



T.C.

RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

**FUTBOL KULÜPLERİNDE İNSAN KAYNAKLARI
MUHASEBESİ UYGULAMALARI**

(Yüksek Lisans Tezi)

Elif ULUCENK

Doç. Dr. Davut AYGÜN

Danışman

RİZE

2018

KABUL VE ONAY


Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalında, Elif ULUCENK tarafından hazırlanan “Futbol Kulüplerinde İnsan Kaynakları Muhasebesi Uygulamaları” başlıklı bu çalışma, 20.07.2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği/~~oy çokluğu~~yla başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Doç. Dr. Davut AYGÜN



Kabul/~~Red~~

Üye: Prof. Dr. Uğur KAYA



Kabul/~~Red~~

Üye: Doç. Dr. Ahmet YANIK



Kabul/~~Red~~

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.


20 7 2018



Doç. Dr. Ahmet YANIK
Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Bu tezdeki bütün bilgileri etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi ve tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yaptığımı bildiririm. İfade ettiklerimin aksi ortaya çıktığında ise her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ederim. 20/07/2018



ELİF ULUCENK

Rize, 2018

ÖN SÖZ

Akademik eğitimim süresince ve tez çalışmamda başta konunun belirlenmesinden çalışmanın nihayete ermesine dek bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan, destek ve yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Sayın Doç. Dr. Davut Aygün'e sonsuz saygı ve teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca tez çalışmamın uygulama bölümünün hazırlanmasında, muhasebe bilgilerini benimle paylaşan Spor Kulübü'nün muhasebe müdürü ve personellerine göstermiş oldukları ilgi ve alakadan dolayı teşekkür ederim.

Son olarak, yaşamım boyunca üzerimde sonsuz emeği olan, kıymetli annem ile babama, beni destekleyerek güç veren ablam ile abime ve rahmetli dedem İhsan Cengizhan'a teşekkürü bir borç bilirim.

Elif ULUCENK

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	2
ETİK BEYAN.....	3
ÖN SÖZ	4
ÖZET	9
ABSTRACT.....	10
KISALTMALAR.....	11
GİRİŞ	12

BİRİNCİ BÖLÜM

1.1.FUTBOL VE FUTBOL EKONOMİSİ.....	14
1.1.1.Dünyada Spor ile Futbolun Tarihsel Gelişimi	15
1.1.2.Türkiye’ de Futbolun Tarihsel Gelişimi	22
1.1.3.Türkiye’ de Futbol Kulüplerinin Hukuki Statüsü	26
1.1.4. Siyaset ve Futbol.....	28
1.1.5.Futbolun Genel ve İktisadi Açından Önemi	31

İKİNCİ BÖLÜM

2.1. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ	35
2.1.1.İşletmelerde İnsan Kaynağı, İnsan Sermayesi ve Entelektüel Sermaye Kavramları	37
2.1.2.İnsan Kaynağının Muhasebeleştirilme Gereksinimi.....	39
2.1.3.İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tanımı, Açıklaması ve İşletmeye Sağladığı Yararları	41
2.1.4. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi	44
2.1.5.İnsan Kaynakları Muhasebesinin Özellikleri, Amaçları ve Fonksiyonları	47
2.1.6.İnsan Kaynağı Muhasebesi Yaklaşımının İnsan Kaynağının Değerlendirilmesi ve Ödüllendirilmesine Etkisi.....	48
2.1.7.İnsan Kaynakları Muhasebesiyle İlgili Kısıtlar ve Getirilen Eleştiriler	49
2.1.8.İnsan Kaynaklarının Ölçümü	53
2.1.8.1.Maliyet, Değer, Ölçme ve Değerleme Kavramları	54
2.1.8.2.İnsan Kaynaklarının Ölçümüne Yönelik Geliştirilen Değerleme Modelleri	55

2.1.8.3.İnsan Kaynakları Değerleme Modellerinde Esas Alınan İlkeler	55
2.1.8.4. Maliyet Tabanlı Modeller	56
2.1.8.4.1.Tarihi Maliyet Modeli.....	57
2.1.8.4.2. Yenileme Maliyeti Modeli.....	59
2.1.8.4.3.Fırsat Maliyet Modeli	61
2.1.8.4.4.Standart Maliyet Yöntemi.....	62
2.1.8.5.Değer Tabanlı Modeller.....	64
2.1.8.5.1.Parasal Değer Ölçüm Modelleri	64
2.1.8.5.1.1.Hermanson' un Satın Alınmamış Şerefiye Modeli.....	64
2.1.8.5.1.2. Hermanson' un Net Bugünkü Değer Modeli.....	65
2.1.8.5.1.3.Law ve Schwartz'ın Gelecek Kazançların Şimdiki Değeri Modeli	67
2.1.8.5.1.4. Flamholtz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli.....	68
2.1.8.5.1.5.Morse'un Elde Edilen Net Faydaların Bugünkü Değeri Modeli...	69
2.1.8.5.1.6. Jaggi ve Lau'nun Modeli	70
2.1.8.5.1.7.Flowers ve Mysers'in Modeli	70
2.1.8.5.2.Parasal Olmayan Değer Ölçüm Modelleri.....	71
2.1.8.5.2.1.Pekin Ogan'ın Net Faydanın Kesinliği Modeli	72
2.1.8.5.2.2.S.K. Chakraborty' nin Toplam Ödeme Modeli	72
2.1.8.5.2.3.Likert'in Modeli.....	73
2.1.8.6.Modellerin Karşılaştırılması	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1.FUTBOL KULÜPLERİNDE MALİ NİTELİKLİ İŞLEMLER VE İNSAN KAYNAĞININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	78
3.1.1.Futbol Kulübünün Gelir- Gider Yapısı.....	78
3.1.2. Futbol Kulübünün Aktif- Pasif Yapısı.....	81
3.1.3.Futbol Kulüplerinde Finansal Raporlama ve Futbolcuların Muhasebe İşlemlerinin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Türkiye Muhasebe Standartları 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Değerlendirilmesi.....	82

3.1.4.Futbol Kulüplerinin Kuruluş Şekli ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu	87
3.1.4.1.Futbol Kulüplerinin 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	88
3.1.4.2.Futbol Kulüplerinin 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu.....	89
3.1.4.3.Futbol Kulüplerinin 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	90
3.1.4.4.Futbol Kulüplerinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu.....	92
3.1.5.Futbol Kulüplerinde Kullanılacak Defterler	92
3.1.5.1.Futbol Kulüplerinin Dernek Statüsüne Tabi Olması Durumunda Tutulacak Defterler	93
3.1.5.2.Halka Arz Yoluyla Faaliyetlerine Devam Eden Spor Kulüplerinin Kullandıkları Defterler	95
3.1.6.Futbol Kulüplerinde Belgelendirme	96
3.1.7.Futbol Kulüplerinde İnsan Kaynağının Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama.....	97
3.1.7.1.Çalışmanın Amacı ve Kapsamı.....	97
3.1.7.2.Uygulama Yöntemi ve Varsayımları	97
3.1.7.3.Futbol Kulübünde Futbolcuların Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar.....	98
3.1.7.4.Futbolcuların Muhasebeleştirilmesinde Aktif-Pasif Hesapların Kapsamları	99
3.1.7.5.Futbolcuların Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Gelir-Gider Hesaplarının Kapsamı	100
3.1.7.6.Futbol Kulübünün Özellikli Durumlar Karşısında Gerçekleştirdiği Muhasebe İşlemleri	100
3.1.7.6.1. Futbolcu Alım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	101
3.1.7.6.2.Futbolcu Sözleşmesi Sona Ermeden Karşılıklı Anlaşarak Feshedilmesi Durumunun Muhasebeleştirilmesi.....	107

3.1.7.6.3.Sözleşme Sona Ermeden Futbolcunun Başka Bir Takıma Transferinin Muhasebeleştirilmesi	112
3.1.7.6.4.Futbolcuya Yapılan Faiz Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi	113
3.1.7.6.5.Futbolcunun Alacaklarına Karşılık Bonservisini İstemesinin Muhasebeleştirilmesi	113
3.1.7.6.6.Futbolcuya Yapılan Maç Başı Ödemesi ile Prim Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi	114
3.1.7.6.7.Futbolcuya Sağlanan İmkânların Muhasebeleştirilmesi	115
3.1.7.6.8.Aktife Kayıtlı Futbolcunun Kiraya Verilmesinin Muhasebeleştirilmesi	116
3.1.7.6.9.Futbolcunun Yer Almadığı Maçlarda Maç Başı Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi	116
3.1.7.6.10. Futbolcunun Reklam Gelirinden Futbol Kulübüne Düşen Payın Muhasebeleştirilmesi	117
3.1.7.6.11.Futbol Kulübüne Açılan Tazminat Davasının Muhasebeleştirilmesi	117
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	119
KAYNAKLAR	125
ÖZ GEÇMİŞ	134

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ana Bilim Dalı: İşletme

Tez Türü: Yüksek Lisans

Danışman: Doç. Dr. Davut AYGÜN

Hazırlayan: Elif ULUCENK

Yıl: 2018

ÖZET

FUTBOL KULÜPLERİNDE İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ UYGULAMALARI

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

Anahtar Kelimeler: İnsan Kaynakları Muhasebesi, Futbol Kulüpleri, Futbolcuların Muhasebe İşlemleri

Recep Tayyip Erdogan University Graduate School of Social Sciences

Department: Business Administration

Thesis Type: Master Thesis

Supervisor: Doç. Dr. Davut AYGÜN

Author: Elif ULUCENK

Year: 2018

ABSTRACT

HUMAN RESOURCES ACCOUNTING PRACTICES IN FOOTBALL CLUBS

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

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

KISALTMALAR

AFC: Asian Football Confederation Association Football

BOBİ FRS: Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

CAF: Confederation Africaine de Football

CONCACAF: Confederation of North Central America and Caribbean

CONMEBOL: Confederacion Sudamericana de Football

FIFA: Fédération Internationale de Football Association

IAS: International Accounting Standards

IFAB: International Football Association Board

IFRS: International Financial Reporting Standards

İ.F.K.L.: İstanbul Futbol Kulüpleri Ligi

KAYİK: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KDV: Katma Değer Vergisi

KGK: Kamu Gözetim Kurumu

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

OFC: Oceania Football Confederation

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

SSCB: Sovyet Sosyalist Cumhuriyet Birliği

T.İ.C.İ.: Türkiye İdman Cemiyeti İttifakı

TDHP: Tek Düzen Hesap Planı

TFF: Türkiye Futbol Federasyonu

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TTK: Türk Ticaret Kanunu

UEFA: Union of European Football Associations

GİRİŞ

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

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

Bu çalışma, futbol kulüplerinde en önemli insan kaynağı olan futbolcularla ilgili faaliyetlerin Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne uyumlu olarak nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamayı amaçlamaktadır. Çalışmada futbol kulüplerindeki futbolcuların muhasebeleştirilmesiyle ilgili işlemlerde vergi mevzuatına ve muhasebe kurallarına uygun olarak gerçekleştirilen muhasebe işlemleri üzerinde durulmuştur. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, spor ve futbol kavramlarının tanımları ile tarihsel gelişimleri, futbolun çok yönlülüğünü ve farklı konulardaki etkisini göstermek amacıyla futbolun siyasetle olan ilişkisi ve futbolun genel ile iktisadi açıdan önemine değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, insan kaynakları muhasebesinin teorisi açıklanmıştır. Bu doğrultuda, muhasebe biliminde yeni bir yaklaşım olarak insan kaynakları muhasebesinin doğuşu, tarihsel gelişimine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Ardından insan kaynakları muhasebesinin özellikleri, amaçları ile fonksiyonları, insan kaynakları muhasebesi yaklaşımının insan kaynağının değerlendirilmesi ve ödüllendirilmesi üzerine etkisine değinilmiştir. Sonrasında ise, dünya literatüründe en sık yer değerlendirme modelleri tanıtılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, futbol kulüplerinin gelir-gider ile aktif-pasif yapısı incelenmekte, ardından bir spor kulübünün tabi olacağı hükümlere futbol kulübünün de tabi olacağından hareketle, Türkiye’de spor kulüplerinin kuruluş şekli ve vergi kanunları karşısındaki durumu ile spor kulüplerinin kullanacakları defterler açıklanmış olup son olarak, futbol kulüplerinde insan kaynağının muhasebeleştirilmesine yönelik örnek olaylara Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu olarak yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.1.FUTBOL VE FUTBOL EKONOMİSİ

Günümüzün vazgeçilmez unsurlarından biri olan spor, sağlıklı yaşamın tamamlayıcısı olarak yapılan insan aktiviteleri ve egzersizler bütünü boyutunun yanında oluşturduğu istihdam ortamıyla fertlere aynı zamanda bir meslek kazandırarak profesyonelleşme imkânı da sunmaktadır. Doğrudan ve dolaylı olarak bugün pek çok kimse spor çarşısı altında istihdam edilerek ekonomik sistem içerisinde yerini almaktadır. Dünya’da yaşanan gelişim ve değişimler ile birlikte spor artık bir popülasyon ihtiyacı ve modern hayatın önemli bir çıktısı olarak kişi ile toplum arası ilişkileri düzenlemede etkin bir role sahiptir. Literatür incelendiğinde sporla ilgili pek çok tanım yapıldığı görülmektedir. Bu tanımlardan bazılarına göre spor;

- Doğası ve organizasyonu ile rekabet edebilen ve genellikle bir spor olarak kabul edilen fiziksel çaba veya fiziksel beceri gerektiren bir sonuca ulaşabilen bir insan faaliyeti ([https:// www.ausport.gov.au](https://www.ausport.gov.au)),
- Eğlence veya bir meslek için, kuralla göre oynanan veya yapılan fiziksel çaba ve yetenek gerektiren oyun, rekabet veya etkinlik ([https:// dictionary.cambridge.org](https://dictionary.cambridge.org)),
- Ferdi veya toplu olarak serbest zaman faaliyeti olarak veya tam zamanını alacak şekilde meslekleştirerek yaptığı sosyalleştirici, toplumla bütünleştirici, ruh ve fiziği geliştiren rekabetçi, dayanışmacı kültürel bir olgu (Erkal, 1982: 119),
- Bir takım fiziksel aktiviteler bütünü olmasının yanı sıra insanlara bir kişisel ve sosyal kimlik hissi ve grup üyeliği duygusu vermesi ile bireyin sosyalleşmesine yardımcı olan bir kavram (Küçük ve Koç, 2015),
- İnsanların bireysel veya toplu olarak fiziki, ruhi ve düşünsel kabiliyetini kendine ve rakibine karşı, önceden belirlenmiş bir düzen içinde genellikle başarı kazanmaya yönelik ve mücadele

heyecanını yaşamak için yaptığı beden hareketlerinin bütünü olarak tanımlanabilir (İnce, 2016: 448).

Yukarıdaki tanımlardan hareketle spor, bireyin boş zamanını değerlendirdiği veya bir meslek alanı olarak seçtiği, sağlıklı yaşamın tamamlayıcı bir unsuru olmasının yanı sıra bireye sosyalleşme imkânı sunarak sosyal yaşamı düzenleyen bir olgu biçiminde tanımlanabilir. Günümüzde spor çeşitli branşlara ayrılarak, sunduğu alternatifleriyle birlikte olabildiğince geniş bir kitleye hizmet etmeyi hedeflemektedir. Bu bağlamda bugün, spor dalları içerisinde en bilinen ve en geniş seyirci kitlesine sahip olan *futbol*; 11 kişilik 2 takımdan oluşarak, takımın; rakibi olan karşı takımın kalesine topu belli kurallar çerçevesinde kafa ve ayak vuruşu yardımıyla göndermeyi hedefleyen bir top oyunu olarak tanımlanabilir. Her ne kadar futbol, bir spor branşı olarak kategorileştirilse de bugün en popüler spor dallarından biri olmasının yanında gerek yarattığı gelir kaynağıyla gerek rekor ücret ve maliyet yapısıyla o artık ticari evrimini tamamlayarak başlı başına bir sektör halini alıp, sporun hedeflediğinden çok daha öte ve farklı bir boyut kazanmıştır.

1.1.1.Dünyada Spor ile Futbolun Tarihsel Gelişimi

Spor faaliyetlerinin tarihinin yapılan incelemeler sonucunda Sümerlere dayandığı tespit edilmiştir. Sümerlerin spora ilgisi onlara ait bulunan tabletlerde şiirsel bir dille ifade edilmektedir. Yapılan araştırmalarda Sümer Kralı'nın büyük bir uzun mesafe koşucusu olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Milattan Önce (M.Ö.) 3000 yılının sonunda 3.Ur Hanedanlığının kurucusu olan Ur- Nammu'nun oğlu Şulgi'nin de büyük bir koşucu olduğu yine bizzat kendisi tarafından ifade edilerek tabletlerde yerini almaktadır. Şulgi'nin 15çift saatlik mesafeyi (yaklaşık 150 km), yalnızca bir çift saatte aldığı kendisi hakkında erişilen önemli bir diğer bilgidir (Aladanlı ve Çördük, 2009: 138).

Spor tarihinde önemli bir yer tutan Antik Yunan Medeniyetin 'de sporun tarihi ile ilgili en eski yazılı kaynak Homer'in İlyada'sında ortaya çıkmıştır. Anılan eserde Yunan kahramanı Patroculus için organize edilen spor müsabakalarından bahsedilmektedir. Kaynakta yer alan bilgilere göre; *Güreş*,

Boks, Koşu Müsabakası ve Cirit Antik Yunan döneminde rastlanan ilk spor dallarıdır (Aladanlı ve Çördük, 2009: 139).

İnsanlık tarihi kadar eski olan spor tarihi de, yaşanan gelişim ve değişimler ile birlikte kendi oluşumunu tamamlayarak çeşitli dallara ayrılmakta ve her geçen gün geliştirilen kurallarıyla sistem içerisinde kendine önemli bir kimlik edinmektedir.

Öte yandan çıkış noktası itibarıyla *ayak* ile oynan ‘‘*ayak topu*’’ olarak bilinen ancak bugün spor dalları içerisinde en popüler konuma gelen futbolun ilk olarak nerede oynandığı hakkında kesin bir bilgiye sahip olunmamak ile birlikte futbolun tarihinin başta Asya’da Çin olmak üzere; Roma, Mısır, Yunan, Maya ve Sümer medeniyetlerine dayandığı ifade edilebilir. Literatür incelendiğinde futbol tarihiyle özdeşleşen ilk hikayenin aktör ülkesinin Çin olduğu görülmektedir.

Çin kaynaklarında; M.Ö. 2500 yılında Çin İmparatoru olan Huang-Ti’ nin emrindeki askerlere toprağa iki direk diktirerek arasından bir topu geçirip çeviklik talimi yaptırdığına rastlanmaktadır (Aladanlı ve Çördük, 2009: 11). Tekmelemeyi de içeren ilk bilinen top oyunu, Çin’de 3. ve 2. yüzyılda Cuju adı altında oynanmıştır. Cuju bir meydana yuvarlak bir topla oynanmıştı (<https://www.footballhistory.org>). Uzak Doğu’dan gelen oyunun bir başka biçimi de, 500-600 yıl sonra başlayan ve bugün hala oynanmış olan Japon Kemari idi. Kemaride bir daire içinde duran oyuncular, toprağa temas etmemeye çalışarak, topu nispeten küçük bir alana, birbirlerinin alanına geçirmeye çalışmaktaydılar (<https://www.fifa.com>).

Orta Asya Türklerinin ise *Tepük* adlı bir oyunu oynadıkları bilinmektedir. Kaşgarlı Mahmut’un *Divan-ı Lügati-t Türk* adlı eserinde (1.cilt 323. Sayfa) *Kurşun eritilerek oval şeklinde kalıplara dökülür ve üzerine keçi kılı, keçe veya başka bir şey sarılarak elde edilen büyükçe topla, ayakla teperek oynanır* şeklinde yer almaktadır (Koludar, 1996). Bir nevi Orta Asya Türkleri ’nin futbolu olan *Tepük*’ün kurallarının da futbola benzediği ileri sürülebilir.

Eski Mısır Medeniyeti’ ne ait Merruka mezarlarındaki duvar resimlerinde, çeşitli sporcu figürlerinin yanı sıra ayakla top oynayan insan şekillerine rastlanmaktadır. Hatta Mısır’ın kurak iklimi o gün oynanan toplardan bir kısmının günümüze kadar ulaşmasını sağlamıştır. Kahire, Berlin ve Londra müzelerinde

örnekleri bulunan bu topların 7.5 santim çapında, deriden ve sıkı dokunmuş ketenden yapılmış ve zikzak dikişlerle dikilmiş içlerinin kepek ve yosun kurusu gibi maddelerle doldurulmuş olduğu görülmektedir. Bunlar yaklaşık olarak 2500 yıl önceden kalmadır (Güneş, 2010: 2).

Amerika kıtasının futbol ile tanışmasında ise Meksika'nın rolü bulunmaktadır. İtalyanlar ve İspanyollar Güney Amerika'da futbolun doğuşundaki aktif rolü kendilerinin oynadıklarını iddia etseler de, Amerika'da yaşamış olan İnkalar, Mayalar, Aztekler gibi çok eski uygarlıklar Amerika kıtasında futbolu yaşatmaya başlayanlardır. Bazı tarihi eserler olarak tapınaklardan, anıtlardan heykellerden de anlaşılacağı üzere Meksika ve Perulu yerli halkın futbol benzeri oyunlar oynadığı yapılan incelemelerde ortaya çıkmıştır. Bir Meksika efsanesine göre; top duvara vurularak bir tür futbol oynanmakta, yenilen takımın kaptanının göğsü yarılarak kalbi çıkarılmakta ve o kalbin tanrılara hediye edildiği şeklinde ütopik hikayeler futbol tarihiyle ilgili yazınlarda yerini almaktadır (Stemmler, 2000'den aktaran: Güneş, 2010: 3).

Avrupa'da ise futbol, M.Ö. 100 yıllarında Yunan şairi Homeros'un *Odisea* adlı eserinde ifade edildiği gibi Antik Yunan şehir devletlerinden Sparta'da Episkyres adıyla oynanmıştır. *Episkyres'in* askeri disiplin temalı yapısı daha sonradan Roma İmparatorluğu'na geçerek *Harpastum* adıyla oynanmıştır.

Günümüzde modern futbolun temeli olan Harpastum; Eski Yunanca 'da *el topu* anlamına gelen oyuncularının bizzat Romalı askerlerden seçildiği hem el ile hem de ayak ile oynanabilen bir futbol şeklidir. Oyunun temel hedefi modern anlamdaki futbol ile oldukça benzeşmekte olup, ilk olarak topu kaparak gerek el gerek ayak vuruşlarıyla topu kavramak ve rakibin savunma alanına topu sokabilmektir. Doğası gereği sert bir yapısı ve kuralları olan Harpastum böylece Romalı askerleri savaşa hazırlama da etkili bir rol oynamıştır. Harpastum'da her oyuncunun farklı bir görevi vardır. Modern futbolun bu bağlamda farklı göreve sahip futbolcularla ortak amaca odaklanarak nihayetinde topu ağalara gönderebilmeyi hedeflemesinde Harpastum'dan etkilendiği söylenebilir (Güneş, 2010: 3-4). Başka bir ifadeyle Modern futbolun temelinde aslında Harpastum' un izlerini taşıdığı ileri sürülebilir.

Orta Çağ'da Romalı askerler ve Fransızlar tarafından oynanan *La Soule* oyunu da futbolla büyük benzerlikleri olan bir oyundur (Aladanlı ve Çördük, 2009: 13). *La Soule*'nin diğerlerinden ayrıldığı en belirgin özelliği ise oyuncu sayısının sınırsız olmasıdır. Sayı sınırlamasının olmaması nedeniyle *La Soule* isimli bu oyun gündelik hayatta kendine kolayca yer bulmuş bazen aralarında büyük çekişmelerin yaşandığı kasaba ve köyler arasında da oynanmıştır. Erişilen bilgilere göre taraflardan çok kişinin ölmesi münasebetiyle oyun bir savaş halini almış ve tasarlandığından daha çok, bir nevi küçük savaşma tekniği olarak görülmüştür.

Futbol oyununun Avrupa tarihi büyük bir tartışma konusudur. Fransızlar, futbolun en ilkel şekillerinden olan *La Soule*'ü akıncı Normanlar sayesinde İngiltere'ye götürdüklerini iddia etmişler buna karşılık İngilizler de bu oyunu kendilerinin Normanlardan önce oynadıklarını savunmuşlardır. İtalyanlara göre futbolu İngiltere'ye Jul Sezar'ın lejyonerleri götürmüş ve Londra'daki halka bu oyunu öğretmişlerdir (Aladanlı ve Çördük, 2009: 13-14).

Farklı kaynaklarda farklı şekillerde gösterilmekle birlikte sonuç olarak İngiltere'de futbol benimsenmiş ve halk ile soylular tarafından oldukça ilgi görmüştür. Ancak konuyla ilgili yapılan araştırmalar incelendiğinde bir rekabet aracı hatta silahı işlevi görmeye başlayan futbol özellikle kasabalar ve köyler arasında kamu düzenini bozmaya başlayınca 13 Nisan 1314'te Kral 2. Edward tarafından İngiltere'de yasaklanmıştır. Dolayısıyla futbolun sadece bir spor dalı olma veya doğduğunda taşıdığı ilk amaç olarak askeri eğitimde kullanılacak bir yöntem olma dokusu bozularak, futbolun daha ziyade bir öfke gösterim aracı olarak insanlar arasındaki birliğe zarar verdiğine kanaat getirilmiştir. Ancak kısıtlamalar İngiltere'nin futbola olan ilgi ve sevgisini engellemeye yetememiştir. İngiltere'nin futbol yasağı Kral 2. Charles ve taraftar soylularının İtalya'ya sığındıkları dönemde bir İtalyan futbolu olan *Giyoca Del Calcio* ile tanışmalarıyla son bulacaktır. Zira Kral ve soylular İtalya'ya sığındıkları süre zarfında İtalyan futbolunu tanımış ve tekrar İngiltere'ye geri döndüklerinde *Giyoca Del Calcio*'yu yaymak için uğraşlar göstermişlerdir. İtalyanca 'da tepmek, tekmelemek anlamı taşıyan (calcio) günümüz futboluna çok benzeyen bir oyun olarak tarihte yerini almaktadır (Güneş, 2010: 4-5).

Futbol ve türevi oyunlar milletler arası çeşitli amaçlarla üretilmiş olup, gündelik hayatta kendine yer edinmeyi başarmıştır. Ancak pratikte hayat bulan futbol kavramı teorik açıdan da ele alınma gereksinimi duymaktadır. Futbolla etkileşim halinde olan unsurun insan olması sebebiyle olguya rasyonel kurallar kazandırmak gerekmektedir. Bu bağlamda bir nevi kuramsal kimlik kazandırılmak istenen oyun ile ilgili kuralların tarihte *Cambridge Kuralları* olarak bilinen, Cambridge Üniversitesi'nin yaklaşımıyla 1846'da başlayan ve revize edilen yeni kurallarıyla birlikte futbol, artık akademik camianın da ilgi alanlarından birini oluşturarak bilimsel bir boyut kazandığı bilinmektedir. Nihayetinde oyun için uygun kurallar yaratma girişimi, 1848'de Cambridge'deki bir toplantıda gerçekleşmiştir (<https://www.footballhistory.org>). Cambridge Üniversitesinde, 1848'de, çeşitli okullardan eski öğrencilerin, oyunun tüm farklı uyarlamaları için ortak bir payda bulmak için girişimlerde bulunmuş olduğu, yeni bir inisiyatif herkes tarafından kabul edilecek bazı tek tip standartlar ve kurallar oluşturmaya başladı (<https://www.fifa.com>). Londra 'da gerçekleşen bu toplantının bir sonucu da oyunda futbol ve rugbynin ayrımının yapılmasıdır.

Literatür incelendiğinde, 1862 yılında yapılan değişimlerde topa elle vuruşun yasak olduğu ve takımların 11 oyuncudan oluşacağı, 1875 yılında kalelere üst direkt konulması gerektiği ve topa kafa ile vuruşun izin verilebileceği, 1876 'da getirilen korner kuralı ve akabinde 1886'da ofsayt kuralının oluşturulması gibi bugünde geçerliliğini kaybetmeyen kurallarıyla birlikte futbol, mevcut şeklini almaya hazırlanmıştır (Güneş, 2010: 5).

Öte yandan futbol kulüpleri 15. yüzyıldan beri mevcut olmasına rağmen örgütsel yapısı ve resmi bir statüsü bulunmamaktadır. Bu nedenle ilk futbol kulübünün hangisi olduğuna karar vermek oldukça zordur. Bazı tarihçilere göre, Edinburgh'da 1824'te kurulan Foot-Ball Kulübü olduğu öne sürülmektedir. Daha önceki kulüpler genellikle eski okul öğrencileri tarafından oluşturulmuştur ve bu türden ilk örnek Sheffield Club' tür (<https://www.footballhistory.org>). 1857 yılındaki William Perst ve Nathaniel Creswick, tarafından kurulan Sheffield Club dünyanın ilk futbol kulübü olarak bilinmektedir. Perst ve Creswick iki öncü olarak, toplumda her yaşta arkadaşlarla oynamak için yeni kurallar ve yasalar geliştirmiştir (<https://www.sheffieldfc.com>).

Modern futbolun doğum tarihi 26 Ekim 1863 olarak kabul edilmektedir. Bu tarihte 11 kulüp yöneticisi Londra'daki Great Queen Street (Büyük Kraliçe Caddesin' deki) Lincon Hanı altındaki Freemason Barında bir toplantı yapmışlar ve bu toplantıda İngiliz Futbol Birliği- Football Association (-FA-)’yı kurmuşlardır. İngiliz Futbol Birliği bu alanda dünyada kurulan ilk milli federasyondur (Sarıkabak, 2015: 11). Bar iki ayda beşten fazla toplantıya ev sahipliği yaparken bu toplantılarda futbola ilişkin ilk kapsamlı kurallar belirlenmiştir (Güneş, 2010: 6). Bu tarihten sonra dünya da birçok ülkede futbol federasyonları kurulmuş ve bunlar FIFA(Fédération Internationale de Football Association) bünyesinde toplanmıştır (Sarıkabak, 2015: 11). Aynı yıl içerisinde Dünya Futbolundaki ilk büyük organizasyon olarak kabul edebileceğimiz *Kral Kupası* adıyla anılan İngiltere Federasyon Kupası'nın yapılmasına karar verilmiştir. 15 takımın katılımıyla gerçekleşen ve finali Kennington Parkta yapılan ilk Kral kupasını finalde Wandrers takımı Royal Engineers’i 1-0 yenerek kazanmıştır (Güneş, 2010: 6).

IFAB (International Football Association Board) ise futbolun oyun kuralları hususunda evrensel karar alma organı olarak İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda futbol federasyonlarının her birinden ikişer temsilcinin 2 Haziran 1886 tarihinde bir araya gelmesiyle kurulmuştur. Kurulun amaçları, daha sonra 1904’te kurulacak olan FIFA tarafından organize edilen dünya futbolunun faaliyet alanı kapsamında, kuralların dünya çapında daima aynı şekilde uygulanmasını, takip edilmesini ve futbolun mütemadiyen organize bir biçimde oynanmasını sağlama hedeflerini de içerecek biçimde, bu kuralları korumak, derlemek ve düzeltmektir. Her bir ülkede farklı kuralların uygulandığı o dönemde, İngiliz Futbol Federasyonunun parlak fikri sayesinde, her ülkede geçerli olacak bir kurallar dizisi hazırlanması için yeni bir oluşum yaratıldı. Oyun kurallarının koruyucuları olarak örgütlendikten sonra ise Uluslararası Futbol Birliği Kurulu'nun görevi Oyun Kurallarını korumak, denetlemek, kuralların üzerinde çalışmak ve gerektiğinde geliştirmek olarak belirlenmiştir (<https://www.tff.org.tr>).

Futbol kurulan birlikleri ve geliştirilen kurallarıyla birlikte kendi çatısını inşa ederken, futbolun öznesi olan futbolculuk mesleğinin doğuşu 1879 yılına dayanmaktadır. Zaman içerisinde askerlerden, yerli halktan, öğrencilerden seçilen

oyuncular ile bir takım oluşturmak yerine futbol artık profesyonelleşme sürecine girerek bir mesleğin doğuşuna zemin hazırlamaya başlamıştı. Futbol bir savaşçının idmanını gerçekleştirmede yararlanabileceği bir taktik veya yerli halk ile öğrencilerin becerileriyle yetinilebilecek bir üstünlük müsabakası değildi. Yaşanan gelişim ve değişimlere paralel olarak futbol disiplini, aldığı son şekliyle tıpkı bir şirketin ihtiyaç duyduğu gibi uzmanlaşma ve hatta kurumsallaşmaya gereksinim duyuyordu. Artık 11 kişilik takım, futbolu oyundan veya askeri çeviklik idmanından ziyade sorumluluk duyduğu bir meslek olarak gören, oyunun kurallarını kavrayıp fiziksel yeterliliğe sahip olarak yalnızca futbola konsantre olabilen kişilerden seçilecekti. Zaten futbolun geldiği seviyede takımı oluşturan her bir fertten bu özveriyi bekliyordu.

Yeni düzenin bu ihtiyacını gidermek üzere 1879 yılında Glasgow'dan Darwen'e maddi karşılık ve iyi iş teklifleriyle futbolcu getirilmesi aslında futbolun meslek dalı haline geleceğinin ilk belirtileridir. Geline nokta da futbola olan ilgi inanılmaz şekilde artmış ve futbol bir iş kolu haline gelmeye başlamıştır. Bu olayın üzerinden 6 yıl geçtikten sonra ve İngiltere Futbol Federasyonu 1885 tarihinde futbolda profesyonelliği resmen kabul etmiştir (Güneş, 2010: 6).

1904 yılında ise FIFA kurulmuş olup, her ülke federasyonu artık FIFA çatısı altında örgütlenmiştir. Kuruluş yeri Paris, merkezi Zürih olan FIFA'nın kurucuları Belçika, İsviçre, Hollanda, Danimarka, Fransa, İsveç ve İspanya Federasyonlarıdır. Dünyada Futbol ile ilgili en yetkili kuruluş olan FIFA ülke federasyonlarına öncülük ederek denetimlerini yürütmektedir.

Günümüzde FIFA'ya bağlı olan 211 dernek ile dünya futbolunun yönetim organı halini alan FIFA *Birleşmiş Milletler Futbolu* olarak adlandırılır (<https://www.fifa.com>). FIFA bu dernekleri maddi anlamda desteklediği gibi çeşitli sorumlulukları da yerine getirmek zorundadır. FIFA'ya çeşitli görevlerinde yardım etme misyonuyla faaliyette bulunan konfederasyonlar aşağıda sıralandığı gibidir (<https://www.fifa.com>).

- AFC: *Asian Football Confederation (Asya Futbol Konfederasyonu)*
- CAF: *Confederation Africaine de Football (Afrika Futbol Federasyonu)*

- *CONCACAF: Condeferation of North, Central America and Caribbean Association Football (Kuzey Konfederasyonu, Orta Amerika ve Karayipler Futbol Birliği)*
- *CONMEBOL: Confederacion Sudamericana de Football (Güney Amerika Futbol Federasyonu)*
- *OFC: Oceania Football Confederation (Okyanus Futbol Konfederasyonu)*
- *UEFA: Union of European Football Associations (Avrupa Futbol Federasyonları Birliği)*

Çatısı altındaki konfederasyonlardan ve futbol üzerindeki hâkimiyetinden anlaşılacağı üzere FIFA, günümüzde futbol ile ilgili en üst seviyedeki kuruluştur. Bugün FIFA, futbolla ilgili kurallar oluşturan, gerekli görüldüğü takdirde kurallarda değişimler yapan, kuralların işlerliğini denetleyen, uluslararası turnuva ve müsabakalar yapıp daha pek çok futbolla ilgili işlemlerde yetkili otorite görülmekle birlikte nihai karar merceği olmadığını belirtmekte fayda bulunmaktadır.

1.1.2. Türkiye’ de Futbolun Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de futbolun ilk olarak 19. yüzyılın son çeyreğinde oynanmaya başladığı bilinmektedir. Osmanlı döneminde Selanik’te başlayan futbol, zamanla Bornova çayırlarına kadar yayılmıştır (<https://www.tff.org>). Futbol Türk topraklarında ilk olarak gayrimüslimler tarafından oynanmıştır. İzmir’de ikamet eden La Fontaine ailesinin ileri gelenleri kentteki diğer İngiliz ailelerle birlikte *Bournabat Football and Rugby Club* adıyla bir kulüp kurmuşlardır (<https://www.sabah.com>). İzmir’de ilk maçın ise 1877 yılında yapıldığı bilinmektedir (<https://footballand.wordpress.com>). İzmir’de futbolun öncü isimlerinden olan James La Fontaine’nin İstanbul’a yerleşmesi İstanbul’un futbolla tanışmasına zemin hazırlamıştır. Özellikle gayrimüslim Osmanlı vatandaşları arasında rağbet gören futbolun ilk olarak İstanbul’ da Moda ve Kadıköy semtlerinde oynandığı bilinmekte ve ayrıca Fenerbahçe’ nin kuruluş yeri olarak bilinen Kuşdili Çayırı tarihe İstanbul’da futbolun oynandığı ilk yer olarak geçmektedir. Türk futbol tarihinde 2 öncü şehir olan İzmir ile İstanbul arasında ilk

müsabaka 1897'de İstanbul'da gerçekleşmiş olup ardından gerçekleşen ikinci ve üçüncü müsabaka ise birer sene arayla İzmir'de yapılmıştır. Bu üç karşılaşmada da galibiyeti elde eden tarafın İzmir olduğu bilinmektedir. 1900-1903 yıllarında artık gelenekselleşmiş olan bu maçlar birden kesilmiş, ancak 1904 yılında İstanbul'da oynanan dördüncü ve son maçı yine İzmir kazanmıştır (<https://footballand.wordpress.com>). Öte yandan futbolu ilk oynayan Türk'ün bu oyunu yine İzmir'de 1898 yılında İngilizlerle beraber oynayan Selim Sırrı Tarcan olduğu bilinmektedir. Ancak kendisi ilk Türk futbolcusu sayılmaz. İlk Türk Futbolcu Fuat Hüsnü Bey'dir. (Aladanlı ve Çördük, 2009: 18). Dönemde hâkim olan anlayış üzerine futbol oynamak günah ve bir suç olarak algılandığından kendisi bu takımda Bobby takma adıyla forma giymiştir.

İzmir dönemin sıkı denetiminden İstanbul kadar etkilenmediğinden şehirde futbolun ilerleyişi daha hızlı devam etmiştir. Öte yandan İstanbul'un Payitaht olması nedeniyle, Müslüman Türkler için cemiyet kurmak gayrimüslimlerdeki kadar kolay olmadığından, Kadıköy' de İngilizler bu dönemde Rumlarla birlikte futbol oynamış Türkler futbol konusunda ise geri planda kalmıştır. Ancak Selanik ve İzmir'den sonra Payitaht' ta da filizlenmeye başlayan futbolun özellikle Sultan Abdülhamid Han dönemine de rastladığından gelişiminin daha kontrollü bir şekilde ilerlediği ifade edilebilir. Ancak 1890'ların sonuna doğru Türkler de futbol oynamaya başlamışlardır. Bu bağlamda Reşat Danyal, Fuad Hüsnü ve arkadaşları 1901'de Black Stocking (Siyah Çoraplılar) Futbol Kulübü'nü kurmuş olsalar da Ancak Siyah Çoraplılar takımı kısa bir süre sonra dağılmıştır (<https://www.sabah.com>). Futbol tarihi incelendiğinde dağılan bu kadronun 1907 yılında kurulan Fenerbahçe'nin çatısı altında tekrar futbol oynadıklarını iddia eden kesimler bulunmaktadır. Dolayısıyla bu iddiadan hareketle, Siyah Çoraplılar takımının Fenerbahçe'nin kurulmasına zemin hazırlamış olduğu belirtilebilir. Ancak resmi olarak 1905 yılında ilk Türk futbol takımı olan Galatarasay Ali Sami (Yen) Beyin önderliğinde kurulup, ardından Kadıköylü gençler tarafından 1907 yılında Fenerbahçe kurulmuştur. Türkiye'de kurulan kulüplerin genel olarak çoğunluğu futbol kulübü şeklinde kurulmak ile birlikte 1903 yılında Beşiktaş, Beşiktaş Bereket Jimnastik Kulübü olarak kurulmuş olup barfiks, paralel, halter, güreş, boks, aletli jimnastik, eskrim dallarında ilk etapta faaliyetlerine devam

etmiş bir müddet sonra Beşiktaş Osmanlı Jimnastik Kulübü olarak anılarak futbola 1910'dan itibaren ağırlık vermiştir.

Türk futbol tarihi incelendiğinde, İngilizlerin ve Rumların ortaklaşa kurduğu Kadıköy Futbol Kulübü'nün ardından çıkan anlaşmazlıklar neticesinde İngilizlerin de Moda Futbol Kulübü'nü kurduğu ardından Kadıköylü Rumların Elpis ve Imogene kurarak İngilizleri takip ettiği bilgisine erişilmiştir. Ancak aynı takımların katılımıyla 1903 yılında İstanbul Futbol Ligi kurulmuştur (<https://www.tff.org.tr>). Dolayısıyla 1905 yılında kurulan Galatasaray, 1906-1907 futbol sezonundan itibaren İstanbul ligine katılan ilk Türk takımı olarak futbol tarihine geçmiştir. Ardından 1909-1910 sezonundan itibaren Fenerbahçe İstanbul ligine katılmış olup daha sonra Beşiktaş Bereket Jimnastik Kulübü 1910'dan sonra futbola ağırlık vermesiyle lige katılan 3. Türk takımı olmuştur (<https://www.sabah.com>).

İstanbul'un ardından İzmir, Ankara, Eskişehir, Bursa, Adana ve Trabzon illerinde futbol büyük bir hızla yayılmaya başlamıştır. Türkiye'de Pazar Ligi, Cuma Ligi, İstanbul Türk İdman Birliği Ligi ve İstanbul Şampiyonluğu Ligi bu dönemin önemli futbol organizasyonları olmuştur (<https://www.tff.org.tr>). Kurulan bu liglerden de kısaca söz etmek gerekirse, Kulüplerin, kendi aralarında bir araya gelerek imzaladıkları bir sözleşme ile kurulan İstanbul Futbol Birliğinin taşra örgütü olmaması yanında, yasal olarak da bir dayanağı olmaması nedeniyle birlik 1910 yılında dağılmıştır. İstanbul Futbol Birliğinin dağılmasından hemen sonra, 1908 tarih 1680 sayılı Cemiyetler Kanununa göre tescillerini yaptırarak, hukuki statüye kavuşan birçok kulüp faaliyetlerini sürdürerek, organizasyonlarını düzenleyebilecek bir üst kuruluşa ihtiyaç duymuşlardır. Bu ihtiyaçtan hareketle Galatasaray, Kadıköy, Fenerbahçe, Progres ve Stugglers kulüpleri bir araya gelerek, 1910 yılında "İstanbul Futbol Kulüpleri Ligi" ni (İ.F.K.L.) kurmuşlardır (Sümer, 1990: 20-27'den aktaran: Devecioğlu, 2008).

Öte yandan İ.F.K.L. dışında kalan Anadolu Spor, İstanbul Jimnastik Kulübü, Dar'ül-fünun Terbiye-i Bedeniyye Kulübü, Şehremini Mümaresat-ı Bedeniyye Kulübü, Sanayi Mektebi Futbol Kulübü ve Fenerbahçe Spor Kulübü bir araya gelerek "Cuma Ligi"ni kurmuşlardır. Cuma Birliği lig çalışmalarına devam ederken, Cuma Birliğine karşı, Altınörs, Beşiktaş, Beylerbeyi,

Darüşşafaka, Haliç, Fener, Hilal, Kumkapı, Türk Gücü ve Üsküdar, Vefa kulüpleri bir araya gelerek 1919 yılında “Türk İdman Birliği” ni kurmuşlardır. II. Meşrutiyetle birlikte faaliyetlerine son veren etnik kökenli kulüpler, 1920 yılında faaliyete geçen Rum Elpis, Strugglers, Pera, Ermeni Birlik, Ermeni Dork, Musevi Experance, Musevi Maccabi, İtalyan Stello ile Türk İdman Birliğinden ayrılan Beşiktaş, Üsküdar kulüpleri birlikte 1920’de yeni bir *Pazar Ligi* teşkil etmişlerdir (Tayga, 1990: 124-162’ den aktaran: Devecioğlu, 2008).

Her geçen gün artan futbol kulübü sayısı ve aynı anda birden fazla lig bulunması sebebiyle çıkan karışıklıklar bu liglerin birleşmesine rağmen giderilememiştir. Bu sebeple kulüpler bir araya gelerek aralarında yeni bir birlik oluşturmanın yollarını aramışlardır. 26 Haziran 1920 tarihinde, demokratik spor örgütlenmesi alanında uzun yıllar etkisini sürdüreceği olan Türkiye İdman Cemiyeti İttifakı’ na (T.İ.C.İ) kök olacak geçici bir örgüt olarak ortaya İdman İttifakı Heyet-i Muvakkatesi çıkmıştır (Sümer, 1990: 20-105’den aktaran: Devecioğlu, 2008). Altınordu, Beylerbeyi, Darüşşafaka, Anadolu, Bakırköy, Fenerbahçe, Hilal İdmanyurdu, Nişantaşı, Süleymaniye, Türkgücü, Vefa ve Galatasaray spor kulüpleri bu birliğin özünü oluşturmuşlardır (Terekli, 1999: 30’ dan aktaran: Devecioğlu, 2008). Ancak Türk sporunun ilk teşkilatı olan Türk İdman Cemiyeti İttifakı’nın oluşturulmasıyla birlikte, yine aynı yıl son bulmuştur.

Türk Futbolunun dönemin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde örgütsel bir yapıya kavuşması Cumhuriyet’in ilanından sonraki süreçte hız kazanmaya başlamıştır. Yeni yönetim rejimi futbolu da etkileyerek ilk olarak 16 spor kulübünün ortaklaşa bir şekilde oluşturduğu Türk İdman Cemiyeti 1922 yılında hemen ardından kuruldu. Cemiyetin, Türk futbolunun önemli gelişmeler kaydetmesine ve Türk sporunda demokratik adımların atılmasına öncülük ettiği belirtilebilir. Ardından, Yusuf Ziya Öniş başkanlığında ilk Türk Futbol Federasyonu, 1923 yılında Şehzadebaşı’ndaki Letafet Apartmanı salonunda yapılan toplantıda Futbol Heyet-i Müttehidesi adıyla kurulmuş olup akabinde 1923 ‘te futbolda örgütsel kimlik arayışındaki diğer önemli bir durak olarak nitelendirilebilecek FIFA başvurusunun ardından 21 Mayıs 1923’te FIFA üyeleri arasında 26. ülke olarak Türkiye yerini almıştır. FIFA üyeliğinden sonra büyük bir ivme kazanan Türk Futbolu aynı zamanda çeşitli zor süreçler yaşamış olmakla

birlikte 1950'li ve 1960'lı yıllara kadar özellikle 3 büyük şehirde kurulan futbol liglerinin etkisiyle birlikte futbol, diğer Türk şehirlerini de kuşatarak gelişimini devam ettirmiştir. Tüm bunlarla birlikte gelişen Türk futbolunun yalnızca kendi sınırları içerisinde hareket ettiği söylenemez. Bu bağlamda Türk futbolu kendi sınırlarını da aşarak Madrid'de 1954 yılında elemeler sonucunda eşleşmiş olduğu İspanya'ya 4-1 mağlup olsa da İstanbul'da oynanan rövanş maçında Türkiye 1-0 galibiyet elde etmiştir. Bu durum Türkiye'yi tarihinde ilk kez Dünya Finallerine taşımıştır. Ayrıca Avrupa Kupaları'nda önemli başarılar elde eden Fenerbahçe, Göztepe, Galatasaray gibi Türk takımları ve Türk takımlarında oynamaya başlayan yabancı futbolcular aslında Türk futbolunun milletlerarasında edinmeye çalıştığı kimlik arayışının somut çıktılarına örnek olarak gösterilebilir. Dolayısıyla kendi sınırlarını her geçen gün aşmaya çalışan Türk futbolunun uluslararası futbol yöneticiliğini gerçekleştiren FIFA'ya üyeliğinden sonra futbolun Avrupa yöneticisi ve denetleyiciliği görevini üstlenen Union of European Football Associations (UEFA)'ya da 1962 yılında girmiş olup böylece normatif bir yapı kazandığı futbol yazını incelendiğinde erişilen önemli bilgilerden biridir.

Bu hızlı gelişmeler ışığında; Türkiye'de futbol 1988 yılında kazandığı özerk statü gereği, amatör veya profesyonel futbol alanında faaliyette bulunan spor kulüpleri ile ilgili yetki ve sorumluluğu Türkiye Futbol Federasyonu (T.F.F.) devralmıştır (Aydoğan, 2016: 23). Günümüzde, T.F.F.'nin başlıca, Spor Toto Süper Lig'de 18 futbol takımı, Spor Toto 1. Lig'de 18 futbol takımı, TFF 2. Lig'in kırmızı grubunda 18 beyaz grubunda 18 futbol takımı ve TFF 3. Lig'in 1. grubunda 17, 2. grubunda 18 ve 3. grubunda 18 futbol takımı bulunmaktadır.

1.1.3.Türkiye' de Futbol Kulüplerinin Hukuki Statüsü

Futbol kulüpleri sonuç itibariyle bir spor kulübü türü olduğundan, spor kulüpleri Türkiye'de Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği'ne tabi olup dernek statüsünde kurulmakta ve futbol branşında faaliyette bulunan kulüpler TFF 'ye tescil edildikten sonra spor kulübü olarak tanınmaktadır. Futbol kulüpleri 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun *Gençlik ve Spor Kulüpleri* başlıklı 14. maddesinde yer alarak Dernekler Kanunu'na tabidir. Ayrıca, 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun' un 20. maddesine göre;

Spor Kulüpleri, Dernekler Kanununa göre teşekkül eder ve tescil ile Beden Terbiyesi ve Spor Teşkilatına dâhil olurlar (<https://www.mevzuat.gov.tr>) hükmü uyarınca Türk Hukuku'nda yerini almaktadır. Yine aynı kanunun 24. maddesine göre *Spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler.* (<https://www.mevzuat.gov.tr>) biçiminde bir ifadeye rastlanılmaktadır. Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere Türkiye'de futbol kulüplerinin şirketleşmeye gitmesinde hukuki açıdan bir engel olmadığı sonucuna varılabilir. Dolayısıyla futbol kulüplerinde yaşanan ticari girişimler meşrudur. Dünyada futbol endüstrisinin geldiği konum itibarıyla futbol Türk Hukuku'nda kendine yer edinerek işlemlerini yasal bir şekilde yürütmektedir. 3289 sayılı Kanunun 24. maddesine dayanılarak bugün şirketleşmeye giderek ticari kimlik edinmiş ve hala da faaliyetlerine devam eden pek çok futbol kulübü bulunmaktadır. Günümüzde futbol kulüplerindeki bu ticari hamle yalnızca Türkiye ile sınırlı değildir. Dünya 'da pek çok örnekleri bulunmakta birlikte bu durum endüstrileşen ve kendi ekonomisini oluşturan futbolun ticari bağlamdaki somut çıktılarından birini oluşturmaktadır.

Dünya'da ilk olarak, dernekten şirkete geçiş yapan futbol kulüplerinin İngiliz takımları olduğu ifade edilebilir. Ardından futbolda şirketleşme ihtiyacı diğer Avrupa ülkelerinde de kendini göstermiş olup Avrupa da takımların çoğu 90 'lı yıllarda şirket halini almıştır. Dolayısıyla sahalarda 11'er kişilik bir takım oyununun yerine aslında büyük sermayeler bağlanan şirketlerin yarıştığı görülmektedir.

Türkiye'de ise Malatyaspor'un şirketleşme yoluna giden ilk takım olduğu belirtilebilir. Ancak ekonomik ömrü kısa olan Malatyaspor A.Ş.'nin 1.ligden düşmesinin ardından tasviye edildiği bilinmektedir. Diğer şirketleşme yolunu tercih eden kulüpler ise, İstanbulspor, Çanakkale Dardanel Spor, Karşıyaka Spor Kulübü, Adanaspor, Van Spor, Göztepe Spor 'dur. Halen şirket olarak faaliyetlerine devam eden Türk takımları olsa da günümüzde *4 Büyükler* olarak bilinen Fenerbahçe, Beşiktaş, Galatasaray ve Trabzonspor'un şirketleşme yoluna giderek Borsa İstanbul'a kota edilerek hisse senetleri halka arz edilmiştir (Yazarkan, 2016).

1.1.4. Siyaset ve Futbol

Esasen futbol kendisiyle rekabet halinde olan ve aslında kendi sektörünü yaratarak, diğler sektörlerle de rekabet haline giren ayrıca onları da besleyen dinamik bir yapı göstermektedir. Futbol, özellikle Türkiye’de bir spor dalı olmanın çok daha ötesinde bir öneme sahiptir. Türk futbolu tarihi sürecinde de Türk halkıyla yakın ilişkiler içerisinde olmuştur. Türk tarihinde derin yer edinen futbol kendi kimliğini oluşturmada büyük bir görev üstlenerek bugünkü konumunu tarihteki çok yönlülüğüyle ispat etmiş ve futbol dışı meselelerde de kendini göstermiştir. İlk olarak boş zaman eğlencesi, akabinde Türk gençlerinin merak konusu haline alarak uzmanlaşmaya ve örgütlenmeye gittiği bir spor dalı olarak tarihte yerini almış olsa da futbol Osmanlı İmparatorluğunun içinde bulunduğu savaş dönemi nedeniyle çarpıcı gerçeklerle de yüzleşerek pek çok kulvar da kendi savaşını vermiştir. Birinci Dünya Savaşı’nın ardından başkenti düşman işgali altında olan Türk halkı aslında futbola, misyonun ötesinde anlamlar yükleyerek lirik bir tutumla yaklaşmıştır. Bir nevi küçük savaş provaları olarak görülen futbol maçlarının neticeleri halk üzerinde futbolun tasarladığından öte etki bırakmıştır. Düşman kuvvetler ile oynanan maçlar kaybedildiği zaman sonuca fazla anlamlar yüklenilmesine ve toplum genelinde üzüntülerin yaşanmasına neden olunmuştur. Futbol böylece Türk coğrafyasında ilk yönünü düşman kuvvetlerle gerçekleştiren küçük bir savaş olarak göstermiştir.

Çeşitli cephelerde eli silah tutan her Türk’ün Birinci Dünya Savaşı, Çanakkale Savaşı ve Kurtuluş Savaşı’nda yerini aldığı yıllarda futbolcularda artık bir asker gibi takımlarında forma giymek yerine savaşmayı tercih etmekteydi. Futbol yazını incelendiğinde Fenerbahçeli Arif, Kaptan Galip ve Sabri gibi futbolcuların hem savaştığı hem de takımlarının önemli maçlarında sahaya çıkarak takımlarını destekledikleri ve maç sonunda tekrar cepheye döndükleri belirtilmektedir. Türk halkı ve Türk futbolu milli mücadele döneminde ordunun emrine girmişken futbolun aynı zamanda savaşmaktan kaçan vatan hainlerinin de sığındığı bir liman haline geldiği de bilinir. Ayrıca Fenerbahçe’nin İstanbul’un işgali esnasında baskına uğradığı, Fenerbahçe’den yüklenen silahların Anadolu’ya balıkçı tekneleri vasıtası ile taşındığı gibi pek çok tarihi anekdot aslında futbolun misyonunu aşarak Türk halkıyla nasıl bütünleştiğinin ve bu tarihi süreçten

hareketle futbolun Türk topraklarında sahip olduğu çok yönlülüğünün bugünkü konumunu açıklamaya yardımcı olabileceği ileri sürülebilir (Güneş, 2010:13).

Futboldaki bu oyun dışı durumun yalnızca Türkiye ile sınırlı kaldığı ifade edilemez. Futbol aynı zamanda gerek yerel gerek küresel bağlamda da özellikle de siyasetin dikkatini çekmeyi başarmış bir mecradır. Siyaset tarafından oldukça cazip bulunan futbolun siyaset ile aynı kaynaktan beslenmesi başka bir ifadeyle, iki yapının da hedefteki birliği, teknikteki ayrılığı gizli ittifakı her zaman mümkün kılmıştır. Futbolun bir takım oyunu olarak taraftarıyla kurduğu gizli diyalog, tüm dünya ülkelerinde dönemin iktidarının yürüttüğü gizli monoloğun her zaman dikkatini çektiği ileri sürülebilir. 90 dakika boyunca halk ile kurulan ve sonunda hep futbolun kazandığı bu iletişime ve yarattığı dev ekonomiye siyasetin duyarsız kalması mümkün değildir. Zira toplum hiyerarşisinin her basamağından olan fertleri bir araya getirme olanağı sunan futbol siyasete aracılık yapmaktan sıyrılamamıştır. Yönetme ve inandırma teması altında örgütlenen bu iki yapıda nihai olarak futbolun sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla siyasetin egemenliği altına girdiği söylenebilir. Kendi stratejisini gerçekleştirirken öte yandan siyasetin emelleri doğrultusunda rol üstlenen futbolun da siyasetten beslendiği ve küresel ölçekte varlığını sürdürebildiğini söylemekte fayda bulunmaktadır. Siyaset futbol sempatisinden yararlanarak inandırıcılığını perçinleyip kitesini geliştirmekte futbolsa en değerli gücü olan seyirci kitesini siyaset ile paylaşmaya karşılık daha önce hiçbir spor branşının ulaşamadığı maddi kaynaklara erişim fırsatını yakalamış olmaktadır. Karşılıklı bu takasın başarısının günümüzde siyaset biliminin geldiği nokta ve spor camiasında vuku bulan futbolun sarsılmaz otoritesi hakkındaki tespitin basit bir durum analiziyle sağlanmasını yapmak mümkündür.

Karşılıklı kurulan bu ittifakı somutlaştırmak amacıyla futbol sempatisinin siyasi bir malzemeye nasıl dönüştürülebileceğine dair birkaç örnek vermek gerekirse, Brezilya seçimlerinde Brezilyalı siyasetçilerin seçim kampanyaları esnasında popüler futbol takımlarının formalarını giymeleri, Eski İngiltere başkanı John Major'un sık sık Chelsea' nin Stamford Bridge stadyumunda boy göstermesi ve bir iddiaya göre de Major'un aslında Arsenal taraftarı olmasına karşılık Chelsea'yi destekler gibi görüntü vermesi, Amerika Başkanlığı için yürüttükleri kampanyalar sırasında Bill Clinton ve Al Gore' un bir Amerikan futbol topunu

atıp tutarken fotoğraflar çekirtmesi (Sağlam, 2004'ten aktaran: Güneş, 2010: 188) gibi pek çok örneğin futbol sempatisinin siyasette gerçekleştirdiği aracılık yönünü vurgulamada yararlı olacağı kanaatindeyiz.

Siyasetin futbola bizzat etkisini gösterdiği bir örneğe, Sovyet Sosyalist Cumhuriyet Birliği (S.S.C.B)' nin dağılmasından sonra Rusya'da meydana gelen değişimlerin futbolu etkilemesidir. Antropolog Levon' a göre Komünist bir ülke de bir futbol takımının taraftarı olmak, insanın kendisini o takıma ait olarak görmesi anlamına geliyordu. Rejim insanlardan şu ya da bu takımı tutmalarını istemiyordu. Herkes batı takımları hariç istediği takımın taraftarı olabilirdi. Yani bu insanın kendine ait bir topluluğu seçmek için elde ettiği tek şansı ve bu topluluk içinde kendisini istediği gibi ifade edebilme özgürlüğüne de sahiptir (Kuper:' den aktaran: Güneş, 2010: 188).

Futbolun siyasette kendini bir yönetim aracı olarak gösterdiği Franco'nun *Ben İspanya'yı 3-F ile yönettim* sözü İspanya Lideri Franco' nun 3-F formülü ile iktidarını, uzun yıllar koruduğunun gösterir. 3 F ise, *Fado, Fiesta ve Futboldur*. Ayrıca Portekizli Kral Salazar'ın *Futbol olmasaydı ben Portekiz' i bu kadar uzun yönetemezdim* sözü ve Salazar'ın, yüz bin kişilik beşik yapılmasını istemesi bu bağlamda önemli örneklerdir. Ayrıca Salazar' ın da 3F'si mevcuttur. *Bunların Femini, Fiesta ve Futbol olduğu bilinir*.

Siyasette futbolun sempatiden öte daha çok farklı bir boyutu olan istihbarat yönüne Türk tarihinden bir örnek verilecek olursa, İngiltere'nin Portsmouth Adası Türkiye'de kendini daha çok futbolla duyurmuş bir ada olarak bilinir. Oysa tarihi mirası açısından önemli bir geçmişe sahip olan Portsmouth FC, İngiltere'de mücadele eden bir futbol takımıdır. Portsmouth şehrinin güneyinde yer almaktadır. Asıl takma adları Pompey olmasına rağmen The Blues(Mavililer) veya The Blue Army(Mavi Ordu) olarak adlandırılır. Araştırmacı-Yazar Oktan Keleş, yaptığı çalışmada bu takımla ilgili önemli bilgilere yer vermiştir. Osmanlı Devleti'nin son günlerinde İngiltere'nin Osmanlı topraklarında kültürel ve sportif faaliyetleri bahane ederek istihbarat çalışması yaptığı dönemin padişahı Sultan 2. Abdülhamid 'in de buna karşılık aynı yöntemle İngiltere'de Portsmouth Kulübünü kurduğu ve kulübün bugüne kadar deşifre olmadığı belirtilmiştir (Kuzu, 2017:165). Kulübün ambleminde yer alan hilal ile yıldız ise Sultan

Abdülhamid'in tuğrasının bir kopyası olarak halen yerini korumaktadır. Sultan Abdülhamid her ne kadar futbola karşı olarak futbol literatürüne geçmiş olsa da kurmuş olduğu istihbarat sistemiyle futbolu araçsallaştırarak siyaset anlayışında yer vermiştir. Türk siyasi tarihinde verilecek bir diğer örnek ise 28 Temmuz 1922'de Akşehir'de düzenlenen futbol maçıdır. Ulusal mücadelede büyük bir yer kaplayan Büyük Taarruz' a hazırlığın yapıldığı Akşehir, Batı Cephesi Karargâhı olması nedeniyle Mustafa Kemal Atatürk'ün hazırlıkları denetlemek için uzun süreli kaldığı şehirlerden biridir (<http://www.aksehir.gov.tr>). Atatürk yapılacak görüşmelerin gizliliğini muhafaza edebilmek için bir futbol müsabakası düzenleyerek, bu amaçla Akşehir'e gelen komutanlar ile kritik görüşmeler gerçekleştirerek onlarla önemli bilgi alışverişinde bulunmuştur. Büyük Taarruz' un zaferle sonuçlanması ile Atatürk'ün düzenlediği futbol maçının amacına ulaştığı belirtilebilir.

Gerek dünya gerek Türk tarihinde birçok siyasi hamlenin futboldan beslendiğini görmek mümkündür. Literatür incelendiğinde siyaset ile futbolun gizli ittifakına dair pek çok örnek bulunmaktadır. Ancak çalışmanın amacı doğrultusunda, sadece bir farkındalık oluşturabilmek maksadıyla birkaç örnek ile yetinilmiştir.

1.1.5.Futbolun Genel ve İktisadi Açından Önemi

Spor branşı olarak kategorileştirilmekte iken ticari bir kimliğe bürünen futbolun gösterdiği yapısal değişim küreselleşmenin bir sonucu olarak kabul edilebilir. Küresel bazda hiçbir olgunun başaramayacağı sistemi kuran bu takım oyunu bugün dünyanın her ülkesinden farklı konumlardaki kişilere ortak ilgi alanı sunmakta ve aynı zamanda küreselleşme kavramını da beslemektedir. Her geçen gün biraz daha büyüyen futbol uluslararası etkileşimi de kuvvetlendirmektedir. Dünya'nın tek tipleşmesini sağlamak amacıyla yaratılan ortak ihtiyaçları karşılamada büyük sorumluluk taşıyan futbol aynı zamanda farklı yapıların birbirini tanımalarına da olanak sağlamaktadır. Gerçekleşen her müsabaka, rekabet içine giren milletlerin birbirini daha yakından tanımalarına ve böylece birbirinden haberdar olmalarına zemin hazırlamaktadır. Ulusların birbiriyle etkileşimi dünyanın aslında olduğundan çok daha küçük görülmesine ve böylece ülkeler

arası mesafelerin aşılabileceğine dair çeşitli gruplarca kanaat getirilmesini olanaklı kılmaktadır. Bu durum sosyokültürel yapıyı ve ekonomiyi yakından ilgilendirmektedir. Zira bu noktada alınan her karar sosyokültürel yapıyı ve ekonomiyi değiştirme gücüne sahiptir. İki takımın sergilediği oyun sahada sonlandığı zaman elde edilen sonuç sadece maç skoru değildir. Sosyokültürel yapı etkileşim halinde olan milletlerin bizzat kendi kültürlerinin transferiyle değişebilmektedir. Örneğin 2010'da FIFA Dünya Kupası'na ev sahipliği yapan Güney Afrika'nın *vuvuzela* isimli müzik enstrümanı bir anda tüm dünyada tanınmayı başarmıştır. Üstelik kültürünü diğer ülkelere tanıtmayı başaran Güney Afrika dönemin tek kazananı değildi. Bu bağlamda vuvuzelanın üretimini yapan Çin'de dünyanın yeni tanıdığı bu enstrümandan ciddi kazançlar elde etmiştir. Görüldüğü üzere olay yalnızca sosyokültürel yapının değişiminden ibaret değildir. Bir kültürün transferi aynı zamanda ilgili grupların ekonomisini de yakından etkilemektedir. Dolayısıyla ekonomi, birbirinden haberdar olan milletler, tanışan halklar arasında doğan yeni ihtiyaçlar, mevcut ve potansiyel sponsorluklar, yeni yatırımlar tasarlayan potansiyel yatırımcılar ve bu ortama zemin hazırlayan futbolun yeni ihtiyaçları gibi pek çok olguyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu bağlamda kimlik arayışında olan ve bir aidiyet duygusu ihtiyacıyla kendine yer edinerek taraftar çatısı altında örgütlenen kişiler dışında futbol ilgililerine maddi bağlamda her zaman kazandıran bir ticari alan olmuştur. İlk etapta futbolcuların kazandığı rekor transfer ücretleri neticesiyle futbolun maddi anlamda kazananı futbolcular gibi görülse de, bugün forma üreten tekstilciden, futbol kulübünde istihdam edilen mavi ve beyaz yakalı tüm personele, futbol kulübüne sponsorluk yapan dev kuruluşlara, reklamcılara ve hatta şirketleşen futbol kulübünün bizzat kendisine kadar herkes 11 kişinin oyunundan kendi payına düşeni almayı başarmıştır.

Günümüzde sanayi endüstrisini aratmayan futbol ekonomisi yönetim ile siyaset gibi otoritelerin gündeminde yerini her daim korurken, özellikle ekonomistlerin de ilgi alanlarından birini oluşturmaktadır. Bu bağlamda futbola dayalı bir ekonomik çevrenin ve yapının oluşması ve bu yapı içerisinde futbolun kitlesel tüketim boyutuna erişmiş olması piyasa dengesi içerisinde açıklanabilecek arz ve talep yapısına kavuşması ekonomistlerin futbola olan ilgilerini arttıran

birinci faktör olmuştur. Bu yapı futbolun ve futbol ürünlerinin pazarda yoğun talep görmesinin yolunu da açmıştır (Güneş, 2010: 25).

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

Endüstrileşen futbolun sürdürülebilirliğini sağlama noktasında sahip olduğu insan kaynağı da ekonomik açıdan büyük bir öneme sahiptir. Futbol ekonomisi incelendiğinde onu diğer spor branşlarından ayıran ve sanayiye dahi rekabet edebilme gücünü sağlayan sahip olduğu insan kaynağıdır. O halde bu kaynağı rasyonel bir davranış gereği ele almak iktisadi açıdan gerekliliktir. Zira futbolun çıktısı bir nevi hizmettir ve bilindiği üzere hizmet sektöründe başarının sırrı sahip olunan iş görenin niteliği tarafından belirlenmektedir. Futbolun sahip olduğu en kilit insan kaynağı ise *futbolun aktörleri* yani; *futbolcularıdır*. Sürdürülebilirliğini sağlama noktasında futbol yazınında futbolcular her disiplin açısından kendine yer edinmeyi başarmıştır. Ekonominin telaffuz edildiği ortamda ekonomik birim olan işletmenin dili olarak muhasebenin bu duruma kayıtsız kalması mümkün değildir. Zira ekonominin muhasebenin ürettiği mali veriye ihtiyacı vardır. Ekonominin ve futbol gibi endüstrilerin gelişmesi muhasebenin fonksiyonlarını yerine getirmesinden geçmektedir. Endüstriyel bir kimliğe bürünerek kendi ekonomisini yaratan futbolla ilgili işlemlerde, duyulan iktisadi kaygı sonucunda oluşan mali nitelikli bilgi gereksinimini gidermek muhasebenin

görevi olduğundan futbolcularla ilgili işlemler de muhasebenin ilgi alanlarından birini oluşturmaya başlamıştır. Ayrıca çevresiyle etkileşim halinde olan muhasebe bilimi de, günün ihtiyaçları doğrultusunda kendini yenileyebilmekte ve çeşitli uzmanlık alanlarıyla zenginleşmektedir. Bu bağlamda bilim dalıyla ekonominin girdiği alışverişte tek karşılanan ihtiyaç ekonominin bilgi talebi değildir. Bu etkileşimde bilim dalı da karşıladığı bilgi gereksiniminin yanı sıra kendini geliştirmekte ve yararlı sonuçlar elde etmektedir. Geline noktada futbol kulüplerinde insan kaynağı yani futbolcularla ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesi ihtiyacı *insan kaynakları muhasebesi* gibi yeni çalışma alanlarının ilgi alanına girilmesi sonucunu doğurduğu ifade edilebilir.



İKİNCİ BÖLÜM

2.1. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

Finansal değerlerin tespit edilmesi, ölçülmesi ve değerlemesinin matematik bilimine olan yakınlığından dolayı daha kolay bir şekilde gerçekleştiği ifade edilebilir. Nicel yapıları inceleyen matematik bilimini, işletmenin dili haline getiren muhasebe bilimi, her ne kadar matematik kökenli olsa da yeni düzenin ihtiyaçlarına cevap verebilmek, işletmece doğru ve güvenilir bilgiyi üretebilmek amacıyla finansal olmayan değerler ile de karşı karşıya kalmaktadır. Başta işletmenin bizzat kendisi olmak üzere tüm ilgili çıkar gruplarına bilgi aktarım fonksiyonu üstlenen muhasebe bilimi, işletmenin sahip olduğu tüm değerleri en güncel teknikler yardımıyla sunabilmelidir. Dolayısıyla bugün işletmeleri ilgilendiren her unsur finansal veya finansal olmayan yapı gösterme özelliğine bakılmaksızın muhasebe dilinde ifade edilebilmelidir.

Gelişen dünyada bazı kavramlar ve yöntemler yetersiz kalarak önemini kaybetmekte bu bağlamda pek çok disiplin yeni kavramlarla tanışarak bu yeni kavramlar için en doğru yöntemi geliştirmeyi hedeflemektedir. Bu bağlamda kendi sağlamasını yapan muhasebe bilimi, sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş yapan ekonomiye karşılık mevcut yapısını günün ihtiyaçları doğrultusunda revize etmeye başlamıştır. İşletmenin değerini tespit ederken maddi duran varlıkların ölçülmesi bazlı geleneksel yaklaşımların yanında işletmenin sahip olduğu ancak daha önce göz ardı edilen, fiziksel yapı teşkil etmemesinin yanında işletme için oldukça kıymetli yeni unsurlar da hesaba katılarak bu ölçümde yerini almaya başlamıştır. İşletme için giderek önemi artan, işletmenin sahip olduğu en değerli varlıklarından biri olan insan kaynağı bu unsurlardan birini oluşturmaktadır. Muhasebenin çıktısı olan mali tablolarda ve raporlarda insan kaynağına yer verilmemesi, muhatap alınan unsurun *insan* olması, yapı gereği ölçülmesinin ve değerlemesinin zor olmasından kaynaklansa da günümüzde gerek işletme gerek ilgili gruplar bu soyut kavramında artık niceliksel olarak ifade edilmesi gerektiği ve işletmenin savı olan mali raporlarında yer alması gerektiğini muhasebe disiplininin talep etmektedir. Faaliyet raporlarında da sıkça yer alan

çalışanlarımız en değerli varlığımızdır vb. ifadeler artık bu varlığın ölçümünü gerektirmektedir. Maddi duran varlıkların değerinin tespitinde alternatif yöntemlerle değerlendirme yapan muhasebe bilimi, maddi duran varlıkları kullanan ve yöneten insan kaynağının da değerlemesini yapmak mecburiyetindedir. Ancak mevcut yöntemler maddi duran varlık bazlı olduğundan geleneksel yaklaşım bu yeni ihtiyaca cevap vermekte zorlanmaktadır.

Geleneksel muhasebenin yetersizliğine neden olan bu gerekçeler, aşağıda sıralanmıştır (Kaya, 2013: 2-3).

- İşletmelerin insan kaynakları üzerinde *kontrol gücü* olmadığı gerekçesiyle bu kaynaklar için yapılan harcamaların *varlık* olarak kabul edilemeyeceğine dair mevzuat hükümleri,
- İnsan kaynaklarına yapılan yatırımların aktifleştirilmesi halinde, söz konusu yatırımın faydalı ömrünün ve buna bağlı olarak itfa payının nasıl hesaplanacağı konusunda açıklık bulunmaması,
- İnsan değerinin parasal olarak ölçülmesi konusundaki kültürel ve ahlaki sorunlardır.

Yukarıdaki gerekçelere dayanarak, insan kaynaklarının edinimi, seçimi ve geliştirilmesiyle ilgili tüm harcamalar birkaç istisna dışında, geleneksel muhasebe sistemi çerçevesinde doğrudan gider olarak kaydedilmektedir. Bu yaklaşım da, işletmenin piyasa değeri ile defter değeri arasındaki farkın açılmasına neden olmaktadır (Kaya, 2013:3). Doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacını sağlayabilmek amacıyla muhasebe disiplininin yeni bir uzmanlık alanı beklenilmektedir. Zira insan kaynaklarıyla ilgili üretilmesi gereken bilgi ihtiyacını genel muhasebenin inisiyatifine bırakarak geleneksel uygulamalar ile çözümlenmeye çalışmak uzun vadede gerçek durumu yansıtmaya yetmeyecektir. Kuramsal bir yapıyla kimlik kazanmak isteyen bu ihtiyaç, günümüzde halen tartışılmakta olan ancak temelde iki önerinin bulunduğu, *sosyal muhasebe* veya *yönetim muhasebesi* ile ilişkilendirilen ve bir alt dalı olarak görülen yeni bir yaklaşım olarak *insan kaynakları muhasebesinin* doğmasına zemin hazırlamıştır. Ancak literatür incelendiğinde insan kaynakları muhasebesini; çoğunlukla sosyal muhasebenin temel birleşenlerinden biri olarak ele alan görüşlerin olduğuna rastlanılmıştır. Ciprian'ın yaptığı sınıflandırmaya göre sosyal muhasebe; *çevre muhasebesi*, *insan*

kaynakları muhasebesi ve etik muhasebe 'den oluşmaktadır (Ciprian, 2007). Çevre muhasebesi ve etik muhasebe bu çalışmanın kapsamı dışında olduğundan, çalışma insan kaynakları muhasebesi ile ilgili açıklamalarla devam etmektedir.

2.1.1.İşletmelerde İnsan Kaynağı, İnsan Sermayesi ve Entelektüel Sermaye Kavramları

İnsan kaynağı, işletmelerin mamul üretimi, ticari mal satışı veya hizmet üretimini gerçekleştirebilmesinde ve ticari amaçlarına ulaşmasında yararlandığı sahip olduğu kaynaklardan *insan* olanını ifade etmektedir. Girdinin çıktıya dönüşme sürecinde, kısaca değer oluşumunda kilit role sahip olan insan kaynağı bugün işletme için vazgeçilmez unsurlardan birini oluşturmaktadır. İnsan kaynakları yönetimi, insan kaynağı tarafından sunulan girdiyi çıktılarına (insan hizmetleri) dönüştürmek için tasarlanmış bir sistemdir. Girdiler; bireyler, gruplar ve toplam insan organizasyonunu oluşturan insanlardır. Dönüşüm süreçleri; insanları elde etmek, geliştirmek, tahsis etmek, muhafaza etmek, kullanmak, değerlendirmek ve ödüllendirmek için yönetsel alt sistemlerdir. Çıktılar ise, bireyler ve gruplar tarafından sağlanan hizmetlerdir. Bu hizmetler, insanların bir kuruluşa verdikleri değer temelidir (Stone, 2010'dan aktaran: Mahmoud vd., 2014). Ancak bir işletme tarafından üretilen değer yalnızca her bir personel tarafından üretilen değer toplamından ibaret olduğu söylenemez (Rati, 2012). Zira değer karşılıklı etkileşim sonucunda birbirine temas eden olgular arasındaki pozitif yönlü bir ilerlemedir. Değer oluşumunda, işgücü önemli bir araç olmakla birlikte, işletmenin sahip olduğu diğer iktisadi kıymetler arasındaki etkileşimiyle kendine has bir yapı oluşturduğu ifade edilebilir. İlaveten insan kaynağı terimi işletmede istihdam olan mavi ve beyaz yakalı tüm personeli kapsamakta ve insan kaynakları yönetimi açısından, işletme dışındaki potansiyel yararlanılabilecek iş gücünü de içerdiğinden mevcut etkileşim ve etkinliğin yanında potansiyel etkileşim ve etkinlikte sıklıkla işletme gündeminde yerini almaktadır.

İnsanın, ekonomik açıdan bir kaynak olduğu ve aynı zamanda bir sermaye yönünün de bulunduğu günümüzde genel kabul görmeye birlikte tarihsel gelişimi açıdan incelendiğinde, insan kaynakları kavramı ilk olarak Springer tarafından kullanılmış, Taylor ve Fayol döneminde de bütünlüğe kavuşmuştur (Tortop vd.,

2006:10'dan aktaran: Kaya, 2010: 9). İnsanın önemli bir kaynak ve sermaye olduğunu ilk kez ifade eden ise Adam Smith'tir (Ertaş ve Arslan, 2010: 141-158).

Öte yandan insan kaynağıyla yakından ilgili diğer kavramlar, *insan sermayesi* ve *entelektüel sermayedir*. İnsan sermayesi, entelektüel sermayenin bir unsuru olarak kabul etmekte ve entelektüel sermaye yapısını besleyen bir temel oluşturmaktadır. İnsan sermayesini en yalın haliyle bir işletmenin çalışanlarına ait bireysel bilgi stoku olarak tanımlamak mümkündür (Bontis vd., 2000). İnsan sermayesi örgütlerde çalışanların bilgi, beceri, tutum, eğitim ve yetkinliğini ifade etmektedir (Bergeron, 2003: 16). İşletmeler, çalıştırdıkları personelin birikimlerini, kendi varlıkları kapsamına alarak, örgütsel sermayeye dönüştürmek istemektedir (Lynn, 1998: 119). Aynı zamanda işletmeler, bilgi, beceri ve deneyimiyle bir fonksiyon olarak bireyin mülkiyetine de sahip olmaktadır (Edvinsson, 1997: 48-57). Bu bağlamda insan bir sermaye unsuru olarak görev almakta ve kendi ekonomik değerini oluşturmaktadır.

Endüstriyel ekonomide, bir kuruluşun başarısı ve hayatta kalması için üretim kapasitesi üzerinde durulmuştur. Bu durum insan sermayesinin entelektüel yeteneğinin çok az tanındığı veya hiç tanınmadığı anlamına gelmektedir. Fakat post endüstriyel ekonomi, rekabetçi bir ekonomik çevrede örgütsel hayatta kalmanın temeli olarak entelektüel kabiliyeti vurgulamaktadır. Flamholtz (1999) tarafından vurgulandığı üzere post endüstriyel bir çağda bir örgütün potansiyel başarısı fiziksel varlıklarından ziyade entelektüel yeteneklerine bağlıdır (Enyi ve Akindehinde, 2004). Bu bağlamda, küreselleşme ve rekabetteki artış bilginin maddi varlıklar yanında bir üretim faktörü olarak kullanılmasına ve yapı taşı bilgi olan entelektüel sermayenin çağın en önemli değeri haline gelmesine neden olduğu ileri sürülebilir (Chaharbaghi ve Cripps, 2006: 29).

Entelektüel sermaye ile ilgili bir tanım birliğine varmak ve değerini tespit etmek oldukça zordur. Bu durum onun soyut yapısı ve işletmelerin sahip olduğu bilginin nicel bir değer ile saptanmasının güçlüğünden kaynaklanmaktadır.

Entelektüel sermaye, bir şirketin hesaplanabilen gerçek mülkiyeti, nakit akışı ve donanımı gibi aynı yolla ölçülemeyen maddi olmayan varlıklarını ifade eder. Bir şirketin çalışanlarının, ürün ve hizmetleri hakkındaki bilgisi onun entelektüel sermayesini oluşturur (Taylor, 2001: 51). Entelektüel sermaye bir

şirketin mükemmellik amaçlarına ulaşmasında değer oluşturan ve rekabet avantajı sağlayan görünmeyen varlıkları, bilgisi ve yeteneklerinin hepsinin toplam stokudur (Chen, 2008: 73). Literatürdeki farklı tanımlardan entelektüel sermayeyi; insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesinin bir kombinasyonu olarak görerek, en temel özelliğinin insan kaynağının bilgisini iktisadi bir varlığa dönüştürme çabasının olması ve tüm bu çabalar sonucunda işletmeyi rakiplerden farklı kılarak değer yaratmayı ve yaratılan bu değerle rekabet edebilmeyi sağlayan soyut unsurların somut bir karşılığı olarak tanımlamak mümkündür.

2.1.2. İnsan Kaynağının Muhasebeleştirilme Gereksinimi

İnsan kaynağının değeri ekonomik değeri olan hizmetleri sunma yeteneğinden kaynaklanmaktadır (Oluwatoyin, 2014). İnsanın mevcut ve potansiyel değer üretebilme kabiliyetinin yanında ayrıca işletme için diğer kaynaklardan nisbi öneme sahip olduğu ifade edilmektedir. İnsan kaynağı, diğer kaynakları kontrol ettiği ve yönlendirdiği için ekonomistler tarafından en önemli kaynak olarak kabul edilir (Arkan, 2016). Kâr maksimizasyonu ve maliyet minimizasyonunu hedefleyen tüm ticari girişimler sahip oldukları kıt kaynaklarla en nitelikli ve yeterli işgücünü istihdam etmeyi istemektedir. Bu bağlamda işletmeleri başarıya taşıyacak olan sahip olduğu en değerli kaynağı işgörenidir. İşletmelerde bu bilincin yerleşmesiyle birlikte insan kaynağı kavramı farklı bir boyut kazanmaya başlamıştır. Günümüzde sık sık işletme raporlarında yer almaya başlayan *işgörenlerimiz en değerli aktifimizdir, en değerli sermayemiz çalışanlarımızdır* gibi ifadeler artık işletmelerin insan kaynağı kavramına verdiği önemi gösterir niteliktedir. İnsan kaynağının öneminin giderek artmasında, işletmelerce gelecekte sağlanacak faydalar düşünülerek işgörene yapılan harcamaların iktisadi bir varlık yönü taşıması, günümüz ekonomisinde yaşanan köklü değişimlerin, bilgi çağına geçen toplumun gerek kendine kattığı değerlerde gerek talep ettiği kriterlerdeki değişimin rol oynadığı belirtilebilir.

Literatürdeki güncel çalışmalar incelendiğinde kendine yer edindiği görülen insan kaynağı kavramı muhasebenin de ilgi alanlarından birini oluşturmaya başlamıştır. Zira işletmeyi ilgilendiren her olguya karşı muhasebesinin duyarsız kalması mümkün değildir. İşletmenin mali dili olma

misyonuyla faaliyet gösteren muhasebe bilimi, temas kurulan ve mali kaygı taşıyan her unsuru kendi yöntemlerini kullanarak açıklamaktadır. İşletmeler için hayati öneme sahip olan işgücüyle ilgili işlemler muhasebe alanında kendine böylece yer edinmeyi başarmıştır. Bu bağlamda belli kesimlerin ifadelerinin aksine açık bir sistem olan muhasebe bilimi, karşılaştığı finansal olmayan bu kavramı açıklamada ve kavramla ilgili doğru bilgiyi üretmede sahip olduğu geleneksel yaklaşımların yetersiz kalması karşısında kendini güncelleyerek yeni bir disiplin oluşturmaktan geri kalmamıştır. Geleneksel muhasebe uygulamalarında insan kaynağı ile ilgili yapılan tüm işlemler özüne bakılmaksızın giderleştirilmekte bu da muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramı ile çelişmektedir. Bu bağlamda fikri ve fiziki boyut taşıyan insan kaynağını açıklamada rol üstlenen ve sosyal muhasebe ile yönetim muhasebesinin amaçlarını gerçekleştirilmesine aracılık eden insan kaynakları muhasebesi muhasebenin en yeni alanlarından birini oluşturmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesine olan ihtiyaçla ilgili önemli araştırmalar yapılmasına rağmen, işgücünün mali tabloda gösterilip gösterilmeyeceği hakkında halen tartışmalar sürmektedir. İnsan kaynakları muhasebesine olan ihtiyaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Patel, 2015: 16).

- Bir yöneticinin işinin en temel kısmı, işletmenin uzun ve kısa vadeli hedeflerini gerçekleştirmek için kaynakları kullanmaktır. İnsan kaynakları işletmede önemli bir kaynak olmasına rağmen, geleneksel muhasebede insan kaynaklarına ait bilgiler, yöneticilere sunulmamaktadır.
- Geleneksel yöntemde, gelirin ölçülmesi tam olarak iş performansını yansıtmamaktadır. İnsan kaynaklarına ait giderler, cari gelirler ile karşılaştırılmakta, hizmet yılları boyunca amorti edilmesi gereken yatırımlar olarak dikkate alınmamaktadır.
- Geleneksel insan kaynakları yatırımı uygulamasının, işletmenin uzun vadeli başarısına ve finansal sermayeye zarar verebilecek yönetim kararlarının alınmasına sebep olma olasılığı vardır.

- Eğer insan kaynakları, muhasebe sistemine dahil edilmezse, yönetimin, insan kaynakları ile ilgili aldığı kararların etkisi açık olarak algılanamayabilir.

Beşeri bir yapı gösteren insan kaynağının örgütsel değere etkisini somutlaştırmak ve sanayi toplumundan bilgi toplumuna hızla geçiş yapan günümüz ekonomisinde işletmelerin sahip olduğu maddi duran varlıkların bile önüne geçen insan kaynağının muhasebeleştirilme gereksinimi bir örnek yardımıyla ifade edilebilir. Bill Gates'in Microsoft'tan emekli olduğunun duyurulması şirketin hisse değerini önemli ölçüde düşürmüştü (Cherian ve Farouq, 2013). Bu bağlamda geleneksel muhasebe yöntemiyle raporlama yapan Microsoft'tun mali verilerinin gerçek durumu ne kadar yansıtabildiğini sorgulamak gerekir. Zira Bill Gates' in Microsoft'tan ayrılmasının mali verilerde yer almayışı başka bir ifade ile Bill Gates'in şirkette artık bulunmamasının hiçbir mali etki yaratmadığını kabul etmek şirketin hisse değerlerindeki düşüş ile yani şirketin gerçek durumu ile çelişmektedir. Her ne kadar kurucusu olmasına rağmen Bill Gates'in yöneticilik ve bilişim alanındaki sahip olduğu becerisi ile zekâsı onu şirketteki kilit isim yapmakta ve belki de Microsoft'un sahip olduğu maddi varlıklarının çok daha önünde yer almasını sağlamaktadır. Varlığında büyük bir ivme kazandıran yokluğunda ise mali anlamda kriz yaratma belki de iflasla sonuçlandırma gücüne sahip olan bu değerın günümüzde maddi yapıya sahip kıymetlerin dahi önünde geldiğini ve mali bir dille ifade edilme ihtiyacı taşıdığını belirtmek gerekir. Dolayısıyla muhasebe biliminin misyonunu gerçekleştirebilmesi ve ekonomi ile ekonomideki birimlerin taleplerinin karşılanması için insan kaynakları muhasebesine duyulan ihtiyacı vurgulamak gerekmektedir.

2.1.3.İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tanımı, Açıklaması ve İşletmeye Sağladığı Yararları

Teorik açıdan açıklanmaya ihtiyaç duyan, uygulamada ise henüz yaygın olarak kullanılmayan insan kaynakları muhasebesiyle ilgili bir tanım birliği bulunmamakla birlikte, literatürde farklı kesimlerce çeşitli tanımlar yapıldığı görülmektedir. Bu tanımlardan bazıları aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

- Amerikan Muhasebeciler Birliği'ne göre, insan kaynakları konusundaki verilerin tanımlanması, llmesi ve bunların ilgili taraflara aktarılmasıdır (AAA, 1973: 115-124).
- İnsanların rgtsel bir kaynak olarak muhasebeleştirilmesidir. Bu tanım işletmeler ve diğer kurumlar tarafından yapılan işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme masraflarının yanı sıra işletme için, çalışanların ekonomik değerini ölçmeyi de içermektedir (Flamholtz 1974:3 'ten aktaran Aydın vd., 2015).
- Çeşitli insan kaynaklarının kayda alınması ve bu yolla işletme bilançosunda gösterilmesi metodudur (Siegel ve Shim, 2005).
- İşletmelerin geleneksel muhasebe tarafından göz ardı edilen insan kaynakları yatırımlarının ölümü, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgilenen bir muhasebe uzmanlığı olarak tanımlanabilir (Kaya, 2013: 16).
- Bir rgt kaynağı olarak insanı muhasebeleştirme sürecidir (Ibarra ve Cosico, 2016).

Yukarıda verilen tanımlar insan kaynakları muhasebesinin insanı lmlemeyi esas aldığını göstermektedir. Bu lme yapılan masraf tutarlarının saptanmasından çok daha öte, işletme kültürüne yerleşen işgücünün öneminin işletmenin mali dilinde de karşılık bulmasını gerektirmektedir. Zira geleneksel muhasebe sistemi işgücünün yetenek bilgi ve deneyiminin gerçek değerini göstermede yetersizdir (Ijeoma vd., 2013). Geleneksel yöntem gelecekte sağlanacak faydaların yerine insan sermayesinin oluşumunun tüm harcamalarını dönem gelirini karşılamada görevli olan gider olarak ele alır (Ibarra ve Cosico, 2016). Başka bir ifadeyle, insan kaynağıyla ilgili yapılan tüm harcamaların gider olarak kabul edildiği geleneksel yaklaşım insan unsurunun yapısıyla çelişmektedir.

İşletmeler sahip olduğu en değerli kıymetlerden biri olan işgücünden maksimum fayda sağlamak amacıyla çeşitli harcamalar gerçekleştirmektedir. Ancak yapılan bu harcamaların tümünü tek tipleştirip tek hesap döneminde sonuçlandırmak ve sonuç hesaplarında ifade etmek harcamanın amacı ve özüne uygun olmayabilir. Gelecekte ekonomik bir yarar sağlama yönü bulunan

harcamaları giderleştirmek muhasebe mantığına aykırı olup ayrıca dönemsellik kavramı ile de çelişmektedir. Bu bağlamda, işgücüyle ilgili katlanılan ekonomik fedakârlıkların hangilerinin gidere hangilerinin varlığa dönüştüğü başka bir ifadeyle hangilerinin gelir tablosu kalemi hangilerinin bilanço kalemi olduğunun muhakemesini yapabilmek doğru finansal raporlama ve güvenilir bilgiye zemin hazırlayacaktır. Buradaki görevi üslenen insan kaynakları muhasebesinin ölçme yönüyle birlikte yapılan işlemleri analiz edebilme yönünü de vurgulamak gerekmektedir. O halde daha önce verilen tanımlardan hareketle, *insan kaynakları muhasebesi* muhasebe dilinde işletmenin aktifi olarak görülen işgücüyle ilgili tüm işlemleri mali açıdan inceleyen, işgücüyle ilgili katlanılan ekonomik değer kullanımlarının sınıflamasını gerçekleştirerek doğru finansal raporlamaya zemin hazırlayan, geleneksel muhasebe uygulamalarının işgücüyle ilgili göz ardı ettiği eksikliği gidermek amacıyla faaliyette bulunan yeni bir disiplin olarak tanımlanabilir.

Geleneksel muhasebe uygulamalarının yetersizliğini gideren insan kaynakları muhasebesinin işletmeye sağladığı birçok yarar bulunmaktadır. Bu yararları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- İşgücüyle ilgili katlanılan ekonomik fedakârlıkların sınıflamasını belirlemek ve böylece doğru finansal raporlamaya temel oluşturmak,
- İşletme ile ilgili güvenilir bilgi arz ederek paydaşların doğru karar almasına katkıda bulunmak,
- Pay sahiplerinin işletmenin mali analizini doğru bir şekilde gerçekleştirmesini sağlamak ve bunun sonucunda şirketin piyasa değerini belirlemeye yardımcı olabilmek,
- Mikro ve makro bazlı mevcut değerlendirmelerin etkinliğini arttırarak potansiyel değerlendirmelerin önünü açabilmek,
- Genel yönetim ve insan kaynakları yönetiminin politikalarından biri olan işgücüyle ilgili varılacak hedeflere mali açıdan yaklaşarak olguyu nicel açıdan değerlendirebilmek,
- Personel ve örgütün etkinliğini arttırmak,

- Finansal olmayan unsurları finansal bir yapıya kavuşturarak denetim ve kontrolü gerçekleştirebilmektir.

2.1.4. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Öncelikle hizmet sektörünün ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla geliştirilmiş olan insan kaynakları muhasebesinin günümüzde gelişmiş ülkelerdeki tüm sektörlerde birçok şirket tarafından uygulandığı görülmektedir (Ibarra ve Cosico, 2016). İlk gündeme gelişi 1960'lı yıllara dayanan insan kaynakları muhasebesi, muhasebe biliminde oldukça yeni bir alan olarak literatür de yerini almaktadır. Ancak insan kaynağının mali bir dille ifade edilmesi çok daha eski bir tarihe dayanmaktadır. İnsanı parasal değerle değerlemeye yönelik ilk girişim 1691'de Sir William Petty'e aittir. William Petty, işgücünün 'zenginliğin(sermayenin) babası' olduğunu ve ulusal sermayenin herhangi bir tahminine dâhil edilmesi gerektiğini vurgulamıştır (Ibarra ve Cosico, 2016). William Petty' nin çalışmasından uzun bir süre sonra, 1853'te William Far ve 1883'te Earnest Engle tarafından konuyla ilgili çalışmalar yapılmış olup, ayrıca Flamhotz vd. çalışmalarında 20.y.y.'ın başında Scot gibi bu teorisyenlerin insanı varlık olarak ele aldıklarını ve insanın değerinin kayıt altına alınması gerektiğini vurguladıklarını ifade etmişlerdir (Arkan, 2016). İnsan kaynağıyla ilgili gerçek ilerleme 1960'larda davranış bilimcilerinin diğer kaynaklarla birlikte insan kaynağına değer verilmeyen geleneksel muhasebe uygulamalarını eleştirmeye başladıkları zaman yaşanmıştır. Gelineen noktada, muhasebeciler ve ekonomistler, işletmenin sahip olduğu insan kaynağının maliyet ve değerlerini belirleyebilmesi için uygun bir yaklaşım geliştirmek zorunda kalmışlardır. Konu üzerinde birçok uzman çalışarak insan kaynağını değerlendirmek için belli modeller oluşturmuşlardır. Örneğin; davranış bilimci (Likert, 1961), örgütlerin yönetimi ile ilgili olarak, muhasebecilerin insan kaynaklarını değerlemedeki başarısızlıklarının etkili yönetim için ciddi bir engel olduğuna dikkat çekmiştir. Sorunu çözmek adına işletmedeki insan kaynaklarının değerini bulmaya yönelik uygun yeni metodolojiler geliştirilmeye başlamıştır (Ibarra ve Cosico, 2016).

İnsan kaynakları muhasebesinin gelişiminin ilk aşamalarında yapılan araştırmalar Michigan Üniversitesi'nde Michigan Üniversitesi Sosyal Araştırmalar

Enstitüsü'nün kurucusu olan ve yönetim stilleri ve yönetim teorisi üzerine yaptığı çalışmalarla bilinen örgütsel psikolog Rensis Likert, öğretim üyesi R. Lee Brummet ve Ph.D. adaylar William C. Pyle ve Eric Flamholtz 'u içeren bir araştırma ekibi tarafından yürütülmüştür (Likert 1961, 1967'den aktaran: Ibarra ve Cosico, 2016). Anılan araştırmacılar, bu çalışmada *insan kaynakları muhasebesi* terimini ilk defa kullanmış olup araştırmanın insan kaynaklarının ölçümü ile ilgili en erken çalışmalardan birisi olduğu belirtilebilir (Brummet, vd., 1968). Daha sonra Brummet, Flamholtz ve Pyle, 1969'da insan kaynakları muhasebesini yönetsel etkinliği arttırmaya yönelik bir araç olarak ele alıp incelemiştir. Söz konusu yazarların çalışması, firmanın yatırımları için bir muhasebe sistemi geliştirmeye yönelik ilk girişimlerden birini temsil etmekte olup bir kamu girişim şirketi olan Barry R.G' de insan kaynakları muhasebesi uygulamalarına yer verilmiştir. Çalışma, insan kaynaklarının edinilmesi, geliştirilmesi, tahsisi, bakımı ve kullanımına odaklanmıştır. Flamholtz ve arkadaşları insan kaynakları muhasebesinin üç ana role sahip olduğunu iddia etmişlerdir. Bunlar; örgütlere insan kaynaklarının maliyeti ve değeri hakkında nesnel bilgi sağlamak, insan kaynaklarına ilişkin karar verme sürecine rehberlik edecek bir çerçeve sağlamak ve karar vericileri doğru karar almaya teşvik etmektir (Ibarra ve Cosico, 2016).

Bullen'e (2007) göre, insan kaynakları muhasebesi iç yönetsel karar almada çok önemli bir rol oynayabilir. Bullen, insan kaynakları muhasebesiyle ölçülen bir şirketin insan kaynağına yaptığı yatırımların şirket için uzun dönemli karlarla sonuçlanabileceğine inanmaktadır. Bullen, yöneticilerin ne zaman insan kaynaklarını ölçme sürecini geçirdiğini (tecrübelediğini) onların organizasyonun yanı sıra insana odaklanmalarının ve değerli organizasyonel kaynağı olarak insan kaynağını düşünmelerinin daha muhtemel olduğunu vurgulamıştır. Daha derin bir perspektiften, Flamholtz, Bullen ve Hua (2003), beklenen gerçekleştirilebilir değerin insan kaynakları muhasebesi ölçüsünü kullanmış ve çalışanların bir yönetim geliştirme programına katılmalarının bireylerin şirketteki değerini artırdığını ileri sürmüşlerdir. Ayrıca yazarlar insan kaynakları muhasebesi ölçümlerinin insanların organizasyona maliyetini ve değerini ölçmek için alternatif bir muhasebe sistemi ile üst düzey yönetim sağladığını belirtmiştir. Davidove ve Schroeder (1992), çok sayıda işletme liderinin, eğitim yatırımlarını izlemek için genel olarak kabul

edilmiş bir tanımlama ya da muhasebe prosedürü olmadığını kabul ettiklerini ve daha düşük bir eğitim yatırımının, genel bir yatırım getirisi için otomatik olarak daha iyi olmadığını ileri sürmüşlerdir. Yazarlar, pek çok iş liderinin eğitimini genel bir gider olarak görmelerine rağmen, yatırımların kapsamlı bir şekilde geri dönüşü (ROI) değerlendirmeleriyle birlikte, işletmelerin bunları kurumsal başarı için hayati önem taşıyan varlıkların bir parçası olarak görmeye ikna olabileceğini öne sürmüşlerdir. Lev ve Schwartz (2001) ve Flamholtz ve diğ. (2002) ayrıca, insan kaynaklarının maliyetinin ve değerinin, ölçüm zorluğundan dolayı şirketin net gelirini azaltmak için sermayeleştirmekten ziyade giderleştirdiğini açıklamıştır. Bu ölçüm zorlukları, yatırımın gelecekteki faydalarının belirsizliğinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, çalışan eğitime yönelik harcamalar, kurumun çalışanın gelecekteki hizmetleri için yasal bir iddiası olmadığı için giderleştirilir. Roslender (1997), insanları hesaba katmak konusunda çok az ilerleme kaydedildiğini ve bunun temel nedeninin çalışanların şimdiye kadar finansal muhasebe ve finansal raporlama sorunlarıyla yakından ilişkili olduğunu belirtmiştir. Dahası, Lev ve Schwartz (1971), bunun, normal olarak disipline bağlı katı muhasebe sayıları açısından çalışanın değerini kavramsallaştırmanın yaygın uygulamasına yol açtığını belirtmiştir. Bazı değer tabanlı modeller, çıkış olasılıkları ile birlikte terfi, ölüm oranı ve gelecekteki maaş olasılıkları ile birlikte insani maliyetleri ölçebilme adına bu sorunu çözmeye çalışmaktadır (Ibarra ve Cosico, 2016).

Hai Ming Chen ve Ku Jun Lin (2004), bugün pek çok şirketin rekabet avantajının başlıca insan sermayesinden kaynaklandığını doğrulamıştır. Ancak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında, insan kaynaklı tüm harcamalar, gelir kesintileri olan ve dolayısıyla karar alıcıları uygunsuz yargılara yönlendiren masraflar olarak değerlendirilir. Çelişen meseleleri gizlemek için Afiouni (2007), etkili yönetim sistemleri oluşturulmasında insan sermayesi kaynakları ve örgütsel sermaye kaynaklarını entegre etmeyi önermiştir. Beşeri sermaye kaynakları, “bir firmadaki bireysel yöneticilerin ve işçilerin eğitimi, deneyimi, yargısı, zekası, ilişkileri ve bireysel görüşü içerir. Sermaye kaynakları, “firmanın resmi raporlama yapısı, resmi ve gayri resmi planlaması, kontrol ve

koordinasyon sistemleri ve aynı zamanda bir firma içindeki ve bir firma ile çevresi içindeki gruplar arasındaki informel ilişkileridir. (Ibarra ve Cosico, 2016).

Yukarıdaki açıklamalarda anlaşılacağı üzere insan kaynakları muhasebesi alanında 1960'lı yıllardan bu yana önemli çalışmalar yapılmakta olup, yapılan bu çalışmalar beş aşamada özetlenebilir. Bunlar (Flamholtz vd., 2002:948):

- 1960-1966: Temel insan kaynakları muhasebesi kavramının türetilmesi.
- 1967-1970: Ölçüm modelleri geliştirilmesine yönelik temel akademik araştırmalar.
- 1971-1977: İnsan kaynakları muhasebesine olan ilginin hızla büyümesi.
- 1978-1980: Akademik çevrelerin ve işletmelerin insan kaynakları muhasebesine olan ilgisinin azalması.
- 1981' den günümüze: İnsan kaynakları muhasebesinin teori ve uygulamalarına olan uluslararası ilginin yeniden artmasıdır.

2.1.5. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Özellikleri, Amaçları ve Fonksiyonları

Muhasebede insan kaynakları muhasebesi vasıtasıyla örgütteki insan kaynağının rolüne daha fazla dikkat edilmeye çalışıldığı ifade edilebilir (Mahmoodi vd., 2013) Örgütçe farkındalık oluşturmayı amaçlayan ve ürettiği veriyi diğer işletme fonksiyonlarına aktarma misyonuyla hareket eden muhasebe bilimi, insan kaynaklarıyla ilgili gerçekleştirdiği işlemlere disiplin ve teorik bir yapı kazandırmayı hedeflemektedir. Kuramsal bir kimlik kazanan ve yeni bir uzmanlık alanı olan insan kaynakları muhasebesi; oluşturduğu yapı gereği belli kriterler ve amaçlara sahip olmakta, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için çeşitli fonksiyonları yerine getirmektedir. İnsan kaynakları muhasebesinin başlıca özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ionel vd., 2010).

- İnsan kaynağının tanımlamasını yapmak,
- İnsan kaynağına yapılan yatırımları kayıt altına almak,
- Maliyet ve değer ölçümünü gerçekleştirmek,

- Zaman içinde insan kaynaklarında meydana gelen değişimleri ayrıca kaydetmek,
- İlgililere finansal tablo aracılığıyla bilgi sunmaktır.

Öte yandan insan kaynakları muhasebesinin bir takım amaçları da bulunmaktadır. Bu amaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (İonel vd., 2010).

- İnsan kaynaklarının doğru bir şekilde yönetimi,
- İnsan kaynaklarının iyileştirilmesi,
- Örgütün gerçek değerini belirlemeye yardımcı olmak,
- Yöneticiler ve karar vermede yatırımcılara yardım edecek insan kaynakları hakkında kantitatif bilgi sağlamak,
- Örgüte ve kamuya insan kaynağının değerini iletmektir.

İnsan kaynakları muhasebesinin fonksiyonları ise üç ana başlıkla açıklanabilir. Bunlar (Flamholtz vd., 2002):

- Örgütsel kaynak olarak, insanların maliyet ve değerleri hakkında sayısal bilgi sağlamak,
- Karar vermeyi sağlamada analitik çerçeve olarak hizmet etmek,
- Karar vericileri, insan kaynaklı bakış açısı edinme konusunda motive etmektir.

2.1.6.İnsan Kaynağı Muhasebesi Yaklaşımının İnsan Kaynağının Değerlendirilmesi ve Ödüllendirilmesine Etkisi

İş değerlendirme kavramı, bir işin kuruluşu nisbi önemini belirlemek için kullanılmaktadır. İş değerlendirmesinin öncelikli amacı, işler arasında ilişkilerin belirlenmesi ve yönetimi için rasyonel bir temel sağlamaktır. Böylece iş görenlerin bir kuruluşu ilişkin değerinin belirlenmesini hedeflemektedir. Ayrıca üretkenliği ve insanların gelişimini ölçmeyi de içermektedir (Parikh ve Gupta, 2010). Bu bağlamda insan kaynağını maliyetlendirmek; insan kaynağının değerlendirilmesinde bir kurumdaki kişilerin değerini ölçmenin geçerli ve güvenilir yöntemlerini geliştirerek kuruma faydalı olabilmektedir. Bu yöntemler hem maliyet esaslı hem de parasal ve parasal olmayan ölçümleri içermektedir. Ayrıca insan kaynakları muhasebesi, insan kaynakları yönetiminin verdiği kararlarda maliyet-değer esasını benimsemesine olanak sağlamaktadır.

Öte yandan insan kaynakları muhasebesi ile iş değerlendirme yaparak kuruluşun ödüllendirme sistemi üzerinde de bir etkisi olabileceği ileri sürülebilir. Bu sistemler, örgütsel hedeflere ulaşmada insanların en iyi performansı sergilemesine yardımcı olmak amacıyla motive etmek ve güçlendirmek için tasarlanmıştır. İnsan kaynakları değerlendirmesi, bir kuruluşun değerine ilişkin olarak örgütsel ödüllerin uygulanmasına izin verecektir. Örneğin, yönetimin tazminat kararında insanın değerinin firmaya dayandırılması mümkün olmaktadır. (Mahmoud vd., 2014). Tüm bu açıklamalardan hareketle, başta maliyet hesaplaması ile yola çıkılan ve çeşitli amaçlara hizmet eden ancak günün ihtiyaçları doğrultusunda bilimsel açıdan öneme kavuşarak niceliksel bir yapıya bürünen bu soyut değer ile ilgili konular, teorik açıdan irdelenmeli ve kendine kuramsal bir kimlik edinmelidir. Bu bağlamda insan kaynağının değerlemesinin nasıl gerçekleştirileceğine yönelik yapılan çalışmaların alternatif yöntemlerin oluşmasına zemin hazırladığı ifade edilebilir.

2.1.7. İnsan Kaynakları Muhasebesiyle İlgili Kısıtlar ve Getirilen Eleştiriler

İnsan sermayesini mali açıdan ifade etmek ve farklı bir perspektiften bakarak geleneksel uygulamaların önünde kendi branşını oluşturmasına imkân sağlamak ekonomik gereksinimleri karşılamak açısından son derece gereklidir. Ancak etkileşimde olan unsurun beşeri bir yapı göstermesi çeşitli eleştirileri ve kısıtları da beraberinde getirmektedir. Başlangıcından itibaren son derece tartışmaya açık olan bu disiplinle ilgili getirilen eleştiriler, her ne kadar bilim dalının ilerlemesine zemin hazırlasa da insan kaynakları muhasebesiyle ilgili kısıtlar ve eleştiriler gerekçeleri ile birlikte literatürde kendine yer edinmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili pek çok kısıt ve eleştiri bulunmaktadır. Söz konusu eleştiriler meslek mensupları ve profesyoneller tarafından getirilmiştir. İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili kısıtlar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Akinsoyinu, 1992'den aktaran: Arkan, 2016).

- *İşletme içi bilginin dışarıya aktarılmaması gerektiği görüşü: İnsan sermayesinin raporlanmasının önündeki başlıca engel, raporlanan*

bilginin raporu hazırlayan şirkete duyarlı olması ve söz konusu bilginin paylaşılması gerektiği görüşünün bulunması,

- *İlk önceliğin insan değerini ölçmenin olmaması gerektiği görüşü:* Şirketlerin önceliği insanın değerini hesaplamak olmamalıdır, bunun yerine insan kaynaklarının gereksinimi ve tahsis edilmesiyle ilgili meselelere odaklanması gerektiğine dair inanın bulunması,
- *Yeterli zaman ve kaynağın bulunmaması:* İnsan kaynağı yöneticisinin insan kaynağı kavramına gereken önemi vermeyişi,
- *Bilgi eksikliği:* İnsan kaynağı uzmanlarının yatırımların değeri/geri dönüşü hususunda bilgili olmaması,
- *Uygulamada önderliğin ve evrensel uygulamada raporlamanın yetersizliği:* Raporlamada evrensel bir yaklaşımın eksikliği ve uyum birliğinin bulunmaması ve böylece değerli ve anlamlı karşılaştırmalara izin verecek standartları tanımlamak ve ölçmek için yeterince proaktif olan şirketlere yardım edecek evrensel bir tanımın yokluğu,
- *Küresel ve grup meseleleri:* Küresel ve grup şirketlerinde özerklik sorunu insan kaynakları muhasebesi uygulamalarında bir diğer sorunu oluşturmaktadır. Ülke genelinde insan kaynağının değerindeki farklılıklar ve farklı seviyelerdeki maaşlar ya da aynı özel beceriden elde edilen değer, farklı ölçümler ve farklı açıklamalar uluslararası muhasebe standartlarını harmonize etmede daha karmaşık meseleler yarabilmesi olasılığı,
- *Farkındalık ve kabul:* İnsan kaynağı muhasebesinin farkındalık ve kabul düzeyi hala düşüktür. Çünkü birçok şirketin mevcut verisi olmasına rağmen bilgileri hissedarlara sunmak için az inisiyatif almış olması,
- *Endüstri standardı eksikliği:* Her endüstrinin kendi standardını geliştirmesi gerektiğinden hareketle insan kaynakları muhasebesiyle ilgili bir endüstri standardının olmayışı
- *Araştırmanın kapsamlılığı:* İnsan kaynakları muhasebesinin kabulüne karşı olan bir başka yön, kapsamlı araştırmalara duyulan

ihtiyaçtır. Birçok şirket insan kaynağının değerini tespit ederken zorlanmak istememektedir. Hâlbuki büyük ölçekli şirketlerin bu tür uygulamalara gücü yetebilmektedir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler için ise ekonomik açıdan uygun bir seçenek olmaması,

- *Bazı endüstrilerin dinamizmi:* Bilgi teknolojisi gibi bazı endüstriler sık keşifler ve teknolojik ilerlemelerden dolayı oldukça dinamiktir. Bu tür endüstrilerde gelecekteki gereksinimlerin ne olacağı ve teknolojinin yakın gelecekte nasıl şekil alacağını tahmin etmenin oldukça güç olması gibi konular insan kaynağı muhasebesini uygulamanın zorluklarıyla ilgili görüşlerden bir kısmını oluşturmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili yukarıda sıralamaların dışında da birçok başka kısıtlama ve eleştiri bulunmaktadır. İnsan kaynağının maddi bir varlık gibi ele alınması görüşünün benimsenmemesi ve daha da ötesi toplum ile ekonomi nazarında insanın değerini bu tutumun düşüreceği algısıdır. İnsan kavramı değerinin düşürülmesinin yanı sıra değer hesaplanmasında ilgili yönetici veya konuyla ilgili olan muhatabın ne kadar objektif davranabileceğini sorgulamak gerekmektedir. Bilindiği üzere maddi bir yapıya sahip olan iktisadi bir varlığın değerini tespit etmek nesnellik ve belgelendirme açısından maddi olmayan bir varlığa nazaran çok daha kolaydır. İnsan kaynağı gibi soyut yapı taşıyan bu değer tespitinde her ne kadar bilimsel yöntemler kullanılacak olsa da öznel bir yargının bulunabileceği başka bir ifadeyle insan kaynakları muhasebesinin ödül ceza sisteminin kurulmasına aracılık etmesi şeklinde işletme kültürüne yerleşebilecek algının böylece objektifliği etkileme olasılığı farklı bir eleştiri olarak ileri sürülebilir. Ayrıca benimsenen yöntemin işletme için ne kadar doğru olacağı ve söz konusu yöntemin seçiminde ölçütün ne olacağı gibi eleştirilerde getirilebilmekte ve söz konusu değerlendirme yöntemleri de halen çeşitli kısıtlamalar ve eleştirilere maruz kalmaktadır. İşletmeye bir diğer etkisi ise örgütte yer edindiği andan itibaren maliyet oluşturan bu değere ilave bir maliyet oluşturma potansiyelidir. Çünkü değeri bilinen ve somut bir şekilde ifade edilen iş gücüyle ilgili günümüzde entelektüel sermayenin geldiği nokta ve işgücünün bu sermayede edindiği yer düşünüldüğünde kaynağın bizzat kendisine ve savunucu

sendikasına da pazarlık gücünün geçtiğini böylece işletmenin ücret politikasını sadece yönetime bırakamayacağı ve dış faktörleri dikkate alması gerektiğini göstermektedir. Dolayısıyla insan kaynakları muhasebesi uygulamaları sonucunda, işletmeye sağlanan kazancın yanında değeri bilinen çalışanın da maaş pazarlığında bir nevi söz hakkının olması potansiyel bir maliyettir ve özellikle işverenleri ilgilendiren ciddi bir zorluk olarak gösterilebilir. Bir diğer eleştiri ise, maddi bir varlık gibi ele alınarak mali perspektifte muamele gören bu kavramın, tıpkı maddi bir varlığın karşı karşıya kaldığı amortisman uygulamasında olduğu gibi nasıl bir tutum alınacağı da son derece önemlidir. Maddi bir varlıkta yıpranmaya tabi kriteri konularak amortisman işlemine tabi tutulacak varlıklar ile ilgili kısıtlamaya gitmek muhasebede bir kolaylık oluşturmaktadır. Ancak çalışanla ilgili böyle bir çıkarımda bulunmak mümkün değildir. Günümüzde insan kaynağı bilindiği üzere en değerli kıymetlerden biridir ve değerini örgütte geçirdiği süreyle paralel bir şekilde iş başındaki becerisinin artmasıyla şirket için vazgeçilmez kıymetlerden birini oluşturmaktadır. Bu bağlamda bir nevi sifıra götürme işlemi olarak bilinen ve tabi tutulan değerlerin sistematik bir giderleştirme işlemiyle kendini ifa etmesini sağlayan *amortisman uygulamasının* bu değerle nasıl ilişkilendirileceği son derece önemlidir. İş görenin değeri geçirilen süre zarfında artarken bir yandan itfa tutumuyla hareket etmenin rasyonelliğini sorgulamak gerekmektedir. Zira söz konusu insan kaynağı amortismanına tabi tutulmayacaksa o halde nasıl bir işlem geçirecektir? Tıpkı maddi ve maddi olmayan varlıklarda olduğu gibi değerlendirme tespiti yapmanın gerekliliği burada açıktır. Ancak çalışanın işveren açısından ciddi bir maliyet olduğu gerçeğini unutmamak gerekir. Özellikle Türkiye gibi vergi bazlı muhasebe anlayışının hâkim olduğu ülkelerde amortisman uygulaması ciddi bir teşviiktir. Mükelleflerin sermaye bağladıkları bu değeri amorti etmek istemeleri ise son derece doğaldır. Elbette ekonomik fedakârlıklar ile işletme aktifine alınan değerlerin kendini ödemesinin yolu yalnızca amortisman uygulamasıyla gerçekleşmemektedir. Söz konusu varlığın gelecekte sağlayacağı potansiyel ekonomik yarar göz ardı edilmemelidir. Ancak kar maksimizasyonu ve maliyet minimizasyonu amaçlayan bir işletmenin teoriksel bir ideoloji ile davranmasını beklemek gerçek dışı bir harekettir. Teorinin kendini geliştirirken bir yandan da pratiğin duyduğu ihtiyacı

karşılama amacıyla faaliyette bulunulması gereken günümüz yaklaşımlarıyla, bu bağlamda henüz çok yeni bir bilim dalı olan insan kaynakları muhasebesinin bu tür eleştirilere maruz kalması şüphesiz bilimin ilerlemesine katkıda bulunmakla birlikte gündemine cevaplanması gereken soruları da getirmektedir.

2.1.8.İnsan Kaynaklarının Ölçümü

İnsan kaynağı muhasebesi, ilk andan itibaren insan kaynağının maliyeti ile değerini ölçmeye ve değerlemeye odaklanmış sürekli geliştirilen araştırmaları içermektedir. Şu ana kadar yapılan çalışmalarda, profesyonellerin ve meslek mensuplarının örgütler için insanın maliyetini ve değerini belirlemeye yönelik prosedürler ve yöntemler geliştirmek zorunda olduklarının bilincinde olmaları yakın gelecekte bilim dalının yeni yöntemler içerebileceğine dair öngöründe bulunmaya yardımcı olabilir. Ancak geliştirilmiş olan yöntemlerin hiçbirinin birbirine üstünlüğü bulunmadığını belirtmek gerekmektedir. Bugün işletme birimi ile ilgili pek çok branş açısından aynı yorumu getirebilmek mümkündür. Zira her bir branşın amacı işletmenin sürdürülebilirliğini ve mutlak amacını gerçekleştirilmesine yöneliktir. Hedefteki uyum birliğini sağlamak amacıyla ilgi alanı ve teknikteki ayrılıklar farklılaşmakla birlikte, geliştirilen uygulamalar sonucunda *en iyi* veya *en doğru* gibi genellemelere girilememektedir. Çünkü her işletmenin kendi iç dinamikleri tarafından oluşan bir kültürü vardır. Branşlarda genellemeye girmeme durumunun *işletme kültüründen* kaynaklandığı ileri sürülebilir. Şartlar dâhilinde ve işletmenin ihtiyaç duyduğu metodoloji ile birlikte disiplinler teknik ayrılıklar ile hedef birliğine varabilmektedir. Bu bağlamda, insan kaynakları muhasebesiyle ilgili geliştirilen ve geliştirilecek olan ölçme ve değerlendirme yöntemlerinde *en iyisi* ve *en geçerlisi* şeklinde bir kabul birliğine varma arayışına girmek bilim dalını zorlamaktan öte değildir. Günün ihtiyaçları doğrultusunda bilimin gelişiminin önünü açarak yeni metodolojiler geliştirmek ekonominin yararına olacağından, bu bölümde bahsedilen yöntemler arasında en iyisine belirleme arayışına girilmeden işletme yönetiminin inisiyatifine bırakılmasının daha uygun bir yaklaşım olabileceği ileri sürülebilir.

Çalışmanın bu kısmında, öncelikle maliyet, değer ve bu kavramların muhasebeye entegrasyonunu sağlamak amacıyla ölçme ile değerlendirme

kavramlarına yer verilmekte ve daha sonra işletmelerdeki insan kaynağının değerlendirilmesiyle ilgili geliştirilen modeller açıklanmaktadır.

2.1.8.1.Maliyet, Değer, Ölçme ve Değerleme Kavramları

Ekonomik fedakârlıkta bulunan veya bulunma potansiyeli olan tarafların mevcut veya potansiyel kararları sonucunda katlandığı tüm bu fedakârlık tutarını bilmek istemesi iktisadi bir kaygının sonucu olarak son derece tabidir. Çeşitli iktisadi değer taşıyan kıymetlerin ana faaliyet sonucunda kullanımıyla birlikte aldığı şekil olan *maliyet kavramı*, günümüzde işletmelerin değer oluşumunda en önem verdiği unsurlardan biridir. Çünkü *değer* oluşumu en temel açıdan, girdinin çıktıya dönüşme süreci olarak ifade edilir ve burada ancak değer, girdi veya çıktı sürecine müdahale edilebildiği takdirde elde edilmektedir. Girdi sürecine müdahalede ise kritik rolü *maliyet* oluşturmaktadır. Bilindiği üzere işletmelerin en temel gayesi; maliyet minimizasyonu ve kar maksimizasyonu ile faaliyetlerine devam edebilmektir. Bu amaç, ayrıca değer kavramını besler niteliktedir. Günümüzde en az maliyetle veya rakiplerinden farklılaşma stratejisiyle hareket eden işletmeler bu amaca ulaşabildikleri veya yaklaşabildikleri takdirde değer oluşumu kendiliğinden gelecektir. Dolayısıyla ilgililerin *maliyet* ve *değer* kavramlarına duyarsız kalması mümkün değildir. Birimi meydana getiren tüm işletme fonksiyonları görevlerini ifa ettikçe, aslında bu iki kavrama hizmet etmektedir. Bu bağlamda her sektör ve branş için kilit rol oynayan bu kavramları açıklamada muhasebeye de önemli görevler düşmektedir. Kendi içerisinde çeşitli uzmanlık dallarına ayrılan ve bir sosyal muhasebe teorisinin alt dalı olan insan kaynakları muhasebesinin, genel muhasebeye insan sermayesiyle ilgili bilgi aktarımının en temel yolu maliyetini ve değerini tespit etmekten geçmektedir. Bunun içinde ölçme ve değerlendirme işlemlerini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Muhasebe yazınında sıklıkla birbiri yerine kullanılan bu iki kavramı açıklamakta fayda bulunmaktadır. Muhasebe ve finans biliminin teorik yazınları incelendiğinde, değerlendirme ve ölçüm arasındaki temel fark da ortaya çıkmaktadır. Ölçüm mali tablolarındaki kalemlerin parasal tutarlarının belirlenmesini ve bir karşılaştırma işlemi içerirken; değerlendirme, değer tahmin edilmesini içeren bir değerlendirme işlemidir. Bir değerlendirme ifadesi ile ölçüm, değerlemenin ilk aşamasını ve

temelini oluşturmaktadır. İlk aşamada işletmenin varlık ve borçları bir para birimi ile ölçülmekte (ölçüm) daha sonra bu varlık ve borçlardaki değişimlere “değer” biçilmektedir (değerleme). Ölçüm subjektif bir kavramdır. Bu açıdan muhasebenin en çok tartışılan ve hala sonuçlanmamış sorunlarını barındıran konularından biridir. Finansal durum tablosunda yer alan varlık ve borçların farklı ölçüm esaslarına göre ölçümü yıllardır süregelen bir uygulamadır. Farklı finansal tablo kalemleri için farklı ölçüm esaslarının geliştirilmiş olması ölçüm sürecini daha da karmaşık hale getirmektedir. İktisadi kıymetlerin miktar olarak belirlenmesinde herhangi bir sorun yaşanmazken, bu iktisadi kıymetleri tutara dönüştürürken miktarın hangi değerle çarpılacağı farklılık göstermektedir (<https://www.bursa-smmmo.org.tr>). İnsan kaynakları muhasebesi de bu sorunları gidermek ve insan sermayesini değerlemek için çeşitli yöntemler geliştirmekte ve doğru finansal raporlama için bilgi üretmeye çabalamaktadır.

2.1.8.2.İnsan Kaynaklarının Ölçümüne Yönelik Geliştirilen Değerleme Modelleri

İnsan kaynağını mali açıdan ifade etme ihtiyacıyla birlikte muhasebe yazınında amacıyla maliyet ve değer tabanlı modeller geliştirilmiş ve kullanılacak modellerin seçimi işletmenin insiyatifine bırakılmıştır. Söz konusu modellere geçmeden önce her model için geçerli olan ilkeler üzerinde durulmakta ardından modellerle ilgili açıklamalarda bulunmaktadır.

2.1.8.3.İnsan Kaynakları Değerleme Modellerinde Esas Alınan İlkeler

Tüm bilim dallarının normatif bir yapı kazanmasına, objektifliğin sağlanmasına ve geçerliliğini kuvvetlendirmeye yardımcı olan ilke olgusu muhasebe biliminin uzmanlık alanlarını da ilgilendirmektedir. İnsan kaynakları muhasebesinde de gerek maliyet gerek değer tabanlı yaklaşımlarda objektifliği yakalamak için bir takım ilkeler benimsenmiştir. Bu ilkeler tüm muhasebe türlerini bağlayıcı nitelikte olup insan kaynakları ölçüm modelleri için özel olarak geliştirilmiştir (Kaya, 2013: 58). Söz konusu ilkeler aşağıda açıklanmıştır.

- *Kapsamlılık*: Modelin insan kaynaklarının ölçümüyle ilgili olmak şartıyla, ölçülebilir tüm değişkenleri içermesi gerektiğini ifade eder (Jaggi ve Lau, 1974: 321’den aktaran: Kaya, 2013: 58).
- *Uygulanabilirlik*: Modelin insan kaynaklarıyla ilgili ihtiyaç duyduğu verilerin kolayca elde edilmesi ve bu yolla amaca uygun olarak kullanılabilmesini ifade eder (Albayrak, 1982:7’den aktaran: Kaya, 2013: 59).
- *Kullanılabilirlik*: Modelin hesapladığı ve sunduğu verilerin karar vericiler tarafından kullanılacak öneme ve faydaya sahip olması gerektiğini ifade eder (Jaggi ve Lau, 1974: 322’den aktaran: Kaya, 2013: 59).
- *Karşılaştırılabilirlik*: Modelin yaptığı hesapların diğer yıllara veya başka işletme hesaplarıyla karşılaştırabilmesine imkanı sağlaması gerektiğini ifade eder (Sangeladji vd., 1975: 6’dan aktaran: Kaya:2013: 59).
- *Güvenilirlik*: Modelin insan kaynağıyla ilgili ölçüm sürecince bireysel yargı ve eğilimlerinden en az etkilenmesi gerektiğini ifade eder (Albayrak, 1982: 8’den aktaran: Kaya, 2013: 60).

İnsan kaynakları muhasebesinin doğduğu günden günümüze kadar en çok tartışılan kısmı insan kaynaklarının değerinin tespiti için yapılan ölçümlerde güvenilirlik ilkesine uyulup uyulmadığı konusu olup, bu sorun nedeniyle geleneksel muhasebe anlayışında insan kaynaklarının bilanço dışı bırakılmasıdır (Kaya, 2013: 60).

2.1.8.4. Maliyet Tabanlı Modeller

İnsan kaynağının kuruluşa maliyetinin hesaplanmasını içerir. Bu modeller kuruluşun, işe alma, edinme, resmi eğitim ile araştırma, gayri resmi eğitim ile araştırma, deneyim ve gelişim gibi parametreleri kullanarak işletmenin çalışanına yaptığı yatırımı ölçmektedir. Söz konusu maliyetler aktifleştirilir ve varlığın faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur. Bu durum söz konusu harcamaların geleneksel yaklaşımdaki giderleştirme anlayışının yerini aktifleştirip bilançoya taşınması anlamına gelir (Ibarra ve Coscio, 2016). Maliyet tabanlı

modeller dört alt modelden oluşur. Bunlar; tarihi maliyet modeli, yenileme modeli fırsat maliyet modeli ve standart maliyet modelidir.

2.1.8.4.1.Tarihi Maliyet Modeli

Bu model ilk olarak, William C. Pyle tarafından geliştirilmiştir. Model Eric G. Flamholtz tarafından R. Lee Brummet ile birlikte 1968 yılında bir eğlence ayakkabısı imalat organizasyonu olan RG Barry şirketinde uygulanmıştır.(Yadav vd., bt) Normal muhasebe prosedürlerine benzerliğinden dolayı daha popüler yöntemlerden biri olan model bir çalışana işe almayla ilgili toplam tarihi maliyetleri kullanarak bir değer hesaplamaktadır (Dawson, 1994). Bu model insan kaynağının maliyeti ile ilgili verileri işlemlerle ilgili verilerden almakta olup böylece insan kaynaklarındaki yatırımı ölçen geleneksel muhasebe kavramına en yakın olanıdır (Brummet vd., 1968). Bu yöntemde, insan varlıklarına yönelik sermaye harcamaları, insan varlıklarının beklenen ömrü boyunca itfa edilmektedir. Bir çalışan işinden erken ayrıldığında, herhangi bir geri kazanılmayan gider zarar olarak değerlendirilmekte kar ve zarar hesaplarına yansıtılmaktadır. Ancak, insan varlıklarının etkin ömrünü bulmak ve maliyetin amorti edilebilme oranını düzeltmek zordur. Burada firmanın insan kaynağını işe almak, eğitmek ve geliştirmek için katlandığı asıl maliyet, gelir (gider) ve sermaye (varlık) bileşenlerine ayrılır. Bu maliyetler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Arkan, 2016).

- *Edinme Maliyeti:* İşe alma maliyeti, seçme maliyeti, yerleştirme maliyeti ve görüşme maliyeti
- *Eğitim ve Geliştirme Maliyeti:* Örgün eğitim maliyeti, iş eğitim maliyeti, özel eğitim, geliştirme programları, geliştirme programları
- *Refah Maliyeti:* Tıbbi masraflar, kantin harcamaları, özel ve genel ödenek, çocuklarla ilgili refah harcamaları, diğer refah harcamaları
- *Diğer Maliyetler:* Güvenlik harcamaları, yasal fakat zorunlu olmayan iyi niyet ödemeleri(gönüllülük esasına dayalı harcamalar), çoklu ticaret teşviklerine ilişkin maliyetler, ödüllendirmeden oluşan maliyetler olarak sınıflamak mümkündür.

Yukarıdaki maliyet sınıflamasına ilaveten, literatür incelendiğinde söz konusu maliyetleri ikili sınıflamayla değerlendiren çalışmalara rastlanılmaktadır. Bunlar edinme ve öğrenme maliyeti olarak ikiye ayrılabilir. Edinme maliyetlerini temsilen, işe alım ve seçim üzerinde gerçekleşen masraflar bulunmaktadır. Seçilmemiş olanlarda dâhil olmak üzere tüm maliyetleri kapsamaktadır. Öğrenme maliyeti ise, eğitim ve gelişim ile ilgili masrafları içermektedir (Saremi ve Naghshbandi, 2012).

Bu modelin uygulanması çok basittir fakat insan varlığının gerçek değerini doğru bir şekilde yansıtamaz. Örneğin deneyimli bir çalışan istihdam edildiğinde, fazla bir eğitim gerekmebilir. Dolayısıyla onun gerçek değeri tarihsel maliyet modelinin önerdiğinden aslında çok daha fazla olabilmektedir (Saremi ve Naghshbandi, 2012).

Tarihi maliyet modelinin yönteminin avantajları aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Arkan, 2016).

- Yöntemin anlaşılması ve çalışması kolaydır.
- Yöntem, geleneksel muhasebe kavramını gelire eşleştirme maliyetini izler.
- Bu yöntem, değer veren bir firmanın insan kaynakları yatırımı üzerindeki getirileri için bir temel sağlayabilir.

Öte yandan modelin bir takım dezavantajları da bulunmaktadır. Bunları da aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür (Rhode vd., 1976).

- Çalışanlar, işlerinin dışında ortaya çıkan deneyimler sonucunda becerilerini geliştirebilirler. Bu deneyimler, şirket parasına mal olmaz ve çalışanlara değer verirken dikkate alınmaz.
- Aynı eğitimi alan kişiler, bu eğitimlerden farklı şekilde faydalanacaktır.
- Çalışanlar, tarihsel maliyetlerin ima ettiğinden çok daha fazla olan patentler veya süreçler geliştirebilirler.
- Bir çalışanı, şirketi güçlendirmek yerine şirkete zarar verebilecek hassasiyet eğitimi ile rahatsız edebilir.
- Sadece edinme maliyetlerini hesaba katar ve potansiyelini dikkate almaz.

- İnsan kaynağının kaç yıl amorti edilmesi gerektiği belli değildir.
- İtfa edilecek tutar sabit değildir.
- Sermaye maliyeti amortisman ile azalır.
- Çalışanlar, şirketi beklenenden daha erken ya da daha geç terk edebilir.
- İnsan varlıklarının defter değeri ile fiili veya piyasa değeri arasında bir bağlantı yoktur (Hekimian ve Jones, 1967).

Ayrıca modellerle ilgili belli kısıtlamalarda bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Arkan, 2016).

- Yöntem, bir çalışanın edinme maliyetinin sadece bir kısmını dikkate alır. Potansiyel hizmetlerinin toplam değerini dikkate almaz.
- İnsan kaynağının kuruluşa hizmet vereceği süreyi tahmin etmek zordur. Bu nedenle, yıl içinde itfa edilecek tutarın belirlenmesinde problem yaratır.
- Bu yöntemle göre insan varlıklarının değeri, itfaya bağlı olarak her yıl azalmaktadır. Bununla birlikte, gerçekte, insan varlıklarının değeri, tecrübe kazanması nedeniyle zamanla artar.

2.1.8.4.2. Yenileme Maliyeti Modeli

Bu yaklaşım ilk olarak Rensis Likert tarafından öne sürülmüş olup yenileme maliyeti konseptine dayalı olarak Eric C. Flamholtz tarafından geliştirilmiştir (Ibarra ve Cosico, 2016). Likert değerlendirme için, benzer bir organizasyon sıfırdan oluşturulduğunda insan kaynağı açısından ne kadar maliyete ihtiyaç duyulacağını tespit edilmesine dikkat çekerek değerlemenin bu varsayımına dayandırılması gerektiğini ileri sürmüştür. Flamholtz ise, piyasa değerinden yenileme maliyetini tahmin etmenin uygulamada daha kolay olduğunu ve bu yüzden ilkinin ikincisinin vekil ölçüsü olarak benimsenmesi gerektiğini belirtmiştir (Ezeagba, 2014). Aslında söz konusu model en yalın haliyle, *ikame maliyet kavramından gelmektedir. İkame maliyet kavramını, "bir varlık yerine onun ile aynı işi yapabilecek kapasitede ve nitelikte başka bir varlığın edinilmesi durumunda katlanılacak ekonomik fedakârlıkların toplam değeri"* olarak

tanımlamak mümkündür. İnsan kaynakları muhasebesinin de bu modelde amaçladığı, söz konusu ikame maliyet olgusunu insan varlığıyla ilgili mali bilgi üretme sürecine entegre etmektir.

Modele göre, bir çalışanın değeri yerine gelebilecek yeni bir çalışan ile değiştirilmesiyle oluşacak maliyetin tahminiyle ölçülmektedir. Flamholtz modelinde iki farklı maliyete dikkat çekmiştir. Bunlar, *bireysel değişim maliyeti* ve *konumsal değişim maliyeti* (pozisyon yenileme maliyeti olarak bilinmektedir. Bireysel değişim maliyeti; bir çalışanın yerine yeni bir çalışan alındığında ortaya çıkan işe alma, seçme, eğitim ve geliştirme, alıştırma maliyetlerinden oluşur. Konumsal değiştirme maliyeti ise, bir örgütteki farklı pozisyonların doldurulması maliyetlerini ifade etmekte olup oldukça öznedir (Sripriya, 2016).

Model, tarihi maliyet modeli ve fırsat maliyet modeline alternatif olarak kullanılabilir. Çalışanların gerçek maliyetini göz önünde tutan tarihsel maliyet yöntemine karşı, ikame maliyeti mevcut olanı değiştirmek ve yeni bir çalışanı elde etmek için gerekli olabilecek bedeli dikkate alır. Yenileme maliyeti genellikle tarihsel maliyete göre çok daha yüksektir. Örneğin, Friedman bir yöneticinin orta yönetim seviyesindeki ikame maliyetin o pozisyonda ödenen maaşın 1,5 ile 2 katı olduğunu tahmin etmiştir (Saremi ve Naghshbandi, 2012).

Değişim maliyeti, insani varlıkların değerinin çok daha iyi bir göstergesidir ancak belli operasyonel problemleri beraberinde getirebilir. Örneğin bir kişinin doğru yere yerleştirilmesi, maliyet değerlemesini kimin yapmış olduğuyla kolayca bulunamayabilir. Bu yaklaşım, yılsonunda hazırlanmış olan finansal durum tablolarında organizasyonun insan varlıklarının şu anki değeriyle birleştirildiği için daha gerçekçidir (Saremi ve Naghshbandi, 2012).

Yenileme maliyeti modelinin etkin olarak kullanılması durumunda aşağıdaki faydaları sağlaması mümkündür (Flamholtz: 1973'ten aktaran: Kaya, 2013: 69).

- Faaliyet halindeki bir işletmede ilk defa insan kaynakları muhasebesi uygulamaya konulurken sahip olunan insan kaynaklarının yeni değerini hesaplamak için pratik bir yoldur.
- Yenileme yatırım verileri, planlama amaçları açısından tarihi yatırım verilerine göre daha yararlı olabilmektedir.

- Enflasyon için gerekli ayarlamalar yapılmaktadır.
- Uygulanması basit ve düşük maliyetlidir.
- Eğitim ve yeni gelen personel maliyetlerinin, daha güvenilir ve daha gerçekçi bilgilere dayanması nedeniyle verilerin güvenilirliği daha yüksektir.
- İnsan kaynağının bütçelenmesinde, bireysel değer hesaplamada, personel devir hızı gibi alanlarda fayda-maliyet analizi yapma ve karar verme konusunda önemli katkılar sağlamaktadır.

Öte yandan yenileme maliyet modelinin belli kısıtlamaları bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Arkan, 2016).

- Mevcut varlıklar için benzer bir değişim olmayabilir.
- İkame değeri öznel düşüncelerden etkilenir ve değerlerin birbirinden farklı olması muhtemeldir.
- Geleneksel muhasebe uygulamalarına aykırıdır.
- Takım çalışmasının getirdiği sinerjik etkiyi dikkate almamaktadır (Kaya, 2013: 70).

Yukarıdaki modelle ilgili kısıtlara ilaveten söz konusu modelle ilgili literatür incelendiğinde bazı eleştirilere rastlanılmıştır. Örneğin Akinsoyuni insan varlığının yerine koyma maliyetinin tespitinde bu işlemin basit bir piyasa işleminden ziyade karmaşık bir organizasyon faaliyeti olabileceğine dikkat çekmiştir. Bu doğrultuda B'nin yerine A'yı almanın bir maliyeti olmadığını çünkü A veya B'nin satın alınabileceği fakat B'den ziyade A'nın hizmetlerini almanın maliyeti olduğunu vurgulamıştır (Akinsoyuni, 1992'den aktaran: Ezeagba, 2014).

2.1.8.4.3.Fırsat Maliyet Modeli

Bu model aynı zamanda *Piyasa Değeri Modeli* olarak ta bilinmektedir. Fırsat Maliyet Modeli, ekonomistlerin *fırsat maliyet* kavramına dayanarak insan varlığını ölçmeye çalışmaktadır. İktisat biliminde *fırsat maliyeti*, *bir kararın alınmasıyla vazgeçilmek durumunda kalınan ikinci en iyi tercih veya fırsat* olarak tanımlanmıştır. İnsan kaynakları muhasebesi de bu kavramdan yararlanarak insan varlığı için uyarlamakta ve elde ettiği maliyet değerini muhasebe sistemine entegre etmektedir.

Heckiman ve Jones tarafından ilk olarak savunulan modelde, kıt olmayan insan varlığı için fırsat maliyeti bulunmadığı ileri sürülmüştür. Bu bağlamda, yalnızca az sayıda insan, insan kaynağının değerini içermelidir. Çalışan bir birey ya da grubun herhangi bir bölümde istihdam edildiğinde bu tür yeteneklerin başka bir bölüme verilmesi reddedildiği zaman birey veya grup kıt olarak kabul edilir (Saremi ve Naghshbandi, 2012). Bu model yalnızca az sayıda çalışanın değerlendirilmesine dayanır ve dışarıdan çalışan istihdam edilmesi durumunda kullanılamaz (Kaya, 2013: 70). Bir departmandaki bir çalışanın fırsat maliyeti, başka bir departman tarafından yapılan teklife göre hesaplanır. Ayrıca, bu yaklaşımın savunucuları bir ihale sürecinin, daha fazla isteğe bağlı personel tahsisine ve firmanın insan varlıklarını planlamak, değerlendirmek ve geliştirmek için nicel bir temel oturmaya yönelik umut verici bir yaklaşım olduğuna inanmaktadır (Ibarra ve Cosico, 2016). Ancak modeli geliştiren Heckiman ve Jones, hesaplanan insan kaynağı maliyetinin gerçeği tam yansıtmayacağını da vurgulamaktadır (Kaya, 2013: 71). Söz konusu modelle ilgili kısıtlamalar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Kumar vd, bt).

- Rekabetçi fiyat teklifi üzerindeki insan kaynağının toplam değerlemesi yanıltıcı ve yanlış olabilir.
- Kişi çalıştığı bölüm için oldukça değerli olmasına rağmen, diğer bölümlerden düşük fiyat teklifi alabilir.
- Sadece kıt kaynak olduğu düşünülen personel için değerlendirme yapılması geriye kalan personelin motivasyonu açısından olumsuzluklar meydana getirebilir.
- Kurumdaki çalışanın alternatif değerini belirlemek zor olmaktadır.
- Ayrıca kapsamlılık ilkesine aykırı bir model olduğu düşünülmektedir (Albayrak, 1982: 28'den aktaran: Kaya,2013: 71).

2.1.8.4. Standart Maliyet Yöntemi

David Watson tarafından önerilen bu yaklaşımda, tarihi veya yenileme maliyetini kullanmak yerine birçok şirketin insan varlığını değerlemede fiziksel ve finansal varlıkları için kullandığı standart maliyetleme yöntemini tercih ettiği görülmektedir. Yöntemin kullanılabilmesi için örgütün çalışanları, hiyerarşik

konumlarına göre farklı gruplara ayrılır. Her çalışan kategorisi için standart maliyetler belirlenir ve böylece değeri hesaplanır. Bu yaklaşıma göre çalışanların her bir sınıfı için işe alımı, eğitimi ve gelişimiyle ilgili standartlar belirlenmektedir. Böylelikle organizasyonda istihdam edilen tüm insanlar için ulaşılan standart maliyet değerleri muhasebe amaçlı olarak insan varlığının değerini oluşturmaktadır (Saremi ve Naghshbandi, 2012).

Modelin uygulamasının çeşitli kolaylıkları ve zorlukları bulunmaktadır. Söz konusu kolaylıklar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

- Tıpkı fiziksel bir varlık gibi ele alınarak standart değer hesaplama ile insan varlığının değerini bulunmaya çalışıldığından uygulaması kolaydır.
- Standart değer tespitiyle birlikte varyans analizleri, sapma değerleri gibi çeşitli istatistik hesaplamalar gerçekleştirilebilmektedir.
- Bulunan sapma değerleri sayesinde önceden hedeflenen değerlerin kontrol edilmesini sağlar. Dolayısıyla örgütün başarı değerlemesinde de yararlanılabilir.

Öte yandan modelin uygulamasına ilişkin zorlukları aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

- Standart değerler gruplar için belirlenmiştir. Bu bağlamda model gruplar arası farklılığı yönetimin görmesine yardımcı olmakta ancak grup içi farklılığı belirlemede yetersizdir. Çünkü gruplama yapılırken grup içi insan varlığı arasındaki farklılıklar hesaplamada göz ardı edilmiştir.
- Grup içi farklılığa dikkat edilmeden maliyetleme hesaplamasının standart değerler üzerinden gerçekleştirilmesi ileride ciddi problemlere neden olabilir. Çünkü yapılan işlem sonucunda insan varlığı ile ilgili yanlış değerlendirme söz konusu olabilir.
- Gruplar arası farklılığı açıklamayı sağlamakla birlikte grup içi homojenliğin sağlanamaması nedeniyle, istatistik kökenli olan bu yöntemin alan içi yorumu kısıtlıdır.

2.1.8.5.Değer Tabanlı Modeller

Değer tabanlı modeller, insanın potansiyel hizmet süreci içinde işletmeye sağlayacağı faydanın ekonomik değerini esas alan modeller olup kendi arasında parasal ve parasal olmayan ölçüm modelleri olarak sınıflanmaktadır (Kaya, 2013: 72). Parasal değer tabanlı modellerle ilgili literatür incelendiğinde daha farklı sınıflamalara rastlanılmakla birlikte sıklıkla kullanılan sınıflama; *Hermanson'un Satın Alınmamış Şerefiye Modeli*, *Hermanson'un Net Bugünkü Değer Yöntemi*, *Law ve Schwartz'ın Gelecek Kazançların Şimdiki Değeri Modeli*, *Flamholtz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli*, *Morse'nin Elde Edilen Net Kazançların Bugünkü Değeri Modeli*, *Jagi ve Lau'nun Modeli*, *Flowers ve Mysers'in Modeli* biçimindedir. Öte yandan parasal olmayan modellerde de tıpkı parasal değer tabanlı modellerde olduğu gibi farklı sınıflamalar bulunmaktadır. Ancak parasal olmayan modellerle ilgili mutlak bir sınıflama yapılmasının nispeten daha zor olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu modelleri, *Net Faydaların Kesinliği Modeli*, *S.K. Chakraborty'nin Toplam Ödeme Modeli* ve *Likert'in Modeli* oluşturmaktadır. Çalışmada öncelikle parasal değer tabanlı modeller incelenmekte, ardından parasal olmayan ölçüm modellerine değinilmektedir.

2.1.8.5.1.Parasal Değer Ölçüm Modelleri

Parasal değer ölçüm modelleri, işletmedeki insan kaynaklarının değerini bireysel veya grup bazında değerlendiren ve gelecekte elde edilecek ekonomik faydaları iskonto oranıyla bugünkü değerine indirgeyerek belirlemeye yardımcı olan modellerdir. Aşağıda literatür incelendiğinde en sık karşılaşılan, pratik ve teoride karşılığı bulunan modeller kavramsal açıdan ele alınarak, hesaplama tekniğine yer verilmeden incelenmiştir.

2.1.8.5.1.1.Hermanson' un Satın Alınmamış Şerefiye Modeli

Satın alınmamış şerefiye modeli, içinde bulunduğu endüstri kolunun ortalamasına göre fazla gelir elde eden işletmenin, söz konusu gelir fazlalığının insan kaynakları tarafından oluşturulduğunu ifade eder. Modelde geçen şerefiye kavramı geleneksel muhasebedeki anlamıyla kullanılmaktadır (Kaya, 2013: 72).

Hermanson tarafından geliştirilen bu yöntem, ayrıca Hermanson' un modeli olarak da adlandırılır. Bu modele göre bir örgütün belli bir döneminde oluşturduğu ekstra kazanç endüstrinin ortalamasıyla karşılaştırılır, yani bir organizasyonun oluşturduğu şerefiye ile ilgili organizasyonun sahip olduğu insan kaynaklarının değerini ortaya koymaktadır (Singh, 2010). Başka bir ifadeyle model, işletmenin normal bir getiri oranı kazanacağını varsayar ve eğer işletme normal bir getiri oranından farklı bir getiri oranına sahipse ise bunun nedenini insan kaynağına bağlamaktadır (Yadav vd., bt).

Modele ilişkin bir takım eleştiriler bulunmaktadır. Uzmanlarca getirilen eleştirilerden bazıları aşağıdaki gibidir (Özcan, 1984):

- Yöntem, varlık oranının önceden verileceğini varsayar ve firmanın başlangıçta insan kaynağının değerini nasıl bulacağını ve varlık oranını nasıl elde edeceğini açıklamamaktadır.
- Yöntemin kullanılabilmesi için kapitalizasyon oranını belirlemek ciddi bir problemdir.
- Kuruluşun kazancı arttıkça insan kaynağının örgüte değer kattığını varsayar böylece kazançları etkileyebilme gücü olan diğer unsurları, örneğin varlıklardaki kalite, hacim ve verimliliği yok sayar.
- Modelin en büyük dezavantajı, belli bir dönemde örgüt tarafından üretilen ek gelir veya kazançların çeşitli dış faktörler tarafından kontrol edilebilmesi ve bu yüzden insan kaynağının gerçekten ne kadar gelire katkı sağlayacağını söyleyemesidir (Singh, 2010).

Öte yandan model, endüstri ortalamasının üzerindeki kazancı sermayeleştirmekte olup bu değeri firmanın insan kaynağına atfetmektedir. Dolayısıyla modelin geçmiş gelir rakamlarına dayandığından objektif olduğu ve bunun işletmeler tarafından istenen bir durum olduğu ifade edilebilir (Özcan, 1984).

2.1.8.5.1.2. Hermanson' un Net Bugünkü Değer Modeli

Hermanson, Net Bugünkü Değer Modelinde; örgütün sahip olduğu insan kaynaklarının değerinin insan kaynağına gelecek beş yılda ödenecek maaş ve

ücretlerin bugünkü değeri olduğunu ileri sürmektedir. Model gelecekteki maaş ödemelerinin bugünkü değeri verimlilik faktörü ile ayarlanmalı ve modelin işlerliği için insan kaynağının değerini hesaplarken aşağıdaki dört adıma dikkat edilmelidir (Yadav, bt).

- 1. Adım: Öncelikle gelecek beş yıl için çalışanlara verilecek maaş ve ücret miktarı hesaplanır.
- 2. Adım: İskonto oranının ekonomideki normal yatırımların geri dönüş oranına eşitlendiği noktadaki iskonto edilmiş değeri hesaplanır.
- 3. Adım: Önceki beş yıllık performansa dayalı verimlilik oranını bulunur.
- 4. Adım: Gelecekteki ücret ve maaşların bugünkü değeri ortalama verimlilik oranı ile çarpılır.

Bu modele göre, gelecek beş yıl için ödenecek olan gelecekteki maaşların bugünkü değeri, düzeltilmiş getiri oranıyla iskonto edilir ve kuruluşun insan kaynakları değeri olarak kabul edilir. Düzeltilmiş getiri oranı, ekonomideki tüm kuruluşların sahip olduğu varlıkların ortalama getiri oranının, kuruluşun verimlilik oranı ile çarpımına işaret etmektedir. Verimlilik oranı, belirli bir süre için, belirli bir süre için, belirtilen organizasyonun yatırıma geri dönüşünün, normalde beş yıl, yani cari yıl ve önceki dört yıl içindeki oranının ağırlıklı ortalamasıdır. Cari yıla en yüksek ağırlık verilmiş olup yani beş ve önceki yıla verilen ağırlık birdir. Oranın birden büyük olması kuruluşun ortalama getiri oranının ekonomideki tüm kuruluşların ortalama oranından daha yüksek olduğunu gösterir (Singh, 2010).

Söz konusu modelle ilgili getirilen bir takım eleştiriler bulunmaktadır. Bunları aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (Singh, 2010)

- Verimlilik oranı hesaplamak için verilen ağırlıkların subjektif olması ve ampirik bir gerekçeye dayanmaması,
- Beş yıllık değerlendirme süresinin herhangi bir gerekçesinin olmaması,
- Kuruluşun yatırıma geri dönüş oranının, ekonomideki diğer işletmelerle ve hatta benzer sektörlerdeki işletmelerle karşılaştırılabilir olmamasıdır.

2.1.8.5.1.3. Law ve Schwartz'ın Gelecek Kazançların Şimdiki Değeri Modeli

Law ve Schwartz'ın modeli, bir şirketin sahip olduğu insan kaynağının değerinin, çalışanlarıyla ilgili harcamaların Net Bugünkü Değerinin toplamı olduğunu ifade etmektedir (Kashive, 2002). Başka bir ifadeyle insan kaynağından sağlanacak gelecekteki kazancın şimdiki değerinin belirlenmesini içeren bir yöntem olarak ele alınabilir. Kolay uygulanabilirliğinden dolayı sıklıkla kullanılmakta olan bu modele göre, insan kaynağının değerini belirlemek için aşağıdaki adımlar takip edilir (Kashive, 2002).

- Tüm işgücü vasıflı, vasıfsız, yarı vasıflı gibi homojen gruplar altında ve yaşlarıyla uyumlu olarak sınıflandırılır.
- Her bir grup için ortalama kazanç akışı oluşturulur. Bu hesaplama, grup/yaşa dayalı artan kazançlar olarak düşünülmüştür.
- Her bir grubun emeklilik yaşına kadar kazanacağı toplam kazanç hesaplanır.
- Her bir grubun hesaplanan kazancı bugünkü değerin hesaplanabilmesi için önceden karar verilmiş oranla iskonto ettirilir.
- Elde edilen değer farklı grupların bugünkü değerlerinin toplanmasıyla insan kaynağının toplam değeri hesaplanmış olur.

Öte yandan modelin birtakım dezavantajları bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Kumar vd., bt).

- Model gelecekte çalışanın iş durumunun çalışma hayatı boyunca değişmeyeceğini ve şuan ki haliyle aynı kalacağını varsaymaktadır.
- Model, çalışanın ölümünden veya emekliliğinden önce kuruluştan çekilme ihtimalini dikkate almaz. Dolayısıyla gerçekçi değildir.
- Çalışanın işletmedeki kariyerindeki ilerlemeleri ve çalışanlar arası görev değişimlerini dikkate almamaktadır.
- Çalışanın örgütsel etkinliğe katkısını ölçemediğinden insan kaynağının doğru bir şekilde değerini verememektedir.

2.1.8.5.1.4. Flamholtz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli

Stokastik fayda modeli (stokastik ödül değerlendirme modeli), bireyin daha önceki hizmetlerine ve yükümlülüklerine bağlı olarak hedefe ulaşmak için en uygun vasıtaları seçmesi ve bir işletmede farklı pozisyon veya rollerde görev alması sonucu oluşan insan kaynağı değerinin hesaplanmasını ifade etmektedir (Çiftçi, 1998: 125). Eric G. Flamholtz tarafından geliştirilmiş olan modelde, anılan yazar, bir bireyin değerini gelecekte işletmeye sunması muhtemel olan hizmetlerin şimdiki değeri olarak ifade etmektedir. Bir birey bir pozisyondan diğer pozisyona aynı veya farklı seviyelere doğru hareket ettikçe sunduğu hizmetin profili de muhtemelen değişmektedir. Modele göre çalışanın değeri, işletme ile ilişkisi esnasında sunduğu hizmetler karşılığında oluşan kümülatif değeri olarak kabul edilmekte olup böylece işletmenin sahip olduğu insan kaynağının değeri belirlenebilmektedir (Srivastava, 2014). Modelin uygulanabilmesi için aşağıdaki beş aşama takip edilmektedir (Kumar vd., bt).

- Çalışanın hizmet vermesi beklenen süre belirlenir.
- Çalışanın görevden ayrılma olasılığını içerecek şekilde hizmet kariyeri boyunca işgal edebileceği *hizmet durumları* yani, rolleri veya görevleri tespit edilir.
- Değer tahmini bir kişinin belli bir pozisyonu işgal etmesiyle işletme tarafından türetilir. Bu değer hizmetlerin fiyatının, verilecek hizmet miktarını veya hizmet sonucu elde edilecek olan beklenen gelir ile çarpılması sonucu elde edilir.
- Belli bir zaman diliminde çalışanın her bir hizmet bölümünde geçireceği süre ihtimali tahmin edilir.
- Farklı çalışanlar veya çalışan grupları tarafından işletmece türetilmiş hizmetin toplam değeri belirlenir. Böylece ulaşılan değer insan kaynağının şimdiki değerini elde etmek için önceden belirlenen bir oranla bugüne indirgenir.

Öte yandan söz konusu modelle ilgili bir takım yararlar ve kısıtlamalar bulunmaktadır. Modele ilişkin yararlar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

- Kişinin hareketlerini ve işten ayrılma ihtimalini dikkate aldığı için son derece yararlıdır (Çiftçi, 1998:127).

- Teorik açıdan model, insan varlığının geleceğe yönelik ekonomik değerini sunduğu için bilimsel bir model olarak ele alınabilir.
- Pozisyonlar arası geçişte değer değişimlerini en yakından inceleyen yöntem olma özelliğine sahiptir.
- İşletmeye geleceğe yönelik tahminler yapma imkânı sunarak bir yandan uzun vadeli düşünmeye yardımcı olmaktadır.

Modelle ilgili kısıtlamalar ise aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

- Bir kişinin belli bir pozisyona sahip olduğu süre boyunca işletme tarafından türetilen değeri belirlemede güvenilir veri elde etmek oldukça zordur (Kumar vd., bt)
- Bir grupta faaliyet gösteren bireylerin bağımsız olarak çalışan bireylerle karşılaştırıldığında işletme için daha yüksek bir değere sahip olabileceği gerçeğini göz ardı etmektedir (Kumar vd., bt)
- Bugünkü değere indirgemede kullanılacak iskonto oranının tespitinde objektifliğe aykırı bir tutum sergilenebilir.

2.1.8.5.1.5.Morse'un Elde Edilen Net Faydaların Bugünkü Değeri Modeli

Morse tarafından 1973 yılında geliştirilmiş olan bu modele göre, insan kaynaklarının değeri çalışanın hizmetinden işletme tarafından türetilen net faydanın bugünkü değerine eşittir. Söz konusu yöntemin uygulanabilirliği açısından bir takım gereklilikler bulunmaktadır. Bu bağlamda aşağıda verilen sırayla hareket edildiğinde modelin işletmelerde uygulanabilir olacağı ileri sürülebilir (Arkan, 2016).

- Çalışanların gelecekte bireysel olarak vereceği hizmetlerin brüt değeri ve kolektif kapasiteleri belirlenir.
- Çalışanlara doğrudan ve dolaylı olarak gelecekte yapılacak ödemelerin değeri belirlenir.
- İnsan kaynağının gelecekteki değerinin, gelecekteki ödemelerin değerini aşan kısmı belirlenir.

- Net kazancın bugünkü değeri genellikle sermaye maliyetini indirgemede önceden belirlenmiş bir oran uygulanarak belirlenir. Bu miktar işletmede insan kaynaklarının değerini temsil eder.

2.1.8.5.1.6. Jaggi ve Lau'nun Modeli

Jaggi ve Lau grup kavramını tanıtarak Flamholtz'un modelini geliştirmeyi hedeflemişlerdir. Modelde bir çalışanın geçmiş performansı, geleceğin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Böylece, çalışana verilen değer geçmiş performansa entegredir. Modele göre, çalışanın değeri geçmiş eğilimi ve gelecekte devam edeceği varsayılarak emeklilik, ölüm veya emeklilikten önce istifası nedeniyle işletmeden ayrılmasıyla ilişkili bir şekilde çalışanın geçmiş performansı dikkate alınarak belirlenir. Farklı hizmetlerle ilişkili çalışanlardan sağlanacak gelecekteki hizmetlerin şimdiki değeri çalışanın oluşturduğu değer olarak kabul edilmektedir. Yöntemle ilgili bir takım eleştiriler bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Singh, 2010).

- Geçmiş performans geleceğin bir göstergesi olamaz. Özellikle teknoloji endüstrisinde gelecek potansiyeli yansıtmamaktadır.
- Çalışanın geçmiş eğiliminin değişmeyeceğine dair mutlak bir görüşte bulunmak doğru bir tutum değildir. Zira çalışan performansı olumlu veya olumsuz bir şekilde değişebilmektedir.
- Model çalışanlardan yararlanılabilecek hizmet süresini değerlendirmede herhangi bir varsayım içermemektedir.

2.1.8.5.1.7. Flowers ve Myers'in Modeli

Modele göre, bir çalışanın verimliliğine, işletmedeki işe karşı tutumu ve genel bakış açısı ile karar verilir. Bireysel çalışanlar birlikte bir grup oluşturduğundan bireysel çalışanın birinin tutumu grubun tutumundan daha önemlidir. Bilgi, yetenek, sağlık, mevcudiyet ve tutum insan varlığını değerlemek için kullanılan beş boyuttur. Ancak insan davranışlarını etkileyen başka faktörlerde olduğundan eleştirmenler bu modele tam anlamıyla önem vermemişlerdir. Ayrıca çalışanlar olumlu tutum göstermeleri sonucu elde

edecekleri yararları biliyorlarsa bireyin tutumunu ölçmek mantıklı olmayacaktır (Singh, 2010).

2.1.8.5.2.Parasal Olmayan Değer Ölçüm Modelleri

İşletmeler insan kaynağının ekonomik değerini belirlemek için parasal olmayan modellerden de yararlanılabilir. Parasal olmayan modellerde tıpkı maliyet tabanlı modeller ile değer tabanlı modeller gibi insan kaynağının değerini ölçmekte fakat para cinsinden ifade etmemektedir. Derecelendirme, sıralama, endeksler gibi tekniklerden yararlanan bu modeller aynı zamanda ürettiği mali kullanım amaçlı veriyle yapılacak tahminlerde fayda sağlamaktadır. Bu modeller aşağıdaki şekilde kullanılabilir (Ahmed, 2010).

- *Beceri veya Yetenek Envanteri*: İşletmenin insan kaynaklarının eğitimi, bilgi, deneyim ve yeteneklerinin listelenmesinde yani basit bir liste oluşturmada yararlanır.
- *Performans Değerleme*: İnsan kaynakları muhasebesinin içerdiği derecelendirme ve sıralama ile performans değerlemede kullanılır. Bu ölçekler bireyin sahip olduğu özellikleri incelemek için verilen puanlardır. Puanlar bir kişinin bir ölçege göre performansını yansıtmaktadır. Özellikler, beceri yargısı, bilgi, zeka vb. unsurları içermektedir. Sıralama, üstlerinin astlarını bir veya daha fazla boyutta derecelendirdiği bir sıra formudur.
- *Potansiyelin Değerlendirilmesi*: Bir kişinin terfi ve gelişimini belirler. Genellikle bir pozisyon için gerekli olan özelliklerin tanımlandığı bir nevi kişisel özellik yaklaşımı olarak ele alınır.
- *Tutum Ölçekleri*: çalışanların tutumlarını değerlemede, işlerinde memnuniyet ve memnuniyetsizliklerini belirlemek maaş çalışma koşulları vb. hususları dikkate alarak kullanılmaktadır.

Aşağıda literatürde sık karşılaşılan parasal olmayan değer ölçüm modelleri kısaca açıklanmıştır.

2.1.8.5.2.1.Pekin Ogan’ın Net Faydanın Kesinliği Modeli

Pekin Ogan tarafından 1976’ da önerilen bu model, aslından Morse’ un Net Fayda Modelinin bir uzantısıdır. Bu yaklaşıma göre, insan kaynağının değeri belirlenirken gelecekte tahakkuk edecek net faydaların kesinliği dikkate alınmalıdır. Model aşığıdaki bulguların belirlenmesini gerektirmektedir (Arkan, 2016).

- Her çalışanın net faydası *net fayda yaklaşımı* altında açıklanmıştır.
- Gelecekte sağlanacak faydaların belirleyicisi olarak kesinlik faktörü ortaya konulur.
- Tüm çalışnlardan sağlanan net faydalar kesinliği net faydalara eşitleyecek olan çalışnların kesinlik faktörü ile çarpılır. Elde edilen bu sonuç örgütün insan kaynaklarının değeri olacaktır.

2.1.8.5.2.2.S.K. Chakraborty’ nin Toplam Ödeme Modeli

Hintli yazar Chakraborty 1976’da savunduğu modelinde, insan kaynaklarını bireysel bazda değlendirmek yerine toplu olarak ele almıştır. Chakraborty yönetsel ve yönetsel olmayan insan gücünün ayrı bir şekilde değlendirilebileceğini önermiştir. Kolektif veya grup bazında insan kaynağının değeri gruptaki çalışnların ortalama istihdam süresine göre katlanabilir ve insan kaynağına yapılan yatırımdan oluşur. Gelecek birkaç yıl için ortalama yıllık maaş ödemeleri maaş notu yapısı ve işletmenin tanıtım planından öğrenilebilir. Her bir çalışanın işe alım, geliştirme ve eğitim maliyetleri dâhil edilerek ayrı bir şekilde kaydedilebilir ve işletmede çalışanın beklenen ortalama görev süresini boyunca ertelenmiş gelir masrafı olarak değlendirilir. Ertelenmiş bölüm işletmenin mali beyanlarında gösterilmelidir. Ölüm, emeklilik vb. kalıcı işten ayrılış durumlarında, çalışanın ertelenmiş gelir hesabındaki bakiye değeri çıkış yılındaki gelire karşı yazılmaktadır. Ortalama kullanım süresi boyunca istihdam edilmiş sermayeden vergi sonrası beklenen ortalama tahmini ödemelerin şimdiki değeri bulma amacıyla iskonto oranıyla indirgenmelidir. İnsan kaynakları hakkındaki muhasebe bilgisini varlık olarak açıklamak için, işletmenin finansal durumunun beyanında insan varlığını yatırımlara dâhil edilerek sunulması gerektiğini ifade eden Chakraborty değeri kaybı, sermaye kazanç veya kaybı yaşanabileceğinden

insan kaynağını duran varlık olarak kabul etmemekte ve genel varlık olarak ta ele almanın terimin genel anlamı ile uyumlu olmayacağını öne sürmüştür (Nisamudheen ve Mufliha, 2016: 36-37).

2.1.8.5.2.3.Likert'in Modeli

Likert 1976 yılında insan kaynağının değerinin işletmenin gelişiminde önemli rol oynayacağı ve bu nedenle sistem olarak adlandırdığı giriş ve katılımcı yönetim yapısı ve süreçleri aracılığıyla bir organizasyonun performansını artıracağı tezini savunmuştur. Likert yönetim tarzı, liderlik stratejileri ve örgütsel yapıları gibi nedensel değişkenlerin değiştiğini, yalnızca benzer kurumların nihai sonuçlarının üretkenliğini, maliyetini, sonuçlarını veya değişkenlerini arttırmakla kalmayıp, ayrıca çalışanlar arasında daha iyi tutumları, sadakati, motivasyonu ve performansları, algıları, yetenekleri ve diğer unsurlarla kendini gösterdiğini iddia etmiştir (Nisamudheen ve Mufliha, 2016: 34). Nedensel değişkenler ve yardımcı olan diğer unsurları belli dönemlerde ölçerek insan kaynaklarının değişkenler üzerinden değerini hesaplamayı önermiştir.

2.1.8.6.Modellerin Karşılaştırılması

İnsan kaynakları muhasebesinde yer alan maliyet tabanlı modeller insan kaynaklarının ekonomik değerini belirleyen faktörleri tanımlamakta son derece yetersiz olup söz konusu modellerde insan kaynaklarının değerini arttırabilecek faktörleri belirlemek içinde ciddi bir çalışma içerisine girilmemiştir. Tarihsel maliyet modeli, insan kaynaklarının değerini hesaplamakta olup insan kaynaklarını temin etmek ve geliştirmek için harcanan sermaye maliyetini ortaya koymaktadır. Bu model bir işletmenin insan kaynaklarının ekonomik değerini tanımlamada başarısız olduğundan dolayı model aracılığıyla üretilen bilgiler insan kaynağı gelişmesine ilişkin meselelerde karar vermek için daha az önem arz etmektedir. Yenileme maliyeti modeli, finansal tablolarda işletmenin insan kaynaklarının bugünkü değerini göstermeyi amaçlamaktadır. Fakat mevcut işçinin birebir aynısı bulabilmek bazen zor olabileceği için modelin pratikte uygulanması oldukça zordur. Fırsat maliyet modeli, ekonomistlerin fırsat maliyet kavramına dayanmaktadır. Bu model, alternatif işlerde istihdam edilebilen çalışanların

değerini hesaplamak için kullanılabilir. Ancak yöntem, bazı alanlarda uzmanlaşmış çalışanların değerini ölçmede başarısızdır (<http://shodhganga.inflibnet.ac.in>). Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, tüm maliyet tabanlı modellerle ilgili olarak insan kaynağının değerini ölçme sürecinde kullanım alanlarının oldukça sınırlı olduğu belirtilebilir.

Değer tabanlı modeller arasındaki Lev ve Schwartz Modeli ve Hermanson'un Modeli insan kaynağının değerini belirlemek için gerekli faktörleri tespit etmede yeterli girişime sahip değildir. Ayrıca bu modeller insan kaynağının değerini arttırabilecek faktörleri açıklamada yetersizdir. Her iki model, çalışanlara ödenen ücret ve çalışanların maaşlarının işletmeye yaptıkları katkıyı içerdiğini varsaymaktadır. Ancak uygulamada bazı farklılıklar olabilir. Çünkü çalışanların aldığı ücret ve maaşlarda işletme yönetiminin adil davranmama ihtimali bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu iki modelin ürettiği bilgilerin tam anlamıyla verilecek kararlara yardım edemeyebileceği ileri sürülebilir (<http://shodhganga.inflibnet.ac.in>)

Flamholz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli ve Jaggi ile Lau'nun Modeli insan kaynaklarının değerini belirlerken yardımcı olan faktörleri önemli ölçüde açıklamaya odaklanmakta ve ayrıca insan kaynağının değerini arttırabilecek faktörleri açıklamaya çalışmaktadır. Jaggi ve Lau grup bazında değerlemeyi esas alıp homojen çalışan gruplarını incelemesine rağmen, Flamholz modelinde insan kaynaklarının ölçümü için bireysel bazda değerlendirmelere odaklanmıştır. Fakat Flamholtz ve Jaggi ile Lau'nun modellerinde birçok hesaplama problemi bulunmakta ve bu durum modelin uygulanmasında bir takım zorluklar ortaya çıkarmaktadır (<http://shodhganga.inflibnet.ac.in>). Öte yandan, söz konusu modelleri kullanan işletmelerin insan kaynağının değerini belirlemede etkili olan değişkenlerin değerini doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edebilmesi durumunda modeller insan kaynakları muhasebesinde son derece verimli olarak kullanılabilir ve verilecek kararları etkileme gücüne sahip olabileceklerdir.

Yukarıdaki modeller arası karşılaştırmalara yönelik açıklamalara ilaveten literatür incelendiğinde birtakım kriterlere dayanarak, maliyet ve değer tabanlı modellerin karşılaştırıldığı bir çalışmaya rastlanılmaktadır. Modeller arası

karşılaştırma bahsedilen çalışmadan hareketle aşağıdaki gibi özetlenebilir (<https://businessdocbox.com>).

Maliyet Tabanlı Modellerin Anlamı, Yapısı ve Özellikleri: İnsan kaynaklarıyla ilgili maliyet verisi hesaplamaya dayalı olan bu modeller, çalışanın ekonomik değerini tanımlayan konularda başarısızdır. Ayrıca insan kaynaklarının değerini arttırabilecek konuları sınıflandırma çabası içine girmemektedir. Dolayısıyla maliyet tabanlı modeller insan kaynağının gelişim sürecinde sık kullanılmamaktadır. Maliyet tabanlı modellerin *anlam, yapı ve özellik* bakımından değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir (<https://businessdocbox.com>).

- *Tarihi Maliyet Modeli:* Tarihsel maliyet modeli kaynakları edinmek ve geliştirmek için tecrübe edilen sermaye maliyetine dayanmaktadır. Bu maliyetler ise tarihi değer özelliği taşımakta olup bu varlıklar imha edilememekte, yatırım kararı için çok fazla önem içermemektedir.
- *Yenileme Maliyet Modeli:* İkame maliyet modelinde şirketin bugünkü değerinin mali hesaplamalarda göz ardı edildiği ve mevcut çalışanların diğer çalışanlarla değiştirilmesinin ardındaki psikolojinin ele alınmadığı ileri sürülmektedir. Ayrıca bu model için, mevcut çalışanların yerini alacak aynı nitelikte çalışanları bulmanın zorluğunu dolayısıyla uygulamada da kullanımının oldukça kısıtlı olduğunu belirtmek mümkündür.
- *Fırsat Maliyet Modeli:* Fırsat maliyet modeli teklif sürecine dayanmaktadır. Çalışanlar bu ilkelerle uyumlu olarak farklı pozisyonlara yerleşmediği takdirde söz konusu modeli kullanmak doğru bulunmamaktadır. Bu yöntem, belli gerekçelere dayanarak otorite kabul edilen bazı çalışanların değerini hesaplamada yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla yalnızca başka işlerde çalışabilecek çalışanların değerini hesaplamak için kullanılabilir.

Değer Tabanlı Modellerin Anlamı, Yapısı ve Özellikleri: Çalışanın işletme için arz ettiği değere odaklanarak, geçmiş ile mevcut verilerden hareketle veya tahmini yargılarla gelecek bazlı değerlendirmeler içeren modellere dayanmaktadır. Parasal ve parasal olmayan yöntemler olarak ikiye ayrılan değer

tabanlı modellerin, parasal değer tabanlı modellerin *anlamı yapısı ve özellikleri* aşağıdaki gibidir (<https://businessdocbox.com>)

- *Flamholtz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli*: Model değerlendirmede bireysel çalışan bazında bir tutum sergilemekle yetinmiştir. Dolayısıyla Jaggi ile Lau'nun grup bazlı değerlemesindeki çıkarımlarda bulunmamaktadır.
- *Jaggi ve Lau'nun Modeli*: Flamholtz'un modelinden farklı olarak, çalışanların homojen gruplar bazında değerlendirilmesi gerektiğini iddia etmektedir.
- *Lev ve Schwartz Modeli*: Model aynı zamanda ücret modeli ve maaş modelinin kapitalizasyonu olarak da bilinir. Bir kişinin gelecekteki tazminatını kendi değeri olarak kullanmayı önerir. Buna göre, bir insanda somutlaşan beşeri sermayenin değeri, ondan gelecekte sağlanacak kazancın bugüne indirgenmiş değeridir.
- *Hermanson'un Modeli*: Bu model iki farklı biçimde tanımlanmaktadır. İlki, karın fazladan sermayeleştirilmesine dayanmaktadır ancak bu fazlalığı sermayeleştirmek insan kaynağının tam anlamıyla kullanımını açıklayamaz çünkü Hermanson'un Satın Alınmamış Şerefiye Modeli olarak adlandırılan bu model birçok farklı faktörden oluşmaktadır. Diğer model, işletmedeki bir çalışanın maaşı ile değeri arasında bir ilişki olduğu varsayımına dayanmaktadır. Bu model bir çalışanın temsili ölçüsü olarak tazminatı kullanmaktadır.

Lev ile Schwarz'ın Modeli ve Hermanson'un Modelleri hesaplamada insanın yeteneklerini göz ardı etmektedir ve ayrıca insan yeteneklerinin değerini arttırabilecek konuları da açıklığa kavuşturamamaktadır. Modellerde, maaş ve ücretleri çalışanın yeteneklerinin karşılığı olarak görmektedir. Dolayısıyla ücret ve maaş politikasına getirilebilecek eleştirilerin önünü kapatmaktadır. Zira çalışana ödenen ücret ve maaşın görevlerini yerine getirmelerine bağlı hak ettikleri bir bedel olduğunu varsayarak hesaplamalar gerçekleştirmektedir. Bu bağlamda insan kaynakları ile ilgili verilecek kararın geçerliliğini sorgulamak gerekmektedir.

Yukarıdaki değerlendirmelerden hareketle, sıklıkla çalışma alanı oluşturan bu modellerin sağladığı kolaylıklar ile avantajların yanında bir takım zorlukları ve pratik uygulamada yeterli elverişliliği taşımadığı sonucuna varılabilir. Zira söz konusu modellerin gerek hesaplama bazlı gerek doğrudan değer tespitinde bir takım yetersizlikleri bulunmaktadır. Literatür incelendiğinde daha farklı modeller olmakla birlikte en çok tercih edilen modeller dahi meslek mensupları ve uzmanlar tarafından eleştirilere tabi tutulmakta ve son derece yeni olan insan kaynakları muhasebesi uzmanlık alanıyla ilgili yeni beklentiler gündemdeki yerini korumaktadır. Muhasebe biliminin çatısı altında örgütlenen ve yeni bir kimliğe bürünme çabası gösteren bu alanın, tarihsel geçmişi dikkate alındığında maruz kaldığı eleştiriler son derece doğal olmaktadır. Bu bağlamda insan kaynakları muhasebesini günün ihtiyaçları ve getirilen eleştiriler doğrultusunda revize edilerek, edineceği güncel kuramsal yapısıyla birlikte teori ve pratikte yakın gelecekte yerini sağlamlaştıracağı kanaatindeyiz.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1.FUTBOL KULÜPLERİNDE MALİ NİTELİKLİ İŞLEMLER VE İNSAN KAYNAĞININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Endüstriyel bir kimliğe bürünen futbolla ilgili işlemler ekonominin gündeminde yer edinerek mali nitelikli değerlendirmeleri beraberinde getirmekte ve söz konusu işlemler niteliği gereği, muhasebe biliminin ilgi alanlarından birini oluşturmaktadır. Toplum genelinde işletme birimiyle ilgili her ekonomik paydaş ve çıkar grupları muhasebenin ürettiği mali nitelikli veriye ihtiyaç duymakta ve her bir veriyi kendi perspektifinde, alacağı kararlar açısından birer girdi unsuru olarak ele almaktadır. Dolayısıyla, muhasebeleştirme gereksinimi taşıyan işlemlerde kendi arasında kategorileştirilmekte ve böylece muhasebe bilimine kolaylık sağlamaktadır. Bu bağlamda muhasebe, futbol kulüpleri ve futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemlerde veri ihtiyacını karşılamak için başlangıçta *öğeci* bir tutumla yaklaşmış nihayetinde *bütüncül* çıkarımlarda bulunma imkânı sunmaktadır. Başka bir ifadeyle işletmeyle ilgili mali nitelikli ürettiği verilerle, mali kaygı taşıyan çeşitli işlemlere girdi temin eden muhasebe bilimi, verilerin oluşumunda her bir olguyu ayrı ayrı ele almakta ve nihayetinde işletmenin mali durumunu ifade etmektedir. Ancak bu mali durum ise çeşitli parçalardan oluşmaktadır. Sektörel bağlamda kendi uzmanlık alanlarını geliştiren bilim dalı nihayetinde uzmanlık alanları vasıtasıyla ürettiği veriyi finansal muhasebeye aktarmakta böylece genel çıkarımlara zemin hazırlayarak bütüncül bir yaklaşımla hizmet etmektedir. Dolayısıyla futbol ekonomisinin en temel iki öznesi olan futbolcular ve futbol kulüpleriyle ilgili işlemlerde aynı yaklaşımla ele alınmaktadır. Bu bağlamda bir futbol kulübü ve futbolcular ile ilgili mali yapıyı analiz etmek son derece elzemdir. Çalışmada bu yaklaşım benimsenmekte olup, bu amaca hizmet etmek için bir futbol kulübünün gelir-gider ile aktif-pasif yapısı incelenmiştir.

3.1.1.Futbol Kulübünün Gelir- Gider Yapısı

Başlangıçta gişe gelirleri ile faaliyetlerine devam eden futbol kulüpleri günümüzde küresel ekonomiyle paralel bir ivme göstererek gelir kaynaklarında

çeşitlendirmeye girmiştir. Bu gelir kaynakları başlıca yayın hakkı (havuz gelirleri), karşılaşma hasılatlarından elde edilen kombine ile teberru bilet satış gelirleri, transfer gelirleri, sponsorlar, bağış ve yardımlar, yeni ortaklıklar, şampiyonluklardan elde edilen ödül gelirleri, futbol kulübünün markasını taşıyan ürünlerin satışları, Spor Toto vb. isim hakkı gelirleri, reklam gelirleri, stat, tesis, kira gelirleri, kazanılan tazminatlardan oluşmaktadır.

Bir futbol kulübüne ait gider yapısına ise, ödenen kira giderleri, antrenör, futbolcu transfer ve maaşları, kulübe ilişkin genel yönetim giderleri, kulübün insan kaynaklarına ilişkin sunduğu sağlık, eğitim veya sözleşmeye bağlı sağlanacak imkânlarla ilişkin giderler örnek olarak gösterilebilir.

Öte yandan, gelir-gider yapısı futbol kulübünün büyüklüğü ile paralel bir şekilde değişmektedir. Futbol kulübüne ilişkin tüm gelir ve giderler muhasebeleştirme ilkelerine uyumlu bir şekilde kayıt altına alınmalı ve kulüple ilgili mali veri ihtiyacını karşılamalıdır.

Çalışmanın uygulama bölümünde yer alan futbolcuların muhasebeleştirilmesinde futbol kulübünün gelir-gider yapısını etkileyen bazı işlemler ve durumlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

- *Futbolcu Transfer Kazancı Elde Edilmesi:* Transfer, futbolcunun mevcut kulübüyle sözleşmesi bittiğinde veya sözleşmesi devam eden kulübün başka bir kulübün futbolcuyla ilgili yapmış olduğu teklife olumlu cevap vermesi sonucunda, futbolcunun karşı kulübe geçmesi işlemi ifade eder. Bir nevi futbolcu satışı anlamına gelen bu işlem, futbol kulübü açısından gelir oluşturan durumdur.
- *Transfer Ücretinin Tahakkuku ya da İtfa Edilmesi:* Kulüp tarafından futbolcuya ilgili transfer ücreti ya taksitler halinde ya da peşin olarak ödenmektedir. Taksitler halinde ödenen transfer ücreti tahakkuk ettikçe ya da ödendikçe satılan hizmet maliyetiyle ilişkilendirilmek suretiyle gider yazılabilmektedir. Öte yandan peşin ödenen ve süresi bir yıldan uzun olan transfer ücreti söz konusu olduğunda ise, cari döneme ait olan ücret yine satılan hizmetin maliyetiyle ilişkilendirilmekte suretiyle gider yazılmakta, sonraki döneme ait olanlar ise, dönemsellik kavramı gereği, ödeme

anında aktifleştirilmekte, sonraki dönemlerde gidere dönüştürülmektedir (Aytekin, 2012: 33-34).

- *Bonservis Bedelinden İtfa Payı Ayrılması*: Futbolcular için ödenen bonservis bedelleri, işletmelere uzun süre fayda sağlamakta olup niteliği gereği ilk olarak maddi olmayan duran varlık olarak kayda alınmaktadır. Dönem sonlarında ise itfa payı ayrılmak suretiyle gidere dönüştürülmektedir.
- *İmza Parası*: Futbol kulübünün bonservisi elinde olan futbolcuya, takımına transfer etmeye ikna etmek amacıyla yapmış olduğu ödemedir.
- *Futbolcunun Kiraya Verilmesi*: Futbolcular futbol kulüpleri tarafından sezonluk veya daha uzun bir süreli olarak kiraya verilebilmektedir.
- *Futbolcuya Sağlanan İmkânlar*: Takımın futbolcuya sözleşme yaparken futbolcuya; konaklama, araç tahsisi, çocuklarının okul masraflarının karşılanması gibi sağladığı imkânları içerir.
- *Maç Başı Ödemeleri*: Futbol kulübünün gerçekleştirdiği her maç sonucunda futbolcuya yapmış olduğu ödemedir.
- *Galibiyet Primi*: Futbol kulübünün kazanılan maç sonucunda futbolcuya yapmış olduğu ödemedir.
- *Reklam Geliri*: Futbolcunun yapmış olduğu reklam anlaşması sonucunda futbolcu ve kulübü arasında yapılan sözleşmede daha önceden belirtilmek koşuluyla futbol kulübünün alacağı paydır.

Transfer işlemi bir nevi futbolcu satışı olduğundan futbol kulübünün gelir kaynaklarından birini oluşturmaktadır. Ayrıca futbolcuların reklam kampanyalarında yer alması durumunda futbol kulübünün de buradan alacağı bir pay varsa veya futbolcular sezonluk olarak kiraya veriliyorsa bunlar futbol kulübünün gelir kaynakları olarak kabul edilmektedir. Öte yandan imza parası, maç başı ödemeleri, galibiyet primleri, futbolcuya sağlanan imkânlar ve bonservis bedeli ile kulüp tarafından aktifleştirilen transfer ücreti dönemsellik ilkesiyle uyumlu olarak futbolcunun maliyetiyle ilişkilendirilerek futbol kulübünün gider yapısıyla ilgili olmaktadır.

3.1.2. Futbol Kulübünün Aktif- Pasif Yapısı

Futbol kulübünün bilançosunda aktif yapıyı oluşturabilecek çeşitli dönen ve duran varlıklar olabilmektedir. Likidite esasından hareketle raporlanan bu kalemler kulübün mali gücüne paralel bir şekilde değişmektedir. Ancak genel anlamda günümüzde futbol kulüplerinin sahip olabileceği varlıkları başlıca, futbolcular ve aktifleştirilen transfer ücretleri, kulübe ait çeşitli tesisler, tesislerde kullanılan ekipmanlar ve vadeye göre tahsil edilecek olan alacaklardan oluşmaktadır. Türkiye’de *Dört Büyükler* olarak isimlendirilen Fenerbahçe, Galatasaray, Beşiktaş ve Trabzonspor’un maçlarını gerçekleştirdiği stadyumlar Gençlik Spor Genel Müdürlüğüne aittir. Yalnızca *üst kullanım* hakları belli bir bedel karşılığında 10 veya 49 yıllık sözleşmelerle kiralanmaktadır. Bu bağlamda dönemsellik ilkesi gereği ve vergi uygulamalarının yönlendirmesinden hareketle, söz konusu kira bedelinin faydası tükenen kısmı ilgili dönemde giderleştirilmekte kalan tutar ise henüz faydası tükenmediği ve kulüpçe gelecek dönemlerde yararlanılacağı için aktif hesaplarda izlenmekte ve bu da kulüp açısından duran varlık olarak ele alınmalıdır. Öte yandan yurt dışı uygulamalarında ise kulübün stadyumu duran varlık olarak aktifleştirdiği ve her yıl amortisman ayrıldığı görülmektedir.

Pasif yapı ise başlıca aktif yapının temini için katlanılan değer kullanımlarını gösteren, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak kullanımı, öz kaynak kullanımından oluşmaktadır. Yabancı kaynak kullanımı da tıpkı bir ticari veya hizmet işletmesinde olduğu gibi kendi içinde çeşitlenmektedir.

Çalışmanın uygulama bölümünde yer alan futbolcuların muhasebeleştirilmesinde futbol kulübünün aktif-pasif yapısını etkileyen bazı işlemler ve durumlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

- *Bonservis Ücreti*: Takımıyla sözleşmesi devam eden futbolcunun bir başka takıma transfer edilebilmesi için ödenen ücrete denir (<https://www.yeniakit.com.tr>).
- *Aktifleştirilen Transfer Ücreti*: Futbol kulübünün transfer etmiş olduğu futbolcuya ödediği ve cari dönemden sonraki döneme ilişkin transfer ücretini ifade eder. Söz konusu transfer ücretinin

dönemsellik gereği aktifleştirilmesinin daha uygun olacağı sonucuna ulaşılmıştır (Aytekin, 2012:43).

- *Takas*: Futbol kulübünün bir diğer futbol kulübüyle anlaşarak futbolcularını değiştirmesi anlamına gelmektedir.
- *Tazminat ödemeleri*: Futbolcunun futbol kulübünü sözleşmeye aykırı bir eylem gerçekleştirdiği gerekçesiyle maddi veya manevi zarara uğradığı iddiasıyla mahkemeye başvurması ve mahkeme tarafından futbolcunun haklı bulunması durumunda futbol kulübünün verdiği ve ilgili dönemde karşılığa konu yaptığı zarara ilişkin bedel ödemesidir.

Bonservis bedeli ve transfer ücreti futbolcuyla yapılan yeni sözleşme süresi boyunca futbol kulübünün futbolcu üzerindeki hukuki açıdan hakkını temsil ederek, kulüp tarafından yapılmış uzun vadeli ödemeler olarak aktif yapıyla ilişkilidir. Dava aşamasındaki tazminatlar karşılığa konu edinmek şartıyla futbolcuya ödenecek bir borcu temsil ettiğinden pasif yapının içinde ele alınabilir. Öte yandan takas işleminde kulüp aleyhine bir fark doğmuşsa, kulüpçe söz konusu tutarda pasif yapıyı etkilemektedir.

3.1.3.Futbol Kulüplerinde Finansal Raporlama ve Futbolcuların Muhasebe İşlemlerinin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Türkiye Muhasebe Standartları 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Değerlendirilmesi

Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'nın Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ile ilgili yetkili kurum olması nedeniyle 6102 sayılı (Türk Ticaret Kanunu'nda [TTK], 2011) belirtildiği üzere , "...defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişiler, finansal tablolarını düzenlerken, KGK tarafından yayımlanan TMS, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak zorundadır'' hükmüne yer verilmiş ve aynı kanunda KGK' ya değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için özel istisnai standartlar koyma ve bunlar için farklı düzenlemeler yapma konusunda yetki verilmiştir [TTK/Md-88, Geçici Md-1]. 14.06.2017 tarihi itibariyle KGK'nın TMS/IFRS ile ilgili almış

olduğu kararlara göre, KAYİK(Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) herhangi bir lte bakılmaksızın TMS/TFRS’yi uygulamak mecburiyetindedir. KAYİK’lerin dışında aktif toplamı, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı ltleri kapsamına giren bağımsız denetime tabi olan işletmeler (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı [BOBİ FRS], 2017) ile uyumlu olarak raporlama yapmaya devam edebilmektedir. Öte yandan aktif toplamı, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı ltlerini sağlamayan işletmeler bağımsız denetime tabi olmadıkları için finansal tablolarını, (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği [MSUGT], 1994)’ ne uygun olarak düzenlemektedir. Bu bağlamda Türkiye’deki spor kulüplerinde yukarıdaki ayrımlara dikkat edilerek Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT veya KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS ile uyumlu olarak finansal tabloların hazırlandığı belirtmek gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle MSUGT ile TMS/TFRS’ ye göre finansal raporlama yapacak olan futbol kulüplerinde futbolcuların muhasebe işlemlerinde kullanacağı gösterim Őekillerini açıklamak amacıyla, MSUGT’ne göre muhasebe işlemlerini gerçekleştiren bir futbol kulübü, muhasebe dilinde aktif bir yapı gösteren futbolcularını genelde 260 Haklar Hesabında veya 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında takip etmektedir. Futbolcularla ilgili çeşitli spesifik işlemlerde konuyla ilgili TDHP’ de yer alan başka hesaplardan da yararlanılmaktadır. Futbolcularla ilgili gerçekleştirilen mali işlemler THP kapsamında çalışmanın uygulama bölümünde yer aldığından burada yukarıdaki açıklamalar ile yetinilmiştir. Öte yandan TMS/TFRS’ ye göre raporlama yapacak olan futbol kulüpleri futbolcularıyla ilgili mali nitelikli işlemlerinde baz alacağı standartlardan biri TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (TMS 38) olmaktadır. Futbolcuların muhasebe işlemleriyle TMS 38’i ilişkilendirmeden önce, söz konusu standardı tanıtmakta fayda bulunmaktadır.

1960’lı yıllardan sonra gelişmeye başlayan insan kaynakları muhasebesi iki ana soruya cevap aramaktadır. Bunlar, insan kaynağının varlık olarak bilançoda nasıl tanımlanacağı ve insan kaynağının nasıl değerleneceğidir. Muhasebe alanında uluslararası bağlamda ortak bir dil ihtiyacını karşılamaya yönelik geliştirilen Uluslararası Muhasebe/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/ IFRS)’nda insan kaynağı Maddi Olmayan Duran Varlıklar (IAS

38) çerçevesinde ele alınmaktadır. IAS 38, bilanço da bir hesap kalemi oluşturmayan ancak ekonominin gelişimi ve değişimiyle birlikte çağın ihtiyaçlarına cevap verebilmek amacıyla, fiziksel bir yapı taşımayan, özellikle bazı işletmeler ve sektörler için büyük öneme sahip olan iktisadi kıymetlerin raporlanmasıyla ilgili geliştirilmiş bir standarttır. Bu bağlamda şirketin piyasa değeri ile öz kaynağının defter değeri arasında farka neden olan ve fiziksel olmayan unsurlardan biri de şirketin sahip olduğu insan sermayesidir. Muhasebe yazınında sahip olunan bu kıymetin değerini birtakım küresel normlar aracılığıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

IAS 38 kapsamında, günümüzde insan sermayesi gibi soyut bir yapı taşıyan fakat işletme için elzem olan iktisadi değerler ile ilgili belli açıklamalar getirilmektedir. Söz konusu standardın getirdiği bu açıklamalar ve standardı yüzeysel bir şekilde tanıtmak amacıyla standardın içerdiği konular aşağıdaki gibi sıralanabilir (Örten vd., 2017: 553).

- Maddi olmayan varlıklar kapsamına nelerin gireceğini veya nelerin girmeyeceğini,
- Bunların ne zaman ve hangi değerler ile bilançonun aktifine alınacaklarını,
- Aktife alındıktan sonraki dönemlerde değerlemelerin nasıl yapılacağını,
- Finansal tablo dipnotlarında nelerin açıklanacağını kurala bağlanmıştır.

Bu çalışmada, IAS 38'i genelde tanıtmaya özelde ise, insan kaynağını ilgilendiren hususlarıyla ele alıp inceleme hedeflenmiştir. Dolayısıyla çalışmanın bu kısmında IAS 38 ile ilgili insan sermayesini ilgilendiren hususlara yer verilmekte diğer konulara ise değinilmemektedir. Bu bağlamda IAS 38 kapsamına giren insan sermayesinin maddi olmayan duran varlık olarak ele alınabilmesi için belli özellikleri taşıması gerekmekte olup böylece IFRS kapsamında bir işletme varlığı olarak kabul edilebilecektir. Söz konusu duruma açıklama getirmek için öncelikle standart dilinde maddi olmayan duran varlığın ne anlama geldiğini belirtmekte fayda bulunmaktadır. TMS(IAS) 38'e göre maddi olmayan duran varlık, *fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan bir varlık* şeklinde

tanımlanmaktadır. Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki kriterlere sahip olması gerekmektedir (<http://www.kgk.gov.tr>).

- Maddi olmayan duran varlık tanımını sağlaması,
- Muhasebeleştirme kriterini sağlaması gerekmektedir.

Bir varlığın, maddi olmayan duran varlık tanımına girmesi için gerekli olan şartlar ise aşağıdaki gibidir (Örten vd., 2017: 555).

- *Tanımlanabilir, Belirlenebilir Olma:* Diğer varlıklardan ayrıştırılabilir veya tanımlanabilir olmalıdır. Bunun en iyi göstergesi, diğer varlıklardan ayrı bir şekilde kiraya verilebilir, satılabilir, takas edilebilir veya dağıtılabilir, diğer mal veya hizmetlerin üretiminde kullanılabilir olmasıdır. Eğer bir varlık işletme başka bir maddi varlık ile birlikte kullanıldığında fayda sağlıyor ve ondan ayrı bir şekilde elden çıkarılması mümkün olmuyor ise bu varlık maddi olmayan varlık sayılmaz, maddi varlığın bir unsuru sayılır.
- *Kontrol Edilebilir Olma:* Bir maddi olmayan duran varlığın başkaları tarafından kullanımı engellenebiliyorsa ilgili varlığın kontrol ediliyor olduğu kabul edilir. Fiilen üçüncü kişilerin kullanımı engellenebilir, ya da başkaları tarafından kullanımı mahkemeler kanalıyla durdurulabiliyorsa bu hak maddi olmayan bir varlık sayılır. Bunu sağlamak telif hakkı, patent gibi koruyucu düzenlemeler ile mümkün olmaktadır.
- *Gelecekte Ekonomik Fayda Sağlama Potansiyelinin Olması:* Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak nitelenebilmesi için bu varlığın kullanımından fayda sağlanabilecek bir varlık olması gerekmektedir. Gelecekte sağlanacak fayda; maliyet tasarrufu veya üretilen mal ve hizmetlerden sağlanacak hasılatı arttırması ile ölçülebilir.

Standartta belirtilen bu hususları futbolcular açısından değerlendirmek gerekirse, bir futbol kulübünün aktif değeri olarak kabul ettiği futbolcusu kulübün tartışmasız en değerli aktif kalemini oluşturmaktadır. Bu bağlamda standartta bahsedilen üç kriter açısından değerlendirildiğinde, kulübün futbolcusunu kiraya

verme, takas etme başka bir takıma satma gibi hakları yasal düzenlemelere bağlı kalmak kaydıyla bulunmaktadır. Yine aynı şekilde futbol kulübünün futbolcusuyla imzaladığı sözleşme, bonservisin futbol kulübünde bulunması, futbolcunun tek taraflı kararıyla farklı bir kulüpte oynama hakkının bulunmaması kulübün futbolcu üzerindeki kontrol yetkisini göstermektedir. Söz konusu futbolcunun oynayacağı maçlarda oynaması takımın futbolcuların oyunundan federasyondan alacağı tutar veya futbolcunun sponsor çekim gücü ile takıma maddi kazanç sağlama potansiyeli gereğince söz konusu futbolcunun aktifleştirilmesi ve bir bilanço kalemi olarak ele alınması gerekliliktir.

Öte yandan maddi olmayan duran varlığın finansal tablolarda yer alabilmesine ilişkin kriterler aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (<http://www.kgk.gov.tr>).

- Gelecekte ekonomik yararların gerçekleşme ihtimalinin olması,
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesidir.

İşletmelerin insan kaynağı muhasebeleştirme kriteriyle ilgili olarak çalışmanın konusu incelendiğinde, futbolcudan gelecekte potansiyel sağlanacak ekonomik yararlar ile kulübün futbolcuyla ilgili katlandığı ekonomik fedakârlıkları tespit edebilme kolaylığı karşı karşıya kalınan futbolcu insan sermayesinin muhasebeleştirilebileceğinin önünü açmakta ve IAS 38 'in şartlarını sağladığını göstermektedir.

Yukarıda izah edilen tüm bu durumlar gerçekleştiğinde maddi olmayan duran varlık olarak söz konusu değer aktifleştirilmektedir. IAS 38, maddi olmayan duran varlıkla ilgili tüm işlemleri kapsamaktadır ancak maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili diğer işlemler çalışmanın kapsamı dışında kaldığından burada insan kaynağının muhasebede karşılık bulması amacıyla, bir aktif kalemi olarak ele alınmasıyla ilgili özelliklere yer verilmektedir. Dolayısıyla bir futbol kulübünün futbolcusu temelde IAS 38'deki koşullara tabi olabilmektedir. Küresel bazda kabul gören IFRS, kapsamında ele alınan insan kaynağı ile ilgili ayrı bir standart henüz düzenlememekte ancak esnek bir tutum sergilemektedir. Dolayısıyla günümüzde standartlara uygun raporlama yapan futbol kulüplerinin futbolcularıyla ilgili muhasebe işlemlerinde IAS 38 kriterlerine tabi olduğunu ve finansal raporlamasını bu doğrultuda gerçekleştireceğini belirtmek gerekmektedir.

3.1.4.Futbol Kulüplerinin Kuruluş Şekli ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Türkiye’de ilk olarak futbol kulüpleri, 5253 sayılı Dernekler Kanunu’nun *Gençlik ve Spor Kulüpleri* başlıklı 14. maddesine göre, kamu kurum ve kuruluşlarında, yükseköğretim kurumlarında ve özel kuruluşlarda, kendi mensupları tarafından, spor faaliyetlerini yönlendirmek ve boş zamanları değerlendirmek için kurulmuşlardır (<https://www.dernekler.gov.tr>). Türkiye’de mevcut uygulamada bir spor kulübü dernek veya şirket olmak üzere farklı şekilde kurulabilmektedir (Devecioğlu vd., 2012). Başka bir ifadeyle, bir spor kulübü olarak futbol kulüpleri özel hukuk tüzel kişisi olan dernek şeklinde örgütlenebilirler. Bununla birlikte son zamanlarda futbol kulüplerinin anonim şirket şeklinde örgütlenmesine de izin verilmiştir. Halka açılma ve borsada işlem görme imkânları ile birlikte, futbol kulüpleri böylece şahsın hukuku alanından sermaye piyasası hukuku alanına kaymaktadır (Kocaoğlu, 2011). Dernekler kar amacı gütmeyen kurum ve kuruluşlar olduklarından, ticari faaliyetlerden men edilmekte ve bu şekilde kurulan spor kulüpleri de yalnızca spor faaliyetleri gerçekleştirebilmektedir. Ancak gelir, aktif ve kaynak yapısını zenginleştirmek isteyen spor kulüpleri için alternatif bir kuruluş şekli olarak şirketleşme statüsünün önü açıktır. Öte yandan şirketleşme yolunu seçen spor kulüpleri de belli vergisel avantajlardan mahrum kalmaktadır.

Dernek statüsünde kurulan spor kulüplerinin vergisel avantajları aşağıdaki gibidir (Devecioğlu vd., 2012).

- Katma Değer Vergisi(KDV) (Katma Değer Vergisi Kanunu madde 17),
- Damga Vergisi (Damga Vergisi Kanunu madde 9),
- Emlak Vergisi (Emlak Vergisi Kanunu madde 4),
- Gümrük Vergisi (Gümrük Vergisi Kanunu madde 167) ve harç istisnası,
- Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyeti (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu madde 3),
- Bağış ve yardımların gelirlerden indirilebilmesi (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10) sunulan imkânlardır.

Öte yandan ticari şirket biçiminde kurulan spor kulüplerinin bu tercihleri aşağıdaki gerekçelere dayanmaktadır (Sultanoğlu, 2008: 14-18).

- Büyük bütçelerin dernek olarak yönetiminin zorluğu,
- Kurumsallaşma ve profesyonelleşme
- Halka arz,
- Dernek konumunda iken yapılamayan ticari faaliyetlerde bulunabilmek,
- Bağlı oldukları spor kulüplerine direkt olarak fon kaynağı sağlayabilmek,
- UEFA'nın 2004/2005 sezonundan itibaren lisans hakkı için zorunlu kıldığı kriterlere uyum açısından kurumsal yönetim ilkelerini uygulayabilmek,
- Uluslararası markalaşabilmek,
- Kredi temini kolaylığı yaratabilmek,
- Büyüyen rekabet ortamında büyük ölçeklerde artan maliyetleri karşılayabilmek için yeterli kaynaklara ulaşabilmek ve vergi avantajlarından faydalanabilmektedir.

Yukarıdaki bilgilerden hareketle, çalışmada spor kulüplerinin Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu karşısındaki durumu ayrı ayrı incelenmiştir.

3.1.4.1.Futbol Kulüplerinin 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesi gereğince, hangi kurumların kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu açık bir şekilde ifade edilmektedir. Madde 1'e göre dernek veya vakıflara ait işletmeler ile benzer nitelikli yabancı işletmelerin vergiye tabi olduğu belirtilmektedir. Ancak kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi ile "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" (<https://www.mevzuat.gov.tr>) kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Daha sonra 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4.12.

maddesi gereğince, 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 değerlendirilecektir (<https://www.gib.gov.tr>). Örneğin; TFF' ye tescil edilmiş bir spor kulübünün, idman ve spor faaliyetlerine bağlı olarak maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetleri 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 (<https://www.gib.gov.tr>).

3.1.4.2.Futbol Kulüplerinin 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. Maddesinin 1. Fıkrasının' da ücret; *İşverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.* (<https://www.mevzuat.gov.tr>) biçiminde tanımlanmaktadır. Ayrıca maddenin ikinci fıkrasında ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştiremeyeceği hükmüne bağlanmıştır. İlaveten 3. Fıkranın 6. Bendinde ise *Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler* ücret olarak kabul edilmiştir (<https://www.mevzuat.gov.tr>).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesi gereğince, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerde %15 tevkifat oranıyla vergilendirmeye ilişkin hükmün uygulama süresi 31.12.2007 tarihinde sona ermiştir. Kanuna eklenen geçici 72. maddeyle sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi yeniden düzenlenmekte olup 31.12.2017 tarihine kadar geçerli kılınmıştır. Daha sonra mevcut uygulama 7063 Sayılı Kanunu' nun 1. maddesiyle değişen ibareyle, 31.12.2019 tarihine kadar uzatılmıştır. Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden

aşağıdaki oranlarla gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır (<https://www.resmigazete.gov.tr>).

Lig usulüne tabi olan spor dallarında;

- En üst ligdekiler için % 15,
- En üst altı ligdekiler için % 10,
- Diğer liglerdeki için % 5,

Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerde tevkifat oranı % 5'tir. 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 dâhil edilmez. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31.12.2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır hükmü yer almaktadır (<https://www.resmigazete.gov.tr>). Düzenleme ile birlikte sporcular için üst ligden alt lige inildikçe azalan bir gelir vergisi oranı belirlenmektedir.

Öte yandan ticari bir girişim gibi, ortaklara dağıtılan kardan gelir vergisi kesintisi yapılacağı yani, ortaklar için bir muafiyet veya indirimin söz konusu olmadığını ve muhasebeleştirileceğini ifade etmek gerekmektedir.

3.1.4.3.Futbol Kulüplerinin 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Türkiye' de KDV 3065 sayılı Kanunla düzenlenmekte olup, bir işlem vergisi olması nedeni ile işlemi yapanın hukuki yapısına göre alınan bir vergi özelliği taşımamaktadır. Vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişiler verginin mükellefi olmaktadır (Karabulut ve Açak, 2016). Dolayısıyla gerek spor kulübünün kuruluş şekli gerek kurumlar veya gelir vergisi mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.maddesi kapsamında yer alan her türlü mal teslimi ve hizmet ifası, Katma Değer Vergisi'ne tabidir. Katma Değer Vergisi Kanunun' da spor faaliyetinin amatör veya profesyonel olup olmamasına göre de bir ayırım yapılmaktadır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 12.1 Spor Kulüpleri başlıklı kısmında da

açıklandığı üzere, spor kulüpleri amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahip olabilirler (Durmuş, 2016). Bir spor dalını profesyonel olarak nitelendirebilmek için belli prosedürleri yerine getirmek gerekmektedir. Ancak günümüze kadar bu alanda profesyonel olan tek spor dalı futbol olmuştur ve futbolun yönetimi ile ilgili olarak da 17.06.1992 tarih ve 3813 sayılı Kanun ile TFF kurulmuştur. Bu Kanun ile TFF özerk hale gelmiştir. Futbolun yarattığı parasal değerlerin giderek büyümesinden ve ilginin giderek artmasından dolayı böyle bir yapılanmanın olması zorunlu hale gelmiştir (<https://www.avdb.gov.tr>. ‘den aktaran: Durmuş, 2016).

Spor kulüplerinin KDV ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’ in birebir açıklaması şu şekildedir, (...) *idman ve spor müesseselerine sahip dernekler ile kamu idare ve müesseselere ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri nedeni ile mükelleftirler. Anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesi gereğince vergiye tabi olduğu ise açıktır. Spor kulübü dernekleri amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptirler. Bir iktisadi işletme niteliğinde olan profesyonel futbol şubeleri ile, sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri, yapılan açıklamalar çerçevesinde katma değer vergisinin konusuna girmektedir* (<https://www.gib.gov.tr>).

Yukarıdaki açıklamalara ilaveten 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 (www.gib.gov.tr):

- Maç hasılatları,
- Spor toto-loto ve lotogol isim hakkı gelirleri,
- Spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Reklam gelirleri,
- Diğer gelirlerdir.

Profesyonel futbol şubelerinin yukarıda sayılan spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı, spor toto-loto, lotogol 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 (www.gib.gov.tr). Öte yandan futbolculara ait transfer ücretleri ve futbolcunun kiralanması sonucunda elde edilecek tutarın yukarıdaki madde gereğince KDV'ye tabi olmayacağını ifade etmek gerekmektedir.

Bağlayıcı bir hukuk kaynağı konumundaki Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği' nin yukarıda yer verilen açık hükümleri gereği anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan spor kulübünün diğer bir kulübe yaptığı bir teslim veya hizmet söz konusu ise bu işlem nedeniyle yapılan harcama (ödeme) 3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabi tutulacaktır (Durmuş, 2016).

3.1.4.4.Futbol Kulüplerinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu

213 Sayılı (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961)' un 172. maddesi gereğince, gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaktadır. İlgili maddede kimlerin bu kapsamda yer aldığı belirtilmekte olup, ilaveten, (*Değişik: 30/12/1980-2365/24 md.*) iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler (www.mevzuat.gov.tr) hükmü yer almaktadır. VUK' ta yer alan bu maddeden hareketle, spor kulüplerinin sahip olduğu iktisadi işletmeleri ürün satışlarında KDV'ye tabi olmaları halinde VUK' un hükümlerine göre defter tutmak ve belge düzenlemek mecburiyetindedir.

3.1.5.Futbol Kulüplerinde Kullanılacak Defterler

Türkiye' de spor kulüpleri Dernekler Kanunu'na tabi olarak dernek statüsünde veya TTK'nın hükümlerine uygun olarak şirket biçiminde faaliyetlerine devam edebilmektedir. Ancak bu kuruluş ve faaliyet şekli mutlak değildir. Bir spor kulübü ilk başta dernek statüsünde kurulabilme ve daha sonra profesyonel takımlarını şirkete devredebilme veya kiraya verebilme hakkına sahiptir. Spor kulübünün dernek veya şirket biçiminde faaliyet gösterme kararının

temelinde ticari kazanç amacı bulunmaktadır. Dernekler herhangi bir kar amacı taşımadan kurulan kurumlarken, şirketlerde ise ticari kazanç elde etme ve bunu pay sahiplerine dağıtabilme amacı bulunmaktadır. Bu bağlamda, spor kulübünün kuruluş biçimi bu tercihler doğrultusunda şekillenmektedir. Spor kulübünün kuruluş şekli tutulacak defterleri de etkilediğinden, dernek statüsünde kurulan veya şirketleşme tercihinde bulunarak halka arz edilen bir spor kulübünün tuttuğu defterler birbirinden farklıdır. Çalışmada spor kulüplerinde tutulan defterler bu ayrıma dikkat edilerek verilmiştir.

3.1.5.1.Futbol Kulüplerinin Dernek Statüsüne Tabi Olması Durumunda Tutulacak Defterler

Türkiye’de bir dernek işletme hesabı esasına göre defter tutmakta ancak kamu yararına çalışma statüsü bulunan dernekler 01.01.2018-31.12.2018 tarihleri arasında yıllık brüt gelirleri 774.018 TL’ yi aşması durumunda takip eden hesap döneminden başlayarak bilanço esasına göre defter tutmaktadır (<https://www.dernekler.gov.tr>). Söz konusu durum derneğe ilişkin şubeler içinde geçerli kılınmıştır. Başka bir ifadeyle, şubesi olan dernekler bilanço esasına göre defter tutuyorsa birinci firkada belirtilen hadlere bakılmaksızın derneğe ait şubede bilanço esasına göre defter tutmaktadır. Öte yandan işletme hesabı esasına göre defter tutmakta olan dernekler, yönetim kurulu kararıyla bilanço esasına göre defter tutma hakkına sahiptir. Ayrıca bilanço esasına göre defter tutan dernekler üst üste iki hesap dönemi belirtilen hadlerin altına düşmesi durumunda işletme hesabı esasına geri dönebilmektedir. Derneklerin ayrıca ticari işletmelere sahip olması durumunda VUK’ta yer alan defterleri tutma zorunluluğu da bulunmaktadır.

İşletme hesabı esasına göre tutulacak defterler ve esasları aşağıdaki gibidir (<https://www.dernekler.gov.tr>):

- *Karar Defteri:* Yönetim kurulu kararları tarihi ve numara sırasıyla bu deftere yazılmakta ve kararların altı toplantıya katılan üyelerce imzalanmaktadır.

- *Üye Kayıt Defteri:* Derneğe üye olarak girenlerin kimlik bilgileri, derneğe giriş ve çıkış tarihleri bu deftere işlenmektedir. Üyelerin ödedikleri giriş ve yıllık aidat miktarları bu defterlere işlenir.
- *Evrak Kayıt Defteri:* Gelen ve giden evraklar, tarih ve sıra numarasıyla bu defterlere kayıt edilmektedir. Gelen evrakların asılları ve giden evrakların kopyaları dosyalanır. Elektronik posta yoluyla gelen veya giden evraklar çıktısı alınmak suretiyle saklanır.
- *Demirbaş Defteri:* Derneğe ait demirbaşların edinme tarihi ve şekli ile kullandıkları veya verildikleri yerler ve kullanım sürelerini dolduranların kayıttan düşürülmesi bu deftere işlenir.
- *İşletme Hesabı Defteri:* Dernek adına alınan gelirler ve yapılan giderler açık ve düzenli olarak bu deftere işlenmektedir.
- *Alındı Belgesi Kayıt Defteri:* Alındı belgelerinin seri ve sıra numaraları, bu belgeleri alan ve iade edenlerin adı, soyadı ve imzaları ile aldıkları ve iade ettikleri tarih bu deftere işlenir.

Öte yandan bilanço esasına göre tutulacak defterler ve uyulacak esasları aşağıdaki gibidir (<https://www.dernekler.gov.tr>):

- (a) bendinin (işletme esasında tutulacak defter ve esasların bulunduğu bent) 1,2,3 ve 6ncı alt bentlerinde kayıtlı defterleri bilanço esasında defter tutan dernek de tutarlar.
- Yevmiye defteri, Defteri Kebir ve Envanter Defteri: Bu defterlerin tutulma usulü ile kayıt şekli VUK ile bu kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden yayımlanan MSUGT esasına göre yapılmaktadır.

Yukarıda verilen derneklerce tutulması gereken bu defterler dernekler biriminden veya noterden onaylı olmak zorundadır. Ayrıca alındı belgesi kayıt defteri, demirbaş defteri ve envanter defterinin kullanımı isteğe bağlı olarak kullanılmakta ve defteri kebirin onaylatılmasıyla ilgili bir zorunluluk bulunmamaktadır.

3.1.5.2.Halka Arz Yoluyla Faaliyetlerine Devam Eden Spor Kulüplerinin Kullandıkları Defterler

VUK, tacirleri birinci ve ikinci sınıf tacir olarak ikiye ayırmakta ve tüzel kişileri iş hacimlerinin belli hadlerin üstünde olması durumunda birinci sınıf tacir olarak kabul ederek tacirleri bilanço esasına tabi tutmakta öte yandan ikinci sınıf tacirleri ise işletme hesabi esasına tabi tutarak hükme bağlamaktadır. VUK' ta ki maddeden hareketle, şirketleşme tercihinde bulunarak faaliyetlerine devam eden spor kulüpleri ise, birinci sınıf tacir olarak kabul edilmekte ve bilanço esasına tabi olmaktadır. Günümüzde spor kulüplerinin şirketleşerek halka arz edilmesiyle faaliyetlerine devam etmesi durumunda ise, VUK, TTK ve Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olacaktır. Dolayısıyla şirketleşerek halka arz edilen spor kulüplerinin tuttuğu defterler dernek statüsünde kurulan spor kulüplerinin tuttuğu defterlerden farklı olmaktadır. Bilanço esasına göre tutulacak defterler burada da geçerli olup ilaveten, anonim ortaklıklar nedeniyle spor kulübünün tutması gereken birtakım defterler bulunmaktadır. Halka arz edilerek şirket statüsünde faaliyetlerine devam eden spor kulüplerinin TTK'nin 64. maddesi gereğince tuttuğu defterler aşağıdaki gibidir. (<https://www.mevzuat.gov.tr>).

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

Yine aynı maddede, (...) *Mevcut durumda kullanılmakta olan, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla ve bu Tebliğde belirtilen bilgilerden eksik olanların yazılması suretiyle açılış onayı yapılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir* (Ticari Defter Tebliği Geçici Madde -3/1) hükmüne bağlanmıştır (<https://www.mevzuat.gov.tr>).

VUK' un 182. maddesinde ise bilanço esasına tabi olan mükelleflerin tutması zorunlu defterler hükme bağlanmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir(<http://www.mevzuat.gov.tr>).

- Yevmiye Defteri
- Defteri Kebir

– Envanter Defteri

Yukarıda yer alan defterlerden; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri VUK ile TTK ‘da bulunan maddeler hükmü gereğince zorunlu olmakta diğer tutulacak olan; pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri, TTK’ da yer alan madde gereğince anonim şirketlerde zorunlu olarak tutulması gereken defterler arasında gösterilmiştir.

Öte yandan, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’ nın 2002/6 sayılı bülteninde ilan edilen *Futbol Kulüplerinin Halka Açılması İçin Belirlenen İlave Kriterler* başlıklı kararı ile; faaliyet ile ilgili kriterler, aktif yapısına ilişkin kriterler, pasif yapısına ilişkin kriterler, gelir yapısına ilişkin kriterler, özel durum açıklamaları ve futbolcuların bonservis bedelleri ile ücretlerinin mali tablolara yansıtılması konularında futbol kulüplerinin uymakla yükümlü olduğu ilave kriterler açıklanmıştır (Aytekin, 2012: 72). Çalışmanın örnek uygulama bölümü, hisse senetleri halka arz edilmeyen bir futbol kulübünden alınan muhasebe bilgileri doğrultusunda sunulduğundan burada SPK’nın kriterlerine girilmeyecektir.

3.1.6.Futbol Kulüplerinde Belgelendirme

Futbol kulüplerinin gerçekleştirdikleri mali nitelikli işlemleri muhasebeleştirirken dayanakları hazırlamış oldukları belgeleridir. Futbol kulüplerinin kuruluş biçimlerine ve gerçekleştirdikleri işlemlere göre hazırlayacakları belgeler çeşitlenmekle birlikte, genel olarak *alınacak belgeler ve verilecek belgeler* başlıkları altında ifade edilebilir.

Alınacak belgeler, futbol kulüplerinin gerçekleştirdikleri ödemeler sonucunda karşı taraftan almış oldukları belgelerdir. Başlıca, alınan fatura, yazar kasa fişi, postaneden alınacak pul veya gönderiler karşılığında verilen belge, uçak bileti, serbest meslek makbuzu, bina vergisi ödendi makbuzu, motorlu taşıtlar vergisi ödendi makbuzu, noter makbuzları, kira ödeme makbuzları, ücret bordoları, vergi dairesi ödeme makbuzları vb. gibi belgeler biçiminde ifade edilebilir (Aytekin, 2012: 67).

Verilecek belgeler ise, futbol kulüplerinin faaliyetlerini gerçekleştirirken yapmış oldukları genelde gelir unsuru taşıyan işlemler karşılığında hazırlamış oldukları belgelerdir. Bu belgeler içerisinde özellikle vergilendirme açısından, en

önemlilerin faturalar ve elde edilen gelirler karşılığında düzenlenen makbuzlar olduğunu ifade etmek gerekir. Gelir makbuzları, futbol kulüplerinin üyelerinin aidat biçiminde kulübe yapmış oldukları ödemeleri ve kulübe yapılan bağışlar varsa bu tutarları belgelendirmede başlıca kullanılmaktadır (Aytekin, 2012: 68).

3.1.7.Futbol Kulüplerinde İnsan Kaynağının Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama

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

3.1.7.1.Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Çalışmanın amacı; Karadeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan A.Ş. statüsünde ve hisse senetleri halka arz edilmeyen bir futbol kulübünün varlığı olarak ele alınan futbolcularıyla ilgili özellikli durumlar karşısında gerçekleştirdiği muhasebe işlemlerini örnek olaylar üzerinden açıklamaktır.

3.1.7.2.Uygulama Yöntemi ve Varsayımları

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

3.1.7.3.Futbol Kulübünde Futbolcuların Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar

Futbol kulüpleri Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde yer verilen hesap çerçevesinde belirtilen hesapları kullanmaktadır. Yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bilgilere göre futbol kulübünün futbolcularıyla ilgili muhasebe işlemlerinde başlıca aşağıdaki hesapları kullandığı tespit edilmiştir.

- 102 Bankalar Hesabı
- 120 Alıcılar Hesabı
- 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı
- 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı
- 260 Haklar Hesabı
 - 260.01. Bonservis Bedeli
- 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı
- 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı
 - 280.01. Aktifleştirilen Transfer Ücreti
- 329 Diğer Ticari Borçlar Hesabı
- 335 Personele Borçlar Hesabı
- 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı
 - 336.01. Kulüplere Transfer Borçları
- 379 Diğer Gider ve Borç Karşılıkları Hesabı
- 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı
 - 600.01. Bonservis Bedeli Geliri
- 602 Diğer Gelirler Hesabı
 - 602.01. Futbolcu Kiralama Geliri
 - 602.02. Reklam Geliri Bedeli
- 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı
- 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı
- 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı
- 780 Finansman Giderleri Hesabı

İncelenen futbol kulübünde, futbolcuların muhasebe işlemlerinde yararlanılan bu hesapların bazı kullanım amaçları bulunmaktadır. Yukarıda yer

alan hesaplar ve hesapların kapsamı çalışmada, aktif-pasif hesaplar ile gelir-gider hesapları başlıkları altında incelenmiştir.

3.1.7.4.Futbolcuların Muhasebeleştirilmesinde Aktif-Pasif Hesapların Kapsamları

Futbolcuların muhasebe işlemlerinde kullanılan aktif hesaplar ve bu hesapların kapsamı aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

Bankalar Hesabı: Futbol kulübünün futbolcuya veya kulübüne çeşitli amaçlarla yaptığı ödemelerde kullanılmaktadır.

Alıcılar ve Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı: Futbol kulübünün takas veya transfer karşılığında almak istediği futbolcunun kulübüne olan yükümlülüğünü temsil eden tutarlar bu hesaplara kaydedilmektedir.

Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı: Futbolcunun kendisine yapılan transfer ücreti ve bonservis bedeli ödenmeden futbolcu alımlarında sadece futbolcuya yapılan transfer ücretinin kaydedildiği hesaplar olarak kullanılmaktadır.

Haklar Hesabı: Bonservis bedelinin izlendiği hesap olarak kullanılabilir.

Birikmiş Amortismanlar Hesabı: Maddi olmayan duran varlık olarak ele alınan futbolcuların bonservis bedelini itfa ederken, hesaplanan itfa payının kaydedilmesinde kullanılmaktadır. Ancak bu hesap pasif karakterli bir hesap olup aktifi düzenleyici özellik göstermektedir.

Öte yandan futbol kulübünde futbolcuların muhasebeleştirilmesinde kullanılan pasif hesaplar ve kapsamı aşağıdaki biçimde ifade edilebilir.

Diğer Ticari Borçlar Hesabı: Futbolcu alımlarında, futbol kulüplerinin birbirlerine olan yükümlülüklerini kaydederken kullanacakları hesaplardan biri olarak önerilmektedir.

Personel Borçlar Hesabı: Futbol kulübünün futbolcularına olan yükümlülüğünü kaydettiği hesaptır. Örneğin, kulüp tarafından futbolcuya ödenmesi gereken fesih bedeli bu hesapta takip edilebilmektedir.

Satıcılar ve Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı: Futbol kulübünün takas veya transfer karşılığında almak istediği futbolcunun kulübüne olan yükümlülüğünü temsil eden tutarlar bu hesaplara kaydedilmektedir.

Diğer Gider ve Borç Karşılıkları Hesabı: Futbol kulübünün futbolcuya ödeyeceği tazminata ilişkin tutarı kaydettiği hesap olarak kullanılmaktadır.

3.1.7.5.Futbolcuların Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Gelir-Gider Hesaplarının Kapsamı

Futbolcuların muhasebe işlemlerinde futbol kulübü tarafından kullanılan gelir hesapları ve kapsamları aşağıdaki biçimde ifade edilebilir.

Yurtiçi Satışlar Hesabı: Futbolcu satışlarından elde edilen gelirin kaydedildiği hesaptır.

Diğer Gelirler Hesabı: Futbolcunun kiraya verilmesi veya futbolcunun reklam kampanyasında yer alması sonucunda kulübün elde edeceği gelirin kaydedildiği hesap olarak kullanılmaktadır.

Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı: Alt yapıda yetişen bir oyuncuya değer biçildiğinde herhangi bir ödeme yapılmadığından kulüp tarafından gelir olarak ifade edilmekte 260 Haklar Hesabında gösterilen değer kadar bu hesaba gelir yazılmaktadır. Ayrıca futbolcunun kiraya verilmesi veya futbolcunun reklam gelirinden kulübün pay alması gibi diğer gelir yaratıcı unsurlarda da bu hesap tercih edilebileceği ifade edilebilir.

Öte yandan futbolcuların muhasebeleştirilmesinde futbol kulübü tarafından kullanılan gider hesapları ve kapsamları ise aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı: Futbolcularla ilgili esas faaliyetlerin dışında gerçekleşen ancak futbol kulübü tarafından olağan karşılanabilecek gider ve zararların izlendiği hesap olarak kullanılmaktadır.

Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı: Futbolcularla ilgili katlanılan maliyetlerin dönem gideriyle ilişkilendirilmelerinde kullanılan hesaptır.

Finansman Giderleri Hesabı: Futbolculara yapılan faiz ödemelerinin izlendiği hesap olarak kullanılmaktadır.

3.1.7.6.Futbol Kulübünün Özellikli Durumlar Karşısında Gerçekleştirdiği Muhasebe İşlemleri

Çalışmanın bu kısmında çeşitli konu başlıkları altında futbol kulübünün futbolcularla ilgili gerçekleştirdiği muhasebe işlemleri örnek olaylar üzerinden

açıklanmaktadır. Futbol kulübünün kimliğini gizlemek amacıyla kulüp *E Spor* olarak isimlendirilmekte olup, futbol kulübünün ilişki halinde olduğu tarafların gösteriminde de aynı yaklaşım benimsenmiştir.

3.1.7.6.1. Futbolcu Alım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

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

Örnek Olay: E Spor G Spor'dan santrafor mevkisinde forma giyen futbolcusu K' yı bonservis ücreti olarak G Spor' a 1.000.000 \$ ve futbolcunun kendisine 850.000 \$ ödeyerek takımına transfer etmiştir. Söz konusu işlemin

01.01.2018 tarihinde gerçekleştiğini \$ kurunun ise 4.51 ₺ olduğu ve futbolcuyla gerçekleştirilen sözleşmenin 5 yılı kapsadığı varsayılmaktadır.

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

G Spora Ödenen Bonservis Bedelinin Kaydı

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

Futbolcu K'ya Ödenen Tutarın Kaydı

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

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

futbol kulübü tarafından belirtilmiştir. Dolayısıyla yukarıdaki örneğin aksine futbolcu alımında yalnızca futbolcuya ödenen bir bedel olması ve futbolcunun eski kulübüne ödenecek bir bedelin bulunmaması durumunda, kulübün bu transfer işlemiyle ilgili 260 Haklar Hesabında takip edeceği bir tutar olamayacağını ifade etmek gerekir. Öte yandan, futbolcunun kendisine yapılan ödemenin tutarının muhasebeleştirilmesinde 260 Haklar Hesabına yazılmadan ilgili tutarın yalnızca 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının kullanılışı, bu hesaba yazılacak tutarı giderleştirmeye mahkûm bırakarak varlık olarak nihayetinde değerlendirilmesinin önüne geçmektedir. Oysa futbol kulübünün en değerli varlığı olan futbolcuların değerlerinin izlendiği hesap nihayetinde kendini dönem giderine devreden aktifleştirilmiş bir gider hesabı olmamalıdır. Tıpkı bir ticaret, üretim veya hizmet işletmesinde esas faaliyetin konusu olan varlıkların takibinde izlenen 152 Mamuller Hesabı, 153 Ticari Mallar Hesabı veya işletmeye alınan demirbaş sonucunda 255 Demirbaşlar Hesabı veya taşıt alımında 252 Taşıtlar Hesabını kullanma ihtiyacı duyan muhasebe mantığı söz konusu durumu açıklarken, işletmenin bilançosuna alınan ve bir iktisadi kıymet özelliğine sahip olan söz konusu futbolcusuyla ilgili potansiyel gerçekleşebilecek tüm işlemlere maruz kalma ihtimaliyle oluşabilecek fiyat farklılıkları nedeniyle kar/zarar hesaplamasını yapmakta, ancak futbolcuyla ilgili bu değer kendine ait aktif bir hesapta takibine olanak sağlayamamaktadır. Burada futbolcuyla ilgili gerçekleşebilecek potansiyel işlemlerden biri futbolcu satışı olabilmektedir. Örneğin futbolcu K belli bir süre E Spor'dan farklı bir futbol kulübüne transfer edilebilir. Bu transfer E Spor açısından karlı veya zararlı bir işlem olabilir. Burada muhasebeleştirme esnasında, 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabını kullanmak özü itibariyle esas faaliyetler ile ilgili en önemli varlık olarak nitelendirebilecek futbolcuların gösteriminde tarafımızca doğru bulunmamaktadır. Zira bir ticaret işletmesinde ticari mal satışında, bir üretim işletmesinde mamul satışında veya bir hizmet işletmesinde hizmet satışında hatta tüm bu işletme tiplerinde bir duran varlık satışında bile ilgili varlığın kendine ait bir hesabı varken futbolcularla ilgili bu şekilde hesapsal gösterimin yeterli olamayacağı kanaatindeyiz. Ancak satışla ilgili işlemler farklı bir örnek olay tipini oluşturduğundan burada daha fazla açıklamaya girilmemektedir. Ayrıca söz konusu muhasebe işleminin neticesinde amortisman

uygulamasının önünü kapattığını da belirtmek gerekir. Eğer, 260 Haklar Hesabında takip edilecek bir tutar yoksa ve 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabıyla gösterim tercih edilmişse bu hesap her bilanço günü önce dönen varlık hesabı olan 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına kendini devretmekte ardından dönem gideri olan 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında gösterilmektedir. Vergisel açıdan giderleşme olanağı tanımlanırken bu işlemi bir nevi amortisman uygulaması olarak ele almak muhasebe mantığına aykırı bir davranış olacaktır. Hesapsal açıdan sistematik bir şekilde giderleşmekle birlikte nihayetinde bu işlem amortisman uygulaması değildir. Yalnızca vergi odaklı muhasebe anlayışının bir çıktısı olarak ele alınmakta ve futbol kulübüne bir nevi gider yazma hakkı tanımaktadır. Ancak teori ile pratiğin birlikte gelişmesi ve birbirini beslemesi, böylece muhasebe biliminin ilerleyişini de hızlandıracağı kanaatindeyiz.

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

Bonservis Bedeli Ödemedi Futbolcu M'nin Alış Kaydı

.....01.01.2018.....		
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı 260.01. Bonservis Bedeli	4.500.000	
102 Bankalar Hesabı		4.500.000

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

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

Futbolcu V' nin E Spor'a Transferi

.....01.01.2018.....		
260 Haklar Hesabı 260.01. Bonservis Bedeli	650.000	
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı		650.000

Futbolcu Ç'nin Transferinde Hasılat Boyutu

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

Transferden Doğan Borcun Alacaktan Karşılanan Kısımının Mahsubu

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

Futbolcu Ç'nin Transferinde Maliyet Boyutu

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

Uygulamada, yukarıdaki kayıtlarda yer alan 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı yerine 320 Satıcılar Hesabının ve 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı yerine 120 Alıcılar Hesabının alternatif olarak kullanıldığını belirtmek gerekir. Ayrıca uygulamada takas edilen futbolcu Ç'nin maliyet kaydında 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı yerine 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında tutarın gösterildiğine rastlanılmıştır. Ancak söz konusu kayıt futbolcunun kulübe olan maliyetini ifade ettiğinden burada 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabının kullanımı tarafımızca doğru bulunmamaktadır. Zira burada yer alan tutarın futbolcunun maliyetiyle ilişkilendirilebilecek bir maliyet hesabı olması gerekecektir. Daha sonra 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenen tutar yansıtılarak dönem gideriyle ilişkilendirilebilmek amacıyla en sonunda faydası tükenmiş maliyeti temsil eden 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına

devredilecektir. Ayrıca yukarıdaki kayıtlarda iki futbolcunun bonservis bedellerinin aynı olmamasından dolayı oluşan fark; sözleşme koşullarına göre futbolcu V'nin takımı tarafından karşılanma veya E Spor tarafından gider yazılmayla kapanacaktır. Öte yandan yukarıdaki takas işlemindeki kayıtlara ilaveten, E Spor futbolcu Ç'ye ödemiş olduğu transfer ücreti tutarını gider yazarak 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabını kapatması gerekecektir. Eğer takas karşılığında alınan futbolcuya ödenecek bir transfer ücreti varsa, tutar 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabına kaydedilecektir.

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

Futbolcu Ç ile İlgili Hesabın Kapatılması

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

E Spor yalnızca futbolcu Ç'nin bedelini giderleştirmekte ve C'nin bedeli olmadığı için burada söz konusu takasa ilişkin yapılacak başka bir kayıta gerek bulunmamaktadır. Uygulamada 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı yerine 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabının kullanıldığı ancak daha önceki örnek olayda ifade edildiği üzere futbolcunun maliyetiyle 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabının ilişkilendirilemediğinden 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının kullanımı daha doğru bir gösterim olacaktır.

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

Alt Yapı Oyuncusuyla Yapılan Sözleşmenin Kaydı

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

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

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

İmza Parasının Ödenmesi

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

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

3.1.7.6.2.Futbolcu Sözleşmesi Sona Ermeden Karşılıklı Anlaşarak Feshedilmesi Durumunun Muhasebeleştirilmesi

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

Örnek Olay: E Spor, futbolcu G'nin takımına daha önce 4.000.000 TL bonservis bedeli ödeyerek ayrıca futbolcu G'nin kendisine 2.500.000 TL transfer ücreti ödeyerek kendi takımına dâhil etmiştir. Ancak futbolcu G ile henüz sözleşmesi sonlanmadan 01.01.2020 tarihinde karşılıklı anlaşarak fesih gerçekleştirmiştir. Sözleşmede daha önceden kararlaştırılan fesih bedeli 1.000.000 TL'dir.

Sözleşmenin fesih tarihine kadar gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

2018 yılı Amortisman Kaydı

.....31.12.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	800.000	
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		800.000
4.000.000 ₺ x 0.20 = 800.000 ₺ (Normal yöntem 1/5 yıl = 0.20)		

2018 yılında Futbolcuya Ödenen Bedelin Uzun Vadeden Kısa Vadeye

Aktarım Kaydı

.....31.12.2018.....		
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	500.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı 280.01. Aktifleştirilen Transfer Gideri		500.000
2.500.000₺ /5 yıl = 500.000 ₺		

Aktifleştirilen Giderin Dönem Giderine Tekabül Eden Tutarının

Muhasebeleştirilmesi

.....31.12.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	500.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı		500.000

2019 yılı Amortisman Kaydı

.....31.12.2019.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	800.000	
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		800.000

2019 Yılında Futbolcuya Ödenen Bedelin Uzun Vadeden Kısa Vadeye Aktarım Kaydı

.....31.12.2019.....		
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	500.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı 280.01. Aktifleştirilen Transfer Gideri		500.000

Aktifleştirilen Giderin Dönem Giderine Tekabül Eden Tutarının Muhasebeleştirilmesi

.....31.12.2019.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	500.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı		500.000

Sözleşmenin Feshedilmesi Durumunda 01.01.2020 Yılı Muhasebe Kayıtları

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

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

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

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

Yukarıdaki kayıtlarda, futbolcunun kendisine ödenen transfer ücretinin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında aktifleştirildiği ve her bilanço döneminde faydası tükenen kısmın önce kısa vadeli aktif hesap olan 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına alındığı ve bu hesabında 740 Hizmet Üretim Maliyetine devredilerek nihayetinde 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabında gösterimiyle dönem gideri ile ilişkilendirileceğini ifade etmek gerekir. Söz konusu örnek olayda ise, 5 yıllık sözleşme yapılan bir futbolcuyla ilgili, sözleşmenin henüz süresi dolmadan feshedilmesi durumunda doğal olarak 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında faydası tükenmeyen tutarı temsil eden bir bakiye değer bulunmaktadır. Ancak sözleşmenin feshedilmesi halinde artık futbolcuyla ilgili gelecek yıllarda sağlanacak ekonomik bir yarar olmadığından bu hesabın kapatılması gerekmektedir. 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında yer alan tutarda, doğru bir muhasebe işleminin gerçekleştirilebilmesi için, öncelikle 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına devredilir. Daha sonra bu tutarında, normalde 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına devredilip daha sonra dönem gideri olarak gösterilmesi gerekse de, fesih işleminden dolayı 2018 yılında sözleşme yapılırken belirlenen fesih bedeliyle karşılanması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, E Spor fesih işleminde iki durum ile karşı karşıya kalmaktadır. İlki, sözleşme esnasında futbolcu G'ye gelecek 5 yılda kulübün oyuncusu olacağı ve kulübe sağlayacağı yarar için 5 yıllık bir bedel ödenmiş ancak kulüp ödemiş olduğu bu bedelden sadece 2 senelik süreyi futbolcunun hizmet ifasıyla karşılayabilmiş yani, ödemiş olduğu bedelden 3 senelik kısmını halen karşılayamamıştır. Bu kısım aslında futbolcunun almış olduğu bedel içerisinde yerine getirmediği 3 senelik hizmet ifa yükümlülüğü biçiminde yorumlanabilir. Bir diğer durum ise, sözleşme feshedildiği zaman ortaya çıkacak olan fesih bedelidir. Bu da kulübün futbolcuya karşı olan

yükümlülüğünü göstermektedir. Burada muhasebeleştirme adına yapılacak işlem, bir nevi mahsup işlemi olarak görülebilir. Dolayısıyla burada genelde giderleştirme mantığıyla uyumlu, özelde giderleştirme türünün değiştiği görülmektedir. Başka bir ifadeyle, eğer sözleşmenin bittiği tarihe dek futbolcu kulübün oyuncusu olmaya devam etseydi, sistematik bir şekilde her bilanço dönemi 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabından 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına devredilerek oradan da 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına aktarılacak böylece futbolcuya ödenen bedel, kendini aktifleştirilmiş giderin dönem giderine sistematik bir şekilde intikaliyle itfa edecekti. Ancak fesih işleminin kalan süre boyunca futbolcudan elde edilecek potansiyel yararları kendiliğinden düşürmüş olmakta ve fesih işleminin gerçekleştiği tarihte 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının bakiyesi dönem giderini intikal ettirilmelidir. Öte yandan fesih işleminin de kulübe yüklemiş olduğu bir bedel vardır. Bu da kulüp açısından yeni bir yükümlülük doğurarak dönem gideri olarak ele alınmaktadır. Kulübün ücretini ödeyip fayda sağlayamadığı hizmet ifası ve kulübün fesih işleminden dolayı katlanacağı fesih bedeli birbiri arasında mahsup edilmektedir. Her iki hesabın kapatılması esnasında aslında 335 Personele Borçlar Hesabı ilk açılışında kulübe beraberinde gider gösterebilmeyi sağlamıştır. Dolayısıyla 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı kapatılırken borç tarafa yazılmak istenen tutar bakiye değeri izin verdiği sürece 335 Personele Borçlar Hesabının kapatılmasıyla mahsup edilebilmekte arta kalan bir tutar varsa burada 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabında giderleştirilmiştir. Bu işlem aslında, 280 Hesabında bakiye değerinden dönem giderine aktarılacak tutarda 335 Personele Borçlar Hesabının payı olduğuna dair bir yorum getirmeye yardımcı olabilmektedir. Ancak yukarıdaki kayıtların *karşılıklı fesih* olması halinde geçerli olduğunu belirtmek gerekir. Belli durumlarda kulübün futbolcuya, futbolcunun kulübe fesih bedelini ödeyeceğini söylemek gerekmektedir. Dolayısıyla futbol kulübü futbolcuya fesih bedelini ödeyebilir veya futbolcunun kulübe fesih ile ilgili bir bedel ödemesi de mümkün olabilmektedir.

Ayrıca daha önceki örnek olaylarda da ifade edildiği üzere uygulamada 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının yerine 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabını kullanıldığı görülse de, maliyet ilişkisi kurulabilmesi açısından 740

Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının daha doğru bir yaklaşım olacağı ileri sürülebilir.

3.1.7.6.3.Sözleşme Sona Ermeden Futbolcunun Başka Bir Takıma Transferinin Muhasebeleştirilmesi

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

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

Z Spor' a Satışıyla İlgili Kayıt

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

Futbolcu A'nın Maliyetine İlişkin Kayıt

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

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

3.1.7.6.4.Futbolcuya Yapılan Faiz Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi

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

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

Faiz Ödemesinin Kaydı

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

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

3.1.7.6.5.Futbolcunun Alacaklarına Karşılık Bonservisini İstemesinin Muhasebeleştirilmesi

Bonservisi elinde olmayan futbolcu alacaklarına karşılık futbol kulübünden bonservisini talep edebilir. Kulüp ile anlaşmaya varılırsa futbolcunun alacaklarından vazgeçmesi durumunda bonservisi futbolcuya verilebilmektedir.

Örnek Olay: E Spor'un 1.500.000 TL borçlu olduğu ve söz konusu tutarı 335 Personele Borçlar Hesabında izlediği futbolcu Y, alacağına karşılık bonservisini talep etmiştir. E Spor tarafından bu teklif kabul edilmiş olup, futbolcu Y ile ilgili 260 Haklar Hesabının bakiye değeri 1.000.000 TL ve 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabının değeri 800. 000 TL'dir.

Futbolcu Tarafından Bonservis Bedelinin Borca Karşılık Talep Edilmesi

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

Futbolcu Y'nin Bilançodan Çıkarılması

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

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

3.1.7.6.6.Futbolcuya Yapılan Maç Başı Ödemesi ile Prim Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi

Futbolculara transfer ücretlerinin yanı sıra her maç için maç başı ödemesi yapılmakta ve her kazanılan maç için ise galibiyet primi ödenmektedir.

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

Maç Başı Ödemesi

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

Prim Ödemesi

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

Maç başı ve prim ödemeleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilmektedir.

3.1.7.6.7.Futbolcuya Sağlanan İmkânların Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulübü tarafından sağlanacak imkânlar futbolcuyla yapılan sözleşmede yer alabilmektedir. Dolayısıyla futbol kulüplerinin sağladığı bu imkânlardan dolayı bazı giderleri meydana gelecektir.

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

Futbolcunun Yıllık Ev Kira Bedelinin Ödenmesi

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

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

Futbolcunun Çocuğunun Kolej Ücretinin Ödenmesi

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

Futbolcuya sağlanan fayda ve hizmetler sözleşmede daha önceden belirlenmek koşuluyla gider yazılabilmektedir.

3.1.7.6.8. Aktife Kayıtlı Futbolcunun Kiraya Verilmesinin Muhasebeleştirilmesi

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

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

Futbolcu A'nın G Spor' a Kiraya Verilmesinin Kaydı

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

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

3.1.7.6.9. Futbolcunun Yer Almadığı Maçlarda Maç Başı Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi

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

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

Futbolcuya Maç Başı Ödemesinin Yapılmasının Kaydı

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

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

3.1.7.6.10. Futbolcunun Reklam Gelirinden Futbol Kulübüne Düşen Payın Muhasebeleştirilmesi

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

Örnek Olay: E Spor' un futbolcusu B bir markanın reklam yüzü olmuş ve 2.000.000 TL reklam kampanyasından gelir elde etmiştir. E Spor ile Futbolcu B arasında yapılan sözleşmede konuyla ilgili madde gereğince E Spor bu tür gelirlerden %20 pay almaktadır.

Futbolcunun Reklam Gelirinden Kulübün Alacağı Payın Kaydı

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

Futbolcunun reklam gelirinden kulübün pay alması görüşülen futbol kulübü açısından sık karşılaşılan bir durum olmamakla birlikte, gerçekleştiği takdirde yukarıdaki kayıt yapılmaktadır. Ayrıca 602 Diğer Gelirler Hesabının yerine 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı düşünülebilir.

3.1.7.6.11. Futbol Kulübüne Açılan Tazminat Davasının Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulübüyle futbolcusu arasında anlaşmazlık yaşanması durumunda tarafların mahkemeye başvurma hakları bulunmaktadır. Futbol kulübü veya

futbolcu tarafından açılan dava sonucunda tazminat yükümlülüğü doğabilmektedir.

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

.....31.12.2018.....		
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	500.000	
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı		500.000

...../.....		
900 KKEG	500.000	
901KKEGK		500.000

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

Yukarıda geliştirilen örnek olaylar aracılığıyla bir futbol kulübünün insan kaynağı olan futbolcularıyla ilgili mali nitelikli işlemler, özellikli durumlar karşısında yapılan kayıtlar üzerinden anlatılarak Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu olarak incelenmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarihi Sümerlere dayanan sporun, daha sonraki medeniyetlerde başta hükümdarlar dâhil olmak üzere, askeri disiplin yöntemi olarak kullanıldığı ve halkların ise boş zamanlarını değerlendirmede ayrıca kişisel gelişimi tamamlamada faydalandığı fiziksel aktiviteler bütünü olarak bilinmektedir. Spor, yaşanan gelişim ve değişimleri ile birlikte çeşitli dallara ayrılmakta olup, sporun günümüzde tartışmasız en popüler branşını futbol oluşturmaktadır. Çıkış noktası itibariyle ayak topu olarak bilinen futbolun ilk olarak nerede oynandığı hakkında kesin bir bilgi olmamakla birlikte başta Asya'da Çin olmak üzere; Roma, Mısır, Yunan, Maya ve Sümer Medeniyetleri' ne dayandığı bilinmektedir. Futbol tanıştığı her bir medeniyetin etkisiyle geçirdiği tarihi sürecinde çeşitli aşamaları deneyimleyerek özgün kurallara sahip olan ve örgütsel bir yapı kazanan kimliğiyle mevcut konumunu alarak popüler kültürün vazgeçilmez öğelerinden birini oluşturmaktadır.

Günümüzde futbol bir oyundan çok daha öte olup başlı başına bir sektör hatta bazı kesimlerce bir endüstridir. Dolayısıyla ekonomiyle ilgili her kesimin artan duyarlılığı ile birlikte bilimsel alanda da karşılık bulan bu mecrayı ilgilendiren her bir konu bilim dallarını harekete geçirmiştir.

Her geçen gün devleşen futbol ekonomisinin yapı taşı, becerisini sergileyen futbolculardır. Bugün toplumsal hiyerarşinin her basamağından olan fertleri bir araya toplama gücüne sahip olan futbolun gerçekleştirdiği doksan dakikalık takım oyununun ardında kazanan sadece futbol değildir. Başta futbolcular olmak üzere, sermaye aktaran yatırımcılar, devlet, çeşitli kurum ve kuruluşların aldığı ve alacağı pay düşünüldüğünde ekonomiyle ilgili her kesimin futbol ekonomisine dair bilgi ihtiyacı doğmaktadır. Dolayısıyla futbol ekonomisinin kurulmasında en önemli role sahip olan futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemlere karşılık muhasebe bilimi de kendi sağlamasını yaparak ihtiyaç duyulan bilgi talebini karşılamak amacıyla yeni çalışma alanları belirlemeye başlamıştır. Bu amaca yönelik olarak son yıllarda küreselleşme eğiliminin bir sonucu hizmet sektörünün de katkısıyla önemi giderek anlaşılmaya başlayan ve farklı disiplinlerden olan bilim adamlarının en önemli kaynak olarak '*insan*' unsurunu kabul etmesiyle birlikte sosyal muhasebenin bir uzantısı olarak yeni bir uzmanlık

alanı olan insan kaynakları muhasebesine oldukça sorumluluk düşmektedir. İnsan kaynakları muhasebesinde bilhassa insan kaynağının değerini belirlemeye yönelik geliştirilen modellerden futbolcuların değerinin tespit edilmesinde yararlanılması futbolcu piyasası ile ilgili doğru ve güvenilir bilginin oluşturulmasına zemin hazırlayacaktır. Literatür incelendiğinde pek çok insan kaynağı değerlendirme modellerine rastlanılmıştır. Modeller; maliyet tabanlı ve değer tabanlı modellerden oluşmakta, değer tabanlı modeller ise parasal ve parasal olmayan modeller olarak ikiye ayrılmaktadır. Maliyet tabanlı modeller insan kaynağının işletmeye maliyetinin hesaplanmasını içermektedir. Maliyet tabanlı modellerde bir çalışanın istihdam edilme girişiminden deneyim ve gelişimine dek katlanılan maliyetlerin aktifleştirilerek varlığın faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulması mantığına dayanmakta ve belli konular itibariyle birbirinden ayrılmaktadır. Değer tabanlı modeller ise ekonomik değer esasına dayanarak insan kaynağının potansiyel hizmet sürecinde işletmeye sağlayacağı değeri ölçmeye çalışmakta ve parasal ile parasal olmayan modellerden oluşmaktadır. Parasal değer tabanlı modeller işletmedeki insan kaynaklarının değerini bireysel veya grup bazında değerlendirerek gelecekte elde edilecek ekonomik faydaları bugünkü değere indirgeyerek hesaplayan modellerdir. Parasal olmayan değer ölçüm modelleri ise, insan değerini ölçmekte ancak para cinsinden ifade etmemektedir. Derecelendirme, sıralama, endeks vb. tekniklerden yararlanarak insan kaynağının değerini belirlemeye yardımcı olmaktadır. Ancak literatür incelendiğinde maliyet ve parasal değer tabanlı modellerdeki gibi net bir sınıflama burada kendini gösterememekte olup yine de bu çalışmada son yıllarda literatürde sık rastlanan yöntemlere yer verilmektedir. İnsan kaynağının değerini ölçmeyi hedefleyen bu yöntemlerin futbol kulüplerinde futbolcuların değerinin tespit edilmesinde yararlanılmasının daha güvenilir ve daha doğru bilgiye zemin hazırlayacağı kanaati oluşmaktadır. Öte yandan insan kaynakları muhasebesi vasıtasıyla piyasada, futbolcularla ilgili bilgi ihtiyacının giderilmesinin yanında muhasebe bilimi de, bu etkileşimden günün ihtiyaçları doğrultusunda kendini yenileyerek çeşitli uzmanlık alanlarıyla zenginleşecektir.

Muhasebe alanında uluslararası bağlamda ortak bir dil ihtiyacını karşılamaya yönelik geliştirilen Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama

Standartları'nda insan kaynağı IAS 38 Maddi olmayan Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde ele alınmaktadır. Türkiye'deki uygulamalarda ise, mevzuat gereği, KAYİK mecburi olarak, ayrıca aktif toplamı, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı ölçütleri kapsamına giren bağımsız denetime tabi olan diğer işletmeler ise ihtiyari olarak TMS/TFRS'ye göre raporlama yapabilmektedir. Bu bağlamda Türkiye'deki spor kulüplerinde yukarıdaki ayrımlara dikkat edilerek Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT veya KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS ile uyumlu olarak finansal tabloların hazırlandığını belirtmek gerekmektedir. Çalışmanın uygulama bölümünde, Türkiye'de faaliyette bulunan ve süper ligde yer alan bir futbol kulübüyle yapılan mülakat sonucunda elde edilen bilgilere göre, futbol kulübünün Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu olarak muhasebe işlemlerini gerçekleştirdiği ve futbol kulübünün futbolcularıyla ilgili mali nitelikli işlemlerde yapacak olduğu muhasebe kayıtları için örnek olaylar geliştirilerek futbol kulübün söz konusu durumlar karşısında yapacağı muhasebe kayıtlarını açıklamak amaçlanmıştır. Futbol kulübüyle yapılan mülakat sonucu elde edilen bulgulardan dikkat çeken hususlar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

- Futbol kulübü, futbolcu alımında bonservis bedeli ödediği ve ödemediği futbolcuyu muhasebeleştirirken ayırmakta böylece tutarları farklı hesaplarda kaydetmektedir.
- Futbol kulübü tarafından, bedelsiz futbolcu alımı herhangi bir bonservis ücreti ödemediği futbolcunun alımı işlemi olarak tanımlanmaktadır.
- Transfer işlemi sonucunda futbolcunun kulübüne ödenen bonservis bedeli 260 Haklar Hesabında takip edilmekte öte yandan futbolcunun kendisine ödenen ücret ise aktifleştirilmiş gider olarak kabul edilerek 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında kaydedilmektedir.
- Amortisman uygulamasına 260 Haklar Hesabında takip edilen tutar olan futbolcunun transfer edildiği kulübe ödenen bonservis bedeli tabi olmakta, 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında izlenen tutar dönemsellik gereği dönem sonu önce 180 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabına ilgili dönemde matrahı etkileyen tutar

aktarılmakta ve oradan da 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına devrolunarak sistematik bir biçimde giderleşmektedir.

- Kulüpte, futbolcunun takas işlemi paralı veya parasız takas (bedelli veya bedelsiz takas) olarak ayrılmakta olup parasız takas işleminin gerçekleşmesi durumunda takas ettiği futbolcuyla ilgili gider kaydı yaparken, takımına geçen yeni oyuncuyla ilgili herhangi bir bedel tutarı olmadığından kayıt yapılmamaktadır. Öte yandan karşı takımın futbolcusunun bedeli bilindiği takdirde takas işlemi sonucunda kulüp karşı takıma geçen futbolcusuyla ilgili satış kaydı yapmakta, kendi takımına geçen yeni oyuncu için ise futbolcu alış kaydı yapmaktadır. Tutarlar birbirini karşılayabildiği kadarıyla mahsup edilmekte eğer bir farkın oluşması durumunda bu tutar sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.
- Futbol kulübünde futbolcu satışında tıpkı mamul, ticari mal, veya hizmet satışındaki gibi maliyet ve hasılat boyutunun kayıtları yapılmakta ve futbolcuyla ilgili ayrılmış bir amortisman varsa bu hesapta futbolcunun satışıyla birlikte kapatılmalıdır.
- Sözleşme feshi, karşılıklı anlaşma sonucu gerçekleştiriliyorsa yapılan muhasebeleştirme mahsup işlemine benzer niteliktedir. Ancak fesih şartlarına göre kulüp futbolcuya, futbolcu kulübe fesih bedeli ödemek mecburiyetinde kalabilmektedir.
- İmza parası ise genel olarak futbolcuya tek seferde ödendiğinden muhasebeleştirme işlemi ödemenin yapıldığı anda tüm imza parasının giderleştirilmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir.
- Kulüp, kendi alt yapısında yetişen futbolcuya bir değer biçerek aktif değerleri içerisine alabilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, özellikle futbolcu alımına ilişkin olarak bonservis bedeli ödenen ve bonservis bedeli ödenmeyen futbolcuların muhasebeleştirilme işlemleri uygulama bölümünde de ifade edildiği üzere tarafımızca yeterli ve uygun bulunmamaktadır. Vergi mevzuatı açısından yanlış bir hesaplama yolu açmamış olması yapılması gereken muhasebe kayıtları için tek kriter olduğu anlamına gelemez. Özellikle Türkiye gibi vergi bazlı anlayışın

hâkim olduğu muhasebe uygulamalarında bu tarz problemlerin yaşanması doğaldır. Ancak olay yalnızca doğru vergi tutarının hesaplanmasından ibaret değildir. Bonservis bedelinin 260 Haklar Hesabında takip edilmesine karşılık futbolcuya ödenen ücretin aktifleştirilmiş gider hesabında takip edilmesi dönem sonunda, tutarın vergi dönemine tekabül eden kısmının gider olarak aktarılması bir nevi amortisman uygulamasıyla uyumlu bir mantık içermesine rağmen, muhasebeleştirme ve sınıflama açısından mutlak doğru bir yaklaşım olduğu iddiasında bulunulmaması gerektiğini ifade etmek gerekir. Öte yandan herhangi bonservis bedeli ödemedi futbolcu alım işleminde 260 Haklar Hesabına bu işlemle ilgili hiçbir tutarın yansıtılmaması ve dolayısıyla futbolcuyla ilgili amortisman uygulamasının mümkün olmaması yapılan bu işlemin yeterliliğini ve doğruluğunu sorgulamaya zemin hazırlamaktadır. Ayrıca, bir futbol kulübünün en değerli varlıklarından biri olan futbolcusuyla ilgili değeri, aktifleştirilmiş bir gider hesabında gösterimin varlığı mali açıdan doğru bir şekilde ifade etmeye yetmeyebilir.

Futbol kulübünün mevcut uygulamasına yönelik getirilebilecek bir diğer eleştiri ise futbolcunun kulübe olan maliyetini temsil eden transfer ücreti, prim, bonservis bedelinin itfa payı, imza parası vb. giderlerin “*faaliyet gideri*” altında 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında izlenmesidir. Zira bu tür giderler, bir futbol kulübü için faaliyet giderinden ziyade “*satışların maliyeti*”ni temsil eden 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenmesi doğru olacaktır. Aksi takdirde futbolcunun maliyetine ilişkin her gider tutarının 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında kaydedilmesi dolayısıyla futbol kulübünün brüt karlılığı hakkında yanlış bilgi verilmesine neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle herhangi bir satış indirimi söz konusu olmadığı zaman futbol kulübünün esas faaliyetlerinin sonucunda elde ettiği karın olduğundan daha fazla görüneceği anlamına gelmektedir. Oysa futbolcularla ilgili işlemler futbol kulübünün esas faaliyet alanını oluşturmakla birlikte, gelir tablosunda futbolculara ilişkin değer kullanımları faaliyet giderleri arasında raporlanmaktadır. Dolayısıyla 740 Hizmet Üretim Maliyetinin kullanılması futbolculara ait değer tüketimlerinin maliyet ile ilişkilendirilmesi açısından daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

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

Bu çalışma muhasebe biliminde yeni bir uzmanlık alanı olan insan kaynakları muhasebesiyle ilgili açıklamalarda bulunmayı ve futbol kulüplerinin en değerli insan kaynağı olan futbolcuların, mevzuata uyumlu olarak Tek Düzen Muhasebe Sistemi kapsamında gerçekleştirilecek muhasebe kayıtlarını sunmayı hedeflemektedir. Özellikle, TMS/TFRS ile uyumlu mali raporlama yapan Halka Açık A.Ş. statüsündeki *4 Büyükler* olarak isimlendirilen Türkiye' de faaliyetlerine devam eden futbol kulüpleri üzerine gerçekleştirilecek çalışmaların futbol kulüplerinde insan kaynaklarının muhasebeleştirilmesini açıklamada yararlı olabileceği ifade edilebilir.



KAYNAKLAR

- A.A.A. (1973). Report of the committee on human resources. *The Accounting Review*, 49, Committee reports: Supplement to Volume XLIX of the *Accounting Review*, 115-124.
- Ahmed, A. (2010). Human resource accounting (HRA): Techniques and accounting treatment. *Inclusive Bangladesh Development Foundation; The Institute of Chartered Accountants of Bangladesh (ICAB)*, 1-14.
- AIS. (1981). Australian Sports Commission ASC Recognition. Retrieved from https://www.ausport.gov.au/supporting/nso/asc_recognition. on 22.04.2018
- Akın, A. (2010). İnsan sermayesi kaynakları açısından girişimci özellikleri (Anadolu girişimcileri üzerine bir araştırma). *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 26, 8-22.
- Akinsoyinu, A. B. (1992). Human resources accounting: The myth and reality. *The Nigeria Accountant*, 18-20.
- Aladanlı, B., & Çördük, Ü. (2009). *Futbol tarihi ve sporda ilkler* (2. Baskı). Ankara: Yeşil Elma Yayınevi.
- Albayrak, İ. H. (1982). *Beşeri kaynaklar muhasebesi ve kıdem tazminatı maliyeti*. Ankara: Eko-Bil Yayın.
- Arkan, T. (2016). Human resources accounting: A suggested model for measurement and valuation. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Czasopismo*, 1(79), 173-193.
- Aydın, S., Çanakçıoğlu, M., & Tuncay, F.E. (2015). İnsan kaynakları muhasebesi: karşılaştırmalı bir değerlendirme. *İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 29(4), 679-688.
- Aydoğan, H. (2016). *Profesyonel futbolda örgütsel adalet benlik saygısı iş doyumu* (1.Baskı). Ankara: Spor Yayınevi ve Kitabevi.

- Aytekin, A. (2012). *Futbolcu sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi* (Yüksek Lisans tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Bergeron, B. (2003). *Essentials of knowledge management*. New Jersey: John Wiley and Sons Inc.
- Bontis, N., Keow, W.C. & Richardson, S. (2000). Intellectual capital and business performance in malasian industries. *Journal Of Intellectual Capital*, 1(1), 85-100.
- Brummet, R. L., Flamholtz, E. G. & Pyle, W. C. (1968). Human resource measurement: a challenge for accountants. *Accounting Review*, XLIII, 217-224.
- BSMMO. http://www.bursa-smmmo.org.tr/yuklemeler/128/muh_std_1_ug_ay.pdf adresinden 05.07. 2017 tarihinde edinilmiştir.
- CambridgeDictionary. (2018). İngilizce sözlükte sport'un anlamı. <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/sport> adresinden 20.04.2018 tarihinde edinilmiştir.
- Chaharbaghi, K., & Cripps, S. (2006). Intellectual capital: direction, not blind faith. *Journal of Intellectual Capital*, 7 (1), 29-42.
- Chen, Y. (2008). The positive effect of gren intellectual capital on competitive advantages of firms. *Journal of Business Ethics*, 77, 271-286.
- Cherian, J., & Farouq, S. (2013). A review of human resource accounting and organizational performance. *International Journal of Economics and Finance*, 5(8), 74-83.
- Ciprian, G.G. (2007). Social accounting to maket the social results visible.
- Çiftçi, S. (1998). İnsan kaynakları yönetimi çerçevesinde insan kaynakları muhasebesi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans tezi).
- Dawson C. (1994). The use of a simulation methodology to explore human resource accounting. *Management Decision*, 32(7). 46-52.

- Devecioğlu, S., oban, B., Karakaya, Y., & Karataş, . (2012). Türkiye' de spor kulüplerinin şirketleşmeye ynelimlerinin değerlendirilmesi. *Spormetre Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, 10(2), 35-42.
- DOCBOX. (2018). Retrieved from https://businessdocbox.com/Human_Resources/71408305-Chapter-3-an-overview-of-models-of-hra.html on 01.04.2018
- Durmuş, N. (2016). Spor kulüplerinin vergilendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 7(27), 245-278.
- Edvinsson, L. (1997). Developing intellectual capital at skandia. *Long Range Planning Journal*, 30(3), 366-373.
- Enyi, E. P., & Akindehinde, A. O. (2014). Human resource accounting and decision making in post-industrial economy. *American International Journal of Contemporary Research*, 4(2), 110-118.
- Erkal, M. (1982). *Sosyolojik açıdan spor*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Ertaş, F. C. ve Coşkun, A. M. (2010, Nisan). *Muhasebe eğitiminde insan kaynakları muhasebesinin gerekliliği üzerine bir araştırma*. 29. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İstanbul.
- Ezeagba, C. E. (2014). The need for inclusion of human resources accounting in the balance sheet. *An International Multidisciplinary Journal*, 8(2), 377-392.
- FIFA. (1994-2018) Assocation. Retrieved from <https://www.fifa.com/associations/index.html> on 14.03.2018
- FIFA. (1994-2018). History of the Football- The Origins. Retrieved from <https://www.fifa.com/about-fifa/who-we-are/the-game/index.html> on 14.03.2018
- Flamholtz, E. (1973). Human resource accounting: Measuring positional replacement costs. *Human Resource Management*, 12(1), 8-16.
- Flamholtz, E. G., Bullen, M. L., & Hua, W. (2002). Human resource accounting: a historical perspective and future implications. *Management Decision*, 40(10), 947-54.

- Flamholtz, E.G. (1974). *Human resource accounting*. California: Dickenson Publishing.
- Footballand. (2009). Futbolun Türkiye' ye gelişi. <https://footballand.wordpress.com/2009/05/16/futbolun-turkiyeye-gelisi/> adresinden. 01.11.2017 tarihinde edinilmiştir.
- Gelir Vergisi Kanunu. (1960). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> adresinden 01.06.2018 tarihinde edinilmiştir.
- GİB. (2005). Muafiyetler. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/4.html adresinden 09.06.2018 tarihinde edinilmiştir.
- GİB. (2012). Özelge: Amotör spor kulüplerinin KDV mükellefiyeti ve belge düzeni hk. <http://www.gib.gov.tr/node/91650> adresinden 09.06.2018 tarihinde edinilmiştir.
- Güneş, İ. (2010). *Futbol ekonomisi ekonomist gözüyle futbol* (1. Baskı). Adana: Karahan Kitabevi.
- Güven, S. (2010). *Türkiye' de futbol kulüplerindeki mevcut muhasebe sisteminin incelenmesi: örnek bir uygulama* (Yüksek Lisans tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Hekimian, J. S., & Jones, C.H. (1967). Put people on the balance sheet. *Harvard Business Review*, 43(2), 105-113.
- Ibarra, V. C., & Cosico, C. A. (2016). Awareness of human resource accounting practices and costing: evidence from the Philippines. *Global Journal of Business Research*, 10(4), 27-42.
- Ijeoma, N., Bilesanmi, A. O., & Aronu, C. O. (2013). Determining the contribution of human resource accounting (HRA) on financial statement of nigerian banks using the mantel test analysis. *International of Scientific & Technology*, 2(10), 51-55.

- Ionel, V.C. Alina, C., & Dumitru, M. I. (2010). Human resources accounting - accounting for the most valuable asset of an enterprise. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 19(2). 925-931.
- İç İşleri Bakanlığı. (2005). Derneğin Kuruluşundan Sonra Yapılması Gereken İşlemler. <https://www.dernekler.gov.tr/tr/Anasayfalinkler/dernek-kurulusu-sonra-islem.aspx> adresinden 08.06.2018 tarihinde edinilmiştir.
- İnce, M. (2017). Türk spor basınında asparagas haber ve spor ekonomisine etkileri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2), 547-563.
- Jaggi, B., & Lau, H. (1973). Toward a model for human resource valuation. *The Accounting Review*, 321-329.
- Karabulut, R., & Açak, M. (2016). Amatör spor kulüplerinin kuruluşu, kuruluş maliyeti ve vergilendirilmesi: bir amatör futbol takımı kuruluş örneği. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 7(1), 270-283.
- Kashive , (2002).Importance of human resource accounting practices and implications of measuring value of human capital: case study of successful PSUs in India. *XIMB Journal of Case Research* 4(2). 113-144.
- Kaya, U. (2013). *İnsan kaynakları muhasebesi* (1.Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- KGK. (2006). TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_38_2018.pdf adresinden 04.06.2018 tarihinde edinilmiştir.
- KGK. (2017). Muhasebede yeni bir dönem başlıyor 14.06.2017. <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/MuhasebedeYeniBirDo%CC%88nem-Bas%CC%A7l%C4%B1yor-> adresinden 01.06.2018 tarihinde edinilmiştir.
- Kocaoğlu, N.K. (2011). Futbol şirketlerinin halka açılması. *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 69-109.
- Koludar, S. (1996). *Futbolda hakem ve sporcu*. İzmir: Gençkurt Matbaacılık.

- Kumar, S., Satpathy, S., Krishan, R., & Tamilarasu, P.(b.t.). Human resource accounting. *Pondicherry University Directorate of Distance Education*, 4002.
- Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf> adresinden 01.06.2018 tarihinde edinilmiştir.
- Kuzu, A. (2017). *Muhteşem Türkler* (1.Baskı). İstanbul: Eftalya Yayınları.
- Küçük, V. ve Koç, H. (2004). Psiko-sosyal gelişim süreci içerisinde insan ve spor ilişkisi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10, 131-141.
- Likert, R. (1961). *New patterns of management*. New York: McGrawHill.
- Likert, R. (1967). *The human organization: its management and value*. New York: International Student Edition, McGrawHill.
- Lynn, B. (1998). Intellectual capital. *The Management Accounting Magazine*, 72(1), 9-22.
- Mahmodi, P., Babael, F., & Mohamade, J. (2013). Human resource accounting: from theory to practice. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 2(3), 2249-2255.
- Mahmoud, A. N., Samih, S. O., & Atieh, A. K. (2014). The role of human resource costing in assisting investors to appraise the human assets of a business enterprise. *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, 2(2), 117-122.
- Maliye Bakanlığı. (2008). Gelir Vergisi Genel Tebliği. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/06/20080624-16.htm> adresinden 09.06.2018 tarihinde edinilmiştir.
- Nisamudheen, T., & Mufliha, S. (2016). *Human resource accounting and auditing*. United States: Lulu Publication.
- Oluwatoyin, A. S. (2014). Human resources accounting and disclosure in financial statement: literature review. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(22), 64-75.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2017). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları uygulama ve yorumları 2017 TMS-TFRS* (10.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

- Özcan, M. (1984). The human resource accounting: a comprehensive view. *İşletme Fakültesi Dergisi*, 13(1), 131-159.
- Parikh, M., & Gupta, R. (2010). *Organizational behavior*. New York: McGraw-Hill.
- Patel, M.K. (2005). *Case studies on HRD practices*. Jaipur: Anmol Publications.
- Ratti, M. (2012). An analytical study of human resource accounting practices – an indian experience. *A Journal of Management*, 5(2), 37-45.
- Rhode, J. G., Lawler, E. E., & Sundem, G.L. (1976). Human resource accounting: A critical assessment. *Industrial Relations A Journal of Economy and Society*, 15(1), 13-25.
- Sabah. (2017). Erhan Afyoncu,130yıllık tutkumuzfutbol. <https://www.sabah.com.tr/yazarlar/erhan-afyoncu/2017/08/13/130-yillik-tutkumuz-futbolyilliktutkumuz-futbol> adresinden 01.10.2017 tarihinde edinilmiştir.
- Sağlam, N. (2004). Futbolun tarihsel gelişimi ve sosyolojik etkileri. *Son Baskı*,1(1).
- Sangeladji M. A. (1975). A theoretical and empirical investigation of human resource accounting, (Doctoral dissertation). Unpublished Doctoral Thesis, The University of Oklahoma.
- Saremi, H., & Nagshbandi, N. (2012). Impact of human resources accounting on employees' performance in organization. *International Science Press*, 5(2), 199-229.
- Sarıkabak, S. (2015). *Futbol ve beklenti* (1. Baskı). Ankara: Akademisyen Kitabevi.
- Sheffieldfc.(2018). The oldest football club. Retrieved from <http://www.sheffieldfc.com/history> on 12.03.2018
- Shodhganga. Retrieved from http://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/148281/8/08_chapter%202.pdf on 05.05.2018

- Siegel, J.I., & G., Shim, J. K. (2005). *Dictionary of accounting terms* (4th ed.). America: Barron's Educational Series, Inc.
- Singh, A. (2010). Human resource accounting at infosys – a case study. 262-273.
- Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun. (1986). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3289.pdf> 01.06.2018 tarihinde edinilmiştir.
- Sripriya, M. (2016). Human resource accounting based on flamholtz model. *International Journal of Scientific Research and Management*, 4(8), 4604-4609.
- Srivastava, N. (2014). Human resource accounting: a strategic aproach to corparate excellence. *International Journal for Research in Applied Science and Engineering Technology*, 2(4). 423-428.
- Stemmler, T. (2000). *Futbolun kısa tarihi* (Çev. N. Akça) Ankara: Dost Kitabevi.
- Stone, R. J. (2010). *Human resources management* (7th ed). Australia: John Wiley & Sons Australia Limited.
- Sultanoğlu, B. (2008). *Hisseleri halka arz edilen Türk Futbol Kulüplerinin mali tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde incelenmesi* (Yüksek Lisans tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Sümer, R. (1990). *Sporla demokrasi* (2. Baskı). Ankara: Şafak Matbaacılık.
- T.C. Akşehir Kaymakamlığı. <http://www.aksehir.gov.tr/ataturk-aksehir> adresinden 26.12.2017 tarihinde edinilmiştir.
- Tayga, Y. (1990). *Türk Spor Tarihi'ne genel bakış*. Ankara: G.S.G.M.
- Taylor, C. (2001). "Intellectual capital", computer world. *Academic Research Library*, 51.
- Terekli, S. M. (1999). *Türkiye Birinci Profesyonel Futbol Ligi'nde yer alan kulüplerin yönetim politikalarının sporcu güdülenmesi üzerine etkisi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.

- TFF. (2016-2017). Oyun Kuralları 2016-2017. <http://www.tff.org.tr/Resources/TFF/Documents/00000016/TFF/MHK/IFAB20162017OYUNKURALLARI-KITABI.pdf> adresinden 02.01.2018 tarihinde edinilmiştir.
- TFF.(2017). Ülkemizde futbolun doğuşu. <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=293> adresinden 25.08. 2017 tarihinde edinilmiştir.
- The History of football(soccer). Retrieved from <https://www.footballhistory.org/> on 22.04.2018
- Tortop, N., Aykaç, B., Yayman, H., & Özer, M.A. (2006). *İnsan kaynakları yönetimi*. Ankara: Nobel Yayınları.
- V.U.K.(1961). Vergi Usul Kanunu. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> adresinden 04.06.2018 tarihinde edinilmiştir.
- Yadav, S., College, R., & Prakash, A. (b.t.) Human resource management. *Institute of Lifelong learning, University of Delhi*.
- Yazarkan, H. (2016). Futbolcu transfer/bonservis ücretlerinin TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkla Standardına uygun olarak muhasebeleştirilmesi: Trabzonspor Örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 91-120.
- Yeni Akit.(2017). Bonservis Nedir. <https://www.yeniakit.com.tr/ansiklopedi/spor/752/bonservis-nedir> adresinden 01.06.2018 tarihinde edinilmiştir.

ÖZ GEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	ELİF ULUCENK		
Doğum Yeri ve Yılı	KARŞIYAKA - İZMİR, 1994		
Medeni Durumu	BEKÂR		
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İNGİLİZCE- B2 SEVİYE		
Öğrenim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lisans	2012	2016	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
Yüksek Lisans	2016	2018	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
Doktora			
Çalıştığı Kurum (/lar)		Başlama - Ayrılma Yılı	
1.			
2.			
3.			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Genç Girişimciler Topluluğu Üyesi, (2014-2016).		
Katıldığı Proje ve Toplantılar	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Yrd. Doç. Dr. Musa GÜN İklim Değişikliği ve Enerji Güvenliği Perspektifinden Türkiye’ de Nükleer Enerjiye Karşı Toplumsal Tutum Analizi ve Finansal Ödeme İsteklerinin Belirlenmesi Projesi Nükleer Enerji ve Toplumsal Algı Konulu Anket Çalışması		
Yayımlar	-		
Aldığı Ödüller	2015 - 2016 Akademik Yılı Üniversite Birinciliği		
Diğer	-		
İletişim (eposta)	elifulucenk@outlook.com		



