanmaya konması nedeniyle kulüpler “aktifleştirme sürecini” durdurmuş gibi görünmektedir (Rowbottom, 1998, s. 115'e göre). O zamanlar, İngiltere'de konuyla ilgili farklı muhasebe yöntemleri vardı, çünkü bu konu açıkça henüz tanımlanmış değildi⁵⁷⁵. Buna göre, kulüplerin çoğunluğu, geleneksel muhasebe yaklaşımını dikkate alarak, oyuncuların tescil işlemi yapıldığında, transfer ücretlerini dönem giderleri olarak değerlendirmiştir. Bununla birlikte bir grup giderleri işletme gideri olarak kabul ederken, diğerleri onları istisnai harcamalar olarak kabul etmiştir. Bazı kulüpler kayıt değerlerini maddi olmayan varlıklar olarak kabul etmiş ve mevcut kayıt değerlerinin varlık olarak tanınmasını da kabul etmiştir. Kayıt değerlerini maddi olmayan duran varlık olarak kabul eden kulüpler arasında, bazı kulüpler sadece transfer ücretlerini acentelik ücretleriyle artırdı.

FRS 10 öncesinde çeşitli İngiltere futbol şirketlerinin kullandığı üç yöntemi belirledik; İlk yöntem, satın alınan sözleşmelerin maddi olmayan duran varlıklar olarak aktifleştirilmesine ve itfa edilmesine dayanmaktadır. Varlıkların muhasebeleştirilmesi ve itfa edilmesi, genellikle, sırasıyla, tarihi maliyete ve sözleşmenin süresine dayanmaktadır. Oyuncuların kaydının satışından elde edilen kazançlar ve kayıplar, sabit kıymetlerin satışı gibi sermaye kazancı olarak değerlendirilir.

⁵⁷³ ROWBOTTOM, Nicholas, **Intangible Asset Accounting And Accounting Policy Selection In The Football Industry**, PhD Theses, University of Birmingham, 1998, http://etheses.bham.ac.uk/899/1/Rowbottom99PhD_A1a.pdf

⁵⁷⁴ Bosman kuralları ya da Bosman kararları, 1995 tarihli bir Avrupa Adalet Divanı kararıdır. Avrupa Birliği içinde işçilerin serbestçe dolaşımını ve iş birliği özgürlüğünü güvenceye alan kararlar özellikle Avrupa içinde futbol sektöründe büyük değişiklikler yaşanmasına neden olmuştur. Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Birliği içersinde top koşturan bütün futbolculara serbest transfer düzenlemesi getirilmiştir. Bu sayede sözleşmesi sona eren ya da son ermesine 6 ay kalan futbolcu herhangi bir kulüple herhangi bir izne tabi olmaksızın sözleşme imzalayabilecektir. Sözleşmesi sona eren futbolcu doğrudan başka bir kulüple sözleşme imzalayarak herhangi bir bonservis bedeli ödemekten muaf kabul edilir.

⁵⁷⁵ Konu, 1985 yılında The Companies Act (İngiltere Şirketler Yasası) ve standart SSAP 22, Şerefîye Muhasebesi, [ASC, 1989] tarafından tanımlanmıştır.

İkinci yöntem, oyuncuların transfer ücretlerinin tam olarak ödenmesine dayanmaktadır. Bu yöntemde satın alınan sözleşmeler bilançoda varlık olarak muhasebeleştirilmez; daha ziyade, bu sözleşmeler sözleşmelerin imzalandığı yılda tamamen giderleştirilir. Oyuncuların kaydı başka bir gruba satıldığında, gelirler ayrı olarak tanınır ve raporlanır.

Üçüncü ve nispi nadir yöntem, gerçeğe uygun değer muhasebesine dayanmaktadır. Bu yöntemde şirket, her dönemden aktif oyuncuları değer kaybetmeden kayıtlı oyuncuları yeniden değerlemektedir. Yeniden değerlemeden kaynaklanan farklar, kayıtlar satılincaya kadar özkaynak hesabında gösterilir. Ancak o zaman kazançlar ve kayıplar muhasebeleştirilir⁵⁷⁶.

Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) tarafından, 1997 yılında 10 numaralı Finansal Raporlama Standardı (FRS 10) **Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar** yayımlanmış. (ASB, 1997) 1998 Aralık ayında İngiltere’de yürürlüğe girmiştir. **Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) tarafından, Aralık 1997 tarihinde yayımlanan FRS10 standardı ile İngiliz kulüpleri için muhasebe politikası seçimi kaldırılmıştır.**⁵⁷⁷ İngiltere’de Aralık 1997’de yayınlanan FRS 10, 23 Aralık 1998 tarihinden sonra sona eren hesap dönemleri için zorunlu hale getirilmişti.

Amir & Livne; piyasa koşullarında elde edilen maddi olmayan duran varlıklar, dolayısıyla futbolcu sözleşmelerinin aktiflere alınması gerektiğini söylemiştir (Amir & Livne 2005).⁵⁷⁸ FRS 10’un önemli bir özelliği direkt ya da dolaylı yollarla satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, maliyet bedeli ile aktifleştirilmesi gerektiğinden dolayı keyfi raporlamaları ortadan kaldırmıştır.

IAS 38 “**Maddi Olmayan Duran Varlıklar**” Muhasebe Standardı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından, Eylül 1998 tarihinde yayınlanmış, 1 Temmuz 1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizde 14 Temmuz 2000 tarihinde, UEFA İcra Kurulu’nun ortaya koyduğu mali ve hukuki kriterlere uyum sağlamak ve 3813 sayılı Türkiye Futbol

⁵⁷⁶ AMİR, Eli, LİVNE, Gilad, “Accounting for Human Capital when Labor Mobility is Restricted” Eylül 2001, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.197.3727&rep=rep1&type=pdf>

⁵⁷⁷ MORROW, Stephen, a.g.e. s.10

⁵⁷⁸ AMİR, Eli ve LİVNE, Gilad., a.g.m., s.7

Federasyonu'nun Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun⁵⁷⁹ ve bu kanunun 30. Maddesi gereğince yapılmış Ana Statüde belirlenen "Federasyonun Denetleme Görevi"ni yerine getirebilmesi için Maliye Bakanlığınca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan **Tekdüzen Hesap Planı**'nın spor kulüplerine uyarlanması mali yapıyı ölçme ve kontrol işlevlerinin yapılması için Türkiye Futbol Federasyonu tarafından yayımlanan "**Spor Kulüpleri İçin Tekdüzen Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**" kitabı profesyonel futbol kulüplerine dağıtılmıştır.⁵⁸⁰

IAS 38, Mart 2004'te gözden geçirilerek, 31 Mart 2004 sonrası meydana gelen işletme birleşmeleri sonucu elde edilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde ve 31 Mart 2004 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için, diğer maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesinde geçerli olmuştur.

IAS 38 için Mart 2004'te yapılan düzeltmelerinin yürürlük tarihi 1 Nisan 2004'tür.⁵⁸¹ İşletme söz konusu tarihte muhasebeleştirilmiş maddi olmayan duran varlıkların defter değerlerini düzeltmez. Ancak, işletme, yine aynı tarihte, bu tür maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürlerini değerlendirmek amacıyla bu Standardı uygular.⁵⁸²

22 Mayıs 2008'de Reklam ve Tanıtım faaliyetleri ile ilgili yapılan düzeltme, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Son olarak da; 16 Nisan 2009 Tarihinde, İşletme Birleşmeleri ile ilgili düzeltme yapılmış, yapılan bu düzeltme işlemleri de 1 Temmuz 2009 tarihinden itibaren geçerli hale gelmiştir.⁵⁸³

16 Nisan 2009'da IFRS'lara yapılan iyileştirilmelerden kaynaklanan değişiklikler (işletme birleşmelerinde maddi olmayan duran varlıkların ölçümü) ile ilgili yeni düzenleme yapılmış ve yapılan bu düzenlemeler 1 Temmuz 2009 tarihinde veya sonrasında başlayan dönemler için geçerlidir.

⁵⁷⁹ 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

⁵⁸⁰ ONAR, Kemal, SUCUKA, M. Suat ve GÖKÇEN, Gürbüz, "**Spor Kulüpleri İçin Tekdüzen Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**", Türkiye Futbol Federasyonu, Temmuz 2001, İstanbul, s.1-539

⁵⁸¹ History of IAS 38, Deloitte, <http://www.iasplus.com/en/standards/>

⁵⁸² ŞENGEL, Salim, "TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması", UFRS-UMS Uyumlu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Nisan 2009, s.925-926

⁵⁸³ History of IAS 38, Deloitte, <http://www.iasplus.com/en/standards/>

12 Aralık 2013’de IFRS 2010-2013 dönemi yıllık iyileştirmelerden kaynaklanan değişiklikler yeniden değerlendirme yöntemine göre birikmiş amortismanın oransal olarak yeniden düzenlenmesi yapılmış, bu değişiklikler 1 Temmuz 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık dönemler için geçerlidir.

12 Mayıs 2014’de (IAS 16 ve IAS 38’deki yapılan kabul edilebilir amortisman ve itfa metotlarının netleştirmesine ilişkin değişiklikler yapılan bu değişiklikler, 1 Ocak 2016 ve sonrasında başlayan dönemler için geçerlidir.

IAS 38’in amacı, özellikle başka bir IFRS’de ele alınmayan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemlerini belirlemektir. Standart, ancak belirli kriterlerin karşılanması durumunda maddi olmayan duran varlıkların tanınmasını gerektirir. Standart ayrıca maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili belirli açıklamaların yapılmasını gerektirir (IAS 38.1).

Öncelikle futbol, bir spor ve bir ekonomik faaliyetin tamamlayıcı sonucudur. Bu nedenle futbol çift tesirli etkisinin birçok özelliğini sergiler. 90’lı yıllardan itibaren futbol ekonomisinin giderek küreselleşmesi, futbolun bir oyun olmaktan çıkarak adeta metalaşarak, dev bir endüstriye dönüşmesi sonucu, Uluslararası Muhasebe Standartlarının diğer futbol kulüpleri tarafından da kullanılmasına yol açmıştır.

4.3. FUTBOL ENDÜSTRİSİNDE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBE POLİTİKASI

Günümüzde üzerinde anlaşmaya varılmış ortak bir değerlendirme tanımı bulunmamaktadır. Bunun temel nedeni; değerlendirme kavramının subjektif olmasıdır. Bundan dolayı da, değerlendirme konusu muhasebenin önemli ve karmaşık konularından biri haline gelmiştir. Muhasebenin objektif ve gerçeğe uygun bilgiler sunma sorumluluğunun bulunması değerlemeyi daha önemli hale getirmektedir⁵⁸⁴.

Değerleme, varlığa sahip olanlar tarafından yapılır. Bir başka ifadeyle varlığa sahip olmayanların değerlendirme yapması mümkün değildir. Varlığa sahip olmak demek o

⁵⁸⁴PAMUKÇU, Fatma, “ Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2011, 103, 80.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/5%20fatma%20pamukcu.pdf>

varlığın mülkiyet hakkına sahip olmak anlamına gelmemektedir. Varlığın zilyetliğine de sahip olunması vergi hukuku açısından yeterli görülmüştür⁵⁸⁵.

Futbol endüstrisinin, finansal raporlamada en tartışmalı alanını oluşturan futbolcu sözleşmelerinin ekonomik bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi konusunda UEFA Kulüp Lisans Sistemi ve 1998 yılında yayınlanan IAS 38'in kabulünden önce futbol kulüplerinin aktifleştirme veya gider politikasını benimsemelerine izin vermiştir. Bu nedenle futbol kulüpleri IAS/IFRS uygulaması öncesi çok çeşitli muhasebe politikaları uygulamıştır.

Her ülkede, o ülkedeki muhasebe sistemini takip eden ve mesleki standartların korunmasında etkili olan bir muhasebe organı bulmak normaldir. Uluslararası düzeyde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Ulusal düzeyde ise Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturan ve yayımlayan Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) vardır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), kullanıcılardan elde edilen finansal tablolara güvenilir ve güvende olduklarından emin olmalarını sağlayan finansal tablolar hazırlamak için yüksek kalitede güçlü bir çerçeve sunmak amacıyla “**dünyadaki finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getirmek**” üzere kurulmuştur. Ulusal kurallar, şirketlerin belirli koşullar altında, örneğin, düzenlenmiş bir piyasada listelenen varlıklar için konsolide finansal tabloların hazırlanması gerektiğinde, IFRS'yi benimsemelerini gerektirebilir.

IAS/TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların muhasebeleştirme işlemlerini yönetir ve maddi olmayan duran varlıkları “fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık” olarak tanımlar. Ayrıca “böyle bir varlığın ayrılabilir olduğunda veya sözleşmeden doğan veya diğer yasal haklardan kaynaklandığı zaman tanımlanabilir” olduğunu belirtir. Ek olarak, varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik faydalar üreteceği ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebileceği muhtemel olmalıdır.

Bu nedenle bir kulüp, bir oyuncuyu “satın aldığı anda”, oyuncunun kendi kaydının kendisine devredilmesi ve yasal bir hak kazanması için ödeme yapar. Gelecekteki ekonomik faydalar, Maç günü gelirleri, TV ve medya gelirleri, sponsorluk, reklam ve

⁵⁸⁵ DÜNDAR, Mustafa (2010). 2009 Yılı Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri (Yayın No 71). Ankara: ASMMMO.

bu haklara sahip olmakla ilişkili oyuncu ile ilgili ürünlerden ve lisanslardan gelen kazançlar olacaktır. Oyuncunun tescili mülkiyeti süresi elbette sözleşmenin süresine tabidir ve varlığın maliyetinin ölçülmesi ödenen transfer ücretidir (ayrıca doğrudan yüklenebilir maliyetler). Dolayısıyla, bir oyuncunun kaydı, muhasebe açısından satın alındığında ve yukarıda belirtilen IAS/TMS 38'in öngörülen eylemini takiben, maliyeti bilançoda maddi olmayan bir varlık olarak aktifleştirilir. Oyuncunun alımına doğrudan atfedilebilen herhangi bir menajer / menajerlik kurum ücretleri de aktifleştirilir.

Futbolcular, bir futbol takımı için en önemli yatırım unsurudur. Kulüpler futbolcu transferi için astronomik bedeller öderken futbolcudan elde edilecek faydayı dikkate almaktadır. Bu fayda ise sadece bir sezon için değil, birkaç sezon boyunca görülmekte ve futbolcu sakatlanmadığı ve formunu koruduğu sürece devam etmektedir. Dolayısıyla futbolcu sözleşmeleri cari varlık değil duran varlık niteliği taşımaktadır. Ancak duran varlıklar, bilançoda, maddi/maddi olmayan duran varlıklar, finansal duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi alt sınıflara ayrılmaktadır. Bu noktada futbolcu sözleşmelerinin hangi duran varlık grubuna ait olduğu hususu problem teşkil etmektedir. Bu konuda genel kabul gören uygulama ise maddi olmayan duran varlık olarak mali tablolara alınmasıdır.

Ancak, günümüzde futbolcu transfer ücretleri için uygulanan muhasebeleştirme işlemi, belirli muhasebe standartlarına göre düzenlenmemektedir.⁵⁸⁶ Çünkü “**Transfer ücretleri futbol kulüplerinin finansal raporlarında en tartışmalı bir alandır**”⁵⁸⁷. Profesyonel oyuncularla yapılan profesyonel futbolcu sözleşmeleri ve ödenen transfer ücretleri; tarihsel olarak farklı ülkelerde, farklı muhasebe kural ve standartları, farklı muhasebe sistemleri altında uygulanmaktadır.

IAS/TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının amacı maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemek ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir.

⁵⁸⁶ PERRY, S., LEACH, S., “2011 “Clup licensing bechmarking report financial year 2010”, Route de Geneve 46, Switzerland.

http://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/01/74/41/25/1744125_DOWNLOAD.pdf

⁵⁸⁷ ROWBOTTOM, Nicholas, **INTANGIBLE ASSET ACCOUNTING AND ACCOUNTING POLICY SELECTION IN THE FOOTBALL INDUSTRY**, Birmingham for the degree of DOCTOR OF PHILOSOPHY, The University of Birmingham, July 1998, s. 110
http://etheses.bham.ac.uk/899/1/Rowbottom99PhD_A1a.

Standart, maddi olmayan duran varlıkların niteliğini, değerinin nasıl ölçüleceği hususunu ve muhasebeleştirilme esaslarını açıklamakta ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ilkeleri, aktifleştirme ve dönem gideri yazma esaslarını, itfa paylarının belirlenmesi esaslarını ve finansal tablolardaki sunumu ve dipnotlarda yapılması gereken açıklamaları belirlemektedir. Bunun yanında, maddi olmayan varlıkların satın alınması, işletme birleşmesinden elde edilen maddi olmayan varlıklar ile işletme içinde oluşan maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesi kurallarını açıklamaktadır.

Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

Özellikle diğer uluslararası muhasebe standartlarında değinilmeyen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektedir. Bu standart aynı zamanda maddi olmayan duran varlıkların net defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirlemektedir.

Uluslararası muhasebe standartları, genelde borsada işlem gören ve özellikle UEFA Avrupa Ligi ve Şampiyonlar ligi gibi uluslararası müsabakalara katılmaya hak kazanan ya da potansiyel aday olan futbol kulüpleri tarafından uygulanmaktadır. Ancak daha sonra diğer futbol kulüpleri tarafından da kullanılmaya başlanmıştır. Çünkü artık futbol kulüplerinin faaliyet gösterdiği pazar tamamen küreselleşmiştir.

Ülkemizde ise ilk olarak raporlamaya ve kamuya bilgi açıklamaya ilişkin düzenlemelerin dayanağı olarak, S.P.K. tarafından 2002/6 sayılı bülten yayımlanmış, 07.02.2002 tarih ve 9/181 sayılı karar ile halka açık anonim şirketler⁵⁸⁸ tarafından bonservis bedellerinin, maliyet bedeli ile bilançoda “**Maddi olmayan duran varlıklar-Haklar**” kaleminde gösterilmesi gereği vurgulanmıştır⁵⁸⁹.

Yine ülkemizde (TMS 38) Maddi Olmayan Duran Varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için

⁵⁸⁸BİST’de işlem gören Halka Açık Futbol Kulüpleri; Beşiktaş A.Ş. , Fenerbahçe A. Ş. , Galatasaray A.Ş. ve Trabzonspor A.Ş.

⁵⁸⁹SPK 2002/6 Haftalık Bülten, 07.02.2002 tarih ve 9/181 sayılı kararı

uygulanmak üzere ilk olarak 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.⁵⁹⁰

Mali raporlar, kurumların mali tablo kullanıcıları için **bir takvim yılı “veya var ise özel hesap dönemi”** veya **“bir futbol sezonu”** ya da **sezon sonu itibariyle**, finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişiklikleri yansıtmak amacıyla hazırladıkları bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu bütünüdür.

Mali Tabloların işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmaları esası oluşturur. Sunulan mali tablo ve dipnotlarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Kavramsal Çerçeve Bölümü’nde yer alan muhasebenin varsayımlarına bağlı olarak tam, tarafsız ve şeffaf bir biçimde hazırlanması gerekmektedir.

Mali tablolar Mali Mevzuata, Tek Düzen Muhasebe Uygulama Tebliğlerine veya Sermaye Piyasası Kurulu’nun Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğleri ile Türkiye Muhasebe Standartları Tebliğlerine uygun düzenlenmek zorundadır⁵⁹¹.

Düzenleyici açısından herhangi bir işletmenin mali tablolarını hazırlamak için kuralların kaynakları iki aşamalı olarak tespit edilirken, profesyonel futbol kulüplerinde ise düzenleyici açısından bir mali tablo hazırlamak için kuralların kaynakları dört aşamalı olarak tespit edilir.

Futbol kulüplerinde finansal tablo hazırlayanlar için ilk kaynak, Uluslararası Muhasebe Standartları Topluluğu (IAS/IFRS) düzenlemeleri, **ikincisi ise** ulusal mevzuatla ilgilidir. **Üçüncüsü**; Ulusal Futbol Federasyonu (TFF) tarafından yayınlanan muhasebe kuralları ve önerilerinden oluşur. **Dördüncüsü ise** UEFA tarafından belirlenen kurallara ve onun “UEFA Kulüp Lisans Sistemi” kılavuzuna ait tavsiyelerden oluşur.

⁵⁹⁰TFRS 2011, Kamu Gözetimi Kurumu, s.840

⁵⁹¹TFF Kulüp Lisans Talimatı, s.33<http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TFF/Kulup-lisans/Kulup-Lisans-Talimati.pdf>

Tablo 30: Futbol Kulüpleri İçin Finansal Tablo Kuralları⁵⁹²

	YÖNETMELİK		KURALLAR	
	IAS/IFRS	Yerli GKGMİ (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)	UEFA	Ulusal Lig (TFF)
Avrupa müsabakaları için Listelen kulüpler (UEL/UCUP) UEFA Avrupa ligi ve Şampiyonlar Ligine Katılan Kulüpler	X		X	X
Avrupa müsabakalarında Listede olmayan kulüpler		X	X	X
Avrupa müsabakalarında olmayıp, Listelenen kulüpler	X			X
Hiçbir Avrupa müsabakalarında olmayan ve Listede bulunmayan Kulüpler		X		X

“UEFA Kulüp Lisans Sistemi” bir futbol kulübünün mali tablolarını hazırlarken takip edilmesi gereken ve örnek teşkil eden davranışları ayarlamak, finansal iletişimi uyumlu ve etkin kılabilmek için bir ihtiyaç olarak ortaya çıkar. Muhasebe politikaları ise; bir kuruluşun kendi mali tablolarını hazırlarken ve sunarken benimsemiş olduğu özel ilkeler, dayanaklar, konvansiyonlar, kurallar ve uygulamalardır⁵⁹³.

Muhasebe işlemlerinin kaydı, mali raporların hazırlanması ve sunulmasında kabul edilen ilkeler, kurallar ve uygulamalar, ilgili işletmenin muhasebe politikasıdır. Kısaca, **“muhasebe politikaları, işletmeye özgü koşulların bir fonksiyonudur.”**⁵⁹⁴

UEFA, kulüpleri kendi muhasebe politikaları konusunda bu politikaların ulusal ve uluslararası muhasebe düzenlemesine uygun olduğu sürece uygulanmasına izin verir. Ancak IASB düzenlemelerini benimsemiş olduğu gerçeği göz önüne alındığında, IAS 38 araçtır ve Avrupa futbol kulüplerinin çoğunluğu için bir gereklilik haline gelmiştir⁵⁹⁵.

⁵⁹² BLANCE, PP. Ve SALAZZI Albers, Own Analysis; “Financial commination Proffessional Football Clubs”, Paviz, Nisan 01, Paviz University, s.8

⁵⁹³ TFF Kulüp Lisans Talimatı, Tanımlamalar. <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TFF/Kulup-lisans/Kulup-Lisans-Talimatı.pdf>

⁵⁹⁴ MAZAY, Veronique, WILKINS, Trevar, ZIMMER, Ian (1993), "Determinants of the Choice of Accounting for Investments in Associated Companies," Contemporary Accounting Research,10/1: pp.31-59. S.34-35

⁵⁹⁵ OPREAN, Victor-Bogdan ve OPRISOR, Tudor, Accounting for soccer players: capitalization paradigm vs. expenditure, Emerging Markets Queries in Finance and Business, Faculty of Economics and Business Administration, Babes-Bolyai University, Teodor Mihali 58-60, 400591 Cluj-Napoca, Romania, 2013, s.4.

Muhasebe standartları, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler ve çeşitli Ulusal ve Uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanır. Muhasebe standartları terimi açık olarak uygulamaya yönelik kuralları ifade etmektedir. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları aracılığı ile uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur.

Çeşitli muhasebe alanlarında, alternatif muhasebeleştirme yöntemleri bulunmaktadır. Bir kararı temsil eden muhasebe politikaları, alternatif muhasebeleştirme yöntemleri arasında birinin seçimini zorunlu kılar. Dolayısıyla, farklı muhasebe politikalarının belirlenmesi, aynı olayların farklı şekillerde raporlanmasına yol açabilir. Bu da, aynı işle uğraşan ve aynı nitelikteki işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının birbirlerinden çok farklı olmasına neden olabilir⁵⁹⁶. Ülkelerin muhasebe sistemleri arasında birçok farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklara; farklı ekonomik, politik, sosyal ve kültürel çevre şartları neden olmaktadır.

Ülkemizde Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeveye⁵⁹⁷ uygun olarak, finansal tabloları oluşturan unsurların tanımını, tahakkuk ve ölçümleme esasları ile muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı; maddi olmayan duran varlıklar için çok farklı muhasebe prensiplerinin uygulandığını göstermektedir. Ancak ülkemizde profesyonel futbol kulüplerinin uygulayacağı muhasebe politikası; Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan, "Tek Düzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliği"⁵⁹⁸ hükümlerine uygun olması gerekir.

Futbol kulüplerinin, faaliyetlerinin ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumunu yansıtmasının sağlanması ve kulüplerimizde denetimin kolaylaştırılması amacıyla

http://www.researchgate.net/publication/258178537_Accounting_for_soccer_players_capitalization_para_digm_vs._expenditure

⁵⁹⁶ULUSAN, Hikmet, Muhasebe Politikasının Seçiminde Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı: 62/2, s.168,

<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/930/11599.pdf>

⁵⁹⁷**Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu** (Yerini [K.G.K.] Kamu Gözetimi Kurumu almıştır.) tarafından yayımlanan; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında 1 Sıra No'lu Tebliğ, 28.07.1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24.02.2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (a) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050116-3.htm>

⁵⁹⁸26.12.1992 tarih ve 21447 numaralı Resmi Gazete'de Yayınlanan, 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve farklı tarihlerde yayınlanmış Muhasebe Sistemi Uygulamasıyla ilgili bugüne kadar yayınlanmış 15 Genel Tebliğ.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan, "**Tek Düzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliği**" hükümlerine uygun olarak tutulacaktır. Profesyonel futbol kulüplerinin faaliyetleri ile ilgili tüm gelir ve giderlerini V.U.K'da belirtilen usul ve esaslara uygun olarak belgelendirmeleri zorunludur. Vergi mevzuatımızda maddi olmayan duran varlıklar, "**Gayri Maddi Haklar**" olarak düzenlenmiştir. Futbolcu transferi "Gayri Maddi Haklar" için çok özel bir muhasebe uygulamasıdır ve modern futbol endüstrisinin çok önemli bir parçası haline gelmiştir.

V.U.K.'nda maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Kanunun 269. maddesinde gayrimenkullerin değerlemesi başlığı altında, gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesindeki değerlemede standardı ile V.U.K. arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

Avrupa futbolunun patronu UEFA, futbol kulüplerinin sürekliliğini olumsuz yönde etkileyen çeşitli olay ve işlemleri ortadan kaldırmak üzere; 2009 yılında 'Finansal Fair Play'⁵⁹⁹ düzenlemesini bütün kulüplerin menfaatine devreye sokma kararı aldı. 'Finansal Fair Play yönetmeliği geniş bir değerlendirme döneminden sonra, Mayıs 2010'da kabul edilmiş ve 2012 yayımında güncellenerek üç yıllık bir süre içinde uygulamaya konulmuştur.⁶⁰⁰ Bu konuda uygulamaya konulan, Finansal Fair Play kuralları ile birlikte futbol kulüplerine mali disiplin getirilerek, uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda yaptırım uygulanmaya başlanmıştır.

Ekonomik açıdan bakıldığında UEFA tekel konumunu kazandığı bu pazarda düzenleyici kuruluştur. UEFA tarafından ticari bir strateji oluşturulması, egemen teşekkül tarafından kural koyucu etkinliklerdir. Uluslararası Muhasebe Standartları, Avrupa futbolunun patronu UEFA tarafından düzenlenen, üye ülke kulüpleri düzeyindeki; Şampiyonlar Ligi, Avrupa ligi ve Süper Kupa organizasyonlarına katılan futbol kulüpleri ile borsada işlem gören futbol kulüpleri tarafından uygulanmaktadır.

⁵⁹⁹En temel hatları ile Finansal Fair Play Kriterleri; — Yöneticiler kulüp için ceplerinden harcama yapamayacak. — Yöneticiler alacakları, 2012–13 sezonuna kadar ödeyecek. — 2012–2013'ten itibaren transfere gelirden fazla harcama yapılamayacak. — Mali tablolarla parasal olmayan ve futbol dışı gelirler sayılmayacak. — Hiçbir futbolcu, kulüp ya da yasal otoriteye vadesi geçmiş borç bulunmayacak. — Öz sermayenin eksiye düşmesine izin verilmeyecek. — Futbolcu ödemeleri, toplam gelirin yüzde 70'ini geçemeyecek. — Kulübün toplam borcu, toplam gelirinin yüzde 100'ünü geçemeyecek. — Bütçesi 5 milyon euronun altındaki kulüpler finansal kriterlerden muaf olacak. Daha fazla bilgi için bkz;

⁶⁰⁰**Protecting the game; Financial fair play**, <http://www.uefa.org/protecting-the-game/club-licensing-and-financial-fair-play/>

Öncelikle futbol, bir spor ve bir ekonomik faaliyetin tamamlayıcı sonucudur. Bu nedenle futbol çift tesirli etkisinin birçok özelliğini sergiler⁶⁰¹. 90'lı yıllardan itibaren futbol ekonomisinin giderek küreselleşmesi, futbolun bir oyun olmaktan çıkarak adeta metalaşarak, dev bir endüstriye dönüşmesi sonucu, Uluslararası Muhasebe Standartlarının diğer futbol kulüpleri tarafından da kullanılmasına yol açmıştır.

UEFA Kulüp Lisanslama ve Finansal Fair Play Yönetmeliği, UEFA kulüp müsabakaları girme prosedürünün bir parçası olarak lisans talep edene lisans verilmesi için bir kulüp tarafından yerine getirilmesi gereken asgari spor, altyapı, personel ve idari, yasal ve mali kriterleri belirlemiştir.

Bu Yönetmelik, kabul edilebilir muhasebe uygulamaları ve kullanılabilecek politikalar açısından, özellikle Ek VI ve Ek VII'de⁶⁰², oldukça ayrıntılı bir düzeye kadar kurallar ve rehberlik sunmaktadır. Yönetmeliklerde UEFA üye dernek ülkelerindeki çeşitli muhasebe rejimlerinde farklılıklar olabileceğini anladıklarını açıkça belirtti.

Bununla birlikte, başvurunun anlamlı bir şekilde yorumlanabilmesi için ve UEFA lisansının uygulanması için finansal bilgilerin hazırlanmasında açıkça bir uyum seviyesi bulunmalıdır. Ek VI'daki İlke 1'de "Ulusal muhasebe uygulamasının gereklerine rağmen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlar veya Küçük ve Orta Büyüklükteki

⁶⁰¹THEODOROU, Dimitra, "The Social Dialogue in Professional Football at European and National Level (Cyprus and Italy)", Yüksek Lisans Tezi, Tilburg Üniversitesi, LLM Uluslararası Avrupa İş Hukuku, 2013, Tilburg, s. 11 <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=129334>

⁶⁰²UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations, Edition 2018, s.68, Ek VII C; "Bir Oyuncunun Kaydının Kalıcı Transferinin Muhasebesi" olarak adlandırılmıştır ve bu Ek, bir oyuncunun lisansı alındığında, maddi olmayan bir varlık olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtir. Devralımın koşulsuz olduğu durumlarda devralımın tanınması gerçekleşmeli ve ayrıca, doğrudan devralma maliyetine yatırım yapılmalıdır.

Yönetim, oyuncunun piyasa değerinin daha yüksek olduğuna inanmasına rağmen, kulübün alt yapısındaki oyuncular için bilançoda değerinin tanınmasına izin verilmez, yani dahili olarak üretilen değer tanınmasına izin verilmez.

Bir oyuncunun kaydının değeri, satın alma tarihinden kayıttan çıkarma tarihine kadar veya oyuncunun değeri bilançoda tamamen itfa edilene kadar itfa edilmelidir. Dahası, itfa payları, varlığın faydalı ömrüne, "varlığın maliyetinin, oyuncunun sözleşmesinin süresi boyunca bir gider olarak sistematik olarak tahsisine" dayanarak eşit olarak hesaplanmalıdır.

Bu nedenle, bu Ek'te öngörülen muamele yukarıda incelenen IAS 38 ile uyumludur ve muhasebe mesleğinde en iyi uygulamalarla uyumlu olarak düşünülebilir. Futbol Oyuncuları ve Finansal Fair Play ("FFP") Muhasebe İşleminin Etkisi,

https://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/02/56/20/15/2562015_DOWNLOAD.pdf

Bu tartışmaya başlamak için, Tüzükteki FFP göstergelerinin çok kısa bir özetinin bulunması yararlı olacaktır. Kulüp Lisanslama Mali Kriterleri (Kurallar II. Bölümde düzenlenen) aşağıdaki şartlara sahiptir.

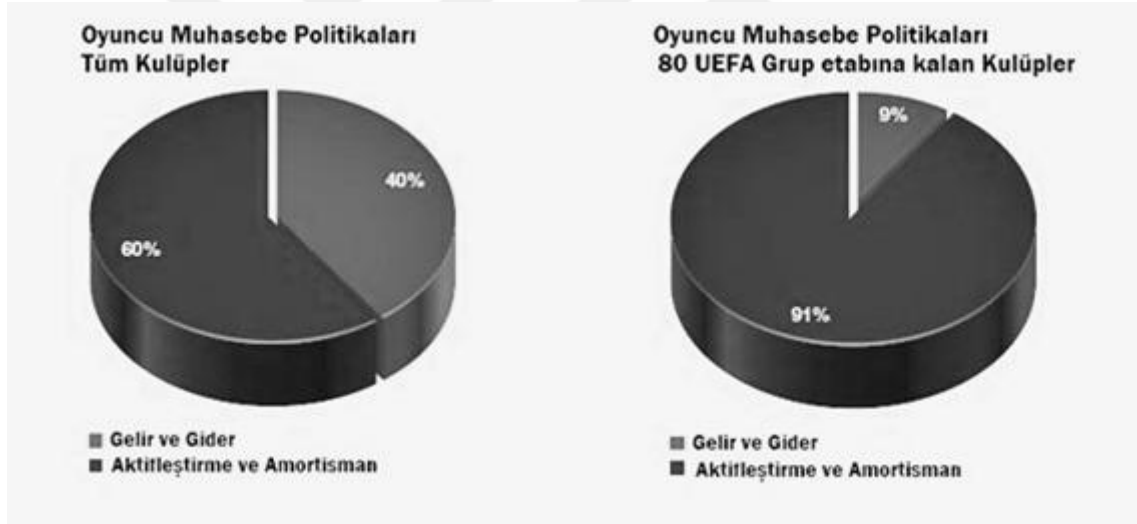
- 49. madde 31 Mart'ta olduğu gibi futbol kulüplerine vadesi geçmiş borçların olmaması gerektiğini belirtmektedir.
- 50. madde, 31 Mart'ta, çalışanlar için vadesi geçmiş borçların olmaması gerektiğini belirtir.
- 50bis maddesi, 31 Mart'ta sosyal veya vergi makamlarına vadesi geçmiş borçların olmaması gerektiğini belirtir.

İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, bu düzenlemelerin finansal kriterleri, lisans başvuru sahiplerinin / lisans sahiplerinin belirli bir asgari düzeyde finansal bilgi sunmasını gerektirir....”.

Bu nedenle, uygulamada kulüp mali tablolarını, ulusal yasa / gereklilikleri yerine getirmek için geçerli ulusal standartlar temelinde ve bu standartlar düzenlemelerde öngörülen şartlara uygun değilse yönetmeliğin muhasebe gereklilikleri doğrultusunda Kulüp, finansal tabloları yeniden belirterek, ek bilgiler hazırlamak zorundadır.

UEFA Avrupa Ligi ve Şampiyonlar ligi gibi uluslararası müsabakalarda yer alan futbol kulüplerinin % 91’i oyuncularını maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirmektedir⁶⁰³.

Şekil 11; UEFA’ya Üye Ülke Kulüplerinin Muhasebe Politikası⁶⁰⁴



2010 mali yılı UEFA karşılaştırmalı kulüp lisanslama raporuna göre, Avrupa kulüplerinin yaklaşık % 60’ı oyuncuların satın alınmasıyla ilgili tüm maliyetleri, maddi olmayan duran varlık olarak tanıyarak, onları bilanço’ya yansıtmaktadır. Örneğin; İngiltere, İspanya, Almanya, İtalya, Fransa, Portekiz, Hollanda, Polonya, Norveç,

⁶⁰³PERRY, Sefton, LEACH, Stephanie, “2011, ag.r.
http://www.uefa.org/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/01/74/41/25/1744125_DOWNLOAD.pdf

⁶⁰⁴PERRY, Sefton, LEACH, Stephanie, “Club Licensing bechmarkng report financial year 2010”, Routu de Geneve 46, Switzerland,
http://uefa.com/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/01/74/41/25/1744125_DOWNLOAD.pdf

Litvanya, Malta, Bulgaristan, Danimarka, İzlanda ve Azerbaycan'ın tüm kulüpleri transfer sözleşmelerini maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirerek, itfa'ya tabi tutmaktadırlar.

Aynı raporun devamında; Kuzey İrlanda, İskoçya, Romanya, Macaristan, İsviçre, Yunanistan, Belçika ve İsrail'in futbol kulüplerinin tamamına yakını, İsveç, Çek Cumhuriyeti, Ukrayna, Gürcistan, Sırbistan ve Andora'nın futbol kulüplerinin çoğunluğu, oyuncuların satın alınmasıyla ilgili tüm maliyetleri maddi olmayan duran varlık olarak tanıyarak, onları aktifleştirip, itfa'ya tabi tutmaktadırlar.

Yine aynı rapora göre; Türkiye, Rusya, Lüksemburg ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi futbol kulüplerinin büyük bölümü transfer sözleşmelerini maddi olmayan duran varlık olarak, bir bölümü ise gelir tablosunda, gelir ve gider kalemi olarak kabul etmektedir.

Yine bu rapora göre; İrlanda, Galler, Letonya, Hırvatistan, Avusturya ve Kazakistan'ın futbol kulüplerinin tamamına yakını, Finlandiya, Belarus, Estonya, Slovakya, Slovenya, Makedonya, Fareo Adaları, Arnavutluk, Bosna Hersek ve Lihtensteyn'in tüm futbol kulüpleri transfer sözleşmelerini maddi olmayan duran varlık yerine gelir tablosunda, gelir ve gider kalemi olarak kabul etmektedir.⁶⁰⁵

Geçmişteki deneyimler üzerine yapılan analizlerde en yaygın muhasebe politikası göstermiştir ki, dünya genelinde profesyonel futbol kulüpleri transfer sözleşmelerini maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirmektedir⁶⁰⁶.

UEFA Finansal Fair Play (FFP) kuralları, futbol kulüplerinin artık Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre muhasebe uygulamalarını yerine getirmesini öngörmüştür. Ülkemizde UEFA Finansal Fair Play (FFP) kuralları, 2014-2015 futbol sezonunda devreye girerek ve futbol kulüplerine Finansal Fair Play yönetmeliğine göre, yaptırımlar uygulanmaya başlamıştır.

⁶⁰⁵ PERRY, Sefton, LEACH, Stephanie, "2011, ag.r.
http://www.uefa.org/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/01/74/41/25/1744125_DOWNLOAD.pdf

⁶⁰⁶ GUSHUNOVA Anna., **The Impact of Human Capital Accounting on the efficiency of English Professional football clubs.**, MPRA Munich Personal RePEc Archive, Institute of Finance and Economics, KfV, 17 Şubat 2013, online at, http://mpa.ub.uni-muenchen.de/45721/MORA_paper_No.45721.posted2, nisan2013

Mali raporlar, kurumların mali tablo kullanıcıları için **bir takvim yılı “veya var ise özel hesap dönemi”** veya **“bir futbol sezonu”** ya da **sezon sonu itibariyle**, finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişiklikleri yansıtmak amacıyla hazırladıkları bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu bütünüdür. Mali Tabloların işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmaları esası oluşturur.

Sunulan mali tablo ve dipnotlarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Kavramsal Çerçeve Bölümü’nde yer alan muhasebenin varsayımlarına bağlı olarak tam, tarafsız ve şeffaf bir biçimde hazırlanması gerekmektedir.

Mali tablolar Mali Mevzuata, Tek Düzen Muhasebe Uygulama Tebliğlerine veya Sermaye Piyasası Kurulu’nun Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğleri ile Türkiye Muhasebe Standartları Tebliğlerine uygun düzenlenmek zorundadır⁶⁰⁷.

Ülkemizde Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeveye⁶⁰⁸ uygun olarak, finansal tabloları oluşturan unsurların tanımını, tahakkuk ve ölçümleme esasları ile muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı; maddi olmayan duran varlıklar için çok farklı muhasebe prensiplerinin uygulandığını göstermektedir. Ancak ülkemizde profesyonel futbol kulüplerinin uygulayacağı muhasebe politikası; Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan, "Tek Düzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliği"⁶⁰⁹ hükümlerine uygun olması gerekir.

Futbol kulüplerinin, faaliyetlerinin ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumunu yansıtmalarının sağlanması ve kulüplerimizde denetimin kolaylaştırılması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan, "Tek Düzen Muhasebe Uygulama Genel

⁶⁰⁷TFF Kulüp Lisans Talimatı, s.33<http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TFF/Kulup-Lisans/Kulup-Lisans-Talimatı.pdf>

⁶⁰⁸Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (Yerini [K.G.K.] Kamu Gözetimi Kurumu almıştır.) tarafından yayımlanan; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında 1 Sıra No’lu Tebliğ, 28/07/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/02/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (a) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050116-3.htm>

⁶⁰⁹26.12.1992 tarih ve 21447 numaralı Resmi Gazete’de Yayınlanan, 1 sıra no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve farklı tarihlerde yayınlanmış Muhasebe Sistemi Uygulamasıyla ilgili bugüne kadar yayınlanmış 15 Genel Tebliğ.

Tebliğî" hükümlerine uygun olarak tutulacaktır. Profesyonel futbol kulüplerinin faaliyetleri ile ilgili tüm gelir ve giderlerini V.U.K'da belirtilen usul ve esaslara uygun olarak belgelendirmeleri zorunludur.

4.4. FUTBOLCU SÖZLEŞMELERİNİN DEĞERLEMESİ

Futbol, en az ilgi duyanların bile gözlemleyeceği gibi bir oyundan daha fazlasıdır. Günümüzde futbol oyunu, küreselleşerek dünyanın her yerinden yatırımcıları çeken devasa bir ekonomik pazara dönüşmüştür. Kulüpler, oyuncu transferlerine daha fazla para harcadıkça, oyuncu kayıtları artık futbol kulüplerinin toplam varlıklarının önemli bir kısmını temsil etmektedir. Bu nedenle, oyuncu kayıtlarının değerlendirilmesi önemli bir muhasebe konusu haline gelmiştir.

Bir futbolcunun oynama hakkı yani profesyonel futbolcu sözleşmesi, belirlenebilir ve parasal olmayan bir varlıktır. Profesyonel futbolcu sözleşmesinin fiziksel niteliği, futbolcu oynama hakkı izninin üzerinde yazılı olduğu bir vesikadır. Ancak, kâğıt parçasından ibaret olan bu vesikanın değeri “**oynama hakkının**” değerine oranla büyük ölçüde düşüktür. Bu nedenle, herhangi bir fiziksel niteliği olmadığı için profesyonel futbolcu sözleşmeleri maddi olmayan duran bir varlıktır.

Bir futbolcuyla profesyonel futbolcu sözleşmesi yapmak demek, o “profesyonel futbolcunun performansından yararlanmak için çok yıllık haklarına ”sahip olmak demektir. Dolayısıyla, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının amacı maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemek ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir.

Standart, maddi olmayan duran varlıkların niteliğini, değerinin nasıl ölçüleceği hususunu ve muhasebeleştirilme esaslarını açıklamakta ve aktifleştirme, dönem gideri yazma esaslarını, itfa paylarının belirlenme esaslarını ve finansal tablolardaki sunumu ve dipnotlarda yapılması gereken açıklamaları belirlemektedir. Bu Standardın bir diğer amacı başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebe uygulamalarını düzenlemektedir. Bu standart aynı zamanda maddi olmayan duran varlıkların net defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirlemektedir.

Ekonomik açıdan bakıldığında UEFA tekel konumunu kazandığı bu pazarda düzenleyici kuruluştur. UEFA tarafından ticari bir strateji oluşturulması, egemen teşekkül tarafından kural koyucu etkinliklerdir. Uluslararası Muhasebe Standartları,

Avrupa futbolunun patronu UEFA tarafından düzenlenen, üye ülke kulüpleri düzeyindeki; Şampiyonlar Ligi, Avrupa ligi ve Süper Kupa organizasyonlarına katılan futbol kulüpleri ile borsada işlem gören futbol kulüpleri tarafından uygulanmaktadır.

4.4.1. Futbolcu Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmeleri

Modern fiziğin ve teleskopik astronominin kurucularından olan İtalyan bilim adamı Galileo Galilei, (1564 - 1642), “**Sayılabileni say, ölçülebileni ölç, ölçülemeyeni, ölçülebilir hale getir**” diyerek” adeta maddi olmayan duran varlıkların ölçüm ve değerlemesi için yol göstermiştir.

Tahakkuk ve İhtiyatlılık kavramı; maddi olmayan duran varlıklar için çok farklı muhasebe prensipleri uygulandığını göstermektedir. Profesyonel oyuncularla yapılan profesyonel futbolcu sözleşmeleri ve ödenen transfer ücretleri; tarihsel olarak farklı ülkelerde, farklı muhasebe kural ve standartları, farklı muhasebe sistemleri altında uygulanmaktadır.

İnsan varlıkları bir futbol kulübünün ana mülkleridir. Bir futbol kulübünün değerli varlıklarından biri insan varlıklarıdır yani futbolcularıdır. Futbolcular olmadan futbol kulüpleri müsabakalara çıkamaz ve faaliyetlerini sürdüremez. O nedenle futbolcular, futbol kulüplerinin en önemli varlığıdır.

Futbol kulüpleri tarafından oyunculardan yararlanmak pahasına ödenen transfer ücreti, oyuncu için bağımsız bir değerdir. Bir oyuncunun mevcut sözleşmesi, oyuncunun kulüp için değerini ifade eder. Her bir profesyonel futbolcunun değerinin karşılığı, kulübü için bir miktar paradır. “Bonservis” dediğimiz bedeller, aslında futbolcuların kulüpler arasında yer değiştirirken oluşan sözleşme fesih bedelleridir.

Profesyonel Futbol kulüplerinin finansal tablolarında yer alan maddi olmayan duran varlıklar, bu finansal tabloların bir kalemi olarak kabul edilir ve “profesyonel futbolcuların performansından yararlanmak için çok yıllık haklar” olarak adlandırılır ve maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılır.

Oyuncuların performansından yararlanmak için edinilen çok yıllık haklar, maddi olmayan duran varlıklar olarak, ancak aşağıdaki kriterlerin varlığı halinde aktif olarak kaydedilerek finansal tablolara alınırlar. Yani TMS/TFRS muhasebe standartları ile ilgili olarak kabul edilmesi için, çok yıllık haklar TMS 38 tarafından sağlanan özelliklere sahip olmalıdır.

Profesyonel futbol Kulüplerinin satın aldıkları belirli süre ile hukuki olarak yararlanma ve kullanım hakkı sağlayan “**profesyonel futbolcu sözleşmesi**” ya da diğer adıyla profesyonel futbolcuların performansından yararlanmak için çok yıllık haklar; futbolcunun kullanım haklarını içerdiğinden maddi olmayan duran varlık mahiyetindedir.

Bütün bu hakların satın alınması, tescil ettirilmesi veya lisans çıkarabilmek için yapılan harcamalar, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan, 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, muhasebe usul ve esasları bölümünde açıklanan, tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planında yer alan **260. HAKLAR** hesabında gösterilir.

Tablo 31: Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Defa Finansal Tablolarda Yer Alması

Maddi Olmayan Duran Varlıklar		MSUGT	VUK	TMS 38
Haklar	Değerlemesi	İlk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde maliyet değeri ile değerlendirilir.	İlk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde maliyet değeri ile değerlendirilir.	İlk muhasebeleştirmede maliyet değeri ile sonraki her bilanço döneminde ise maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak değerlendirilir.
	İtfası	Yararlanma süresinin belli olması durumunda yararlanma süresi içinde, yararlanma süresinin belli olmaması durumunda ise beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Hakların faydalı ömrü 15 yıl olarak kabul edilmekte ve bu sürede % 66 oranında eşit taksitlerle itfa edilmektedir.	Varlık sınırlı yararlı ömre sahipse yararlı ömrü boyunca doğrusal itfa, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemlerinden biri kullanılarak itfa edilir. Varlık sınırsız yararlı ömre sahip ise itfa edilmez. Yıllık düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

İşletmelerin kullandığı maddi olmayan kaynakların, hangilerinin maddi olmayan duran varlık sınıfına gireceği, muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi, amortisman uygulaması, sonraki değerlendirme, değer düşüklüğü ve yenileme giderleri gibi durumlar “**TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**” standardında düzenlenmiştir.

Ayrıca, maddi olmayan duran varlıklar, vergi mevzuatımızda “**Gayri Maddi Haklar**” olarak düzenlenmiştir.

Maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. İşletmenin bir maddi olmayan duran varlığı ayrı olarak elde etmek için ödemiş olduğu fiyat o varlığın maliyet bedelini ifade etmektedir.

Maliyet bedelini formüle edersek;

Maliyet = Satın alma fiyatı + Doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen maliyetler

Buna göre maddi olmayan duran varlığın maliyeti;

- Satın alma fiyatı,
- Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen giderlerden oluşmaktadır.

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:⁶¹⁰

Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda ve maliyetleri; Doğrudan varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler (Lisans ücretleri gibi). Örnek; Menajerlik ücretleri, ödenen yetiştirme veya dayanışma mekanizması tazminatları, noter masrafları, Mali Mesuliyet Sigorta bedeli, TFF Lisans masrafları, varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının tespitine yönelik sağlık muayenesi maliyetleri gibi.

Maliyetlerin, bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda biter. (Futbolcunun resmi futbol müsabakalarında oynama izin belgesi olan, Futbolcu Lisans Belgesi çıkarılıp tescil edildiğinde) Bu nedenle, bir maddi olmayan duran varlığın kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetler, söz konusu varlığın defter değerine dâhil edilmez. Örneğin, aşağıda yer alan maliyetler maddi olmayan duran varlığın defter değerine dahi edilmez:⁶¹¹

⁶¹⁰ IAS 38 md. 28

⁶¹¹ IAS 38 md. 30

Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için mutlaka bir bedel karşılığında edinilmiş olması ve maliyet bedelinin tespit edilebiliyor olması gerekir. Örneğin; Alt yapıdan yetişen ve ilk profesyonel sözleşme imzalayan oyuncular ya da sözleşmesi biten diğer bir ifadeyle bonservisi elinde olan futbolcular maddi olmayan duran varlık olarak bilançoda yer almazlar.⁶¹²

Varlıkla ilişkilendirilebilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşme olasılığı ve varlığın maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilmelidir.

Tablo 32: Maliyet modeline göre maddi olmayan duran varlığın değerinin hesaplanması

Maddi olmayan duran varlığın tarihi maliyet değeri	XXXX
Birikmiş itfa payları	(XX)
Birikmiş değer düşüklüğü karşılığı	(XX)
Net Defter Değeri	XXX

Maddi olmayan duran varlıklar ilk edinimde maliyet bedeli ile kayda alınır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre. Vergi mevzuatımızdan ve mevcut uygulamalarımızdan farklı olarak maddi olmayan duran varlık alımı taksitlendirilmişse, elde etme maliyeti peşin fiyatına eşit olarak belirlenir. Duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Toplam ödeme tutarı ile peşin fiyat arasındaki fark, TMS 23 “Borçlanma Maliyetleri” Standardında aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak mali tablolara alınır.

Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Ölçümü

Bir kalemin, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için, o kalemin, maddi olmayan duran varlık tanımı ile muhasebeleştirme kriterlerini karşılaması gerekir (TMS 38 Paragraf 18). Bir maddi olmayan duran varlık yalnızca, varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir (TMS 38 Paragraf 21).

⁶¹² GENÇOĞLU, Gücenme Ümit, “**Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü**”, Sakarya Üniversitesi, Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, s.4

Tablo 33: Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Ölçümü

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIĞIN İLK ÖLÇÜMÜ		
	TMS 38 MODV Standardına göre;	Vergi Usul Kanunu'na göre;
Dışarıdan Alınmışsa	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli (VUK/Md.269, 270, 271)
Borçlanma Maliyetleri	Özellikli varlıklarda maliyete eklenir, diğerlerinde doğrudan faiz gideridir.	Vadeli satın almalarda maliyete eklenir, kredili satın almalarda işletme dönemine ilişkin olanların maliyete eklenmesi ihtiyaridir.
Takas Yoluyla Elde Edilmişse	Gerçeğe Uygun Değer	Emsal bedel (VUK/Md.267)
İşletme İçerisinde Geliştirilmişse	Maliyet Bedeli (Sadece ar-ge projelerinde ve sadece geliştirme harcamaları aktifleştirilir)	Maliyet Bedeli (KVK GT:1)

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nın 75. maddesi uyarınca, bu varlıklar, ilk muhasebeleştirilme sırasında var olan kanıtlar esas alınarak elde etme maliyeti ile değerlendirilmelidir. İlgili Standart'ta ayrıca, bir maddi olmayan duran varlığın ilk defa muhasebeleştirilmesinden sonra ancak aktif bir piyasanın var olması durumunda tespit edilebilir bir gerçeğe uygun değeri var ise bu yolla yeniden değerlemeye tabi tutulabileceği belirtilmiştir.

Aktif bir piyasanın olmadığı futbolda ise, bazı oyuncular için ilk muhasebeleştirme tarihinden sonra, bazen⁶¹³medyanın, bazen de oyuncunun tek bir maçtaki başarısının etkisiyle piyasa değerinde artış meydana gelebilmektedir. Dolayısıyla, dönem dönem futbolcuların piyasa değerleri değişebilmekte, ancak aktif bir piyasanın yokluğunda Standart'ta öngörüldüğü şekilde tam güvenilir bir kaynağa dayandırılmamaktadır.

Mali Tablolar TMS/TFRS esaslarına göre düzenlenmesine ve TMS/TFRS'nin açık hükümlerine rağmen (aktif bir piyasanın olmaması) maddi olmayan duran varlıklar (futbolcu oynama hakları) yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilemez.

⁶¹³SULTANOĞLU, Banu, ag.e, s.86

Bu standart kapsamındaki yeniden değerlemenin, aktif bir piyasadaki fiyatlar esas alınarak yapılması şarttır. Yeniden değerlendirme modelinin uygulanabilmesi için, varlığın aktif bir piyasasının olması şarttır. Gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenmektedir.

Bundan dolayı, futbolcu bedellerinin muhasebeleştirme işleminin en sağlıklı yöntemi, futbolcunun transfer edildiği futbol kulübüne ödenen sözleşme bedeli ile aktiflere alınmasıdır. Bu husus, UEFA'nın Mali Kriterleri'nde ve SPK Tebliği'nde de bu şekilde dikkate alınmıştır.

Tablo 34: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sonraki Ölçümü

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SONRAKİ DÖNEM ÖLÇÜMÜ		
	TMS 38 MODV Standardına göre;	Vergi Usul Kanunu'na göre;
Sonraki Değerleme	Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli	Maliyet Modeli [VUK/Md.269, 270, 271, 272]
Değer Düşüklüğü	TMS 36'ya göre Geri Kazanılabilir Tutar ile Defter Değeri Arasındaki Fark Dikkate Alınır.	VUK/Md.317'de yer alan hükümler doğrultusunda fevkalade amortisman
Amortisman	-Sınırsız yararlı ömre tabi olanlar itfaya tabi değil. -Amortisman Tabi Tutar: Varlığın Bedeli - Kalıntı Değeri - Değer Düşüklüğü Tutarı -İşletmece Belirlenen Yararlı Ömre Göre -Kıst Amortisman var.	-İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve değerden düşmeye maruz kalan MODV [VUK/Md.313] -Varlığın Kayıtlı Bedeli [VUK/Md.313] -Maliye Bakanlığı'nca Belirlenen Faydalı Ömre Göre [VUK/Md.315] -Kıst Amortisman yok.
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	Herhangi bir maddi duran varlığın maliyetine dahi olmadıkça doğrudan gider yazılır. (TMS 38 Prg.69)	İhtiyari olarak aktifleştirilebilir [VUK/Md.282] Aktifleştirilenler eşit miktarlarda ve 5 yılda itfa olunur. [VUK/Md.326]

Takas yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemeler maddi duran varlıklar için yapılan açıklamalar ile paraleldir. Buna göre, takas yoluyla edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyorsa, bu değer esas alınır.

Bir işletmenin, alınan varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyememesi durumunda, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın

maliyetini ölçmede kullanılır. Her ikisinin de gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilemiyorsa, edinilen varlık, vazgeçilen varlığın defter değeri ile kayıtlanır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı kapsamında, birbirinden farklı mal ve hizmetlerin değiştirilmesi, hâsılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilmektedir.

Bu durumdaki takas işleminde hâsılat, edinilen varlığın gerçeğe uygun değerinden vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri ve varsa, transfer edilen parasal kalemlerin düşülmesi ile hesaplanır. Ya da hâsılat, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerine, transfer edilen parasal değerlerin eklenmesi ile hesaplanır.⁶¹⁴

Futbolcuların performansından yararlanmak için çok yıllık haklar TMS/TFRS muhasebe standartları ile ilgili olarak kabul edilmesi için, TMS 38 tarafından sağlanan özelliklere sahip olmalıdır. Bu şartlardan birinin dahi eksik olması durumunda yapılan ödemenin bulunduğu mali yıl içerisinde gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi anlamına gelir.

Varlığın kullanım amacına uygun düzenlenmesi için değeriyle doğrudan ilişkili olan maliyetleri ilave edilmesi gerekir.⁶¹⁵ Futbolcuların performansından yararlanılan çok yıllık haklar belirli bir ömrü olan maddi olmayan duran varlıklardır ve faydalı ömrü futbol kulübünün kullanmasına izin veren sözleşmenin süresine tekabül eder. Dolayısıyla sözleşme süresince amortisman işlemine tabi olması bu kritere dayanmaktadır.⁶¹⁶

Futbol kulüpleri için uygulanan muhasebe yöntemi; sözleşme sürelerine göre belirlenir. Bu süreçte kullanılan amortisman yöntemi kulüp veya şirket tarafından istihdam edilen varlığın gelecekteki faydaların yollarını yansıtmalıdır. Kulüp/Şirket bu ilişkiyi belirleyecek konumda olmamalı, o zaman doğrusal yönteme başvurmak gerekir. Belirli bir varlık için kullanılan amortisman yöntemi varlıktan, beklenen faydaya göre belirlenir ve mali yılda tutarlı bir şekilde uygulanır. Ardından gelen mali yılda varlıktan

⁶¹⁴ GENÇOĞLU, Gücenme Ümit, a.g.m, s.9

⁶¹⁵ Avrupa'da turnuvalarda yarışabilmek için, lisans alabilme şartları arasında UEFA bu muhasebe standartının uygulanmasını ister. Kayıt için, aslında futbolcunun performansından yararlanabilmek için, çok yıllık hakların muhasebeleştirilmesi için satın alma maliyetine doğrudan atfedilen ek harcamalar ilave edilmesi gerekir. (bu madde kulübün alt yapısından yetişen oyuncular hariç; bu oyuncular yeniden değerlemeye tabi olmayacaktır.)

⁶¹⁶ FIFA hükümlerine göre; (Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği; dünya genelinde futbol kurallarını düzenleyen kuruma göre) Profesyonel Futbolcu sözleşmeleri en fazla 5 yıl süreyle yapılabilir. Olası yenileme (uzatma) durumlarında, kalan süre göz önünde bulundurularak, beş yıllık süreyi geçemez hükmüyle (mutabakatıyla) yenilenmektedir.

beklenen yararlar elde edildiği sürece amortisman yöntemlerinde değişiklik yoktur. Yalnızca bir döneme ilişkin amortisman gelir tablosu içinde yer almalıdır.

İşletmenin varlık yönetim politikası varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, varlığın yararlı ömrü hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.⁶¹⁷

Özellikle kariyerinin sonuna gelmiş bir futbolcunun çok yıllık oynama haklarının kazanılması ile ilgili olarak daha yüksek imkânları değerlendirebilmek gerekir. Profesyonel futbolcunun çok yıllık performans haklarını kullanmak için yapılan sözleşmenin ilk yılında hızlandırılmış amortisman tabi olabilecektir (Ekonomik ömrü azalmış varlıklar hızlandırılmış amortisman tabi tutulur).

Bir futbolcu ile sözleşmenin yenilenmesi için aralarında kararlaştırılıp anlaşmaya varıldığı sözleşmede, çok yıllık haklar konusunda kalıntı değeri sıfır olmamak kaydıyla, , futbol kulübü amortisman sistemini değiştirebilir. Bu durumda yeni döneme bağlı olarak yapılan sözleşmenin kalıntı değeri doğrusal amortisman yöntemi ile itfaya tabi tutulur.

Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen futbolcu varlığı belirli bir bedelle satış listesine konulduğunda ve ayrıca derhal satılabilecek, satış olasılığı yüksek ve satış işlemi 1 yıl içinde tamamlanabilecek durumda ise, standarda göre bu futbolcu varlığının Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. TFRS 5 uyarınca satılmaya hazır olarak sınıflandırılmış (satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan) varlıklar aktarıldığı (transfer edildiği) andan itibaren amortisman işlemi sona erecektir.⁶¹⁸ TFRS 5'e göre satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar, bilançoda diğer varlıklardan ayrı gösterilir.

Futbol kulübü satış amaçlı elde tutulan çeşitli duran varlıklar için maddi olmayan duran varlıkların transferi sırasında, bu hesap gelir tablosunun (vergi sonrası) diğer

⁶¹⁷ Maddi duran varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS16) hakkında tebliğ. TMSK Tebliğ, Sıra no:15, 31.12.2005.

⁶¹⁸ UEFA'nın kulüp lisans sistemi kılavuzunda futbolcuların performansından yararlanmak için çok yıllık hakların, amortisman hesaplamalarının kurallarını ortaya koyar. Bu her bir profesyonel futbolcu ile yapılan sözleşmeye yapılan yatırımdan beklenen getiriye göre amortisman hesaplaması, sabit bir oranda hesaplanması gerektiğini belirtir. Kulüpte futbolcu tescil edildiği zaman amortisman uygulaması gerçekleşir. Amortisman muhasebesi, her hak için ayrı gerçekleşir.

olağan dışı kârlar kaleminde olmalıdır. Futbolcuların performansından yararlanmak için çok yıllık hakların transfer (devir) kazançları kalıntı değer ile arasındaki farka göre belirlenir.

Süresiz Kadro Dışı bırakılan bir futbolcu varlığının Durdurulan Faaliyet Olarak Sınıflandırılır. Bu standarda göre sürekli olarak kullanımdan çekilecek bir duran varlığın Satış Amaçlı Duran Varlık olarak değil, Durdurulan Faaliyet Olarak sunulması gerekmektedir.

Kullanımdan çekilecek duran varlıklar; ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılabilir duran varlıklar ile satılmayıp faaliyetine son verilecek olan duran varlıkları içermektedir. İşletme geçici olarak kullanım dışı bırakılan bir duran varlığı, kullanımdan çekilecek varlıklarda olduğu gibi, sürekli bir biçimde kullanımdan kaldırılmış gibi gösteremez. Standardın bu hükümleri uyarınca; kulübü tarafından kadro dışı bırakılan bir futbolcu varlığı Durdurulan Faaliyet olarak sınıflandırılabilir. Bu durumda; kadro dışı bırakılan futbolcu ile ilgili kâr / zarar durumu tespit edilir ve gelir tablosunda faaliyet giderlerinden sonra Durdurulan Faaliyetler eklenerek, bu kalemin altında gösterilebilir. **Durdurulan faaliyet olarak sınıflandırılan futbolcu varlığından verilen cezalar dolayısıyla gelir, yapılan ödemeler dolayısıyla gider oluşabilir.**

K.G.K. Nisan 2018’de TFRS 16 “Kiralama İşlemleri” standardını yayınlanmıştır. Yeni standart, faaliyet kiralaması ve finansal kiralama ayırımını ortadan kaldırarak kiracı durumundaki şirketler için birçok kiralamanın tek bir model altında bilançoya alınmasını gerektirmektedir. Kulüp, futbolcu kiralama sözleşmesinin başlangıcında, sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını ya da kiralama işlemi içerip içermediğini değerlendirir. Sözleşmenin, bir bedel karşılığında tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkını belirli bir süre için devretmesi durumunda bu sözleşme, bir kiralama sözleşmesidir ya da bir kiralama işlemi içerir⁶¹⁹. Kiralayan durumundaki şirketler için muhasebeleştirme büyük ölçüde değişmemiş olup faaliyet kiralaması ile finansal kiralama arasındaki fark devam etmektedir.

Ancak tescil ettirme lisans hakkı değildir; bu, TFRS 16’ya göre tescil haklarının kiralınmasıdır. Kiraya veren kulüp tarafından aktifleştirilen, kiraya verilen kayıt hakları TFRS 16 kapsamındadır. Oyuncu tescil haklarını kiraya veren kulüp mülkiyetin tüm

⁶¹⁹ TFRS 16 Kiralamalar Standardının 99. paragrafı

risklerini ve getirilerini, esasen kiracıya devrederse finansal kiralama sözleşmesidir (TFRS 16 paragraf 62). Kiraya veren kulüp TFRS 16'nın 63. paragrafındaki tüm göstergeleri dikkate almalıdır.

Düzenlemenin bir operasyonel kiralama (hizmet kiralaması) olduğu belirlenirse, kiraya veren kulüp, oyuncunun profesyonel sözleşmesini itfa etmeye ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirmeye devam edecektir. Önceden alınan ödemeler, ertelenmiş gelire ait bir peşin ödenen gelirler olarak kabul edilecek ve bu daha sonra kira sözleşmesi süresince işletme gelirine yansıtılacaktır. Kiraya veren kulüp, kira gelirlerini kiralama dönemi bir faaliyet kiralaması olarak muhasebeleştirir (TFRS 16 paragraf 81). Ancak, bir finansal kiralama söz konusu ise, kiraya veren futbol kulübü, finansal kiralanan oyuncunun kaydının (TFRS 16 paragraf 72) elden çıkarılmasından sorumludur. Eğer oyuncu, kiralamadan sonra Kiraya veren Futbol Kulübüne geri dönerse, sözleşmeden kalan bir bakiye olacaktır. Varlık satılırsa; varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazanç veya kayıplar gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi; Yabancı para cinsinden işlemler sonucunda oluşan ve döneme tekabül eden kur farkları kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilir ve işlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır.

FİFA Kuralları, Transfer Uyumluluk Sisteminde⁶²⁰ (TUS) özellikli ve önemli hesap olması sebebiyle futbolcu maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklama ayrıca yer almaktadır.

Bu talimata göre, oyuncu giderleri, **satın alınan, takas yoluyla elde edilen, sözleşmenin yenilenmesi veya uzatılması yoluyla yapılan, kiralama (geçici) yoluyla, bedelsiz transfer edilen oyuncular ve alt yapıdan yetişen oyuncular** aşağıdaki tabloda gösterilen altı grupta değerlendirilmelidir. Her oyuncu tipi için muhasebe uygulaması farklıdır.

⁶²⁰The Economic and Legal Aspects of Transfer of Players, Ocak 2013, s. 50, <http://e.c.europa.eu/Sport/library/documents/f-studies/study-transfer-final-rpt.pdf>

Tablo 35: FUTBOLCU MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Karşılaştırma Unsurları	Transfer Edilen Oyuncu Ödemeleri ⁶²¹	Sözleşme Süresi Bitmeden Sözleşme Yenilenmesi ⁶²²	Sözleşme Süresi Sonunda Sözleşme Yenilenmesi ⁶²³	Bedelsiz Oyuncu Transferi ⁶²⁴	Alt Yapıdan Yetiştirilen Oyuncu Giderleri ⁶²⁵	Takas Yoluyla Yapılan Transfer ⁶²⁶	Geçici Kiralama Yoluyla Yapılan Transfer ⁶²⁷
Harcama Türünün Muhasebeleştirilmesi	Maddi Olmayan Duran Varlık	Maddi Olmayan Duran Varlık	Faaliyet Giderleri	Faaliyet Giderleri	Faaliyet Giderleri	Maddi Olmayan Duran Varlık	Faaliyet Giderleri ⁶²⁸
Gidere Dönüşme	İtfa Yoluyla	İtfa Yoluyla	Gerçekleştiği Dönemde Gider Yazılarak	Gerçekleştiği Dönemde Gider Yazılarak	Gerçekleştiği Dönemde Gider Yazılarak	İtfa Yoluyla	Gerçekleştiği Dönemde Gider Yazılarak
İtfa Süresi	Sözleşme Süresince	Sözleşme Süresince	-	-	-	Sözleşme Süresince	-
İtfa Yöntemi	Doğrusal İtfa Yöntemi	Doğrusal İtfa Yöntemi	-	-	-	Doğrusal İtfa Yöntemi	-
Yeniden Değerleme	-	-	-	-	-	-	-
Değer Düşüklüğü(Yaş, Sakatlık, Formsuzluk vs. nedeni ile) ⁶²⁹	Değer Düşüklüğü Karşılığı	Değer Düşüklüğü Karşılığı	-	-	-	Değer Düşüklüğü Karşılığı	-
Değerinde Yükselme	-	-	-	-	-	-	-

⁶²¹Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için mutlaka bir bedel karşılığında edinilmiş ve maliyet bedelinin tespit edilebiliyor olması gerekir. Yani hakların tümünün muhasebeleştirilmesinde belli bir bedelin ödenmesi gerekmektedir. Ancak bu şekilde muhasebeleştirilmeleri mümkün olabilmektedir.

⁶²²**Sözleşme süresi sona ermeden, sözleşme süresi uzatılırsa;** Futbol kulübü tarafından transfer edilen bir futbolcunun sözleşmesi bilançoda aktifleştirildikten sonra sözleşme süresi içinde itfa edilirken, kulüp ile futbolcunun karşılıklı olarak anlaşmaları üzerine, sözleşmede belirtilen süre dolmadan sözleşmenin yenilenmesi mümkündür. Bu durumda futbolcu ile sözleşme yenileyen bir diğer ifade ile sözleşme süresini uzatan kulüp, sözleşmenin yenilediği yılsonu itibarıyla, itfa payları düşülmüş net defter değeri dikkate alınarak; kalan varlık değeri üzerinden sözleşme yenilenir. Yenilenen sözleşmenin değeri, yeni sözleşme uzunluğu boyunca bu oyuncunun kalan varlık değeri üzerinden itfa olur.

⁶²³Sözleşmede öngörülen sürenin dolmasına çok az bir süre kala (**sözleşmenin sona ereceği sezonun bitiminden önce ya da transfer dönemi içerisinde**) sözleşmenin yenilenmesi mümkündür. Bu durumda ise üçüncü tarafa yani bir diğer futbol kulübüne herhangi bir transfer ücreti ödenmediğinden ve sözleşme süresinin sonunda defter değeri sıfır olduğundan dolayı, UMS 38 kapsamında futbolcunun yenilenen sözleşmesi yeniden bilançoda aktifleştirilemeyecektir. Sözleşme yenilemesinden dolayı sadece futbolcuya ödenecek olan aylık maaş ve yıllık ücretleri giderleştirilecektir.

⁶²⁴Takas yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemeler maddi duran varlıklar için yapılan açıklamalar ile paraleldir. Buna göre, takas yoluyla edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyorsa, bu değer esas alınır.

⁶²⁵Futbol kulüplerinin alt yapılarında genç futbolcuların eğitilmesi ve yetiştirilmesi, “araştırma ve geliştirme faaliyetleri” ile ilgilidir. Araştırma geliştirme safhasındaki futbolcular ile ilgili tüm harcamaları dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Alt yapıdan geliştirilen veya yetişen bir oyuncu ile kulübü arasında profesyonel futbol sözleşmesi imzalandığında; TMS 38’e göre aktifleştirilerek TMS 38 paragraf. 25, 27, 28’e göre mali tablolara alınırlar. Bunlar için bilançoda bir değer konulması söz konusu olmaz, ancak dipnotlarda belirtilir.

⁶²⁶Maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan bir varlık, varlıklar ya da parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. Bu tür bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, **(a)** takas işlemi ticari içerikten yoksun olmadıkça veya **(b)** ne alınan ne de vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi söz konusu olmadıkça, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bu durumda varlığın maliyeti vazgeçilen varlığın defter değeri olarak ölçülür.

⁶²⁷Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Faaliyet kiralamasında, yapılan kira ödemeleri doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir.

⁶²⁸TFRS 16 Kiralamalar Standardına göre; Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğü yansıtır.

⁶²⁹Bir futbol kulübünün maddi olmayan duran varlıklarının defter değeri, geri kazanılabilir tutarını aşıyorsa, değer düşüklüğü meydana gelmiş demektir. Bir başka deyişle, bilanço değeri, varlıkların reel değerini göstermemektedir.

ÖRNEKLERLE FUTBOLCU SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ;

Kalıcı Futbolcu Transferlerinin muhasebeleştirilmesi;

Kalıcı transferin bir örneği olarak, Kuzey Futbol Kulübü, 4 yıllık bir sözleşmeyle futbolcu Pele'yi transfer etti. Kuzey Futbol Kulübü oyuncunun lisans haklarını devralmak için eski kulübüne (Güney Futbol Kulübü) 1.000.000- € Avro ödeme yapmayı kabul eder. Güney Futbol Kulübü ilk olarak üç yıl önce Batı Futbol Kulübünden Pele'yi transfer etmişti. Bu transferin ek satış maddesinin bir parçası olarak Güney Futbol Kulübü'nün, futbolcu Pele'nin başka bir kulübe transferinin ardından, Batı Kulübüne % 15 yani 150.000- € Avro ödemesi gerekiyor.

Bu ödemeler, üç kulübün mali tablolarında şöyle açıklanmalıdır.

Bir oyuncunun transferinin bir parçası olarak, Kuzey Futbol Kulübü oyuncuyu T.F.F'na tescil ettirmek için çeşitli masraflar yapmıştır. Oyuncunun kayıt hakları, TMS 38'in 8, 12 ve 13. paragrafındaki maddi olmayan varlığın tanımına uygundur. Çünkü oyuncu hakları; Yasal haklardan kaynaklanan, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, ayrılabilir parasal olmayan varlıktır.

Fiziksel niteliği olmayan varlık TMS 38'in 21. Paragrafındaki - gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda- varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda kısaca T.F.F. tarafından tescil edildiğinde muhasebeleştirilir

Oyuncu haklarının satın alınmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen 10.000- € Avro tutarındaki maliyetler (TMS 38, paragraf 27) ve Güney Futbol Kulübüne ödenen transfer ücretleri de dâhil olmak üzere (ancak bunlarla sınırlı olmamak kaydıyla) aktifleştirilir.

TMS 38'in 97-99. Paragrafları uyarınca, oyuncunun kayıt hakları genellikle hak sahibi olarak kulüple imzaladığı sözleşmenin süresine karşılık gelen haklar üzerinden doğrusal yöntemle itfa edilir. Orijinal amortisman dönemi, oyuncunun kontratının erken yenilenmesi durumunda yeniden gözden geçirilir. Kuzey Futbol Kulübü, Güney Futbol Kulübü ile Batı Futbol Kulübü arasındaki satış sözleşmesinden etkilenmez

Oyuncuyu Satan kulüp (Güney Futbol Kulübü) açısından muhasebeleştirme;

Oyuncunun oynama haklarını satan Güney Futbol Kulübü, başlangıçta tanınan ve bilançosundan maddi olmayan duran varlık olarak itfa edilen futbolcu Pele'ye ait hakları kayıtlarından çıkarır (TMS 38, paragraf 112).

Alınan transfer bedeli ile oynama hakkının defter değeri arasındaki fark, gelir tablosunda muhasebeleştirilerek elden çıkarma kazanç veya kaybını temsil eder (TMS 38, paragraf 113). Kazançlar hâsılat olarak sınıflandırılmaz.

Satış ya da devir tarihi, transferlerin (transferi yapan Kuzey Futbol Kulübünün varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir) kontrolünün yapıldığı tarihtir (TMS 38, paragraf 114) ve teslim alınan bedel üzerinden TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardının 47-72. paragrafları (TM 38, paragraf 116) uyarınca ölçülür.

Kontrolün, satış yapan Güney Futbol Kulübü tarafından elde tutulduğu durumlarda (Örneğin, belirli geri alım seçenekleri, ileriye dönük transferlerde hakların engellenmesi), kontrolün devri gerçekleşene kadar (eğer herhangi bir sorun meydana gelirse) elden çıkarıldığında herhangi bir kazancı veya kaybı erteleme uygun olacaktır.

Güney Futbol Kulübü tarafından, Batı Futbol Kulübüne yapılacak 150.000- € Avro tutarındaki ödemedan kaynaklanan harcama, futbolcu Pele'nin transferinden kaynaklanan kazanç veya kayıplara karşı gelir tablosunda netleştirilecektir. Güney Futbol Kulübü'nün bilançosunda, Batı Futbol Kulübüne yapılan ödemeler, Kuzey Futbol Kulübünden tahakkuk etmiş alacaklardan mahsup edilemez, çünkü TMS 32 (Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme) 'nin 42. paragrafındaki mahsup etme kriterleri karşılanmamaktadır.

Gelir tablosunda, maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan kazanç veya kayıplar genellikle TMS 1 (Finansal Tabloların Sunuluşu) 'in 85. paragrafı uyarınca faaliyet kârı içinde ayrı bir kalem olarak gösterilir. Kayıt haklarının satışından elde edilen genel sonuçlar “net kazanç / (zarar)” olarak sunulur. Bu gibi kazanç ve kayıplar net gelir değildir.

Batı Futbol Kulübü tarafından futbolcu Pele'nin satışında alınan ek ücretler için yapılacak muhasebe işlemi;

Batı Futbol Kulübü oyuncuyu üç yıl önce Güney Futbol Kulübüne satmıştı ve üç yıl önceki bu satıştan elde ettiği ücreti bir kazanç ya da kayıp olarak kayda geçer. Kulüpler genellikle oyuncu kayıt haklarının satışındaki orijinal kazancı veya zararı hesaplarken gelecekteki satışlardan elde edebileceği değişkenlerin değerlendirmesini hariç tutar. Bunun nedeni, TFRS 15 (Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat) 'in değişken değerlendirmenin “**kuvvetle muhtemel**” eşliğini karşılaması gerektiği yönündeki rehberliği içermesidir (TFRS 15 paragraf 56).

Batı Futbol Kulübü, bu elde ettiği geliri, gelecekte herhangi bir sonraki satıştan ek değişkenleri göz önünde bulundurulacaklarının “muhtemel” olduğunu belirleyebilecek bir pozisyonda ise orijinal kazanç / zarar hesaplamasına dâhil edilebilir. Ancak, eşik yüksekse ve oyuncu kariyerlerindeki doğal belirsizlik göz önüne alındığında, kulüplerin ilk satışta, ek satış maddesinden elde ettiği değişkenleri göz önünde bulundurmaları pek olası değildir. Ek kazanç gelir değil, kalıcı transferlerdeki kazanç veya kayıplara benzer şekilde “**diğer bir gelir/ kayıp**” olacaktır.

Kalıcı transfer bilanço tarihinde kararlaştırılmış ancak gelecekte yerine getirilmiştir.

Kuzey Futbol Kulübü, futbolcu Pele'yi Güney Futbol Kulübünden 1.000.000- € Avros abit bir transfer bedeli karşılığında transfer etmeyi kabul ettiğinde, sözleşme sezon sonundan önce imzalanmış olsa da, herhangi bir ödeme ancak Futbolcu Pele'nin oynama haklarının kontrolü sezon sonunda Kuzey Futbol Kulübüne transfer edilmesinden sonra yapılacaktır.

Sözleşmeye dayalı güvenceler, kayıt haklarının yalnızca oyuncunun sakatlanmadan ve oynamaya hazır olduğunda Kuzey Futbol Kulübüne devredilmesi için uygulanmaktadır. Örneğin, futbolcu Pele'nin futbol kariyerini sona erdirecek veya hapse girecek bir kariyeri varsa, anlaşma herhangi bir ceza olmaksızın sonlandırılacaktır.

Bu belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerdir ve Kuzey Futbol Kulübü henüz oyuncunun kayıt hakları üzerinde kontrol sahibi değildir; Ayrıca, henüz bir ödeme yükümlülüğü yoktur, çünkü futbolcunun oynama hakları Güney Futbol

Kulübü tarafından bilanço tarihinde Kuzey Futbol Kulübüne aktarılmamıştır (Çerçeve paragraf 4.6 ve 4.18).

Bununla birlikte, oynama haklarını edinme taahhüdünün, imzalandığı tarihte hiçbir varlık veya borcun tanınmayacağını açıklanması TMS 10 (Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar) 'un 22 nci fıkrası uyarınca gerekli olabilir.

Koşullu ve / veya ertelenmiş transfer ücretleri

1 Ocak 20x9'da Kuzey Futbol Kulübü, futbolcu Pele'yi dört yıllık bir sözleşme ile transfer etti. Bu kalıcı transferin bir parçası olarak, Kuzey Futbol Kulübü, oyuncunun oynama hakları için oyuncunun önceki kulübüne (Güney Futbol Kulübü) 1.100.000- € Avro ödeme yapmayı aşağıdaki şekilde kabul eder;

- 500.000- € Avro transfer tarihinde peşin olarak ödenecek,
- 300.000- € Avro transfer tarihinden altı ay sonra ödenecek,
- Futbolcu Pele, gelecek futbol sezonunda en az 10 gol atarsa 200.000- € Avro ödenecek,
- Futbolcu Pele, gelecek futbol sezonunda en az 10 lig maçı oynarsa 100.000- € Avro daha ödenecek.

Kuzey Futbol Kulübü bu ödemelerin her birini şu şekilde açıklamalı;

500.000- € Avro ve 300.000- € Avro tutarındaki ödemeler, koşulsuz ve sabit ödemelerdir. Bu ödemeler, ilk muhasebeleştirme sırasında tanıma haklarının maliyetine dâhil edilir. Kuzey Futbol Kulübü taahhüt ettiği bu ödemeleri transfer tarihinde (500.000- € Avro nakit olarak) ve daha sonraki bir tarihte 300.000- € Avro ödeme yapmak için koşulsuz bir yükümlülüğü bulunmaktadır. 300.000- € Avroluk borcun maddi yükümlülük olduğu dikkate alınmalıdır (TFRS 9 paragraf 5.1.1). Kalan iki ödeme (200.000- € Avro ve 300.000- € Avro) şartlıdır ve sadece şartlar yerine getirildiği (belirli sayıda lig maçında oynarsa / maçlarda atılan gollerin sayısı 100'a ulaştığında) takdirde ödeme yapılacaktır.

Bir varlığın edinilmesinde koşullu bedeli hesaba katarken uygulamada çeşitlilik vardır. Birinci adım, şarta bağlı ödemelerin bir varlığın satın alınmasıyla ilgili olup olmadığını tespit etmektir. Bu durumda, ödemeler satış yapan kulübüne yapılır, dolayısıyla oyuncu oynama haklarının satın alınmasıyla bağlantılı görünürler.

Yorumlama Komitesi, varlık alımları için değişken ödemeleri değerlendirdi ve Mart 20X9'da bir gündem kararı verdi. Komite, uygulamadaki çeşitliliği gözlemledi ve alıcının, satın almadaki değişken ödemeleri için bir yükümlölük kabul edip etmediği veya şartlar yerine getirildikten sonra mutabık kaldığı konusunda fikir birliğine varamadı. Bu nedenle pratikte üç yaklaşımla gözlenmektedir.

Birincisi, sözleşmenin uygulayıcı olarak değerlendirildiği bir maliyet biriktirme modelidir, çünkü yükümlölük, oyuncunun oynamak için seğilip seğilmediğine bağlıdır. Kuzey Futbol Kulübü, şartlı ödemelerin tetiklenmeden önce bir sorumluluk kabul etmemektedir ve koşullar yerine getirildikten sonra, başlangıçta kaydedilen kayıt haklarının maliyetine daha fazla önem verir.

İkinci ve üçüncü yaklaşımlar, bir işletme birleşmesindeki koşullu değerlendirmeye benzer, ancak yükümlölüğün ölçümündeki değişikliklerin muhasebeleştirilmesi için iki alternatif bulunan finansal borç modelleridir. Kuzey Futbol Kulübü, koşullu bedel için, ilk kayıt anında gerçeğe uygun değeri ile ölçülen finansal yükümlölüğü tanıır (TFRS 9 Finansal Araçlar paragraf 5.1.1). Böylelikle bir miktar tescil haklarının maliyetini arttırır.

Daha sonra ve her raporlama tarihinde beklenen değişiklikler nakit akışları, borcun itfa edilmiş maliyetini değiştirir ve (i) maddi olmayan duran varlığın maliyetini etkilemeden gelir tablosunda muhasebeleştirilir veya (ii) kayıt haklarının maliyetine göre ayarlanır. Koşullu değerlendirmeyi muhasebeleştirmek için her üç yaklaşım kabul edilebilir. Bu, tüm benzer işlemlerin tutarlı bir şekilde uygulanması ve uygun şekilde açıklanmasını gerektiren bir muhasebe politikasıdır.

Futbolcu İmza Parasının Muhasebeleştirilmesi

1 Ocak 20x9'da Kuzey Futbol Kulübü, futbolcu Pele'yi dört yıllık bir sözleşme ile transfer etti. Bu kalıcı transferin bir parçası olarak, Kuzey Futbol Kulübü, dört yıllık süre için futbolcu Pele'ye 300.000- € Avro tutarında bir defaya mahsus bir imza parası⁶³⁰ ödemeyi kabul etti. Kuzey Futbol Kulübü, futbolcu Pele'nin hizmetlerini dört

⁶³⁰İmza parası veya imza ikramiyesi, bir futbol kulübüne transfer edilen futbolcuya takıma katılma teşviki olarak ödenen toplam paradır. Kulübün futbolcuya yaptığı transfer ücreti teklifini daha çekici hale getirmenin bir yöntemi olarak (örneğin, yıllık transfer ücretinin futbolcunun istediğinden düşük olması durumunda) verilir.

yıllık sözleşmenin tamamı süresince devam ettirmek için uygulanabilir bir hakka sahiptir.

Yapılan ödeme ile hizmetlerini sunan oyuncu arasında bir bağlantı olduğundan, **imza parası/primi çalışanlara sağlanan faydalar olarak muhasebeleştirilir.** Ödeme yapan kulüp ile oyuncu arasında bir bağ kurmak için, imza parası/primi futbolcunun faydası olarak hesaplandı. İmza parası futbolcunun kulübe vereceği katkıların ön ödemesi olduğu anlamına gelir. Kulüp, çalışanlara sağlanan faydayı, dört yıllık sözleşme süresi boyunca gider olarak kabul etmekte olup, fazla ödemesi önceden ödenmiş gider olarak ertelenmektedir (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 11).

Yönetim, sözleşmenin oyuncunun hizmetlerinin karşılığını almak için uygulanabilir bir hak sağlamadığını tespit ederse, imza parası ücretini derhal giderleştirmesi gerekir. Bunun nedeni futbolcu Pele'nin takımdan erken ayrılmak zorunda kalması halinde yönetimin oyuncuyu kulüpte kalmaya zorlama niyeti veya sözleşmeye bağlı bir hakkının olmamasından kaynaklanır. Bu, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuşu Standardı, 122. paragrafında açıklanması gerekebilecek önemli bir karar olabilir.

Aracı ya da Menajerlik Ücretleri

Kuzey Futbol Kulübü, futbolcu Pele'nin oyuncu haklarını yeni satın aldı ve bu oyuncuyla dört yıllık bir sözleşme imzaladı. Bu kalıcı transferin bir parçası olarak, Kuzey Futbol Kulübü, oyuncunun menajerine 100.000- € Avro tutarında bir ücret ödemeyi kabul etmiştir.

Aracı ya da menajere yapılan ödemeler aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmelidir

Aracı/Menajer ücretleri, futbolcu Pele'nin maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılan oyuncu haklarının satın alınmasıyla bağlantılı olarak ödenmektedir. TMS 38'in 27/b Paragrafı, Kuzey Futbol Kulübünün söz konusu maliyeti, maddi olmayan duran varlığın doğrudan ilişkilendirilen maliyetlere dâhil etmesini gerektirmektedir. Çünkü bunlar doğrudan ilgili varlığın kullanım amacına uygun olarak hazırlanmasından kaynaklanmaktadır. Benzer bir muhasebe muamelesi, oyuncuların sözleşmelerinde yapılan uzatmaları yeniden görüşmek için menajerlere ödenen ücretler

için de geçerli olacaktır. Aktifleştirilmiş ücretler yeni kabul edilen kalan sözleşme süresi boyunca kalıntı değeri üzerinden itfa edilecektir.

“Geri Alma” Seçeneği Olmayan Kiralık/Geçici Transfer

Kuzey Futbol Kulübü, Güney Futbol Kulübü ile Geçici/Kiralık bir futbolcu Sözleşmesi imzaladı ve futbolcu Pele’nin Güney Futbol Kulübü tarafından düzenlenen oynama hakkı kiralık olarak iki yıllığına Kuzey Futbol Kulübü’ne devredildi⁶³¹.

Kiralık sözleşmesinin bir şartı olarak, Kuzey Futbol Kulübü şunları kabul eder: Güney Futbol Kulübüne 1.000.000- € Avro ödeme ve futbolcu Pele’nin sözleşmesinde belirtilen ve iki yıllık kiralama süresi için yıllık 200.000- € Avro tutarındaki ücretlerin ödenmesinde sorumluluğu üstüne alır.

Yönetim anlaşmanın her bileşeninin piyasa değeriyle fiyatlandırıldığını belirlemiştir. Güney Futbol Kulübü ile futbolcu Pele’nin arasındaki orijinal sözleşmenin kalan süresi beş yıldır ve kiralama sözleşmesi, oyuncunun oynama hakkını, Kuzey Futbol Kulübünde kalıcı olarak transfer etme seçeneğini içermemektedir. Yapılan kiralama/geçici sözleşmenin yenileme veya uzatma seçeneği yoktur. Sözleşme herhangi bir “geri çağırma” hükmünü de içermediğinden dolayı Güney Futbol Kulübü, futbolcu Pele’yle yapılan iki yıllık kiralık/geçici sözleşme süresince (Örneğin, Güney Futbol Kulübünde diğer oyuncularının sakatlanması halinde) ihtiyacı olması halinde dahi geri çağıramaz.

Bu işlem her iki kulübün mali tablolarında Şöyle açıklanmalıdır.

Futbolcuyu Kiralayan Kuzey Futbol Kulübü için Muhasebeleştirme

Kuzey Futbol Kulübü ve Güney Futbol Kulübü arasında yapılan sözleşme ile Kuzey Futbol Kulübüne oyuncunun oynama haklarının kullanımını ve kontrol etme hakkını verir, bu nedenle ilk olarak, TFRS 16 Kiralamalar Standardının uygulanmasının gerektiği bir kiralama olup olmadığını dikkate almak gerekir. K.G.K. Nisan 2018’de TFRS 16 “Kiralamalar” standardını yayınlanmıştır. Yeni standart, faaliyet kiralaması ve

⁶³¹ Kiralama, tanımlanan bir varlığın kullanımını kontrol etme hakkını bir bedel karşılığında belirli bir süre için bir başkasına devretme olarak tanımlanmaktadır (TFRS 16 Ek A). TFRS 16 nolu Standart, bir sözleşmenin, bir bedel karşılığında ve belirli bir süre için bir varlığın kullanımını kontrol etme hakkını bir başkasına devretmeyi içeren hükümler taşıması 4 durumunda bu sözleşmeyi bir kiralama sözleşmesi olarak tanımlamıştır. Burada varlığın kullanımını kontrol etme hakkına sahip olma ön plana çıkarılmıştır

finansal kiralama ayrımını ortadan kaldırarak kiracı durumundaki şirketler için birçok kiralamanın tek bir model altında bilançoya alınmasını gerektirmektedir.

Tescil ettirme lisans hakkı değildir; bu, TFRS 16'ya göre tescil haklarının kiralınmasıdır. Bu da başvuruda bulunma şartı olduğunu ileri sürüyor. Ancak kiracı için TFRS 16'nın 4. paragrafı, Kuzey Futbol Kulübü zorunlu olmamakla birlikte, bu Standardın 3 (e) paragrafında belirtilenler dışında kalan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin kiralamalara uygulayabilir. Yine de bu sözleşmeye finansal kiralama muhasebesi uygulamasından vazgeçmesine izin verir. Eğer Kuzey Futbol Kulübü, TFRS 16'yı uygulayacak olsaydı, iki yıllık kira süresi boyunca itfa edilecek olan 1.000.000- € Avroluk kullanım hakkı varlığını tanıyacaktı.

Eğer TFRS 16 uygulanmazsa, Kuzey Futbol Kulübü 1.000.000 € Avro tutarındaki ödemeyi maddi olmayan duran varlık olarak kabul eder ve bu iki yıl için kayıt haklarının maliyetidir. Futbolcu oynama hakları üzerindeki kontrol, iki yıllık dönem için Kuzey Futbol Kulübüne geçtiğinden dolayı ekonomik faydaların kulübe geçmesi bekleniyor (TMS 38 paragraf 31). Maddi olmayan duran varlık iki yıl boyunca itfa edilir.

Bu iki yaklaşım arasındaki ölçüm ve sonraki amortisman aynıdır. Bununla birlikte, TFRS 16 ve TMS 38 kapsamında farklı açıklama gerekliliği vardır.

Oyuncu için yıllık 200.000- € Avroluk ödeme, çalışanların hizmetlerine yönelik tazminattır ve TMS 19 (Çalışanlara Sağlanan Faydalar) kapsamındadır. Oyuncuların hizmet süresi boyunca, TMS 19'un 11. Paragrafına⁶³² göre tanınır. Bileşenler piyasa değerlerinde fiyatlandırılmazsa, toplam bedel, her bir bileşene (yani, bu durumda kiralama bileşenine ve çalışanlara sağlanan fayda), göreceli bir bağımsız satış fiyatı esasına göre verilecektir.

⁶³²(a) Hâlihazırda ödenmiş bulunan tutar düşüldükten sonra kalan kısmını borç (gider tahakkuku) olarak muhasebeleştirir. Hâlihazırda ödenmiş bulunan tutarın, faydaların iskonto edilmemiş tutarından daha fazla olması durumunda aşan kısmını, yapılan ön ödemenin, örneğin gelecekteki ödemelerin azalmasını veya nakit olarak geri alınmasını sağlayacağı ölçüde, varlık (peşin ödenen gider) olarak muhasebeleştirir. TMS 19 5 (b) Başka bir TFRS'nin, söz konusu faydaların varlık maliyetine dahil edilmesine izin vermemesi veya bunu zorunlu tutmaması durumunda (örneğin bakınız: TMS 2 Stoklar ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar) tamamını gider olarak muhasebeleştirir.

Güney Futbol Kulübü (Kiraya Veren) İçin Muhasebeleştirme;

Güney Futbol Kulübü, “**kiraya veren**”dir, bu nedenle başlangıçta Güney Futbol Kulübü tarafından aktifleştirilen ve şimdi de iki yıl süreyle Kuzey Futbol Kulübüne verilen kayıt hakları TFRS 16 kapsamındadır.

Güney Futbol Kulübü, anlaşmanın finansal kiralama mı yoksa işletme kiralaması mı olduğunu belirlemek zorundadır. Bir düzenleme, mülkiyetin tüm risklerini ve getirilerini, esasen kiracıya devrederse finansal kiralama sözleşmesidir (TFRS 16 paragraf 62).

Bu durumda oyuncunun sözleşmesinin süresinin bitimine beş yıl kaldı ve kiralama süresi iki yıldır. Bu, kiralama işleminin, çoğu geçici transfer düzenlemeleri için geçerli olması beklenen mülkiyetin tüm risklerini ve ödülleri önemli ölçüde transfer etmediğini gösterir. Ancak Güney Futbol Kulübü, TFRS 16'nın 63. paragrafındaki tüm göstergeleri dikkate almalıdır.

Düzenlemenin bir operasyonel kiralama (hizmet kiralaması) olduğu belirlenirse, Güney Futbol Kulübü, oyuncu Pele'nin sözleşmesini itfa etmeye ve maddi olmayan duran varlıkları muhasebeleştirmeye devam edecektir. Önceden alınan ödemeler, ertelenmiş gelire ait bir peşin ödenen gelirler olarak kabul edilecek ve bu daha sonra kira sözleşmesi süresince işletme gelirine yansıtılacaktır. Kulüp, kira gelirlerini kiralama dönemi bir faaliyet kiralaması olarak muhasebeleştirir (TFRS 16 paragraf 81).

Ancak, bir finansal kiralama söz konusu ise, Güney Futbol Kulübü, finansal kiralanan oyuncunun kaydının (TFRS 16 paragraf 72) elden çıkarılmasından sorumludur. Eğer oyuncu, kiralamadan sonra Güney Futbol Kulübüne geri dönerse, sözleşmeden kalan bir bakiye olacaktır. Varlık satılırsa; varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazanç veya kayıplar gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Kiralık oyuncu - “geri çağırma” seçeneği ile yapılan geçici transfer

Aslında modelin çözümü “**Geri Alma**” Seçeneği Olmayan Geçici Transfer ile aynıdır. (i) yapılan sözleşmenin “**geri çağırma**” hükmü vardır, bu nedenle Kuzey Futbol Kulübüne iki yıl boyunca kiralık verilen futbolcu Pele'yi, Güney Futbol Kulübünün (oyuncularının sakatlanması durumunda) ihtiyacı olması halinde geri çağırabilir ve; (ii) bu kiralama işleminde ön ödeme (peşin ödeme) yoktur.

Bu işlem her iki kulübün mali tablolarında aşağıdaki şekilde açıklanmalıdır;

Güney Futbol Kulübü, TFRS 16 kapsamında oyuncusunu kiraya vermiştir. “**Geri çağırma**”, kiralama süresini belirlemede dikkate alınır.

Bu seçenek sadece kiraya veren Güney Futbol Kulübü tarafından kullanılabilir, bu nedenle TFRS 16'nın **35-b** paragrafı, kiralamanın iptal edilemeyen dönemini, kontratı sona erdirme opsiyonunun ihtiva ettiği süreyi kapsayacak şekilde gerektirmektedir. Bu nedenle dönem yine iki yıl olacaktır. Güney Futbol Kulübü, “**geri çağırma**” seçeneği bulunmadığı bir kiralamayı aynı şekilde değerlendirirdi.

Kuzey Futbol Kulübü, TFRS 16'nın uygulaması seçeneğine sahip olmaya devam edecektir. '**Geri çağırma**' seçeneği sadece kiraya veren için bir fesih seçeneğidir ve bu nedenle Kuzey Futbol Kulübünün iki yıllık bir kiralama süresi vardır. Futbolcu oynama hakkı sözleşmenin iki yılı boyunca tanınır ve itfa edilir.

Koşulsuz Satın Alma Opsiyonlu Kiralık Sözleşmeler

Kuzey Futbol Kulübü, Güney Futbol Kulübü ile bir geçici/kiralık sözleşme imzalar. Bu sayede futbolcu Pele, sözleşmeye bağlı olarak, iki yıllığına Kuzey Futbol Kulübüne geçici olarak devredilir ve sözleşmede “geri çağırma” seçeneği yoktur.

Geçici/kiralık sözleşmenin bir parçası olarak, Kuzey Futbol Kulübü şunları kabul eder:

- Güney Futbol Kulübüne 100.000- € Avro, ve
- Futbolcu Pele'nin ücretlerini iki yıl boyunca yılda 200.000- € Avroya kadar ödemekle yükümlü olacaktır.

Kiralık sözleşmesi, futbolcu Pele'yi kiralama döneminin sonunda kalıcı olarak devretmek için kayıtsız şartsız yükümlülükler içermektedir. **Kalıcı transfer için eski kulübe ödenecek ücret;**

- İki yıllık kiralık döneminin sonunda ödenecek 500.000- € Avro,
- Yönetim yapılan sözleşmenin her bir bileşeninin piyasa değerinden fiyatlandırıldığını belirlemişlerdir.

Güney ve Kuzey Spor Kulübü Yönetimleri bu işlemi şu şekilde yapmalıdır;

Kuzey Futbol Kulübü için Muhasebeleştirme

Maddi olarak, kiralama kalıcı bir transfer oluşturur, çünkü imzayı devretmek için koşulsuz bir yükümlülük vardır, ancak ertelenmiş ödeme düzenlemesi bulunmaktadır.

Her iki kulübün bu düzenlemeyi iptal etme seçeneği hiçbir koşulda bulunmamaktadır. İşlemin kalıcı bir transfer olarak hesaba katılması uygun olacaktır. Kuzey Futbol Kulübü, toplam ödenecek tutarın (100.000- € Avro + 500.000- € Avro bugünkü değerini aktifleştirerek en son oyuncu kontrat süresi boyunca itfa edilecektir. Eğer bileşenler piyasa değerinden fiyatlandırılmamışsa, her bir bileşenle (yani, bu durumda, oyuncu oynama haklarının satın alınması ve çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında) ilgili tek başına temel satış fiyatı üzerinden toplam bedel tahsis edilecektir.

Güney Futbol Kulübü için Muhasebeleştirme

Yukarıdakilere benzer şekilde ve düzenlemenin kalıcı bir transfer oluşturması nedeniyle Güney Futbol Kulübü, Kuzey Futbol Kulübüne yapılan kontrollü transfer sırasında maddi olmayan duran varlığın (oyuncu oynama hakları) kayıtlarından çıkarır ve bu da satışta elde edilen bir kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir. Kazanç, 600.000- € Avronun bugünkü değerine göre hesaplanacaktır.

Transfer Seçeneği Olan Kiralamalar

Kuzey Futbol Kulübü, Güney Futbol Kulübü ile sözleşmeli anlaşma kapsamında futbolcu Pele'nin iki yıllık bir süre için kiralık olarak Kuzey Futbol Kulübüne devredildiği Güney Futbol Kulübü ile bir kiralama sözleşmesi imzaladı. “**Geri çağırma**” seçeneği yoktur.

Kiralama sözleşmesinin bir şartları olarak, Kuzey Futbol Kulübü şunları kabul eder:

- Güney Futbol Kulübüne 1.000.000- € Avro tutarında bir bedel ödeyecek ve
- Futbolcu Pele'nin ücretlerini iki yıllık süre için yılda 200.000- € Avroya kadar ödemekle yükümlüdür.

Güney Futbol Kulübü ve futbolcu Pele arasındaki sözleşmenin kalan süresi beş yıldır. Kiralama Sözleşmesi, iki yıllık kiralamanın sonunda Kuzey Futbol Kulübü

tarafından geçerli olmak üzere, oyuncunun kayıt işlemini 500.000- € Avroya kadar kalıcı olarak devretmesi için bir seçenek içerir ve kulüplerin bu tarihte oyuncunun oynama hakkının piyasa değeri olduğuna inanır.

Bu İşlem Kuzey Futbol Kulübü Defter Kayıtlarında aşağıdaki şekilde açıklanır;

Kuzey Futbol Kulübü, TFRS 16'yı bu düzenlemeye (TFRS 16 paragraf 4) uygulayıp uygulamayacağına karar verebilir.

Kuzey Futbol Kulübü, TFRS 16'yı uygulamaya karar verirse, kiralama işleminin sonunda oyuncunun kayıt haklarını kalıcı olarak devretme seçeneği, bir satın alma seçeneğidir. Kuzey Futbol Kulübü, satın alma opsiyonunu kullanmanın makul olup olmadığını değerlendirirdi. Eğer Kuzey Futbol Kulübü satın alma opsiyonunu kullanmak için kesin olarak karar verirse, kira kontratında 500.000- € Avroluk transfer ücretini (TFRS 16 Uygulama A - kira ödemelerinin iptali), ve oyuncu kullanım haklarını faydalı ömürleri boyunca itfa eder. Eğer Kuzey Futbol Kulübü, satın alma opsiyonunu kullanmak için kesin karar vermemişse, 500.000- € Avroluk transfer ücretini kiralama yükümlülüğünden hariç tutar ve kira bedelini kiralama süresi boyunca (veya süre daha kısa ise kullanım hakkı varlığının faydalı ömrünü) itfa eder.

Eğer Kuzey Futbol Kulübü, TFRS 16'yı uygulamamayı seçerse, o zaman bu seçenek için Kuzey Futbol Kulübü, kiralama ücretinin bir parçası olarak bu opsiyonu ödemek zorundadır. Bu nedenle, kiralama sözleşmesinin başlangıcında ödenen 1.000.000- € Avro tutarındaki kısmı opsiyon için ödenmiştir. Bu nedenle, Kuzey Futbol Kulübü, iki yıllık kayıt haklarına 1.000.000- € Avroluk bir kısmını tahsis eder ve bu seçeneğe yer verir.

Bu seçenek, finansal olmayan ve sözleşmeye taraf olan bir kişi olması nedeniyle, TFRS 9'a Ek A kapsamındaki türevlerin tanımını karşılamamaktadır. Bu nedenle seçenek maddi olmayan duran varlıktır. Opsiyonel varlık itfa edilmeyecektir, ancak değer düşüklüğü testi yapılmalıdır. Bu seçeneğin amortismanı uygulaması olmazdı, çünkü ekonomik faydalar zamanla değil, sadece antrenmanla tüketilir (TMS 38 paragraf 97⁶³³). Satın alma fiyatının tahsisi, ilgili gerçeğe uygun değer esasına göre gerçekleşecektir (TFRS 3 paragraf 2 (b)). Satın alma ücretinin tahsisi, ilgili gerçeğe

⁶³³ İtfa işlemi, ilgili varlığın TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibarıyla durdurulur.

uygun değer esasına göre gerekleŖecektir (TFRS 3 para 2 (b)). Kullanılırsa, opsiyonun fiyatı, kayıt haklarının elde edilmesi için ek maliyetler olarak kayıt haklarının maliyetine dnŖtrlr. Yani maddi olmayan duran varlık (TMS 38 paragraf 27 (b)). Kullanılmadığı takdirde, opsiyon varlıkları Kuzey Futbol Kulübü için baŖka bir faydası olmadığı için gider olarak kaydedilecektir.

Devredilmesi Zorunlu KoŖullu Kiralamalar

Kuzey Futbol Kulübü, Güney Futbol Kulübü ile szleŖmeye dayalı anlaŖma kapsamında futbolcu Pele'nin bir yıllığına geçici olarak Kuzey Futbol Kulübüne devredileceği Güney Futbol Kulbile bir kiralama szleŖmesi imzaladı. "**Geri ağırma**" seçeneği bulunmamaktadır.

Kredi anlaŖmasının bir Ŗartları olarak, Kuzey Futbol KulbŖunları kabul eder:

- Kiralama szleŖmesinin yapıldığı tarihteki Güney Futbol Kulübüne 100.000- € Avro tutarında bir bedel demesi;
- Kuzey Futbol Kulübü, bir yıllık kiralama döneminin sonunda Süper Lig'de kalırsa, oyuncu oynama haklarını kalıcı olarak transfer edecekse, 300.000- € Avroluk bir miktar daha ödemeye; ve
- Futbolcu Pele'nin ücretlerini Kuzey Futbol Kulübü oyuncuyla doğrudan imzalanan beŖ yıllık szleŖme uyarınca ödemekle yükümlüdür.

Kuzey Futbol Kulbbir alt kümeye dŖerse, oyuncu Güney Futbol Kulbnegeri döner ve sadece ilk 100.000- € Avro denir.

Kuzey Futbol Kulübü, Süper ligde oldukça baŖarılı oldu ve dŖme ihtimalinin son derece uzak olduğu dŖnlyor.

Bu iŖlemin muhasebeleŖtirilmesi

Oyuncunun oynama haklarını devretmek için mevcut bir yükümlülüğünün olup olmadığını belirlemek için karar gereklidir. Ŗart, maddi olmayan duran varlık ise (rneğin, transferin yapılma Ŗartlarının neredeyse kesinleŖtięi belli olduğu için), kontrollü transfer tutarlı hale geldiğinde iŖlem kalıcı bir transfer olarak muhasebeleŖtirilmelidir.

SatıŖ Kuzey Futbol Kulübü tarafından tanınacak ve oyuncunun oynama hakları, düzenlemenin baŖlangıcında oyuncu oynama hakları üzerindeki kontroller gerekleŖtięinde Kuzey Futbol Kulbtarafından tanınacaktır.

Bu durumda, oyuncunun Güney Futbol Kulübüne geri döndüğü durumun gerçek dışı olabileceğine dair başka kanıtlar, Kuzey Futbol Kulübü ile oyuncu arasındaki beş yıllık sözleşmenin imzasında bulunabilir.

Koşullar esas teşkil ediyorsa, işlem, oyuncu oynama hakları üzerindeki kontroller tutarlı bir şekilde aktarılınca kadar borç olarak muhasebeleştirilir.

Profesyonel Oyuncu Sözleşmesinin Yenilenmesi / Uzatılması

Kuzey Futbol Kulübü, aşağıdakileri de içeren oyuncu Pele ile üç yıllık bir sözleşme yenileme / uzatma imzaladı:

- 190.000- € Avrodan futbolcu Pele'ye sözleşme uzatma primi ödemesi; ve
- Futbolcu Pele'nin menajerine uzatma işlemi için 30.000- € Avroluk bir ücret ödenecek.

190.000- € Avroluks sözleşmeyi yenileme primi oyuncuya aşağıdaki gibi ödenecektir;

- Yenileme sözleşmesinin imza tarihinde futbolcuya 90.000- € Avro ödenecek;
- Yenilemeden 12 ay sonra futbolcuya ödenmesi gereken 60.000- € Avro (herhangi bir şart yerine getirilmeden; ve
- Futbolcu Pele, yenileme tarihinden 18 ay sonra hala takımın 18 kişilik kadrosunun bir parçasıysa, 40.000- € Avro daha ödenecektir.

Futbolcuya Yapılacak Ödemeler

Oyuncuya yapılan ödemeler, çalışanlara sağlanan faydalardır, çünkü futbol kulübü tarafından verilen hizmet karşılığında oyuncu çalışanına verilen değerdir. Genel olarak bu ödemeler, TMS 19'un 11. paragrafı uyarınca gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

90.000- € Avro ve 60.000- € Avroluk dilimler farklı zamanlarda ödenebilir, ancak sözleşme uzatımı imzalandıktan sonra ek hizmet şartı aranmaz. Bu ödemeler bu nedenle sözleşmenin imzalanmasıyla ilgili gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Önemliliğe bağlı olarak, ikinci dilimin gecikmeli olarak ödenmesi için indirim yapılmalıdır. Futbolcu Pele, hizmetlerin sözleşmeye bağlı bir yükümlülüğünü temsil eden yenileme tarihinden 18 ay sonra hâlâ ana kadronun bir parçasıysa, 40.000- € Avroluk dilimin ödenmesine izin verilir. Futbolcu Pele'nin 18 aydan önce Kuzey Futbol

Kulübünden ayrılma olasılığı ve hizmet şartını yerine getirmemesi olasılığı, masrafların muhasebeleştirilmesinde dikkate alınır (TMS 19 paragraf 155).

18 aylık bir hizmet dönemi boyunca (yani ödeme tarihine kadar), futbolcu Pele'nin 18 aydan fazla kalması olasılığı makul bir şekilde tahmin edilebiliyorsa ve bu durum futbol sektöründe çok zor olsa da, bu gider gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Sözleşmenin Yenilenmesi Konusunda Futbolcunun Menajerine Yapılan Ödeme

Sözleşmenin yenilenmesinin bir parçası olarak menajere yapılan ödemenin niteliği ve muhasebesi muamelesi, TMS 38'in 27/b Paragrafı, Kuzey Futbol Kulübünün söz konusu maliyetleri, maddi olmayan duran varlığın maliyetine dahil edilmesini gerektirmektedir, çünkü bunlar doğrudan ilgili varlığın kullanım amacına uygun olarak hazırlanmasından kaynaklanmaktadır. Tescil süresi uzatıldığından, sözleşmenin yenilenmesi üzerine, ek aracı bedeli, kalan net defter değerine eklenmeli ve oyuncu oynama hakları için tüm aktifleştirilmiş ödemelerin amortisman süresi tekrar gözden geçirilmeli ve uzatılan sözleşme süresi ile uyumlu hale getirilmelidir.

Benzer muhasebe işlemi, kulüple sözleşmelerini uzatmayı kabul eden kulüp alt yapısında yetiştirilen oyuncular için uygun olabilir. Genç oyuncuların, oyuncuya ödenmeyen sözleşme uzatma masrafları TMS 38'in 21'inci paragrafı kapsamındaki genişletilmiş sözleşmenin süresi boyunca aktifleştirilmeleri ve amorti edilmeleri gerekip gerekmediğini belirlemek için analiz edilmelidir.

Teknik Direktör - Fesih anlaşması

Kulübün kötü performansından sonra, Kuzey Futbol Kulübü ve onun teknik direktörü arasında bir fesih anlaşması imzalandı. Böylece Kuzey Futbol Kulübü, teknik direktörüne ilişkilerini sona erdirmek için 100.000- € Avro tutarında bir kerelik ödeme yapmayı kabul etti.

Teknik Direktöre yapılan ödemeler muhasebeleştirilmesi

Teknik Direktör'e yapılan iptal (fesih) ödemesi TMS 19 kapsamında olup, TMS 19'un 8. paragrafı fesih ödeneğinin tanımını karşılamaktadır.

Kulüp, böyle bir ödemeyi, teknik direktör fesih teklifini kabul ettiğinde veya teklifin başka bir şekilde, TMS 19'un 165-167. Paragrafları uyarınca artık geri alınamadığı durumlarda gider olarak kabul edecektir.

Bu fesih ödemeleri, TMS 1 ve özellikle BC 56 paragrafına uygun olarak arada bir meydana gelse de, Kuzey Futbol Kulübünün söz konusu giderlerin faaliyetlerinden elde edilen sonuçlardan hariç tutulmaması uygun olacaktır (söz konusu mali tabloların dip notlarında açıklanması gerekir). Yönetim Kurulu fesih ödemeleri, “doğası gereği” gelir tablosunda maaş / ücret gelir tablosu satırının bir parçasını oluşturur. Maddi ödemenin tutarının niteliği, TMS 1'in 97. paragrafı uyarınca ayrı bir şekilde açıklanması istenecektir.

Raporlama döneminin sona ermesinden sonra, ancak mali tabloların yayınlanmasından önce imzalanan bir fesih anlaşması, genellikle bilanço tarihinden sonra meydana gelen olay olarak nitelendirilemez. Sözleşmenin imzalanması (feshedilmesi) / kabul edilmesi veya teklifin başka bir şekilde geri alınamaması durumunda, sona erme faydalarının, yükümlülük konusu olayı ortaya çıktığında raporlama dönemlerinde muhasebeleştirilir (Bu tip gelişmeler, finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar, finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen sadece açıklama gerektiren olaylar olmak üzere ikiye ayrılır. Bilanço tarihinden sonra meydana gelen bazı olaylar nedeniyle finansal tablolarda düzeltme yapılması gerekir).

Kuzey Futbol Kulübü ile bir oyuncu arasında fesih anlaşmasının imzalandığı durumlara benzer sonuçlara varılabilecektir.

Oyuncu-Fesih İstekleri

Yöneticilerintalepleri doğrultusunda, futbolcu Pele'ninkendisine yeni bir kulüp araması teklif ediliyor. Yeni bir kulüp bulunduğu futbolcu Pele, Kuzey Futbol Kulübünden bir defaya mahsus yapılacak ödemeyi ve yeni bir kulüple sözleşme yapabilme teklifini kabul etmeye ikna edileceği bu tür talepler için oyuncu sözleşmesinde herhangi bir hüküm veya referans bulunmamaktadır. Bu konu oyuncu ve kulüp yönetimi arasındaki görüşmelerde oyuncuya sunulmuştur.

Bu Tür Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi;

Futbolcuya yapılacak ödeme, TMS 19'un 8. paragrafı uyarınca bir fesih ödemesinin tanımını karşılayacaktır. TMS 19'un 165 no'lu paragrafı uyarınca giderleştirilir.

TMS 19'un özel açıklama gerektirmemesine rağmen (TMS 19 paragraf 177), TMS 1'in 97, 102 ve 104. Paragraflarına istinaden mali raporların dip notlarında belirli açıklamalar yapılması gerekmektedir.

4.4.2. Değer Düşüklüğü Uygulaması

Değer düşüklüğü; defter değerinin, kullanım ve satış yoluyla geri kazanılabilir tutarını aştığında uygulanır. Bu muhasebe politikası; futbol kulüplerinin uzun vadeli yani iki yıldan fazla süreli sözleşmelerde uygulanır. Sakatlanan, formsuz ya da beklenen performansın altında olan futbolcular için değer düşüklüğü zararı yazmaya izin verir. Kötü oynanan bir sezon içerisindeki değer düşüklüğü ile iyi bir sezon içerisindeki değer düşüklüğü beklentisi aynı değildir.⁶³⁴

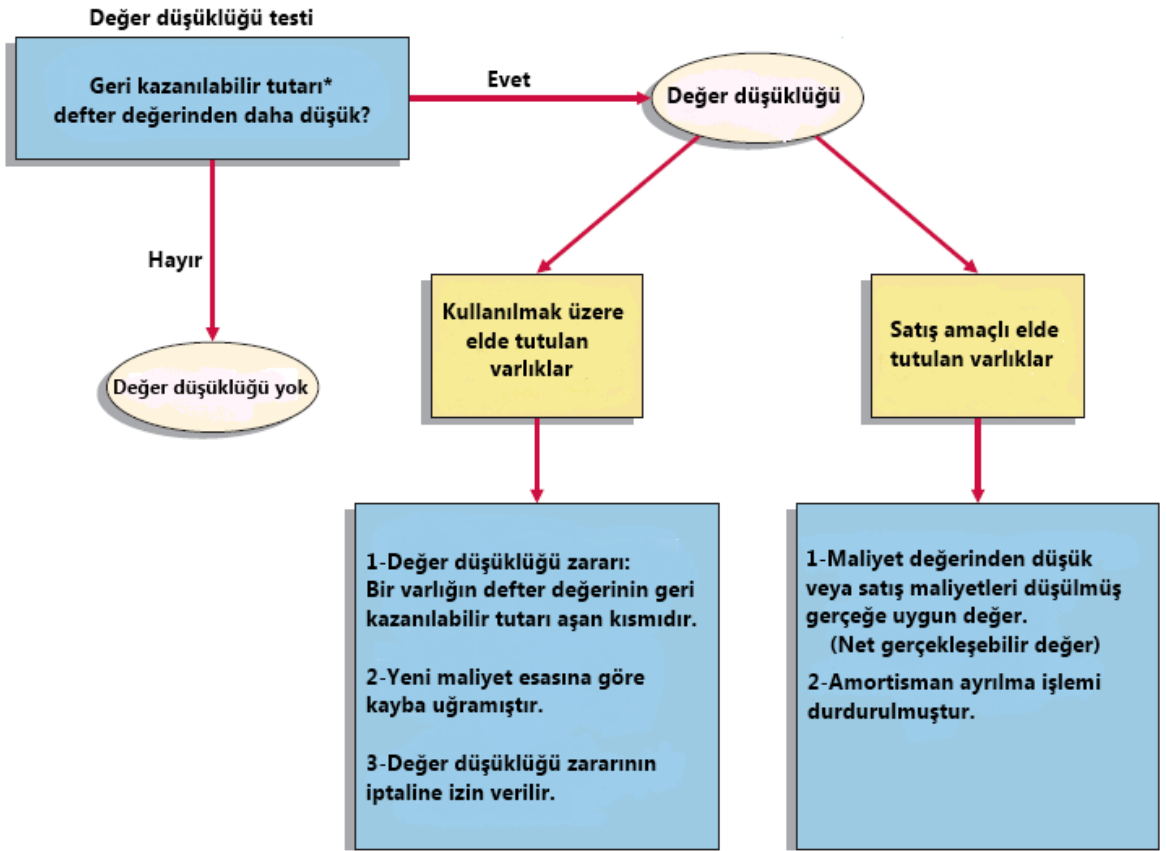
Bu konuyla ilgili diğer önemli bir nokta, mali tablolara bonservis bedelleri ile kaydedilen futbolcuların piyasa değerleri arttığı zaman tutarlarının piyasa değerine getirilemeyeceğidir. Ancak, bunun tam tersi gerçekleştiğinde, yani sakatlık, form düşüklüğü vs. gibi nedenlerden ötürü ortaya çıkan değer düşüklüklerinin mali tablolara anında yansıtılması gerektirir.⁶³⁵

Amortisman tabi varlıklarda değer düşüklüğü olduğuna işaret eden koşulların mevcut olması halinde, olası bir değer düşüklüğünün tespiti amacıyla inceleme yapılır ve bu inceleme sonunda varlığın kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerinden fazla ise, karşılık ayrılmak suretiyle kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerine indirilir. Geri kazanılabilir değeri; ilgili varlığın mevcut kullanımından gelecek net nakit akışları ile net satış fiyatından satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu ulaşılan tutarın yüksek olanı olarak kabul edilir.

⁶³⁴ BROMMER, B.C, **Does the recognition of football players contracts require extra attention? Accounting, Valuation and Duration of Football player contracts.**, Master Thesis Accounting, Tilburg University, Tilburg, The Netherlands, July 2011, s.1

⁶³⁵ SULTANOĞLU, Banu, “**Hisseleri Halka Arz Edilen Türk Futbol Kulüplerinin Mali Tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde incelenmesi**”, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, s.92

Tablo 36: Değer Düşüklüğü Testi⁶³⁶



Başarılı bir sezon geçiren bir futbol takımında, beklenen performansın altındaki futbolcuların değer düşüklüğü ile başarısız bir sezon geçiren futbol takımının bir futbolcusu olarak değer düşüklüğü beklentileri aynı olmaz.

TMS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardının 75. maddesi uyarınca, bu varlıklar, ilk muhasebeleştirilme sırasında var olan kanıtlar esas alınarak elde etme maliyeti ile değerlendirilmelidir. İlgili Standart’ta ayrıca, bir maddi olmayan duran varlığın ilk defa muhasebeleştirilmesinden sonra ancak aktif bir piyasanın var olması durumunda tespit edilebilir bir gerçeğe uygun değeri var ise bu yolla yeniden değerlemeye tabi tutulabileceği belirtilmiştir.

⁶³⁶ IFRS Supplement 11, “Chapter 1111 Depreciation, Impairment and Depletion, s. 7, http://www.wiley.com/legacy/college/kieso/04705877237/ifrs_supp/ch1

Aktif bir piyasanın olmadığı futbolda ise, bazı oyuncular için ilk muhasebeleştirme tarihinden sonra, bazen medyanın, bazen de oyuncunun tek bir maçtaki başarısının etkisiyle piyasa değerinde artış meydana gelebilmektedir. Dolayısıyla, dönem dönem futbolcuların piyasa değerleri değişebilmekte, ancak aktif bir piyasanın yokluğunda Standart'ta öngörüldüğü şekilde tam güvenilir bir kaynağa dayandırılmamaktadır. Bundan dolayı, futbolcu bedellerinin muhasebeleştirme işleminin en sağlıklı yöntemi, kontrat bedeli ile aktiflere alınmasıdır. Bu husus, UEFA'nın Mali Kriterleri'nde ve SPK Tebliği'nde de bu şekilde dikkate alınmıştır. Ayrıca, TMS 36 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı uyarınca, eğer sporcunun değerinde sakatlanma veya formdan düşme nedeniyle herhangi bir değer düşüklüğü meydana gelmiş ilişkin kriterler ile de uyumludur.

Kulüpler açısından oyuncu yatırımlarından tam anlamıyla geri dönüşüm sağlayamama riski her zaman mevcuttur. Çünkü futbolcudan yararlanmayı etkileyebilecek hastalık, sakatlık ise, maliyet bedelinin o değere indirilmesi için karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu anlamda SPK'nın ilgili Bülteni'nde yer alan önemli hesapların mali tablolarında muhasebeleştirilmesine, yas sınırı, hatta sisteme uyum gibi risk faktörleri vardır. Dolayısıyla, oyunculara ödenen transfer ücretlerinin değer azalmasını karşılayacak şekilde amorti edilip edilemeyeceği halen tartışma konusudur.⁶³⁷

Futbolculara uzun süreli sözleşme teklif edildiğinde; yüksek transfer ücreti ve maaş alırlar. Diğer kulüplerin sözleşmeli bir futbolcusunu satın almak isterseniz, genellikle kalan sözleşme süresini kurtarmak için de yüksek transfer ücreti ödemek zorunda kalırsınız.⁶³⁸

İnsan kaynakları muhasebesinde finansal raporlamanın uygulandığı tek sektör futbol endüstrisidir. Transfer ücretlerinin daha ayrıntılı olarak muhasebeleştirilmesi (Morrow, 1999).

Futbol kulüplerinin belirli bir bonservis bedeli ödeyerek, kendi aktiflerine aldıkları Oyuncu Bonservis bedelleri önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Olayın

⁶³⁷ SULTANOĞLU, Banu, a.g.e, s..87

⁶³⁸ BROMMER, B.C, **Does the recognition of football players contracts require extra attention? Accounting, Valuation and Duration of Football player contracts.**, Master Thesis Accounting, Tilburg University, Tilburg, The Netherlands, July 2011, s.1

muhasabe ve vergi yönünü bir yana bırakacak olursak, bu değerlerin oyuncunun performansına ve fiziki durumuna göre değişkenlik göstermesi, aktif yapısı içinde Maddi Olmayan duran Varlıklar kaleminin çok yakından sorgulanmasını gerektirmektedir. Çok yüksek bir Maddi Olmayan duran varlığa sahip bir kulübün aktif, futbolcunun fiziki olarak sakatlanması veya form düşüklüğü nedeniyle gerileyen sportif performansından dolayı aktif değer kaybına uğrayacaktır. Ve bu durumdan Futbol Kulübü çok yakından olumsuz olarak etkilenebilecektir. Yüksek maliyetle transfer olan bir oyuncunun sakatlanması ya da bir form düşüklüğü nedeniyle, kulübün bu oyuncusundan gerektiği kadar yararlanamaması futbol kulübünün ciddi bir zarara uğramasına neden olabilecektir.

Şirket, her bilanço tarihinde maddi ve maddi olmayan varlıklarının, maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve itfa payları düşülerek bulunan defter değerine ilişkin değer kaybının olduğuna dair herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirir. Eğer böyle bir gösterge mevcutsa, değer düşüklüğü tutarını belirleyebilmek için o varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Varlığın tek basına geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasının mümkün olmadığı durumlarda, o varlığın ait olduğu nakit üreten biriminin geri kazanılabilir tutarı hesaplanır.

Geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşüldükten sonra elde edilen gerçeğe uygun değer veya kullanımdaki değer büyük olanıdır. Kullanımdaki değer hesaplanırken, geleceğe ait tahmini nakit akımları, paranın zaman değerini ve varlığa özgü riskleri yansıtan vergi öncesi iskonto oranı kullanılarak bugünkü değerine indirilir.

UMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme yöntemini seçmek için aktif bir referans piyasasının olması gerekir.

Aktif piyasa UMS 38'de aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

- (a) Piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir.
- (b) Normal koşullar altında her zaman istekli alıcı ve satıcı bulunur, ve
- (c) Fiyatlar kamuoyuna açıktır.

Futbolcular için böyle bir piyasa olmadığı için Türkiye'deki halka açık şirketler maddi olmayan duran varlıkları yani futbolcular için **“yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirme”** yöntemini seçmemelidirler. **Bu yöntemi seçmeleri mali tablolarda yanıltıcı bilgilerin olmasına neden olabilir.**

Bu konuda çarpıcı örnek; Galatasaray Sportif A.Ş.’nin, SPK, Kamuoyunu Aydınlatma Platformu’na açıkladığı 30 Kasım 2011 tarihli konsolide finansal tablolarıdır. Galatasaray Sportif A.Ş. tarafından açıklanan mali tablolarda; Aktif bir piyasası olmadığı halde futbolcu sözleşmeleri değerlemeye tabi tutulmuştur. Önceki dönemlerde mali tablolar, TMS esaslarına göre düzenlenmesine ve TMS 38’in açık hükmüne rağmen Maddi Olmayan Duran Varlıklar için “yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirme” yöntemini seçilmesi ve bu hatanın özkaynakların 209 milyon TL daha fazla görünmesine neden olmuştur.

TMS 1 Finansal Tabloların sunuluşu Standardı’nın, 15 numaralı bendi kapsamında **“Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar.”** Yine ilgili standardın 17/b bendine göre de, işletme; **“Muhasebe politikalarını da içeren bilgileri ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sağlayacak biçimde sunmalıdır”** denmektedir. Nitekim Galatasaray Sportif A.Ş.’nin KAP’a bildirdiği finansal mali tabloları inceleyen Bağımsız Denetçisi aşağıdaki yorumu yapıyor:

“Grup, geçmiş tarihli finansal tabloları hazırlarken haklar hesabında takip edilen futbol takımı oyuncu sözleşmelerini ve alt yapı birimini TMS 38’de yer alan değerlendirme yöntemlerinden “yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirme” yöntemini seçmiştir. Ancak futbol takımı oyuncu sözleşmeleri ve alt yapı birimi için aktif referans bir piyasa söz konusu futbolcular veya altyapının homojen bir yapı taşıması ve gerçeğe uygun değer olarak tespit edilen fiyatların kamuoyuna da açık olması gibi TMS 38’de yeniden değerlendirme yöntemini seçmek için ön şart olarak belirtilen kriterlerin olmaması nedeniyle, futbol takımı oyuncu sözleşmeleri ve alt yapı birimi için muhasebeleştirmesinin yeniden değerlendirme yöntemi yerine maliyet yöntemi ile yapılmasını gerektirmektedir.

Grup 30 Kasım 2011 tarihli konsolide finansal tabloları hazırlarken TMS 38’de yeniden değerlendirme yönteminin uygun olmadığına karar vermiş ve muhasebe politikası olarak TMS 38’de yer alan değerlendirme yöntemlerinden “maliyet yöntemine göre muhasebeleştirme yöntemini belirlemiş ve geçmiş tarihli konsolide finansal tablolarını TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” standardına göre geriye dönük olarak düzeltmiştir. Bunun neticesinde maddi olmayan duran varlıkların altında haklar olarak muhasebeleştirilen futbol takımı oyuncu sözleşmelerini ve alt yapı birimini, satılan malın maliyeti altında muhasebeleştirilen

ilgili itfa payı giderlerini, yeniden değerleme yöntemi sonucu değer artışı olarak muhasebeleştirilen futbolcu satış kârları/zararlarını geriye dönük olarak düzeltmiştir.” Sonuç; Galatasaray Sportif A.Ş. önceki dönemlerine hatalı mali kayıtları olduğunu son yayınladığı düzeltilmiş mali tablolar ve bağımsız denetim raporuyla KAP’a bildirmiştir.

Değer Düşüklüğüne Örnek Uygulamalar

Kötü performansa sahip Oyuncunun Kayıt Hakları için Değer Düşüklüğü

Testi

Kuzey Futbol Kulübü, futbolcusu Pele’nin oyuncu kullanma haklarının kalıcı olarak transfer edilmesi için 800.000- € Avro ödedi.

TMS 38 uyarınca, ödenen tutar “futbolcuların oynama haklarının maliyetleri” kategorisi altında maddi olmayan varlık olarak aktifleştirilmiştir. Transferden altı ay sonra futbolcu Pele kötü maç performansı göstermesine rağmen yine de A takımında düzenli olarak oynamaktadır.

Böyle Bir Durum Muhasebe Kayıtlarına Aşağıdaki Şekilde Yansıtılmalıdır;

Futbolcu Pele’nin mevcut form düşüklüğü, oyuncu oynama hakları için bir değer düşüklüğü göstergesi değildir. Çünkü tek başına bir oyuncu TMS 36 kapsamında nakit yaratan bir birim değildir ('NYB'). Tek bir oyuncu oynama hakkının geri kazanılabilir miktarını tahmin etmek mümkün değildir, çünkü takımın kadrosunda ilk 11’de oynayan bir oyuncu tek başına nakit akışı yaratamaz, büyük ölçüde bağımsızdır (TMS 36 paragraf 67).

Bazı nakit akışları belirli bir oyuncuyla doğrudan ilişkilendirilebilir (örneğin Galatasaray Kulübüne transfer olan Radamel Falcao’nun forma satışı), ancak bu nakit akışlarının büyük ölçüde bağımsız olması muhtemel değildir. Belirli bir oyuncunun formasının satışı, yalnızca belirli bir oyuncunun değil, tüm takımın performansına bağlıdır. Maç günü gelirleri veya sponsorluk belirli bir oyuncudan ziyade tüm takımla ilgili nakit akışlarıdır.

Tipik olarak, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı bir bütün olarak takım kadrosunun olması muhtemeldir. Takım kadrosu NYB’in (gerçeğe uygun değerinden daha az olan elden çıkarma maliyetleri ve kullanımdaki değer) geri kazanılabilir tutarı, daha sonra, tüm NYB’in defter değeri ile karşılaştırılarak (takımın

parçası olan tüm oyuncuların tescil masrafları dâhil) bir değer düşüklüğünün olup olmadığı belirlenecektir.

Oyuncu takım kadrosu içinde mevcut olduğu sürece (oyuncu küçük bir sakatlık geçirmişse veya form düşüklüğü sergilese bile), bireysel oyuncu seviyesinde herhangi bir değer düşüklüğü değerlendirmesi yapılmayacaktır.

Önemli Sakatlanmalara Maruz Kalan Oyuncunun- Oynama hakları için değer düşüklüğü testi

Kuzey Futbol Kulübü, futbolcu Pele'nin oynama haklarının kalıcı olarak devredilmesi için 800.000- € Avro transfer ücreti ödedi. TMS 38 uyarınca, ödenen tutar "Oyuncuların oynama haklarının maliyetleri" kategorisi altında maddi olmayan varlık olarak aktifleştirilmiştir. Transferden altı ay sonra, futbolcu Pele maç sırasında futbol kariyerini tehlikeye atacak kadar kötü bir şekilde sakatlandı.

Kuzey Futbol Kulübünün, oyuncu oynama hakları değerindeki kayıp (i) sigortası ve (ii) oyuncu ücretlerini karşılayabilecek halen devam eden sigorta poliçesine sahiptir.

Böyle Bir Durumda Muhasebe İşlemi Aşağıdaki Şelikde Yapılmalıdır:

İlk önce kulüp yönetimin, sakatlanan oyuncunun tekrar takım kadrosuna katkıda bulunup bulunamayacağını değerlendirilmesi gerekiyor. Sağlık ekibi oyuncunun futbol oynamayacağına karar vermesi halinde, Kuzey Futbol Kulübü sakatlanan oyuncunun oynama haklarını ayrı ayrı değerlendirmelidir (TMS 36 paragraf 9, 12, 66).

Çünkü ilgili nakit akışları ana kadrodan bağımsızdır. Bu durumda oyuncunun kariyeri tehdit eden sakatlığı oyuncunun oynama hakları için bir değer düşüklüğü göstergesidir. Ancak, sağlık ekibinin, oyuncunun tedavi sürecinden sonra tekrar takım kadrosuna katılabileceğine karar vermesi durumunda, kayıtlarını bağımsız bir şekilde değer düşüklüğü açısından test etmeye gerek yoktur. Bu konuyla ilgili olarak Trabzonspor'lu Ogenyi Onazi'nin aşil tendonunun kopması sonucu yaklaşık 10 ay futbol sahalardan uzak kalması ya da yine Trabzonspor'lu Abdülkadir Ömür'ün sol dizindeki menisküs yırtığı dolayısıyla sahalardan 4 ila 6 ay uzak kalacak olması çarpıcı örnek olarak gösterilebilir.

Bireysel oyuncunun oynama hakları, geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, değer düşüklüğü testi uygulanmaktadır (TMS 36 paragraf 59).

Gerçeğe uygun değerin değerlendirmesinin bir parçası olarak Kuzey Futbol Kulübü tarafından alınabilecek herhangi bir sigorta gelirini dikkate almak uygun olmayacaktır. Çünkü bu konu bir piyasa katılımcısı tarafından dikkate dahi alınmayacaktır.

Sigorta alacakları TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı kapsamında ele alınmış ve “kesin olarak belli olduklarında muhasebeleştirilmiştir” (TMS 37 paragraf 35). Sakatlanma süreleri içinde ücretlerin ödenmesiyle ilgili olarak, bedel sigortadan da tahsil edilebilir. Bilançoda oyuncu borçları ve sigorta alacakları büyük olasılıkla brüt olarak gösterilecektir, çünkü TMS 32'nin (Finansal Araçlar: Sunum) 42 nci fıkrası uyarınca mahsuplaşma kriterleri özgün olarak yerine getirilemeyecektir. Ancak, gelir tablosunda, bu elde edilen gelirler giderlere karşı netleştirilebilir.

Oyuncu oynama haklarındaki değer kaybı için sigorta gelirleri için netleştirme ile ilgili benzer bir mantık geçerli olacaktır. TMS 37'nin 35'inci paragrafında yer alan kriterlere göre bir sigorta teminatı muhasebeleştirilebilir ve gelirlerin alınmasından hemen sonra gelir tablosunda gelir olarak muhasebeleştirilir.

Yönetim tarafından, oyuncunun geri dönebileceği ve dolayısıyla oynama haklarının bozulmayacağı sonucuna varıldığında, oyuncunun gelecekteki maaşları, oyuncunun sözleşme süresi boyunca (uzun süreli bir sakatlığa sahip olmasına rağmen) yine de gelir tablosunda muhasebeleştirilecektir. Yönetimin oyuncunun ciddi sakatlanması nedeniyle hiçbir zaman bir daha oynamayacağı ve oyuncu oynama haklarının zarar görmeyeceği sonucuna varması durumunda, oyuncunun hizmet sözleşmesi ağır bir sözleşme olarak nitelendirilmez, çünkü TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Fayda ve Hizmetler, TMS 37 ve sözleşme hükümlerinin karşılık kapsamına girmez (TMS 37 paragraf 5). Sakat bir oyuncu, diğer pazarlama etkinliklerinde kulüpleri temsil edebilir ve daha geniş bir temelde kulübe fayda sağlar.

Transfer edilmek istenen (satılmak istenen) bir oyuncunun-Kayıt hakları için değer düşüklüğü

Kuzey Futbol Kulübü, 20x9 Mayıs ayında futbolcu Pele'nin oynama haklarını satmaya karar verdi ve kulüp yönetimi aktif olarak oyuncuyu “satın alacak kulübü” araştırmaktadır. 30 Haziran 20x9 itibarıyla (futbol kulübünün mali yıl sonu tarihi), kulüp 1.000.000- € Avroluk bir transfer tutarı için başka bir kulüpten bir teklif aldı. Futbolcu Pele'nin 30 Haziran 20x9 tarihinden itibaren kayıt haklarının defter değeri

1,500.000-€ Avrodur. 20x9 Temmuz'da, kulübün mali tablolarını yayınlamadan önce, futbolcu Pele'nin transfer işlemi tamamlandı ve oyuncunun oynama hakları 1.200.000-€ Avroya satıldı.

Yapılan Bu İşlemin Muhasebeleştirilmesi;

30 Haziran 20x9 tarihli mali tabloların hazırlanmasında, Kuzey Futbol Kulübü, futbolcu Pele'nin oynama haklarının “**satış amaçlı elde tutulan varlık**” olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını ve eğer varsa değer düşüklüğü olup olmadığını değerlendirmelidir.

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyeler Standardında (6–8 inci paragraflarında) “satış amaçlı” olarak tutulacak bir varlık için imzalanmış bir satış sözleşmesini gerektirmez. Ancak, sektördeki bu tür işlemlerin tahmin edilememesinden dolayı, imzalı bir anlaşmadan önce yapılan sözlü görüşmeler, müzakereler hatta daha ileri bir aşamada olanlar bile, nihai bir satış olasılığının kanıtını sunmazlar.

Bir varlığın satış için elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılmasının ne zaman yerine getirileceğini değerlendirmek için karar verilmesi gerekir. Satış için elde tutulan bir varlık olarak bir oyuncunun oynama hakkının sınıflandırmasını gerektelendirmek için, transfer “yüksek olasılıklı” olmalıdır. Bu, genel olarak tüm tarafların anlaşmaya varmış olduğunu ve transfere bağlı olduğunu ima eder.

Bilanço tarihi itibarıyla net defter değerinden düşük olan bir satış sonrası, yıl sonu genellikle satış için elde tutulmayan oyuncu oynama hakları için bilanço tarihinde bir değer düşüklüğü muhasebeleştirilmesi için yeterli bir gerekçe değildir. Bunun nedeni, oyuncunun ve takımın geri kalanının oyuncu oynama haklarının tek bir NYB oluşturmasıdır (IAS 36 paragraf 67). Bilanço tarihinde bireysel oyuncu oynama hakkı değer düşüklüğünün mevcut olduğu sonucuna varmak için, oyuncu bilanço tarihindeki takımdan kadro dışında kalmalıdır. Bu, takım kadrosundan uzaklaşmayı ve kulüp tarafından aktif olarak pazarlanmasını içerebilir.

Piyasaya sürülen bir oyuncu hala takım kadrosuna katkıda bulunabilir, müsabakalarda oynayabilir veya kulüp çapında pazarlama veya sponsorluk faaliyetlerine katılabilir. **Buna örnek olarak, Galatasaray Futbol kulübünün oyuncusu Mbaye DİAGNE'yi satış listesine koyduğu halde transfer olana kadar**

müşabakalarda oynaması gösterilebilir. Bu nedenle, oyuncunun pazarlandığı noktada bile, oyuncunun oynama hakları, diğer varlıklardan bağımsız olarak nakit akışı oluşturmayabilir ve ayrı bir NYB olabilir. Asıl takımın bir üyesi olan oyuncu genellikle bireysel olarak değer düşüklüğü için değerlendirilmez.

Oyuncunun takım kadrosunun bir parçası olarak kalması durumunda, 20X9 Temmuz tarihli satışın 1.200.000- € Avro karşılığında tamamlanması, değer düşüklüğü perspektifinden düzeltici olmayan bir bilanço sonrası olayı temsil eder, çünkü oyuncu satışa kadar takım kadrosunda kaldı (TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardu, paragraf 10). Ancak, oyuncu oynama hakları yıl sonundan önce satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldıysa, maddi olmayan duran varlık defter değeri, gerçeğe uygun piyasa değerinden daha yüksekse değer düşüklüğü testi gerekli olabilir. Satış sınıflandırması, kayıt haklarının ayrı bir hale geldiğini gösterir. NYB ve nakit akışları takımın geri kalanından bağımsızdır.

Son olarak; Futbol kulüpleri, bilanço tarihi itibarıyla aktife kayıtlı futbolcu oynama haklarının defter değeri üzerinde değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, futbol takımının ve futbolcuların piyasa değerini, kulübün ligde ki pozisyonu, bulunduğu futbol ligindeki ekonomik ve hukuki şartları, faiz oranlarını, yatırım kârlılığını, döviz kurlarındaki değişiklikleri, futbolcuların fiziki durumunu, başarı performansını ve NYB'in en düşük seviyede olup olmadığı, gibi birçok faktörü göz önünde bulundurmak zorundadır.

SONUÇ

20. yüzyılın başlarında mütevazı bir şekilde kendi yağında kavrulan futbol kulüpleri, günümüzde milyar dolarları bulan bütçeleriyle dünyanın en büyük şirketleri haline gelmişlerdir. Spor endüstrisi içinde artık her futbol kulübü birer marka haline dönüşmüştür.

Futbol kuşkusuz dünyadaki en güçlü ve en popüler spordur, toplulukları birbirine bağlar, duyguları karıştırır ve kültürel engelleri yıkar. Futbol, altyapı geliştirme, sponsorluklar, TV yayın hakları, maç günü gelirleri, mağaza satışları ve oyuncu

transferlerinde önemli bir ekonomik etkiye sahip olan en karlı endüstrilerden biri haline gelmiştir.

Bugün, futbolla akla gelen birçok ülke olduğu göz önüne alındığında, bu popülerliğe sahip futbol, birçok ülkenin reklamını yapmak için önemli bir rol oynamaktadır.

Futbol iş dünyası açısından önemli bir değişim sürecinden geçiyor, en iyi kulüpler bir eğlence şirketi modeline yöneliyor ve böylece dünyanın her yerinden izleyicileri yakalamak için futbol organizasyonlarını gerçek dünya markalarına dönüştürüyor, sadece hayranlarını değil, gerçek müşterileri de kendine çekiyor. Futbol artık yalnızca bir oyun değildir. Günümüzde futbol oyunu, küreselleşerek dünyanın her yerinden yatırımcıları çeken devasa bir ekonomik pazara dönüşmüştür.

Futbol kulüpleri, "**FUTBOLCULAR**" bizim en değerli varlığımız gerçeğini kabul ediyorlar ve buna göre futbolcuların çok yıllık oynama haklarına kısaca insan sermayesine yatırım yapıyorlar, ancak yatırım yaptıkları futbolculara/insana değer vermek için standart ölçütleri bulunmamaktadır. **Bu yüzden futbol kulüplerinin defter değerleri ile piyasa değerleri arasındaki uçurum giderek büyümektedir.**

Son 70 yıl boyunca, insan kaynaklarına ilişkin geleneksel muhasebe politikalarına son derece farklı bakış açısı getiren muhasebeciler bir üretim faktörü olarak kabul ederek insan varlıklarının değerini kabul etmiş ve farklı ölçüm yöntemleri geliştirmiştir. Günümüzde futbolcu transfer ücretleri için uygulanan muhasebeleştirme işlemi, belirli muhasebe standartlarına göre düzenlenmemektedir .

Futbol kulüpleri, oyuncu transferlerine daha fazla para harcadıkça, oyuncu kullanma hakları artık futbol kulüplerinin toplam varlıklarının önemli bir kısmını temsil etmektedir. Bu nedenle, oyuncu kullanma haklarının değerlendirilmesi önemli bir muhasebe konusu haline gelmiştir.

Bir şeyi varlık olarak tanımlamak için asıl mesele, gelecekteki faydaları üretme kabiliyetidir ve gelecekteki faydayı yaratabilecek insanlar, varlık olarak tanınmak için dikkate alınmalıdır.

Hemen hemen her sektörde muhasebe sistemi konusunda uzmanlaşmaya gidildiği bir dönemde spor kulüplerinin ve spor şirketlerinin muhasebe sisteminin kurulması

gerekir. **Artık “Futbol kulüplerinin değerlendirme yöntemlerinde, tutarlılığa ve fikir birliğine ihtiyaç vardır.**

Mali raporlar, kurumların mali tablo kullanıcıları için **bir takvim yılı “veya var ise özel hesap dönemi”** veya **“bir futbol sezonu”** ya da **sezon sonu itibariyle**, finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişiklikleri yansıtmak amacıyla hazırladıkları bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu bütünüdür. Mali Tabloların işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmaları esası oluşturur. Sunulan mali tablo ve dipnotlarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Kavramsal Çerçeve Bölümü’nde yer alan muhasebenin varsayımlarına bağlı olarak tam, tarafsız ve şeffaf bir biçimde hazırlanması gerekmektedir.

T.F.F’na bağlı olarak faaliyet gösteren Profesyonel Futbol Kulüpleri arasında futbolcuların muhasebeleştirilmelerinin nasıl yapılması konusunda hala gerektiği gibi fikir birliği yoktur. Profesyonel Futbol Kulüpleri tarafından TMS ve TFRS’ye uygun nitelikte mutlaka finansal raporlama sisteminin kurulması ve buna göre de muhasebe kayıtlarının oluşturulması gerekmektedir.

Şu anda Türkiye’de futbol kulüpleri anlamında baktığımızda, sadece halka açık şirketlerde regülasyona tabi olarak bir dış denetim yürütülüyor.⁶³⁹ Bunun dışında kurumsallaşmanın olmazsa olmazlarından biri olan iç denetim, Türkiye’de hiçbir spor kulübünde yer almıyor. Bunun yanında kamu denetimi için de aynı şeyi söyleyebiliriz. Herhangi bir kamu denetimi süreci de bu kulüplerde yürütülmüyor.⁶⁴⁰

Buna göre futbol kulüplerinin muhasebesinin bu ilginç durumu bu konuda birçok ciddi çalışmanın yapılmasını ve konunun enine boyuna tartışılmasını gerekli kılmaktadır. Amaç TFRS-TMS Türkiye Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Hesap Planı sistemine sahip, şeffaflık ilkeleri ölçüsünde denetime ve sağlıklı bir finansmana dayalı futbol kulüplerine sahip olmaktır.

⁶³⁹Bunun en güzel örneği; 5 Eylül 2014 tarihinde Borsa İstanbul Yönetim Kurulu, daha önce finansal yapının düzeltilmesi için uyardığı Trabzonspor ve Galatasaray’ı ikinci kez uyardı ve yıl sonuna kadar süre verdi

⁶⁴⁰UZUN, Ali Kamil, TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Aysberg 6 “**Futbolda Kurumsal Yönetim ve Denetim**”, İç Denetim Dergisi, 22.sayı, 23 Mayıs 2008, s.2.

KAYNAKÇA

ABEL, A. A., TEMİLOLUWA I., SOETAN, T. A., (2018). “Human Resource Accounting: A Panacea To Quality Financial Reporting Practice”, International Journal of Business and Management Invention (IJBMI), Volume7, Issue 9, Ver. 3, pp.32-39, September 2018.

ACAR M. G. (2003). “Profesyonel Futbol Kulüplerinin İhracata Teşvik Edilmesi”, Vergi Dünyası, Şubat 2003.

“Adrian Mutu's £17m Chelsea compensation payment delayed after Swiss Federal Court ruling”
<http://www.dailymail.co.uk/sport/football/article-1221954/Adrian-Mutus-17m-Chelsea-compensation-payment-delayed-Swiss-Federal-Court-ruling.html>

AGİT bölgesinde Ekonomik İlerleme ve Güvenliği Teşvik Etmek” Konulu, 26. AGİT Ekonomik ve Çevre Forumu, İkinci Hazırlık Toplantısı, “İnsan Sermayesi Gelişimi”, Venice, İtalya, 24-25 Mayıs 2018.
<https://www.osce.org/secretariat/381280?download=true>

AHMETOĞLU, Ozan, Gündem Gazetesi, Sayı 0754, 14.11.2009, İnternet.

AKBULUT, Yıldız Özerhan, “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi” VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, ANKARA SMMM ODASI Yayın No: 59, Ankara, Mart 2008.

AKDOĞAN, Nalan ve TENKER, Nejat, “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri”, Genişletilmiş 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.

AKHLAQUE, S., FLOUTİ, E. (2016). “Accounting In Football”, A study on the Human resource accounting of football players in Allsvenskan, Uppsala University, Department of Business Studies, Master Tezi, Bahar Dönemi. <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1081067/FULLTEXT01.pdf>

AKİNTOYE, I. R. (2012). “The Relevance of Human Resource Accounting to Effective Financial Reporting”, Intertional, Journal of Bussiness Management and Economic Research, Vol 3(4), pp. 1-7

AKSHAY, M. (2014). “Human Resource Accounting Methods And Practtices In India”, CASIRJ, Volume 5, Issue 1, pp. 1-14

AKŞAR, T. (2010). “Bir Marka Değeri Nasıl Yaratılır ya da NBA Örneği”, Futbol Ekonomisi-Endüstriyel Futbol, 21 Kasım 2010,

- AKŞAR, T. (2011).** “Futbola yeni bir sorun daha: Futbolcu sahibi fonlar”, Futbol Ekonomisi-Endüstriyel Futbol, 20 Haziran 2011.
- AKŞAR, T. (2010).** “Futbol kulüpleri neden satılıyor?”, Futbol Ekonomisi-Endüstriyel Futbol, 18 Ekim 2010.
- AKŞAR, T. (2010).** “Milyondan Milyara Yayın İhalesi Üzerine”, Goal.Com Türkiye, 26.01.2010,
- AKŞAR, T. (2013).** “Stat gelirleri nasıl artırılır?” e-Dünya Haber Sitesi, 21 Ekim 2013.
- AKTAY, A. Nizamettin, ARICI Kadir, SENYEN/KAPLAN Emine Tuncay, “İş Hukuku”, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.**
- Aktif Bank, EKO Lig 2015-2016/2016-2017 Sezonu Futbol Ekonomisi Raporu, Shf.47** https://www.aktifbank.com.tr/tr/Documents/2015-2016_2016-2017_Sezonu_Futbol_Ekonomisi_Raporu_EkoLig.pdf (Erişim Tarihi: 08.09.2018.)
- Aktif Bank EKO Lig 2016-2017 / 2017-2018 Sezonu Futbol Ekonomisi Raporu-3** <https://www.aktifbank.com.tr/tr/Documents/2016-2017%202017-2018%20Sezonu%20Futbol%20Ekonomisi%20Raporu-3%20%20.pdf>
- AKYİĞİT, Ercan, “İş Hukuku Açısından Ödünç İş İlişkisi”, Ankara 1995**
- AKYOL , E., KÜÇÜK M.S., (2003).** “Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme”, Yaklaşım Dergisi, Ücretsiz eki, Ocak 2003.
- AKYÜZ, Mehmet Emin, “Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi Ve Halka Açılması: Avrupa Futbol Piyasasındaki Gelişmeler Çerçevesinde Beşiktaş, Fenerbahçe, Galatasaray Ve Trabzonspor Örneğinin Değerlendirilmesi”, T.C. Başbakanlık Sermaye Piyasası kurulu Aracılık Faaliyetleri, Yeterlilik Etüdü, İstanbul, Kasım 2005.** <http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/222>
- AMİR, Eli, LİVNE, Gilad, “Accounting for Human Capital when Labor Mobility is Restricted”, 1999 European Accounting Association meetings (Bordeaux), April 2000,** <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.199.733&rep=rep1&type=pdf>
- “Anadolu Takımları birleşiyor”, Haber, Çevrimiçi. www.mysporx.com.tr, (Erişim Tarihi: 08.09.2011, 00:52)**
- Antitrust and 'Free Movement' Risks of Expanding U.S. Professional Sports Leagues into Europe** <http://ssrn.com/abstract=1396942> (Erişim Tarihi: 18.09.2018.)
- ALCAN, E. (2002).** “Marka ve Marka Hakkının Korunması”, Abchukuk.com, s.1-5.

ALPAGUT, Gülsevil, “**Belirli Süreli Hizmet Sözleşmesi**”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 1998.

ARANSSON, S., JOHANSSON, K., JÖNSSON, F. (2004). “**Accounting for football –lets give it a shot**” Goteborg Üniversitesi, İktisadi Ticari Bilimler Fakültesi, Lisans Tezi,
https://pdfs.semanticscholar.org/fde9/130971139c65b9768123acd116d34252e81f.pdf?_ga=2.255339208.1148285889.1569588422-1186959160.1569588422

ARKAN, T. (2016). “**Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation**”, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 1/2016.
https://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/79-2016/FRFU-79-173.pdf

ASGARİ, M., ASGARİ, N., KARIMI, M., AMIRHASANI, P. (2013). “**A comparison of Similarities between Iranian and European Organizations in Terms of Lack of Attention to the Human Resources Accounting**”, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management, Sciences*, Vol. 3, No: 1, January 2013, pp. 265-270,

ATHANASİOS, D. (2013). “**Finance and Football, The market reaction to football player tranfers in Europe**” Master Thesis, Universiteit Van Tilburg,
<http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=131857>

AVGERİNOU, V. (2007). “**The Economic of Professional Team Sport; Content, Trends and Future Development**”, *Sport Management International Journal*, Smrj-Vol.3, Number 1.

AYDIN, S., ÇANAKÇIOĞLU M., TUNCAY, F. E. (2015). “**İnsan Kaynakları Muhasebesi: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme**”, *Dergi Park, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 29 Sayı: 4, s. 679-689.

AYTEKİN, Abdullah, (2012). “**Futbolcu Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi**”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans tezi) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

BAKER, Geoffrey M.N. (1974). “**The Feasibility of Human Resource Accounting**”, *Management: a Book of Readings*, Fourth Edition, The Whitlock Press Inc., New York, Vol. XVI, No:4, pp. 17-23

Ballon d'WhoScored Nominees (2013)
<http://www.fcbarcelona.com/football/first-team/detail/article/74-points-in-28-matches-second-best-record-of-last-decade>, (Erişim Tarihi: 10.05.2013, 15:55)

BALONCELLİ, A., CARUSU, R. (2011). “**The organization and economics of Italian serie A: a brief overall view.**” *Rivista Di Diritto Ed Economia Dello Sport*, 2011; Vol.7, Fasc. 2, pp. 67-85

BAŞARAN, M., ATAY, T. (2013). “Profesyonel Sporcu Oynama Haklarının Devrinde Yapılan Ödemeler ve vergileme-I”, Futbol Ekonomisi-Endüstriyel Futbol, 7 Mart 2013.

BAŞARAN, Murat, ATAY, Tezcan, “Spor ve Sporcunun Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Haziran 2003.

BAŞTERZİ, Süleyman, “Avrupa Birliği Konseyinin 99/70 Sayılı Yönergesi Işığında Belirli Süreli İş Sözleşmesi Yapma Koşulları ve 4857 Sayılı İş Kanununun Öngördüğü Sistem”, İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Türk Milli Komitesi 30. Yıl Armağanı, Ankara 2006.

BAŞTERZİ, Süleyman, ” İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku”, Türk Milli Komitesi 30.Yıl Armağanı, Ankara, 2006.

BAŞTÜRK, Faruk, “İş Hukukunda Profesyonel Futbolcu”, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2007.

BAŞTÜRK, F., (2005). “Sosyal Sigortalar Uygulamasında Profesyonel Futbolcular”, Legal İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi, Sayı: 2005/8.

**BERG, Erik van den., (2011). “The Valuation of Human Capital in the Football Player Transfer Market”, Master Thesis, An Investigation of Transfer Fees Paid and Received in the English Premier League, Erasmus School of Economics.
[file:///C:/Users/SNK/Downloads/Berg,%20E.%20van%20den%20\(296332\)%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/SNK/Downloads/Berg,%20E.%20van%20den%20(296332)%20(1).pdf)**

BERRI, D.J. (1999). “Who is ‘Most Valuable’? Measuring the Player’s Production of Wins in the National Basketball Association”, Managerial and Decision Economics, Vol. 20, No:8, pp. 411-427, December 1999.

Beşiktaş JK Resmi Alışveriş Sitesi www.kartalyuvasi.com.tr (Erişim Tarihi: 10.05.2018, 15:35)

Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. Transfer Görüşmelerinin Sonuçlanması veya Sona Erme <https://www.kap.org.tr/tr/BildirimPdf/555265> (Erişim Tarihi: 16.07.2018)

BHAT, V. P. (2000). “Millennium concepts - Towards transparency and uniformity.”, Business line, Chennai, 1. India, 13 January 2000.

BHOSALE, J. P. (2015). ”Human Resource Accounting: an Emerging Toll for Measuring Performance”, AARF (Association of Academic Researchers Faculties) Publications Journals, International Research Journal of Management and Commerce, Volume 2, Issue 10, pp. 17-25,

BIANCONE, P.P, SOLAZZI, A. (2012). “Financial communication in profesional football clubs, Business and Management Sciences”, Pavia University Press, International Quarterly Review, Economia Azandale, Pavia, Vol. 3 Issue 1, pp. 153-174,

BIDDLE, J., HOLDEN, L. (2016). “The Introduction of Human Capital Theory into Education Policy in the United States”, History of Political Economy, Michigan State University, ABD, Vol. 49, No: 4, pp. 537-574,

BLACKSHAW, Ian S., “International Sports Law:An Introductory Guide”, Short Studies in International Law, T.M.C. Asser Press, , The Hague, Netherlands, 2017.

BLAIR, Margaret and WALLMAN, Steven M.H., “Report of the Brookings Task Force on Intangibles” Unseen Wealth: (Washington, DC: Brookings Institution Press, 2001)

BOGUSZ, Barbara, CYGAN, Adam Jan, SZYSZCZAK, Erika M, “The Regulation of Sport in the European Union”, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, BK, Northampton, MA, ABD, 2007.

BOKHARI, I., QURESHI, T. M., BASHIR, F. and HIJZI, S. T. (2012). “The yes, no decision is easy now: Is human capital accounting challenge for accountants”, African Journal of Business Management, Vol. 6 (15), pp. 5281-5287.

BOZTAŞ, H. (2008). “Profesyonel Futbolcu Transferlerinin Vergisel Boyutu I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:181, s.108-113, Ocak 2008.

BREWER, R. (2009). "Determining the Value of Sport Franchises", Indiana University-Bloomington, Scholarly Conference on Sport, pp. 1-20,

BULLEN, M. L., EYLER, Kel-Ann (2000). “Human resource accounting and international developments;implications for measurement of human capital”, Journal of International Business and Cultural Studies, pp. 1-16.

BRUMMET, R. Lee, FLAMHOLTZ, Eric G., PYLE, William C. and LİKERT, Rensis, “Human Resource Accounting Development and Implementation In Industry”, Foundation For Research On Human Behavior, Michigan University Institute For Social Research Library, Ann Arbor, Michigan, Archives, 2983, Eylül 1969.

BRUMMET, R. Lee, “Human Resources Accounting, Handbook of Modern Accounting”, Second Edition”, Mc. Grow Hill Inc., New York, 1977.

BROMMER, B.C, (2011). “Does the recognition of football players contracts require extra attention? Accounting, Valuation and Duration of Football player contracts.”, Master Thesis Accounting, Tilburg University, Tilburg, The Netherlands, <https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=116328>

CANDAN, Turgut, “**Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Kasım 1994.

CAMKURT, M. Z. (2006). “**Profesyonel Futbol Kulüpleri ile Profesyonel Futbolcu, Teknik Yönetici ve Öğreticiler Arasında Yapılan Tek Tıp Sözleşmelerin Nitelikleri ve Sözleşmelerin 506 Sayılı Kanun Uygulaması Bakımından Değerlendirilmesi**”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 39, Ekim 2006.

CAPLAN, Edwin. H. and LANDEKİCH, Stephen, “**Human Resource Accounting it Methods**”, National Association of Accountants, 1974.

Capitalism and Commerce: Conceptual Foundations of Free Enterprise

<http://www.quebecoislibre.org/younkins.html> (Erişim Tarihi: 23.10.2018)

CARMICHAEL, F., THOMAS, D. and WARD, R. (2000). “**Team Performance: The Case of English Premiership Football**”, Managerial and Decision Economics, Vol. 21, No. 1, pp. 31-45.

CERAN, Y. (2007). “**Muhasebede Eskinin Yenisi Bir Kavram; İnsan Kaynakları Muhasebesi**” Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 18, s. 187-206.

CHAND, S. (2012). “**HRA: Human Resource Accounting: Meaning, Objectives, Advantages and Limitations**”, <http://www.yourarticlelibrary.com> pp. 1-4

CHAUDHRY, N., ROOMİ, M. A. (2010). “**Accounting for the development of human capital in manufacturing organizations: A study of the Pakistani textile sector**”, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 14(3), pp. 178-195.

CHUKWUMA, O. (2013). “**Conventional Human Asset Accounting Treatment And Corporate Profitability Evaluation**”, European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, Vol. 1, No:3, pp. 66-82,

Club Licensing Benchmarking Report: Financial Year 2015.

https://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/02/42/27/91/2422791_DOWNLOAD.pdf (Erişim Tarihi: 08.01.2017)

COLUCCI, Michele, HENDRICKX Frank, “**Regulating Employment Relationships In Professional Football, A Comparative Analysis**”, European Sports Law and Policy Bulletin, Sports Law And Policy Centre, 2014,

CÜNEYT, M. “**Türkiye’de Sporcuların Vergilendirilmesi**”, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara 2006.

ÇAĞRI, Cem, “**Profesyonel Transfer Sözleşmesi**”, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012.

ÇETİN, Cem, “Türk futbolu dernek statüsünde karanlığa sürükleniyor”, Spor Yazıyorum, 5 Aralık 2007, <http://sporyaziyorum.blogspot.com/> (Erişim Tarihi: 25.05.2018.)

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber, Nisan 2018,
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/karsilikliianlasm_a2018.pdf (Erişim Tarihi: 05.05.2018)

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (Seri No:4), Resmi Gazete Tarih ve Sayısı: 26.09.2017-30192
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/09/20170926-13.htm> (Erişim Tarihi: 05.05.2018)

ÇIKRIKÇI, M. ve DAŞTAN, A. (2002). “Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması”, TBB Bankacılar Dergisi, Yıl:13, Sayı 43, s. 18-32,

DAVIDSON, Sidney, STICKNEY, Clyde P., SCHINDLER, James S. and WEIL, Roman L., “Accounting : The Language of Business”, 2nd edition, Published by Thomas Horton and Daughters, Glen Ridge , N.J., 1994,

DAWSON, P., DOBSON, S. and GERRARD, B. (1999). “Managerial Efficiency in English soccer: a comparison of stochastic frontier methods”, Hull Economic Research Papers, No. 268, pp. 1-39,

DEAN, P. C. , MCKENNA, K. and KRISHNAN, V. (2012). “Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something?”, International Journal of Business and Social Science, Vol. 3, No. 12, pp. 1-4,

DELL, Y. and SÖNMEZ, M. (2005). “Intangible Balls”, Business Strategy Review, Vol.16, No. 2, pp. 39-44,

DELOITTE and TOUCHE, “The Money Leagues of the World's Top Clubs”, Deloitte and Touche/Four Four Two: London, 2000.

Demirören: "Yabancı değil yerli kuralı"
<http://www.tff.org/default.aspx?pageID=285&ftxtID=22100> (Erişim Tarihi: 08.03.2018)

DEVECİOĞLU, S., ÇOBAN, B. ve KARAKAYA, Y. (2014). “Futbol Yönetimi ve Organizasyonlarının Görünümü”, Spor ve Performans Araştırmaları Dergisi, Cilt.: 5 Sayı :1, s. 35-48.

DIXON, M. J. and ROBINSON, M. E. (1998). “A Birth Process for Association Football Matches”, The Statistician, Vol. 47, No. 3. (1998), pp. 523-538

Di CAGNO, Nicola, **ADAMO**, Stefano, **GIACCARI**, Francesco, “**Lineamenti di Economia Aziendale**”, Corsodi Lezioni, Cacucci, Editore Bari, 2013.

DORUKKAYA, Ş. (2000). “**Dünya’da ve Türkiye’de Futbol Kulüplerinin Finansmanı**”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:52, s. 1-4.

DORUKKAYA, Şakir, **KIRATLI** Aydın ve **ELBİÇOĞLU**, Fatih Kemal, “**Türkiye’de Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi, Halka Açılması, Finansmanı ve Vergileme**”, Dünya Yayıncılık, İstanbul 1998.

DURGUN, E. (2001). “**Vergi Kanunlarında Dönemsellik İlkesi ve Özellik Arz Eden Durumlar**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:244, s. 163-170.

DURSUN, Nergis N. (2007). “**Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar**”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara,

Dünyanın En Değerli 500 Markası – 2019 (Tam Liste)

<https://www.brandingturkiye.com/dunyanin-en-degerli-500-markasi-2019-tam-liste/>

(Erişim Tarihi: 02.08.2018)

EDELMAN, M., **DOYLE**, B. (2009). “**Antitrust and ‘Free Movement’ Risks of Expanding U.S. Professional Leagues into Europe**”, Northwestern Journal of International Law & Business, Vol. 29, Issue 2 Spring, pp. 403-438,

EDVİNSSON, Leif and **MALONE**, Michael S, “**Intellectual Capital: Realizing Your Company’s True Value by Finding Its Hidden Brainpower**”, Harper Business, New York, 1st edition, March 1997.

Endorsement And Appearance Contracts,

<https://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/endorsement-and-appearance-contracts/> (Erişim Tarihi 18.01.2017)

ENGİN, E. Murat, “**Türk İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda İşveren**”, Banka-Sigorta İşçileri Sendikası, Nadir Kitap, Ankara 1993.

ERDOĞAN, İ. (2008).“**Futbol ve futbolu inceleme üzerine**”, İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi, Gazi Üniversitesi İletişim Fakültesi, Sayı: 26, Kış-Bahar 2008, s. 1-58.

EREN, T., **TAŞKIN**, A. (2016). “**UEFA Şampiyonlar Ligi’nde Forvet Oyuncularının Performanslarının Çok Ölçütlü Karar Verme Yöntemleri İle Değerlendirilmesi**”, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi Cilt:14, Sayı:1, s. 79-105

ERTAŞ, Şeref, **PETEK**, Hasan, “**Spor Hukuku**”, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011.

ERTAŞ, Fatih Coşkun, COŞKUN ARSLAN, Mihriban, “Muhasebe Eğitiminde İnsan Kaynakları Muhasebesinin Gerekliliği Üzerine Bir Araştırma” XXIX. Türkiye Muhasebe Sempozyumu, 21 – 25 Nisan 2010
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/136/2%20oturum.pdf>

ESENER, Turhan: “İs Hukuku”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:432, 3. Bası, Sevinç Matbaası, Ankara 1978,

European Commission

http://ec.europa.eu/sport/library/doc/a/doc248_en.pdf (Erişim Tarihi: 02.08.2018.)

Fenerium Resmi Alışveriş Sitesi

www.fenerium.com.tr (Erişim Tarihi 30.01.2018.)

Fenerbahçe Spor Kulübü Tüzüğü, Birinci Kısım, Genel Hükümler, Madde.3,

<http://www.fenerbahce.org/kurumsal/> (Erişim Tarihi 30.01.2018.)

FIFA Magazine Big Count

http://www.fifa.com/mm/document/fifafacts/bcoffsurv/emaga_9384_10704.pdf

(Erişim Tarihi: 12.09. 2018.)

FIFA-RSTP, Regulations on the Status and Tranfer of Players;

http://resources.fifa.com/mm/document/affederation/administration/02/70/95/52/regulationsonthestatusandtransferofplayersnov2016weben_neutral.pdf

(Erişim Tarihi: 12.09. 2018.)

FIFA-RSTP, Regulations on the Status and Tranfer of Players;

http://resources.fifa.com/mm/document/affederation/administration/02/70/95/52/regulationsonthestatusandtransferofplayersnov2016weben_neutral.pdf

(Erişim Tarihi: 21.02.2017.)

FIFA Regulations on the Status and Transfer of Players

https://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/regulations_on_the_status_and_transfer_of_players_en_33410.pdf (Erişim Tarihi: 12.09.2018.)

FIFA'nın Küresel Transfer Piyasası Raporu (FIFA's Global Transfer Market Report), (Erişim Tarihi 30.01.2018.)

https://www.fifatms.com/wp-content/uploads/dlm_uploads/2018/01/GTM_2018.pdf

FIFA- Oyuncuların Statüsü ve Transferi Hakkındaki yönetmeliğinin“kayıt sürelerine ilişkin hükümler 6.1. Madde

http://resources.fifa.com/mm/document/affederation/administration/02/70/95/52/regulationsonthestatusandtransferofplayersnov2016weben_neutral.pdf

(Erişim Tarihi: 21.02.2017)

FIFA Küresel Transfer Piyasası Raporu,
www.FIFA.comwww.FIFA.comhttps://www.fifatms.com/wp-content/uploads/dlm_uploads/2019/01/GTM-2018_Men_online_v1.2.pdf (Erişim Tarihi: 12.09.2018.)

Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 141, Business Combinations (2001),
<file:///C:/Users/SNK/Downloads/2282-Article%20Text-9134-1-10-20110203.pdf> (Erişim Tarihi: 12.09.2018.)

FİORİ, G. (2005).“Lavalutazione dei diritti; una possibile metodologig”, Rivista Italiano di Ragioneriaed Economic, Aziendala, issue 2, pages 367-388.

Fikret Orman’dan futbolculara Prim Jesti
<https://www.haberturk.com/spor/futbol/haber/1297214-fikret-ormandan-futbolculara-prim-jesti> (Erişim Tarihi: 06.02.2017)

FİSHER, S. Irving, “The Nature of Capital and Income”, Cosimo Classics, Old Chelsea Station, New York, 2006

FLAMHOLTZ, Eric, G. (1975). “The Metaphysics of Human Resource Accounting and Its Implications for Managerial Accounting”, Accounting Forum, pp. 51-61.

FLAMHOLTZ, Eric G. (1974). “Human Resources Accounting; A Review of Theory and Research”, Journal Management Studies, February, Volume 11, Issue 1, pp. 174-177, <https://doi.org10.1111/j.1467-6486.1974.tb00872.x>

FLAMHOLTZ, Eric G, BULLEN, Maria L. and HUA, Wei, (2002).“Human resource accounting: a historical perspective and future implications” Management Decision, Vol.40, No. 10, pp. 947-954,

FLAMHOLTZ, Eric G., “Human Resource Accounting: Advances in Consepts Methods and Aplications.”, “Third Edition”, Kluwer Academic Publishers, Printed in the United States, 1999.

FRICK, B. (2007). “The Football Player’ Labor Market: Empirical Evidence from the Major European Leagues”, Scottish Journal of Political Economy, Vol:54, Issue:3, pp. 4422-446,

FRIEDMANN, Susan A. (2014). “Learn How Sponsorship Is a Key to Powerful Marketing”, Business Know-How,
<https://www.businessknowhow.com/marketing/sponsor.htm>

FOLLONİ, G., VİTTADİNİ, G. (2010). “Human Capital Measurement: A Survey, Journal of Economic Surveys”, Blackwell Publishing Ltd, UK, Vol. 24, No. 2, pp. 248-279,

FOTAKİ, M., MARKELLOS, R. And MANİA, M. (2009). “Human Resources Turnover As An Asset Acquisition, Accumulation and Divesture Process”, DOI: 10.2139/ssrn.1325645 pp. 1-26

Football Industry For Economic Development?”

<http://www.soodex.com/news/official-size-inflate-soccer-ball-factory.html> (Erişim Tarihi: 12.09.2018.)

Football Club Financial Reporting: Time for a New Model?

http://dspace.stir.ac.uk/bitstream/1893/21442/1/Morrow_SBM%202013.pdf (Erişim Tarihi: 09.12.2017)

Football Clubs’ Valuation: The European Elite 2016

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/the-european-elite-2016.pdf>
Fenerbahçe Kulübü Başkanı Aziz Yıldırım, UEFA Avrupa Ligi’nde yarı finale kalınması için, Lazio’nun Kadıköy’de devrilmesine 2 milyon dolar verecek:
<https://onedio.com/haber/aziz-yildirim-dan-servet-gibi-prim-96814> (Erişim Tarihi: 10.02.2017)

“Futbol ve Şirketleşme”, Makale, Çevrimiçi, (Erişim Tarihi: 15.05.2018 14: 03.)
<https://kafatopu.wordpress.com/arastirmalar/futbol-ve-sirketlesme/>

“Futbol Federasyonu'ndan açıklama”, www.mynet.com (Erişim Tarihi: 12.11.2011)

Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. Transfer Görüşmelerinin Sonuçlanması veya Sona Ermesi

<https://www.kap.org.tr/tr/BildirimCokluPdf/579818> (Erişim Tarihi: 16.07.2018)

Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları, Bağımsız Denetim Raporu,

<http://www.galatasaray.org/files/sportif/bdraporlari/gssportif-30112011.pdf> (Erişim Tarihi: 15.05.2018)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, Sayı: B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-313-81, Tarih: 13/03/2012. <https://www.gib.gov.tr/node/90753>

GENÇ, Durmuş Ali, “Spor Hukuku” (Ders Kitabı), Alfa Yayınları, İstanbul, 1999.

GENÇ, Durmuş Ali; “Futbol Kulüplerinin Stratejik Yönetimi/Beşiktaş Örneği”, Bağırhan Yayinevi, Ankara, 1999.

Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 08.07.2005 Resmi Gazete Sayısı: 25869,

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.9012&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=GEN%C3%87L%C4%B0K%20VE%20SPOR%20GENEL%20M%C3%9CD%C3%9CRL%C3%9C%C4%9E%C3%9C> (Erişim Tarihi: 16.07.2018)

GENÇOĞLU, G. Ümit, (2000) “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, Mufad Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 5, s. 7-11.

GOMEZ, S., MARTÍ, C. and OPAZO, M. (2008). "The Structural Characteristics of Sport Organizations: Differentiation within Elite Spanish Professional Football Clubs" A working paper for IESE Business School, University of Navarra, Working Paper, No. WP-751, pp. 1-16.

GOSHUNOVA, Anna, Finans Enstitüsü ve Ekonomi, KFU 17. Şubat 2013, Çevrimiçi <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/45721/> MPRA Kağıt No 45721, 2 yayınlanmıştır. 19 Nisan 2013 4:14 UTC

GÖLLÜ, E. (2012). “Impact Of The Financial Performances Of In Corporations Of Football Clubs In The Domestic League On Their Sportive Performance; A Study Covering For Major Football, Clubs In Turkey”, Pamukkale Journal of Sports Sciences, Vol.3, No.1, pp. 20-29,

GÖRMÜŞ, A., Şahin, (2009). “Entelektüel Sermaye ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Artan Önemi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt. 11, Sayı.1, s. 57-75.

GREENFIELD, Steve, OSBORN, Guy, “Regulating Football: Commodification, Consumption And The Law”, Pluto Press, Londra, 2001.

GUSHUNOVA, A. (2013). “The Impact of Human Capital Accounting on the Efficiency of English Professional Football Clubs”, MPRA Munich Personal RePEc Archive, Institute of Finance and Economics, MPRA Paper No. 45721, pp. 1-8,

GUNILLA, Eklöv, MIKAEL, Holmgren, MARIA, Martenson and ULF, Johanson, “Human Resource Costing and Accounting Versus the Balanced Scorecard: Aliterature survey of EX perience with the consepts 1”, The present project one of several subprojects in the MERITUM (Measuring Intangibles to Understand and Improve Innovation Management) project. School of Business Stockholm University, 1999. <https://search.oecd.org/sti/ind/1948006.pdf>

GÜL, Doğan, (2004). “Ön Sözleşme (Sözleşme Yapma Vaadi)”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı Özel Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, <file:///C:/Users/SNK/Downloads/148678.pdf>

GÜRSOY, A. (2008). “Professional Football Players’ Contracts Under Turkish Law”, Ankara Barosu Dergisi 2008/1, s. 19-29

GÜNEŞ, Şenol, Trabzonspor Teknik Direktörü, 22 Şubat 2012, <http://www.medyaspor.com/> (Erişim Tarihi: 23.02.2012)

GÜVEN, S. (2010). “Türkiye’de Futbol Kulüplerindeki Mevcut Muhasebe Sisteminin İncelenmesi: Örnek Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı, <http://denetimakademisi.com/turkiyede-futbol-kuluplerindeki-mevcut-muhasebe-sisteminin-incelenmesi-ornek-bir-uygulama.html>

GSSStore Resmi Alışveriş Sitesi, www.gsstore.org Erişim Tarihi: 17.10.2018)

HALL, Stephen G., SZYMANSKI, S. and ZIMBALIST, Andrew S. (2002). “Testing Causality Between Team Performance and Payroll” The Cases of Major League Baseball and English Soccer”, Journal of Sport Economics, Vol. 3 No. 2, pp. 149-168,

HANUSHEK, Eric A. (2015). “Why Standard Measures of Human Capital are Misleading”, KDI Journal of Economic Policy, Vol. 37(2), pp. 22-39.

HOEHN, T. (2006). “Governance and Governing Bodies in Sport” Chapters in: Handbook on the Economics of Sport, Chapter 21, Edward Elgar Publishing, pp. 227-240,

HOEHN T., SYZMANSKİ, S., MATUTES, C. and SEABRIGHT, P. (1999). “The Americanisation of European Football”, LECG Limited and Imperial College Management School, London, Football Economics and Policy, Vol. 14, No. 28, pp. 203-240

HALL, Stephen G., SZYMANSKI, S. and ZIMBALIST, Andrew S. (2002). “Testing Causality Between Team Performance and Payroll” The Cases of Major League Baseball and English Soccer”, Journal of Sport Economics, Vol. 3 No. 2, pp. 149-168,

HALGREEN, Lars (2004), “European Sports Law: A Comparative Analysis of The European and American Models of Sport, The European Union and Sport.” Legal and Policy Documents, Sports Law and Policy in the European Union, Forlaget Thomson, Copenhagen. 2004.

HANUSHEK, Eric A. (2015). “Why Standard Measures of Human Capital are Misleading”, KDI Journal of Economic Policy, Vol. 37(2), pp. 22-39.

HAVRAN, Z. (2017). “The Significance of Buying and Development of Players in Professional Football”, Corvinus University Of Budapest, Doctoral School of Management and Business Administration, Budapest. http://phd.lib.uni-corvinus.hu/978/2/Havran_Zsolt_den.pdf

Havuzdan Para Taştı”, Eurosport – SÖZCÜ tarafından 23.05.2012, 19:55'te yayınlandı. <http://tr.eurosport.com/futbol/spor-toto-super-lig/> (Erişim Tarihi: 11.01.2019)

History of IAS 38, Deloitte, <http://www.iasplus.com/en/standards/> (Erişim Tarihi: 11.01.2019)

HOAD, Tim, “Chair of an EU Commission Research Committee and author of its published report”: Intellectual Capital to Augment Research, Development and Innovation in SMEs.

HOEHN, T. (2006). “Governance and Governing Bodies in Sport” Chapters in: Handbook on the Economics of Sport, Chapter 21, Edward Elgar Publishing, pp. 227-240,

HOEHN T., SYZMANSKI, S., MATUTES, C. and SEABRIGHT, P. (1999). “The Americanisation of European Football”, LECG Limited and Imperial College Management School, London, Football Economics and Policy, Vol. 14, No. 28, pp. 203-240

“How clubs’ 2019/20 UEFA Champions League revenue will be shared”
<https://www.uefa.com/uefachampionsleague/news/newsid=2616268.html> (Erişim Tarihi, 11 Temmuz, 2019.)

IGBALAJOBİ, T. (2015). “HUMAN CAPITAL AS AN ASSET AND FINANCIAL REPORTING”, International Journal of Economics, Commerce and Management United Kingdom, Vol. 3, Issue.1, pp. 1-10,

İKİZ, M. (2005). “Türk Spor Kulüplerinin Şirketleşme Modellerinin Analizi”, Fesam Futbol Ekonomisi Strateji Araştırma Merkezi,
http://www.fesam.org/sur_makale.php?kod=99&url=uzman/mi001.htm.

İMAMOĞLU, A.Faik, KARAOĞLU, E., ERTURAN, E.Esra, (2007).“Türkiye’de Spor Kulüplerinin Yapısal Nitelikleri ve Temel Problemleri”, Gazi Beden Eğitimi ve Spor Dergisi, Cilt 12, Sayı 3, s. 35-61,

İnsan Kaynakları Muhasebesi Kavramı
<http://www.whatishumanresource.com/Human-Resource--accounting> (Erişim Tarihi: 17.09.2018)

İSMMMO, “Dört büyükler hep kazanıyor!”, 30.11.2009, Sayı; 2009/24 Bülten,
www.ismmmo.org.tr (Erişim Tarihi: 22.03.2017)
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/basin/2009/bulten/30112009_derbi.pdf

JONES, R. and CHİRİPANHURA, B. (2010). “ Measuring the UK’s human capital stock”, Economic & Labour Market Review, Volume 4, Ussue11, pp 36–63

JUMABEKOVİCH, S. K. (2010). “Accounting in proffessional sports” peer-reviewed makale, Kırgızistan Amerikan Üniversitesi, pp. 1-9, İnternet.
http://alversch.ru/finansy-dengi-kredit_2/buxgalterskij-uchet-v-professionalnom-sporte.html

“Kaka wins 2007 award”
<http://news.bbc.co.uk/sport1/hi/football/7750910.stm>. (Erişim Tarihi: 27.03.2012.)

KALPANA, V. (2016). “Human Resource Accounting in Indian Companies – Importance and Challenges”, International Journal of Scientific Engineering and Research (IJSER), Volume 4, Issue 5, pp. 15-18.

Kamu Yararına Çalışan Dernekler

<https://www.dernekler.gov.tr/tr/Anasayfalinkler/kamu-yararina-calisan-dernekler.aspx>

(Erişim Tarihi: 17.12.2018.)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6650/IASB-nedir?> (Erişim Tarihi:

11.01.2019.)

Kamuoyunu Aydınlatma Platformu; Mevzuat ve Duyurular

<https://www.kap.org.tr/tr/menu-icerik/KAP-Hakkinda/Mevzuat-ve-Duyurular> (Erişim

Tarihi: 11.01.2019.)

KARACAN, S. (2004). “Muhasebe Açısından Varlık Ya da Gider Unsuru Olarak İnsan Kaynağı”, İSMMO, 5 Nisan-Mayıs-Haziran 2004, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:67, s. 1-5

KARACAN, S. (2004). “Muhasebeye Farklı Bir Bakış Açısı, İnsan Kaynakları Muhasebesi Genel Tanıtım”, İSMMO, Ocak-Şubat-Mart 2004, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:66, s. 1-10,

KARTAL, Z. (2003). “Sporcu Ücretleri”, Vergi Dünyası, Sayı:262, s. 1-17.

KAUR, S., RAMAN, A. Venkat and SINGHANIA, M. (2016). “Human Resource Accounting Disclosure Practices in Indian Companies”, Pennsylvania State University, Vol. 18 (3), pp. 217-235.

KAYNAK, H. (2001). “Kulüplerin Sporculara Yaptığı Ödemelerin Vergisel Boyutu”, Yaklaşım, Sayı: 100, s. 91-95.

KAZANCI, M. Necmettin, (2002). “Profesyonel Futbolcu Transfer Sözleşmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk Bilim Dalı, Ankara,

KILINÇ, B. (2008). “Futbolun büyüğü ve kahramanları”, Gazi Üniversitesi İletişim Fakültesi, İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi, Kış-Bahar-Sayı 26, s. 273-289.

KIRBAŞ, Sadık, “Vergi Hukuku: Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar”, Gözden geçirilmiş ve Genişletilmiş 18.Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2008.

KIZILOT, Şükrü, “Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, 1989

KIZILTEPE, M. (2012).“**Futbol Kulüpleri İçin Değerleme Çerçevesi**”, Spormetre, Ankara Üniversitesi, Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 2012, X (3), s. 77-78,

KİKER, B. Franklin, (1966). “**The Historical Roots of the Concept of Human Capital**”, Journal of Political Economy, Vol.74, No.5, pp. 481-499,

KİRFİ, M. Musa, ABDULLAHİ, A. (2012). “**Human Capital Accounting: Assessing Possibilities for Domestication of Practice in Nigeria**” Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 3, No.10, pp. 57-63.

KNAUF, S. (1983). “**Measuring Organizational Efficiency; Human Resource Accounting, Management Accounting**”, NAA, pp. 1-28.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1),
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5520_genteb1_tum.pdf (Erişim Tarihi: 11.01.2019)

KÜÇÜKGÜNGÖR, E. (1998). “**Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu**” Gazi Üniversitesi Hukuk Dergisi, Haziran-Aralık 1998, Prof. Dr. İhsan Tarakçıoğlu’na Armağan, Cilt: II, Sayı:1-2, s.127-139,

LEV, Baruch, “**Intangibles: Management, Measurement and Reporting**”, Washington, DC, Brookings Institution Press, 2001.

MACMILLAN, R., MIDDLEMAS, J., PROVENZALI, P. and SILKIN, L. (2013). “**Study on the legal framework on employment contracts in 4 EU Member States (Germany, Spain, Great Britain and Italy) for sport workers not being professional sportsmen and –women.**”, Planet Labor Employment Relations Intellicence, pp.1-38

MACHLUP, Fritz, “**Lecture on Theory of Human Capital**”, Pakistan Institute of Development Economics. Islamabad, 1982.

MAGESH, R., (2008). “**Human Resources Accounting and Audit**”, DBA1746, IV Semester Course Material, ANNA University Chennai, INDIA, pp. 1-12

MAHER, M. J., (1982).“**Modelling association football scores**”, Statistica Neerlandica, Volume 36, Issue 3, pp. 109-118.

MARD, Michael J., HITCHNER, James R.and HYDEN, Steven D., “**Valuation for Financial Reporting, Second Edition; Fair Value Measurements and Reporting, İntangible Assets, Goodwill and Impairment**”, Chapter 2; Intangible Assets and Goodwill, by John Wiley, Hoboken, New Jersey, 2007.

MARIMUTHU, M., AROKIASAMY, L., ISMAIL, M. (2009). “**Human Capital Development And Its Impact On Firm Performance: Evidence From Developmental Economics**”, The Journal of International Social Research Volume 2/8, pp. 1-9.

MARTINS, A., REIS, Felipa L. Dos, (2010). **“The Model of Intellectual capital Approach on the human Capital Vision”**, Journal of Management Research, Vol. 2, No:1, E:10, pp.1-20,

“Matthews wins first Golden Ball” BBC Sport.

<http://news.bbc.co.uk/sport1/hi/football/7750881.stm>. (Erişim Tarihi: 27 Mart 2012.)

MAYO, Andrew, **“The Human Value of Enterprise Valuing PEOPLE as Assets Monitoring, Measuring, Managing”**, Nicholas Brealey Publishing in 2001, London,

MCLVOR, Ronan, MCCracken, Martin, TREACY, Raymond and WALL, Tony, **“Human capital theory: assessing the evidence for the value and importance of people to organisational success”**, Championing better work and working lives, Technical report, Ulster University Business School, Mayıs 2017, ss. 1-96
https://www.cipd.co.uk/Images/human-capital-theory-assessing-the-evidence_tcm18-22292.pdf

MERİH, K. (2005). **“Futbolcu Aktif veya Pasif? Futbol Muhasebesi”**, Futbol Ekonomisi/Endüstriyel Futbol, İnternet, s. 1-7.

MICAH, L. Christian, LEYİRA, C., OFURUM, Clifford O. and IHENDİNIHU, John U. (2012). **“Firms Financial Performance and Human Resource Accounting Disclosure in Nigeria”**, International Journal of Business and Management; Published by Canadian Center of Science and Education, Vol. 7, No. 14, pp. 67-75.

MICHIE, J., VERMA, S. (1999). **“Accounting for footballers and Football Clubs”**, Football Governance Research Centre, pp. 1-9,

MİLOST, F. (2014). **“Net Value Added Monetary Model For Evaluating Human Capital”** European Scientific Journal, Edition Vol.10, No:1, pp. 1-16.

MİNCER, J. (1958). **“Investment in Human Capital and Personal Income Distribution”**, The Journal Of Politic Economy, The University of Chicago Press Journal, Vol. 66, No: 4, pp. 281-302.

MOHIUDDİN, Md., BANU, M., Nigar, (2017). **“Human Resource Accounting (HRA): A Conceptual Study on Human Capital.”**, IOSR Journal of Business and Management, Volume 19, Issue 4, Ver. I, pp. 33-37.

MORROW, S. (2010). **“It’s an old saying – but you judge it all by the league table” - Impression management in football club financial reporting”**, University of Stirling (Scotland) FK9 4LA, pp.1-39,

MUNDRA, Ankit, (2013). **“Human Resource Accounting”** Mithibai College University of Mumbai-İndia, Vol. 20(1), pp. 1-14.

NAFZIGER, James A. R. (2008). **“A Comparison of the European and North American Models of Sports Organization”**, The International Sports Law Journal, Issue 3-4, pp. 1-39.

NARAYAN, R. (2010). "Human Resource Accounting: A New Paradigm in the Era of Globalization", Asian Journal of Management Research Online Open Access publishing platform for Management Research, Vol.2 No:7, pp. 237-244

NOJEDEH, S. Hosseinzadeh, PASBAN, Mohammad, "A Review of the Role of Human Capital in the Organization", 3 rd International Conference on New Challenges in Management and Organization: Organization and Leadership, Dubai, UAE, Mayıs 2016.

<https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S1877042816311338?token=3B813C71545E2A58DF55E34781015C3C4D1C6628601F4AFDC60B4F7C8752276460E3DE3E64E7700180D1A0B12FF45EAE>

OECD Gözlemleri, "İnsan Sermayesi: Ne bildiğiniz yaşamınızı nasıl şekillendiriyor", Türkçe Özet, OECD 2007, s.2,
<http://www.oecd.org/insights/38435942.pdf> (Erişim Tarihi: 13.02.2019)

OK, Hanife, (2007). "Belirli Süreli İş Sözleşmesi", Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya,
<http://acikerisimarsiv.selcuk.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/9831/217535.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

OLUWATOYİN, A. (2014). Samiat, "Human Resources Accounting and Disclosure in Financial Statement: Literature Review", Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No:22, pp. 64-76.

ONAR, Kemal, SUCUKA, Suat, GÖKÇEN, Gürbüz, Spor Kulüpleri İçin Tekdüzen Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, TFF Yayını, Temmuz 2001.

OTAMENDİ, Mariam, "Football could be the 17th largest global economy", as football [Menchu Fernández], 28 Haziran 2018,
https://en.as.com/en/2018/06/17/football/1529259985_901247.html

Örnek; Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi
<http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/0002012/TFF-Dokuman/formlar/Profesyonel-Futbolcu-Sozlesmesi.doc> (Erişim Tarihi: 23.09.2018.)

ÖZBEK, Özgür Can, (2012). "Spor Endüstrisi ve Rekabet Hukuku Uygulamaları: Sporun "Özel" Konumu Liglerin Hukuki Statüsü ve Yayın Hakkı Devir Sözleşmeleri", Uzmanlık Tezleri Serisi No: 114, Rekabet Kurumu-Ankara,
<https://docplayer.biz.tr/21285514-Spor-endustrisi-ve-rekabet-hukuku-uygulamalari-sporun-ozel-konumu-liglerin-hukuki-statusu-ve-yayin-hakki-devir-sozlesmeleri.html>

ÖZKÖK, Hüseyin, "Fenerbahçe 5 Yıldızını sattı.",
<https://www.fotomac.com.tr/futbol/2012/01/23/fbahce-5-yildizini-satti> 23 .01. 2012,
Güncelleme: 10:41 (Erişim Tarihi: 24.01.2012.)

PALACIOS, H. Ignacio, (2004). “Structural changes during a century of the world’s most popular sports”, Statistical Methods & Applications, DOI: 10.1007/s10260-004-0093-3, pp. 241-248,

PARRISH, Richard & MIETTINEN, Samuli, “The Sporting Exception In European Union Law”, Asser International, Foreign And Comparative Law, T.M.C. ASSER PRESS 20 (2008).

PAVLOVIĆ, V., MİLAČIĆ, S., LJUMOVIĆ, I. (2014). “Controversies about the Accounting Treatment of Transfer Fee in the Football Industry”, Management Journal for Theory and Practice Management, DOI: 10.7595/management.fon.2014.0001, pp. 17-24.

PENMAN, Stephen H. (2009). “Accounting for Intangible Assets: There is Also an Income Statement”, ABACUS A Journal of Accounting, Finance and Business Studies, The University of Sydney, Volume 45, Issue 3, pp.358-371,

PEREZ, Juan de Dios Crespo, “Employment Relationships at National level: Spain”, European Sports Law and Policy Bulletin ISSUE, Sports Law And Policy Central-2014.

http://www.sportslawandpolicycentre.com/Bulletin_1_2014_TEASER.pdf

PETEK, Hasan, “Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi”, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

Piyasa Değer Analizi, http://www.transfermarkt.com.tr/tr/pdanin-kurallari--kosullari/topic/ansicht_358_498_sayfa1.html, (Erişim Tarihi: 05.01.2012 - 12:32)

POTELIENĖ, S., TAMAŠAUSKIENĖ, Z. (2014). “Human capital conceptualization: development and concept formation”, Mykolas Romeris University, Verslo Sistemos ir Ekonomika Business Systems and Economics, Vol. 4 (1), pp.1-18,

Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı

<http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statusu-ve-Transferleri-Talimati.pdf> (Erişim Tarihi: 05.04.2019)

Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı

<http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statusu-ve-Transferleri-Talimati.pdf> (Erişim Tarihi: 05.04.2019)

PUJOL, Frances, GARCÍA DEL BARRIO, Pedro, “ Economic Valuation of Football Players Through Media Value”, Economics Sport and Intangibles Research Group (ESI-rg), IASE Conference Papers from International Association of Sports Economist, Gijon, 9 Mayıs 2008.

RANI, A. (2016). “A Literature Review On Human Resource Accounting”, Research Scholar, Department Of Commerce Kurukshetra University, Kurukshetra (Haryana), Volume 3, Issue 6, pp. 1867-1876.

Regulations on the Status and Transfer of Players

https://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/regulations_on_the_status_and_transfer_of_players_en_33410.pdf (Erişim Tarihi: 05.04.2019)

REİSOĞLU, Seza, “**Hizmet Akdi Mahiyeti-Unsurları-Hükümleri**”, A. Ü. Hukuk Fakültesi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968.

"Ronaldo joins legendary list"

<http://news.bbc.co.uk/sport2/hi/football/7743176.stm> BBC Sport. 1 Aralık 2008. (Erişim Tarihi: 27 Mart 2012.)

ROWBOTTOM, N. (1998). “**Intangible asset accounting and accounting policy selection in the football industry**”, Birmingham for the degree of Doctor Of Philosophy, The University of Birmingham, https://etheses.bham.ac.uk/id/eprint/899/1/Rowbottom99PhD_A1a.pdf

SARKAR, Shakhawat H. (2016). “**Human Resource Accounting Disclosure Practices in Bangladesh**”, Australian Journal of Accounting, Economics and Finance, Volume 2, Issue 2, pp. 100-113.

SELİMOĞLU, Seval Kardeş, “**İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliği Artırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü**”, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1290, İ.İ.B.F. Yayınları No:171, Eskişehir, 2001.

SHARMA, C. S., **LAMA**, S. (2014). “**A Critical Evaluation of Measuring the Immeasurable: Human Resource Accounting (HRA)**”, The International Journal Of Business & Management, Volume 2, Issue 3, pp. 22-28,

SIENICKI, J. (2014). “**Employment Relationships At National Level: Germany**”, European Sports Law and Policy Bulletin ISSUE, Sports Law And Policy Centre, 1-2014, pp. 173-174. http://www.sportslawandpolicycentre.com/Bulletin_1_2014_TEASER.pdf

“**Simaj Patent, Lisans Sözleşmeleri,**” http://www.simaj.com.tr/sozlesme_orta.htm (Erişim Tarihi: 05.04.2019)

SLOANE, P. James, (1971). “**The Economics of Professional Football: The Football Club as a Utility Maximiser**”, Scottish Journal of Political Economy, Vol. 18(2), pp. 121-146,

SOĞUR, Macide, “**İşletme Sistemi Olarak Franchising**” Derin Yayınları, İstanbul, 1993.

SOYSAL, T. (2010). “**Kulüp ile Profesyonel Futbolcu arasında Sözleşmeler ve Sözleşmelerden doğan ihtilaflarda Yargı Yeri**”, Adalet Bakanlığı Dergisi, Sayı:36, s. 180-195. www.yayin.adalet.gov.tr

SÖNMEZ, F. (2004). “**Maddi Olamayan Duran Varlıklar-MODV (TMS-8, UMS-38, 1.TASLAK MODV ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı olarak)**”, Diyalog Dergisi, Yıl:19, Sayı: 191, s. 123-141, feristahsonmez@mynet.com

SÖNMEZ, E., ve AYAZ, G. (1999). “**Son Düzenlemelere Göre Futbol Kulüpleri, Futbolcu Ve Teknik Adamların Vergilendirilmesi II**”, Mükellefin Dergisi, Kasım 1999, Sayı:83, s.1-6.

Sports Contracts – Basic Principles Need an Assgnt Form, USLegal Assignment Forms, <http://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/sports-contracts-%E2%80%93-basic-principles> (Erişim Tarihi: 23.09.2018.)

Sporda Amatörlük ve Profesyonellik, <http://www.sporbilim.com/sayfa.asp?mdl=haber&param=72> (Erişim Tarihi: 23.09.2018.)

Sports Contracts – Basic Principles Need an Assgnt Form, USLegal Assignment Forms, <http://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/sports-contracts-%E2%80%93-basic-principles> (Erişim Tarihi: 23.09.2018.)

“Sports Contracts – Basic Principles” <https://sportslaw.uslegal.com/sports-agents-and-contracts/sports-contracts-basic-principles/> (Erişim Tarihi 18.01.2017)

SRİLATHA, H. R. and SHRUTHİ V. K. (2013). “**Measurement of Human Resources in Academic Institutions Their Apprasial**”, Journal of Exclusive Management Science, Vol. 2, Issue 5, pp. 1-13,

SRINIVASAN, R. (2017). “**Human Resource Accounting in India**”, Some issues. Indian Journal of Accounting 220 (1), pp. 1-10.

STERN, H. (1991). “**On the probability of winning a football game**”, American Statistician Association, Vol. 45, No:3, pp. 179-183,

SÜMER, H., ERER, M. (2010). “**Yazılımların (TMS 38'E Göre) Değerlemesi**”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:98, s. 25-40,

STEWART, Thomas A., “Entelektüel Sermaye: Kuruluşların Yeni Zenginliği”, MESS Yayın No: 258, (Çev: Nurettin ELHUSEYNİ), İstanbul, BZD Yayıncılık, 1997.

STOVALL, Olin Scott, (2001). “**Accounting For Human Resources: Implications For Theory And Practice**”, Doctor of Philosophy (Accounting), Dissertation Prepared for the Degree of, University Of North Texas. https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc3026/m2/1/high_res_d/dissertation.pdf

SULLIVAN, E. Thomas, HARRISON Jeffrey L., “Understanding Anti-trust And It's Economic Implications”, Third Edition, M. Bender, 1998.

SULTANOĞLU, Banu, (2008). “Hisseleri Halka Arz Edilen Türk Futbol Kulüplerinin Mali Tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
<http://acikerisim.baskent.edu.tr/bitstream/handle/11727/2131/00274.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

STRAUB, Wilfried, “Position of the German Football Association with Regard to the Transfer System” (Remark At the Conference), 1997.

STÜCHELI, Hans-Peter, “Zivilrechtliche und strafrechtliche Aspekte des Spielertransfers im bezahlten Fussballsport”, Verlag: Zürich, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich, Erscheinungsdatum:1975.

SÜZEK, Sarper, “İş Hukuku: Genel Esaslar – İş Akdi”, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002.

SÜZEK, Sarper, “İş Hukuku” Yenilenmiş 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2016.

SZYMANSKI, Stefan and KUYPERS, Tim, “Winners and Losers”, The Business Strategy of Football Oxford: Penguin, 2000.

SZYMANSKI, S.and SMITH, Ron P., (1997). “The English Football Industry, Profit, Performance and Industrial Structure”, International Review of Applied Economics, Vol. 11, No:1, pp. 135-153, DOI: 10.1080/026921797000000008 · Source: RePEc,

ŞEKER, Hilmi, "Futbol Oynamayı İsteme Hakkının Hazine İlişkin Karar Analizi”, başlıklı makale, ss. 1-5, <https://www.hukukihaber.net/futbol-oynamayi-isteme-hakkinin-hazine-iliskin-karar-analizi-makale,2867.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2012-20:19)

ŞEKER, Sakıp, “Dönem Sonu İşlemleri, 1.Cilt” 4. Bölüm- Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Kabul Edilmeyen İndirimler, Yaklaşım Yayınları, Ocak 1999.

ŞENGÜN, S. (2011). “Transferler teoride nasıl gerçekleşiyor?”, makale, s. 1-2, <http://www.muhasibevergi.com/makale.aspx?id=152> (Erişim Tarihi: 17.08.2011.)

Şenol Güneş, Trabzonspor Teknik Direktörü, 22 Şubat 2012, <http://www.medyaspor.com/> (Erişim Tarihi: 14.02.2018.)

Taraftar Kart Ligi <https://www.passolig.com.tr/taraftar-ligi> (Erişim Tarihi: 26.12.2018.)

TFF 2019-2020 Futbol Sezonu İlan Edilmesi Gereken Hususlar <http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TFF/Lisanslama/2019-2020-ilan-edilmesi-gereken-hususlar.pdf> (Erişim Tarihi: 26.06.2019.)

TFF Kulüp Lisans Talimatı Ekler

<http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/000013/TFF/TALIMATLAR/Kulup-Lisans-Talimati-11072012.pdf> (Erişim Tarihi: 17.04.2019.)

TFF Futbol Müsabaka Talimatı, md.5/1-2, Bu Talimat, TFF Yönetim Kurulu'nun 07.07.2009 tarihli kararıyla kabul edilmiş ve 16.07.2009 tarihinde TFF'nin resmi web sitesi olan www.tff.org adresinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. (Erişim Tarihi: 10.07.2019.)

TFF Sportif Ekipman ve Reklam Talimatı Tek Düzen Hesap Planı,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5.html> (Erişim Tarihi: 26.12.2018.)

The European Club Footballing Landscape, Club Licensing Bechmarking Report Financial Year 2010, Route de Geneve 46, Switzerland, 2010.

https://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/01/74/41/25/1744125_DOWNLOAD.pdf (Erişim Tarihi: 17.02.2019.)

The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Financial Reporting, CA

Education, icas.org.uk/..frll-m04-intangible-assets.pdf (Erişim Tarihi: 26.12.2018.)

The Economic and Legal Aspects of Transfers of Players, The Centre for the Law

and Economic of Sport, s.45, <http://ec.europa.eu/sport/library/documents/cons-study-transfers-final-rpt.pdf> (Erişim Tarihi: 17.02.2019.)

The Anatomy of the Global Football Player Transfer Network: Club Functionalities versus Network Properties

<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4890771/> (Erişim Tarihi: 17.02.2019.)

"The 1990s Ballon d'Or winners" BBC Sport.

<http://news.bbc.co.uk/sport1/hi/football/7750898.stm>. (Erişim Tarihi: 27.03. 2012.)

"The birth of the FIFA Ballon d'Or" .

<http://www.fifa.com/classicfootball/awards/ballondor/index.html>. (Erişim tarihi: 27.03. 2012.)

The European Club Licensing Benchmarking Report, Financial Year 2011,

https://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/01/91/61/84/1916184_DOWNLOAD.pdf (Erişim Tarihi: 17.06.2018.)

The International Valuation Standards Council

<https://www.ivsc.org/> (Erişim Tarihi: 17.06.2018.)

The Economic and Legal Aspects of Transfers of Players, The Centre for the Law and Economic of Sport

<http://ec.europa.eu/sport/library/documents/cons-study-transfers-final-rpt.pdf> (Erişim Tarihi: 02.08.2019)

TOLU, A. (2014). “Katma Değer Vergisinde İndirim”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 261, ss. 1-2, Eylöl 2014. <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/24963-futbolcu-transferlerinde-kdv-> (Erişim Tarihi: 02.08.2019)

TOYKAN, M. Pınar, (2014). “Sponsorluk ve Reklam Harcamalarının Vergisel Durumu”, Deloitte Türkiye, ss. 1-2, Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 08.10.2017
<http://www.verginet.net/dtt/1/sponsorluk-reklam-harcamaları-vergi.aspx>

TULGAR, Ahmet, “Başkanın Çılgın Projeleri”, Milliyet Pazar Eki, 29 Temmuz 2001.

TUNARU, Radu S. ve VİNEY, Howard P., (2010). “Valuations of Soccer Players from Statistical Performance Data”, Volume 6, Issue 2, pp. 1-21,

TUNÇOMAĞ, Kenan; CENTEL Tankut, “İş Hukukunun Esasları”, Beta Yayınları, İstanbul Ekim 2008.

TUTAL, E. (2013). “Spor Kulüplerinin İsim Hakkı ve Haciz Yasağı” Dergi Park, Uyuşmazlık Mahkemesi dergisi, Cilt. 2, Sayı. 2, ss. 271-299,

TS Club, Trabzonspor Resmi Alışveriş Sitesi
www.trabzonspor.com.tr (Erişim Tarihi: 02.08.2018)

TÜRKEKUL, Erdem, “Eser Sahibinin Hakları ve Bağlantılı Haklar Ön Raporu,”, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Dokuzuncu Kalkınma Planı Fikri Mülkiyet Hakları Özel İhtisas Komisyonu, Ekim 2005, http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/09_FikriM%C3%BClkiyetHaklar%C4%B1.pdf

TÜRKMEN, H. Akıntürk, (1999). “İşgücüne Yönelik Olarak İşçinin Üçüncü Bir Kişiye Devri: Ödünç İş İlişkisi”, Yargıtay Dergisi, Cilt:25, Sayı:1–2, Ocak-Nisan 1999, ss. 130-149.

Türk Ticaret Kanunu
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/6102_TTK.pdf

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS),
<http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2018-Seti> (Erişim Tarihi: 26.12.2018)

Türkiye Amatör Spor Kulüpleri Konfederasyonu Tarihçesi
<http://www.taskk.org.tr/turkiye-amator-spor-kulupleri-konfederasyonu-tarihcesi-icerik-7550> (Erişim Tarihi: 02.06.2019)

Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü

<http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Statusu.pdf> (Erişim Tarihi: 26.12.2018)

Türkiye Futbol Federasyonu Yayın Talimatı

<http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Yayin-Talimati.pdf> (Erişim Tarihi: 26.12.2018)

ULUSAN, H. (2005). “**Maddi Olmayan Varlıklar ve İşletme İçinde Yaratılan Maddi Olmayan Varlıklar ile İlgili Bir Araştırma**”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (10) 2005 / 2, ss.69-103.

Ulusal Kulüp Lisans Talimatı,

<http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/002011/TFF/kulup-lisans/Ulusal-Kulup-Lisans-Talimati-12-Ocak-2011%20.pdf> (Erişim Tarihi 27.01.2019)

UZAY, Ş., SAVAŞ, O. (2003). “**Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi: Mobilya Sektöründe Karşılaştırmalı Bir uygulamaya Örneği**”, Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:20, Ocak-Haziran 2003, ss. 163-181,

UZUN, A. Kamil, (2008). “**Futbolda Kurumsal Yönetim ve Denetim**”, TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Aysberg 6, İç Denetim Dergisi, 22. Sayı, ss.1-16

VERNHET, A. ve AUGÉ, B. (2005). “**Professional Players: Specific Intangible Assets**”, European Association For sport Management, , France, pp. 251-254, <https://www.easm.net/download/2007/5082f62a3f7a1c8c63c285eb01bd92e4.pdf>

VİLLEMUS, P. and GURAU Călin, (2011). “**The branding and value of sport performers: an analysis of the European football**”, Cambridge Business Economics Conference, UK, pp. 1-10, <https://studylib.net/doc/15496823/the-branding-and-value-of-sport-performers--an-analysis-o...>

WEATHERLY, Leslie A. (2003). “**Human Capital— The Elusive Asset Measuring and Managing Human Capital;: A Strategic İmperative For HR**”, Research Quarterly, pp. 1-9, 2003, İnternet. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=6DEA54658AF43A7849275B027B3B66C3?doi=10.1.1.490.188&rep=rep1&type=pdf>

Worldwide Transfer Windows Calendar,

<https://www.fifatms.com/itms/worldwide-transfer-windows-calendar/> (Erişim Tarihi: 02.07.2019.)

YAVUZ, Cevdet, “**Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**”, 10.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Kasım 2014.

YELEKÇİ, Memduh, YELEKÇİ, İlhami, “**İş Kanunu Şerhi**”, Yazarın Kendi Yayını, Ankara 1996.

Yerel Amatör Ligler <http://www.amatorfutbol.org/> (Erişim Tarihi: 23.01.2019.)

ZAMBON, S., GÜNTHER, Thomas W., (2011). “Special Issue; Measuring and managing intangibles for accounting use”, J Manag Control, Published Online: 2 December 2011. DOI 10.1007/s00187-011-0145-4 pp. 237-239.



YARARLANILAN YASAL MATERYALLER

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih ve Sayısı: 06.01.1961-10700.
- 130 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği; Resmi Gazete Tarihi: 20.04.1976
- 3239 sayılı Kanun, Kanun No. 3239 Kabul Tarihi: 4.12.1985, Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı: 11.12.1985-18955.
- Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun; Kanun No: 4697 Resmi Gazete Tarihi: 10.07.2001, Resmi Gazete No: 24458.
- Borçlar Kanunu, Kanun Numarası: 6098, Kabul Tarihi: 11.1.2011, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 4.2.2011, Sayı: 27836.
- Derneğe yapılan bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu yapıp yapılmayacağı hk.” Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/dernege-yapilan-bagis-ve-yardimlarin-gelir-ve-kurumlar-vergisi-mukellefleri-tarafindan-indirim>
- Danıştay 4. Daire, 11.11.1970 gün ve E. 1967/ 3060, K. 1970/6339 sayılı kararı.
- Dernekler Kanunu, Kanun Numarası: 5253 Kabul Tarihi: 4.11.2004 Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 23.11.2004, Sayı: 25649.
- Fenerbahçe Spor Kulübü Tüzüğü, Birinci Kısım, Genel Hükümler, Madde.3, <http://www.fenerbahce.org/kurumsal/>
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.10.151-30 sayılı özelgesi.
- Gelir Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 193 Kabul Tarihi: 31.12.1960 Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 6.1.1961 Sayı: 10700
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sportif Müsabaka ve Gösteri Hasılatının Dağıtımına Dair Yönetmelik; Resmi Gazete Tarihi: 05.07.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25554
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Mülkiyeti ve Kullanımında Bulunan Spor Tesislerinde Yapılacak Spor Faaliyetleri ile Genel Müdürlüğün Gözetim ve Denetiminde Düzenlenecek Olan Spor Organizasyonlarına Katılan Kulüp ve Kişilerin Her Türlü Spor Malzemeleri ile Araç ve Gereçlerine Reklam Konulmasına Dair Yönetmelik, 05.04.2001 tarih ve 24364 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- **Hukuk Genel Kurulu (HGK) Kararı, 24.03.1976, E. 975/9-762 K. 976/1164 - YİBK.24.05.1974, 2/6 http://www.turkhukusitesi.com/makale_1840.htm**
- **Kanun Numarası: 4108 Kabul Tarihi: 25.5.1995, Yayımlandığı R.Gazete: Tarih: 2.6.1995, Sayı: 22301**
- **KDV Genel Tebliği, Seri No: 55/A, Resmi Gazete Tarihi: 30.05 1996, Sayı No: 22651**
- **Kurumlar Vergisi Sirküleri/2; Tarih: 14.11.2003, Sayı: KVK-2/2003-2/Dernek ve Vakıflar-1**
- **Maddi Duran Varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) hakkında Tebliğ; TMSK Tebliğ, Tarihi Ve Sırası: 31.12.2005-15.**
- **Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü Karşılığı Nakit Olmayan Piyangolar ve Çekilişler Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarihi: 04.10.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26309.**
- **Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı, Haziran 2009**
- **Sermaye Piyasası Kurulu'nun 07.02.2002 tarihli ve 9/181 sayılı Kararı**
- **Spor Toto Teşkilat Başkanlığı İsim Hakları Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 14.03.2009, Resmi Gazete Sayısı: 27169, (Yönetmelikte Değişiklik Yapan Yönetmeliklerin Yayımlandığı Resmî Gazete'lerin Tarihi: 28.07/2011, Sayısı:28008)**
- **T.F.F Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, Kanun No: 5894, Kabul Tarihi: 05.05.2009, www.tff.org**
- **TFF, Profesyonel Futbol ve Transfer Talimatı, Ağustos 2016.**
- **Yardım Toplama Kanunu, Kanun No: 2860, Kabul Tarihi: 23.06.1983, Resmi Gazete Sayısı: 18088**
- **Yargıtay, 10. Dairesi, 24.01.1974 tarih, 1974/199 Esas, 1974/1274 Karar. (YKD., 1975/1, s.81-83)**
- **Yargıtay, 13. H.D, 13.04.2004 Tarih ve 2003/16256 E, 2004/5446 K.**
- **Yargıtay, 13. H.D. 11.10.2005 Tarih ve 2005/9042 E, 2005/15044 K.,YATKIN,**
- **Yargıtay 9.H.D, 21.01.1991, 9492/305 (İHD, Ocak-Mart, 1991, s.137)**
- **Yargıtay 9. HD. 21.1.1991, E. 1990/ 9**
- **5253 sayılı Dernekler Kanunu, Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı: 23 Kasım 2004-25649.**

- **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kabul Tarihi: 13.01.2011, Yayımlandığı R.Gazete: Tarih: 14.02.2011 Sayı: 27846**
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>
- **1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı: 03.04.2007-26482**
- **3065 Sayılı KDV Kanunu, Resmi Gazete Tarihi Ve Sayısı: 25.10.1984-18563.**
- **4857 sayılı İş Yasası, Resmi Gazete Tarihi Ve Sayısı: 10.06.2003-25134.**
- **49 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği; Resmi Gazete Tarihi: 20.07.1995, Resmi Gazete No: 22349**
- **55 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği; Resmi Gazete Tarihi: 30.05.1996, Resmi Gazete No: 22651**
- **117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği; Resmi Gazete Tarihi: 14.04.2012, Resmi Gazete No: 28264**
- **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu; Resmî Gazete Tarihi: 21.06.2006, Sayısı: 26205**
- **130 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği; Resmî Gazete Tarihi: 31.12.2002 Sayısı: 24980**
- **4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (Dernekler İle İlgili Hükümler); Kabul Tarihi: 22.11.2001, R.G. Tarihi ve Sayısı: 08.12.2001-24607**
- **117 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği; Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı: 14.04.2012-28264**
- **49 No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi Ve Sayısı: 14.01.2000-23933.**
- **55 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği; Resmi Gazete Tarihi Ve Sayısı: 30.05.1996-22651.**
- **13 Ağustos 2008 tarih, 26966 sayılı Resmi Gazete, İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS3) Hakkında Tebliğ, Sıra No:67, Bölüm 33,**
- **3289 Sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu**
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.3289&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>
- **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 13.06.2006 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm>**

- **6762 S.lı Türk Ticaret Kanunu Kabul Tarihi: 29.06.1956, Yayımlandığı R. Gazete Tarih: 09.07.1956 Sayı: 9353**
<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/9353.pdf>
- **6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu,Kabul Tarihi: 6/12/2012, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 30/12/2012 Sayı: 28513,**
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6362.pdf>
- **25.10.1999 Tarih, B.07.0.GEL.0.55/5517-1698/045984 Sayılı Özelge**
- **5894 Sayılı Türkiye Futbol federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, Kabul Tarihi; 5.5.2009,**
<http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/TFF-KANUN-STATU/TFF-Kurulus-ve-Gorevleri-Hakkinda-Kanun.pdf>
- **2886 sayılı Devlet İhale Kanunu,Kabul Tarihi: 8.9.1983,**
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2886.pdf>
- **Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1),**
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5520_genteb1_tum.pdf