

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**UEFA MALİ KRİTERLERİNİN TÜRK FUTBOL
KULÜPLERİNİN FİNANSAL RAPORLAMASINA ETKİSİ**

Altuğ ÖZBAY

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL, Mayıs 2016

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**UEFA MALİ KRİTERLERİNİN TÜRK FUTBOL
KULÜPLERİNİN FİNANSAL RAPORLAMASINA ETKİSİ**

**Altuğ ÖZBAY
(132008346)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL, Mayıs 2016

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**UEFA MALİ KRİTERLERİNİN TÜRK FUTBOL
KULÜPLERİNİN FİNANSAL RAPORLAMASINA ETKİSİ**

**Altuğ ÖZBAY
(132008346)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN _____

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Oktay TAŞ _____

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

İSTANBUL, Mayıs 2016

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET.....	ix
SUMMARY	xi
SEMBOL LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
ŞEKİL LİSTESİ.....	xvi
TABLO LİSTESİ	xviii
BÖLÜM 1. GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 2. MODERN SPOR, FUTBOL OYUNU VE FUTBOL EKONOMİSİ.....	6
2.1. MODERN SPOR	6
2.2. SPORUN BOYUTLARI	8
2.3. SPOR EKONOMİSİ / ENDÜSTRİSİ	10
2.3.1. Spor Ekonomisinin Tanımı	10
2.3.2. Spor Endüstrisinin Yapısı.....	12
2.3.3. Spor Ekonomisinin Gelir Kapsamında Hacmi	16
2.4. FUTBOL ve FUTBOL EKONOMİSİ / SEKTÖRÜ	17
2.4.1. Futbol Oyunu.....	17
2.4.2. Futbol Endüstrisi.....	20

2.4.2.1. Futbolun Ürünleri.....	23
2.4.2.2. Futbol Endüstrisinin Dinamikleri.....	25
2.4.2.3. Futbol Endüstrisinin Hacmi.....	27

BÖLÜM 3. TÜRKİYE FUTBOL KULÜPLERİNDE FİNANSAL RAPORLAMAYA ETKİ EDEN TEMEL YAPI VE MÜESSESELER... 31

3.1. SPOR KULÜPLERİ31

3.1.1. Futbol Kulüplerinin Yapısal Dönüşümü (Dernekten Halka Açık Anonim Şirkete).....	33
3.1.1.1. Dernek Kurulumu.....	33
3.1.1.2. Spor Kulübü Tescili	34
3.1.1.3. Futbol Kulübünün Tescili	35
3.1.1.4. Kamu Yararına Çalışan Dernekler ve Bu Statüdeki Spor Kulüpleri.....	37
3.1.1.5. Profesyonellik Kavramı.....	39
3.1.1.6. Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi	40
3.1.1.7. Futbol Şirketlerinin Hisselerinin Halka Arzı.....	44
3.1.2. Spor Kulüplerinin Temel Organizasyonel Yapısı.....	45
3.1.2.1. Tüzük.....	45
3.1.2.2. Spor Kulüplerine Üyelik.....	45
3.1.2.3. Spor Kulüplerinde Yönetmelik Yapılanma ve Kulüp Organları.....	46
3.1.2.4. Şirketleşen Futbol Kulüplerinin Yönetimi	46
3.1.3. Futbol Kulüplerinin Gelirleri ve Giderleri	48
3.1.4. Futbol Kulüplerinin Özgün İlişkilerinden Kaynaklı Mali Yükümlülükleri	49
3.1.4.1. Kulübün Futbolculara Karşı Transferden Kaynaklı Mali Sorumlulukları.....	49
3.1.4.2. Profesyonel Futbolcular Haricindeki Kulüp Çalışanları İle İlişkiler	52
3.1.4.3. Çalışanlardan Kaynaklı Sosyal Güvenlik Kurumuna Karşı Mali Sorumlulukları.....	53
3.1.4.4. Kulüplerin, Futbolcularının ve Çalışanlarının Gelir Vergisi Mükellefiyetinden Kaynaklı Mali Yükümlülükleri (Vergi Dairesine Karşı Yükümlülükleri)	54

3.1.4.5. Futbol Kulüplerinin Diğer Futbol Kulüplerine Transferden Kaynaklı Mali Sorumlulukları.....	56
3.1.4.6. Futbolcu Temsilcileri İle İlişkilerden Kaynaklı Mali Sorumluluklar	57
3.1.5. Futbol Kulüplerinde Defter Tutma ve Vergilendirme	58
3.1.5.1. Futbol Kulüplerinin Hesap Dönemi	58
3.1.5.2. Tutulmakla Yükümlü Olunan Muhasebesel ve Diğer Ticari Defterler...59	
3.1.5.3. Futbol Kulüplerinin ve Şirketlerinin Vergilendirilmesi	62
3.1.6. Spor Kulüplerinde Finansal Raporlama	64
3.1.6.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Futbol Kulüplerinde Finansal Raporlama	65
3.1.6.2. Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Futbol Kulüplerinde ve Anonim Şirketlerde Finansal Raporlama	67
3.1.6.3. Halka Açık Futbol Anonim Şirketlerinde Finansal Raporlama.....	68
3.1.6.4. Futbol Kulüplerinde, Şirketlerinde Finansal Raporlamaya Dair Özet....	72
3.2. TÜRKİYE FUTBOL KULÜPLERİNİN YAPISINA ÖRNEKLER.....	73
3.2.1. Fenerbahçe Spor Kulübü	73
3.2.1.1. Kulüp Yönetim Yapısı ve Organları	73
3.2.1.2. Kulübün Şirketleşmesi	73
3.2.1.3. Futbol Şirketinin Özet Mali Durumu ve Bağımsız Denetim Raporu.....	82
3.2.2. Galatasaray Spor Kulübü	83
3.2.2.1. Kulüp Yönetim Yapısı ve Organları	83
3.2.2.2. Futbolun Şirketleşmesi	84
3.2.2.3. Futbol Şirketinin Özet Mali Durumu ve Bağımsız Denetim Raporu.....	88
3.2.3. Beşiktaş Jimnastik Kulübü	91
3.2.3.1. Kulüp Yönetim Yapısı ve Organları	91
3.2.3.2. Futbolun Şirketleşmesi	92
3.2.3.3. Futbol Şirketinin Özet Mali Durumu ve Bağımsız Denetim Raporu.....	94
3.3. FEDERASYONLAR VE TÜRK FUTBOLUNDA ÜST KURULUŞ YAPILANMASINA GENEL BAKIŞ	96
3.3.1. FIFA – Uluslararası Futbol Birliği.....	98
3.3.2. UEFA – Avrupa Futbol Federasyonları Birliği	100
3.3.2.1. UEFA ‘ya Üyelik ve Üyenin Hakları / Yükümlülükleri	102

3.3.2.2. UEFA 'nın Organizasyon Yapısı.....	104
3.3.3. TFF – Türkiye Futbol Federasyonu.....	104
3.3.3.1. TFF'nin Tarihsel Gelişimi ve Baz Mevzuat.....	106
3.3.3.2. TFF' ye Üyelik.....	108
3.3.3.3. TFF 'nin Organizasyon Yapısı.....	109
3.3.3.4. TFF 'nin Finansal Yapısı.....	110

BÖLÜM 4. UEFA KULÜP LİSANSLAMA KRİTERLERİ VE LİSANSLAMA SÜRECİ 113

4.1. UEFA FİNANSAL FAİR PLAY VE KULÜP LİSANSLAMA SİSTEMİ.113	
4.1.1. UEFA Finansal Fair Play ve Kulüp Lisanslama Sisteminin Hedefleri.....	116
4.1.2. UEFA ve Ulusal Lisans Kriterleri	117
4.1.3. UEFA Kulüp İzleme Şartları	118
4.2. UEFA ve ULUSAL LİSANSLAMA SÜRECİ118	
4.2.1. TFF 'nin Lisanslama Sisteminde Görev Alan Birimleri	118
4.2.1.1. Kulüp Lisans Kurulu	118
4.2.1.2. Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Müdürlüğü	121
4.2.1.3. Tahkim Kurulu.....	123
4.2.2. UEFA ve Ulusal Kulüp Lisans Süreci ve Temel Lisanslama Süreci Adımları.....	123
4.2.3. UEFA ve Ulusal Lisans İzleme Süreci ve Temel İzleme Adımları.....	125
4.2.4. UEFA ve Ulusal Kulüp Lisans Kriterleri.....	127
4.2.4.1. Sportif Kriterler (Sporting Criteria)	128
4.2.4.2. Altyapı Kriterleri (Infrastructure Criteria).....	129
4.2.4.3. Personel Kriterleri ve İdari Kriterler (Personnel And Administrative Criteria).....	129
4.2.4.4. Hukuki Kriterler (Legal Criteia)	130
4.2.4.5. Mali Kriterler (Financial Criteia).....	132
4.2.4.6. İzleme Şartları (Monitoring Requirements).....	132
4.2.5. UEFA Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Kriterlerinden Ulusal Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Kriterlerinin Türetilmesi.....	133

BÖLÜM 5. UEFA VE ULUSAL MALİ LİSANS KRİTERLERİ VE 2015 – 2016 SEZONU ÖRNEKLERİ..... 135

5.1. YILLIK MALİ TABLOLAR136

5.1.1. UEFA Kriteri Kapsamında Yıllık Mali Tabloların Hazırlanması Şartlarının Çerçevesi.....136

5.1.2. Yıllık Mali Tabloların Bağımsız Denetimi137

5.1.3. UEFA Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Kriterleri Doğrultusunda Mali Tabloların Sunum Esasları.....138

5.1.3.1. Futbolcu Kayıtlarının Muhasebeleştirilmesi.....140

5.1.3.2. Oyuncu Tanımlama Tablosu (Player Identification Table).....149

5.1.3.3. Mali Tabloların Asgari Bildirim Şartları.....152

5.2. ARA DÖNEM MALİ TABLOLARI.....201

5.3. DİĞER FUTBOL KULÜPLERİNE VADESİ GEÇMİŞ BORCUN BULUNMAMASI.....202

5.4. PERSONEL, SGK, VERGİ DAİRESİNE VADESİ GEÇMİŞ BORCUN OLMAMASI.....205

5.4.1. Personele Olan Vadesi Geçmiş Borçlar206

5.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumuna ve Vergi Dairesine Olan Vadesi Geçmiş Borçlar...208

5.5. LİSANS VERME KARARI ÖNCESİNDE SUNULMASI GEREKEN BEYANLAR209

5.6. GELECEK DÖNEME İLİŞKİN MALİ BİLGİLER.....210

5.6.1. GDIMB İçin Performans Kriteri - Gösterge 1: İşletme Devamlılığı211

5.6.2. GDIMB İçin Performans Kriteri - Gösterge 2: - Negatif Öz Sermaye213

5.6.3. Gelecek Döneme İlişkin Mali Tabloların Sunumuna ve Yapısına İlişkin Şartlar.....220

BÖLÜM 6. UEFA KULÜP İZLEME ŞARTLARI..... 224

6.1. DENK HESAP ŞARTLARI225

6.1.1. Denk Hesap Şartlarında Kulübün Gelir ve Gider Unsurları	226
6.1.1.1. Denk Hesap Şartlarında İlgili Gelirler.....	226
6.1.1.2. Denk Hesap Şartlarında İlgili Giderler.....	231
6.1.2. İzleme Dönemi Kavramı	241
6.1.3. Denk Hesap Sonucu Kavramı.....	242
6.1.4. Kabul Edilebilir Sapma Kavramı.....	243
6.1.5. Denk Hesap Bilgileri.....	244
6.1.6. Denk Hesap Şartlarının Yerine Getirilmesi.....	248
6.1.7. Denk Hesap Koşullarına Özet Bakış.....	249
6.1.8. Denk Hesap Şartlarına Bir Örnek: Fenerbahçe Futbol A.Ş.	249
6.2. GELECEK DÖNEME İLİŞKİN MALİ BİLGİLERİN DEVAMLILIK TAKİBİ.....	260
6.3. FUTBOL KULÜPLERİNE VADESİ GEÇMİŞ BORCUN BULUNMAMASININ DEVAMLILIK TAKİBİ	262
6.4. PERSONEL, SGK ve VERGİ DAİRESİNE VADESİ GEÇMİŞ BORCUN BULUNMAMASININ DEVAMLILIK TAKİBİ	264
6.5. BİLANÇO SONRASI MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN BİLDİRİLMESİ	265
6.6. UYGUNLUK DENETİMLERİ.....	265
6.7. UYGUNLUK DENETİMLERİNDE VE İZLEME ŞARTLARINDA DİKKATE ALINAN DİĞER FAKTÖRLER.....	266
6.7.1. Denk Hesap Şartlarının Sonucunun Miktarı ve Trendi.....	267
6.7.2. Döviz Kurlarındaki Değişimler ve Değişimlerin Etkisi.....	270
6.7.3. Hedeflenen Denk Hesap Sonucu	271
6.7.4. Yapılan Bütçelemenin Doğruluğu	271
6.7.5. Borçlanma Durumu.....	271
6.7.6. Mücbir Sebepler.....	272
6.7.7. Kadro Sınırlamaları.....	272

6.8. KL / FFP BİLİŞİM ÇÖZÜMÜ (CL/FFP IT SOLUTION) VE DESTEK DOKÜMANTASYONU	272
---	------------

6.9. FFP VE DETAYDA İZLEME SÜRECİNE İLİŞKİN BİLDİRİM TARİHLERİ.....	273
--	------------

BÖLÜM 7. TFF 2014 VE 2016 KULÜP LİSANSLAMA VE MALİ FAİR PLAY TALİMATLARI VE FFP REVİZYONU	275
--	------------

7.1. KAVRAM VE TANIM EKLENTİLERİ, İFADE DEĞİŞİKLİKLERİ	275
--	------------

7.2. MALİ KRİTERLER DIŞINDA, DİĞER KRİTERLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	277
---	------------

7.3. MALİ KRİTERLERDE ve MALİ KRİTERLERE ETKİ EDEN NOKTALARDA REVİZYONLAR	277
--	------------

7.3.1. Şirketleşme Halinde Yapılan Devir Sözleşmesi	277
---	-----

7.3.2. Yıllık Mali Tablolara Eklentiler	278
---	-----

7.3.3. Diğer Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması Kapsamında Lisans Adayının Sunması Gereken Transferlerde Açıklama.....	278
--	-----

7.3.4. Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması Kapsamında İletilen Belgelerin İçeriğine Eklentiler.....	279
---	-----

7.3.5. Ulusal İzleme Süreci ve Ulusal İzleme Sürecinde Denk Hesap Şartları.....	279
---	-----

7.3.5.1. Ulusal Denk Hesap Şartlarında İlgili Gelir – Gider, İzleme Dönemi ve Denk Hesap Sonucu Kavramları	280
--	-----

7.3.5.2. Ulusal Lisansla Kabul Edilebilir Sapma.....	281
--	-----

7.3.5.3. Ulusal İzleme Sürecinin Adımları.....	282
--	-----

7.3.6. Denk Hesap Şartlarında T Raporlama Dönemi Denk Hesap Bilgilerinin Hazırlanması ve Sunulmasına Yönelik Göstergelerde Revizyon	283
---	-----

7.3.7. Tahmini Denk Hesap Bilgileri.....	283
--	-----

7.3.8. Mali Tablolarda Bildirilmesi Zorunlu Bilgilerde Güncellemeler.....	284
---	-----

7.3.9. Futbolcu Tescilinin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Güncelleme	286
---	-----

7.3.10. Denk Hesap Şartlarının Sonuçlarının Hesaplanmasında Açıklayıcı Bilgiler	287
---	-----

7.3.10.1. Finansal Gelirler ve Döviz Kuru Sonuçları	287
---	-----

7.3.10.2. Alacaklılara Karşı Korunma Sağlayan Prosedürlerden Ortaya Çıkan Yükümlülüklerin Azaltılmasına Yönelik Kredi	288
7.3.10.3. Kadın Futbolu Faaliyetlerine Ait Giderler.....	288
7.3.10.4. Özel Maliyet Giderleri.....	288
7.3.11. Denk Hesap Şartlarının Yerine Getirilmesine İlişkin Gönüllü Anlaşmalar..	289
7.4. 2016 İTİBARIYLA UEFA VE ULUSAL MALİ KRİTERLERİNİN LİSANS KAPSAMINDA ÖZET GÖSTERİMİ	291
7.5. 2016 İTİBARIYLA MALİ KRİTERLERİN YAPTIRIMLARI	293
BÖLÜM 8. 2016 YILI İTİBARIYLA UEFA MALİ KRİTERLERİNİN TÜRK FUTBOL KULÜPLERİNE ETKİLERİ	294
8.1. TÜRKİYE'DE KULÜP LİSANLAMA İSTATİSTİĞİ.....	294
8.2. 2015 – 2016 LİSANSLAMA SEZONUNDA ÜÇ BÜYÜKLER.....	294
8.2.1. UEFA Lisansında Fenerbahçe	294
8.2.2. UEFA Lisansında Galatasaray.....	296
8.2.3. UEFA Lisansında Beşiktaş.....	298
BÖLÜM 9. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	300
KAYNAKLAR	307
ÖZGEÇMİŞ.....	314

ÖZET

UEFA MALİ KRİTERLERİNİN TÜRK FUTBOL KULÜPLERİNİN FİNANSAL RAPORLAMASINA ETKİSİ

Spor, klasik spor anlayışından modern spora evrilirken beraberinde ekonomik boyutunda da önemli bir değişim yaşamış ve günümüzde tüm dünyayı saran, kendisine has ürünleri, tarafları ve dinamikleri olan önemli bir ekonomiye dönüşmüştür. Futbol oyunu da popülaritesi neticesinde spor ekonomisi içerisinde hatırı sayılır bir paya sahip olmuştur.

Bir müsabaka platformunda; lig, turnuva ya da benzeri organizasyonlar içerisinde sürekli rekabete dayalı bir karşılaşma ortamında devamlılığını sağlayan futbol oyunu; kulüp – ulusal federasyon – bölgesel konfederasyon – ana konfederasyon biçiminde aşağıdan yukarıya doğru; piramit benzeri bir biçimde yapılanmıştır.

Futbol oyunun yarattığı ekonomiye ait ürünlerin başında maç biletleri, medya ve iletişim platformu ürünleri, taraftar ürünleri sayılabilir. Futbol oyununun oluşturduğu ekonomi içerisinde oyunu icra eden müesseseler olan kulüpler ise merkezi aktör niteliği taşımaktadırlar.

Gönüllülük esası ile vücut bulan ve dernek biçiminde yapılan kulüpler günümüzde, sürekliliklerini güvence altına almak amacıyla şirket biçiminde yapılanmış ya da yapılanma tasarrufuna sahip kurumlara dönüşmektedirler.

Kulüplerin oyuncularını, personeli, diğer kulüpler ve federasyonlar, resmi ve özel kurum ve kuruluşlar dahil tüm çevre ile olan ilişkisi; ilgili ilişkinin hukuki ve iktisadi boyutu çerçevesinde kimi zaman devlet kimi zaman da bağlı bulunduğu federatif yapı tarafından düzenlenmektedir.

Avrupa futbolu iletişim araçlarının da gelişimi ile birlikte yaklaşık 20 Milyar € 'luk bir endüstriye dönüşürken futbol kulüpleri de mali yapıları devamlılıklarını tehlikeye sokabilecek; yüksek riskli, paydaşlarını ve ilişkili tarafları dahil tüm futbol oyununu tehdit eden çıktılar üreten kurumlara dönüşmeye başlamıştır.

Bu çerçevede Avrupa Futbol Federasyonları Birliği, 2000 yılı ile birlikte Avrupa futbolunun geleceğini güvence altına almayı ve futbol kulüplerinin finansal yapılarını kontrol altında tutmayı hedefleyen bir dizi kurallar bütünü yayınlamıştır ve her geçen gün ilgili kurallar bütünü geliştirmektedir. UEFA Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play

kriterleri olarak ifade edilen bu regülasyonlar, Avrupa kulüpleri tarafından uyulmaları zorunlu, denetime tabi 5 sınıf kural bütününden oluşurlar. Kurallar mali kriterler, altyapı kriterleri, sportif kriterler, personel ve idari kriterler ve hukuki kriterlerden oluşmaktadır.

Her ulusal federasyon, UEFA'nın hazırladığı kurallar bütününi kendi kanunları çerçevesinde yerelleştirerek kendi lokal lisanslama sistemini kurmakla yükümlüdür. Lisanslama sistemi kapsamında kulüpler yerel ve uluslararası müsabakalara katılabilmek için her yıl kulüp lisansını almaya hak kazanmak zorundadırlar ve kuralların gerekliliklerini karşılayamama durumlarında; müsabakalara katılamama dahil bir dizi yaptırımla da karşı karşıya kalabilmektedirler.

Lisanslama sisteminde yer alan mali kriterler kulüpler için mali tabloların hazırlanmasını, sunumunu, denetimini içeren muhasebesel şartlardan ve finansal performansın artırılması ve izlenmesi için bir dizi finansal performans kriterlerinden oluşmaktadır. Kulüpler hukuki yapıları ister dernek ister şirket olsun, uymakla yükümlü oldukları muhasebe kurallarından bağımsız olarak; UEFA tarafından tanımlanmış finansal raporlama şartlarına uymak zorunda kalmaktadırlar. Neticede futbol kulüplerine ve futbol ekonomisine özgü finansal raporlar ve finansal performans izleme metodları ortaya çıkmaktadır. Diğer bir taraftan mali kriterler, kulüplerin mali yapılarının hukuki temeli için de bir dizi standardizasyon getirmektedir.

Bu durum, futbol kulüplerinin mali tablolarında bir çok yeni ve özgün kavramın vücut bulmasına sebebiyet vermektedir ve Avrupa futbol kulüpleri için ortak bir finansal raporlama izleme standardı oluşturmaktadır. Futbol kulübü finansal yönetimi bu doğrultuda disiplinli bir gelişim yaşamakta, özgün futbol ekonomisi kendisine özgü finansal izleme ve muhasebe şartlarına kavuşmaktadır. Her geçen gün gelişen bu standardizasyon, mevcut finansal raporlamayı geniş bir yelpazede etkilemektedir.

Futbol endüstrindeki gelişimin bir çıktısı mahiyetinde, futbol kulüplerinde finansal raporlamayı ilgilendiren, dünya muhasebe ve spor tarihinde de majör seviyede önemlilik arz eden bir dizi kavramın hayata geçişine tanıklık etmekteyiz.

Anahtar Kelimeler: Futbol Ekonomisi, Futbol Kulübü, Futbol Mevzuatı, Finansal Fair Play, Finansal Raporlama

Tarih: 10.04.2016

SUMMARY

INFLUENCE OF THE FINANCIAL CRITERIA OF THE UEFA ON THE FINANCIAL REPORTING OF THE TURKISH FOOTBALL CLUBS

Sports has gone through significant changes in the economic terms while evolving from the classical sports concept to the modern sports, and has transformed into an important economy which, nowadays, is universally liked and which has its own unique products, fans and dynamics. As a result of its popularity, football game has had a considerable amount of share in the sports economy.

Football game, which maintains its continuity in an environment based on continuous rivalry on a competition platform within leagues, tournaments and similar organisations, is structured in a pyramidal shape from bottom to up as club, national federation, regional confederation, main confederation.

Match tickets, media and communication platform products and fan products may be considered as the main products related to the economy created by the football game. Clubs which are the establishments performing the game are the central actors of the game within the economy created by the football game.

Clubs, which came into being based on volunteer basis and which were structured as associations, nowadays, are being structured as companies or foundations having structural savings in order to guarantee their continuities at the present time.

The relations of the clubs with all its environment including its footballers and personnel, other clubs and federations, and private corporations and organisations is either arranged by the state or the federative structure to which the clubs are connected to according to the legal and the financial dimensions of the relation.

While the European football has transformed into a 20 billion € industry also owing to the development of the communication devices, football clubs has started to become institutions, whose financial structure may risk their continuity, creating highly risky outputs which threaten the entire football structure including their shareholders and the related parties.

Within this scope, Union of European Football Federations issued a series of set of rules with the intention to secure the future of the European football and keep the

financial structures of the clubs under control by 2000, and the related set of rules is being improved day by day. The regulations, expressed as UEFA Club License and Financial Fair Play Regulations, consist of 5 categories of audited sets of rules to which the European football clubs have to obey. The rules consist of financial criteria, youth setup criteria, sports criteria, personnel and administrative criteria and legislative criteria.

Each national federation is obliged to create its own local licensing system by localizing the set of rules prepared by UEFA within the scope of their own regulations. Within the scope of the licensing system, the clubs has to qualify to obtain the club license each year in order to be able to participate the local and international competitions and in case they cannot meet the requirements of the rules they may be faced with a series of sanctions including not being able to participate the competitions.

Financial criteria specified in the licensing system consist of accounting related conditions including creation, submission and audit of the financial statements for the clubs and of a series of financial performance criteria for improving and monitoring the financial performance. No matter whether their legal structure is an association or a company, independently of the accounting related rules they are obliged to obey, they are also obliged to comply with the financial reporting conditions determined by UEFA. As a result, financial reports and financial performance monitoring methods peculiar to football clubs and football economy occur. On the other hand, financial criteria also require a series of standardization for the legal base of their financial structures.

This leads numerous new and specific terms to come into existence in the financial statements of the football clubs as well as creating a common financial reporting monitoring standard for the European football clubs. Financial management of the football club goes through a disciplinary development accordingly and the unique football economy gets its own monitoring and accounting conditions. This ever-developing standardization influences the current financial reporting in a wide range.

We are witnessing to a series of terms, which is the output of the development within the football industry, is concerning financial reporting for the football clubs and has major importance for the global accounting and sports history, coming into life.

Keywords: Football Economy, Football Club, Football Legislation, Financial Fair Play, Financial Reporting

Date: 10.04.2016

SEMBOL LİSTESİ

- € : Avro (Para Birimi)
- £ : İngiliz Sterlini (Para Birimi)
- \$: Amerikan Doları (Para Birimi)
- ≈ : Yaklaşık Eşit



KISALTMALAR

AY	: Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
b.	: Bölüm
BİST	: Borsa İstanbul
BJK	: Beşiktaş Jimnastik Kulübü
BJKAŞ	: Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.
BJKSAŞ	: Beşiktaş Sportif Ürünler Sanayi ve Ticaret A.Ş.
CAS	: Court of Arbitration for Sport
DK	: Dernekler Kanunu
DY	: Dernekler Yönetmeliği
FA	: English Football Association
FBAŞ	: Fenerbahçe Futbol Anonim Şirketi
FBSK	: Fenerbahçe Spor Kulübü
FIFA	: The Fédération Internationale de Football Association
FIFAS	: FIFA Statutes (FIFA Statüsü)
FR	: Faaliyet Raporu
gm.	: Geçici Madde
GSAŞ	: Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş.
GSFBAŞ	: Galatasaray Spor ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş.
GSGMGSKY	: Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği
GSSK	: Galatasaray Spor Kulübü
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İK	: İş Kanunu
im.	: İlgili Madde
KAB	: Kamu Aydınlanma Bildirimi
KAP	: Kamu Aydınlatma Platformu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
KFTBDR	: Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu
KLK	: Kulüp Lisanslama Kurulu
KLMFPT	: Kulüp Lisans Ve Mali Fair Play Talimatı
m.	: Madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği
s.	: Sayfa
SGMTGHK	: Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun
SMMM	: Serbest Muhasebesi Mali Müşavir
SPFİET	: Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
STSLMS	: Spor Toto Süper Lig Müsabakaları Statüsü
TDK	: Türk Dil Kurumu

TFF	: Türkiye Futbol Federasyonu
TFFKLMKBD	: TFF Kulüp Lisanslama Sistemi Süper Lig ve 1. Lig Mali Kriterler Başvuru Dosyası
TFFFKTT	: Türkiye Futbol Federasyonu Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı
TFFFMÇT	: Futbol Menajerleri İle Çalışma Talimatı
TFFFMT	: TFF Futbol Müsabaka Talimatı
TFFKGHK	: Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun
TFFPFSTT	: Türkiye Futbol Federasyonu Profesyonel Futbolcuların Statüsü Ve Transferleri Talimatı
TFFS	: Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü
TFFTASÇES	: TFF Teknik Adamların Statüsü ve Çalışma Esasları Talimatı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TTSG	: Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi
UEFA	: The Union of European Football Associations
UEFACLFFPI	: UEFA Club Licensing and Financial Fair Play CL/FFP IT Solution
TSTK	: Toolkit
UEFACLFFPR	: UEFA Club Licensing And Financial Fair Play Regulations
UEFAS	: UEFA Statutes (UEFA Statüsü)
vb.	: ve buna / bunlara benzer unsurlar
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 2.1 : Spor Endüstrisinde Bölümlendirme / Üç Sektör	12
Şekil 2.2 : Spor Endüstrisinde Bölümlendirme / Meek Modeli	13
Şekil 2.3 : Spor Endüstrisinde Bölümlendirme / İki Sektör Modeli	14
Şekil 2.4 : Spor Kuruluşlarının Tipolojisi	15
Şekil 2.5 : 2006 – 2015 Küresel Spor Pazarı Toplam Kazancı	16
Şekil 2.6 : İki Sektör Modeline Göre Futbol Endüstrisinin Yapılanma Modeli	22
Şekil 2.7 : Futbol Endüstrisi Tarafları	22
Şekil 3.1 : Fenerbahçe Futbol A.Ş. Organizasyon Şeması	81
Şekil 3.2 : Dünya Futbolunda Üst Kuruluşlar ve TFF 'nin Konumu	98
Şekil 3.3 : UEFA Organizasyon Yapısı	104
Şekil 4.1 : TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Müdürlüğü Organizasyon Şeması	122
Şekil 5.1 : Fenerbahçe Futbol A.Ş. Ana Kuruluş - Alt Şirket Yapısının Gösterimi	154
Şekil 5.2 : Fenerbahçe Futbol A.Ş. İlişkili Tarafların Gösterimi	157
Şekil 5.3 : Fenerbahçe Futbol A.Ş. Organizasyon Şeması ve İlişkili Taraf Gösterimi	157
Şekil 5.4 : Lisans Başvuru Dosyasında Yer Alan MSUGT'den Türetilmiş Gelir Tablosu Gelir Gider Hesaplama Algoritması	171
Şekil 5.5 : Lisans Başvuru Dosyasında UEFA Gelir / Gider Bildirimi Kar/Zarar Hesaplama Algoritması	173
Şekil 5.6 : Futbol Kulüplerinde / Şirketlerinde Nakit Akım Tablosu Algoritması ve Muhasebe Disiplinleri İle Karşılaştırılması	188
Şekil 5.7 : Türkiye'de Futbol Kulüplerinin Yasal Hesap Dönemlerinin ve Lisanslama Sürecine Muhatap Dönemlerin Gösterimi	201
Şekil 5.8 : Lisanslama Sürecine Muhatap Vadesi Geçmiş Borçların ve Son Ödeme Tarihlerinin Gösterimi	203
Şekil 5.9 : Lisanslama Sürecinde Gelecek Döneme Ait Mali Bilgilerin Hazırlanmasını Gerektiren Koşullar	210
Şekil 5.10 : Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2014 - 2015 Dönemi Denetçi Raporunda Yer Alan "Kısa Vadeli Yükümlülüklerin Dönen Varlıkları Aşması" Tespitinin Hesaplama İle Gösterimi	213
Şekil 5.11 : Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 / 2014 Net Borç Göstergesi Hesaplaması	219
Şekil 5.12 : Gelecek Döneme Ait Mali Bilgilerin (Bütçe) Hazırlanma / Sunulma Algoritması	221
Şekil 6.1 : 2015 - 2016 İzleme Dönemi Raporlama Periyotları	241
Şekil 6.2 : Denk Hesap Sonucu Kavramları ve Hesaplanma Biçimleri	242
Şekil 6.3 : İzleme Döneminde Vadesi Geçmiş Borca Muhatap Transferlerin Tespiti	262
Şekil 6.4 : 2015 - 2016 Sezonu İçin Lisanslama ve İzleme Dönemlerinde Vadesi Geçmiş Borca Muhatap Transferlerin Detaylı Gösterimi	263

Şekil 6.5	: 2015 - 2016 Sezonu Vadesi Geçmiş Borçların 30 Haziran Göstergesini İhlali Sonrasında Vadesi Geçmiş Borca Muhatap Transferlerin Gösterimi	263
Şekil 6.6	: UEFA Kulüp Lisansında Müesseseler Hiyerarşisi	265
Şekil 6.7	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Denk Hesap Sonucu Trend Grafiği	267
Şekil 6.8	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Denk Hesap Sonucu Kümülatif Trend Grafiği	268
Şekil 6.9	: 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri İçin EUR/TRY Ortalama Kur Değişimi	270
Şekil 6.10	: FFP Portalı Giriş Sayfası	273

TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 2.1 : 2015 – 2012 Sezonlarında, Avrupa ‘da En Çok gelir Elde Eden 30 Futbol Kulübü [Milyon €]	28
Tablo 2.2 : 2015 – 2012 Sezonlarında, Avrupa ‘da En Çok Gelir Elde Eden 30 Kulübün Ülke ve Lig Dağılımı	29
Tablo 2.3 : 2014 – 2015 Sezonunda, Avrupa ‘de En Çok Gelir Maç Günü Kazancı Elde Eden İlk 10 Kulüp	29
Tablo 2.4 : 2014 – 2015 Sezonunda, Avrupa ‘de En Çok Gelir Broadcasting Kazancı Elde Eden İlk 10 Kulüp	30
Tablo 2.5 : 2014 – 2015 Sezonunda, Avrupa ‘de En Çok Kulüp Ürün Satışı Gelir Elde Eden İlk 10 Kulüp	31
Tablo 3.1 : 2016 Yılı Ocak Ayı / Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsündeki Spor İle İlgili Kulüpler	37
Tablo 3.2 : Spor Kulüplerinde / Şirketlerinde (Futbol) Tutulması Gerekli Defterler	62
Tablo 3.3 : Dernekler İçin İşletme Hesabı Tablosu	66
Tablo 3.4 : Türkiye’de Futbol Kulüplerinin / Şirketlerinin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Raporlar	72
Tablo 3.5 : Fenerbahçe Futbol A.Ş. Mayıs 2012-2011 Özet Finansal Durum Tablosu	80
Tablo 3.6 : Fenerbahçe Futbol A.Ş. Mayıs 2012-2011 Özet Gelir Tablosu	80
Tablo 3.7 : Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Bilanço	82
Tablo 3.8 : Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Gelir Tablosu	82
Tablo 3.9 : Galatasaray Sportif A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Bilanço	88
Tablo 3.10 : Galatasaray Sportif A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Gelir Tablosu	89
Tablo 3.11 : Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Bilanço	94
Tablo 3.12 : Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Gelir Tablosu	94
Tablo 3.13 : TFF 2014-2015 Bilançosu	112
Tablo 3.14 : TFF 2014-2015 Gelir Tablosu	112
Tablo 4.1 : Sportif Kriterler ve Kriterlerin TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması	128
Tablo 4.2 : Altyapı Kriterleri ve Kriterlerin TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması	129
Tablo 4.3 : Personel - İdari Kriterler ve Kriterlerin TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması	129
Tablo 4.4 : Hukuki Kriterler ve Kriterlerin TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması	130
Tablo 4.5 : Mali Kriterler ve Kriterlerin TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması	132
Tablo 4.6 : Kulüp İzleme Şartları ve Şartların TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması	132

Tablo 5.1	: TSAŞ 31 Mayıs 2015 Tarihi Sonrası (Bilanço Tarihinden Sonra) Gerçekleşen Transfer Gelirleri	151
Tablo 5.2	: TSAŞ 31 Mayıs 2015 Tarihi Sonrası (Bilanço Tarihinden Sonra) Gerçekleşen Transfer Giderleri	151
Tablo 5.3	: TSAŞ 01 Haziran 2014 - 1 Mayıs 2015 Döneminde Satın Alınan Futbolcu Lisans Bedelleri	151
Tablo 5.4	: UEFA Mali Kriterlerine Göre Sunulacak Bilançoda Bulunması Zorunlu Kalemler	157
Tablo 5.5	: TFF 2015 - 2016 Başvuru Dosyasında Bulunan ve 1 Sıra No'lu MSUGT'den Türetilmiş Örnek Bilançoda Bulunan Özelleştirilmiş Kalemler	158
Tablo 5.6	: TFF 2015 - 2016 Başvuru Dosyasında Bulunan ve 1 Sıra No'lu MSUGT'den Türetilmiş Örnek Bilançoda Bulunan Bilançoda, Tek Düzen Hesap Planından Eklenen Diğer Kalemler	159
Tablo 5.7	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Konsolide Finansal Durum Tablosu – Varlıklar	160
Tablo 5.8	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Kısa Vadeli Ticari Alacak Detayları	162
Tablo 5.9	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Maddi Olmayan Duran Varlık Detayları	163
Tablo 5.10	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Konsolide Finansal Durum Tablosu – Kaynaklar	165
Tablo 5.11	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Finansal Borçlarına Ait Detaylar	166
Tablo 5.12	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Kısa Vadeli Ticari Borç Detayları	167
Tablo 5.13	: Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Kısa Vadeli Ticari Borçların Kırılımı İle Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Kısa Vadeli Ticari Borç Detayları	167
Tablo 5.14	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	168
Tablo 5.15	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	169
Tablo 5.16	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Uzun Vadeli Karşılıkların Detayları	169
Tablo 5.17	: UEFA Mali Kriterlerine Göre Gelir Tablosunda ve İlgili Dipnotlarda Bulunması Zorunlu Kalemler	169
Tablo 5.18	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	176
Tablo 5.19	: Fenerbahçe Futbol A.Ş.(Grup olarak) 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Hasılat Detayları	177
Tablo 5.20	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle UEFA Asgari Bildirim Şablonu Düzeninde Gelirler	178
Tablo 5.21	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Dönemi Satış Gelirleri Pareto Tablosu	179
Tablo 5.22	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle UEFA Asgari Bildirimleri – Gelirler	180
Tablo 5.23	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Esas Giderler	180

Tablo 5.24	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Personel Ve Ücret Giderlerinin Fonksiyonel Kırılımı	181
Tablo 5.25	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Amortisman Ve İtfa Giderlerinin Fonksiyonel Kırılımı	181
Tablo 5.26	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Niteliklerine Göre Giderler (Esas Giderler)	181
Tablo 5.27	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Dönemi Esas Giderler Pareto Tablosu	182
Tablo 5.28	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Amortisman Ve İtfa Gideri Detayı	183
Tablo 5.29	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 UEFA Asgari Bildirimleri Kar / Zarar Cetveli	184
Tablo 5.30	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 UEFA Asgari Bildirimleri Kar / Zarar Cetveli ve Bir Önceki Yasal Hesap Dönemi İle Karşılaştırılması	185
Tablo 5.31	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Nakit Ve Nakit Benzerleri	189
Tablo 5.32	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Konsolide Nakit Akım Tablosu	190
Tablo 5.33	: Manchester United 30 Haziran İtibariyle Konsolide Nakit Akım Tablosu	192
Tablo 6.1	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İlişkili Taraflara Satışlar ve İlişkili Taraflardan Gelirler	231
Tablo 6.2	: Denk Hesap Şartlarının Hesaplanmasında İlgili Gelir ve Gider Tespit Cetveli	240
Tablo 6.3	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle UEFA Asgari Bildirimleri – Gelirler	246
Tablo 6.4	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle UEFA Asgari Bildirimleri – Giderler	246
Tablo 6.5	: İzleme Dönemi Denk Hesap Bilgilerinin Sunumuna Ait Şartlar	248
Tablo 6.6	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2 Dönemleri UEFA Asgari Bildirimleri Kar/Zarar Cetveli	250
Tablo 6.7	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2 Dönemleri Gelirlerinin İlgili Gelir Sınıfları Ayrıştırması (İlgili Gelir Düzeltmesi Yapılmamış)	252
Tablo 6.8	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2 Dönemleri Gelirlerinin İlgili Gider Sınıfları Ayrıştırması (İlgili Gider Düzeltmesi Yapılmamış)	254
Tablo 6.9	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2 Dönemleri Denk Hesap Şartı Sonuçları (İlgili Gelir ve Gider Düzeltmeleri Yapılmış)	255
Tablo 6.10	: 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2 Dönemleri Ay Bazında Ortalama EUR/TL Kurları	256
Tablo 6.11	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2012 Dönemi (2015 - 2016 Lisanslama Dönemi İzleme Süreci İçin T-3 Dönemi UEFA Asgari Bildirimleri Kar/Zarar Cetveli	257

Tablo 6.12	: Tablo 7.9 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T-3 Dönemi Denk Hesap Şartı Sonucu (İlgili Gelir ve Gider Düzeltmeleri Yapılmış)	258
Tablo 6.13	: 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T-3 Dönemi Ay Bazında Ortalama EUR/TRY Kurları	259
Tablo 6.14	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Denk Hesap Şartı Sonuçları (İlgili Gelir ve Gider Düzeltmeleri Yapılmış)	259
Tablo 6.15	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Denk Hesap Sonucu Trendi	267
Tablo 6.16	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Denk Hesap Sonucu Kümülatif Trendi	268
Tablo 6.17	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Bazında İlgili Gelir / Gider Yatay Analizi	269
Tablo 6.18	: Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci Bildirimler Ve Tarihleri	274
Tablo 7.1	: Lisanslama Dönemi Mali Kriterleri ve Kabul Şartları	291
Tablo 7.2	: İzleme Dönemi Mali Kriterleri ve Kabul Şartları	292
Tablo 7.3	: 2016 İtibariyle Mali Kriterlerin Yaptırımları	293
Tablo 8.1	: 2010-2015 Yıllıkları Arasında UEFA ve Ulusal Lisanslama İstatistiği	294
Tablo 9.1	: UEFA Kriterleri Dahilinde Türkiye’de Futbol Kulüplerinin / Şirketlerinin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Raporlama Setleri	301

BÖLÜM 1. GİRİŞ

Futbol, geçmişin – günümüzün ve geleceğin belki de en popüler spor dalıdır. Her geçen gün büyüyen ve karmaşıklaşan spor endüstrisinin içerisinde de önem düzeyi en üstlerde olan bu sporun ilgilileri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi ve elbette sürekliliğinin sağlanması için bir dizi düzenleme getirilmektedir. Düzenlemeler kimi zaman devlet tarafından, kimi zaman konfederasyonlar ya da federasyonlar tarafından, kimi zaman da farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmakta, uygulamaların neticeleri ve performansları takip edilmektedir.

Çalışmamız bu düzenlemelerden, Union of European Football Associations / Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) tarafından oluşturulmuş bir dizi ölçütün incelenmesi ve bu ölçütlerin kulüplerimizin finansal raporlama sistemine ve yapısına olan etkisi üzerine olup; UEFA Finansal Fair Play Kriterleri olarak tanımlanan bu ölçütlerden mali kriterler başlığını ile futbol kulüplerimizin hazırladığı finansal raporları kapsamaktadır.

Amacımız, UEFA Finansal Fair Play / Mali Kriterlerinin futbol endüstrisinin belki de en önemli aktörlerinden olan spor kulüplerinin finansal raporlarından ve mali tablolarında nasıl vücut bulduğunu, bulması gerektiğini, açık ve anlaşılır biçimde tespit etmeye çalışmak, ülkemiz kulüplerinin hangi koşullar altında nasıl bir finansal raporlama yapma zorunluluğuna haiz olduğunu araştırmaktır.

Çalışmamızda Türk Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), halka açık spor şirketlerinin mali tablo setleri ve bağımsız denetim raporları, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gereksinimleri, Türkiye'de resmi muhasebe şartlarının temeli oluşturan Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulamaları Tebliği (MSUGT) ve bu doğrultuda ilgili kurumlara ait yasal mevzuat ile UEFA Finansal Fair Play / Mali Kriterlerinin; kulüplerin finansal raporlarında oluşturduğu çeşitlilik dahil tüm etkiler, bu etkilerin sebepleri ve finansal raporlar ile izlenmesi gerekli, futbol kulübüne has performans kriterleri incelenmiştir.

Amaçladığımız neticeye ulaşma yolculuğunun merkezinde futbol kulüplerinin kurumsal yapısı ve bu kulüplerin iktisadi faaliyetlerinin muhasebe sürecinden süzülmesi çıktıkları olan mali tablo setleri olsa da; spor kavramı, futbol oyunu, ekonomi üzerindeki rolü; oluşturduğu endüstri ve bu endüstrinin elemanları, devlet ile bu endüstrinin ilişkisi

gibi birçok konu da yeter derecede çalışmaya dahil edilmiştir. UEFA Finansal Fair Play / Mali Kriterlerinin kulüplerimizin mali tablolarına olan etkilerinin analizinde bu ilişkili bilgiler de gereklidir.

Araştırmamızın güvenilir sonuçlara ulaşmasını sağlamak için, araştırmamız boyunca planlı ve sistemli bir yol izlenmeye çalışılmış; bilimsel araştırmanın gereklilikleri karşılayacak yöntem ve tekniklerin kullanılmasına özen gösterilmiştir.

Çalışmamızın özünde betimleme yöntemi¹ izlenmiştir. Araştırılan konu olan “UEFA Mali Kriterlerinin Türk Spor Kulüplerinin Mali Raporlamasına Etkisi” ‘ne dair bir fikir ve bilgi türetebilmek için öncelikle ilgili kriterlerin doğuşunun sebepleri, spor kulüplerinin yapısı, UEFA ile Spor Kulüplerinin ilişkisi, konunun etki ettiği ya da etkilendiği diğer çevreler ve kurumlar, konunun geçtiği çevre (pazar, grup, lig vs.) incelenmeye çalışılmıştır. Bir anlamda konu ile etkileşimde ve iletişimde olan tüm faktörlerin bir etkileşim şemasının çizilmesi sağlamıştır. Daha sonra; etkileşimleri netleştirilen faktörler de dikkate alınarak, betimlenen kriterler ve kulüplerin yayınladıkları raporlar karşılaştırma yöntemi ile açık bir şekilde eşleştirilmeye çalışılmıştır.

Tez konusunun seçimi sonrasında çalışma, aşağıdaki adımların ardışık sürdürülmesi ile gerçekleştirilmiştir.

- Konunun ön incelemesinin yapılması ve kısa bir Web Turu
- Konu ile ilgili önceden yapılmış araştırmaların tespiti
- Direkt olarak konu ile ilgili olmasa da benzer konularda yapılmış araştırmaların tespiti
- UEFA, Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) ve diğer ilişkili kurumların “UEFA Mali Kriterlerinin Türk Spor Kulüplerinin Mali Tablolarına Etkisi” konusundaki görev / yetki ve sorumluluklarının incelenmesi
- Spor ve futbol ekonomisinin incelenmesi
- İçerik çalışmasının yapılması ve dokümanite edilmesi
- Kaynak ve literatür taramasının yapılması ve kaynaklara ulaşımın sağlanması
- İçerik çalışmasının gözden geçirilmesi
- Kapsam içerisinde betimlenecek ve incelenecek alanların taranması, çalışmanın yapılması
- Betimleme ve inceleme sonrasında, kriterler ile mali tabloların karşılaştırılması

¹ Betimleme Yöntemi :Olayların, olguların ,nesnelerin, kurumların veya çeşitli durumların ne olduklarını veya belli özelliklerinin neler olduğunu ortaya çıkarma işlemi.(Cebeci, 2014, s. 21)

- Tarama sonuçlarının tespiti ve amaçlanan bilgiye ulaşıp ulaşılmadığının kontrolü
- Tarama çalışmalarının dokümante edilmesi
- Gözden geçirilmesi ve tamamlanması

Kaynak taraması sürecinde kitabevelerinin Web sitelerinden, Web arama motorlarından, süreli yayınların Web sitelerinden, gazetelerin Web sitelerinden, kitabevelerinin satış mağazalarından ve Türk Spor Vakfı Olimpiyat ve Spor Kütüphanesinden² yararlanılmış; önceden yapılmış çalışmaların ve ilgili kaynakların bibliyografyalarından kaynakların tespiti sağlanmıştır.

Yaptığımız tarama ve tespit çalışması ışığında; konumuza oldukça yakın olduğunu ifade edebileceğimiz bazı araştırmaların yapıldığı tespit edilmiştir.

İlgili araştırmalardan ilki, Emre HORASAN'ın 2007 yılında Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yaptığı "Futbol Kulüplerinin UEFA Mali Kriterlerine Uyumu, Denetimi ve Muhasebe Organizasyonu" konulu yüksek lisans tezidir. İlgili tez, gerçekleştirdiğimiz çalışmanın kapsamına oldukça yakın olmakla birlikte; 2007 yılına ait mali kriter şartlarını ve dönemin verilerini incelemekte; kulüplerin mali kriterlere uyumları ve bu konudaki muhasebe önerileri üzerinde durmaktadır, Çalışmamız da, ilgili çalışmanın belirli kısımları ile kavramsal olarak paralellikler taşımakta, uyum konusunda kulüp tabloları incelenmektedir. Ancak bu tezin çerçevesi, ülkemiz kulüplerinin mevcut koşullarda hazırlayacağı mali tabloların ve finansal raporların çeşitliğine ve UEFA kriterlerinin 2015 yılı ve sonrasındaki uygulamaları üzerinedir. 2007 yılındaki çalışmanın, önemli ölçüde konuyu ele alışından ve kaynakçasından yararlanılmış; söz konusu araştırma çalışmamıza ışık tutmuştur.

Bir diğer araştırma, Sayın Saadetin EKİNCİ'nin Aralık 2013 tarihli Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde "Finansal Fair Play Türkiye Uygulamaları" konulu Yüksek Lisans Tez çalışmasıdır. Çalışmamızda, yapılan tez çalışmasının özellikle kaynakça kısmından ve finansal fair play kavramına dair çizdiği çerçeve kavramından faydalanılmıştır. İlgili çalışma Türkiye'deki finansal fair play uygulamalarının etkilerini değerlendirmiş ve kulüplerin kriterlere ne kadar uyum sağladığına dair sonuçlar türetmiştir.

Çalışma alanımıza yakın bir başka çalışma da Banu SULTANOĞLU tarafından 2008 yılında Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler "Hisseleri Halka Arz Edilen Türk

² Türk Spor Vakfı Olimpiyat ve Spor Kütüphanesi WEB Sitesi : <http://www.tsvsportkutuphanesi.org.tr>

Futbol Kulüplerinin Mali Tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi” konusu ile yapılmıştır. Bu detaylı çalışmadan da özellikle spor kulüplerinin giderleri, futbolcu maliyetlerinin muhasebeleştirilme biçimleri ve kulüp lisans sistemi, tablo sunum ilkeleri içeriğinden yararlanılmıştır. Çalışma içerik olarak konumuza oldukça yakın olmakla birlikte, 2008 yılı bilgilerini içermektedir.

Çalışmamızda futbol ekonomisi çerçevesinde birçok çalışma yapmış ve yapmayı sürdürmekte olan Tuğrul AKŞAR’ın, Kutlu MERİH’İN ve Saddettin DEVECİOĞLU’nun birçok makale ve basılı eserinden, yayınlarında sunmuş oldukları görüşlerden yararlanılmıştır.

Çalışmamızın tamamlanmasına yakın, Fenerbahçe Futbol A.Ş. Finansal Raporlama ve Kontrol Yöneticisi Özge ALKAÇ EROL ile karşılıklı bir görüşme yapılmıştır.

Çalışmamızda mümkün mertebe ilişkili mevzuatın ilgili kısımları taranmış, bu çerçevede spor hukuku ve spor vergilendirilmesi kapsamındaki eserlerden faydalanılmıştır. Çalışma konumuzun sporun boyutlarından kaynaklı olarak, medyatik önemi yüksektir.

Çalışma, ilk bölüm haricinde toplam sekiz bölümden oluşmuştur. Her bir bölüm, bir sonraki bölüme hazırlık biçiminde betimleyici tarzda hazırlanmaya çalışılmıştır.

Araştırma, 2. Bölüm “Modern Spor, Futbol Oyunu ve Futbol Ekonomisi” ile başlamaktadır. Bu bölümde **modern spor** kavramı ve sporun ekonomik yüzü işlenmiştir. Odağımız olan futbol oyunu, modern sporun içerisinde betimlenerek, oyun tarihi kısaca tanıtılmış, oyunun ve müesseselerinin evrimi verilmiştir. Futbol müesseselerinin oluşumu ve nihayetinde ortaya çıkan futbol endüstrisi, dinamikleri ve ürünleri ile yeter seviyede işlenmiş, futbol ekonomisinin yapısı ve dinamikleri tanımlanmıştır.

3. Bölümde ise, futbol ekonomisinin merkez müessesesi olan kulüplerin, ülkemizdeki yapıları, mevzuat şartları örnekler ile gözden geçirilmiş, futbolun yasal yapılanması incelenmiştir. Kulüplerin yapıları, yapılardaki çeşitlilik, spor endüstrisi içerisindeki diğer unsurlar ile ilişkileri, mali yapıları, vergilendirme usulleri, finansal raporlama şartları dahil çalışma alanımız ile ilgili mevzuat şartları gözden geçirilmiştir. Kulüplerin ardından, federasyonlar ve kulüplerin federasyonlar ile ilişkileri, bu doğrultuda futbolun yapılanması incelenmiştir.

4. Bölümde, araştırmamızın odak noktası olan UEFA Mali Kriterleri ve Kulüp Lisanslama Sistemi, genel hatları ve özet tarihçesi itibariyle incelenmiştir. İncelemede

2014 Türkiye Futbol Federasyonu Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatı referans alınmıştır. Çalışmamızın ilgili bölümünü sürdürdüğümüz dönemde yürürlükteki mevzuat olması sebebiyle ilgili doküman kullanılmıştır.

5. Bölümde, 2015 – 2016 lisanslama sezonunda UEFA ve Ulusal Mali Kriterlerin uygulama biçimleri 2014 KLMFPT referansı ile betimlenmiş ve örnekler ile incelenmiştir. Bu aşamada finansal raporlamaya etkileri, tablo yapılarındaki değişiklikler, ulusal otoriterlerin konu için önerdiği mali tablo setlerine ait şablonlar ile kriterler karşılaştırılmıştır.

6. Bölümde ise, 5. Bölümdeki benzer disiplinle 2015 – 2016 lisanslama sezonunun izleme kriterleri betimlenmiş ve izleme kriterlerinin finansal raporlama ile etkileşimi gözden geçirilmiştir.

2016 yılında, 2016 – 2017 sezonu ile birlikte uygulamaya alınacak ulusal izleme kriterlerinin ve bir dizi minör değişikliklerin yapıldığı TFF KLMFPT yayınlanmıştır. 7. Bölümde, 2014 ve 2016 yılı talimatlarının karşılaştırılması yapılmış, 2016 – 2017 lisanslama sezonu ile birlikte devreye girecek ek kriterler betimlenmiş, bir önceki seneye ait örnek mali veriler ile kısa simülasyonlar yapılmıştır. Ek düzenlemelerin, kulüplerin finansal raporlarına etkileri özetlenmiştir.

8. Bölüm ise, 2015 – 2016 sezonunda mali kriterlerin üç büyük kulübümüze etkisi incelenmiştir, ülkemizdeki lisanslama sürecine dair kısa bir istatistik sunulmuştur.

9. “Sonuç ve Öneriler” bölümünde ise; futbol kulüplerinin finansal raporlarının UEFA kriterlerinden nasıl etkilendiğine dair görüşümüz özetlenmiş, bu doğrultuda önerilerimiz aktarılmıştır.

BÖLÜM 2. MODERN SPOR, FUTBOL OYUNU VE FUTBOL EKONOMİSİ

“Kişisel veya toplu yarışlar biçiminde yapılan, bazı kurallara göre uygulanan beden hareketlerinin tümü” (WEB_1) ifadesi ile tanımlanan spor; kapsadığı ve etkilediği çevre itibarıyla çok unsurlu – boyutlu bir kavram niteliğindedir.

Spor tarihsel serüveninin ilk adımlarında savaş ve hayatta kalma becerilerini geliştirmek üzere kullanılırken bu paralelde dini müesseselerde kendine yer bulmuş ve medeniyetin gelişmesi ile birlikte bir eğlenme ve zaman geçirme aracına da dönüşmüştür. Bu dönüşümün ve gelişimin günümüzde de devam ettiğini söylemek yerinde olacaktır.

2.1. MODERN SPOR

Spor ve sportif aktiviteler toplumların yapısına bağlıdır ve sosyal süreçler tarafından biçimlendirilirler. Modern spor da bu biçimde doğmuştur. (Voigt, 1998, 89, 90) Modern spor İngiltere Viktoryen döneminde, sanayi devrimi sırasında doğmuş ve önce Avrupa’ya ve Kuzey Amerika’ya ve daha sonrada diğer kıtalara yayılmıştır. Futbol, tenis gibi modern spor dallarının yayınlaşmasında ise İngiliz ticaret aktörlerinin ve denizcilerinin rol aldığı belirtilmektedir. Bu kişiler, gittikleri ülkelerde boş zamanlarında bu sporları yapmışlar ve oyunlar yerel halkın ilgisini çekmiştir. (Çetin, 2015, 8)

Modern spor kavramını daha iyi anlamak için, önceki dönem ile arasında farklılığa sahip kavramları aşağıdaki gibi listeleyebiliriz; (akt. Çetin, 2015, 9, 10, 11)

- Laiklik,
- Eşitlik,
- Uzmanlaşma,
- Rasyonalizasyon,
- Bürokratizasyon,
- Ölçme,
- Rekor.

Antik dönemde, eski Yunan’da düzenlenen spor müsabakası niteliğindeki oyunlar, dini ritüeller ya da bu ritüellerin bir parçası olma özelliğini taşımaktaydı. Zaman içerisinde spor ile din arasında bir ilişkinin kalmadığı gözlemlenmektedir. Bu durum,

modern sporun kendisinden önceki spor anlayışı arasındaki **laiklik** anlayışı farkını işaret etmektedir. (akt. Çetin, 2015, 9)

Eşitlik açısından modern spor ile öncesi karşılaştırıldığında da antik dönem, orta çağ dönemi ve hatta modern olimpiyat oyunlarının ilk yıllarında bir dizi ayrımcı uygulamanın olması söz konusuydu. Örneğin antik çağlarda oyunlara köleler alınmıyordu. Modern olimpiyatların ilk yıllarında yalnızca erkek sporcular oyunlara katılabiliyordu. (akt. Çetin, 2015, 9)

Uzmanlaşma ise, günümüzdeki sporda profesyonellik olgusunun da ortaya çıkışını sağlayan bir modern spor unsurudur. Takım sporlarında takımdaki görev dağılımı ve göreve göre sporcunun sahip olması gereken niteliklerde uzmanlaşmanın neticesidir. Diğer bir taraftan istatistiki metotlar ve araçlar ile sporcunun, takımın vs. performansını ölçmek ve izlemek söz konusu olup, bu durum da modern sporun ölçme unsurunu ortaya koymaktadır. **Ölçme** unsuru beraberinde **rekor** kavramı ortaya çıkmaktadır. Antik dönemlerde kazanma amaçlanırken modern sporda rekor unsuru da odak noktadadır. (akt. Çetin, 2015, 10, 11)

Ancak modern sporun farklılık yaratan 7 unsuru içerisindeki rasyonalizm ve bürokratizasyon kavramları; çalışmamız ile yakından ilgili olan belki de spor ekonomisinin oluşmasına neden olan en önemli unsurlardandır.

Rasyonalizasyon (rationalisation) terimi Fransızca 'dan dilimize geçmiş ve TDK Büyük Türkçe Sözlüğünde **ussallaştırma** kelimesi ile karşılıklandırılmıştır. (WEB_2) Rasyonalizasyon kavram olarak derin bir anlama sahip olup, birçok disipline temas etmektedir. Örneğin işletmecilik disiplini çerçevesinde rasyonalizasyon “ *bir kuruluşun ya da işletmenin daha iyi çalışmasını sağlayacak tedbirlerin alınması* “ olarak tanımlanabilir. (WEB_3) Rasyonalizasyonu kısaca, akla ve standartlara en uygun hale getirme olarak adlandırabiliriz.

Spor dallarının akla yatkın ve amacına hizmet eden biçimde düzenlenmesine, sporda rasyonalizasyon anlamı verilebilir. Sporun, oyunların kurallar ile yapılması, kuralların sporu geliştirecek ve mücadeleyi cazip hale getirecek biçimde güncellenebilmesi; ussallaştırmanın etkisidir. Düzenlemeler ve kural tanımlamalar, spor organizasyonlarının her dalında yapılabilirler. (Çetin, 2015, 10)

Modern sporun farklılaşması çerçevesinde üzerinde duracağımız son kavram ise bürokratizasyondur.

Bürokrasi anlam itibariyle, hukuken oluşturulmuş otoriteler ve bu otoritelere bağlı memurlar arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir.(Erkoç, 2006, 44) Bürokrasiyi bilimsel çerçevede ve detaylı olarak inceleyen ilk yazar Weber³ 'dir. (Akt. , Budak, 2005, 17)

Weber 'in bürokratik yaklaşımına göre bir örgüt aşağıdaki özellikleri taşımaktadır (Erkoç, 2006, 44, 45);

- Fonksiyonel olarak işlerin bölümlenmesi,
- Belirlenmiş hiyerarşik yapı, ilke ve yöntemler,
- Biçimlendirilmiş ilişkiler,
- Teknik yetenek doğrultusunda personel seçimi ve terfi sistemi,
- Yasal yetkinin uygulanması.

Bürokrasi sosyolojik düzlemde ve günlük hayatımızda birçok benzer ve farklı anlamlarda kullanılmakla birlikte, Weber 'in yaklaşımı dikkate alındığında, özünde rasyonel unsurlar üzerinden biçimlendirilmiş bir yönetim mekanizması niteliğindedir.

Modern sporun gelişimi ile birlikte, sporun sürdürülmesi aşamasında birçok örgüt ve organizasyon ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla modern sporun en önemli özelliklerinden biri de bu organizasyonların yönetimidir. Modern sporun gelişiminde kurulan kulüpler, federasyonlar ve bu federasyonların ülke sınırlarını aşan uluslararası boyutta örgütlenmeleri, bürokratizasyonun göstergesidir. Nitekim modern spor; spor kulüpleri, ulusal ve uluslararası federasyonlar ve benzeri örgütler ile gelişmiştir. (Çetin, 2015, 10)

Spor örgütlerinin hukuki ve idari yapılarının, ulusal ve uluslararası otorite arasındaki ilişkilerinin, üyeleri – çalışanları – taraftarları – sporcuları arasındaki ilişkilerinin biçimlendirilmesi ve kurallaştırılması esastır. Kuralların rasyonellik çerçevesinde geliştirilmesi gerekmektedir.

2.2. SPORUN BOYUTLARI

Spor çok boyutlu bir kavram niteliğindedir ve bu perspektifte sporun Biyolojik – Psikolojik, Sosyal – Ekonomik, Siyasal – İdeolojik boyutlarından⁴ söz edilebilir. Bu unsurların spor kavramının yapısal niteliğinden doğduğunu ve tarihsel gelişiminin her bir evresinde dönemine uygun biçimde vücut bulduğunu görmek mümkündür. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde söz edeceğimiz konuların (örneğin futbol liglerinin

³ Max Weber (1864 – 1920), Alman sosyolog ve siyasal iktisatçı.(WEB_28;WEB_4)

⁴ Detaylı Bilgi İçin; Recep Gülşen, "Spor Hukuku – Sporun Boyutları" "Spor Hukuku", Adalet Yayınevi, Ankara, Türkiye)

oluşumu ve yönetsel mekanizmaları, spor kulüplerinin kurumsal yapıları ve uyulması gereken kurallar gibi) oluşumunun kavramsal kök sebepleri aslında aşağıda kısaca özetleyemeye çalıştığımız unsurlardır.

Özünde spor, sporu icra edenler için (sporcular) müsabakayı kazanmaya yönelik fiziksel, zihinsel ve teknik bir çaba, izleyenler için ise heyecan ve estetik içeren bir süreç; genel çerçevede anatomi, fizyoloji, ortopedi, biyomekanik, psikoloji ve ilaçbilim gibi disiplinleri içeren bir bilimsel kavram niteliindedir. (Fişek, 1985, 21)

Spor düzgün ve düzenli sürdürüldüğünde, kendiliğinden ortaya çıkan sonuçlardan biri sağlıktır. Sağlık sözcüğüyle ilk anlaşılan beden sağlığı olsa da sağlık bir bütündür ve insanın psişik ve tinsel yaşamını da kapsar. Roma döneminden günümüze uzanan "Mens sana in corpore sano" / "sağlam kafa sağlam vücutta bulunur" biçiminde Türkçeleştirdiğimiz fakat "sağlam tin, sağlam bedende bulunur" anlamına gelen söz bu bütünlüğü dile getirmektedir. (Erdemli, 2002, 30)

Spor günümüzün en eski ve önemli toplumsal müesseselerinden biridir. Tüm ülkelerde ve sınıflarda spor yapmaya, spor izlemeye olan ilginin hızla artması, çağdaş toplumsal yaşamın ayırt edici özelliklerinden biridir. Bu durum da bize sporun sosyolojik yönünü işaret etmektedir.(Fişek, 1985, 22) Spor, kitle iletişim araçları ile insanların kendilerini birbirlerine bağlı hissettikleri kolektif ritüelleri, imgeleri ve simgeleri oluşturmuştur. (akt. Gülşen, 2013, 12) Sporun genellikle sosyalleşme aracı görevini yerine getirdiğini, halk sağlığının gelişmesini sağladığını; böylece de sporun zarardan daha çok yararının olduğunu söylenebilir. Fakat bu durumun sporun tüm türleri için geçerli olmadığını; boks, motor yarışı ya da balon uçurmanın toplumsal fayda yaratmasının zor olduğunu, toplumsal hedeflere riskli sporların yasaklanması halinde, daha az tehlikeli spor türleri ile de ulaşılabileceğini savunan görüşler de bulunmaktadır. (akt. Gülşen, 2013, 12) Bu görüş doğru olmakla birlikte, bu tür sporların da boş zamanların zararlı olmayan faaliyetlerle geçirilmesine olanak sağladığı, kurallara göre icra edildiğinde riskli, tehlikeli durum ve duyguların yönetilip toplumsal bir fayda sağlanabileceği de ifade edilmektedir. (akt. Gülşen, 2013, 12)

Bir taraftan da dil, din, ırk ve cinsiyet ayrımı gözetmeksizin tribünlere, televizyon ekranlarına dünyanın dört bir yanından insanları aynı anda toplayabilmesi ise sporun kültürel yönünü (Fişek, 1985, 22) işaret etmektedir.

Devletler toplumsal düzeni sağlamak, yurttaşların sağlığını korumak ve geliştirmek, ekonomik gelişmeye katkı sunmak, birlik, dayanışma ve aidiyet duygularını

güçlendirmek, uluslararası alanda ülkenin itibarını yükseltmek, vatandaşların siyasi liderlere desteğini artırmak, resmi ideolojiyle ilgili değer ve yönelimleri kuvvetlendirmek ve benzeri durumlar için spora destek vermektedir. Bu durum genel anlamıyla sporda siyasileşmeyi ifade etmektedir. Devletlerin kendi propagandalarını yapmak için yurttaşlık teklifiyle yabancı sporcuları transfer etme ve kendi bayrağı altında dünya çapında yarışmalara katma çalışmaları da sporda gizli siyasileşme olarak değerlendirilebilir.(akt. Gülşen, 2013, 14)

Ve elbette sporun **ekonomik yüzü**. Spor, hem yerel hem de ulusal ekonominin büyümesine ve gelişmesine önemli ve büyük katkılar sağlayabilecek niteliktedir.

Olimpiyatlar gibi büyük oyunlar, futbol ve benzeri; daha kısa periyotta (haftalık vs.) sürdürülen karşılaşmalar, bir iş alanının oluşması sağlamakta ve direkt ya da indirekt olarak satın alma, tüketim gibi diğer ekonomik faaliyetleri de etkilemektedir. (akt. Yazıcı, 2014)

2.3. SPOR EKONOMİSİ / ENDÜSTRİSİ

2.3.1. Spor Ekonomisinin Tanımı

Spor günümüzde daha çok ticarileşmiş, profesyonelleşmiş, örgütlenmiş ve küreselleşmiş bir faaliyet imajını çizmekte ve spor kulüpleri, dernekleri, profesyonel sporcular, spor gereçleri ve donanımlarını üretenler ve satanlar, spor medyası, reklam sektörü, sponsorlar ve diğer ekonomi aktörleri ile milyarlarca dolarlık bir endüstriyi oluşturmaktadır. (akt. Gülşen, 2013, 13)

Spor, sağlığı koruyucu ve geliştirici tarafından ele alındığında önemli bir hizmet sektörü niteliğini taşır. Diğer bir taraftan da gelişen medyanın etkisi ile önemli bir reklam – tanıtım aracına, geniş kesimleri etkileyen önemli bir gösteri ve eğlence sektörüne, yüksek hacimli finansal hareketlerin yaşanmasından dolayı yatırımcılar için de önemli bir faaliyet alanına dönüşmüştür. (Devecioğlu, 2005, 2) Spor ve serbest zaman ile iş dünyası arasındaki bu denli doğrudan ilişki, başka hiçbir alanda yaşanmamaktadır.(Akt. Arğan ve Katırcı, 2002, 3)

Tüketicilerine spor, fitnes, rekreasyon⁵, serbest zaman etkinlikleri ve bu hizmetler ile ilgili ürün, hizmet, insan, yer ve düşünceler sunan tarafları topyekûn, **spor endüstrisi** olarak tanımlayabiliriz. (Argan ve Katırcı, 2002, 4) Endüstrinin direkt ve endirekt iktisadi çıktıları da bir bütün olarak **spor ekonomisini** oluşturmaktadır.

Sporun sunumundaki hizmet kutbunu futbol, basketbol maçları gibi spor karşılaşmaları, karşılaşmalar için satın alınan bilet, spor kulüplerine ya da tesislerine ödenen aidatlar gibi soyut özellikteki unsurlar oluşturmaktadır. Spor ürünü olarak adlandırdığımız kutbu ise şort, forma, futbol topu, bisiklet gibi elle tutulur, stoklanabilir unsurlar oluşturmaktadır. (Çetin, 2015, 39)

Spor ekonomisinin incelenmesinde mikro iktisadi (işletme ekonomisi) ve makro iktisadi disiplinleri temel alan farklı yaklaşımlar tartışılmaktadır. Örneğin sporun topluma ortaklaşa bir mal ya da hizmet biçiminde sunulması söz konusu olduğunda, spor sektörünün etkinliğini ve eşitliğini sağlamak üzere makro politikalar ile devletler müdahalesi ya da düzenlemeleri söz konusu olacaktır. Diğer bir taraftan da spor ticari bir faaliyet biçiminde ele alındığında, spor sektöründe faaliyet gösteren firmaların, kulüpler ile bu aktörlerin ürün ya da hizmetinden yararlananların (izleyiciler, spor malzemeleri satın alanlar vs.) davranışlarını incelerken ise işletme ekonomisi kapsamında teknikler ve prensipler söz konusu olacaktır.(Devecioğlu, 2005, 3)

Spor ekonomisi alanında yapılan ilk çalışma 1953 yılında Simon ROTTENBERG (ABD) tarafından yayınlanan “The baseball players labor market / Beyzbol oyuncularının çalışma koşulları” isimli makaledir. Çalışmanın ardından Avrupa’da ilk çalışmalar 1960’ lı yılların ikinci yarısından itibaren yayınlanmaya başlanmıştır. Uzmanlar, Rottenberg ‘in 1956 yılında yayınladığı makalesinde ileri sürdüğü görüşün günümüzde de hala geçerli olduğunu aktarmaktadırlar. Rottenberg ’e göre; “şampiyonluğa oynayan takım sayısı çoğaldıkça, spor sahalarındaki rekabet ve seyirci sayısı artacaktır.” (akt. Çetin, 2015, 49)

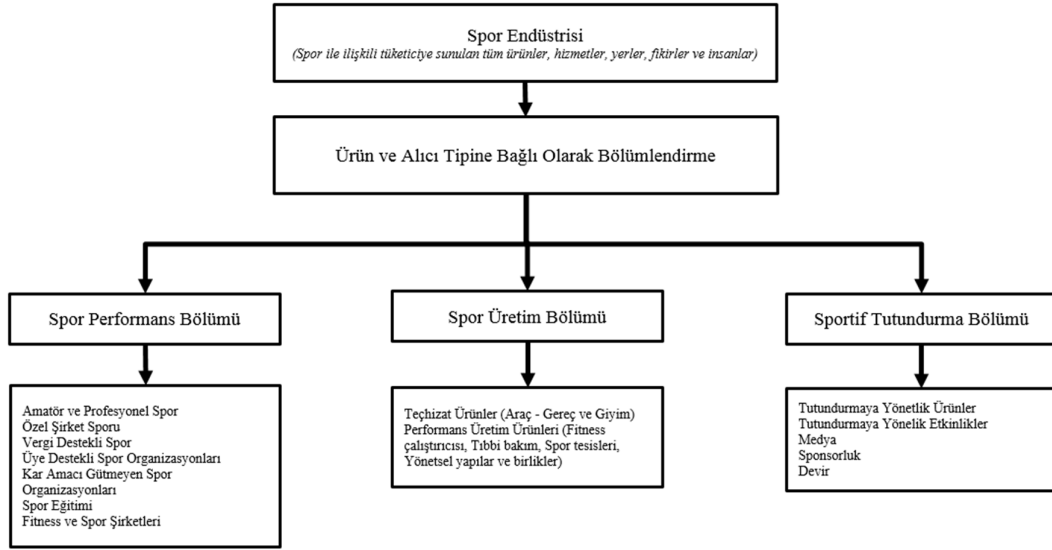
Ticarileşen sporun oluşturduğu ekonomik alanda; spor odaklı ürün ve hizmet sunanlar, bu hizmetlerden faydalananlar, ekonomide arz ve talep eden taraflar arasındaki yüksek iletişim ağından faydalanan ticari organizasyonlar, sporun icrasını; arz ve talep edenler arasındaki hukuki ve idari ilişkiyi düzenleyen otoriteler, spor ekonomisindeki tarafları oluştururlar.

⁵ Rekreasyon: İnsanın yaşam kalitesini arttırmak üzere serbest zaman ya da boş zamanlarında doğaya zarar vermeden, gönüllülük ilkesiyle gerçekleştirdiği disiplinler arası faaliyetlerden oluşan çalışma alanı. (WEB_31,WEB_5)

2.3.2. Spor Endüstrisinin Yapısı

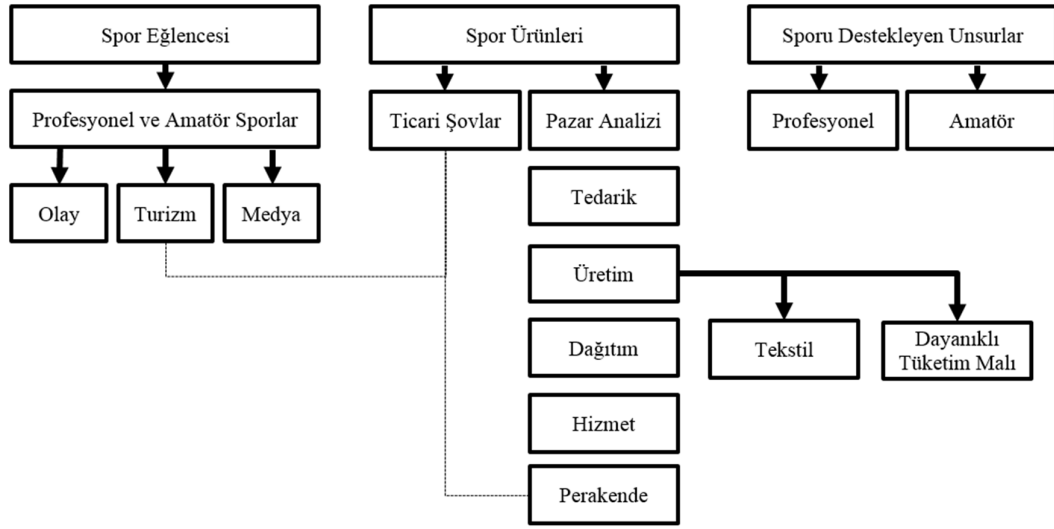
Spor birçok ülkede kendi başına büyük ve karmaşık bir endüstriyi oluşturmakta; bu büyük endüstri birçok farklı alt alan ve bu alt alanlara ait birçok bölümden oluşmaktadır. Bu çerçevede spor endüstrisinin yapısını ve alt alanlarını tanımlayan birçok model öne sürülmüştür. (Öztürk, 2012, 6)

Örneğin Pitts, Fielding ve Miller (1994), spor endüstrisini **üç-sektör modeli** ile tanımlarlar. Spor endüstrisi bu modele göre tüketicilere spor, fitness, rekreasyon vs. ile ilişkili etkinlik, ürün, hizmet, yer, insan ya da düşünce sunan pazardır. Model, Şekil 2.1’de gibi şematize edilebilir. (Öztürk, 2012, 7)



Şekil 2.1 Spor Endüstrisinde Bölümlendirme / Üç Sektör (akt., Öztürk, 2012, 7)

Bir diğer model ise Meek (1997) tarafından öne sürülen modeldir. **Meek modelinde** de üç sektör yer almaktadır. İlgili sektörler eğlence, spor malları / hizmetleri ve sporu destekleyen organizasyonlardır. Meek modelinde spor endüstrisi spor takımlarının ve rekreasyonel sporların ekonomik aktivitesi olarak değil, aynı zamanda spor olayları ile ilgili katılımcıların, izleyicilerin ve sponsorların harcamaları olarak da kabul edilmektedir. Meek modeli, Şekil 2.2 'de belirtildiği üzere şematize edilebilir. (Öztürk, 2012, 7)



Şekil 2.2 Spor Endüstrisinde Bölümlendirme / Meek Modeli (akt., Öztürk, 2012, 7)

Pitts, Fielding ve Miller'ın (1994) ve Meek 'in (1997) modelinde spor endüstrisinin sportif üretim üniteleri arasındaki ilişki ve alt sektörlerin birbirleri ile olan ilişkileri tanımlanmamıştır. Meek modelinde, yalnızca spor ile ilgili işletmeler ve organizasyonlar modele dahil edilmiştir. (Öztürk, 2012, 7, 8)

Oga'ya göre ise spor endüstrisi 4 sektörde toplanır. Bunlar, (akt, Ekmekçi vd., 2013, 99)

- Spor malları üreticileri (örneğin spor tesislerinin yapımı, spor ekipmanları ve kondisyon aletleri yapımı)
- Spor giyim üreticileri (örneğin spor giysileri ve ayakkabıları)
- Sağlık ve kondisyon kulüplerinde spor hizmeti sağlayanlar,
- Yayın hakları, sponsorluk anlaşmaları, giriş ücretleri gibi diğer gelir getiren alanlar.

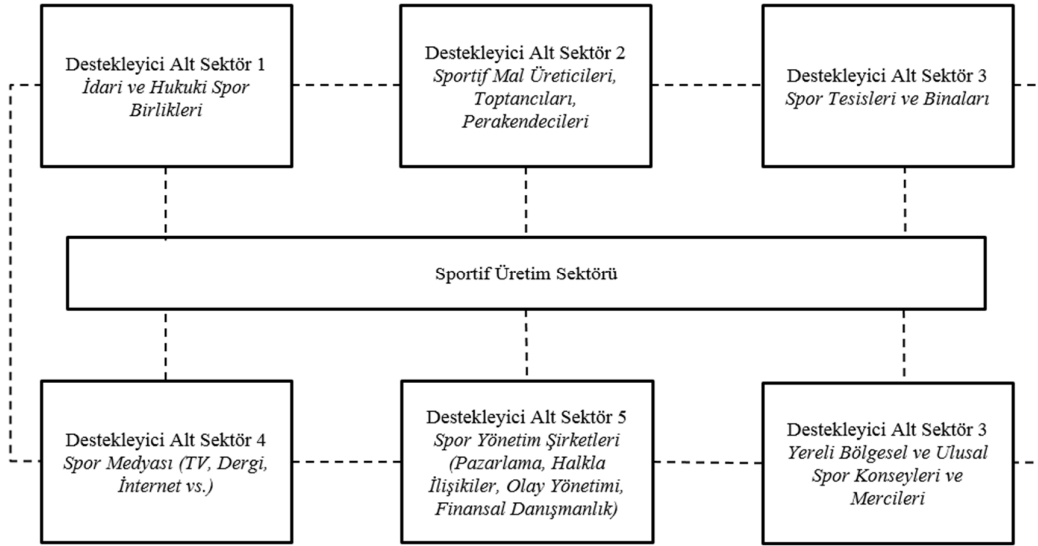
Li, Hofacre ve Mahony tarafından 2001 yılında tanımlanan **iki sektör modeli**, spor endüstrinin tanımlanması için önemli bir şemadır.

Sporun üretiminde birçok farklı kurum ve kuruluş destekleyici görev almaktadır. Bu bakış açısından yola çıkarak spor endüstrisinin merkezinde spor etkinlikleri ve spor etkinliklerinin etrafından birçok mal ve hizmeti yer almalıdır. Li, Hofacre ve Mahony tarafından tanımlanan ve **iki-sektör modeli** olarak adlandırılan model, bu düşünce anlayışı ile hazırlanmıştır. Modelde spor endüstrisi içindeki temel alanlar, üç başlıkta aşağıdaki gibi ifade edilir; (Öztürk, 2012, 9)

- *Spor etkinliğini üreten işletme ve organizasyonlar,*

- Spor etkinliklerinin üretimini destekleyen mal ve hizmet üreten işletmeler ve organizasyonlar,
- Spor etkinlikleri ile ilişkili ürünlerin ticaretini ve satışını yapan işletmeler ve organizasyonlar

İki-Sektör modeli, adından da anlaşılacağı üzere iki ana sektörden oluşur. İlk sektör sportif üretim sektörüdür. Spor kulüpleri, spor antrenörleri, eğitmenler, profesyonel takımlar vs. bu kategoridedir ve ilk sektör endüstrinin çekirdeği niteliğini taşır. İkinci sektör ise, spor faaliyetlerinin üretimini destekleyen mal ve hizmetleri sağlayan, spor ile ilişkili ürünlerin ticaretini ve satışını yapan alt sektörlerden oluşur. Model Şekil 2.3’de verildiği biçimde tanımlanabilir. (Öztürk, 2012, 9)



Şekil 2.3 Spor Endüstrisinde Bölümlendirme / İki Sektör Modeli (akt., Öztürk, 2012, 10)

Spor ekonomisi içerisinde, spor kapsamlı ürün ve hizmetlerin pazarlanması faaliyetlerini, **spor pazarlaması** olarak tanımlayabiliriz. Spor pazarlaması kapsamında Schubert’in aktardığı spor piyasası bölümleri, tarafımızca iki sektör modeli gibi, spor piyasasını net olarak tanımlamaktadır.

Spor pazarlaması kapsamında spor piyasası, üç farklı yapıya sahip piyasadan oluşabilir; (Breuer ve Thiel, 2011, 219)

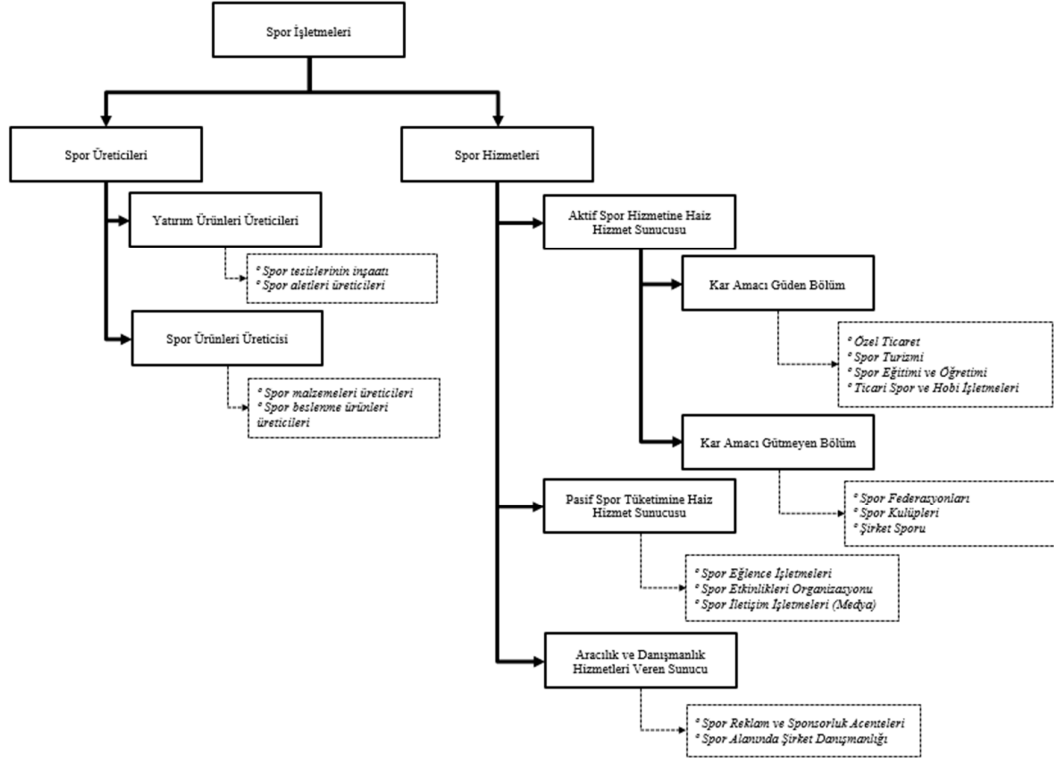
- Aktif spor tüketimine yönelik piyasa,
- Pasif spor tüketimine yönelik piyasa,
- Destek ve yan ürün piyasaları.

Aktif spor tüketimine haiz piyasa, aktif olarak spor faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi üzerine yapılandırılmış piyasayı temsil etmekte olup; örneğin müsabaka yapma, eğlence, sosyalleşme, fitness, sağlık gibi kavramlar üzerine kuruludur. Pasif spor tüketimine haiz piyasa ise, izleyicilerin bir mekândan ya da medya üzerinden katılımcı oldukları (Örneğin stadyum, TV, vs.) piyasayı temsil eder. (Breuer ve Thiel, 2011, 219)

Destek ve yan ürün piyasaları ise, aşağıdaki alt gruplar üzerine yapılanmıştır; (Breuer ve Thiel, 2011, 219)

- Spor tesisleri, spor aletleri, aksesuarları, profesyonel futbolcular / antrenörler vs. kapsamında iş gücü ve spor etkinlikleri gibi unsurlardan oluşan sporun planlanması ve üretimine yönelik yapılanma,
- Taraftar malzemeleri, sponsorluk, devir hakları ve benzeri unsurlardan oluşan sporun tali pazarlamasına yönelik yapılanma.

Spor endüstrisinde, ürün ve hizmet üreten kurumlar ise, spor pazarlaması kapsamında şekil 2.4 'deki biçimde sınıflandırılabilir; (Breuer ve Thiel, 2011, 218)



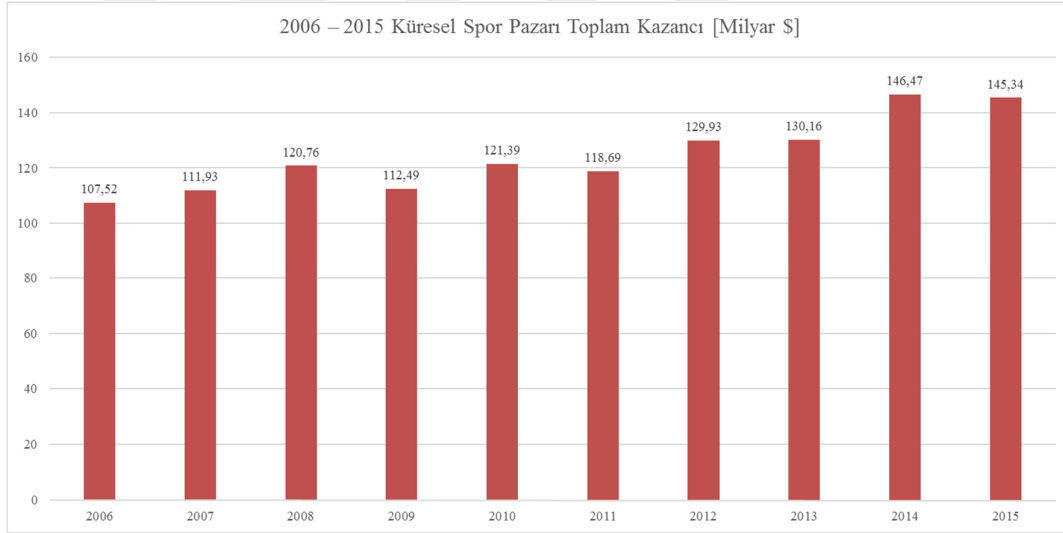
Şekil 2.4 Spor Kuruluşlarının Tipolojisi (akt, Breuer ve Thiel, 2011, 218)

2.3.3. Spor Ekonomisinin Gelir Kapsamında Hacmi

Küresel spor pazarının gelirler kapsamında hacminin 2015 yılında toplam 145,34 Milyar \$ olduğu tahmin edilmektedir. İlgili gelirler aşağıdaki başlıklardan oluşmaktadır; (WEB_6)

- Sponsorluk gelirleri,
- Kapı gelirleri (maç günü gelirleri),
- Medya hakları gelirleri,
- Ticari gelirler

2006 ile 2015 yılları arasında küresel spor pazarı gelirleri Şekil 2.5 'de verildiği hacimde tahmin edilmektedir. (WEB_6)



Şekil 2.5 2006 – 2015 Küresel Spor Pazarı Toplam Kazancı (WEB_6)

Kuzey Amerika Spor Pazarı, 50 Milyar \$ 'lık kazanç ile dünyanın en büyük spor pazarı unvanını taşımaktadır. Büyük spor ligleri olarak adlandırılan National Football League (NFL), Major League Baseball (MLB), National Basketball Association (NBA) ve National Hockey League (NHL) liglerinin, bu pazarda büyük bir yeri bulunmaktadır. Örneğin NFL her yıl yaklaşık 9 Milyar \$ gelir sağlarken NBA 3,7 Milyar \$ civarında gelir elde eder. (WEB_6)

Spor tekstil ve giyimine baktığımızda ise, 2014 yılı istatistiklerine göre dünya çapında en yüksek geliri 27,8 Milyar \$ ile “Nike” elde ederken, ikincilik 17,67 Milyar \$ ile “Adidas”ta dır. (WEB_7)

Sporun ana aktörü olan sporcuların kazançları incelendiğinde, 2015 yılında en çok kazanan sporcusu olan Amerikalı boksör Floyd Mayweather Jr.'ın ilgili yılda toplam 300 Milyon \$ kazandığı görülmektedir. Mayweather Jr.'ı takip eden sporcu ise yine boks dalından 160 Milyon \$ ile Manny Pacquiao izlemektedir. (WEB_8)

2.4. FUTBOL ve FUTBOL EKONOMİSİ / SEKTÖRÜ

2.4.1. Futbol Oyunu

Futbol günümüzde spordan öte birçok fonksiyonu barındıran, tanımı basit ancak icrası karmaşık ve etkileri oldukça büyük olan bir oyundur.

Futbol oyununun tarihsel gelişimini anlatan kaynaklar incelendiğinde, genel çerçevede tüm oyunları kapsayan spor olgusunun tarih çizgisinde boyut değiştirmesi ve gelişmesine dair sürecin bir minyatürünü ile karşılaşılmaktadır. Tarih sahnesinde, top adını verdiğimiz basit nesne ile ortaya çıkan primitif oyunların günümüz futboluna ve diğer popüler modern spor dallarına dönüşümü söz konusudur.

Günümüze değin ulaşmış tarihi bulgulardan tespit edilen çıktılara göre, ayakla oynanan top oyunlarının Sümerlerde, Çinlilerde, Romalılarla, Mısırlılarda, Yunanlılarda, Mayalarda mevcut olduğu bildirilmektedir. Örneğin Çin'de, M.Ö. 2500'lü yıllarda İmparator Huang-Ti'nin askerlerinin, toprağa dikilen iki mızrak arasından bir topu geçirip yarışmak suretiyle idman yaptıkları ortaya çıkarılmıştır. (Aladanlı ve Çördük, 2009, 11)

Kaşgarlı Mahmut'un⁶ Dîvânü Lugâti't Türk'ünden⁷ referansla Türkler 'de de futbola benzer bir oyunun oynandığı anlaşılmaktadır.

Dîvânü Lugâti't Türk'te futbola benzetebileceğimiz oyun ile ilgili bilgi, "tepük" kelimesi ile verilmiştir. Eserde verilen bilgi aşağıdaki gibidir;

"tepük. Eritilmiş kurşundan ağırşak biçiminde dökülen ve etrafına keçi tüyü ya da benzer şeyler sarılan bir şey. Oğlan çocukları buna aylarıyla vurarak bir oyun oynar.[ayaktopu]" (Mâhmud el-Kâşgarî, 553)

⁶ Mâhmud el-Kâşgarî / Kaşgarlı Mahmut: Farklı görüşlerin bulunması ile birlikte 1008 yılında doğduğu kabul edilen, Dîvânü Lugâti't Türk adlı eseriyle Türkoloji biliminin kurucusu ve Türk sözlükçülüğünün atası kabul edilen, Doğu Karahanlı hanedanının soyundan geldiği bilinen Türk âlimi. (WEB_33)

⁷ Dîvânü Lugâti't Türk / Türk Lehçeleri Sözlüğü: Mâhmud el-Kâşgarî tarafından 1072 başlanıp 1074 yılında tamamlanan, Türkçe dil bilgisi, sözlük ve ansiklopedi biçiminde yapılandırılmış, Türk kültürü ve dili için kilometre taşı niteliği taşıyan, Türkçe – Arapça eser. (WEB_34)

Kaşgarlı'nın aktardığına bakıldığında aslında günümüzde top olarak isimlendirdiğimiz ve ayakla oynadığımız nesnenin adının “tepük” olduğu, bu nesne ile futbola benzer bir oyunun oynandığı anlaşılmaktadır.

Ancak Yunan kültürüne ait “Episkyros” ve Roma kültürüne ait “Harpastum” isimli oyunların, birçok tarihçiye göre günümüz modern futbolunun atası olduğu kabul edilmektedir. (Merih ve Akşar, 2006, 24) Episkyros'un antik Yunan'da on beşer kişilik takımlar arasında oynanan bir askeri idman sporu olduğu bilinmektedir ve Romalıların harpastumu, episkyrosdan esinlendiği aktarılmaktadır. (Aladanlı ve Çördük, 2009, 12)

Harpastum oyununda amaç topu kapmak, el ya da ayak vuruşları ile topu rakip takımın savunma alanına götürmektir. Oyunda takımdaki oyuncuların görev dağılımı ve taktiksel bir mantık söz konusuydu. (Merih ve Akşar, 2006, 24)

Ortaçağ Avrupa'sında ise, Fransızların oynadığı “la soule”, İtalyanların oynadığı “giyoca del galcio” oyunları, futbolu andıran oyunlardı. “Galcio” kelime anlamı olarak “tepük” sözcüğü ile aynı anlamı taşımakta ve tepmek anlamına gelmektedir. Ancak 12. yy'dan itibaren futbol oyununun İngiltere'de oynandığını ve halk tarafından çok sevildiğini bilmekteyiz. (Aladanlı ve Çördük, 2009, 12, 14)

Futbol tarihini aktaran kaynaklar 17.yy'da İngiltere'de oynandığını ve gitgide popüler olduğunu aktarmaktadır ve oynanan oyunda topa elle müdahale gibi bazı farklılıklar yer aldığını ve rugby oyunu ile karışmasına dikkat çekmektedirler.

Akşar ve Merih; futbolun tarihi denildiğinde günümüzde oynanan, bildiğimiz kurallar ve müesseseler ile icra edilen futbolun tarihinin akla gelmesi gerektiğini dile getirmektedirler. (Merih ve Akşar, 2006, 23)

Günümüz modernitesindeki futbol oyununun yaklaşık son 150 yılda geliştiğini söyleyebiliriz. Önceki dönemlerde, günümüz futbol oyununun temellerini oluşturan, topun ayak ile oynandığı birçok oyunun mevcudiyeti söz konusudur. Diğer bir taraftan da futbolun ekonomik yüzünü ve bu ekonomik boyutun sportif ve idari biçimde düzenlenmesine odaklanan standartları anlayabilmek için; modern futbolun müesseselerinin tarihsel gelişimine odaklanmak önemlidir.

19. yy'da futbol İngiltere'de okullar ve kulüpler çapında oynanmaktaydı. 26 Ekim 1863 tarihindeki bir toplantı ile 11 Londra kulübü ve okullar kendi aralarında birleşerek herkesin kabul edeceği bir temel kurallar bütünü tanımlayıp, anlaşmazlıkların çözümünü hedeflemişlerdir. Bu toplantının İngiltere Futbol Federasyonu'nun (FA) doğuşu olduğu aktarılmaktadır. Toplantıyı izleyen aylarda futbol ile rugby net olarak ayrıştırılarak elle

müdahale ve faul kabul edilen aksiyonlar yasaklanmıştır. FA 'nın kuruluşundan sekiz yıl sonra da üye kulüplerin sayısı 50'yi bulmuştur. (Merih ve Akşar, 2006, 38)

FA 'nın kurulmasının ardından sırası ile İskoç FA, Galler FA ve İrlanda FA kurulmuştur. İngiltere, İskoçya, Galler ve İrlanda kendi aralarında yapacakları maçlara ait kuralları tanımlamak için 1882 yılında bir araya gelerek bir toplantı gerçekleştirmişlerdir. Devam eden çalışmaların neticesinde The International Football Association Board (IFAB) 1886 yılında kurulmuştur ve ilk toplantısını yapmıştır. Günümüzde IFAB oyun kurallarının düzenlenmesinden ve gözetilmesinden sorumlu kuruldur. (Merih ve Akşar, 2006, 38,39,40)

1884 yılında futbolda profesyonelleşme gündeme gelmiş ve akabinde 1888 yılında da İngiliz Profesyonel Futbol Ligi başlamıştır. (Aladanlı ve Çördük, 2009, 15)

Futbolun İngiltere dışına yayılması önceleri yavaş ve sonrasında hızlanarak gerçekleşmiştir. 1889 yılında Hollanda ve Danimarka, 1891 yılında Yeni Zelanda, 1983 yılında Arjantin, 1895 yılında Şili, İsviçre ve Belçika, 1898 yılında İtalya, 1890 yılında Almanya ve Uruguay, 1901 yılında Macaristan Futbol federasyonları kurulmuştur. (Merih ve Akşar, 2006, 40)

Federasyonların ve uluslararası karşılaşmaların artması ile birlikte 1904 yılında Uluslararası Futbol Federasyonu (FIFA) kurulmuştur. (Aladanlı ve Çördük, 2009, 15)

1930 tarihinde FIFA tarafından ilk Dünya Kupası düzenlenmiş ve dört yılda bir oynanmasına karar verilmiş, devamında da federasyonların turnuvaları devreye girmiştir. 1970 yılı itibariyle de futbol maçlarında gözle görülür bir ilgili artışı olmuştur. Artışın futbolun kalitesinde de bir artışa neden olduğu aktarılmaktadır. (Aladanlı ve Çördük, 2009, 15)

Futbol modern tarihinde İngiltere tarafından inşa edilmişken, İkinci dünya savaşı sonrasında Kıta Avrupa'sında yer edinmiştir. Akabinde de 1954 yılında The Union of European Football Associations (UEFA) kurulmuştur. UEFA, Avrupa 'da bulunan futbol federasyonlarını temsil eden bir üst yapı – konfederasyon niteliğindedir. (Ünivar vd., 2010, s. 14) Günümüzde, konfederasyonlar ve ulusal federasyonlar mutlak FIFA denetimi altındadır. (Aladanlı ve Çördük, 2009, 15)

1954 yılında Asya Futbol Konfederasyonu / The Asian Football Confederation (AFC) (WEB_9), 1957 yılında Afrika Futbol Konfederasyonu / Confederation Of African Football (CAF) (WEB_10), 1961 yılında Kuzey ve Orta Amerika ve Karayipler Futbol Konfederasyonu / The Confederation of North, Central America and Caribbean

Association Football (CONCACAF) (WEB_11), 1966 yılında Okyanusya Futbol Federasyonu / Asian Football Confederation (AFC) (WEB_12) kurulmuştur.

Ülkemizde futbol ilk olarak 19.yy son çeyreğinde oynanmaya başlanmıştır. İlk futbol kulübü İngilizler tarafından İzmir’de kurulmuştur. Yurt topraklarında gerçekleştirilen ilk futbol karşılaşması 1897 yılında İzmir karması ile İstanbul karmasının maçıdır. İstanbul’da kurulan ilk futbol kulübü ise İngilizler ve Rumlar tarafından kurulan Kadıköy Futbol Kulübüdür. (WEB_13)

1903 yılında ise ülkemizde ilk futbol ligi, Kadıköylü Rumlar, Elpis, Imogene ve Moda Futbol Kulübü katılımı ile kurulmuştur. Türklerin kurduğu ilk futbol kulübü, Ali Sami Yen önderliğinde, 1905 yılında kurulan Galatasaraydır. Galatasaray 1905-1906 sezonunda İstanbul Ligi ’inde oynamaya başlamış ve 1907-1908 yılında şampiyon olmuştur. Ardından Fenerbahçe ve Beşiktaş kulüpleri ile Türk futbolu gelişimini devam ettirmiştir. (WEB_13)

Ülkemizde ilk spor teşkilatı olan Türk İdman Cemiyetleri İttifakı’nın kurulması ile birlikte 1923 yılında Yusuf Ziya ÖNİŞ başkanlığından Türk Futbol Federasyonu (TFF) “Futbol Heyet-i Müttehidesi” adı ile kurulmuştur. 21 Mayıs 1923 tarihinde ise TFF, FIFA’nın 26. üyesi olmuştur. 1950 ile 1960 lı yıllar arasında İstanbul, Ankara ve İzmir’de profesyonel ligler kurulmuş ve 1962 yılı itibariyle Türkiye Futbol Federasyonu UEFA tam üyesi olmuştur. (WEB_13)

Günümüz futbolu bu doğrultuda gelişmiş, birçok ulusal ve uluslararası lig ve turnuva ile çok boyutlu bir modern spor dalına dönüşmüştür. Dönüşümde federasyonların, liglerin ve kulüplerin önemi başattır. (Aladanlı ve Çördük, 2009, 15)

2.4.2. Futbol Endüstrisi

Futbol oyununun, üretim faktörlerini kullanarak ürün ve hizmet meydana getirmesi ve ürettiği ürün ve hizmeti tüketicilere sunması; **futbol endüstrisi** olarak tanımlanmaktadır. (akt., Güngör, 2014, 18) Endüstrinin iktisadi çıktıları ise **futbol ekonomisini** oluşturacaktır.

Futbol endüstrisi, spor endüstrisinin alt birimlerinden biridir ve gelişimi; futbol oyununun tarihsel evrimi ve geleneksel spordan modern spora dönüşümünün çizgisinde gerçekleşmiştir.

Futbol kulüpleri, futbol endüstrisinin merkezinde yer almakta, endüstrinin ana üretim noktasını oluşturmaktadır. Futbol oyunu için üretim faktörlerini bir araya getiren ve üretim sürecini idare eden yapılardır. (Güngör, 2014, 18)

Müşteriye dönüşen taraftarlar, müsabakaların medya yayın hakları, sponsorluk ilişkileri, reklam gelirleri, kulüplerin lisanslı ürünleri, yüksek transfer hacimleri, finansörler ve daha sayabileceğimiz birçok ekonomik kavram spor endüstrisinde rol almaktadır. Sektörün yapısı gereği spor kulüpleri de, çağdaş işletmeler gibi yönetilmek durumundadır. (Merih ve Akşar, 2006, 131)

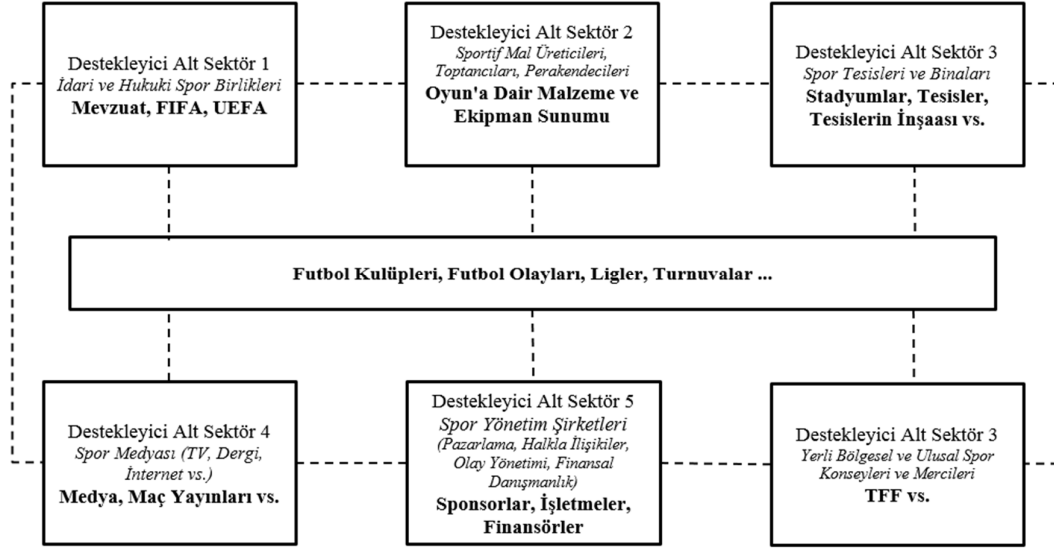
1980'lerin başından itibaren futbol önce İngiltere'de başlayarak; kulüplerin stat inşaatları ve gelirlerini arttırması, reklam ve sponsorluk, kulüp logolu ürün ve özel televizyon kanalları arasında yaşanan rekabetten kaynaklı yoğun yayın hakkı gelirleri ile hızla endüstrilemiştir. (Ünivar vd., 2010, 25)

Spor endüstrisinin gelişen yapısı, ticarileşmenin ve bu çerçevede oluşan yönetsel karmaşanın neticesinde endüstri içerisindeki kulüpler; tam anlamıyla birer ticari işletmelere dönüşmüş durumdadırlar.

Bu çerçevede, endüstri içerisinde futbol kulüplerini; futbolu üreten ve sunan merkezi yapı olarak tanımlayarak ve endüstrinin diğer bileşenlerini futbol kulüplerinin etrafında; birbirleri ile ve kulüpler ile ilişkilendirerek; endüstriyi basitçe modelleyebiliriz.

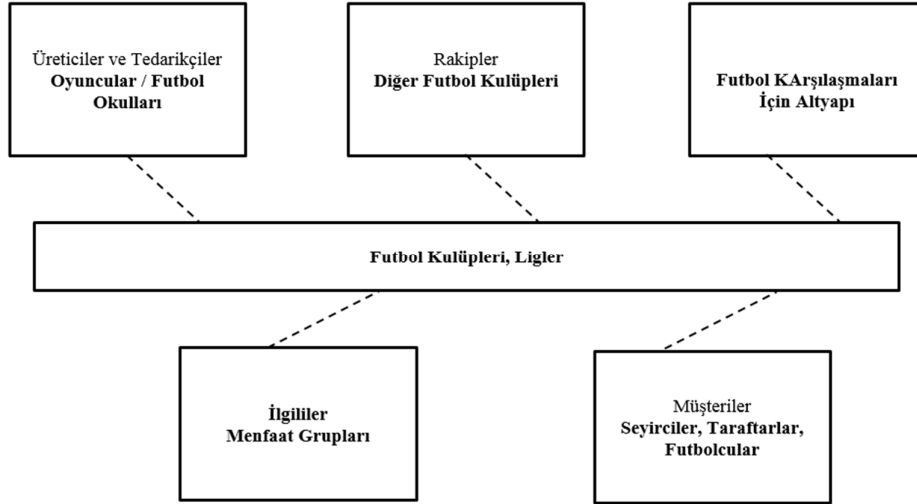
Ancak modellemeyi yaparken, kulüpler ile birlikte ligleri, turnuvaları ve benzeri futbol organizasyonlarını da modelde merkeze almak uygun olacaktır.

Şekil 2.6'de verilen yapı örneği, Futbol Endüstrisini İki Sektör Modeline göre yapısına örnek olarak sunulabilir.



Şekil 2.6 İki Sektör Modeline Göre Futbol Endüstrisinin Yapılanma Modeli

Güngör, futbol endüstrisinde sportif başarı ile finansal performans arasındaki ilişkiyi incelediği makalesinde, endüstrinin taraflarını gösteren bir iş modeli aktarmaktadır.



Şekil 2.7 Futbol Endüstrisi Tarafları (akt., Güngör, 2014, 19)

İki sektör modeli, Şekil 2.7 ile verilen modeli içermekle birlikte; ikinci şekilde müşteri grubu olarak “seyirci, taraftar ve futbolcu” taraflarının, üretici grubu içerisinde da “futbolcu” tarafının tanımlanması; spor endüstrisine ait önemli bir özelliktir.

Üzerinde durmak istediğimiz asıl konu, modellerin futbol endüstrisini tarif yetkinlikleri ile endüstrinin taraflarını ve birbirleri arasındaki etkileşimi anlamaktır.

Şekil 2.4 ile tanımlanmış modelden yola çıkarak futbol endüstrisinin içerisinde birbirleri ile etkileşimde olan tarafları aşağıdaki gibi listeleyebiliriz;

- Spor Kulüpleri ve Şirketleri
- Federasyonlar ve Konfederasyonlar
- Amatör ve Profesyonel Futbolcular
- Kulüp ve Şirket Personelleri
- Menajerler
- Federasyon ve Konfederasyon Personelleri
- Müsabaka Platformları (Ligler, Turnuvalar vs.)
- Futbol ile İlgili Dernekler (Taraftar Dernekleri, Hakem Dernekleri, Sporcu Dernekleri vs.)
- Hakemler ve Gözetmenler
- Yatırımcılar
- Taraftarlar
- Futbol Ürünü ya da Hizmeti alanlar
- Devletler
- Medya
- Sponsorlar
- Futbol Malzemesi Üreticileri
- Otoriteler
- Sosyal Güvenlik Kurumları

2.4.2.1.Futbolun Ürünleri

Spor endüstrisini incelerken, endüstrinin somut ve soyut çıktılar biçiminde ürün ve hizmet ürettiğinden ve sunduğundan bahsetmiştik.

Klaus Cachay ve arkadaşlarının yaptığı çalışmaya göre ulusal liglere ve uluslararası müsabakalara katılan spor kulüpleri piyasaya, taraftar ürünleri ve maddi olmayan ürünler arz ederler. Bu ürünler aşağıdaki gibi sıralanırlar; (Breuer ve Thiel, 2011, 231, 232)

- Sporcular
- Giriş biletleri
- Kulüp hisseleri

- Ticari ürünler
- Reklam hakları
- Medya hakları

a. Sporcular

Sporcular, spor kulüpleri tarafından; (federasyonların ve futbol otoritelerinin izin verdiği koşullarda) piyasaya arz edilebilir ve satışlarından gelir elde edilebilir bir spor ürünü olarak tanımlanabilirler. (akt. Breuer ve Thiel, 2011, 236)

Örneğin 2012 – 2015 yılları arasında; İngiliz Southampton ekibi, alt yapısından yetiştirdiği Callum Chambers, Adam Lallana ve Luke Shaw isim futbolcularının satışından toplamda 90,2 Milyon € satış geliri elde etmiştir.(Karaman, 2015, 10)

Oyuncuların transferlerinde **Bosman** kararlarının etkisi de unutulmamalıdır. Bosman kararlarına, ilerleyen bölümlerde değinilmiştir.

b. Giriş biletleri

Giriş biletleri sınıfını, stat hasılatı ya da maç günü gelirleri adı ile genişletmek mümkündür.

Bu kapsamda bilet satışları, kombine bilet satışları ve maç günü stadyum hizmetleri bu gruba girecektir. Yani söz konusu ürün maç izletmek ve eğlence vs. hizmeti sunmak olacaktır.

c. Kulüp Hisseleri

Kulüpler günümüzde, farklı modeller ile şirketleşmekte ve finansman gücünü arttırmak için hisselerini halka açmaktadırlar.

Kulüpler hisselerini satarak öncelikle oyuncu satın almak üzere kaynak sağlamayı hedefleyebilirler. Ancak bilindiği üzere hisse satışı ya da halka arz ile yüklü bir finansman sağlanmakla birlikte bir kereliğine mahsus bir finans girdisi söz konusu olacaktır. Sermaye artışı ile birlikte yapılan futbolcu alımı ve benzeri yatırımlar; sportif başarı ve beraberinde ekonomik başarı getirebileceği gibi beklenen sportif ve ekonomik başarı sağlanmadığında kulüp ve endüstri olumsuz bir risk ortamına girebilir. (akt. Breuer ve Thiel, 2011, 235)

Ülkemizde halka açık kulüplerimizin mali yapısındaki dengesizliklerin ve açıkların kaynaklarından birinin de bu tespit olduğu düşünülebilir.

d. Ticari Ürünler

İlgili ticari ürün grubu giysi, atkı, aksesuar gibi klasik ürünlerden oluşabileceği gibi; kulübe özgül losyon, parfüm gibi ürünlerden de oluşabilir. Bu tip ürünler kulüp taraftarları arasında duygusal bir bağ kurulmasını da sağlar. (akt. Breuer ve Thiel, 2011, 237)

e. Reklam Hakları

Modern sporun evrimi ve medyanın etkisi, sporun endüstriyellemesine sebep olurken, reklam ve sponsorluk sektörü de bu etkileşimden payını almaktadır.

Reklam hakları bu kapsamda; kulüpler tarafından satışa sunulan ürünler arasında tanımlanabilirler. Futbol kulüplerini takip eden taraftar ya da izleyici sayısındaki genişlik dikkate alındığında, futbol kulüplerinin kitle iletişim araçları ile reklam mesajının ulaştıracağı reklam teması sayısı oldukça büyük olacaktır. (akt. Breuer ve Thiel, 2011, 238)

f. Medya Hakları

Futbol endüstrisi için özellikle futbol müsabakalarının yayınlanması kapsamında, televizyon hakları, medya birliklerinin satışa sundukları bir ürün konumundadır. (akt. Breuer ve Thiel, 2011, 239)

2.4.2.2. Futbol Endüstrisinin Dinamikleri

Futbol kulüplerinin ve liglerinin futbol endüstrisinin merkezinde yer aldığı düşünülürse, endüstrinin ve sektörün dinamiğini anlamak için, Rottenberg 'in 1950 yılında yaptığı çalışmada ileri sürdüğü görüşe başvurmak gerekecektir.

Rottenberg 'in görüşünü yeniden hatırlarsak;

“şampiyonluğa oynayan takım sayısı çoğaldıkça, spor sahalarındaki rekabet ve seyirci sayısı artacaktır” (akt. , Çetin, 2015, 46)

Akşar, futbol sektörünün yok edici bir rekabet ortamında yaşayamayacağını, ortada rekabet edilecek bir rakibin olması gerektiğini; futbolun ürün yaratabilmesi için kulüplerin bir araya gelerek lig usulü bir yapıda kolektif bir rekabet ortamında faaliyet göstermeleri gerektiğini belirtmektedir. (Akşar, 2013, 6)

Akşar 'ın futbol sektörü için yaptığı bu yorum, Rottenberg 'in 1950'li yıllarda ortaya attığı rekabet yaklaşımı ile uyusmaktadır.

Uzmanların görüşlerini kendi yorumlarımızı da katarak, futbol endüstrisi çerçevesinde özetlemek gerekir ise; lig içerisinde rekabet ne kadar çetin ve sürekli olur

ise, taraftar grupları, izleyiciler ve endüstri müşterileri; ilgili ürünleri daha çok tüketecektir. Örneğin müsabakalar daha etkin takip edilecek, kulüp ile duygusal bağ daha sıkı kurulacak, ticari satışlar ve reklam faaliyetleri artış kazanacaktır. Heyecan, endüstrinin büyümesinde ve sürekliliğinde önemli bir katalizör olacaktır.

Kulüpler ise, rekabeti sürdürmek için oyuncu, alt yapı, tesis ve stat vs. yatırımlarını sürdürecektir. Sektör için önemli nokta sportif başarı ile birlikte ekonomik başarının da sürekliliğidir. Endüstri, kullandığı finansal ve diğer disiplinlere bağlı araçları çeşitlendirirken; spordan bir o kadar uzaklaşır ise, sportif başarının ekonomik başarıya etkisi açısından dengelerde değişimler yaşanabilir.

Elbette ki tüm dinamikler yalnızca rekabet kavramı üzerine kurulu değildir ancak önemi tarafımızca ilk sıradadır.

Akşar 'a göre, futbol endüstrisinin ve ekonomisinin dengeleri, dinamikleri ve özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir; (Akşar, 2013, 7, 8, 9)

- Futbol tüketimi rasyonel değildir. Oyunu izlemek için maç bileti almak ya da şifreli kanallara üye olarak masraf yapılmakla birlikte taraftarı olunan takımın galibiyeti kesin olmamakta, taraftarı olunan takımın galibiyeti mutluluk, mağlubiyeti ise mutsuzluk kaynağı olabilmektedir.
- Futbol kulübü, sosyal tabanlı bir kurumdur. Gelirleri arttırmak için hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, temsil edilirken sosyal grubun dinamikleri dikkate alınmalıdır.
- Futbol tüketiminin rasyonel olmayışından kaynaklı olarak, taraftarlar da geleneksel müşteriler gibi hareket etmezler. Müşteri niteliğindeki taraftarlar, kulüplerine gönül bağı ile bağlıdırlar.
- Taraftarlar, kulüp için önemli bir aktif niteliği taşıyabilirler. Kulüplerin mali durumlarının kötüye gittiği durumlarda dahi çeşitli kampanyalara destek vererek taraftarı oldukları takımın yaşamasına destek olabilirler.
- Yıkıcı rekabettin aksine, sürekli rekabet döngüsü geçerlidir.

Özetle, futbol endüstrisinin merkezindeki en önemli elemanlar **futbol kulüpleri**, **müsabaka platformları** ve **taraftarlardır**. Bu üç unsur, endüstrinin temel dinamikleridir. Endüstri bu unsurlar etrafındaki diğer spor endüstrisi müesseselerinin ilişkileri ve faaliyetleri ile kendisine has bir yapıda şekillenir.

2.4.2.3.Futbol Endüstrisinin Hacmi

Spor endüstrisinin yarattığı gelir hacmini, Avrupa futbol pazarı üzerinden inceleyebiliriz.

İlgili sektörün Avrupa pazarında yaklaşık 19,4 Milyar € 'luk bir gelir hacmine sahip olduğu tahmin edilmektedir. Bu gelir hacminin %50'si, sadece 5 lig tarafından oluşturulmaktadır. "Big Five" olarak anılan bu ligler, aşağıdaki gibidir; (WEB_6)

- İngiltere – Premier League
- Almanya – Bundesliga
- İspanya – Primera Division
- İtalya – Serie A
- Fransa – Ligue 1

Yapılan araştırmalar neticesinde Türkiye'de futbol pastasının büyüklüğünün yaklaşık 1 Milyar € olduğu aktarılmaktadır. Bu oran, Avrupa futbol pazarında yaklaşık %6'lık bir paya denk gelmektedir. (WEB_14)

Deloitte tarafından Avrupa futbol kulüplerinin gelirlerinin her yıl analiz edildiği ve 2014 – 2015 dönemi için 19. Ocak 2016 yayınlandığı "Football Money League" e göre, Avrupa'nın en çok gelir elde eden 30 kulübünün 2014 – 2015 sezonunda yaklaşık 8 Milyar € gelir yarattığı aktarılmaktadır. (Deloitte Money League 2016, 3, 4)

Deloitte Para Ligi'nde, kulüplerin kazançlarına muhatap olan ve analiz edilen gelir kalemleri aşağıdaki gelir gruplarını içerir; (Deloitte Money League 2016, 2)

- Maç günü gelirleri (bilet ve kurumsal ağırlama satışları)
- Yayın gelirleri (Yerel ligler, Kupalar ve Avrupa Kulüp Yarışmaları dâhil)
- Ticari gelirler (Sponsorluk, kulüp ürün satışı, stadyum işletmesi ve diğer ticari işlemler)

Avrupa futbol pazarını yaklaşık olarak 19,5 Milyar € kabul edersek, ilk otuz kulüp bu gelirin yaklaşık % 41'lik kısmını oluşturmaktadır.

Avrupa futbol pazarının en çok kazanan kulüplerinin son üç yıl içerisinde elde ettikleri gelirlerini ve sezonlar itibari ile gelir değişimlerini göstermek üzere; 2016, 2015 ve 2014 yıllarında yayınlanan **Deloitte Money League** raporlarında verilmiş kulüp gelir tutarları Tablo 2.1'de birleştirilerek verilmiştir.

Tablo 2.1 2015 – 2012 Sezonlarında, Avrupa ‘da En Çok gelir Elde Eden 30 Futbol Kulübü [Milyon €]
(Deloitte Money League 2016, 4, 6) (Deloitte Money League 2015, 4, 7) (Deloitte Money League, 5, 8)

2014/2015 (ML Jun. 2016)			2013/2014 (ML Jun. 2015)			2012/2013 (ML Jun. 2014)		
Sıra	Kulüp	Kazanç (Milyon €)	Sıra	Kulüp	Kazanç (Milyon €)	Sıra	Kulüp	Kazanç (Milyon €)
1	Real Madrid	577	1	Real Madrid	549,5	1	Real Madrid	518,9
2	FC Barcelona	560,8	2	Manchester United	518	2	FC Barcelona	482,6
3	Manchester United	519,5	3	Bayern Munich	487,5	3	Bayern Munich	431,2
4	Paris Saint-Germain	480,8	4	FC Barcelona	484,6	4	Manchester United	423,8
5	Bayern Munich	474	5	Paris Saint-Germain	474,2	5	Paris Saint-Germain	398,8
6	Manchester City	463,5	6	Manchester City	414,4	6	Manchester City	316,2
7	Arsenal	435,5	7	Chelsea	387,9	7	Chelsea	303,4
8	Chelsea	420	8	Arsenal	359,3	8	Arsenal	284,3
9	Liverpool	391,8	9	Liverpool	305,9	9	Juventus	272,4
10	Juventus	323,9	10	Juventus	279,4	10	AC Milan	263,5
11	Borussia Dortmund	280,6	11	Borussia Dortmund	261,5	11	Borussia Dortmund	256,2
12	Tottenham Hotspur	257,5	12	AC Milan	249,7	12	Liverpool	240,6
13	Schalke 04	219,7	13	Tottenham Hotspur	215,8	13	Schalke 04	198,2
14	AC Milan	199,1	14	Schalke 04	213,9	14	Tottenham Hotspur	172
15	Atletico de Madrid	187,1	15	Atletico de Madrid	169,9	15	Internazionale	168,8
16	AS Roma	180,4	16	Napoli	164,8	16	Galatasaray	157
17	Newcastle United	169,3	17	Internazionale	164	17	Hamburger SV	135,4
18	Everton	165,1	18	Galatasaray	161,9	18	Fenerbahçe	126,4
19	Internazionale	164,8	19	Newcastle United	155,1	19	AS Roma	124,4
20	West Ham United	160,9	20	Everton	144,1	20	Atletico de Madrid	120
21	Galatasaray	159,1	21	West Ham United	137,4	21	VfB Stuttgart	116,5
22	Southampton	149,5	22	Aston Villa	133	22	Napoli	116,4
23	Aston Villa	148,8	23	Olympique de Marseille	130,5	23	Valencia	116
24	Leicester City	137,2	24	AS Roma	127,4	24	Corinthians	113,3
25	Sunderland	132,9	25	Southampton	126,9	25	Newcastle United	119,9
26	Swansea City	132,8	26	Benfica	126	26	Benfica	109,2
27	Stoke City	130,9	27	Sunderland	124,8	27	Ajax	107,6
28	Crystal Palace	130,8	28	Hamburger SV	120,3	28	SS Lazio	106,2
29	West Bromwich Albion	126,6	29	Swansea City	118	29	West Ham United	104,8
30	Napoli	125,5	30	Stoke City	117,6	30	Olympique de Marseille	104,3
	Toplam	8005,4		Toplam	7423,3		Toplam	6508,3

Deoitte’ in raporuna göre, 2012 – 2013 sezonunda ülkemiz kulüplerinden Galatasaray 157 Milyon € ile 16. sıradan ve Fenerbahçe 126,4 Milyon € ile 18. sıradan **para ligine** girmişlerdir. 2013 – 2014 sezonunda Fenerbahçe ilk otuz kulüp içerisinde yer almazken Galatasaray 161,9 Milyon € gelir elde etmesine rağmen iki sıra gerileyerek 18. sıraya inmiştir. Galatasaray ’ın gelirlerinde, 2012 – 2013 ile 2013 – 2014 sezonu arasında

yaklaşık 1 Milyar € luk bir pozitif fark yer alırken; 2014 – 2015 sezonunda toplam gelirden bir önceki sezona göre yaklaşık 500 Milyon € ‘luk bir yükseliş gözlemlenmektedir. Galatasaray 2014 – 2015 sezonunda, para liginde yerini kaybetmiş ve herhangi bir Türk futbol kulübü de para liginde yer almamıştır.

İspanyol Real Madrid kulübünün her yıl en yüksek geliri elde eden kulüp olduğu dikkati çekerken; 2013 – 2014 sezonunda, Galatasaray ile listenin birincisi Real Madrid arasında yaklaşık 388 Milyon €’luk bir gelir farkının olduğu görülmektedir.

Tablo 2.1’de verilmiş kulüpleri, mücadele ettikleri liglere göre grupladığımızda; sektörün en çok gelir elde eden otuz kulübe göre ilgili ligler, gelir hacimleri ve ilk 30 kulübün içerisindeki kulüp sayıları Tablo 2.2’deki gibi olmaktadır.

Tablo 2.2 2015 – 2012 Sezonlarında, Avrupa ‘da En Çok Gelir Elde Eden 30 Kulübün Ülke ve Lig Dağılımı

2014/2015 (ML Jun. 2016)			2013/2014 (ML Jun. 2015)			2012/2013 (ML Jun. 2014)		
Lig	Gelir (Milyon €)	Kulüp	Lig	Gelir (Milyon €)	Kulüp	Lig	Gelir (Milyon €)	Kulüp
İngiltere Premier League	4072,6	17	İngiltere Premier League	3258,2	14	İngiltere Premier League	1965	8
İtalya Serie A	993,7	5	İtalya Serie A	985,3	5	İtalya Serie A	1051,7	6
Almanya Bundesliga	974,3	3	Almanya Bundesliga	1083,2	4	Almanya Bundesliga	1137,5	5
İspanya La Liga	1324,9	3	İspanya La Liga	1204	3	İspanya La Liga	1237,5	4
Fransa Ligue 1	480,8	1	Fransa Ligue 1	604,7	2	Fransa Ligue 1	503,1	2
Türkiye Süper Lig	159,1	1	Portekiz Primeira Liga	126	1	Türkiye Süper Lig	283,4	2
			Türkiye Süper Lig	161,9	1	Brezilya Serie A	113,3	1
						Hollanda Eredivisie	107,6	1
						Portekiz Primeira Liga	109,2	1

2014 – 2015 sezonunda sırası ile maç günü, yayın hakları ve kulüp ürün satışı gelirleri en yüksek olan 10 kulüp, Tablo 2.3, Tablo 2.4 ve Tablo 2.5 ile verilmiştir.

Tablo 2.3 2014 – 2015 Sezonunda, Avrupa ‘da En Çok Gelir Maç Günü Kazancı Elde Eden İlk 10 Kulüp (Deloitte Money League 2016, 8)

Kulüp	Maç Günü Kazanç (Milyon €)
Arsenal	132
Real Madrid	129,8
FC Barcelona	116,9
Manchester United	114
Chelsea	93,1

Bayern Munich	89,8
Paris Saint-Germain	78
Liverpool	75
Manchester City	57
Tottenham Hotspur	54,2

Tablo 2.4 2014 – 2015 Sezonunda, Avrupa ‘de En Çok Gelir Broadcasting Kazancı Elde Eden İlk 10 Kulüp (Deloitte Money League 2016, 8)

Kulüp	Yayın Hakkı Gelirleri (Milyon €)
Real Madrid	199,9
FC Barcelona	199,8
Juventus	199
Chelsea	178,2
Manchester City	178
Arsenal	167,7
Liverpool	163,8
Manchester United	141,6
Tottenham Hotspur	125,2
Everton	114,1

Tablo 2.5 2014 – 2015 Sezonunda, Avrupa ‘de En Çok Kulüp Ürün Satışı Gelir Elde Eden İlk 10 Kulüp (Deloitte Money League 2016, 8)

Kulüp	Kulüp Ürün Satış Gelirleri (Milyon €)
Paris Saint-Germain	297
Bayern Munich	278,1
Manchester United	263,9
Real Madrid	247,3
FC Barcelona	244,1
Manchester City	228,5
Liverpool	153
Chelsea	148,7
Borussia Dortmund	244,3
Arsenal	135,8

Ancak düşüncemiz ilgili gelirlerin buz dağıının üstünü işaret ettiğidir. Kulüpler, söz konusu sürekli rekabete dayalı endüstri içerisinde gelir elde ederken, kimi zaman gelirleri aşan gider sınıfları ile de muhatap olmaktadır. İlerleyen bölümlerde kulüplerin giderleri ve gelirlerini detaylı ve özgün bir disiplin ile inceleyeceğiz.

BÖLÜM 3. TÜRKİYE FUTBOL KULÜPLERİNDE FİNANSAL RAPORLAMAYA ETKİ EDEN TEMEL YAPI VE MÜESSESELER

3.1. SPOR KULÜPLERİ

Spor kulüpleri, dünyanın her yerinde sporun çekirdek örgütü olarak görev yapmaktadırlar (Fişek, 1985, 52) ve hukuki anlamda derneklerin **özel bir türüdürler**. (Ertaş ve Petek, 2011, 162)

2016 yılı Ocak ayı itibariyle ülkemizde toplamda 108.670 dernek bulunmaktadır ve spor ile ilgili dernekler ülkemizdeki derneklerin yaklaşık %19'unu oluşturmaktadır. Ülkemizde spor ve spor ile alakalı dernek sayısı 2016 yılı Ocak ayı itibariyle 20.273'dür. (WEB_15)

Dernek, *“Kazanç paylaşımı dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere; en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip topluluk”* biçiminde ifade edilmektedir. (5253 DK m. 2/a)

5253 Sayılı Dernekler Kanunu'nun 14. maddesinde belirtildiği üzere; derneklerden başvurmaları halinde; spor faaliyetlerine yönelik olanlar spor kulübü, boş zamanları değerlendirme faaliyetlerine yönelik olanlar gençlik kulübü ve her iki faaliyeti birlikte amaçlayanlar gençlik ve spor kulübü adını alır. (5253 DK m. 14)

Derneklere dair temel; anayasamızda *“herkes önceden izin alınmaksızın dernek kurma ve bunlara üye olma ya da üyelikten çıkma hürriyetine sahiptir ...”* biçiminde atılmaktadır. (2709 AY m. 33)

Medeni kanunumuzda ise derneklerin kuruluşu, tanımı, kimin dernek kurma hakkına sahip olduğu, dernek tüzükleri, dernek tüzel kişiliğinin tanınması, üyelik, üyeliğin kazanılması, üyelik koşulları, üyeliğin sona ermesi biçimleri, üyelik hakları, üyelik yükümlükleri, dernek organları, derneklerin sona erme biçimleri, dernek faaliyetleri, dernek örgütlenmeleri, dernek gelirleri gibi hususlar ile ilgili hükümler bulunmaktadır. (4721 TMK b. 2)

Spor kulüplerinin yapısını düzenleyen birbirleri ile ilişkili birçok kurum ve mevzuat olmakla birlikte; Dernekler Kanunu (DK) spor kulüplerinin büyük ölçüde en

temel mevzuat şartlarını oluşturur. 5253 Sayılı dernekler kanununa göre spor kulüplerinin var oluşu öncesinde dernek biçiminde yapılanmaları gerekmektedir.

Kulüp adını alan dernekler için, ilgili derneklerin (kulüplerin) organları, bunların görev ve yetkileri, kulüplerin denetlenmesi, kulüplere yapılacak yardımlar, üst kuruluş oluşturmak için uyulacak esaslar ve usuller; gençlik ve spor faaliyetlerini yürütecek olanların nitelikleri ve bunlara uygulanacak disiplin işlemleri, kulüplerin kayıt ve tesciline ilişkin usul ve esaslar, İçişleri Bakanlığının uygun görüşü üzerine Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün bağlı olduğu bakanlıkça yürürlüğe konan yönetmelik ile düzenlenir. (5253 DK m. 14) Derneklerin benzer esasları ise İçişleri Bakanlığınca yürürlüğe konan ile Dernekler Kanunu ile düzenlenir. (5253 DK m. 37)

Bu kapsamda kulüpler, hazırda Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği'ne (GSGMGSKY) (RYT 08.07.2005-25869), dernekler ise Dernekler Yönetmeliğine (RYT 31.03.2005-25772) tabidirler.

Ancak futbol, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü 'nün düzenleme yetkisinin dışında bulunmaktadır. 5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonunun Kurulması Hakkında Kanun (TFFKGHK) ile düzenlenen Türkiye Futbol Federasyonu, her türlü futbol faaliyetlerini ulusal ve uluslararası kurallara göre yürütme, teşkilatlandırmak, geliştirmek ve ülkemizi yurt içinde ve dışında temsil etmek üzere, özel hukuk hükümlerine tabii tüzel kişiliğe sahip, özerk bir kuruluştur.

5894 sayılı kanun ile futbol, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü 'nün yetkisi dışındadır. (Ertaş ve Petek, 2011, 162)

Spor kulüplerinin futbol şubeleri ile futbol şubelerini devralmış olan anonim şirketlerin futbol şubelerinin Türkiye Futbol Federasyonu'na tescilleri Türkiye Futbol Federasyonu Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı (TFFFKTT) ışığında yürütülür. Futbol dalı ile ilgili tüm düzenlemeler de Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) yetkisindedir.

Özetle spor kulüpleri Dernekler Kanununa göre kurulurlar ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu hükümleri çerçevesinde tescil edilerek Gençlik ve Spor Teşkilatına dahil olurlar. Futbol kulüpleri ile diğer spor kulüplerinin futbol şubeleri ise 5894 sayılı Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun çerçevesinde Türkiye Futbol Federasyonu tarafından kayıt ve tescil edilir. (Üçışık, 2011, 24)

3.1.1. Futbol Kulüplerinin Yapısal Dönüşümü (Dernekten Halka Açık Anonim Şirkete)

Futbol branşının dışındaki spor branşlarında faaliyet göstermek amacıyla spor kulübü tescili yaptırmak isteyen kulüpler, illerdeki Gençlik Hizmetleri ve Spor İl Müdürlüklerine, futbol faaliyetlerinde bulunmak isteyen spor kulüpleri ise tescil için Türkiye Futbol Federasyonu'na başvururlar. (WEB_16)

Dernek kurulundan Spor Kulübüne ve Spor Kulübünün Futbol Şubesine kadar tescil süreci, aşağıdaki ardışık alt başlıklarda betimlenmiştir.

3.1.1.1. Dernek Kurulumu

Bir spor kulübünü kurmak için öncelikle bir Spor Kulübü Derneğinin kurulumu gerekmektedir.

Dernek kuruluş işlemleri, Dernekler Yönetmeliğinin ikinci kısmında izah edilmiştir.⁸

Bu mevzuata göre öncelikle dernek kurucuları⁹ tarafından yönetmelikte belirtilmiş evraklar, derneğin kurulacağı yerin mülki idare amirliğine¹⁰ verilir.

Belgeler mülki idare amirliğine verilmesi suretiyle dernek, tüzel kişiliğini kazanmış olur. Kuruluş bildirimini, mülki idare amirliği tarafından gün ve saat belirtilerek dernekler birimine¹¹ havale edilir. Başvuru sahibine, kuruluş ile kuruluş bildiriminin ve diğer evrakların alındığına dair bir alındı belgesi verilir ve dernek kütüğe kaydedilir. İlçe dernekler birimi, kuruluş bildirimini ve dernek tüzüğüne bir örneğini yedi gün içerisinde il dernekler müdürlüğüne gönderir. (25772 DY m. 5)

Kuruluş bildirimini ve diğer belgeler, tüzük, alındı belgesinin düzenlendiği tarihten itibaren altmış gün içerisinde mülki idare amiri tarafından bizzat ya da dernekler birimlerine yetki verilerek incelenir. İnceleme neticesinde bir eksiklik ya da kanuna aykırılık tespit edilir ise, eksikliklerin düzeltilmesi kuruculardan yazılı olarak istenir. Konuna aykırılık yok ise ya da aykırılıklar ve eksiklikler kurucular tarafından otuz gün içerisinde giderilmiş ise, mülki idare amiri tarafından keyfiyet bir yazı ile dernek geçici yönetim kurulu başkanlığına bildirim yapılır. Aykırılıklar, eksiklikler otuz gün içerisinde

⁸ Detaylı Bilgi İçin, DK İkinci Kısım ve (Ertaş ve Petek,2011, 149 - 153)

⁹ Dernek Kurmak için en az 7 gerçek veya tüzel kişinin bir araya gelmesi gerekir.

¹⁰ Mülki İdare Amirliği: Derneğin merkezinin bulunduğu yerin valiliği ya da kaymakamlığı

¹¹ Dernekler Birimi: İl dernekler müdürlüğü ve ilçe dernekler büro şefliği

düzeltilmez ya da tamamlanmaz ise, derneğin feshi için gerekli davanın açılması üzerine savcılığa bildirim yapılır. (25772 DY m. 6)

Kuruluş bildiriminde, tüzükte ve diğer başvuru evraklarında kanuna aykırılık ve noksanlık bulunmaması ya da bulunan noksanlıkların otuz gün içerisinde tamamlanması durumunda, derneğe yazılı bildirimden itibaren altı ay içerisinde derneğin ilk genel kurul toplantısını yapması ve zorunlu dernek organlarını oluşturması gerekir. (25772 DY m. 12)

3.1.1.2.Spor Kulübü Tescili

Spor kulüplerinin kulüp kayıt ve tescil sürecini incelemeyen önce, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği'nde belirtilen bazı temel tanımlara değinmek gerekecektir.

Mevzuatta spor faaliyeti, sportif yarışmaları ve sportif eğitim çalışmalarını ifade eder. Gençlerin boş zamanlarını ilgi ve yetenekleri doğrultusunda değerlendirmelerini sağlayan eğitsel, sanatsal, kültürel ve bilimsel çalışmalar ise gençlik faaliyeti kavramını oluşturur. Yine mevzuatta kulüp; gençlik faaliyetinde, spor faaliyetinde veya gençlik ve spor faaliyetinde bulunmak üzere kurularak Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne kayıt yaptıran dernekleri ifade eder. (25869 GSGMGSKY m. 4)

Spor kulüplerinin tescil işlemleri bağlı buldukları ilin, Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne yapılır. Başvuru için gerekli belgeler, iki nüsha olacak biçimde hazırlanarak il müdürlüğüne iletilir. (25869 GSGMGSKY m. 27)

Gençlik faaliyetleri ya da spor dallarının tescillerini ayrı ayrı yapılırlar. (25869 GSGMGSKY m. 28)

İlgili il müdürlüğüne başvurunun yapılmasının ardından, kulübün dosyasının incelenmesi için bir komisyon kurulur. (25869 GSGMGSKY m. 28)

Kurulan komisyon dosyaları üç gün içerisinde inceler ve eksiklikleri tamamlar, kulübün tescili kapsamında bir tutanak hazırlar ve il müdürlüğüne iletir. İl müdürlüğü komisyondan gelen belgeleri ve dosyayı tescil için Gençlik ve Spor İl Başkanına iletir. Başkanlık beş işgünü içerisinde tescili onaylar. Onayın ardından, kulübe tescil numarasının verilmesi ile tescil işlemi tamamlanmış olur. (25869 GSGMGSKY m. 28)

Gençlik ve Spor İl Müdürlüğü, tescil sonrasında dosyadaki belgeleri tasdik eder. Bir kopyasını kulübe iletilir, diğer dosya ise ilde saklanır. Yine Gençlik ve Spor İl Müdürlüğü, tescili yapılan kulübe ait üç adet bilgi formu düzenler. Bir form kulübe, bir

form ise Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne iletilir. Son form ise, başvuru dosyası gibi ilde saklanır. Tescil işlemi yapılan kulübe ait bilgiler, ilgili spor kulübü derneğinin merkezinin bulunduğu yerin vali ya da kaymakamlığına da iletilir. (25869 GSGMGSKY m. 28)

3.1.1.3.Futbol Kulübünün Tescili

Araştırma alanımız futbol kulüpleri üzerine olduğundan, futbol kulüplerinin tescili konusuna detaylı değinmek ilerleyen konularda; futbol kulübünde gerçekleşen iktisadi faaliyetlerin mevzuat ile ilişkilendirilmesine ışık tutucu olacaktır.

Futbol kulüpleri, spor kulüplerinin futbol şubeleri ve futbol şubelerini devralmış olan anonim şirketlerin futbol şubelerinin tescil işlemleri; Türkiye Futbol Federasyonu'nca yapılır. Tescil süreci ile ilgili işlemlere ve yükümlülüklerle ilişkin esaslar Türkiye Futbol Federasyonu tarafından yayımlanan Futbol Kulüplerinin Tescil Talimatı ile düzenlenir.(2009 TFFFKTT m. 1)

Bir spor kulübünün tescili sürecinin anlatımında kulüp, spor kulübü gibi bazı kavramların tanımlarından bahsetmiştik. Bir futbol kulübü ya da şubesinin tescil sürecini anlatmadan önce; Futbol Kulüpleri Tescil Talimatında geçen birkaç tanıma dikkat çekmek gerekecektir.

Talimatta ve sürecin anlatımında geçen şirket kavramı, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygun olarak kurulmuş bir anonim şirketi ifade etmektedir.(2009 TFFFKTT m. 2/g) Futbol kulüplerinin şirketleşmesi konusunda detaylı olarak değineceğimiz bu kavram; tescil aşamasının incelenmesi aşamasında karşımıza çıktığından bu ifadenin anlamını belirtmemizin uygun olduğunu düşünmekteyiz.

Yine talimatta geçen kulüp kavramı, futbol dalında faaliyeti bulunan mevzuata uygun olarak kurulmuş ve Türkiye Futbol Federasyonu'na tescil edilmiş dernekleri ya da şirketleri ifade etmektedir. (2009 TFFFKTT m. 2/c)

Tescili yapılan ve yapılacak olan futbol kulüpler ile diğer spor kulüplerinin futbol şubelerinde aranacak kriterler Türkiye Futbol Federasyonu tarafından belirlenir ve ilan edilir.¹² (2009 TFFFKTT m. 8/1)

Kulüplerin tescilinde, aşağıda sıralanmış belgeler üç nüsha olarak Türkiye Futbol Federasyonu'na verilir; (2009 TFFFKTT m. 9)

¹² 2014 – 2015 Kriterleri için

<http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/0000002015/Ligler/Amatorler/Tescil-Edilecek-Kuluplerde-Aranacak-Kriterler-ve-Tescil-Bedelleri.doc>, 28.03.2015)

- Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı Ek-1’de yer alan taahhütname
- İl Dernekler Müdürlüğü’nce onaylanmış kulüp tüzüğü
- Kulübün en son yapılmış olan genel kurul toplantısına ait tutanak
- Kulüp, kamu kurumu, eğitim kurumu ya da özel kuruluşlara bağlı olarak kuruluyor ise ilgili kurum ya da kuruluşlardan alınmış izin belgesi
- Kulüplerin bağlı oldukları illerdeki, Amatör Spor Kulüpleri Federasyonu’na bağlı illerdeki Amatör Spor Kulüpleri Federasyonundan alınacak olan, örneğinin Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı Ek-2’de yer alan referans belgesi
- Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı Ek-1’de yer bilgi formu
- TFF tarafından talep edilecek diğer belgeler

Kulüpler başvuru evraklarını ilettikten sonra, tescil başvuruları Türkiye Futbol Federasyonu tarafından oluşturulacak bir kurul tarafından değerlendirilir. Tescili uygun görülen kulüpler için uygunluk belgesi düzenlenir. Uygunluk belgesi örneği Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı Ek-4 de yer almaktadır. Ancak tescil işlemi, tescil ücretinin Türkiye Futbol Federasyonu hesabına yatırılması ardından yapılır. Tescil ücretleri her yıl Türkiye Futbol Federasyonu tarafından belirlenir. (2009 TFFFKTT m. 10/1,2)

Türkiye Futbol Federasyonu tarafından belirlenmiş 2014 – 2015 sezonu kulüp tescil ücretleri; Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Kocaeli ve Sakarya illerinde tescil talebi uygun görülen kulüpler için 5.000 TL; Ağrı, Artvin, Amasya, Bingöl, Bitlis, Çankırı, Gümüşhane, Hakkâri, Kars, Siirt, Sinop, Tunceli, Bayburt, Karaman, Batman, Şırnak, Bartın, Ardahan, Iğdır, Karabük, Kilis, Kırıkkale ve Kırşehir illerinden tescil talebi uygun görülen kulüpler için 500 TL¹³; bu illerin dışında bulunan illerden kulüp tescil talebi uygun görülen kulüpleri için 1.000 TL dir. (WEB_17)

Tesciline izin verilen kulübe bir kulüp kodu numarası verilir. Başvuru dosyasının 3 surette hazırlandığını belirtmiştik. Tescil işleminin ardından başvuru dosyalarından biri Türkiye Futbol Federasyonunda saklanıp, bir dosya kulübün bağlı bulunduğu Türkiye Futbol Federasyonu Bölge Müdürlüğüne, diğeri de kulübün kendisine gönderilir. Türkiye Futbol Federasyonu gerekli gördüğü durumlarda tescil işlemini askıya alabilir. Tescille birlikte kulüpler, Türkiye Futbol Federasyonunun kanun, statü ve diğer ilgili düzenleme ve kararlarına aynen uyacaklarını aksi halde tescillerinin iptal edileceğini kabul ederler. (2009 TFFFKTT m. 10 / 3, 4, 5)

¹³ Bu iller, TFF 'ye tescilli kulüp sayısı 20 ve 20 'nin altında olan illerdir.

Futbol kulüplerinin denetimi de, Türkiye Futbol Federasyonu'nun mevzuatına ve genel hukuk kurallarına uygunluğu açısından Türkiye Futbol Federasyonu tarafından gerçekleştirilir. Mevzuata ve genel hukuk kurallarına aykırı bir durumun tespit edilmesi durumundan, kural ihlalinin sona erdirilmesi için uyarı yapılır, ihlalin deva edilmesi durumunda da kulübün tescili iptal edilir.

3.1.1.4. Kamu Yararına Çalışan Dernekler ve Bu Statüdeki Spor Kulüpleri

Dernekler belirli şartları sağlamaları durumunda, ilgili bakanlıkların ve Mali Bakanlığının görüşü üzerine; İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararı ile “Kamu Yararına Çalışan Dernek” statüsüne haiz olabilirler. (5253 DK m. 27) Kamu yararına çalışan dernek statüsü, derneklere diğer derneklere nazaran bazı ek imtiyazlara sahip olma hakkı kazandırır.

Bir derneğin kamu yararına çalışan dernek olabilmesi için ilgili derneğin amacının ve amacını gerçekleştirmek için sürdürdüğü faaliyetlerin topluma faydalı çıktılar üretecek nitelikte ve boyutta olması gerekmektedir. (5253 DK m. 27)

T.C. İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı internet sitesinden elde ettiğimiz verilere göre ülkemizde, 2016 yılı Ocak ayında 389 kamu yararına çalışan dernek bulunmaktadır. Bu derneklerden 15'i spor kulübü unvanına sahiptir. (WEB_18)

Tablo 3.1 2016 Yılı Ocak Ayı / Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsündeki Spor İle İlgili Kulüpler (WEB_18)

Kütük Numarası	Kurum Ad	Faaliyet İli	Dernek Web Sitesi
06-005-042	ANKARA ATLI SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA	aask@aask.org.tr
34-006-065	BEŞİKTAŞ JİMNASTİK KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL	www.bjk.com.tr
16-001-013	BURSASPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	BURSA	www.bursaspor.org.tr
34-004-062	FENERBAHÇE SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL	www.fenerbahçe.org
34-004-191	GALATASARAY SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL	sicil@galatasaray.org
06-007-140	GENÇLERBİRLİĞİ SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA	www.genclerbirligi.org.tr
34-003-187	İSTANBUL YELKEN KULÜBÜ SPOR DERNEĞİ	İSTANBUL	www.istanbulyelken.org.tr
34-009-144	KASIMPAŞA SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL	
41-001-060	KOCAELİ SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	KOCAELİ	www.kocaelispor.org.tr
06-005-084	MKE ANKARAGÜCÜ GENÇLİK VE SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA	www.ankaragucu.org.tr
55-001-006	SAMSUN SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	SAMSUN	
61-001-064	TRABZONSPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	TRABZON	www.trabzonspor.org.tr
34-004-186	TÜRK BALIKADAMLAR SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL	www.tbk.org.tr
06-024-165	TÜRKİYE AMATÖR SPOR KULÜPLERİ KONFEDERASYONU	ANKARA	www.taskk.org.tr
34-007-075	TÜRKİYE SPOR YAZARLARI VE SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL	www.tsyd.org.tr

Dernekler kanununa göre, bir dernekte “kamu yararı” için aranacak şartlar aşağıdaki gibidir; (25772 DY m. 49)

- Asgari bir yıldan beri faaliyette bulunmak,
- Son bir yıl içindeki, 2005 yılı için belirlenen tutar olan 50.000 TL’yi geçen alım ve satım işlemlerinin rekabet şartlarına uygun yapılması,
- Amacı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin, üyelerinin dışında yerel ya da ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olması,
- Yıl içerisinde elde ettiği gelirin asgari yarısını kamu yararı amacı için harcaması,
- Sahip olduğu mal varlığının ve yıllık gelirin tüzüğünde belirtilen amacı gerçekleştirecek düzeyde olması.

İlgili şartlar, bakanlık dernekler denetçilerinin düzenlediği raporlar ile tespit ettirilebilmektedir. (25772 DY m. 49)

Kamu yararına çalışan dernek statüsüne sahip olmak için dernek, kamu yararı kapsamında faaliyetlerini, yaptığı hizmetleri ve yapılması düşünülen gelecekteki faaliyetlerini anlatan bir rapor, taşınır ve taşınmaz mallarının listesi, yönetim kurulunun konu ile ilgili aldığı karar ile birlikte mülki idare amirliğine başvururlar. (25772 DY m. 50)

Başvuru sonrasında bir ay içerisinde derneğin başvurusu valiliğin konu ile ilgili görüşü ile birlikte İçişleri Bakanlığı’na gönderilir. İlgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığı’nın da görüşü alınarak İçişleri Bakanlığı’nın teklifi ve bakanlar kurulu kararı ile dernek, kamu yararına çalışan dernek statüsünü kazanır. Olumlu ya da olumsuz olarak sonuçlanan karar, valilik tarafından derneğe iletilir. Olumsuz sonuçlanan başvurularda, ret gerekçesi de derneğe iletilir. Denetim neticesinde dernek kamu yararına çalışan dernek statüsünü kaybederse, Mali Bakanlığı ve ilgili bakanlıkların görüşü ile birlikte İçişleri Bakanlığı’nın teklifi ve Bakanlar Kurulu kararı ile statü iptal edilir. Derneğe bildirim valilik tarafından yapılır. (25772 DY m. 51)

Kamu yararına çalışan dernekler asgari iki yılda bir denetlenirler. Denetim sonuçlarında uygulanacak işlemler, Dernekler Kanunu’nda belirtilmiştir. (5253 DK m. 27)

Kamu yararına çalışan derneklerin mallarına karşı suç işleyenler, Devlet malına karşı suç işlemiş gibi cezalandırılırlar. (5253 DK m. 27)

Kamu yararına çalışan derneklerin Bakanlar Kurulu kararı ile izin almadan yardım toplamak, bir kısım vergi avantajlarına sahip olmak, dernek başkanlarının devlet protokolünde yer almaları gibi yasalarca tanınmış bir kısım hak ve ayrıcalıkları mevcuttur. (WEB_19) Bu ayrıcalıkların detaylarına, çalışmanın ilerleyen kısımlarında yer verilmiştir.

3.1.1.5. Profesyonellik Kavramı

Uzmanlar profesyonellik kavramının, modern sporun doğuşu ile birlikte ortaya çıktığını aktarmaktadırlar. Örneğin modern futbolun ilk yıllarında futbola ilginin artması ile birlikte maçlarda bilet satışları devreye girmiş, bilet satışlarından elde edilen gelirleri arttırmak isteyen kulüpler en iyi futbolculara para ödemeye başlamışlar diğer bir taraftan da kulüplerin futbol maçlarından gelir elde ettiğini gören futbolcularında bu pastadan pay talep etmeleri söz konusu olmuştur. Bu gelişmeler doğrultusunda 19.yy'ın sonlarında İngiltere'de profesyonelleşmenin başladığı aktarılmaktadır. (Çetin, 2015, 59)

Profesyonel spor, yapılma gayesinde zevk ile birlikte gelir elde etme durumu barındırır ve sporcu için meslek ve geçim kaynağı niteliğindedir. Hukuki anlamda profesyonel spordan söz edebilmek için, sporun profesyonel bir spor dalı olarak kabul edilmesi esastır. (Özdoğan, 2014, 15)

Profesyonel ve amatör spor kavramı, sporun amatör ya da profesyonel olarak yapılması; diğer spor dallarının yönetiminde ve özellikle sporcular için karmaşık bir durum yaratmaktadır. Çalışmamızda kapsamımız profesyonel futbol kulüpleri olduğundan sporcular ve diğer spor dalları çerçevesinde amatörlük ve profesyonellik kavramlarına, etkilerine değinmeyeceğiz.

Profesyonel spor dallarının tespiti, kabulü ve bir kısım önemli hakları 3289 Sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 24. Maddesinde şu şekilde belirlenmiştir:

“Profesyonel dallar, Spor Genel Müdürlüğünün, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle yapacağı teklif üzerine, Gençlik ve Spor Bakanı tarafından tespit olunur.

Profesyonel spor dallarının teşkili, ilgili federasyonları ile bağlantıları, idaresi tüzükle düzenlenir.

Spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler.” (3289 SGMTHGK m. 24)

Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü, Merkez Danışma Kurulu'nca 1951 yılında kabul edilen ve yürürlüğe giren Futbol Profesyonellik Talimatı ile Türkiye'de futbolu profesyonel bir spor dalı olarak kabul etmiştir. (WEB_20)

Türkiye'de profesyonel olarak kabul edilen tek spor dalı futboldur.

3289 Sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 24. maddesinin son paragrafında belirtildiği üzere sadece profesyonel futbol kulüpleri, spor kulüplerinin profesyonel futbol şubeleri şirketleşme sürecine gidebilirler.

3.1.1.6.Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi

Gelirleri ve giderleri her geçen gün artan futbol kulüpleri, milyon dolarlar ile ifade edilen sektör içerisinde; dernek yapısıyla devamlılıklarını sürdürmekte, bütçelerini yönetmekte zorlanmaktadırlar. Hızla endüstrileşen futbol endüstrinin önemli aktörlerinden olan futbol kulüplerinin; içinde buldukları ekonominin dinamikleri gereği dernek yapısından şirket yapısına dönüşümlerini gözlemliyoruz.

3289 Sayılı Gençlik ve Spor genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 24. Maddesinin üçüncü fıkrasında spor kulüplerinin profesyonel takımlarını Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kuracakları ya da kurulmuş bir **anonim şirkete** devredebilecekleri belirtilmiştir. (Ertaş ve Petek, 2011, 126) Bu maddenin devamında, kulüplerin profesyonel futbol takımlarını bu anonim şirketlere kiraya verebilecekleri de tanımlanmıştır.

TTK'ya göre anonim şirket en özet ifadeyle, bir unvana ve tüzel kişiliğe sahip, kanunen yasaklanmamış ekonomik amaç ve konularda faaliyet gösteren, esas sermayesi belirli, sermayesi paylara bölünmüş ve hisse senetleri ile temsil edilen, borçlarından dolayı yalnızca mal varlığı ile sorumlu olan, varlıklarının borçlarını karşılamaya yetmemesi durumunda yöneticilerinin kamu borçlarından dolayı ayrıca sermaye payları oranında sorumlu olduğu, ortakların taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olduğu sermaye ortaklıklarıdır. (Haftacı, 2013, 147) Anonim şirket kurucuları gerçek ya da tüzel kişi olabilir. (TTK m. 337)

Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü 75. maddesinin 5. fıkrasında futbolla uğraşan kulüplerin futbol şubelerini bir anonim şirkete devredebilecekleri açıkça belirtilmiştir. (Ertaş ve Petek, 2011, 125)

Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı'nın 4. bölümünde kulüplerin şirketleşmesi süreci tanımlanmıştır. Talimata göre *“kulüpler, futbol şubelerini aktif ve pasifiyle birlikte bir bütün olarak, Türk Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre kurulmuş veya kurulacak anonim şirketlere ancak TFF Yönetim Kurulu'nun kararı ile devredebilirler. Bu durum devredilen futbol şubesinin klasman derecesini ve hakkını ortadan kaldırmaz ”* (2009 TFFFKTT m. 14/1)

Futbol endüstrinin bir anlamda arenası olarak nitelendirebileceğimiz liglerde rekabet, endüstrinin en önemli dinamiği niteliğindedir. Futbol kulüplerinin şirketleşmesi bu anlamda endüstriyel futbolun en önemli kilometre taşlarındadır. İlgili talimatın 14. maddesinin ikinci fıkrasında kulüplerin sportif rekabeti engelleyecek biçimde yarışma hakkını başka kulüplere devredemeyeceği, başka bir kulüple birleşemeyeceği, ancak sportif rekabeti engellemeyecek şekilde şirketleşebilecekleri ya da dernekleşebilecekleri belirtilmiştir.

Bir futbol kulübünün şirketleşmesi gerekliliklerini, ilgili talimatın belirttiği ölçüde incelemeye çalışalım.

Bir derneğin futbol şubesini kurulmuş bir derneğe ya da kurulmuş bir şirkete devredebilmesi için aşağıda tanımlanmış belgeleri Türkiye Futbol Federasyonu'na sunması zorunludur; (2009 TFFFKTT m. 15 /1/a-d)

- Futbol şubesinin **tüm aktif ve pasifiyle** birlikte şirket devrine, derneğin şubesinin borçlarından 2 yıl süre ile sorumluluğunun devam etmesine ve şirketle devir sözleşmesinin yapılması hususunda yönetim kuruluna yetki verilmesine dair dernek genel kurul kararı
- Kulübün son bilançosu
- Dernek ve şirket arasında imzalanan devir sözleşmesi
- Türkiye Futbol federasyonu tarafından gerekli görülen belgeler

Bir şirketin bir derneğe ait futbol şubesini devralabilmesi için ise aşağıdaki belgeleri Türkiye Futbol Federasyonuna sunma zorunluluğu vardır; (2009 TFFFKTT m. 15/2/a-h)

- İçeriğinde futbola ilgili her türlü faaliyette bulunma hak ve yetkisini içeren şirket ana sözleşmesi

- Şirket tescil bilgilerinin yer aldığı Ticaret Sicil Gazetesi
- Şirket pay bilgilerinin noterden onaylı sureti
- Şirket imza sirküleri
- Ticaret Odası kayıt örneği
- Türkiye Futbol Federasyonu'na hitaben yazılacak şirket taahhütnamesi
- Derneğin futbol şubesinin **tüm aktif ve pasifiyle** devralınmasına dair ve dernekle devir sözleşmesinin yapılması kapsamında yönetim kuruluna yetki verilmesine dair Genel Kurul kararı ve kararın yayınlandığı Ticaret Sicil Gazetesi
- Türkiye Futbol federasyonu tarafından gerekli görülen belgeler

Belgelerin ibrası ve Türkiye Futbol Federasyonu'nun onayı ile birlikte şirketleşme gerçekleşmektedir.

Şirketleşme beraberinde bazı önemli prensipleri de getirmektedir. Bu hususlara da kısaca değinmek yerinde olacaktır.

Kulüplerin mülkiyeti kapsamında; gerçek ve tüzel kişiler, aynı ligde birden fazla kulübü yönetemez, hissedarı ya da yönetim kurulu üyesi olamazlar, bu ilke ihlal edildiğinde aynı ligdeki müsabakalara katılamazlar. (2009 TFFFKTT m. 17/1,2) Hiçbir gerçek ya da tüzel kişi herhangi bir müsabaka ya da turnuvanın dürüstlüğüne zedeleyecek biçimde birden fazla kulübü yönetemez ya da kontrol edemez. (TFFS m. 76/6)

Dernek müessesesinin tanımından yola çıktığımızda derneklerin kar amacı güden faaliyetler gerçekleştirme ve bu doğrultuda bir kazanç elde etmesi mümkün değildir.

Dernekler, amaçlarına ulaşmak için ihtiyaç duydukları maddi olanaklara ulaşmak üzere kazanç getirici faaliyetlerde bulunmak üzere iktisadi işletmeler kurabilme hakkına sahiptirler. Bir tacir tarafından işletilen iktisadi işletmenin hukuki varlığı yoktur. Dernekler yönüyle bakıldığında 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 16. maddesine göre tacir, iktisadi işletmeyi işleten derneğin kendisidir. Bu noktadan incelendiğinde dernekler faaliyetlerine kaynak bulma maksadı ile iktisadi faaliyetlerini, kurucu ya da iştirakçi olarak bir ticaret şirketi kurarak, ya da kendi bünyelerinde bir iktisadi işletme tesis ederek sağlayabilirler. (WEB_21)

Türkiye Futbol Federasyonu'nun statüsünde ve Türkiye Futbol Federasyonu Kulüp Tescil Talimatı 'nda tanımlanan şirketleşme, kurucu ya da iştirakçi olma hususuna, özel hukuk kuralları çerçevesinde teşekkül etmiş bir örnektir. Bu durumun bir spor kulübünün bizzat ayrılmaz bir parçası olarak tesis edilen iktisadi işletme kavramı ile karıştırılmaması önem arz etmektedir.(WEB_21)

Ülkemizde ilk şirketleşen kulüpler Beşiktaş, Fenerbahçe, Galatasaray, Malatyaspor, Vanspor, Anadaspor, İstanbulspor, Çanakkalespor, Karşıyaka, Antalya ve Siirtspor dur. (Merih ve Akşar, 2006, 514)

Ülkemizde ilk şirketleşmelerin milenyumun başlangıcına denk geldiğini ifade edebiliriz. Bu dönem ile birlikte ilk şirketleşmelerde farklı iki şirketleşme modeline rastlanmaktadır. Bu modellerden birincisi **Aktif ve Pasif** ile tüm futbol faaliyetlerinin şirketleşmesi / kurulan şirkete devri, ikincisi ise futbol faaliyetlerine dair belirli gelir ve giderlerin / varlıkların devri olarak özetlenebilir. Üç büyük futbol kulübümüzün şirketleşme modellerini incelediğimiz bölümde, şirketleşme modellerine yönelik uygulamalara değineceğiz. Ancak şirketleşmenin metodolojisini özetlemeye çalıştığımız bu bölümde dikkate çekmek istediğimiz durum, TFF'nin talimatında açıkça tanımlanan "**tüm aktifi ve pasifi ile**" uygulamasından farklı bir şirketleşme modelinin de gerçekleşmiş olduğudur.

2009 yılında yürürlüğe giren Kulüp Tescil Talimatından yürürlükte olan tescil son iki tescil talimatı aşağıdaki gibidir;

- 08.08.2002 Tarihli, 24840 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanmış Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı
- 31.07.1993 Tarihli, 21654 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanmış Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı

Örneğin, 2002 tarihli Futbol Kulüpleri Tescil Talimatında, Kulüp tanımı "*futbol dalında faaliyeti bulunan mevzuata uygun olarak kurulmuş ve Federasyonca tescil edilmiş dernekler ve şirketler*" biçiminde ifade edilmekte olup, talimatın devamında şirketin yapısı hakkında herhangi bir tanımlama yapılmamaktadır. (2002 TFFFKTT m. 3/c)

Şirketleşme modelindeki ikinci alternatifin uygulanabilmesinin, aktif ve pasif ile birlikte kurulum şartının koşulmamasından kaynaklı olduğu söylenebilir.

Futbol kulübünün ya da bir spor kulübünün futbol şubesinin şirketleşmesi ile ilgili ikinci gösterge dayanağımız ise **UEFA Mali Kriterleridir**.

UEFA Kriterleri, kulüplerin ya da futbol şirketlerinin ulusal ve uluslararası müsabakalara katılabilmek için, uymaları gereken mali ve idari birçok konuda bir kısım uygulama şartı ve performans göstergesi tanımlayan kurallar bütünüdür. UEFA Mali Kriterleri çalışmamızın başlığı olup ilgili detaylara ileride değineceğiz ancak kriterlerin

hazırda kulübün şirketleşmesi ile ilgili yaptığı yönlendirmeye tam da bu noktada dikkat çekmekte fayda vardır.

UEFA Mali Kriterleri, lisans için adayın bir futbol şirketi olması durumunda, şirketin futbol faaliyetlerinin tümünden sorumlu olduğunu, şirket ile kayıtlı üye arasından FIFA, UEFA ve lokal federasyonların (ülkemizde TFF) talimatlarına uygun bir ilişkinin olmasını şart koşmaktadır. (2014 KLMFPT m. 64) UEFA Kriterlerine göre bir futbol şirketinin, futbol ile ilgili tüm faaliyetlerden sorumlu olması esası da dikkate alındığından; futbol faaliyetlerinin aktif ve pasif ile tamamen devrine de bir teşvik söz konusudur. Diğer bir taraftan da TFF kulüp tescil kurallarında, şirketleşme usulüne net bir açıklık getirmiştir.

Aktif ve pasif varlıklarının tamamının devri ile şirketleşmeyen kulüplerimizde yakın bir süre zarfında UEFA Kriterleri, kulüp tescil talimatı ve yapmış oldukları şirketleşme modelinin kendilerine yarattığı handikaptan dolayı, futbol ile ilgili tüm varlıklarını ilgili şirketlere aktarmışlardır.

3.1.1.7.Futbol Şirketlerinin Hisselerinin Halka Arzı

Dünyada olduğu gibi ülkemizde de futbol kulüpleri, fon sağlamak ve kurumsal niteliklerini arttırmak; yönetim mekanizmalarını kurumsallaştırmak için, hukukun kendilerine verdiği haklar çerçevesince şirketleşme yoluna gitmektedir.

Dernek yapısından şirket yapısına dönüşen futbol kulüpleri; dönüşümün neticesinde daha esnek bir yapıya sahip olarak, futbol endüstrisinin dinamikleri içerisinde faaliyet alanlarını geliştirme fırsatı bulup, gelirlerini çeşitlendirebilirler. Anonim şirketlerin kendilerine fon sağlamak üzere halka arz olmaları, anonim şirket biçiminde yapılanmış spor kulüpleri için de elbette mümkündür.

Herhangi bir şirketin halka açıldığında elde edeceği avantajlar temelde aynıdır. Ancak halka açılma ile elde edilen fayda, bu süreç için harcanan maliyet ile karşılaştırıldığından, terazinin hangi tarafının ağır bastığı önem kazanmaktadır. Bu noktada, halka açılan şirketin içerisinde bulunduğu sektörün dinamikleri, işletme yapıları gibi unsurlar; halka açılmanın göreceli avantajlarını ve dezavantajlarını ortaya koymaktadır. (Kocaoğlu, 2011, 86)

Halka açılmanın en temel amacı finansmandır. Halka açılan bir şirket, yeni ortaklarından toplayacağı fonlar ile yeni yatırımlara başlama, finansman açığını kapatma gibi aksiyonlar gerçekleştirebilir. Diğer bir taraftan da hisse senetlerinin likiditesini

arttırmak ve ortaklığı geniş kitlelere yaymak da avantajlar arasında sayılabilir. (akt. Aydın, Turgut ve Bayırlı, 2007, 61)

3.1.2. Spor Kulüplerinin Temel Organizasyonel Yapısı

3.1.2.1. Tüzük

5253 Sayılı Dernekler Kanunu çerçevesinde her derneğin dolayısıyla her spor kulübünün organizasyonel yapısının temellerinin tanımlanması için bir **tüzüğe** sahip olması gerekmektedir. (5253 DK m. 4) Tüzük gerekliliğinin belirtildiği ilgili kanunun 4. maddesinin a-j bentlerinde bir tüzükte bulunması zorunlu hususlar belirtilmiştir. Bu hususlar;

- Derneğin adı ve merkezi,
- Derneğin amacı, amacı gerçekleştirmek için dernekçe sürdürülecek çalışma ve konular, çalışma biçimleri, faaliyet alanı,
- Üye olma, üyelikten çıkma şartları ve biçimleri,
- Genel kurulun toplanma şekli ve zamanı,
- Genel kurulun görevleri, yetkileri, oy kullanma ve karar alma metotları,
- Yönetim ve denetim kurullarının görevleri, bu kurulların nasıl seçileceği, asil ve yedek üye sayıları,
- Derneğin şubeye sahip olup olamayacağı, kurulacak şubelerin kurulma biçimleri, görevleri ve yetkileri; dernek kurulunda temsil biçimleri,
- Üye giriş ve yıllık aidat tutarlarının tespit metodu,
- Derneğin borçlanma usulleri,
- İç denetim usulleri,
- Tüzük değişikliğinin nasıl yapılacağı,
- Derneğin feshi halinde mal varlığının tasfiye biçimidir.

Bu hususlar asgari gereklikler niteliğindedir.

3.1.2.2. Spor Kulüplerine Üyelik

Anayasamızın 33. Maddesinde, dernek kurma hürriyeti ve derneğe üye olma hürriyeti hakkında öz belirlemeler yapılmıştır. Akabinde, Türk Medeni Kanunu bir derneğe üyelik ve üyelik müessesesi ile ilgili; üyeliğin kazanılması, üyeliğin sona ermesi, üyeliğin kapsamı gibi önemli kavramları belirler. (4721 TMK) Dernekler kanunu ve

yönetmelik ile detaylar, mevzuatların hiyerarşik ilişkisi ile doğru orantılı olarak tanımlanırlar.

3.1.2.3.Spor Kulüplerinde Yönetmelik Yapılanma ve Kulüp Organları

Medeni kanunumuza göre, bir derneğin zorunlu organları genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kuruludur. Dernekler zorunlu organlar dışında başka organlar kurabilirler fakat bu organların görev, yetki ve sorumlulukları devredilemez. (4721 TMK b.C/II/m. 72)

Genel kurul, derneğin en yetkili karar organıdır ve derneğe bağlı üyelere oluşur. (4721 TMK b. C/II/m. 73) Genel kurul, üyeliğe kabul ve üyelikten çıkarma kapsamında son kararları verir; dernek organlarını seçer, derneğin diğer organlarına verilmemiş işleri gerçekleştirir, diğer organları denetler ve diğer organları haklı sebeplerle her zaman görevden alabilir. (4721 TMK b. C/II/m. 80)

Yönetim kurulu ise, minimum beş asil ve beş yedek üyeden oluşan (dernek tüzüğünde yönetim kurulu üye sayıları tanımlanır) (4721 TMK b. C/III/m. 84); derneğin yürütme ve temsil görevini üstlenen organıdır. Görevini dernek tüzüğüne ve kanuna uygun biçimde yerine getirir. Temsil görevi yönetim kuruluna, üyelere birine veya üçüncü bir kişiye verilebilir.(4721TMK b. C/III/m. 85)

Son zorunlu organ olan denetim kurulu ise asgari üç asil ve üç yedek olmak üzere (dernek tüzüğünde denetim kurulu üye sayıları tanımlanır) dernek üyelerinden oluşan; dernek tüzüğünde belirtilen esas ve usullere göre denetleme yapan, denetim sonuçlarını bir raporla yönetim kuruluna ve genel kurula sunan organdır. (4721TMK b. C/III/m. 86)

Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliğinin 6. Maddesinde belirtildiği üzere, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nde tutulan kütüğe kayıt ve tescil işlemi yapıp, kulüp unvanını alan bir dernek de; yukarıda tanımladığımız üç zorunlu organı oluşturmak durumundadır. Bu organlar dışında da başka organlar da oluşturabilirler ancak medeni kanunda belirtildiği gibi zorunlu organların görev, yetki ve sorumlulukları kurulan bu ihtiyari organlara devredilemez. (Ertaş ve Petek, 2011, 169)

3.1.2.4.Şirketleşen Futbol Kulüplerinin Yönetimi

Anonim şirket biçiminde şirketleşen futbol kulüplerinin, futbol faaliyetlerini bir anonim şirkete devreden ya da kiralaayan kulüplerin ilgili futbol faaliyetlerinin yönetimi; söz konusu olan anonim şirket tarafından sürdürüleceğinden, yönetim mekanizmasının

da dernek yapısından şirket yapısına dönüşümü söz konusu olacaktır. Bu kapsamda Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde bir yönetsel yapılanmanın vücut bulacağı şüphesizdir.

Bu tip yapılanmaya girmiş olan kulüplerin anonim şirketlerinin **esas sözleşmesi** kulüp ile şirketin arasındaki ilişkiyi tanımlarken diğer taraftan da kurumsal yapısının temellerini de belirler.

Anonim şirket biçiminde yapılanmanın halka arzı ile birlikte örgüt yapısı bir nebze daha değişecek, başta SPK ve KGK 'nın mevzuat şartlarını da sağlayacak bir yapıya dönüşeceklerdir.

Kulüp biçiminde yapılanma noktasında kurulan zorunlu organlar; dernek yapısı çerçevesinde üyelerden oluşan bir genel kurul ve yine aynı çerçevede bir yönetim ve denetleme kurulu teşekkülündedir. Önceki bölümlerde yapısını yeter ölçüde vermiş olduğumuz bu yönetim organizasyonunda gönüllülük esası söz konusudur. Ancak kulüp şirketleştikten sonra örgüt profesyonellik esasını benimsemekle birlikte anonim şirketlere özgü yönetsel bir yapıya bürünmek durumundadır.

Futbol kulüpleri ile şirketleri arasındaki ilişkiyi iyi anlayabilmek için, söz konusu şirkete ait temel bilgi ve hususların verildiği esas sözleşmesini incelemek yüksek önem arz etmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunumuzda tanımlanmış esas sözleşmede yazılı olarak bulunması gereken hususları (6102 TTK m. 330/2) aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunacağı yer,
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusu
- Şirketin sermayesi ile her payın itibari değeri, bunların ödenmesinin şekil ve şartları
- Pay senetlerinin nama veya hamiline yazılı olacakları; belirli paylara tanınan imtiyazlar, devir sınırlamaları
- Paradan başka sermaye olarak konan haklar ve ayınlar...
- Kurucularla yönetim kurulu üyelerine ve diğer kimselere şirket karından sağlanacak menfaatler,
- Yönetim kurulu üyelerinin sayıları, üyelerden şirket adına imza atmaya yetkili olanlar,
- Genel kurulların toplantıya nasıl çağrılacağı, oy hakları,
- Şirket süre ile sınırlandırılmış ise bu süre,
- Şirkete ait ilanların nasıl yapılacağı,
- Pay sahiplerinin taahhüt ettiği sermaye paylarının türleri ve miktarları,

- Şirketin hesap dönemi

Dernek – şirket dönüşümünde futbol faaliyetlerini sürdürecektir olan örgüt, bağlı bulunan kanunların da birbiri içine girerek, bir yapısal ve hukuki dönüşüme uğramaktadır. En basit anlamda gönüllülükten profesyonelliğe, tüzükten ana sözleşmeye dönüşüm, ilgili spor faaliyetlerinin endüstriyellesmesinin hukuki ve iktisadi izdüşümüdür.

3.1.3. Futbol Kulüplerinin Gelirleri ve Giderleri

Türk Medeni Kanununa göre üye ödentileri, dernek faaliyetleri sonucunda ya da dernek mal varlığından elde edilen gelirler, bağışlar ve yardımlar; derneklerin gelirlerini oluşturmaktadır. (4721 TMK b. 2/G/m. 99) Kanunda geçen dernek faaliyetleri, konumuz kapsamında futbol sporuna yönelik faaliyetlerdir.

Futbol kulüplerinin ya da şirketlerinin, ama faaliyet kapsamındaki gelirleri genel çerçevede aşağıdaki başlıklardan teşekkül eder;

- Sponsorluk gelirleri,
- İsim hakkı gelirleri,
- Reklam gelirleri,
- Bilet satış gelirleri,
- Takımın performansına yönelik elde ettiği gelirler (örneğin UEFA Şampiyonlar ligi gelirleri)
- Yayın hakkı gelirleri,
- Futbolcu bonservis gelirleri,
- Futbolcu kira gelirleri,
- Futbolcu yetiştirme gelirleri,
- Bağışlar ve yardımlar,
- Kulüpler için üyelik aidatları.

Ana faaliyetleri kapsamında kulübün ya da şirketin giderleri ise, aşağıdaki gider gruplarından oluşmaktadır;

- Sporcu, teknik direktör ve diğer personel ücretleri,
- Personel giderleri,
- Maç giderleri,
- Sporcu kira giderleri,
- Menajerlere ödenen ücretler,

- Yetiştirme tazminatları,
- Spor malzemesi giderleri,
- Kamp, yabancı saha ve ulaşım giderleri
- Amortisman ve itfa payı giderleri

Kulüpler kurdukları iktisadi teşekküller ya da şirketler ile, futbol şirketleri bizzat kendileri ya da iştirakleri ya da ortaklıkları, forma satışı, promosyon ürünleri satışı ve benzeri faaliyetler ile gelir elde edebilirler.

3.1.4. Futbol Kulüplerinin Özgün İlişkilerinden Kaynaklı

Mali Yükümlülükleri

Bu bölümde, kulüplerin ya da şirketlerin birbirleri, futbolcuları, çalışanları, vergi dairesi, sosyal güvenlik kurumu ve menajerler arasındaki ilişkilerini, yükümlülüklerini özetleyeceğiz.

Futbolcuların ya da teknik adamların vergilendirilmesinde adalet, futbolcuların ücretlerinin yasal mercilere beyanında yapılan yanlış uygulamalar gibi derin ve farklı bir çalışma başlığının alanına giren detaylara değinmeyeceğiz.

3.1.4.1. Kulübün Futbolculara Karşı Transferden Kaynaklı Mali Sorumlulukları

Profesyonel futbolcunun transferi kavramı, futbolcunun ilk kez profesyonel sözleşme imzalamasını, mevcut kulübünden başka bir kulüp ile sözleşme imzalamasını ya da geçici olarak kulüp değiştirmesini ifade eder. (2009 TFFPFSTT m. 2/c)

TFF tarafından yayınlanmış ve ulusal seviyede uygulanan Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatına göre profesyonel futbolcu "kendisine kulüple yazılı sözleşme yapmış olan ve kendisine futbol faaliyetleri kapsamında yaptığı harcamalardan daha fazla tutarda ödeme yapılan futbolcu" biçiminde tanımlanmaktadır. (2009 TFFPFSTT m. 3)

İlgili borçların sözleşme ve yasal yükümlülüklerden doğduğu düşünüldüğünde, borcun kaynağı niteliğinde sayılabilecek profesyonel futbolcu sözleşmesi üzerinde de kısaca durmakta yarar bulunmaktadır.

Ülkemizde futbolcu transferleri ve bu doğrultuda söz konusu tanımlamalar Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatına göre yapılmaktadır. İlgili dokümanda, profesyonel futbolcu sözleşmesinin genel esasları, sözleşmenin ibrazı,

futbolcu ücreti ve üçüncü kişilerin kulüp üzerine olan etkisi, tarafların karşılıklı hakları ve sorumlulukları dahil gerekli şartlar tanımlanmaktadır.

Bir profesyonel futbolcu sözleşmesi taraflar arasında imzalandıktan sonra, TFF'ye tescil ettirilmelidir. (2009 TFFPFSTT m. 19/1) Sözleşme süresi azami beş yıl olarak belirlenebilir ancak 18 yaşını doldurmamış bir futbolcu için ise azami sözleşme süresi üç yıldır. (2009 TFFPFSTT m. 19/2)

Sözleşmelerin bitiş tarihlerinin 31 Mayıs olarak tanımlanması zorunludur. Ancak 31 Mayıs tarihinden sonra resmi müsabakalar devam ederse, sözleşmenin süresi de müsabakaların bitiş tarihine göre uzayacaktır. (2009 TFFPFSTT m. 19/3) Bu tarih, aynı zamanda futbol kulüpleri ya da şirketleri için de yasal hesap kapanış dönemi olup, transfer dönemleri de yasal hesap kapanış tarihi dikkate alınarak kurgulanmaktadır.

Bir kulüp, başka bir kulüp ile sözleşmesi bulunan bir futbolcu ile sözleşme yapma niyetinde ise, öncelikle futbolcunun sözleşmeden kaynaklı ilişkisi mevcut olan kulüp ile görüşmeli ve yazılı izin almalıdır. Aksi takdirde ilgili kulüp, futbolcu, menajer ve diğer taraflar hakkında yasal işlemler uygulanır. (2009 TFFPFSTT m. 19/6) Bu uygulamanın sayılabilecek birçok sebebi ve ilişkili unsuru olmakla birlikte, futbol kulüplerinin aktiflerinde yer alan önemli ve yüksek değerli varlıklarını korumaya yönelik bir özelliğe sahip olduğu açıktır. Varlıkların korunması ve kontrolü sağlanırken, diğer bir taraftan da transferlerden kaynaklı gelirler de kontrol ve yönetim altında olmaktadır.

Kulübün ya da şirketin futbolcuya sözleşme çerçevesinde borcu olarak tanımlayabileceğimiz ücretin sözleşmede belirlenmesi zorunlu olup aylık asgari ücret tutarının altında olamaz. (2009 TFFPFSTT m. 21) Gelir Vergisi Kanuna göre ise futbolcular için ücret "*sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler*" biçimde tanımlanmaktadır. (193 GVK m. 61 – (Değişik: 24/12/1980 - 2361/43 m. / 6)

Sözleşmenin karşılıklı ya da tek taraflı fesih şartları talimatta tanımlanmıştır. Fesih şartları arasında kulüp / şirket tarafından futbolcunun ücretinin ödenmemesi durumunda futbolcunun tek taraflı fesih hakkı belirtilmiştir. Kulüp, futbolcunun ücretini ödemekte temerrüde düştüğünde, futbolcu sözleşmesini feshetmek istiyorsa, kulübe ve bilgi için TFF'ye noter aracılığı ile iletacağı ihtarname ile ücretinin 30 gün içerisinde ödenmesini bildirmek zorundadır. Kulüp bildirimine rağmen ücreti ödemez ise, futbolcu 7 gün içerisinde sözleşmesini feshedebilir. Bu usul, kulübün sözleşmeden kaynaklı diğer

edimlerini gerçekleştirmede temerrüde düşmesi durumunda da uygulanabilir. (2009 TFFPFSTT m. 21)

4857 Sayılı İş Kanuna göre, işverenin işçinin ücretini kanun hükümleri ya da sözleşme şartlarına uygun olarak hesaplamaması ya da ödememesi, işçinin sözleşme süresinin bitişini beklemeden tek taraflı feshi hakkını doğurmaktadır. (4857 İK m. 24/e) Bu durumda yine iş kanuna göre işçi, derhal fesih hakkına sahip olmaktadır. Ancak işçi hakkını işverenin bu durumu işçiden öğrendiği tarihten altı gün içerisinde ya da durumun üzerinden bir yıl geçmeden kullanmaz ise, fesih hakkını kaybeder. (4857 İK m. 26)

4857 Sayılı iş kanununun 4. Maddesinin g fıkrasında belirtildiği üzere sporcular, iş kanunu hükümlerine tabi değildirler. Futbolcular, TFF'nin regülasyonları kapsamındadırlar.

Görüldüğü üzere iş kanunu ile TFF talimatının ücretin ödenmemesi durumuna ait uygulamaları birbirinden farklılık göstermekle birlikte işveren konumunda olan kulüp, uygulamada iş kanuna tabi duruma göre daha toleranslı, işçi ise daha futbolcuya göre daha avantajlıdır.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin KAP'a 14.07.2015 tarihinde "*Profesyonel futbolcu Robin van Persie ile 2015-2016, 2016-2017 ve 2017-2018 sezonlarını kapsayan 3 yıllık sözleşme imzalanmıştır*" özet bilgili özel durum açıklamasında belirttiği Robin van Persie ile yapılan sözleşme, ücret konusunda bir örnek teşkil edebilir. Sözleşmenin orijinal metnine erişimimizin olmaması ile birlikte ilgili bildirimde futbolcunun sezonluk garanti ücreti ve maç başı ücreti ile azami maç sayısı (azami 40 maç) verilmiştir. Bu kapsamda Fenerbahçe Futbol A.Ş. Robin van Persie isimli futbolcuya sezonluk 4.900.000 € ve maç başına 20.000 € ücret verecektir. Yıllık ücretin verileceği tarih ve mevcut ise taksit bilgilerine, maç başı ücretin verilmiş biçimine erişimimiz mevcut değildir.(FBAŞ KAB, 14.07.2015)

Geçici transfer, transfer kavramının tanımda da belirttiğimiz gibi, oyuncunun kulübü ile sözleşmesi sürerken başka bir kulübe geçici olarak geçişini ifade eder. Bu kavram, "futbolcu kiralama" tanımı ile kullanılabilir.

Profesyonel futbolcunun geçici transferinin yapılabilmesi için, kendisi ve ilgili kulüpler arasında yazılı bir sözleşmenin akdedilmesi zorunludur. Sözleşme sona erdiğinde oyuncu ancak transfer ve tescil dönemleri içerisinde asıl kulübüne yeniden tescil edilebilir. (2009 TFFPFSTT m. 21)

Futbolcunun kulübü ile sözleşmesi devam ederken başka bir kulüpte oynamasına ait ekonomik, sportif ve kişisel sebepler aşağıdaki gibi örneklenebilir; (Ertaş ve Petek, 2011, 378, 379)

- Futbolcunun transferi karşısında kulübe çok miktarda para ödenmesi,
- Futbolcunun takıma istenen seviyede katkı sağlamaması,
- Oyun sistemi gereği o sezonda oyuncudan yararlanılamaması,
- Teknik direktörler ile oyuncunun anlaşamaması.

Ekonomik açıdan olumsuz bir durumda olan kulüp, oyuncusunu başka bir kulübe kiralandığında, oyuncusuna ödemekle yükümlü olduğu ücreti ödemek zorunda kalmayacak, diğer kulüpten kiralamaya dair ödeme alabilecektir. Ekonomik durumu futbolcunun bonservisini ödemeye yetkin olmayan bir kulüp de kiralama yolu ile futbolcuyu kadrosuna alabilecektir. Ayrıca genç futbolcularını geçici transfer eden kulüpler futbolcularına deneyim kazandırırken diğer bir taraftan da gelir elde edebilecektir. (Ertaş ve Petek, 2011, ss. 378, 379)

Yabancı uyruklu profesyonel futbolcuların transferlerine ait şartlar ve detaylar, oynayacakları lig kapsamında TFF tarafından belirlenir. (2009 TFFPFSTT m. 8)

4857 Sayılı İş Kanunu'nun 4. maddesinin g bendine göre sporcular, İş Kanunu'nun kapsamı dışındadırlar. (4857 IK m. 4/g)

3.1.4.2. Profesyonel Futbolcular Haricindeki Kulüp Çalışanları İle İlişkiler

Kapsamı organizasyonun yapısına bağlı olarak genişleyebilmekle beraber, futbolcular dışında kulübün diğer çalışanları; teknik adamlar, yönetim ve idare personeli, doktor, malzeme sorumlusu personel gruplarından oluşmaktadır.

Teknik adamların çalışma esasları, çalışma şartları ve kulüpler ile teknik adamların hak ve yükümlülükleri, TFF Teknik Adamların Statüsü ve Çalışma Esasları Talimatı ile tanımlanmıştır.

Teknik Adam kavramı teknik sorumlu (Teknik Direktör), antrenör ve amatör çalıştırıcıları kapsamaktadır. (2009 TFFTASÇES m. 2/h) Talimatta tescil süreci, sözleşme süreci, ücret, karşılıklı yükümlülükler ve detayları tanımlanmıştır.

Yargıtay'a göre¹⁴, teknik direktör, idareci, masör ve benzeri elemanlar ile kulüpleri arasında çıkan uyuşmazlıklarda, bağlı buldukları federasyonun özel

¹⁴ Yargıtay 9.Hukuk Dairesi 02.12.2010 tarih, E,2010/45651 ,K/2010/35814 sayılı karar

hükümleri dışında İş Kanunu hükümlerinin uygulanmasına engel bir durum yoktur. (akt. Gülşen, 2013, 21)

Kulüplerde, sporcu dışındaki teknik direktör, antrenör dahil bir iş akdi ile çalışan tüm personel 4857 Sayılı İş Kanunu'na tabidir.

3.1.4.3.Çalışanlardan Kaynaklı Sosyal Güvenlik Kurumuna Karşı Mali Sorumlulukları

Kulübün SGK ile olan ilişkisini ve mali sorumluluklarını tanımlayabilmek için öncelikle personelinin SGK ile olan ilişkisini özetlemek gerekecektir.

Futbolcuların Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında zorunlu olarak SGK'lı olmaları durumu, futbolcunun profesyonel ya da amatör olma durumuna göre şekillenmektedir. Sporcunun İş Kanunu kapsamına dahil olup olmama durumu; SSGSS kapsamına girmesine ve zorunlu olarak sigortalanmasına engel teşkil etmez. (WEB_22)

Amatör futbolcu; futbol faaliyetine katılması ile ilgili zorunlu giderler haricinde (konaklama, malzeme, sigorta ve antrenman giderleri) herhangi bir ücret almayan futbolcuyu ifade etmektedir. (TFFAFTTT m. 4/e) Amatör sporcuların (konumuz kapsamında futbolcu), bir kulübe bağlı olarak meslek edinme gayesi gütmeksizin spor yaptıklarından ve kulüp ile aralarında bir hizmet akdi unsunun oluşmamasından dolayı sigortalı sayılmamaktadırlar. Ancak, 08.10.1997 tarihinde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ile Spordan Sorumlu Devlet Bakanlığı arasında yapılan bir protokol ile amatör sporculardan oluşan dernek, federasyon ve benzeri kuruluşlar, Gençlik ve Spor İl Müdürlükleri aracılığı ile Sosyal Güvenlik kurumuna başvurarak; toplu iş sözleşmesi imzalamak suretiyle; tanımlanan kapsamda sosyal güvenlik imkanı kazanabilirler. (WEB_22)

Profesyonel futbol takımlarında oynayan futbolcular ise, 5510 sayılı kanuna göre sigortalı olmak zorundadırlar. Profesyonel futbolcuların, SSGSS kapsamında iş kazaları ve meslek hastalıkları sigortası, hastalık sigortası vb. yaralanmakta oldukları, bunların dışında da işsizlik sigortasından faydalanma durumları tanımlanmıştır. (akt. Oner, 2011, 100)

Ali TEZER'in belirttiği üzere profesyonel sporcuların, kulüplerin (ya da şirketlerin) gösterdiği yer ve saatlerde, işveren ya da işveren vekilinin emir ve yönlendirmeleri dâhilinde antrenman ve müsabaka yapmaları ve önceden yapılan

sözleşme gereğince ücret almaları söz konusudur. Bu durum iki taraf arasındaki ilişki sözleşme ile sağlanmaktadır. 5510 sayılı SSGSS Kanunu'nun 4/a maddesi çerçevesinde profesyonel futbolcuların, 4/a sigortalısı sayılmaları söz konusudur. (WEB_22)

Bu doğrultuda, sporcular ile birlikte, teknik direktör, antrenör ve diğer kulüp / şirket çalışanları da; ilgili kanun çerçevesinde sigortalı sayılmalıdır. (WEB_22)

Futbol kulüplerinin ya da şirketlerinin Sosyal Güvenlik Kurumu'na karşı mali sorumluluklarını; yukarıda ilettiğimiz olduğumuz temel bilgiler çerçevesinde özetleyebiliriz.

Kulüp ya da şirket, futbolcularının ve elbette ki diğer tüm personelinin işe giriş ve sigorta prim bildirimlerini yapmakla yükümlüdür. Futbolcular için, futbolcunun sözleşmesinde aylık, haftalık ya da müsabaka başına ücrete dair kararın, ilgili ücretin aylık brüt tutarı üzerinden bildirim yapılması gerekmektedir. (WEB_23) Futbolcu ücretlerinin yüksekliği dikkate alındığında, futbolcu SGK işçi ve işveren primlerinin çoğunlukla tavan ücret üzerinden yapılacağı anlaşılmaktadır.

Bu doğrultuda kulübün ya da şirketin Sosyal Güvenlik Kurumuna karşı mali sorumluluğu doğmaktadır.

3.1.4.4. Kulüplerin, Futbolcularının ve Çalışanlarının Gelir Vergisi Mükellefiyetinden Kaynaklı Mali Yükümlülükleri (Vergi Dairesine Karşı Yükümlülükleri)

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72. maddesine / 04.06.2008 tarihli 5766 sayılı kanunun 8. maddesine göre, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden alınacak gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir; (193 GVK, Geçici Madde 72/1)

- Lig usulüne tabi spor dallarında,
 - En üst ligler için %15,
 - En üst altı ligler için %10,
 - Diğer ligler için % 5
- Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığı yapılan ödemelerden % 5.

Bu ödemeler üzerinden, GVK'nın 94. maddesi çerçevesinde yeniden tevkifat yapılmaz ve yine bu gelirler için yıllık beyanname verilmez. Sporcunun diğer gelirlerinden dolayı beyanname vermesi durumunda da ilgili gelirler beyan edilmez. (193 GVK, Geçici Madde 72/2)

Futbolcuların, gelir vergisi kapsamında ücretlerinden yapılacak gelir vergisi kesintisine dair oranları, 2016'yılı profesyonel futbol ligleri ile eşleştirir isek;

- Spor Toto Süper Lig futbolcuları % 15,
- PTT 1. Lig futbolcuları % 10,
- Spor Toto 2. Lig futbolcuları %5,
- Spor Toto 3. Lig futbolcuları %5 oranında vergi vereceklerdir.

Tevkifat matrahı, sözleşmede belirlenen ücret olmayıp, futbolcuya yapılan ödeme tutarıdır. Örneğin, Spor Toto Süper Lig'de oynayan futbolcu ile Haziran ayında yıllık 1.000.000.000 TL bedel ile sözleşme imzalanmış olsun. Ödemelerin ise Ağustos ve Şubat aylarında eşit taksitler ise yapılacağı kararlaştırılsın. Ağustos ayında ödenen 500.000 TL 'nin ardından kulüp, 500.000 TL matrah üzerinden %15 kesinti ile 75.000 TL'yi bağlı bulunduğu vergi dairesine 20 Eylül tarihine kadar beyan edecek ve 26 Eylül tarihine kadar ödeyecektir. (Özdoğan, 2014, 80)

Futbolcular ile genellikle **net ücret** üzerinden anlaşıldığından, vergi yükü kulüplerin üzerine kalmaktadır. (Özdoğan, 2014, 67) Spor kulüpleri ise siyasi erkle olan ilişkilerini kullanarak düşük oranda bir vergi kesintisi uygulamasıyla vergi yükünü hafifletmektedir. (Özdoğan, 2014, 67)

Avrupa'da sporcuların tabi oldukları vergi oranlarına, aşağıdaki örnekleri verebiliriz; (WEB_24)

- İsveç % 56,9
- Portekiz % 56,5
- Danimarka %55,6
- Belçika %53,7
- Fransa %50,3
- İtalya %47,9
- Almanya %47,5
- İngiltere % 45

Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı bir futbolcunun vergilendirmesinde, çifte vergilendirmeyi önleme ilkeleri dikkate alınmaktadır. Bu tip durumlarda öncelikle iki ülke arasında çifte vergilendirmenin önlenmesine dair bir anlaşmanın var ise ilgili anlaşmanın hükümlerinin uygulanması söz konusudur. Bir anlaşmanın olmaması

durumunda Avrupa Ekonomik İş Birliği Örgütü (OECD) model anlaşması çerçevesinde sporun icra edildiği ülkede vergilendirme yapılacaktır. (Özdoğan, 2014, 67-99)

Futbolcular haricindeki antrenör, teknik direktör, idari personel dahil ilgili kulüp çalışanları GVK hükümleri kapsamındadır.

Kulüplerin ya da şirketlerin vergi dairelerine karşı yükümlülüklerinde, futbolcularının ve diğer çalışanlarının gelir vergisi kesintileri önemli bir paya sahiptir.

3.1.4.5.Futbol Kulüplerinin Diğer Futbol Kulüplerine Transferden

Kaynaklı Mali Sorumlulukları

Futbol kulübünün ya da şirketinin, başka bir futbol kulübe karşı transferlerden kaynaklı mali yükümlülükleri en temel çerçevede bonservis, yetiştirme tazminatı, dayanışma katkı payı ya da geçici transferden kaynaklı mali yükümlülükler olarak sınıflandırabiliriz.

Bonservis ya da transfer ücreti, bir kulübün ya da şirketin **sözleşmesi devam eden futbolcusunun**, başka bir kulübe ya da şirkete transferi halinde, oyuncunun transfer olduğu kulübün diğer kulübe ödediği ya da ödemeyi taahhüt ettiği bedeldir. Her iki kulübün de bu tutarda anlaşmaları önemli olup, bonservis bedelinin belirlenmesinde oyuncunun bir etkisi bulunmamaktadır. Bedel, oyuncunun piyasa değeri çerçevesinde iki kulüp tarafından belirlenir. (Ertaş ve Petek, 2011, 369)

90'lı yılların başında Jean-Marc BOSMAN isimli Belçikalı bir futbolcu, kulübü FC Liege'den Fransız kulübü Dunkirk'e transfer olmak istemiş ancak FC Liege bu durumu, dönemin ülkeler arası transfer regülasyonları çerçevesinde engellemek istemişti. Kulüplerin kurala göre bir transfer ücretinde (bonservis) anlaşmaları gerekiyordu ve FC Liege çok yüksek bir transfer ücreti talep etmişti. Bosman da bu durum karşısında FC Liege'i, Belçika Futbol Federasyonu'nu ve Avrupa futbol otoritelerini mahkemeye vermişti. (Merih ve Akşar, 2006, 159)

AB Adalet Divanı 1995 yılında Bosman lehine karar vermiş ve bu doğrultuda futbolcular, sözleşmelerinin sonunda herhangi bir transfer ücreti (bonservis) olmadan ülkeler ve kulüpler arasında serbestçe geçiş yapabilme hakkında sahip olmuşlardır. Bosman kararları, neticeleri itibariyle futbolda devrim niteliği taşımaktadır. (Merih ve Akşar, 2006, 159)

Bosman kuralları çerçevesinde bir kulüp, sözleşmesi bitmiş bir futbolcusu için bonservis ücreti talep edemez, futbolcusunun transferini engelleyemez. Bu durumun, borçlar hukuku çerçevesinde de tartışmaları ve gündemleri söz konusudur.

Yetiştirme tazminatı ise (Training Compensation), amatör futbolcunun profesyonelliğe geçiş aşamasında ya da profesyonel statüsünü bozmadan yapacağı transferlerde (2009 TFFPFSTT EK 1, 17) futbolcuyu transfer eden kulüp tarafından futbolcu hakkını elde bulunduran kulübe ödenir. Tazminat, futbolcunun eğitimi ve yetiştirilmesi çerçevesinde kulübün futbolcuya yaptığı yatırımı temsil eder niteliktedir. TFF 'ye göre futbolcuların eğitimi ve yetiştirilmesi 12 ila 23 yaşları arasında gerçekleşir. (2009 TFFPFSTT m. 16/1) Tazminat futbolcunun 23 yaşını dolduracağı zamana kadar yapacağı her profesyonel transferde ödenir. (2009 TFFPFSTT m. 16/4) Tazminat, TFF'nin Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatında düzenlenmiş metotlar ile hesaplanır ve yine ilgili talimatta uygulanışına ve hak edişine dair tüm detaylar tanımlanır.

Geçici transferlerde de, futbolcuyu geçici olarak transfer eden kulüp; ilgili döneme denk gelen yetiştirme tazminatına hak kazanır. (2009 TFFPFSTT m. 16/4) Bir anlamda futbolcunun yetişmesine katkısı söz konusudur.

Dayanışma Katkı Payı ise (Solidarity Contributions) bir profesyonel futbolcunun, sözleşme süresinin bitiminden önce transfer edilmesi durumunda, eğitimine ve yetişmesine katkı sağlayan tüm kulüplerin, futbolcunun önceki kulübüne ödenen tazminattan aldıkları paydır. Dayanışma paylarına ait esaslar FIFA talimatını 5 numaralı ekinde düzenlenmiştir. (WEB_25)

3.1.4.6.Futbolcu Temsilcileri İle İlişkilerden Kaynaklı Mali Sorumluluklar

Menajerler, ücretli ya da ücretsiz olarak profesyonel bir futbolcunun sözleşme görüşmelerini (futbolcu – kulüp arasında ya da kulüp – kulüp arasında) yürütmek üzere futbolcu ya da kulüpleri temsil eden, TFF'den lisans almış gerçek kişilerdir. (TFFFMÇT m.2/e)

Sözleşme sürecinde menajerlik yapısına dair usul ve esaslar, TFF Futbol Menajerleri ile Çalışma Talimatı ile tanımlanmıştır. (TFFFMÇT m.1)

Futbolcular ya da kulüpler menajer ile, şeffaflık açısından ilişkilerinin hukuki yapısını (temsil, danışmanlık ya da başka bir yasal ilişki), menajer ile olan ilişkinin ana unsurlarını, menajerlik faaliyetinin kapsamını, süresini, menajerlik faaliyetlerinden

kaynaklı ücreti, ödeme koşullarını, menajerin edimlerini ve talimatta tanımlı diğer detayları içeren bir sözleşme hazırlamalıdır. (TFFFMÇT m.13)

Menajere ödenecek ücret ve ödeme koşulları sözleşmede zorunlu olarak yazılı olmakla birlikte, ücretin belirlenmesinde FIFA'nın tavsiye niteliğindeki *Aracılarla Çalışma Talimatı* esas alınabileceği gibi, serbestçe de belirlenebilir. (TFFFMÇT m.14/1)

Futbolcunun adına hareket eden menajerin ücreti, futbolcunun yıllık taban brüt geliri üzerinden hesap edilir. Hesaplama başarı primi ve benzeri garanti edilmemiş menfaatler kullanılmaz. (TFFFMÇT m.14/2)

Kulüpler, sözleşme imzaladıkları menajere, sözleşme ile anlaşılacak ücreti tek seferde defaten ödemekle yükümlü olmakla birlikte karşılıklı anlaşma ile ödemenin taksitle de yapılması sağlanabilir. (TFFFMÇT m.14/3)

Futbolcunun transferi ile ilgili olarak kulübün diğer kulübe ödemekle yükümlü olduğu yetiştirme tazminatı, dayanışma katkı payı, bonservis gibi ödemelerin menajere yapılmaması ya da menajere yaptırılmaması gerekmektedir. Bu durum ödeme ile yükümlü kulübün sorumluluğundadır. (TFFFMÇT m.14/4)

Menajere ödeme doğrudan ve yalnızca temsil ettiği kulüp ya da futbolcu tarafından yapılabilir. Menajer temsil etmediği taraftan ödeme alamaz. Ancak futbolcu bir menajer tarafından temsil ediliyorsa, futbolcu kulübe, kendisi adına ödeme yapılması için bir muvafakat verebilir. (TFFFMÇT m.14/5)

TFF'ye tescil edilmiş sözleşmede belirtilmiş bedelden daha yüksek bir ödeme yapılması durumunda menajere ve ödeme yapan tarafa, ilgili talimatta yer alan cezai hükümler saklı kalmak kaydıyla, fazla yapılan ödeme kadar para cezası verilir. (TFFFMÇT m.14/6)

3.1.5. Futbol Kulüplerinde Defter Tutma ve Vergilendirme

Kulüplerin ya da futbol şirketlerinin tutacakları muhasebesel ve diğer ticari defterler, yapıları ve belirli hadlere göre değişiklik göstermektedir. Kayıtların tutulmasına ait regülasyon farklılıkları; hazırlanacak mali tablolara da etki etmektedir.

3.1.5.1. Futbol Kulüplerinin Hesap Dönemi

Derneklerde hesap dönemi bir takvim yılıdır. Hesap dönemi 1 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'ta son bulur. Yeni kurulmaları durumunda hesap dönemi kuruluş tarihinde başlayıp 31 Aralık'ta sonlanır. (25772 DY m. 35)

Ancak futbol kulüpleri, faaliyet sezonunun dönemi itibariyle özel hesap dönemi uygulurlar. Ülkemizde futbol kulüplerinin hesap dönemi 01 Haziran ile başlayıp 31 Mayıs ile sonlanır.

3.1.5.2. Tutulmakla Yükümlü Olunan Muhasebesel ve Diğer Ticari Defterler

Derneklerin defter tutma esasları, tutacakları defterler, kayıt usulü, kayıt zamanı, hesap dönemi gibi defterler ve kayıtlar ile ilgili hususlar, Dernekler Yönetmeliği'nin altıncı bölümünde tanımlanmıştır.

Dernekler işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Ancak aşağıdaki tanımlanmış nitelikteki dernekler, bilanço esasına göre defter tutarlar; (25772 DY m. 31)

- Kamu yararına çalışma statüsüne sahip dernekler
- Yıllık brüt gelirleri 500.000 TL'yi aşan dernekler (aşımı takip eden hesap döneminden başlayarak)

İşletme hesabına göre defter tutan ancak ilk iki nitelikten herhangi birine sahip olmayan dernekler, yönetim kurulu kararı ile bilanço esasına geçiş yapabilirler. (25772 DY m. 31)

Derneğin bir ticari işletmesi bulunuyor ise, ticari işletmeleri için ayrıca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutulur. (25772 DY m. 31) Bu atıftan yola çıkarak Vergi Usul Kanunu'na gittiğimizde, kanunda derneklerin iktisadi işletmelerinin defter tutma bakımında tüccarların tabi olduğu hükümlere göre defter tutacağı belirtilmiştir. (213 VUK m.172)

Vergi Usul Kanunu tüccarları iki sınıfa ayırmaktadır ve I. sınıf tüccarlar bilanço, II. Sınıf tüccarlar işletme hesabına göre defter tutarlar. (213 VUK m.176)

Kanuna göre I.sınıf tüccar sayılanlar aşağıdaki gibidir; (213 VUK m.176)

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi ya da işledikten sonra satan, yıllık alımlarının tutarı 168.000 TL lirayı ya da satışlarının tutarı 230.000 TL 'yi aşanlar,
2. Bir önceki maddede yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşp da bir yıl içinde elde ettiği gayri safi iş hasılatı 90.000 TL'yi aşanlar,
3. İlk iki maddede belirtilmiş faaliyetlerinin yapılması durumunda ikinci maddede yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 168.000 TL'yi aşanlar,
4. Her türlü ticaret şirketleri,
5. Kurumlar vergisine tabi olanlar,
6. Bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

Derneklerin iktisadi işletmeleri kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte (5520 KVK m.1/ç) GSGM ve özerk spor federasyonlarına (örn. TFF) tescil edilmiş spor kulüplerinin **idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri** kurumlar vergisi muafiyetine sahiptir. (5520 KVK m.4/j)

Dolayısıyla spor kulübünün iktisadi işletmesi idman ya da spor faaliyeti gerçekleştiriyor ya da idman / spor faaliyetlerinin yanında spor ile ilgili olmayan başka bir faaliyet de sürdürüyor ise 1. Sınıf tüccar gibi bilanço esasına göre defter tutacak iken, yalnızca spor faaliyetleri sürdüren iktisadi işletmeler “1,2,3,6” numaralı maddelerdeki kriterleri karşılama durumları durumunda bilanço esasına göre, aksi halde işletme esasına göre defter tutacaklardır.

İşletme hesabına göre kayıt tutacak dernekler, aşağıdaki defterleri tutarlar; (25772 DY m. 32)

- İşletme Hesabı Defteri,
- Karar Defteri,
- Üye Kayıt Defteri,
- Evrak Kayıt Defteri,
- Demirbaş Defteri,
- Alındı Belgesi Kayıt Defteri

Bilanço esasını uygulayan dernekler ise, aşağıdaki defterleri tutarlar; (25772 DY m. 32)

- Yevmiye Defteri,
- Büyük Defter,
- Envanter Defteri,
- Karar Defteri,
- Üye Kayıt Defteri,
- Evrak Kayıt Defteri,
- Alındı Belgesi Kayıt Defteri

Listelenmiş defterlerden Alındı Belgesi Kayıt Defterinin, Envanter Defterinin ve Demirbaş Defterinin tutulması isteğe bağlı iken, diğer defterlerin tutulması zorunludur. (25772 DY m. 32)

İşletme ve bilanço esasına göre tutulacak kayıtların dışındaki kayıtları, yönetmelikten referansla kısaca tanımlayalım.

Karar Defteri, derneğin yönetim kurulu kararlarının yazıldığı defterdir. Kararlar tarih ve numara sırasıyla deftere yazılırlar ve kararların altı toplantıya katılan yönetim kurulu üyeleri tarafından imzalanır. (25772 DY m. 32)

Üye Kayıt Defteri, adından da anlaşılacağı üzere; derneğe üye olanların bilgilerinin, derneğe giriş ve çıkış tarihlerinin işlendiği defterdir. Evrak Kayıt Defteri ise, derneğe gelen ya da dernekten çıkan evrakların tarih ve sıra numarası ile işlendiği defterdir. Gelenlerin asıllarının ve gidenlerin kopyalarının saklanması esastır. (25772 DY m. 32)

Demirbaş Defteri, derneğin demirbaşlarının kullanıldıkları / teslim edildikleri yerlerini, edinme ve kullanım süresi bitiş tarihlerinin, nasıl edinildiklerinin takip edildiği defterdir. (25772 DY m. 32) Alındı Belgesi Kayıt Defteri ise, hangi sıra ve seri numaralı alındı belgelerinin kimlere ne zaman kimin tarafından teslim edildiğinin işlendiği defterdir.

Futbol faaliyetlerini sürdürenin anonim şirket biçiminde yapılması söz konusu olduğunda ise kurum, bilanço esasına göre defter tutacaktır. (213 VUK m.175,177) Anonim şirketin tutmakla yükümlü olduğu defterleri aşağıdaki gibi listeleyebiliriz; (6102 TTK m. 64/3,4) ;

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

Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri, tüzel kişi olan tacirlerin genel kurul toplantılarının, görüştükleri konuların ve kararlarının işlendiği ciltli ve sayfa numaraları birbirini takip eden defterdir.

Eğer şirket halka açılmış ise, yukarıda saymış olduğumuz defterleri tutmakla birlikte ek olarak, **Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri** tutarlar. (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, XI:29, m. 1)

Halka açık anonim şirketler kamunun doğru, zamanında ve yeterli aydınlatılması için finansal raporlar hazırlarlar.(Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, XI:29, m. 1) Finansal tablolar, TMSK'nın yayınladığı TMS/TFRS esas

alınarak hazırlanır. (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, XI:29, m. 5)

TMS/TFRS 'ye göre finansal tablolar hazırlanırken çeşitli hesaplamaların yapılması gerekmektedir. Bu hesaplamalar, vergi mevzuatı ve TTK'nın tutmakla yükümlü kıldığı defterler üzerinde yapılamaz, bu sebeple yeni kayıtlar eklenemez. TMS/TFRS kapsamında tüm açılış cari dönem düzeltme ve sınıflandırma kayıtları bu defter üzerinde yapılır. (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, XI:29, m. 20)

Dernek ya da şirket olarak, tutulmakla yükümlü olan defterlerin saklama, yazma, tasdik, kayıt ekleme ve. ile ilgili tüm metodoloji, mevzuatlarda detaylı olarak aktarılmıştır.

Tablo 3.2'de, futbol kulüplerinin tutmakla yükümlü oldukları defterler, kapsamalarına göre özetlenmiştir.

Tablo 3.2 Spor Kulüplerinde / Şirketlerinde (Futbol) Tutulması Gerekli Defterler

Defter	Dernek Futbol Kulübü (İşletme Esası)	Dernek Futbol Kulübü (Bilanço Esası)	Dernek Kamu Yararına Çalışma Statüsü	Anonim Şirket Futbol Şirketi	Anonim Şirket Halka Açık Futbol Şirketi
Karar Defteri	◆	◆	◆		
Üye Kayıt Defteri	◆	◆	◆		
Evrak Kayıt Defteri	◆	◆	◆		
Demirbaş Defteri	◆ (Zorunlu Değil)				
Envanter Defteri		◆ (Zorunlu Değil)	◆ (Zorunlu Değil)	◆	◆
Alındı Belgesi Kayıt Defteri	◆ (Zorunlu Değil)	◆ (Zorunlu Değil)	◆ (Zorunlu Değil)		
Pay Defteri				◆	◆
Yönetim Kurulu Karar Defteri				◆	◆
Genel Kurul Toplantı ve Müaakere Defteri				◆	◆
İşletme Hesabı Defteri	◆				
Yemiye Defteri		◆	◆	◆	◆
Büyük Defter		◆	◆	◆	◆
Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri					◆

3.1.5.3.Futbol Kulüplerinin ve Şirketlerinin Vergilendirilmesi

GSGM ve özerk spor federasyonlarına (örn. TFF) tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ve sadece idman ve spor faaliyeti yapan anonim şirketler, kurumlar vergisi muafiyetine sahiptir. (5520 KVK m.4/j)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili maddesinde belirtilen vergi muafiyeti, sportif faaliyetler kapsamında elde edilen faaliyetleri kapsamaktadır. Bu tip gelirlere, aşağıdaki gibi örnekler verilebilir; (akt. Özdoğan, 2014, 72)

- Profesyonel ya da amatör müsabaka gelirleri,
- İsim hakkı gelirleri (Sportif faaliyetlerinin devamı niteliinde),
- Spor karşılaşması yayın geliri,
- Müsabakalarda sporcu forma reklamı geliri,
- Müsabakalarda stadyum reklam geliri,
- Spor faaliyetine sponsorluk kapsamında elde edilen gelirler.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz müesseseler, forma ya da hediyelik eşya satışı gibi spor dışı bir ticari faaliyet gerçekleştirirler ise, ilgili gelirleri kapsamında kurumlar vergisi mükellefiyetleri başlayacaktır. (akt. Özdoğan, 2014, 72)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda belirtildiği üzere ticari, sınai, zirai faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler; katma değer vergisinin konusunu teşkil ederler. (3065 KDVK m. 1) Kanunda, diğer faaliyetlerden doğan hizmetler adı altında “*profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi*”, verginin konusunu teşkil eden işlemlerin içerisinde tanımlanmıştır. (3065 KDVK m. 1/1/c)

Spor kulüpleri, elde edilen müsabaka giriş ücretleri, isim hakkı, spor malzemesi satışı, yayın geliri ve benzeri çerçevedeki gelirlerinden kaynaklı, Katma Değer Vergisi mükellefidirler. Kulüplerin sporcularını başka kulüplere satmaları, sporcuyu geçici transfer kapsamında başka bir kulübe kiralamaları ya da hak ettikleri yetiştirme tazminatları gibi haller, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda değerlendirilmemiştir. Dolayısıyla bu faaliyetler KDV konusu olamamaktadır. (akt. Özdoğan, 2014, 73-77)

Kamu yararına çalışma statüsü olan dernekler, oldukça geniş bir vergi muafiyeti çerçevesine sahiptir. Kamu yararına çalışan derneklerin, vergi avantajları, aşağıdaki gibi sıralanabilir (WEB_26)

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesi 1 ve 2 numaralı fıkralarının kapsamına giren teslim ve hizmetler için KDV istisnasından yararlanabilirler. (örneğin “... spor tesisleri işletme ... suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler”)
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca veraset ve intikal vergisinden muaftırlar.

- 1319 Satılı Emlak Vergisi kanununun 4. maddesinin e bendi ve 14. maddesinin c bendi uyarınca; binaları ve arazileri, kurumlar vergisine tabi işletmelere ait olmamaları ya da bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartı ile emlak vergisinden muaftırlar.
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 176 / 7. maddesi uyarınca, ticari gaye güdülmemek ve kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyaların gümrük vergisi muaf tutulur.
- 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 59. maddesinin b bendi uyarınca, iktisap edecekleri taşınmaz malların tescil ve terkinleri ile aynı haklarının şerhleri harçtan muaftır.
- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 19. maddesinin 3. Fıkrası uyarınca, düzenlenen eğlencelerden eğlence vergisi alınmaz.

Çalışanlarının ve sporcularının elde ettikleri gelirlerinden kaynaklı gelir vergisi kapsamında spor kulübü ya da şirketi, vergi sorumlusu pozisyonundadır.

3.1.6. Spor Kulüplerinde Finansal Raporlama

Kurum iktisadi faaliyetlerinin neticelerini ve mali durumunu kurum ile ilişkili taraflara, anlaşılır biçimde sunulması finansal raporlama; sunumda, finansal raporlamada kullandığımız araçları ise finansal tablolar olarak tanımlayabiliriz.

Muhasebe bilgi sistemi iki temel fonksiyonu yerine getirir. İlk fonksiyon, kurumun gerçekleştirdiği, para ile ifade edilebilen faaliyetlerin kaydedilmesi ve gerektiğinde kurum içine ya da dışına sunulmasıdır. Kaydetme fonksiyonunda hukuk sistemi kayıtların nasıl yapılacağına, saklanacağına ve benzeri detaylara taraf olmaktadır. (Çelik, 2014, 6)

İkinci fonksiyon ise, gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin tutulan kayıtların, belirli bir biçime sokularak taraflara raporlanması yani finansal raporlamadır. (Çelik, 2014, 6)

Söz konusu taraflar, finansal tablo kullanıcıları olarak tanımlanırlar. Finansal tablo kullanıcılarını işletmenin sahibi, ortağı, yatırımcıları, bankalar, kredi veren kurumlar, çalışanları, yöneticileri, müşterileri, kamu, devlet gibi gruplar oluştururlar.

Spor kulüpleri için bu grupları biraz daha netleştirebilir ve özelleştirebiliriz.

Kulüp üyeleri, kulüp genel kurulu, denetim kurulu, yönetim kurulu, bağlı bulunduğu federasyonlar, dernekler masası; kulüp için finansal tablo kullanıcılarıdır. Finansal tablo kullanıcısı gruplarını çoğaltılabilir ve belki de içerisine; futbol ekonomisinin yapısal özelliğinden dolayı kulübün taraftarlarını da ekleyebiliriz.

Futbol organizasyonunun bir şirket biçiminde yapılması durumunda, finansal tablo kullanıcıları içerisinde elbette ki dernek yapısından kaynaklı gruplar olmayacak ancak federasyonlar, taraftarlar bu grubun içerisine kalacak; ortaklar, her iki durumda da kreditorler, müşteriler, yatırımcılar, tedarikçiler gibi temel finansal tablo kullanıcıları mevcudiyetini koruyacaktır. Şirketin halka arzı durumunda, kullanıcı grubu daha genişleyecektir. Her bir finansal tablo kullanıcısının rapordan beklentisi, raporu kullanım biçimi ve ilgilendiği bilgi farklı olacaktır.

Kurumun hukuki yapısına göre bağlı bulunduğu mevzuat; uygulaması gereken asgari muhasebe ilkelerini tanımlamaktadır. Kurum elbette ki asgari gereklilikleri karşılamakla birlikte, mevzuata aykırı olmamak şartı ile ek olarak dilediği muhasebe sistemini ve raporlama biçimini sürdürebilir.

Kulüplerde finansal raporlama başlığının alt bölümlerinde, kulübün ya da şirketin mevzuat tarafından uymakla yükümlü olduğu muhasebe sistemlerini, hazırlamakla yükümlü olduğu finansal raporları ve raporlama kapsamında uyulması gereken temel esasları özetlemeye çalışacağız. Uygulanan muhasebe sistemlerinin kulüpler için özelleşen ve konumuz kapsamına giren kısımlarını ve yine bu doğrultuda hazırlanan finansal tabloların birbirleri arasındaki farklılıkları, ilerleyen bölümlerde irdedeleyeceğiz.

3.1.6.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Futbol Kulüplerinde Finansal Raporlama

İşletme hesabı esasına defter tutma şartları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmıştır.

İşletme hesabını ihtiva eden defterde, sol kısım gider, sağ kısım ise hasılatı teşkil edecektir. Satın alınan mallar, yaptırılan hizmetler vs. karşılığında ödenen ya da borçlanılan tutarlar, bütün giderler; gider kısmına kaydedilir. Hasılatta ise elde edilen bütün hasılat kaydedilir. (213 VUK m. 194)

Gayrimenkul vb. gibi amortisman tabi kıymetler, işletme hesabına intikal ettirilmezler. Aynı kanunun 189. maddesinde belirtildiği biçimde “ envanter defterinde, özel bir amortisman defterinde ya da amortisman listelerinde” gösterilebilirler. Amortismanları belirtildiği biçimde kayda almak şartıyla, ilgili kıymetlerden ayrılan amortisman gider olarak kaydedilir. (213 VUK m. 194) Emtia üzerinde iş yapılması söz konusu ise, emtia envanteri çıkarılması mecburdur. (213 VUK m. 194)

İşletme hesabına göre kayıt tutulması durumunda kulüp, işletme hesabına tuttuğu kayıtlar üzerinde finansal raporlama yapabilecektir.

Dernekler yönetmeliğinin 40. maddesi uyarınca, işletme hesabı esasına göre kayıt tutan bir kulüp, yılsonunda “İşletme Hesabı Tablosu” düzenlemekle yükümlüdür. (25772 DY m. 40) Vergi Usul Kanunu, bu sistemde defter tutanlar için her hesap döneminde “İşletme Hesabı Hülasesi¹⁵” çıkarmaları gerektiğini belirtmektedir.

Hesap özetinde gelir ve hasılat tabloları yer almaktadır. Gider tablosunda çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri, hesap dönemi süresinde satın alınan emtianın değeri ile yapılan giderler yer alırken hasılat bölümünde de hesap dönemi zarfında satılan emtianın değeri ile hizmet karşılığı ve sair suretle alınan paralar, çıkarılan envantere göre hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri yer alır. (213 VUK m. 196)

Dernekler, dernekler yönetmeliği EK-16’da verilmiş örnek tablo biçiminde İşletme Hesabı Tablosu hazırlarlar. Yönetmelik EK-16’da verilmiş tablo, Tablo 3.3’de verilmiştir. (25772 DY m. 40)

Tablo 3.3 Dernekler İçin İşletme Hesabı Tablosu (25772 DY EK-16)

GİDER	Tutar	GELİR	Tutar
Önceki Yııldan Devreden Borç	:	Önceki Yııldan Devreden Gelir	:
Genel Giderler	:	a) Kasa	:
Personel Giderleri	:	b) Banka	:
Amaç ve Hizmet Giderleri Toplamı	:	c) Alacaklar	:
a) Kültür, Sanat, Spor	:	Üye Ödentileri	:
b) Eğitim ve Araştırma	:	Yurtdışından Alınan Yardımlar	:
c) Sağlık	:	Kamu Kuruluşlarından Alınan Yardımlar	:
ç) Sosyal Hizmetler	:	Diğer Bağış ve Yardımlar Toplamı	:
d) Çevre (Doğa ve Hay. Kor.)	:	a) Bağış Gelirleri	:
e) Ekonomik Sos. ve Topl. Kalk.	:	b) Yardım Toplama Gelirleri	:
f) Hukuk ve İnsan Hakları	:	İktisadi İşletme Gelirleri	:
g) Hayır Yardımları	:	Finansal Gelirler	:
ğ) Uluslararası Faaliyetler	:	Kira Gelirleri	:
h) Diğer	:	Diğer Gelirler	:
Diğer Giderler	:	Alınan Borçlar	:
Mevcut Kasa	:		
Mevcut Banka	:		
Mevcut Alacaklar	:		
GENEL TOPLAM	:	GENEL TOPLAM	:

Eğer ki bir futbol kulübü, işletme esasına göre defter tutuyor ise Tablo 3.3 ‘den referansla oluşturacağı tablo ile dönem sonundaki mali durumunu raporlayacaktır.

¹⁵ Hülase: 1- (isim) Özet, fezleke 2- (isim) Öz 3- (zarf) Kısaca 4- (kimya) Herhangi bir maddenin, alkol, eter vb. eritici ile ayrıştırılmış veya başka bir yol ile elde edilmiş etkili özü (WEB_27)

İşletme hesabı esasına göre defter tutan kurumlar, Mali Bakanlığı 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliğinde verilmiş “*Muhasebenin Temel İlkeleri*” bölümüne uymakla yükümlüdür.

3.1.6.2. Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Futbol Kulüplerinde ve Anonim Şirketlerde Finansal Raporlama

Kulüp bilanço esaslı ile defter tutuyor ise ya da futbol faaliyetleri bir anonim şirket tarafından sürdürülüyor ise muhasebe metodolojisi ve raporlama, Maliye Bakanlığı 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği çerçevesinde sürdürülmektedir.

Bilanço esasına göre defter tutan derneklerin yılsonlarında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini esas alarak bilanço ve gelir tablosu düzenlemeleri yeterlidir. (25772 DY m. 35)

İlgili kurumlar, 1 Nolu MSUGT ‘nin düzenlediği tekniklere uygun olarak mali tabloları düzenlemekle ve muhasebe sistemini kurmakla yükümlüdür. Hazırlanacak mali tablolardan vergiye tabi karın tespiti sağlanmaktadır. Dolayısıyla tanımlanmış teknikler uygulayarak, kapsam alanına giren vergi mevzuatının kendilerinden istedikleri bilgileri oluşturacak biçimde işlem yapıp mali tabloları üretmek zorunludur. (MSUGT No 1)

Bilanço esasına tabi olan kurumlar bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu hazırlarlar.

Bilanço ve Gelir Tablosu ve bu tablolara ait açıklayıcı notlar temel mali tablolar, diğer tablolar ise ek mali tablolar olarak tanımlanmıştır. (MSUGT No 1) Temel mali tabloların hazırlanması zorunlu, ek mali tabloların hazırlanması ise ihtiyaridir.

Kulüp ya da şirket, MSUGT ‘inde belirtilmiş tek düzen hesap planının yapısına uygun olarak, kendisine özgü bir hesap planı türetecek, muhasebe kayıtlarını ve finansal raporlarını bu doğrultuda hazırlayacaktır.

Örneğin “*Bilet Satışları* “ dâhilindeki hasılatlarını, “600. YURTIÇİ SATIŞLAR” hesabının altında açacağı alt hesaplarda izleyecektir. Finansal tablolar hazırlanırken hesap gruplarına göre istenen sınıfta raporlama yapılabilecektir.

3.1.6.3.Halka Açık Futbol Anonim Şirketlerinde Finansal Raporlama

Sermaye piyasasında faaliyet gösteren bir anonim şirketin VUK ve MSUGT kapsamında muhasebe sistemini oluşturma ve sürdürme, finansal raporlarını hazırlama ve bu bilgilere göre vergiye tabi kazancını tespit etme yükümlüğü mevcuttur.

Diğer bir taraftan şirketin ihraç ettiği sermaye piyasası araçlarının bir borsada işlem görmesi durumunda, 213 sayılı VUK ve MSUGT ile tanımlanmış olan metodolojiden farklı olarak; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun yönlendirdiği biçimde de finansal raporlama yapma ve ilgililere sunma yükümlülüğü vardır.

Sermaye piyasasında işlem gören ya da ilgili kanunun kapsama aldığı şirketlerin hangi raporları hazırlayacağı, raporların nasıl hazırlanacağı, ilgililere nasıl sunulacağı konusunda ilke, usul ve esaslar; Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği - Seri XI, No:29 ile tanımlanmıştır. (SPFRİET, XI:29, m.1)

Tebliğ ile tanımlanan **finansal raporlama** kavramı, **finansal tabloları, yönetim kurulu faaliyet raporlarını ve sorumluluk beyanlarını** içerir. (SPFRİET, XI:29, m.4/a)

İlgili finansal tablolar; dipnotları ile birlikte bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz sermaye değişim tablolarıdır. (SPFRİET, XI:29, m.4/b)

Söz konusu finansal tabloların hazırlanmasında, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama standartları esas alınır. Bu doğrultuda ilgili standartlara aykırı olmayan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulanır. (SPFRİET, XI:29, m.5/1)

TMS/TFRS esas alınarak hazırlanacak finansal tablolar yıllık ve üçer aylık periyotlar ile düzenlenirler. (SPFRİET, XI:29, m.7/1)

Yönetim kurulu, kurumun yıllık finansal tabloları ile birlikte yıllık faaliyet raporlarını düzenlemekle yükümlüdür. (SPFRİET, XI:29, m.8/1) Faaliyet raporu, iktisadi ve finansal durumu, faaliyetlerin gelişimini gerçeğe uygun ve doğru biçimde yansıtmalıdır. (SPFRİET, XI:29, m.8/2)

Faaliyet raporunda asgari seviyede bulunması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir; (SPFRİET, XI:29, m.8/3)

- Raporun dönemi, ortaklığın unvanı, dönem içerisindeki yönetim ve denetim kurullarında görevli başkan ve üyeler, murahhas üyelerin bilgileri, yetki sınırları ve görevlerinin süreleri,

- Performansı etkileyen unsurlar, işletme çerçevesinde meydana gelen önemli gelişmeler, değişiklikler; değişiklikler doğrultusunda uygulanan politikalar, performansı güçlendirmek için uygulanan yatırım ve temettü politikası,
- Finansman kaynakları ve risk yönetim politikası,
- **Finansal tablolarda yer almayacak ancak finansal rapor kullanıcıları için faydalı olacak bilgiler,**
- Hesap döneminin sonlanmasından genel kurul toplantı tarihine kadar geçen süre zarfında ortaya çıkan önemli olaylar,
- Gelişim için öneriler,
- Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum,
- Araştırma ve geliştirme faaliyetleri,
- İlgili dönemde esas sözleşmede yapılan değişiklikler ve sebepleri,
- Çıkarılmış sermaye piyasası araçları, nitelikleri ve tutarları,
- **Kurumun sektör içerisindeki yeri hakkında bilgi,**
- Yatırımlardaki gelişmeler ve ilgili hususlar,
- Üretim birimleri hakkında karşılaştırmalı bilgiler,
- Faaliyetin konusu kapsamında (futbol şirketleri için futbol kapsamındaki sportif faaliyetler) satış ve hizmet fiyatları, hasılat ve ilgili detayların önceli yıllar ile karşılaştırmalı bildirimini,
- Hazırlanan finansal tablolar ve ek bilgiler çerçevesinde hesaplanan finansal durum, karlılık ve borç ödeme durumuna ilişkin oranlar
- Finansal yapının iyileştirilmesi için alınan önlemler,
- Üst yönetimde yapılan değişiklikler,
- Personel hareketleri (futbolcular, teknik direktörler de bu kapsama gireceklerdir), personele sağlanan faydalar ve haklar,
- Yapılan bağışlar,
- Merkez dışı örgütlenmeler.

Ara dönem faaliyet raporlarında ise, yıllık faaliyet raporunda belirtilen başlıkların, ara dönemi ilgilendiren kısımları ve riskleri belirtilir. (SPFRIET, XI:29, m.8/3)

Konsolide finansal tablo düzenleyenler, yıllık faaliyet raporlarında konsolidasyona tabi işletmelerinin ana ortaklık sermayesindeki payları hakkında bilgilere, konsolide finansal tabloların hazırlanması ile ilgili grup olarak iç denetim ve

risk yönetimi sistemleri hakkında açıklamalara; faaliyet raporunda yer vermelidir. (SPFRİET, XI:29, m.8/3)

Örneğin Fenerbahçe Futbol A.Ş. faaliyet raporunda, iştiraki olan Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., ana ortak olan Fenerbahçe Futbol Kulübü kapsamında gerekli bilgileri vermektedir.

Yıllık ve ara döneme ait finansal tabloların finansal raporlama standartlarına ve ilgili mevzuata uygun hazırlandığından, sunulduğundan ve gerçeğe uygun olması durumunda yönetim kurulu sorumludur. Raporlamada bu husus, ilgili mevzuat kapsamında beyan edilmelidir. (SPFRİET, XI:29, m.9)

Hazırlanan yıllık finansal raporlar, raporlara ilişkin bağımsız denetim raporları Sermaye Piyasası Kurulu'na ve borsaya bildirilir. Yıllık raporlar dönemin bitimi izleyen dört hafta, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü olması durumunda sekiz hafta içerisinde bildirilirler. (SPFRİET, XI:29, m.10)

Ara dönem raporlarının bildirim, bildirimde usul, ek süreler ve ilgili diğer esaslar ilgili tebliğde tanımlanmıştır. (SPFRİET, XI:29, m.11 vd.)

Yıllık ve ara dönem faaliyet raporları ile ilgili tebliğde hazırlanmış finansal tablolar, mevcut ise bağımsız denetim raporları, borsada kamuya açıklandıktan sonra, kendilerine ait internet sitelerinde yayımlanmak, beş yıl süre ile kamuya açık tutulmak zorundadır. (SPFRİET, XI:29, m.15/3)

a. Özel Durum Açıklamaları

Hisseleri borsada işlem gören anonim şirketleri, yatırımcılarını zamanında, tam ve doğru bilgilendirmek; sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, adil ve istikrarlı biçimde işlemesi için, sermaye piyasası araçlarının değerini, fiyatını ve yatırımcıların kararlarını etkileyebilecek tüm olay, bilgi ve gelişmeleri kamuya açıklamakla yükümlüdür. (Sermaye Piyasası Özel Durumlar Tebliği m.1)

Özel durum açıklamaları, Sermaye Piyasası Özel Durumlar Tebliği şartlarına göre yapılırken, SPK'nın 07.02.2002 tarihli, 9/181 sayılı kararı ile halka açık futbol kulüpleri aşağıdaki durumlarda da özel durum açıklamaları yapmakla yükümlüdürler; (SPK Haftalık Bülten, 2002/6);

- Şirketin en son mali yıla ilişkin gelir tablosundaki esas faaliyet karını %5 kadar aşan tutarda futbolcu alınması ya da satılması, kiralanması ya da kiraya verilmesi, takas edilmesine ilişkin görüşmeler sonlandığında, kesinleşen noktalarda, sözleşme imzalanmadan önce, özel durum açıklamaları yapılmalıdır.

- Futbolcunun sakatlanması, hastalanması ya da iş göremez duruma gelmesi ve bu durumların takımın performansını olumsuz yönde etkilemesi söz konusu ise, oyuncunun oynayamayacağı süre hakkında özel durum açıklaması yapılmalıdır.
- Teknik direktörün değişmesi, yeni bir teknik ekiple görüşmelere başlanması, görüşmelerin sonlanması ya da kesinleşen noktalarda özel durum açıklaması yapılmalıdır.
- Şirketin en son mali yıla ilişkin gelir tablosundaki esas faaliyet karını %5 kadar aşan tutarda herhangi bir husus ortaya çıktığında özel durum açıklaması yapılmalıdır.
- TFF, UEFA ve FIFA tarafından alınan ve kulübün gelirlerini direkt ya da indirekt etkileyecek nitelikteki tüm kararlar, ilgili kararın kulübe bildirildiği tarihte özel durum açıklamaları yapılmalıdır.

b. Özel Muhasebe Şartları

Halka açık futbol şirketleri, ilgili mevzuat çerçevesinde muhasebe işlemlerini sürdürüp finansal raporlama yapmakla birlikte; SPK'nın 07.02.2002 tarihli, 9/181 sayılı kararı ile aşağıda tanımlanmış özel hususlara uymakla yükümlüdür;

- Futbolcu bonservis bedelleri Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubu, Haklar sınıfında aktifleştirilecek ve sözleşme süresince itfa edilecektir.
- Başka futbol kulüplerine olan şarta bağlı ödemeler, mali tabloların kesinleşme tarihinden önce uygun bir şekilde ve oranda tahmin edilebilir durumda ise; mali tablolara yansıtılacaktır. Öneme sahip ancak tutarı tahmin edilemeyecek şarta bağlı ödemeler dipnotlarda açıklanacaktır.
- Futbolculara yapılan peşin ödemeler aktifleştirilecek ve sözleşme süresince dönem giderlerinde giderleştirilecektir.
- Futbolculara yapılacak aylık ödemeler, prim ödemeler vs. dönemsel ödemeler, giderin tahakkuk tarihine göre, ilgili dönemde giderleştirilecektir.
- Sözleşmesi süren bir futbolcunun satılması durumundan kaynaklı gelirler, maddi olmayan varlık / hak satışı olarak değerlendirilecektir.
- Futbolcunun bir daha oynayamayacak biçimde sakatlanması ya da hastalanması gibi durumlarda, karşılık ayrılması zorunludur.
- Aktifinde futbolcu lisansı ya da bonservis bulunan kulüp, futbolcuyu sigorta ettirmekle yükümlüdür. Sigorta bedeli, sözleşme ya da bonservis bedelinden aşağı olamaz.

3.1.6.4.Futbol Kulüplerinde, Şirketlerinde Finansal Raporlamaya Dair Özet

Ülkemizde, futbol kulüplerinin ya da şirketlerinin mevzuat şartlarına göre hazırlamakla yükümlü oldukları finansal tablolar ve ilgili mevzuat Tablo 3.4 'de belirtildiği gibi özetlenebilir;

Tablo 3.4 Türkiye’de Futbol Kulüplerinin / Şirketlerinin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Raporlar

	İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Futbol Kulübü		Bilanço Esasına Göre Defter Tutar Futbol Kulübü		Futbol Kulübü İktisadi İşletmesi		Futbol Anonim Şirketi		Halka Açık Futbol Anonim Şirketi	
	Rapor	Raporlamda Referans	Rapor	Raporlamda Referans	Rapor	Raporlamda Referans	Rapor	Raporlamda Referans	Rapor	Raporlamda Referans
İşletme Hesabı Tablosu	Z	DK, VUK, MSUGT	-	-	-	-	-	-	-	-
Bilanço	-	-	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK,TTK, VUK, MSUGT	Z	TTK, VUK, MSUGT
Gelir Tablosu	-	-	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK,TTK, VUK, MSUGT	Z	TTK, VUK, MSUGT
Satışların Maliyeti Tablosu	-	-	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK,TTK, VUK, MSUGT	Z	TTK, VUK, MSUGT
Fon Akım Tablosu	-	-	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK,TTK, VUK, MSUGT	İ	TTK, VUK, MSUGT
Nakit Akım Tablosu	-	-	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK,TTK, VUK, MSUGT	İ	TTK, VUK, MSUGT
Kar Dağıtım Tablosu	-	-	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK,TTK, VUK, MSUGT	İ	TTK, VUK, MSUGT
Öz Kaynak Değişim Tablosu	-	-	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK,TTK, VUK, MSUGT	İ	TTK, VUK, MSUGT
Bilanço	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS
Gelir Tablosu	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS
Nakit Akım Tablosu	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS
Öz Kaynak Değişim Tablosu	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS
Faaliyet Raporu	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS
Sorumluluk Beyanı	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS

3.2. TÜRKİYE FUTBOL KULÜPLERİNİN YAPISINA ÖRNEKLER

3.2.1. Fenerbahçe Spor Kulübü

Fenerbahçe Spor Kulübü, İstanbul merkezli; futbol, basketbol, voleybol, kürek, boks, yelken, atletizm, yüzme ve masa tenisi olmak üzere toplam 9 spor branşında faaliyet gösteren bir Türk spor kulübüdür. (WEB_28)

Fenerbahçe Spor Kulübü, Moda / Kadıköy / İstanbul'da; Nurizade Ziya Songülen Bey, Osmanlı Bankası memurlarından Ayetullah Bey, Bahriye Mektebi öğrencisi Necip Okaner Bey, Hindi namı ile anılan Asaf Beşpınar Bey ve Enver Yetkiner tarafından, 1907 yılında kurulmuştur. (WEB_29)

İkinci Meşrutiyetin ilanı ile birlikte yurttan dernek ve kulüp kurma hakkının herkese tanınması ile birlikte kulüp, Cemiyetler Kanunu'na göre tescil edilmiştir. (WEB_30)

3.2.1.1. Kulüp Yönetim Yapısı ve Organları

Fenerbahçe Spor Kulübünün yapısı, yönetim organları, çalışma usulleri ve detayları kulüp tüzüğünde tanımlanmıştır.

Fenerbahçe Spor Kulübünün tüzüğünde belirtilen toplam 9 yönetim organı mevcuttur. Fenerbahçe spor kulübü organları; (FB TZK, m.17)

- Genel Kurul,
- Yönetim Kurulu,
- Denetim Kurulu,
- Yüksek Divan Kurulu,
- Disiplin Kurulu,
- Sicil Kurulu,
- Balotaj Kurulu,
- Tarih, Müze ve Arşiv Kurulu dur.

3.2.1.2. Kulübün Şirketleşmesi

Fenerbahçe Spor Kulübü'nün şirket kurabilmesi ve ilgili konularda aksiyon alabilmesine dair dernek yönetim yapısındaki dayanağı, tüzüğünün 3. Maddesinin e bendinde tanımlanmıştır. Tüzükte verildiği biçimi ilgili madde aşağıdaki gibidir;

“Kulüp, amacını gerçekleştirme için şirketler, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya ticari işletmeler kurar; kurulmuş şirket, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya ticari işletmelere ortak olabilir, kurduğu veya ortağı olduğu şirketlerin hisselerini, bu şirketler eliyle yasaların öngördüğü şekil ve şartlar dâhilinde halka arz edebilir veya diğer bir surette değerlendirebilir.” (FB TZK, m.3/e)

Şirketleşmek, ticari şirket ya da işletme kurmak, vakıf kurmak, bu tip müesseselere ortak olmak ya da bu ilişkili taraf olduğu bu müesseselerden ayrılmak hakkında karar organı Genel Kuruldur. (FB TZK, m.18/i) Genel kurulun vereceği bu kararı yürütmek ise, Yönetim Kurulu’nun sorumluluğundadır. (FB TZK, m.37/j) Kulübün Denetim Kurulu, Yönetim Kurulunun talebi ilgili müesseselerde denetim yapmak ve sonuçları raporlamakla yükümlüdür. (FB TZK, m.44/d)

Fenerbahçe Spor Kulübü’nün, Fenerbahçe Futbol A.Ş. ‘nin KAP’a bildirdiği 31 Mayıs 2015 tarihli Konsolide Finansal Tablo ve Bağımsız Denetçi Raporunu incelediğimizde, 8 şirket ile ilişkili taraf ya da kontrol eden taraf biçiminde bir bağlantısı mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Bu şirketler aşağıdaki gibidir; (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR)

- Fenerbahçe Futbol A.Ş.
- Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Fenerbahçe Futbol A.Ş.’nin iştirakidir)
- Fener TV Fener Televizyon Haber ve Görsel Yayıncılık A.Ş.
- Fenerbahçe Eğitim Öğretim İşletmeleri Ticaret A.Ş.
- Fenerbahçe Spor Okulları Eğitim İşletmeleri San. Tic. Ltd. Şti.
- Fenerbahçe Turizm ve Catering İşl. San. Tic. Ltd. Şti.
- Radyo Fenerbahçe Medya ve İletişim Hizmetleri A.Ş.
- Fenerbahçe İletişim Hizmetleri San. Ve Tic. A.Ş.

Fenerbahçe Spor Kulübü’nün birçok şirketi olmakla birlikte, çalışmamızın odak noktasında futbol faaliyetleri olduğundan; kulübün futbol faaliyetleri sürdüren şirketin oluşumunu, gelişimini kısaca inceleyelim.

Fenerbahçe Spor Kulübü, 1998 yılının Haziran ayında *“1907 Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş.”* ünvanıyla bir şirket kurmuştur. Şirket kurulumu ile amaçlanan, sporun bütün dallarıyla ilgili ticari ve sınai faaliyetlerde ve yatırımlarda bulunmaktı. İlgili şirketin unvanı, 2000 yılının Eylül ayında *“Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş.”* olarak değiştirilmiştir. 2004 yılı halka arz

izahnamesinde belirttiği biçimde, şirketin ödenmiş sermayesi “25 trilyon TL” dur. (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, s. 46) Futbol ekonomisi ve ilgi alanı çerçevesinde hazırlanan yayınlarda, makalelerde ve benzeri eserlerde; şirketin 2004 tarihli halka arz izahnamesinde de; şirkete “*Fenerbahçe Sportif*” biçiminde hitap edildiği gözlemlenmektedir. Biz de çalışmamızda bu hitabı kullanmayı sürdüreceğiz çünkü şirketleşmenin devamında bu unvan ve tanımlama üzerinden dikkat edilmesi gereken bir noktaya işaret edeceğiz.

Kulüp, 2000 yılı içerisinde mali kaynak sağlamak amacıyla FENERIUM markasını yaratmıştır. (WEB_31) Fenerbahçe Sportif 2002 yılının Haziran ayında, başka bir Fenerbahçe Spor Kulübü şirketi olan Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.’ye, tüm ticari faaliyetlerini devretmiştir. Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. , taraftar ürünleri, spor malzemesi, spor giysisi, reklam ve benzeri ürünlerin satış ve pazarlamasını sürdürmekte ve FENERIUM mağazalarını işletmektedir. (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, 46)

24.12.2003 tarihinden gerçekleştirilen Olağan Genel Kurul Toplantısında, Fenerbahçe Spor Kulübü’ne ait payların %15 lük kısmının halka arz için, Fenerbahçe Sportif A.Ş.’nin halka arzı kararı alınmıştır. (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Tahvil Halka Arz İzahnamesi – 1, 4)

01.01.2004 yılında Fenerbahçe Spor Kulübü ve Fenerbahçe Sportif arasında 4 sözleşme imzalanmıştır. Bunlar; (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, 55, 57)

- Lisans Kiralama Sözleşmesi
- Futbol Takımı Kira Sözleşmesi
- Temlik Sözleşmesi
- Kültür ve Ticaret Merkezi Sözleşmesi dir.

Lisans sözleşmesi ile Fenerbahçe markalarının tamamının sahibi olan Fenerbahçe Spor Kulübü, Fenerbahçe Markaları ve Fenerbahçe Hakları ile ilgili lisans hakkını; 30 yılına (30.11.2033’e kadar) 27.000.000 TL (kaynak belgede 27.000.000.000.000 TL biçiminde verilmiştir) karşılığında Fenerbahçe Sportif’e kiralamıştır. (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, 55, 56)

Futbol Takımı Kira Sözleşmesi ile Fenerbahçe Spor Kulübü profesyonel futbol takımını Fenerbahçe Sportif’e 30 yılına (30.11.2033 ‘e kadar) kiralamakla birlikte, profesyonel futbol takımı oyuncularının seçimi, transferi, transfer ücretleri, bonservisleri,

bakım ve gözetimi, teknik eğitimi dahil fakat bunlarla sınırlı kalmaksızın futbol şubesi ve profesyonel futbol takımı ile doğrudan ya da dolaylı biçimde karar, hak ve sorumlulukların kendisine ait olduğunu belirtmiştir. Sözleşme gereği kulüp Fenerbahçe Sportif'i, ilgili takımdaki futbolcuların ya da üçüncü kişilerin tazminat talepleri, vergiler, resimler ve harçlara ilişkin talepler ve benzeri yükümlülükler dışında tutacağını ve onlara karşı koruyacağını da beyan ve kabul etmiştir. (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, 56)

Futbol Takımı Kiralama Sözleşmesi için Fenerbahçe Sportif'in Fenerbahçe Spor Kulübü'ne 2003 – 2004 sezonu için herhangi bir bedel ödememesine, 2004 – 2005 sezonu için 500.000 \$ ödemesine ve takip eden sezonlarda 500.000 \$ dan aşağı olmamakla birlikte bir önceki senenin yıllık gelirinin %2 sini ödemesi kararlaştırılmıştır. (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, 56)

Temlik sözleşmesi ile ise kulüp, aşağıdaki listelenmiş sözleşmeleri Fenerbahçe Sportif'e temlik etmiştir. (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, 56, 57)

- İŞ-TİM Telekomünikasyon Hizmetleri A.Ş. ile Ana Sponsor/Forma Reklamı Sözleşmesi, 2003 – 2004 / 2006 – 2007 Sezonu, Yıllık 3.000.000 \$,
- Meges Boya Sanayi ve Ticaret A.Ş. ile Reklam Sözleşmesi, 04.08.2003 / 04.08.2004, 53.389.830.508 TL,
- Elit Gurme Turistik ve Gıda İşl. Tic. Ltd. Şti. ile FB Şükrü Saraçoğlu Stadı Tütün & Tütün Mamulleri Satışı Sözleşmesi, 07.05.2002 / 07.05.2006, Net Satışın %15'i,
- Setur Servis Turistik A.Ş.- ile FB Şükrü Saraçoğlu Stadı Yiyecek & İçecek Mamulleri Satışı Sözleşmesi, 07.05.2002 / 07.05.2006, Net Satışın %15'i,
- Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. ile FB Logolu Kredi Kartı Uygulaması Sözleşmesi, 31.07.2003 / 31.07.2006, FB Kredi Kartları Aylık Ciro sununun %0,7'si,
- 142 Grup Gıda Turizm İnş San. Tic. Ltd. Şti. ile FB Şükrü Saraçoğlu Stadı Yiyecek & İçecek Mamulleri Satışı Sözleşmesi, 31.07.2003 / 31.07.2005, 630.000.000.000 TL.

İlgili sözleşmelerin devrinin yanında, sözleşmenin yürürlüğe girdiği tarih ile beraber profesyonel futbol takımındaki futbolcuların reklam haklarından kulübe ait paylar, profesyonel futbol takımının UEFA Şampiyonlar Liginde katılmasından kaynaklı gelirlerin %20'si ve profesyonel futbol takımı şubesinden elde edilecek tüm gelirler Fenerbahçe Sportif'e devredilmiştir. Ayrıca 01.06.2004 tarihinden 30.11.2003 tarihine kadar FB Şükrü Saraçoğlu stadından elde edilen her bir mali yıla ait gelirlerin 8.500.000

\$ + KDV'si Fenerbahçe Spor Kulübü tarafından Fenerbahçe Sportif'e ödenecektir. Stattan hiç gelir el edilmezse dahi tutar Fenerbahçe Sportif'e ödenecektir. (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, 57)

Temlik sözleşmesine göre Fenerbahçe Sportif ise, 01.06.2004 tarihinden 30.11.2033 tarihine kadar stadın kira ve bakım bedeli olarak kulübe, her mali yıl için 500.000 \$ + KDV ödeyecektir.

Kültür ve Ticaret Merkezi Sözleşmesi ile de Fenerbahçe Spor Kulübü, İstanbul / Fenerbahçe 'de bulunan Kenan Evren Lisesi binası yerine inşa edeceği ya da ettireceği (sözleşme tarihinde henüz proje aşamasındadır) Kültür ve Ticaret Merkezini tamamlatıp, faaliyete girdiği tarihten 30.11.2033 tarihine kadar ilgili merkezden elde edeceği gelirleri ya da merkezde kendisine düşen kullanım haklarını Fenerbahçe Sportif'e en az %99 iştiraklerine temlik edeceğini taahhüt etmiştir. (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, 57)

Sözleşmelerin yapısı incelendiğinde, Fenerbahçe Sportif'in futbol faaliyetlerini tüm gelirleri, giderleri ve varlıkları ile üstlenmediği gözlemlenmektedir.

Fenerbahçe Sportif'in ilgili sözleşmeler kapsamında, ilgili dönemde tanımlanmış gelir ve giderleri aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Gelirler (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, 47-55)
 - Yayın Hakkı Gelirleri
 - Türkiye Süper Lig Yayın Gelirleri
 - UEFA Yayın Havuzu Gelirleri
 - Diğer Turnuva Yayın Gelirleri
 - Stadyum Gelirleri
 - Reklam Gelirleri
 - Statlara Alınan Reklamlar
 - Forma Reklamı
 - Sponsorluk Hizmeti
 - Sponsorluk Gelirleri
 - Ana Sponsorlar
 - Teknik Sponsorlar
 - Diğer Sponsorlar
 - İsim Hakkı Gelirleri

- Lisans ve Ticari Ürünler İsim Hakkı Gelirleri (Alt Sözleşmeler İle)
- Fenerbahçe TV Gelirleri (Alt Sözleşme İle)
- Kültür ve Ticaret Merkezi Gelirleri
- Futbol Takımının Performansına Bağlı Gelirler
- Temel Çerçeve Giderler (Merih ve Akşar, 2006, 545)
 - Genel Yönetim Giderleri
 - Futbol Takımı Kira Gideri
 - Stadyum Gideri Katılım Payı
 - Lisans Kira Bedeli

Futbol kulüplerinin şirketleşmesi kavramını kısaca incelediğimiz bölümde, ülkemizde iki tip şirketleşme biçiminin uygulandığından bahsetmiştik. Fenerbahçe Spor Kulübü, bu modellerden ikincisi olan gelirlerin devri ancak giderlerin kısmen devri modeli uygulanmıştır.

Bu model, Galatasaray ve Trabzonspor kulüplerinin de şirketleşmesi sürecinde devreye alınan model olan, giderlerin kulüpte bırakılıp gelirlerin şirkette tutulduğu, “**gelir ağırlıklı**” modeldir. İmzalanan sözleşmeler ile gelirler şirkette devredilmiş giderler ise kulüp bünyesinde kalmıştır. (Merih ve Akşar, 2006, 541)

Fenerbahçe Sportif’in giderleri isim hakkı amortismanı haricinde brüt gelirin %10 ile sınırlandırılmıştır ve **kar etmesi garanti altına alınmıştır**. (Merih ve Akşar, 2006, 545)

Kulüp ile şirket arasındaki sözleşmelerin yapılmasını izleyen günlerde, 20.01.2004 tarihinde IMKB Yönetim Kurulu Başkanlığı, Fenerbahçe Sportif’in hisse senetlerinin ulusal pazarda işlem görebileceğine karar vermiştir (Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi, 1) ve Fenerbahçe Sportif 12-13.02.2004 tarihinde 25.000.000 TL lik hissesinin % 15’ini 10,5 hisse fiyatından halka arz etmiş, 19.02.2004 tarihinde şirketin hisseleri borsada işlem görmeye başlamıştır. Merih ve Akşar, şirketin halka arzdan, 39.375.000 TL gelir elde ettiğini aktarmaktadır. (Merih ve Akşar, 2006, 540)

Fenerbahçe Sportif, halka arzı ile birlikte 2003 ile 2010 yılları arasında 365.400.000 TL net kar elde etmiştir. Elde edilen bu karın %15 lük kısmı olan 54.800.000 TL’si ise mali yatırımcılara dağıtılmıştır. Bu dağıtım dolar bazında düşünüldüğünde 240.000.000 \$’ı kulübe, 36.000.000 \$’ı ise borsadaki ortaklara dağıtılmıştır. Gelir ağırlıklı model ile şirketleşme bu sebeple ağır bir bedele dönüşmüştür. (WEB_32)

Bu model (borsadaki gelirlerin şirkette, giderlerin ise kulüp ya da başka şirketlerde olması) ile şirketleşen kulüplerin zararlarının gittikçe artması, SPK'nın uyarısı ve ilerleyen yıllarda uygulamaya geçecek UEFA Finansal Fair Play uygulaması, kulüpleri birleştiremeye yönlendirmiştir. (WEB_32)

Fenerbahçe Sportif, 10.06.2011 tarihinde, esas sözleşmesinin “Şirketin Amaç ve Konusu” başlıklı maddesini değiştirmiş, bu değişiklik 06.06.2011 tarihinde tescil edilmiş ve 10.06.2011 tarihinde Resmi Gazete 'de yayınlanmıştır. Bu değişiklik ile Fenerbahçe Sportif, TFF'nin çıkartacağı ve çıkartmış olduğu tüm mevzuat şartlarına uymak üzere, futbol faaliyetleri kapsamında her türlü faaliyette bulunabilecektir. (FBAŞ 31 Mayıs 2011 Yıllık KFTBDR, 6) Bu doğrultuda şirket 30.06.2011 tarihi itibariyle, Fenerbahçe Profesyonel Futbol Takımını; altyapıları ile birlikte Fenerbahçe Spor Kulübü'nden devralmıştır. Devrin devamında, Fenerbahçe Spor Kulübü tarafından yürütülen amatör ve profesyonel tüm futbol faaliyetlerinin Fenerbahçe Sportif'e devri, TFF Denetim Kurulu'nun kararı ile 19.07.2011 tarihinde tescil edilmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 6)

Devir ile futbol faaliyetlerinin aktif ve pasif, gelir ve gider yapısı ile birlikte tamamının şirkete aktarımı gerçekleştirilmiştir.

Fenerbahçe Sportif'in 27 Haziran 2012 tarihli Olağanüstü Genel Kurul toplantısı ile yeniden düzenlenen ana sözleşmesi kapsamında “Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi” unvanı, “Fenerbahçe Futbol Anonim Şirketi” olarak revize edilmiştir. Değişiklik 29.06.2012 tarihinde tescil edilmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 6)

Unvan değişikliği sebebiyle Fenerbahçe Sportif olarak andığımız şirketi, bu noktadan itibaren Fenerbahçe Futbol A.Ş. olarak anacağız.

Devir sonrasında şirketin varlık ve performans açısından değişimini, 2011 ve 2012 yılı mali tablolarını inceleyerek örneklere çalışalım. Ancak inceleme öncesinde, Mayıs 2012 tarihli raporda kulübün unvanının Fenerbahçe Futbol A.Ş. , Mayıs 2011 tarihli tabloda ise Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. olduğunu hatırlatalım.

Şirketin 31 Mayıs 2011 tarihinde personel sayısı 9 iken (FBAŞ 31 Mayıs 2011 Yıllık KFTBDR, 6), 31 Mayıs 2012 tarihinde personel sayısı 109'a çıkmıştır. 109 personelin dağılımı 40 lisanslı futbolcu, 41 teknik kadro, 28 diğer personel biçimindedir. (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 6)

2012 ile 2011 yılları karşılaştırmalı finansal durum tablosu ana kalemlerini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz; (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 1-2)

Tablo 3.5 Fenerbahçe Futbol A.Ş. Mayıs 2012-2011 Özet Finansal Durum Tablosu

Başlık	31.May.12	31.May.11	Fark
Dönen Varlıklar	114.656.495 TL	154.037.506 TL	- 39.381.011 TL
Duran Varlıklar	246.083.144 TL	37.167.860 TL	208.915.284 TL
Toplam Varlıklar	360.739.639 TL	191.205.366 TL	169.534.272 TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler	138.722.953 TL	21.049.577 TL	117.673.376 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler	105.477.406 TL	2.245.943 TL	103.231.463 TL
Özkaynaklar	116.539.280 TL	167.909.846 TL	-51.370.566 TL
Toplam Kaynaklar	360.739.639 TL	191.205.366 TL	169.534.247 TL

Varlıklara devir ile birlikte bilançoya 84.122.131 TL net defter değerli Futbolcu Lisansları, Maddi Olmayan Duran Varlık olarak eklenmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 23) Diğer bir taraftan da dönem karı, giderlerin de şirkete devrolması ile bir önceki yıl 96.881.278 TL'den 5.958.977 TL'ye düşmüştür. (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 3)

Devir sonrasında satış gelirlerine, Futbolcu Bonservis Gelirleri, Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri gibi kalemler eklenirken giderler kalemlerine Futbolcu ve A Takımı Teknik Kadro ücretleri, Futbolcu Bonservis Maliyetleri, Alt Yapı Futbol Takımı Giderleri, Profesyonel Futbol Takımı Giderleri, Tesis Kira Kullanım giderleri gibi kalemler eklenmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 29-30)

Bu çerçevede, 2012 yılı faaliyetleri kapsamında gelir tablosu, tablo 3.6 daki gibi bir dönemler arası değişime uğramıştır;

Tablo 3.6 Fenerbahçe Futbol A.Ş. Mayıs 2012-2011 Özet Gelir Tablosu

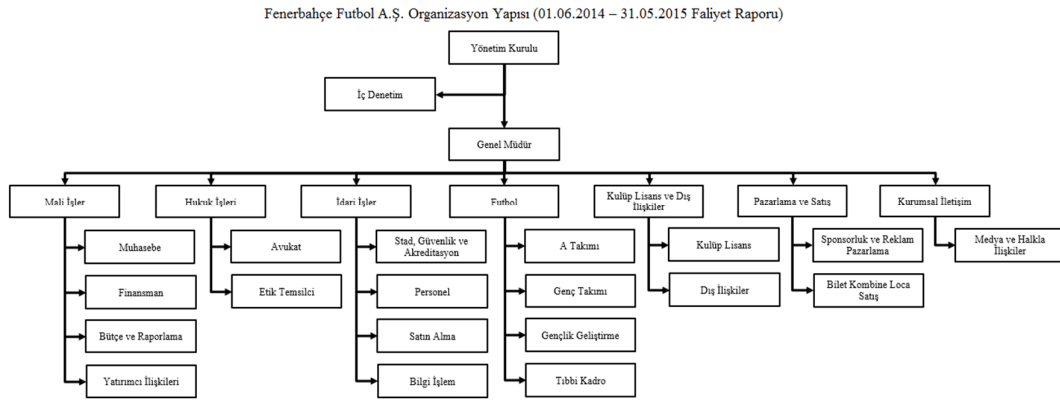
Başlık	31.May.12	31.May.11
Satış Geliri	246.559.118 TL	103.581.247 TL
Satışların Maliyeti	-235.600.194 TL	-8.998.603 TL
Brüt Kar / Zarar	10.958.924 TL	94.582.644 TL
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-1.512.613 TL	-1.091.181 TL
Genel Yönetim Giderleri	-4.372.581 TL	-851.169 TL
Faaliyet Karı / Zararı	5.073.730 TL	92.640.294 TL
Finansal Gelirler	12.982.672 TL	5.064.906 TL
Finansal Giderler	-12.097.425 TL	-823.922 TL
Vergi Öncesi Kar / Zarar	5.958.97 TL	96.881.278 TL
Dönem Karı / Zararı	5.958.97 TL	96.881.278 TL

2011 yılına ait “Yanlış Halka Arzın Faturası 400 Milyon Dolar” başlıklı Web makalesinde Akşar, Fenerbahçe Sportif’in UEFA Kriterleri gereği olarak birleşmesi, ana sözleşme değişikliği ve futbol şubesinin devri öncesinde halka açık hisseler için gönüllü çağrı yapılmasına karar verdiğini, SPK ‘nın aldığı karar doğrultusunda 3 aylık ortalama fiyatı 57,98 TL baz alınarak yapılan çağrınının, çağrı ile birlikte hisselerin güncel fiyatının 88,46 TL olmasından dolayı cevapsız kaldığını, birleşmenin bir anlamda bedavaya gerçekleştiğini belirtmektedir. (WEB_32)

İlerleyen dönemlerle birlikte Fenerbahçe Futbol A.Ş.’nin mali performansında bir düşüş görülmektedir.

İlerleyen dönemlerde Fenerbahçe Futbol A.Ş., 05.12.2013 tarihinde; Fenerbahçe Spor Kulübü’nün %99,99 oranında iştiraki olan Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. ‘nin %80’ini satın almaya karar vermiş, gerekli açıklamaları KAP’a aynı tarihte yapmış ve yine aynı tarihte işlemi gerçekleştirmiştir. Satın alma 224.000.000 TL bedel üzerinden, Fenerbahçe Spor Kulübü’nden alacaklara mahsup edilme metoduyla yapılmıştır. 30.05.2014 Tarihinde ise Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin %2,5 lük hissesi 7.000.000 TL bedelle, yine mahsup etme usulü ile alınmıştır. (FBAŞ 31 Mayıs 2014 Yıllık KFTBDR, 29-30)

Fenerbahçe Futbol A.Ş.’nin, 01.06.2014 – 31.05.2015 Tarihli faaliyet raporunda belirtilmiş organizasyon şeması aşağıdaki gibidir; (FBAŞ 01.06.2014 – 31.05.2015 FR, 3)



Şekil 3.1 Fenerbahçe Futbol A.Ş. Organizasyon Şeması

Fenerbahçe Futbol A.Ş. hisseleri, 31 Mayıs 2015 tarihi itibarıyla %23,73 oranında Borsa İstanbul A.Ş.’de işlem görmektedir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 6)

3.2.1.3.Futbol Şirketinin Özet Mali Durumu ve Bağımsız Denetim Raporu

Fenerbahçe Futbol Kulübü ve şirketleri içerisinde, konumuz ile bağlantılı olması sebebiyle Fenerbahçe Futbol A.Ş. 'nin 31.05.2015 tarihi itibariyle mali yapısını kısaca özetleyelim.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31/05.2015 Tarihli itibariyle özet bilançosu ve Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir; (FBAŞ 01.06.2014 – 31.05.2015 FR, 10)

Tablo 3.7 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Bilanço

Başlık	31.May.15	31.May.14
Dönen Varlıklar	95.593.332 TL	68.277.073 TL
Duran Varlıklar	215.639.847 TL	277.534.451 TL
Toplam Varlıklar	311.233.179 TL	345.811.524 TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler	477.541.204 TL	287.231.899 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler	255.990.679 TL	299.111.591 TL
Özkaynaklar	- 422.298.704 TL	- 240.531.966 TL
Toplam Kaynaklar	311.233.179 TL	345.811.524 TL

Tablo 3.8 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Gelir Tablosu

Başlık	31.May.15	31.May.14
Satış Geliri	317.610.262 TL	309.077.354 TL
Faaliyet Karı / Zararı	- 80.838.495 TL	- 89.099.487 TL
Vergi Öncesi Kar / Zarar	- 181.615.809 TL	- 121.818.204 TL
Dönem Karı / Zararı	- 181.718.450 TL	- 123.619.340 TL

İlgili dönemde şirketin cari oranı 0,2 bir önceki dönemde ise 0,24 dür. Finansal Borçlarının Toplam Aktifine oranı ise ilgili dönemde 1,53; önceki dönemde 1,1 dir. (FBAŞ 01.06.2014 – 31.05.2015 FR, 10)

Şirketin 31 Mayıs 2015 Tarihli denetim raporunda dikkat çekilen husus kapsamında görüş bildirilmiştir. Şirketin kısa vadeli yükümlülüklerin dönen varlıkları aşığı ve özkaynaklarda negatife düştüğünden, işletmenin sürekliliği ilkesi açısından önemli belirsizliklerin mevcudiyetinin olduğu raporlanmıştır. Bu durumun TTK 376. maddesine göre borca bataklık olarak değerlendirildiği ve Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin bu durum hakkında gerekli tedbiri alması gerektiği belirtilmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 2)

Borca bataklık durumunun tespiti için SPK'nın 10 Nisan 2014 Tarih ve 11/352 Sayılı kararında belirtilen esaslar çerçevesinde bağımsız bir değerlendirme kuruluşu, Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin varlıkları üzerinde bir değerlendirme yapmış, şirket varlıklarının

muhtemel satış fiyatları üzerinden bilançosunu hazırlamıştır. Aktifte yer alan bonservisler, Fenerbahçe Spor Kulübü ile arasındaki Lisans Sözleşmesi, finansal yatırım değerlendirme çalışmalarının etkileri dikkate alınarak hazırlanan bilançoda özkaynakların pozitifte döndüğü gözlemlenmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 16)

Raporda, kulübün sürekliliğine yönelik değerlendirmeleri yaptığı, ilgili dönemden itibaren 12 aylık dönemde profesyonel takımın ileriki sezonlardaki başarısının, Fenerbahçe Şükrü Saraçoğlu Stadı isim, reklam ve tanıtım hakları, forma vs. reklamı, çerçevesinde gelir ve nakit akışı sağlamayı, ilave yeni banka kredisi kullanımı ve mevcut kredilerin yeni temliklerinin uzatılması suretiyle de nakit akımın kontrol altında tutulacağı hedeflenmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 16)

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin "Hedef 1 Milyon Üye" adıyla başlatmış olduğu kampanya ile sürekli finansman sağlanacağını, Fenerbahçe Şükrü Saraçoğlu Stadyumu kombine satışlarının artışına paralel önemli seviyede gelir ve nakit girişi sağlanacağını, Feneryum'un profesyonel futbol takımı forma satışlarının artışına paralel olarak da önemli bir gelir artışının yaşanacağını öngörüldüğü belirtilmektedir. (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 17)

3.2.2. Galatasaray Spor Kulübü

Galatasaray Spor Kulübü futbol, basketbol, voleybol, yüzme, sutopu, yelken, atletizm, judo, binicilik, briç ve satranç branşlarında faaliyet gösteren, ülkemizin önemli spor kulüplerinden biridir.

Galatasaray Spor Kulübü 1905 yılında, Mekteb-i Sultani (Galatasaray Lisesi) öğrencileri tarafından; kulübe 1905 yılından 1919 yılına kadar başkanlık yapan Ali Sami YEN önderliğinde kurulmuştur. (WEB_33)

Kulüp, ikinci meşrutiyetin ardından, 1912 yılında çıkarılan Cemiyetler Kanunu çerçevesinde tescil edilerek yasal kimliğine kavuşmuştur. (WEB_33)

3.2.2.1. Kulüp Yönetim Yapısı ve Organları

Galatasaray Spor Kulübü tüzüğüne göre kulübün yönetim yapısı ve organları aşağıdaki gibi özetlenebilir; (GS TZK)

- Kulübün Organları
 - Genel Kurul
 - Yönetim Kurulu

- Yürütme Birimi
 - Denetim Kurulu
- Kulübün Kurulları
 - Divan Kurulu
 - Disiplin Kurulu
 - Sicil Kurulu

Görüldüğü üzere, mevzuatta tanımlı zorunlu organlar tüzükte “Kulübün Organları”, kulüp tarafından oluşturulmuş diğer organlar ise “Kulübün Kurulları” biçiminde ayrıştırılmıştır. Bu ayrımın Fenerbahçe Spor Kulübü tüzüğünde olmadığını ve tüm ana yönetim organlarının tek başlık altında tanımlandığını gözlemlemiştik.

3.2.2.2.Futbolun Şirketleşmesi

Galatasaray Spor Kulübü'nün, Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş.'nin KAP'a bildirdiği 31 Mayıs 2015 tarihli Konsolide Finansal Tablo ve Bağımsız Denetçi Raporunu incelediğimizde, 6 şirket ile ilişkili taraf ya da kontrol eden taraf biçiminde bir bağlantısının mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Bu şirketler aşağıdaki gibidir; (GSAŞ 31 Mayıs 2010 Yıllık KFTBDR)

- Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş.
- Galatasaray Gayrimenkul Yatırım ve Geliştirme Tic. A.Ş. (Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş.'nin %100 iştiraki, eski unvanı Galatasaray Spor ve Stat İşletmeciliği A.Ş.)
- Galatasaray Mağazacılık ve Perakendecilik A.Ş. (Eski unvanı Galatasaray Pazarlama Ticaret Sanayi A.Ş.)
- Galatasaray İletişim ve Pazarlama Hizmetleri A.Ş.
- Galatasaray Emlak
- Galatasaray Dijital

Galatasaray Spor Kulübü'nün şirketleşmesi, gelir ağırlıklı model yapısında gerçekleşmiştir ve karmaşık bir yapıya sahiptir.

Galatasaray Spor Kulübü, 29.11.1998 yılında; sporun bütün dallarıyla ilgili ticari ve sınai faaliyetlerde ve yatırımlarda bulunmak üzere Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. 'yi kurmuştur ve şirket 01.01.1998 yılında faaliyete başlamıştır. (GSAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR)

Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş., futbol ekonomisi çevresinde, ilgili eserlerde ve Galatasaray Spor Kulübü Web sitesinde “Sportif A.Ş.” biçiminde anılmaktadır. Bizler de bu noktadan itibaren Sportif A.Ş. unvanını kullanacağız.

Galatasaray Spor Kulübü ile Sportif A.Ş. arasında 01.11.2000 tarihinde bir lisans sözleşmesi imzalanmıştır. Bu lisans sözleşmesine göre ve devam eden değişiklikler çerçevesinde Sportif A.Ş. 30 yıl süreyle futbol takımına ilişkin tüm medya ve pazarlama haklarına, Galatasaray Spor Kulübü’nün uluslararası müsabakalardan elde ettiği performans gelirlerinden profesyonel futbol takımı primlerinin çıkartılmasından sonra kalan tutara, Galatasaray Spor Kulübü ile imzaladığı alt lisans anlaşmaları çerçevesinde de Galatasaray markalarının ticari kullanım hakkına sahip olmuştur. (GSAŞ 28 Şubat 2010 KFTBDR, 7)

Galatasaray Spor Kulübü’nün uluslararası müsabakalardan elde ettiği performans gelirin profesyonel futbol takımı primlerinin çıkartılmasından sonra, Sportif A.Ş.’ye kalan gelir tutarı aşağıdaki gibi tanımlanmıştır; (GSAŞ 28 Şubat 2010 KFTBDR, 16)

- Başlangıç Primi / takımın ön eleme maçları neticesinde Şampiyonlar Ligi’ne katılma hakkını kazanması, verilen primin %60’ı Sportif A.Ş. gelirdir
- Maç Primi / takımın gruba dahil olması, verilen primin %60’ı Sportif A.Ş. gelirdir
- Performans Primi (şirket aşaması, eleme turu, çeyrek final, yarı final, final) / maç başına, net gelirin %50’si Sportif A.Ş. gelirdir
- TV Yayın Geliri / UEFA tarafından açıklanması, tamamı Sportif A.Ş. gelirdir.

Yine Sportif A.Ş. ve Galatasaray Spor Kulübü arasında 01.11.2000 tarihinde, Futbol Takımı Kira Sözleşmesi imzalanmıştır. Sözleşme ile profesyonel futbol takımını oyuncular, antrenörler, teknik adamlar, destek personeli dahil 30 yıl süre ile Sportif A.Ş. ’ye kiralanmıştır. (GSAŞ 28 Şubat 2010 KFTBDR, 8)

Lisans anlaşması ve devam eden değişiklikler için, Sportif A.Ş. Galatasaray Spor Kulübü’ne 01.06.2005 tarihinden itibaren, yıllık olarak 200.000 \$ ‘dan az olmamak kaydıyla, elde edeceği yıllık brüt gelirin %1’ini ödeyecektir. (GSAŞ 28 Şubat 2010 KFTBDR, 7)

Futbol takımı kiralama sözleşmesi ve 01.06.2001 tarihinde yapılan ek anlaşmaya göre Sportif A.Ş. Galatasaray Spor Kulübü’ne, UEFA Şampiyonlar Ligi performans gelirlerinden başlangıç priminin (katılma hakkını kazanma) ve gruba dahil olma priminin (maç priminin) %30’unu kira bedeli olarak ödeyecektir. Diğer bir taraftan da 01.06.2005

tarihinden itibaren kira bedeli olarak edilen yıllık gelirin %1,5'i, 300.000 \$'dan az olmamak şartıyla Galatasaray Spor Kulübü'ne ödenecektir.

Bu çerçevede Sportif A.Ş.'nin gelirleri ve giderleri aşağıdaki gibi listelenebilir;

- Gelirler (Merih ve Akşar, 532)
 - Medya Gelirleri
 - Sponsorluk Gelirleri
 - Reklam Gelirleri
 - İsim Hakkı Gelirleri
 - Performans Gelirleri
- Giderler (Merih ve Akşar, 535)
 - Personel Giderleri
 - Satış ve Pazarlama Giderleri
 - Genel Yönetim Giderleri
 - Lisans Kiralama Bedeli
 - Futbol Takımı Kira Bedeli

Gelir ve gider yapısı incelendiğinde, şirketleşmenin gelir ağırlıklı model kapsamında yapıldığı gözlemlenmektedir.

Sportif A.Ş.'nin ilgili dönemde ödenmiş sermayesi 2.035.000 TL olmakla birlikte, ödenmiş sermayenin % 16'sını, ortak satışı kapsamında 14/15.02.2002 tarihinde halka arz edilmiştir. (Merih ve Akşar, 2006, 529)

Galatasaray Spor Kulübü, 21.12.2002 tarihinde ise, Galatasaray Spor ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş. unvanı ile bir şirket kurmuştur ve şirket 06.01.2003 tarihinde, 5711 sayılı ticaret sicil gazetesinde tescil edilmiştir. Söz konusu şirketin faaliyet konusunu, futbol sporu ile ilgili tüm alanlarda idman ve spor faaliyeti yapmak ve bu amaca ulaşmak için her türlü girişimde bulunmaktır. (GSFBAŞ 28 Şubat 2010 KFTBDR, 6)

Galatasaray Spor ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş. unvanı ile kurulan şirket, futbol ekonomisi çevresinde, ilgili eserlerde ve ilgili finansal raporlarda "Futbol A.Ş." olarak da kullanılabildiğinden bizler de bu noktadan itibaren Futbol A.Ş. unvanını kullanacağız.

Galatasaray Spor Kulübü, 28.02.2004 tarihinde; UEFA Kriterlerine uyum amacıyla, 01.01.2004 tarihinden başlamak üzere, profesyonel ve amatör futbol şubelerini,

Florya Metin Oktay Tesislerini ve futbol spor okullarını, bütçesinden Futbol A.Ş.'ye devretmiştir. (GSFBAŞ 28 Şubat 2010 KFTBDR, 6)

Yine aynı devir sözleşmesi ile birlikte Galatasaray Spor Kulübü, futbol ile ilgili şirketlerinden Galatasaray Spor ve Stat İşletmeciliği A.Ş. , Galatasaray Pazarlama Ticaret Sanayi Turizm Yatırım ve Spor Faaliyetleri A.Ş. ve Beylerbeyi Sportif Faaliyetler Ticaret A.Ş. hisselerinin tamamını, Futbol A.Ş.'ye devretmiştir. (GSFBAŞ 28 Şubat 2010 KFTBDR, 6)

24.02.2004 tarihli devir işleminde son olarak Galatasaray Spor Kulübü, 2004 - 2005 sezonunda geçerli olacak biçimde, UEFA Kriterlerine uyum sağlamak amacıyla Sportif A.Ş. hisselerinin %83.98'ini Futbol A.Ş.'ye satmıştır. (GSAŞ 2004 FR, 7)

Gelir ağırlıklı model ile şirketleşen ve borsaya açılan kulüplerin oldukça büyük zararlar ile karşılaştığından, önceki bölümlerde bahsetmiştik. Fenerbahçe Spor Kulübü, yaşadığı bu problem ve UEFA Kriterleri çerçevesinde, futbol takımı gelir ve giderlerini topyekûn şirkete devretmişti. Galatasaray Sportif A.Ş.'de gelir ağırlıklı model ile şirketleşip halka arz olduğundan, aynı probleme ile karşı karşıya kalmıştır.

Aslına bakılır ise, Sportif A.Ş. 2002 yılında halka arz olduğundan, Fenerbahçe Sportif A.Ş.'den daha önce bu tehlike ile karşı karşıya kalmıştır. Akşar'ın ilgili makalesinde, gelir ağırlıklı model ile şirketleşme yanlısından ilk dönen kulübün Galatasaray olduğu belirtilmektedir. (WEB_32)

Kabaca bir çerçeve ile, gelirlerin Sportif A.Ş., futbol takımı giderlerin ise Futbol A.Ş. 'de olduğu yapıyı birleştirmek adına; Sportif A.Ş. ve dönemdeki ana ortağı Futbol A.Ş., 04.08.2006 tarihinde ön hazırlık çalışmalarına başladıklarını açıklamıştır. (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 6)

Sportif A.Ş., 28.12.2006 tarihli Yönetim Kurulu kararı ile birleşme süreci kapsamında gerekli izinlerin alınması için SPK'ya ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na başvurulması kararı alınmıştır. Sportif A.Ş. 20.12.2006 ile başvuru işlemlerini tamamlamıştır. Ertesi sene, 20.04.2007 tarihinde SPK, Sportif A.Ş.'nin pay sahiplerine çağrıda bulunmasının ardından yapılacak bir birleşme başvurusunun değerlendirmeye alınmasına karar vermiştir. (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 6)

Sportif A.Ş., halka açık hisselerini için gönüllü çağrı ile satın alma yoluna gitmiştir. Şirket, halka arz ile yaklaşık 21.000.000 \$ gelir elde etmiş, ancak 2010 yılına kadar toplam dağıttığı temettü yaklaşık 41.000.000 \$ olmuştur. Sportif A.Ş. birleşme için beş bankadan 6,5 yıllık vade ile 70.000.000 \$ kredi kullanmış ve borsadaki hisselerinin

oranını düşmüştür. Şirket hisselerinin gönüllü çağrı öncesinde tutarı 181 TL civarındayken geri çağırmanın etkisi ile 430 TL'ye kadar çıkmıştır. (WEB_32)

Gönüllü çağrı ile yolu ile hisselerin satın alınmasının ardından, 02.06.2010 tarihinde SPK'ya birleşme isteği ile başvuru yapılmış, 30.07.2010 tarihinde; ilgili mevzuat çerçevesinde Sportif A.Ş. 'nin Futbol A.Ş.'yi devralarak birleşme isteği onaylanmıştır. Akabinde birleşme Yönetim Kurulu'nda onaylanmış, 07.09.2010 'da Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tescili ve 16.09.2010 'da Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde tecilin yayımlanması ardından birleşme işlemi tamamlanmıştır. (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 6)

Sportif A.Ş.'nin 31.05.2015 tarihinde hisselerinin %31,25'i Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem görmektedir. (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 7)

Aynı tarihte toplam personel sayısı 545 olup; bu sayının 349 lisanslı futbolcu, 34 teknik kadro personeli, 15 sağlık personelidir. (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 7)

Sportif A.Ş., Galatasaray Gayrimenkul Yatırım ve Geliştirme Ticaret A.Ş. 'nin hisselerinin tamamına, Galatasaray Mağazacılık ve Perakendecilik A.Ş.'nin hisselerinin %49'una, Galatasaray Mağazacılık ise Galatasaray İletişim ve Pazarlama Hizmetleri A.Ş.'nin hisselerinin %49'una sahiptir. (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 8)

3.2.2.3.Futbol Şirketinin Özet Mali Durumu ve Bağımsız Denetim Raporu

Galatasaray Sportif A.Ş.'nin, 31 Mayıs 2015 tarihli bağımsız denetim raporu ve finansal tabloları üzerinden mali durumunu kısaca özetleyelim.

Galatasaray Sportif A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 tarihli özet bilançosu aşağıdaki gibidir; (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 1, 2)

Tablo 3.9 Galatasaray Sportif A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Bilanço

Başlık	31.May.15	31.May.14
Dönen Varlıklar	268.682.978 TL	185.025.577 TL
Duran Varlıklar	512.720.901 TL	510.542.921 TL
Toplam Varlıklar	781.403.879 TL	695.568.498 TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler	527.348.178 TL	448.037.953 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler	357.383.350 TL	263.043.781 TL
Özkaynaklar	- 103.227.649 TL	- 10.513.236 TL
Toplam Kaynaklar	781.403.879 TL	695.568.498 TL

Galatasaray Sportif A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 tarihli özet gelir tablosu ise aşağıdaki gibidir; (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 3)

Tablo 3.10 Galatasaray Sportif A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Gelir Tablosu

Başlık	31.May.15	31.May.14
Hasılat	349.600.270 TL	275.013.117 TL
Satışların Maliyeti	- 401.159.188 TL	- 380.829.735 TL
Brüt Zarar	-51.558.918 TL	- 105.816.618 TL
Esas Faliyet Zararı	-78.656.444 TL	- 141.416.052 TL
Finansman Gideri Öncesi Faaliyet Zararı	- 18.697.048 TL	- 54.972.174 TL
Sürdürülen Faaliyetlerden Vergi Öncesi Dönem Zararı	- 87.498.433 TL	- 113.946.838 TL
Sürdürülen Faaliyetlerden Dönem Zararı	- 87.498.433 TL	- 113.946.838 TL
Durdurulan Faaliyetlerden Dönem Zararı	0	- 3.526.812 TL
Dönem Zararı	- 87.498.433 TL	- 117.473.650 TL
Toplam Kapsamlı Gelir	- 87.714.413 TL	- 117.499.671 TL

İlgili döneme ait denetim raporu incelendiğinde, raporda sınırlı olumlu görüş bildirildiği görülmektedir. Sınırlı görüşün üç dayanağı raporda belirtilmiştir. İlgili maddeler kısaca, aşağıdaki gibidir; (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR)

- Geçmiş dönemlerden kaynaklı Damga Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi Tefkifatı kapsamında 2014 yılı Ocak ayında 3 vergi inceleme tutanağı kapsamında vergi aslı ve vergi ziyai cezası olmak üzere toplamda 123.588.798,31 TL tarhiyat yapılmış, ibranameler şirkete tebliğ edilmiş, şirket 2014 Nisan ayında uzlaşma komisyonuna başvuru yapmış ve ilgili tabloların yayın tarihinde süreç devam etmekte olup, Sportif A.Ş. finansal tablolarından herhangi bir karşılık ayırmamıştır.
- Futbol A.Ş.’nin 2009 yılına ilişkin vergi aslı ve vergi ziyai cezası olmak üzere toplamda 41.638.121,64 TL tarhiyat ve şirkete ibra edilmiştir. Şirket uzlaşma komisyonuna başvuru yapmıştır ve ilgili tabloların yayın tarihinde süreç devam etmektedir. Ancak Sportif A.Ş. finansal tablolarından herhangi bir karşılık ayırmamıştır.
- Sportif A.Ş., ilişkili kurulu Galatasaray Spor Kulübü’nden vadesi belirli olmayan 166.089.944 TL alacağı bulunmaktadır. Şirket ilgili dönemin tablolarına ilgili alacaktan 7.253.048 TL faiz geliri kaydetmiştir. Bu durum, SPK’nın 28.03.2008 tarihli 2008/13 sayılı haftalık bülteninde yayınladığı kararına¹⁶ uygun değildir.

¹⁶ “Faaliyet Konusu Sportif Faaliyetler veya Söz Konusu Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirlerin Yönetilmesi Olan Halka Açık veya Açılacak Ortaklıkların Uyması Gereken Kriterler” ilgili madde; şirketlerin ilişkili taraflara kullanılacak fonların toplam tutarı, bir önceki hesap dönemi karından söz konusu ilişkili tarafların tamamına dağıtılmasına karar verilen kar payının %50’sinden fazlasını aşamaz.

Verdiğimiz bu bilgiler, mevcut konumuz için bir detay olmakla birlikte denetçi raporunda, dikkate çekilen husus açıklamaları mevcuttur. Bu açıklamalardan ilki, şirket hisselerine yatırım yapan bazı yatırımcıların davaları olup ikincisi işletmenin sürekliliği ilkesi ile ilgilidir. (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR) İlk açıklamayı detaylandırmadan, işletmenin sürekliliği ile ilgili tespite geçeceğiz.

Sportif A.Ş.'nin bilançosunu incelediğimizde, özsermayenin negatife düştüğü; gelir tablosunda da işletmenin zarar pozisyonunda olduğu gözlemlenmektedir. Benzer durum, Fenerbahçe Futbol A.Ş. 'de de görülmekle birlikte, Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin ilgili denetim raporunda işletmenin sürekliliği ile ilgili dikkat çekici husus notu bulunmaktaydı. Benzer bir görüş de Galatasaray Sportif A.Ş.'nin ilgili denetim raporunda verilmiştir.

31 Mayıs 2015 tarihli raporunda verilen, işletmenin sürekliliği üzerine şüphe uyandıracak belirsizlikler olduğuna dair tespitler aşağıdaki gibidir; (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR);

- Kısa vadeli finansal borçların, uzun vadeli borçların kısa vadeli kısımları, kısa vadeli ticari borçları, çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki borçları ve diğer borçlarının; toplam nakit ve nakit benzerleri ile kısa vadeli ticari alacakları ve diğer alacakların toplamını 427.800.386 TL kadar aştığı,
- 31 Mayıs 2015 tarihi itibarıyla 87.498.442 TL dönem zararı, 495.393.700 TL geçmiş yıl zararları ve 103.227.649 TL'li özsermaye açığı olduğu,
- Yabancı para pozisyonu açığının 355.384.244 TL olduğu,
- Gelecek dönem gelirleri üzerinde 424.453.229 TL temlik başta olarak toplam 440.884.232 TL teminatı temlik, nakit blokaj ve kefalet söz konusu olduğu,
- Galatasaray Spor Kulübü aktifinde yer alan gayrimenkuller üzerinde Sportif A.Ş. lehine 622.000.000 TL ipotek, Galatasaray Spor Kulübü'nün aktifinde yer alan Galatasaray Sportif A.Ş. hisse senetleri üzerinde 203.012.160 TL hisse rehini, 50.182.560 TL kefalet senedi, 64.673.712 TL kefalet imzası; toplamda 939.868.462 TL ipotek, rehin ve kefalet olduğu,
- Futbolcular ile yapılan sözleşmeler doğrultusunda, 2015 – 2016 sezonunu kapsayan, henüz vadesi gelmemiş 127.494.600 TL borcun olduğu belirtilmiştir.

Sportif A.Ş., Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin ilgili durumda yaptığı gibi, TTK'nın 376. maddesi kapsamında borca bataklık durumunu tespit etmek üzere; değerlendirme yetkisine sahip bir kuruluşa varlıklarının değer tespitini yaptırmıştır. Değerleme

neticesinde; futbolcu lisanslarında değer artışı, sponsorluk, isim hakkı, reklam gelirlerinden gelecekte elde edilecek nakit akımlarının indirgenmiş değeri değer artışı ile özkaynakları 1.424.848.249 olmaktadır. (GSAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 27, 28)

Galatasaray Spor Kulübünün yönetim kurulu, Sportif A.Ş. ile birlikte grubunun finansal yapısını kuvvetlendirmek, ticari ve ticari olmayan borçlarını yerine getirmek, kısa vadeli borçlarını uzun vadeye yaymak, gayrimenkullerini kazanç odaklı değerlendirmek ve giderleri yönetmek için bir faaliyet planı hazırlamıştır. Dernek, Sportif A.Ş.'ye bu doğrultuda kaynak ve destek sağlayacağını 06.06.2015 tarihli mektubu ile taahhüt etmiştir. (GSAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTBDR, 28)

3.2.3. Beşiktaş Jimnastik Kulübü

Beşiktaş Jimnastik Kulübü (BJK) atletizm, basketbol, bedensel engelliler, boks, briç, futbol, güreş, hentbol, jimnastik, kürek, masa tenisi, satranç ve voleybol olmak üzere toplam on üç branşta faaliyet gösteren bir spor kulübüdür. (WEB_34)

Beşiktaş Spor Kulübü, Bereket Jimnastik Kulübü adı ile Mart 1903 yılında İstanbul'da kurulmuştur. Daha sonra kulübün adı Beşiktaş Osmanlı Jimnastik Kulübü olarak değiştirilmiş ve 26 Ocak 1911 yılında tescil ettirilmiştir. (WEB_35)

Kulübün ilk dönemlerinde, kulüp faaliyetlerinde futbola ilgili az olmuştur. Ancak 1910'lu yılların sonundan itibaren kulüpteki atletlerin ve jimnastikçilerin futbola ilgisi artmış; Beşiktaş Kulübü'nün muhitinde kurulan Valideçeşme takımı da 1911 yılında kulübe dahil olmuş ve futbol faaliyetleri hız kazanmaya başlamıştır. (WEB_36)

3.2.3.1. Kulüp Yönetim Yapısı ve Organları

Beşiktaş Jimnastik Kulübü'nün tüzüğünde belirtildiği üzere kulübün yönetim organları aşağıdaki gibidir (BJK TZK, m.16);

- Genel Kurul,
- Yönetim Kurulu,
- Denetim Kurulu,
- Divan Kurulu,
- Disiplin Kurulu,
- Seçme ve Sicil Kurulu.

3.2.3.2.Futbolun Şirketleşmesi

Beşiktaş Jimnastik Kulübü'nün şirketleri aşağıda sıralandığı gibidir;(WEB_37)

- Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.
 - Beşiktaş Sportif Ürünler Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin iştirakidir. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 9-57))
- Beşiktaş Basketbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- BJK Beşiktaş İnşaat ve Ticaret A.Ş.
- Beşiktaş Televizyon Yayıncılık A.Ş.
- BJK Derneği Spor Okulları Tesisleri ve Gayrimenkul Kiralama Geliştirme İktisadi İşletmesi

Beşiktaş Jimnastik Kulübünün şirketleşme süreci; Galatasaray Spor Kulübü'nün, Fenerbahçe Spor Kulübü'nün ve çalışmamızda örneklemediğimiz Trabzonspor Kulübü'nün uyguladığı gelir ağırlıklı model gibi olmayıp, futbol şubesinin tüm aktif ve pasiflerinin devri yolu ile gerçekleştirilmiştir.

Beşiktaş Spor Kulübü, 18.07.1995 tarihinde, Beşiktaş Jimnastik Kulübü Spor Malzemeleri, Spor Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. unvanı ile bir şirket kurmuştur. Şirket 20.12.2000 tarihinde unvanını Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. olarak değiştirmiştir. (Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi / TTSG, 2002:5487, 505) Şirketin 1995 'de kuruluş amacı, Beşiktaş Jimnastik Kulübü'nün merchandising işlerini yürütmektir.

Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş., 16.01.2001 tarihinde %99,9 oranında iştirak ile Beşiktaş Sportif Ürünler Sanayi ve Ticaret A.Ş. ünvanlı şirketi kurmuştur. Beşiktaş Jimnastik Kulübü marka, logo ve amblemleri ürünlerin üretimi ve pazarlanması faaliyetlerini Sportif A.Ş.'ye devretmiştir. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 9) Sportif A.Ş.'nin esas sözleşmesi ile tanımlı amacı, *“ticari işletme bazında her türlü sportif ürünlerin alımını, satımını, ithalini, ihracatını, imalini yapmak, sportif ürünlerin kullanımını ulusal ve uluslararası tabana yaymak, sportif ürünlerin kullanımını üst düzeye çıkarılması için gerekli araştırma ve geliştirmelerde bulunmak.....”* biçiminde tanımlanmaktadır.(BJKSAŞ Esas Sözleşme, 1)

Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş., 14/15.02.2002 tarihlerinde, Beşiktaş Jimnastik Kulübüne ait olduğu hisselerinin %15'lik kısmını halka arz etmiştir. Şirket 13,8 milyon \$ gelir elde etmiştir. (Merih ve Akşar, 2006, 517)

Kulüp ile Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. arasında imzalanan lisans anlaşması kapsamında, 16.02.2002 tarihinden itibaren Profesyonel Futbol Takımı'na ait bütün gelir ve giderleri, lisans ücreti karşılığında devretmiştir. (Merih ve Akşar, 2006, 517)

Bu çerçevede Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş., futbol gelirlerinin ve giderlerinin tamamını üstlenirken; iştiraki olan Sportif A.Ş. ürün satışları vb. faaliyetleri sürdürecektir ve elde ettiği gelir Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin finansal tablolarına konsolide olacaktır. (Merih ve Akşar, 2006, 518)

Beşiktaş Futbol Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin giderleri içerisinde yer alan lisans gideri 28.11.2003 yılında alınan karar ile kulübe 28 yıllık, 17.980.03 TL olarak peşin ödenmiş, İnönü Stadı kira gideri ise 01.01.2004 – 30.12.2030 tarihleri kapsamında 11,5 milyon \$ peşin olarak ödenmiştir. (Merih ve Akşar, 2006, 517, 522) İlgili giderleri, mali tabloların “peşin ödenmiş giderler” kalemlerinde izlemek mümkündür.

2013 yılında, Beşiktaş Sportif Ürünler Sanayi ve Ticaret A.Ş., kulüp ile bağlantılı olan BJK Beşiktaş Sigorta Aracılık Hizmetleri A.Ş.'yi, BKJ Beşiktaş Turizm İşletmeleri ve Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi ve Beşiktaş İletişim Hizmetleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi tüm aktif ve pasif ile devralmıştır. (TTSG, 01.03.2013:8269, 303)

Peşin ödenmiş kira giderlerinde olan İnönü Stadı kirası süresi, stadın yıkılmasından dolayı 04.06.2014 tarihinde, stat yeniden yapılanaya kadar durdurulmuş. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 32)

2015 yılı itibarıyla kulüp ile lisans ve İnönü stadı kira sözleşmelerinden kaynaklı ilişkinin yanında sportif faaliyetlerde, dernek alt yapı şubelerinden sporcu araştırma – geliştirme ve yetiştirme hizmeti alınmakta, grup şirketleri içerisinde günlük nakit akışı ihtiyacı doğrultusunda oluşan finansal enstrüman alış verişinden kaynaklı fon ilişkisi de bulunmaktadır. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 57)

31 Mayıs 2015 tarihinde şirket hisselerinin %49'u BİST'de işlem görmekte olup geri kalan %51 hissesi Beşiktaş Jimnastik Kulübüne aittir. Sportif A.Ş. %100 iştiraki olup Beşiktaş Televizyon ve Yayıncılık A.Ş. %100 dolaylı iştirakidir. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 9) Beşiktaş Televizyon ve Yayıncılık A.Ş. 2004 yılında %99,994 iştirakle Sportif A.Ş. tarafından kurulmuştur. (TTSG, 28.09.2004:6141, 277)

Beşiktaş Futbol Sanayi ve Ticaret A.Ş. 'nin 31 Mayıs 2015 döneminde çalıştırdığı ortalama personel sayısı 72, grup olarak ise toplam ortalama personel sayısı 232 dir. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 9)

3.2.3.3.Futbol Şirketinin Özet Mali Durumu ve Bağımsız Denetim Raporu

Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin, 31 Mayıs 2015 tarihli bağımsız denetim raporu ve finansal tabloları üzerinden mali durumunu kısaca özetleyelim.

Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 tarihli özet bilançosu aşağıdaki gibidir; (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 4, 5)

Tablo 3.11 Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Bilanço

Başlık	31.May.15	31.May.14
Dönen Varlıklar	70.161.792 TL	25.108.832 TL
Duran Varlıklar	109.459.710 TL	79.537.820 TL
Toplam Varlıklar	179.621.502 TL	104.646.652 TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler	338.397.664 TL	317.904.163 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler	345.825.801 TL	150.798.628 TL
Özkaynaklar	- 504.601.963 TL	- 364.056.139 TL
Toplam Kaynaklar	179.621.502 TL	104.646.652 TL

Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 tarihli özet gelir tablosu ise aşağıdaki gibidir; (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 6)

Tablo 3.12 Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. 31.05.2015/2014 Özet Gelir Tablosu

Başlık	31.May.15	31.May.14
Hasılat	222.818.633 TL	142.106.681 TL
Satışların Maliyeti	236.001.576 TL	205.646.559 TL
Brüt Zarar	- 13.182.943 TL	- 63539.878 TL.
Esas Faliyet Zararı	- 76.672.002 TL	- 112.426.369 TL
Sürdürülen Faaliyetlerden Vergi Öncesi Dönem Zararı	- 139.097.018 TL	- 143.902.328 TL
Sürdürülen Faaliyetlerden Dönem Zararı	- 140.478.649 TL	- 143.902.328 TL
Toplam Kapsamlı Gelir	- 140.454.824 TL	- 144.281.878 TL

Şirketin Mayıs 2015 tarihli bağımsız denetim raporunda şartlı görüş bildirilmiş olup, şartlı görüşün dayanakları aşağıdaki gibi özetlenebilir; (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 2)

- Beşiktaş Futbol Yatırımları A.Ş.'nin 01.06.2012 – 31.05.2013 dönemine ait olağan genel kurul toplantısında, finansal durum tablosu ve kar-zarar tablosu hesapları kabul ve tasdik edilmiş ancak ilgili dönemde görevli olan yönetim kurulu başkanı ve yönetim

kurulu üyelerinden bir kısmı ibra edilmemiştir. Bu hususun, 31 Mayıs 2015 tarihli finansal tablolara etkisini tespit etmek mümkün olmamıştır.

- 31.05.2012 tarihinden önce, futbolcu ve teknik direktörlere havale ya da senede bağlı borcun ödendiği anda kaynakta tevkifat hesabı yaparak, vergi sorumluluğunu beyanname düzenleyerek tahakkuk ettirirken, bu tarihten itibaren ödenmemiş futbolcu ve teknik personel borçlarına ait vergi aslına dair stopaj karşılığı ayırmıştır. Bu doğrultuda ayrılan toplam stopaj karşılığı 10.058.149 TL, sonraki dönemlerde de 1.749.540 TL gecikme faizi yansıtılmış ancak ayrılan vergi karşılığının tahakkuk ettirilmemesi neticesinde doğabilecek vergi cezaları tespit edilemediğinden 31 Mayıs 2015 tarihli tablolar, cezalara ilişkin bir karşılık içermemektedir. 2013 – 2014 sezonunda, geçmiş dönem borçlarının bir kısmının nakit olarak ödenmesi ve verginin beyan edilmesinden dolayı vergi aslının karşılığında düşüş ile karşılık tutarı Mayıs 2015 itibarıyla 9.562.088 TL olmuştur.
- Beşiktaş Sportif Ürünler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Mayıs 2015 tarihi itibarıyla stoklarını bir stok sayım firmasına, denetçinin gözleminde saydırmış ve sayım sonuçları ile kaydedilmiş stok arasında farklar tespit edilmiştir. Sportif A.Ş., ilgili farkın konu edilmeyen depolar arasında gerçekleşen transferlerden kaynaklı yoldaki mallardan oluştuğunu bildirilmiştir. Ancak konu ile ilgili bir doküman sunulamadığından, 2.489.245 TL 'lük farkın varlığı doğrulanamamıştır.

Denetim raporunda, şartlı görüş dayanaklarının yanı sıra, şartlı görüşün bu konu ile ilgili ilave bir şart içermemesi ile birlikte; işletmenin sürekliliği ile ilgili dikkat çekilen husus notu yer almaktadır. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 2) Özet mali tablolar incelendiğinde, Fenerbahçe Futbol A.Ş. ve Galatasaray Sportif A.Ş. ile benzerlik gösteren mali trende rastlanmaktadır.

Döneme ait denetim raporunda, grup olarak zarar edildiği, kısa vadeli yükümlülüklerin kısa vadeli varlıkları aştığı, özkaynaklarda 504.601.963 TL 'lik bir açık olduğu belirtilmekle birlikte; özkaynakların negatife düşmesinin TTK 376. madde uyarında borca bataklık olarak değerlendirildiği hususuna dikkat çekilmiştir. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 2)

Mayıs 2015 tarihli mali tabloların 2.7 numaralı “işletmenin sürekliliği” başlıklı notunda, grubun sürekliliğe ilişkin değerlendirmeli yaptığı, ilgili dönemin finansal tablolarını takip eden hesap yılında, grubun faaliyetlerini devam ettirecek seviyede

kaynağa sahip olduğunun tespit edildiği belirtilmiştir. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 25)

Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş., grup olarak 2015/2016 sezonu için konsolide bütçe hazırlamıştır. Öngördüğü gelir ve gider rakamlarını, gelir ve gider grupları bazında ilgili notta vermiştir. Bu doğrultuda grup, ilgili dönem için 340.000.000 TL gelir ve 290.000.000 TL gider öngörmektedir. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 26)

Grup diğer bir taraftan varlık yapısını kuvvetlendirmek için sermaye piyasası araçları ihracı vasıtasıyla kaynak sağlamayı hedeflemekte olduğunu belirtmiş, ilk yöntem olarak sermayenin nakdi olarak arttırılmasına karar verildiği, bu amaçla SPK'ya %66,7 bedelli sermaye artırımını planlanmakta olduğu ve beklene nakit girişinin 80.000.000 TL olduğu belirtilmiştir. Nakdi sermaye artırımına ek olarak banka ve finansal kurum kredi kullanımları, borçlarının yeniden yapılandırılması, vadelerin uzatılması gibi metotların gerçekleştirileceği belirtilmiştir. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 26)

İnşası devam eden Vodofone Arena stadyumunun devreye girmesi ile stadyum gelirlerinde yaklaşık 35 – 40 milyon \$ seviyesinde bir artış olacağı, loca, kombine bilet vs. satışlarının nakit akışı sağlayacağı; UEFA başarıları alınması durumunda performansa dayalı gelirlerin artacağı, 2015 – 2016 sezonunda Beşiktaş Sportif Ürünler Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 15.000.000 TL kadar bir ciro artışının hedeflendiği ve Sportif Ürünler A.Ş.'nin halka arzının planlandığı belirtilmiştir. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 26)

Son olarak da Beşiktaş Jimnastik Kulübü'nün gayrimenkullerinin kira gelirleri ile gruba finansman sağlamasının öngörüldüğü, kısa vadeli yükümlülüklerde gözüken 48.000.000 TL 'lik gelir vergisi stopajı yükümlülüğünün uzun vadede ödenmesinin planlandığı aktarılmıştır. (BJKAŞ 31 Mayıs 2015 KFTBDR, 26)

3.3. FEDERASYONLAR VE TÜRK FUTBOLUNDA ÜST KURULUŞ YAPILANMASINA GENEL BAKIŞ

Dernekler yönetmeliğine göre federasyonlar, kuruluş amaçları aynı olan asgari beş derneğin bir araya gelerek (25772 DY m. 9) konfederasyonlar ise kuruluş amacı aynı olan asgari üç federasyonun bir araya gelerek kurdukları tüzel kişiliklerdir. (25772 DY m. 10) Bu kapsamda spor federasyonları spor kulüplerinin ya da spor kuruluşlarının üst kuruluşlarıdır. (Üçışık, 2011, 37)

Spor dalları federasyonlara bağılı olup federasyonlar, kapsamlarında olan branşlarda teknik ve idari kararlar alma yetkisine sahiptir. (Ertaş ve Petek, 2011, s. 182) 3289 sayılı kanunun 18. maddesi gereğince, bir ya da daha fazla spor dalı, teknik ve idari bakımdan birer federasyona bağılı olmalıdır. (Gülşen, 2013, 27)

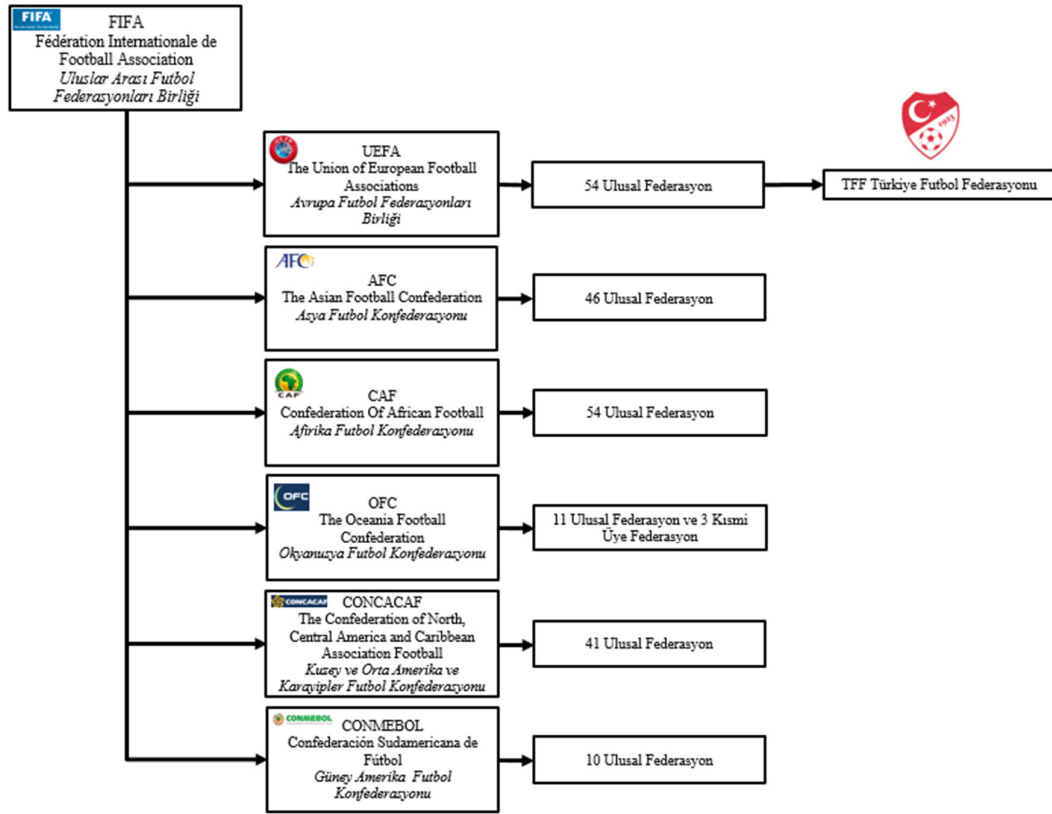
Ülkemizde spor federasyonları, ayrı bir kanunla düzenlenen Futbol Federasyonları dışında, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'ne doğrudan bağılı ya da bağımsız federasyonlar biçiminde sınıflandırılırlar. (Üçışık, 2011, 37)

Federasyonlar, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Merkez Danışma Kurulu görüşü alınarak, Gençlik ve Spor Genel Müdürü'nün teklifi üzerine Başbakan tarafından tespit edilirler. Diğer bir taraftan Türkiye Futbol Federasyonu, 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulmuş ve 5894 sayılı kanunla yeniden düzenlenmiştir. Bazı federasyonlar ise, daha sonra özerk statüye kavuşup Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün düzenleme alanından çıkmıştır. (Ertaş ve Petek, 2011, 182, 183)

Fehim ÜÇİŞİK 'a göre ülkemizdeki spor federasyonları, dernekler mevzuatı ile tanımlanmış federasyon niteliği taşımamakta, bu kuruluşları ilgili mevzuat kapsamında sürekli platform¹⁷ olarak tanımlanmaları gerekmektedir. ÜÇİŞİK'in bu görüşünün gerekçesi, spor federasyonlarının genel kurullarında kulüp temsilcileri ile birlikte gerçek kişilerinde yer almasıdır. (Üçışık, 2011, 23) İlgili konu ve görüş, spor hukuku alanına girdiğinden tarafımızca detaylandırılmayacaktır. Ancak federasyonların araştırma konumuzda önemli bir etki alanına sahip olması, dikkatimizi çeken bu görüşü çalışmamızda anmayı gerektirmiştir.

Federasyon ve konfederasyonlar çerçevesinde futbolun globalden yerele doğru yapılanmasını, yapının içerisinde ulusal futbol federasyonumuz olan Türkiye Futbol Federasyonu'nun yerini, futbolun üst kuruluşlarını; Şekil 3.2 ile özet biçimde gösterebiliriz.

¹⁷ Platform: Derneklerin kendi aralarında veya vakıf, sendika ve benzeri sivil toplum kuruluşları ile ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere girişim, hareket ve benzeri adlarla oluşturdukları tüzel kişiliği bulunmayan geçici nitelikteki birliktelik. (5253 DK m. 2/f)



Şekil 3.2 Dünya Futbolunda Üst Kuruluşlar ve TFF 'nin Konumu

Futbolun yapılanmasında, konumuza dair iki anahtar kuruluş olan UEFA'yı ve TFF' yi ve futbol yönetiminin en üst basamağında bulunan FIFA'yı inceleyeceğiz.

3.3.1. FIFA – Uluslararası Futbol Birliği

Fédération Internationale de Football Association (FIFA) futbolun dünya çapındaki en yetkili kurumudur. 1904 yılında Paris'te kurulmuş olan FIFA'nın merkezi Zürih'te bulunmaktadır.(WEB_38)

TFF 1923 yılında başvurusu ile 21 Mayıs 1923 yılında FIFA'nın 26. Üyesi olmuştur. Günümüzde FIFA'ya bağlı altı konfederasyon ve 200'ün üzerinde üye federasyon bulunmaktadır. (WEB_38)

FIFA'nın, FIFA Statutes April 2015 Edition'da belirtilen hedefleri; futbolu sürekli geliştirmek, uluslararası müsabakalar organize etmek, regülasyonlar ve hükümler hazırlamak ve uygulanmalarını sağlamak, federasyonların FIFA kurallarını ve futbol oyun kurallarını uygulamalarını kontrol etmek, ihlalleri önlemek; futbolu kötüye

sürükleyecek tüm uygulamalara karşı uygun önlemler almak biçiminde özetleyebiliriz.
(FIFAS 2015 m. 2)

FIFA'nın organizasyon yapısı aşağıdaki organlardan oluşmaktadır; (FIFAS 2015 m. 22 - 64)

- Genel Kurul (The Congress)
- Yürütme Kurulu (The Executive Committee)
- Yönetim Kurulu / Genel Sekreterlik (The General Secretariat)
- Daimi ve Geçici Komiteler (Standing and Ad-Hoc Committees)
 - Finans Komitesi (Finance Committee) / Daimi
 - Denetim ve Uygunluk Komitesi (Audit and Compliance Committee) / Daimi
 - Strateji Komitesi (Strategic Committee) / Daimi
 - Organizasyon Komiteleri (Organising Committee) / Daimi
 - FIFA Dünya Kupası Organizasyon Komitesi
 - FIFA Konfederasyonlar Kupası Organizasyon Komitesi
 - Olimpik Futbol Turnuvaları Organizasyon Komitesi
 - FIFA U-20 Dünya Kupası Organizasyon Komitesi
 - FIFA U-17 Dünya Kupası Organizasyon Komitesi
 - Bayanlar Futbolu ve FIFA Bayanlar Dünya Kupası Organizasyon Komitesi
 - FIFA U-20 Bayanlar Dünya Kupası Organizasyon Komitesi
 - FIFA U-17 Bayanlar Dünya Kupası Organizasyon Komitesi
 - Futsal Komitesi (Futsal Committee) / Daimi
 - Plaj Futbolu Komitesi (Beach Soccer Committee) / Daimi
 - Club Futbolu Komitesi (Committee for Club Football) / Daimi
 - FIFA Kulüp Dünya Kupası Organizasyon Komitesi (Organising Committee for the FIFA Club World Cup) / Daimi
 - Tahkim Komitesi (Referees Committee) / Daimi
 - Futbol Komitesi (Football Committee) / Daimi
 - Sağlık Komitesi (Medical Committee) / Daimi
 - Gelişim Komitesi (Development Committee) / Daimi
 - Oyuncu Statüleri Komitesi (Players' Status Committee) / Daimi
 - Hukuk Komitesi (Legal Committee) / Daimi

- Fair Play ve Sosyal Sorumluluk Komitesi (Committee for Fair Play and Social Responsibility) / Daimi
- Medya Komitesi (Media Committee) / Daimi
- Dernekler Komitesi (Associations Committee) / Daimi
- Pazarlama ve Televizyon Komitesi (Marketing and Television Committee) / Daimi
- Güvenlik Komitesi (Security and Integrity Committee) / Daimi
- Yargı Organları (Judicial Bodies)
 - Disiplin Kurulu (Disciplinary Committee)
 - Etik Kurulu (Ethics Committee)
 - Temyiz Kurulu (Appeal Committee)

3.3.2. UEFA – Avrupa Futbol Federasyonları Birliği

Union of European Football Associations / Avrupa Futbol Federasyonları Birliğini (UEFA) kısaca, **Avrupa’da futbolu yöneten kuruluş** olarak tanımlayabiliriz. 15 Haziran 1954 tarihinde İsviçre’nin Basel şehrinde kurulmuş, merkezi sırası ile Paris, Bern ve ardından 1995 yılında İsviçre’nin Bern şehrine taşınmıştır. (WEB_38)

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği’nin 2009 yılında yayınladığı “Türk Futbol Kulüpleri Yönetim Rehberi” isimli eserde UEFA, *bir temsili demokrasi* biçiminde tanımlanmıştır. 2016 yılı üye sayısını güncelleyerek ilgili eserdeki tanımı aktarır isek; *UEFA, 54 ulusal futbol federasyonunun oluşturduğu bir temsili demokrasidir ve FIFA tarafından altı kıta federasyonundan birisi olarak tanınmıştır.* (Ünivar vd., 2010, 19)

FIFA dünya genelinde futbolu yöneten organizasyon iken UEFA Avrupa çerçevesinde yöneten kurum, ulusal federasyonlar ise yerel platformda yöneten kurumlardır. Futbolun yönetimi özetle, FIFA – UEFA – Yerel Federasyonlar arasında bir piramit yönetmelikler sistemine dayanmaktadır. (Ünivar vd., 2010, 19)

UEFA’nın, statü 2014 sürümünün 2. maddesi ile tanımlanan amaçları aşağıdaki gibidir; (Avcı ve Yılmaz Gümüş, 2015 , 10, 11);

- Avrupa futboluna ait sorunlar ile ilgilenmek,
- Herhangi bir şekilde ayrımcılık yapmaksızın barış anlayışı ve fair play çerçevesinde Avrupa’da futbolu yaymak, her tür futbolun Avrupa’da gelişimi izlemek ve kontrol etmek,
- Avrupa’da her tür futbol için uluslararası futbol müsabakaları düzenlemek, yürütmek,

- Futbolu tehdit eden, suiistimal eden yöntem ve uygulamaları engellemek,
- Sportif değerlerin her zaman ticari çıkarlardan önce gelmesini sağlamak,
- Futbolda sağlanan geliri dayanışma çerçevesinde dağıtmak, gelir ile futbolun her düzeyine ve alanına yatırım yapılmasını sağlamak,
- Üye federasyonların, genel çıkarlarını korumak, dünya futbolu ile ilgili konularda üyeler arasında ahenk oluşturulmasını sağlamak,
- Avrupa futbolu paydaşlarının gereksinimlerinin dikkate alınmasını sağlamak,
- FIFA tarafından tanınan diğer federasyonlar ile iyi ilişkiler ve işbirliği kurmak,
- FIFA'da görevli temsilcilerin UEFA'nın görüşlerini temsil etmesini ve Avrupa dayanışma ruhuna uygun hareket etmesini, sağlamak,
- Üye federasyonların çıkarlarına saygı duymak, aralarındaki anlaşmazlıkları çözmek,
- Üye federasyonların talepleri neticesinde yardımcı olmak.

UEFA, faaliyetlerini **on bir değer (eleven value)** adını verdiği; on bir anahtar değere, prensibe uygun olarak gerçekleştirir. On bir değer, UEFA başkanlarından Michel Platini tarafından 2009 yılında, Danimarka'nın Kopenhag şehrinde gerçekleştirilen 33. UEFA olağan kongresinde sunulmuştur. On bir değer olarak adlandırılan bu başlıklar aşağıdaki gibidir; (WEB_39)

1. Önce futbol (Football First)
2. Piramit Yapısı ve Yetki Devri / Yerindelik (Pyramid Structure and Subsidiarity)
3. Birlik ve Liderlik (Unity and Leadership)
4. İyi Yönetişim ve Otonomi / Özerklik (Good Governance and Autonomy)
5. Herkesin Futbolu ve Dayanışma (Grassroots Football And Solidarity)
6. Gençliğin Korunması ve Eğitim (Youth Protection and Education)
7. Sporda Dürüstlük ve Bahis (Sporting Integrity and Betting)
8. Finansal Fair Play ve Rekabette Düzen (Financial Fair Play and Regularity of Competitions)
9. Ulusal Takımlar ve Kulüpler (National Teams and Clubs)
10. Saygı (Respect)
11. Avrupa Spor Modeli ve Sporun Özgülüğü (European Sports Model and Specificity of Sport)

3.3.2.1.UEFA ‘ya Üyelik ve Üyenin Hakları / Yükümlülükleri

UEFA üyeliği, Avrupa kıtasında bulunan ve Birleşmiş Milletler tarafından bağımsız bir devlet olarak tanınan ülkelerin yerleşik ve futbolla ilgili konuların düzenlenmesinde ve uygulanmasında yetkili olan federasyonlarına açık olmakla birlikte; başka kıtalarda yer alan ulusal futbol federasyonlarının kendi kıtalarının konfederasyonuna üye olmaması ve UEFA üyeliğinin FIFA tarafından onaylanması ile istisnai kapsamda üyeliğe kabulleri söz konusu olabilir. (Avcı ve Yılmaz Gümüş, 2015 , 12)

İsrail, UEFA’nın Avrupa kıtasında yer almayan üyelerindedir.

Üye federasyonlar, kongreye (genel kurul olarak tanımlayabiliriz) katılma hakkına ve kongrede oy kullanma hakkında sahip olmakla birlikte, kongre gündemine öneri sunma, başkan, yönetim kurulu üyeleri, konfederasyon organlar üyeleri ya da Avrupalı FIFA yönetim kurulu üyeleri için kendi federasyonlarından aday gösterme, temsilci takımları ile UEFA müsabakalarına katılma, kulüplerin UEFA müsabakalarına katılmasını sağlama, UEFA mevzuatından doğan diğer haklara ve mevzuat çerçevesinde alınan kararlardan doğan haklarına sahiptir. (Avcı ve Yılmaz Gümüş, 2015 , 12, 13)

UEFA’ya üye federasyonların yükümlülükleri, UEFA statüsünde aşağıdaki gibi sıralanmıştır; (Avcı ve Yılmaz Gümüş, 2015 , 13, 14)

- Fair Play, Statüler, Oyun Kuralları (Fair Play, Statütes, Lows of the Game);
 - Fiar play çerçevesinde sadakat, bütünlük ve sportmenlik ilkelerini gözetmek,
 - UEFA statülerine, mevzuatına, mevzuat çerçevesinde alınan kararlara ve Lozan merkezli Spor Tahkim Komitesi (CAS) kararlarına uymak,
 - IFAB oyun kurallarına uymak,
 - UEFA üyeliğinden doğan yukarıda tanımlanmış yükümlülüklerle, liglerin / kulüplerin / futbolcuların / yetkililerin bu yükümlülüklerle uyması gerektiğine statülerinde yer vermek, (UEFA yükümlülüklerini mevzuatına taşımak, tüm ulusal taraflarını yükümlülükler ile ilişkilendirmek)
- Bağımsızlık (independence): İşlerini bağımsız olarak yürütmek, tüm yönetim birimlerinin özgürce seçilmesini sağlamak ve mevzuatında bu unsurlara yer vermek. (UEFA, kurallara uygun seçilmemiş ya da atanmamış bir birimi ve birimin aldığı kararı tanımaz.)
- Ligler, Gruplaşmalar (Leagues, Combinations): Liglere yada kulüp gruplarına, federasyonun açık rızası ve federasyona bağlı olma koşuluyla izin vermek; statüsünde

ve mevzuatında liglere ve gruplara verilen yetkileri , hakları ve sorumlulukları tanımlamak, grupların statüsünü ve mevzuatını onaylamak,

- Kulüp Lisans Sistemi (Club Licensing System): Zaman zaman UEFA tarafından belirlenen asgari koşullara uygun bir lisans sistemi uygulayabilir. Federasyonlar Lisans sistemi ile ilgili yükümlülüklerini statülerinde tanımlamakla yükümlüdürler.
- Müsabakaların Bütünlüğü (Integrity of the Competitions): Ulusal kapsamda düzenlenen herhangi bir müsabakanın bütünlüğünün zarar görebileceği durumlarda, gerçek ya da tüzel kişilerin birden fazla kulüp üzerinde kontrol ya da etkisi olmamasını sağlamakla yükümlüdür. Federasyon bu yükümlülüğe statüsünde ve mevzuatında yer vermelidir.
- Statülerdeki Değişikliklerin Bildirilmesi (Communication of Statutory Amendments): Federasyon statüsünde yaptığı değişikliği UEFA resmi dillerinden¹⁸ birine çevirerek UEFA'ya bildirmekle yükümlüdür.
- Irkçılık ve Diğer Ayrımcılık Türleri (Racism and other Forms of Discrimination): Federasyon, ırkçılık ve diğer ayrımcılık türlerini futboldan uzaklaştırmak için etkin metotlar izlemekle, uygulamakla; ayrımcı davranışların cezalandırılmasını sağlamakla yükümlüdür.

UEFA üyesi olan ulusal futbol federasyonumuz TFF'nin, UEFA üyeliği yükümlülüklerini mevzuatında tanımlamasına dair birkaç örnek inceleyelim;

TFF'nin, **Müسابakaların Bütünlüğü** yükümlülüğüne, statüsünün Kulüplerin Yapısı ve Tescili isimli 76. Maddesinde “ *hiçbir gerçek veya tüzel kişi (holding şirketler ve bağlı kuruluşları dâhil) herhangi bir müsabaka ya da turnuvanın dürüstlüğünü herhangi bir biçimde zedeleyecek şekilde birden fazla kulübü yönetemez veya kontrolünü elinde bulun duramaz (TFFS m. 76/6)*” biçiminde değinmektedir. Maddede belirtilen ilkeye dair uygulamalar ise TFF'nin Kulüp Tescil Talimatında tanımlanmaktadır.

Çalışma alanımıza giren “Kulüp Lisans Sistemi” sorumluluğu TFF statüsünde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

- *Bir profesyonel futbol kulübünün ulusal müsabakalara ve UEFA kulüp müsabakalarına katılımı yetkili Kulüp Lisans Kurulu tarafından verilecek lisansa tabidir. (TFFS m. 75/1)*

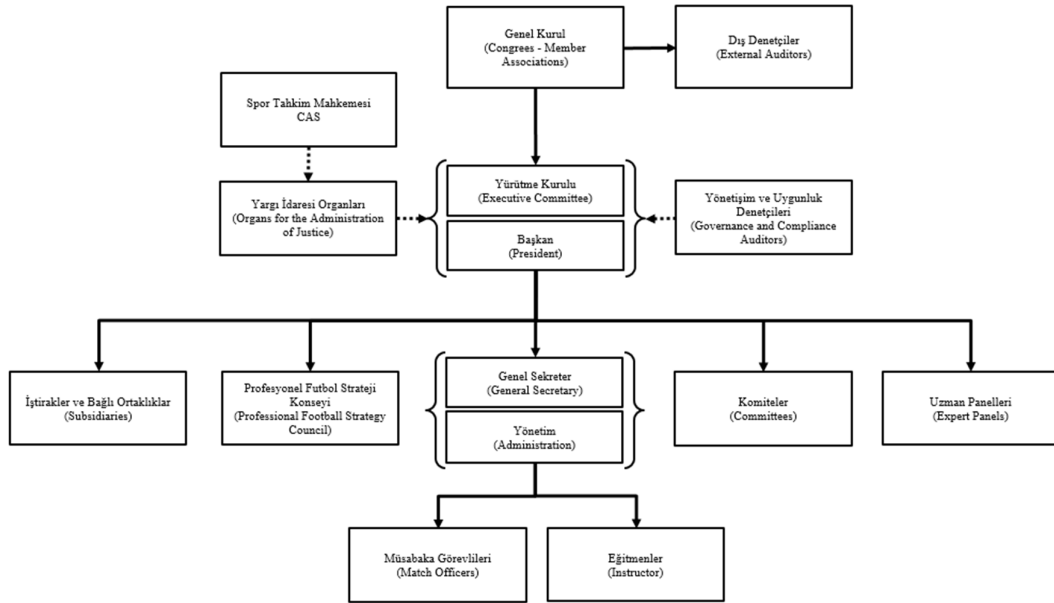
¹⁸ UEFA Resmi Dilleri: İngilizce, Fransızca ve Almaca (UEFAS m.4 / Official Languages)

- TFF müsabakaları açısından lisans verme süreci, yetkili organlar ve kriterler Yönetim Kurulu¹⁹ tarafından çıkarılan TFF Kulüp Lisans Talimatında belirtilmiştir. (TFFS m. 75/2)
- UEFA kulüp müsabakaları açısından mukabil UEFA talimatları geçerlidir. (TFFS m. 75/3)

UEFA üyeliğine dair kabul, üyeliğin sona erışı, üyeliğin askıya alınması, onursal üyelik süreçleri, UEFA statüsünde tanımlanmaktadır.

3.3.2.2.UEFA 'nın Organizasyon Yapısı

UEFA'nın organizasyonu, Şekil 3.3 'de verilmiş biçimde yapılanmıştır. (WEB_63)



Şekil 3.3 UEFA Organizasyon Yapısı (WEB_63)

UEFA'nın yönetim dört temel yönetim organı bulunmaktadır. Bu organlar Genel Kurul (Congress), Yönetim Kurulu (Executive Committee), Başkan (President) ve Yargı İdaresi Organları (Administration of Justice) dir. (UEFAS m. 12-34)

3.3.3. TFF – Türkiye Futbol Federasyonu

Türkiye Futbol Federasyonu, Türkiye'de futbol sporunu yönetmek üzere kurulmuş, hazırda yetkilerini 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonunun Kuruluş ve

¹⁹ TFF Yönetim Kurulu

Görevleri Hakkında Kanun'dan alan; UEFA ve FIFA 'nın kurallarını gereği gibi uygulamakla yükümlü kurumdur.

5894 sayılı kanunun amacı 1. maddesinde; *“Bu Kanunun amacı; her türlü futbol faaliyetlerini milli ve milletlerarası kurallara göre yürütmek, teşkilatlandırmak, geliştirmek ve Türkiye’yi futbol konusunda yurt içinde ve yurt dışında temsil etmek üzere, özel hukuk hükümlerine tabi, tüzel kişiliğe sahip, özerk Türkiye Futbol Federasyonunun kurulması, teşkilat, görev ve yetkilerine ait esas ve usulleri düzenlemektir”* biçiminde tanımlanmaktadır. (5894 TFFKGHK m. 1/1) TFF özel hukuk hükümlerine tabi bir tüzel kişilik iken vakıf, dernek ya da şirket biçiminde bir hukuki kimliğe sahip olmayan; özerk olmasına rağmen kamu kurumu niteliğini taşımayan, görev yetkileri çerçevesinde kendisine özgü, tipik olmayan bir yapılanmadır. (akt. Gülşen, 2013, 37)

TFF 'nin amaçları;

- Türkiye’deki her tip futbol faaliyetini örgütlemek, düzenlemek ve denetlemek, (TFFS m. 1/a)
- Futbolun gelişimini ve yurt çapında yayılımını sağlamak, (TFFS m. 1/b)
- FIFA ve UEFA kurallarına gereğince uyulmasını sağlamak, bu doğrultuda yurt içinde düzenlemeler yapmak, Türkiye’yi futbol alanında temsil etmek, (TFFS m. 1/c)
- Yurt içi ve yurt dışı futbol faaliyetleri çerçevesinde plan, program, anlaşma yapmak, başarılı sonuçlar alınması için gereken tedbirleri almak, (TFFS m. 1/d)
- Yurt içi liglerini örgütlemek, düzenlemek, milli takımların ve kulüp takımlarının uluslararası turnuvalara katılımı ve kabulü için gerekli her türlü tedbiri almak, (TFFS m. 1/e)
- Üyelerinin, kulüplerin, futbolcuların, hakemlerin, yöneticilerin vb. tüm ilgililerin FIFA, UEFA ve TFF mevzuatlarına ve kararlarına uymalarını sağlamak, (TFFS m. 1/f)
- Şiddeti şike, teşvik primi, ırkçılık, doping ve her türlü ayrımcılıkla mücadele etmek, (TFFS m. 1/g)
- Futbolun gelişmesi ve yayılması için eğitici, kültürel değerler çerçevesinde; gençlik ve geliştirme programları aracılığıyla her türlü düzenlemeleri yönetmek, (TFFS m. 1/h)
- Türkiye’yi futbol ile ilgili konularda temsil etmek, ulusal ve uluslararası kuralların uygulanmasını sağlamak, (TFFS m. 1/i)

- Fair Play kurallarına, UEFA ve FIFA etik kurallarına bağlı kalmak, (TFFS m. 1/j)
- IFAB, UEFA ve FIFA oyun kurallarına uymak, (TFFS m. 1/k)
- FIFA ve UEFA statülerine, talimatlarına ve kararlarına riayet etmek, (TFFS m. 1/l)
- FIFA ve UEFA yargı kurullarının ve Spor Tahkim Mahkemesinin (CAS) yetkisini tanımak, (TFFS m. 1/m)
- Futbol alanında faaliyet gösteren kişilerin menfaatlerini korumak, (TFFS m. 1/n)
- Müsabaka ve organizasyon bütünlüğünü tehlikeye düşürecek, futbolu istismara uğratmayacak durumları önlemek, (TFFS m. 1/o)
- Futbolu geliştirmek amacıyla, amatör futbol kulüplerine, federasyonlara ve içerisinde futbol branşı bulunan engelliler spor federasyonlarına ayni ve nakdi yardımda bulunmak. (TFFS m. 1/p)

3.3.3.1. TFF'nin Tarihsel Gelişimi ve Baz Mevzuat

TFF'nin kuruluşundan günümüze gelişimini ve dönemler itibariyle ilgili mevzuatları, Seref ERTAŞ ve Hasan PETEK'in Spor Hukuku adlı eserinden referansla aşağıdaki maddeler çerçevesinde özetleyebiliriz; (Ertaş ve Petek, 2011, 169-203)

- TFF, 13.04.1923 tarihinde; Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakını'nın kapsamında, "*Futbol Heyet-i Müttehidesi*" adı ile kurulmuştur.
- 21.05.1923 tarihinde FIFA'ya üye olunmuştur.
- "*Futbol Heyet-i Müttehidesi*" adı 05.12.1925 tarihinde "*Türkiye Futbol Federasyonu*" olarak değiştirilmiştir.
- 1923 ile 1936 yılları arasında TFF, Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakında yer almış; başkan ve üyeler, kulüp temsilcileri tarafından seçilmiştir.
- 1936 ile 1938 yılları arasında TFF, Türk Spor Kurumu içerisinde yer almış; başkanlar seçilmekle birlikte atamayla iş başına gelmiştir.
- 1962 yılında UEFA üyesi olunmuştur.
- TFF, 21.05.1986 tarihli 3289 sayılı Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine tabi olmuştur. TFF'nin, 3530 sayılı kanuna göre katma bütçeli olan Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'ne bağlı bir teknik organ statüsüne sahip olduğu; spor faaliyetlerinin denetiminin ve düzenlenmesinin bir kamu hizmeti olarak idareye verildiği kabul edilmiştir. Merkezi idarenin etkisinin federasyon üzerinde fazla olması, bürokratik yükün futbolu ağırlaştırması, UEFA ve FIFA mevzuatının federasyonların hukuki niteliklerine dair

zorunluluklar bulundurması; TFF 'ye diğerk federasyonlardan farklı bir statü kazandırılmasını gerektirmiştir.

- 27.05.1988 tarihinde 3461 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile TFF, **özel hukuk hükümlerine tabi, tüzel kişiliğesahip bir kurum** biçiminde yeniden yapılandırılmıştır. Ancak bu kanunda siyasi iradenin TFF üzerindeki etkisi yüksek olmuştur. Örneğinin başkan atamalarının Başbakan'ın yapması, faaliyetlerin gözetim ve denetiminin Başbakanlık'ta olması söz konusuydu.
- 17.06.1992 tarihinde 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile TFF, **özel hukuk hükümlerine tabi, tüzel kişiliğesahip, özerk** bir kurum olarak tanımlanmıştır. Başkan seçimi Genel Kurul'a bırakılmış ve denetim gözetim faaliyetleri Spordan Sorumlu Devlet Bakanlığı'na bırakılmıştır. Ancak federasyonun özerkliği ve ilgili hukuki konularda TFF'nin hukuki niteliğinde tartışmalı noktalar saptanmıştır.
- 04.12.2007 tarihli 5719 sayılı kanun ile 3813 sayılı kanunda değişiklikler yapılmış ve TFF hukuki niteliğesi daha belirgin hale getirilmiştir. İlgili kanunun gerekçesinde futbolun sürekli gelişmesi ve uluslararası şartların değişmesine değinilmiştir. FIFA'nın futbolu siyasi etkilerden arındırılması çağrısı dikkate alınmıştır. Devlet bakanının gözetim ve denetim yetkisi, düzenleyici işlemler biçimine çevrilmiştir.
- 05.05.2009 tarihi ile kabul edilen 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile TFF, farklı bir yapılanmaya bürünmüş ve gelişim sürecinin son halini almıştır. Kanunun genel gerekçesinde, futbol yönetiminin tamamen özerk bir yapıya dönüşmesi, kendi organları tarafından yönetilmesi ilkesinin benimsendiğesi ifade edilmektedir. Diğerk bir taraftan lisans işlemleri, amatör ve profesyonel tüm müsabakalar, hakemlerin belirlenmesi, futbol disiplini ve ilgili tüm konular TFF 'nin tekelindedir. TFF statüsü, kanunda belirtilen esaslarda FIFA ve UEFA kurallarına uygun olarak TFF Genel Kurulu tarafından yapılacak ve resmi gazetede yayımlandıktan sonra yürürlüğes girecektir. TFF Yönetim Kurulu tarafından hazırlanan talimatların ise önceden, Resmi Gazete 'de yayımlanması esas alınırken, kanun ile birlikte yalnızca internetten yayımlanması yürürlüğes girmesi için yeterli olmaktadır.

3.3.3.2.TFF' ye Üyelik

TFF 'nin statüsünde belirtilen üyeleri aşağıda belirtilmiş gerçek ve tüzel kişilerdir; (TFFS m. 9)

- Türkiye profesyonel futbol liglerinde yer alan kulüpler,
- Türkiye Amatör Spor Kulüpleri Konfederasyonu,
- Profesyonel Futbolcular Derneği,
- Türkiye Faal Futbol Hakemleri ve Gözlemcileri Derneği,
- İçeriğinde futbol faaliyeti bulunan engelliler spor federasyonları,
- FIFA ya da UEFA İcra Kurulu'nda (Executive Committee) aktif görev yapan kişiler,
- FIFA ya da UEFA komitelerinde fiilen asgari 10 yıl görev yapan kişiler,
- Asaleten TFF başkanlığı yapmış kişiler,
- TFF Genel Kurul'u tarafından üyeliğe kabul edilecek diğer kişiler.

Üyelik için başvurular yazılı olarak yapılmak zorundadır. Başvuru TFF Genel Sekreterliğine yapılır.(TFFS m. 11) Üyeliğe kabul, üyeliğin askıya alınması ya da üyelikten ihraç kararları Genel Kurul tarafından verilir.(TFFS m. 8)

Tüzel kişi; başvurularında tüzüğünün, ana sözleşmesinin ya da yapılarına dair düzenlemeleri TFF 'ye iletirken; FIFA, UEFA ve TFF 'nin tüm mevzuatına ve kararlarına uyacağına, CAS 'ı tanıdığına ve kendi üyelerinin, kulüplerinin, yetkililerinin, futbolcularının da bu kapsama uyacağına dair bir taahhütname başta olmak üzere statülerde tanımlı bir dizi belgeyi de TFF 'ye sunmakla yükümlüdür. (TFFS m. 11/2)

Gerçek kişi başvurularında başvuran, yukarıda belirttiğimiz uygunluk beyanının yanında, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olduğunu kanıtlayan belgeler ve üyelik kapsamında göre istenen belgeleri TFF 'ye sunmakla yükümlüdür. (TFFS m. 11/3)

Tüzel kişi üyelikleri, Genel Kurul tarafından farklı bir düzenleme yapılmadığı sürece Genel Kurul'da bir kişi ile temsil edilir. (TFFS m. 11/4)

Üyeler, TFF statüsü ve talimatlarında tanımlı üye haklarını sahip olmakla birlikte; Genel Kurul toplantılarına katılma, oy kullanma, Genel Kurul gündemine teklif sunma, TFF faaliyetleri hakkında bilgilendirilme, mümkün olduğu durumlarda TFF 'nin düzenlediği turnuvalara ve sportif faaliyetlere katılma gibi haklara sahiptirler.(TFFS m. 12)

TFF üyesinin yükümlülükleri ise aşağıdaki gibidir; (TFFS m. 13)

- FIFA, UEFA, TFF statü, mevzuat ve düzenlemelerine uymak, kendi düzenlemeleri aracılığıyla kendi üyelerini bunlara her zaman uymasını sağlamak,
- Kendi karar organlarının serbest seçimler üzerinden oluşmasını sağlamak,
- TFF tarafından düzenlenen müsabakalara ve sportif faaliyetlere katılmak, spor kulübü niteliğindeki üyeler için)
- Üyelik aidatlarını ve yıllık harçlarını ödemek,
- IFAB, FIFA Futsal ve Plaj Futbolu kurallarına uymak, kendi üyelerinin bu kurallarına her zaman uymasını sağlamak,
- Lozan'da bulunan Spor Tahkim Mahkemesi'ni tanımak,
- Mevzuatta aksi belirtilmedikçe, TFF mevzuatları uygulamasından kaynaklı lokal seviyedeki tüm ihtilafları nihai olarak Tahkim Kurulu'na götürmek, başka herhangi bir yargı makamına başvurmamak,
- Kendi tüzük ve düzenlemelerindeki yetkili kişileri, delegeleri ve meydana gelen değişiklikleri tanımlanan zaman içerisinde TFF 'ye iletme,
- TFF tarafından tanınmayan, üyeliği askıya alınmış ya da iptal edilmiş herhangi bir taraf ile sportif nitelikte ilişki kurmamak,
- Tüzüklerinde yer alacak bir hüküm kapsamında bağlılık, dürüstlük ve sportmence davranış ilkeleri sergilemek,
- TFF statüsüne uymak,
- Düzenli olarak üye sicili tutmak,

3.3.3.3. TFF 'nin Organizasyon Yapısı

TFF 'nin organizasyon yapısı aşağıdaki organlardan ve birimlerden oluşur; (TFFS m. 20 – 64)

- Genel Kurul
- Başkan
- Yönetim Kurulu
- İcra Kurulu
- Hukuk Kurulları
 - Uyuşmazlık Çözüm Kurulu
 - Disiplin Kurulları
 - İl Disiplin Kurulları
 - Amatör Futbol Disiplin Kurulu

- Profesyonel Futbol Disiplin Kurulu
 - Kulüp Lisans Kurulu
 - Etik Kurulu
 - Tahkim Kurulu
- Denetleme Kurulu
- Genel Sekreterlik
 - Genel Sekreter
 - Yurt İçi Teşkilat
 - Yurt Dışı Teşkilat
- Yan ve Geçici Kurullar
 - Yan Kurulları
 - Merkez Hakem Kurulu
 - Temsilciler Kurulu
 - Sağlık Kurulu
 - Dış İlişkiler Kurulu
 - Fair Play ve Sosyal Sorumluluk Kurulu
 - Diğer Yan Kurullar

Bütün TFF kurulları dört yıl süre ile görev yapar. Kurulların görev süreleri, her halükarda Yönetim Kurulunun görev süresi ile sınırlıdır. (TFFS m. 26/5)

3.3.3.4. TFF 'nin Finansal Yapısı

a. TFF 'nin Gelirleri

TFF 'nin gelirleri aşağıdaki başlıklardan oluşur; (TFFS m.66)

- Futbol müşterek ve sabit ihtimalli bahis oyunlarından kulüplere verilen isim hakkının %15'i,
- Başvuru harçları,
- Para cezaları,
- Kulüplerin TV, radyo, internet ve her türlü kanal ile yapılacak karşılaşma yayınlarından, her türlü basın ve yayın organları ile yapacakları sözleşmelerden elde ettikleri gelirlerin %10'u,
- Kulüplerin özel müsabakalar ile hazırlık maçlarının yayınlanmasına ilişkin sözleşmelerden elde ettikleri gelirin %1'i,
- Sponsorluk gelirleri,

- Milli ve temsili müsabaka gelirlerinin, kesintilerden sonra kalan net tutarı ile; ilgili müsabakaların TV, radyo ve diğer kanallardan yapılan yayınlarından elde edilen gelirler,
- Tescil, vize, aktarma, aidat ve benzeri gelirler,
- Malvarlığı ile ilgili gelirler,
- Faiz gelirleri,
- Bağış ve yardımlar,
- Diğer gelirler.

b. TFF 'nin Giderleri

TFF 'nin giderleri aşağıdaki başlıklardan oluşur; (TFFS m.67)

- TFF 'nin, görevlerini gerçekleştirmek üzere mevzuat ve bütçe esasları çerçevesinde yaptığı harcamalar,
- TFF 'ye sunulan ve Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen projeler için, ikinci ve üçüncü lig takımlarına katılım payı karşılığı, (TFF yıllık gelirinin % 15'i)
- Futbolla ilgili olmak şartıyla, TFF' ye sunulan ve Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen alt yapı, eğitim ve tesis ve gelişim projeleri için ilgili kurumlara ve spor kulüplerine katılım payı karşılığı, (TFF yıllık gelirinin % 15'i)
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü tarafından spor kulüplerine ya da kamu kurum ve kuruluşlarına protokol karşılığı kiralanmış, devredilmiş ya da süreli kullanım hakkı verilmiş tesislerin ödenekleri,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü personelinin yararlanması karşılığı eğitim ve tesis projelerinde kullanılmak üzere yapılacak protokole ait ödentiler.

c. Mali Dönem, Denetim ve Mali Tablolar

TFF mali dönemi, 1 Haziran tarihinde başlayıp 31 Mayıs tarihinde sonlanır. (TFFS m. 65/1) İlgili dönemler esas alınarak mali durum, kar zarar hesapları; spor sektöründe uluslararası denetim tecrübesine sahip bir denetim kuruluşu tarafından denetlenir. (TFFS m. 68/1) Denetim raporları Genel Kurul'da incelendikten sonra kamuoyuna sunulur. (TFFS m. 68/2)

Türkiye Futbol Federasyonu'nun bağımsız denetimden geçmiş, 01.06.2014-31.05.2015 dönemi karşılaştırmalı Bilançosu Tablo 3.13 , Gelir Tablosu Tablo 3.14'de verilmiştir. (WEB_40)

Tablo 3.13 TFF 2014-2015 Bilançosu (WEB_67, WEB_40)

Başlık	31 Mayıs 2015	31 Mayıs 2014
Nakit ve nakit benzeri değerler	155.709.074 TL	129.770.905 TL
Menkul kıymetler	211.918 TL	71.085 TL
Alacaklar	177.125.906 TL	35.475.929 TL
Stoklar	424.713 TL	261.189 TL
Diğer alacaklar ve dönen varlıklar	1.897.972 TL	10.137.862 TL
<u>Dönen Varlıklar Toplamı</u>	<u>335.369.583 TL</u>	<u>175.716.970 TL</u>
Finansal Yatırımlar	20.000 TL	0 TL
<u>Duran Varlıklar Toplamı</u>	<u>20.000 TL</u>	<u>0 TL</u>
<u>Toplam Varlıklar</u>	<u>335.389.583 TL</u>	<u>175.716.970 TL</u>
Borçlar	108.908.960 TL	30.944.954 TL
Diğer borçlar ve gider karşılıkları	21.001.276 TL	17.206.959 TL
Gelecek aylara ait gelirler	22.099.535 TL	17.536.101 TL
Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler	31.130.110 TL	18.295.085 TL
<u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı</u>	<u>183.139.881 TL</u>	<u>83.983.099 TL</u>
<u>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı</u>	<u>0 TL</u>	<u>0 TL TL</u>
Birikmiş gelir fazlası	152.249.702 TL	91.733.871 TL
<u>Özkaynaklar Toplamı</u>	<u>152.249.702 TL</u>	<u>91.733.871 TL</u>
<u>Toplam Kaynaklar</u>	<u>335.389.583 TL</u>	<u>175.716.970 TL</u>

Tablo 3.14 TFF 2014-2015 Gelir Tablosu (WEB_40)

Başlık	31 Mayıs 2015	31 Mayıs 2014
Eğitim gelirleri	5.383.408 TL	4.049.025 TL
Milli takımlar gelirleri	28.401.252 TL	15.884.049 TL
Profesyonel futbol gelirleri	205.625.622 TL	183.581.005 TL
Amatör futbol gelirleri	17.093.639 TL	17.088.796 TL
UEFA ve FIFA gelirleri	19.004.042 TL	19.016.420 TL
Sponsorluk gelirleri	57.011.289 TL	60.674.355 TL
Cari gelirler	41.810.696 TL	18.146.904 TL
<u>Gelirler Toplamı</u>	<u>374.329.948 TL</u>	<u>318.440.554 TL</u>
Eğitim giderleri	17.827.450 TL	14.997.482 TL
Milli takımlar giderleri	50.617.717 TL	49.524.925 TL
Profesyonel futbol giderleri	88.264.556 TL	74.049.107 TL
Amatör futbol giderleri	40.688.726 TL	35.876.554 TL
UEFA ve FIFA giderleri	947.480 TL	1.267.050 TL
Kanunda öngörülen giderler	10.836.942 TL	12.056.477 TL
Ar-Ge ve proje giderleri	10.769.517 TL	13.149.857 TL
Cari giderler	81.718.137 TL	84.464.828 TL
Diğer olağan giderler	2.143.592 TL	1.855.516 TL
<u>Giderler Toplamı</u>	<u>303.814.117 TL</u>	<u>287.241.796 TL</u>
<u>Dönem Fazlası / Eksisi</u>	<u>70.515.831 TL</u>	<u>31.198.758 TL</u>

BÖLÜM 4. UEFA KULÜP LİSANSLAMA KRİTERLERİ VE LİSANSLAMA SÜRECİ

Futbolun endüstrileşmesi neticesinde futbol kulüpleri, gönüllülük esası ile sportif faaliyetler yapmayı amaçlayan ve dernek biçiminde yapılan organizasyonlardan; endüstrinin içerisinde gelirini ve gideri profesyonel biçimde yönetmek durumunda olan ticari organizasyonlara dönüşmüşlerdir. Hukuki yapısı ister dernek ister bir anonim şirket olsun her bir futbol kulübü / futbol şubesi; yönetim araçlarını etkin kullanmak; stratejik kararlar almak ve modern yönetim ilkelerini benimsemek durumundadır.

Kulüpler, endüstrileşmenin neticesinde ilişkili olduğu taraflara karşı ticari ve hukuki anlamda bir sorumluluk yüklenirken; bir taraftan da sporun doğasından kaynaklanan gönüllülük ve taraftarlık gibi duygusal unsurlarla da bir kısım ilişkili çevrelere karşı sorumluluk yüklenirler. Bu durum spor kulüplerinin yönetim politikalarına özel bir ticari - hukuki - etik çerçeve çizilmesini gerektirir.

UEFA Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Kriterleri, söz konusu yönetsel bütünlük önem taşıyan sistemin kurulması, denetlenmesi ve sürekli gözden geçirilmesi için gerekli şartları ve metotları tanımlar.

4.1. UEFA FİNANSAL FAİR PLAY VE KULÜP LİSANSLAMA SİSTEMİ

Futbolun endüstrileşme ve ticarileşme süreci neticesinde, kulüplerin gelir ve giderleri arasında bir dengesizlik orta çıkmaya başlamış; kulüpler plansız borçlanmalara, alt yapı ihmallerine, yönetsel politikalarında ve stratejilerinde ciddi hatalar yapmaya başlamıştır. Bu sorunun özünde futbolun bir oyun olmaktan çıkıp bir endüstriye, ticari bir kavrama dönüşmesi yatmaktadır. UEFA bu sorunlara karşı önlem almak adına 2000 yılında kulüplerin ekonomik, mali, sportif, yönetsel ve yasal açıdan daha ağırlıklı yapılanması için bir deklarasyon yayımlamıştır. Bu deklarasyon ile UEFA 'ya bağlı federasyonların kendi lisanslama sistemlerini kurmaları hedeflenmiştir. Bu kavram 2004 yılında kamuoyunda 2004 UEFA Kriterleri olarak isimlendirilmiştir. (Merih ve Akşar 2006, 685 - 686)

UEFA İcra Komitesi (UEFA's Executive Committee) oy birliği ile 2009 Yılı'nın Eylül ayında, futbolun refahını sağlamaya yönelik aşağıda sıralanmış hedeflere ulaşmak adına bir adil mali yönetim (Financial Fair Play) kavramı tanımlamış ve onaylamıştır; (WEB_41)

- Futbol kulüplerinin finansal yönetimine disiplin ve rasyonellik katmak
- Maaşlar ve transfer ücretlerin üzerindeki baskıyı azaltmak ve enflasyonist etkiyi sınırlamak
- Kulüpleri, kendi gelirlerini kullanarak rekabet etmeye teşvik etmek
- Gençlere ve alt yapıya yönelik uzun vadeli yatırımları teşvik etmek
- Avrupa Kulüp Futbolunun uzun vadede yaşayabilirliğini, canlılığını korumak
- Kulüplerin mesuliyetlerin zamanında yerine getirmelerini sağlamak

Böylece kriterlere, kulüplerin mali yapılarının izlenmesi için bir takım performans kriterlerinin eklenmesi de söz konusu olmuştur.

Bir futbol kulübünün uyması gereken asgari gereksinimlerin belirlendiği bir kuralar seti olarak tanımlayabileceğimiz bu kavram ile birlikte UEFA bir **lisanslama sistemi** oluşturmuştur.

UEFA'nın güncel olarak tanımladığı lisanslama ve mali fair play kriterleri, "UEFA Club Licensing System and Financial Fair Play Regulations" isimli dokümanda tanımlanmıştır. Bu doğrultuda Türkiye Futbol Federasyonu, Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatını hazırlamıştır. Lisanslama ve Mali Fair Play Sistemi ülkemizde bu talimat doğrultusunda sürdürülmektedir.

Lisanslama sistemi en temel anlamda, kapsama giren futbol kulüplerinin tanımlanmış olan kriterlere uygunluklarının değerlendirilmesi, uygun bulunmaları halinde lisans ile uygunluklarının belgelendirilmesi ve belirli dönemlerde kriterlere uyumlarının izlenmesi adımlarını içeren; bağımsız mali denetimin esas alındığı ve UEFA yetkisi ile ulusal futbol federasyonları tarafından sürdürülen bir uygunluk / etkinlik değerlendirme sistemidir. Bu çerçevede kulüpler, ilgili kriterlere uygun bir finansal raporlama yapmakla yükümlüdürler.

Söz konusu lisans, UEFA Kulüp müsabakalarına katılmak için gerekli prosedürün bir parçası olarak, lisans almak durumunda olan kulübün tüm asgari kriterleri yerine getirdiğini teyit eden ve ülkemizde Türkiye Futbol Federasyonu tarafından verilen sertifikadır.(2014 KLMFPT, 8)

Kulüp lisanslama sisteminin pratiğinden yola çıkıldığında, iki lisans ile karşı karşıya kalınmaktadır. İlk lisans ulusal müsabakalara katılma hakkını veren **Ulusal Kulüp Lisansı**, ikincisi ise uluslararası müsabakalara katılma hakkını veren **UEFA Kulüp Lisansı**dır.

Ülkemizde Süper Lig, 1. Lig ve 2. Lig kulüplerinin, Ulusal Kulüp Lisansı başvurusunda bulunmaları zorunludur.(2014 KLMFPT m. 17/4) Ulusal Kulüp Lisansı başvurusunda bulunmamanın cezai yaptırımı, lige alınmamadır. (2014 KLMFPT Ek XI/a)

Bu doğrultuda, sportif başarıya dayalı olarak ya da UEFA Fair Play sıralamasına bağlı olarak UEFA kulüp müsabakalarına katılmaya hak kazanan kulüplerin, belirli hükümleri saklı kalmak kaydıyla²⁰ ülkemizde TFF tarafından verilen “UEFA Kulüp Lisansı” almaları zorunludur. (2014 KLMFPT m. 16/1) Başvurular, kural olarak Ulusal Kulüp Lisansı için yapılır ancak, UEFA Kulüp Lisansı almak isteyen kulüpler başvurularında UEFA Kulüp Lisansı başvurusunda bulduklarını belirtmek zorundadırlar.(2014 KLMFPT m. 17/2)

UEFA Kulüp Lisansı alınabilmesi için, kriterlerin (TFF Lisanslama Talimatı Madde 6 ‘da tanımlı) tamamının yerine getirilmesi zorunludur. Bu konuda lisansı veren TFF olmakla birlikte (2014 KLMFPT m. 22/1) bir kulübün herhangi bir UEFA kulüp müsabakasına katılmasına ilişkin nihai karar UEFA’nın yetkili organları tarafından verilir. (2014 KLMFPT m. 22/2)

Lisans kulüplere yalnızca bir sezonu kapsayacak biçimde verilir. Lisans sezonu, başvuruyu yapan kulübün lisans için başvurduğu ya da lisansın verildiği UEFA sezonudur. Türkiye Futbol Federasyonu tarafından lisans kararlarının UEFA’ya teslimi için öngörülen sürenin dolmasını takip eden gün başlar, bir sonraki yıl için ön görülen sürenin sonuna kadar devam eder. (2014 KLMFPT, 8)

Lisanslama sisteminin başvuru süreci yanında bir diğer önemli ayağı da kulüp izleme sürecidir. Lisansın alınmaya hak kazanılması ardından kulüpler, bir kısım gereklilikleri sürdürmek durumundadırlar. Bu gerekliliklere, kulüp izleme şartları adı verilir.

İzleme süreci, lisans kararlarının UEFA ‘ya verildiği tarihte başlar ve lisans sezonunun sonunda tamamlanır. İzleme süresince kulüpler, UEFA ve UEFA'dan referans

²⁰ Hükümler için 2014 KLMFPT m. 17

olarak TFF 'nin tanımladığı şartlarda belirtildiği biçimde; tıpkı başvuru sürecinde olduğu gibi bir kısım beyanlar ile tanımlanan izleme kriterlerine uygunluklarını sunarlar. Böylece, UEFA Kriterlerinin tüm lisans sezonu boyunca sürekli izlenmesi sağlanmış olur.

4.1.1. UEFA Finansal Fair Play ve Kulüp Lisanslama

Sisteminin Hedefleri

Kulüp lisans sistemi ile aşağıda tanımlanmış olan hedeflere ulaşılması planlanmaktadır; (2014 KLMFPT m. 1/2)

- Futbolun standardını bütün yönleri ile arttırmak, sürekli iyileştirmek, tüm kulüplerde genç oyuncuların eğitime ve yetiştirilmesine devamlı olarak öncelik tanımak,
- Kulüplerin uygun yönetim ve organizasyon seviyesine sahip olmalarını sağlamak,
- Oyunculara, izleyicilere, basın temsilcilerine; uygun, iyi donanımlı ve güvenli tesisler sağlanmak üzere kulübün sportif altyapısını etkin kılmak,
- Kulüp müsabakalarının bütünlüğünü ve sürekliliğini korumak,
- Kulüplerin mali, sportif, idari, personel ve altyapı ile ilgili alanlarda gelişimini sağlamak.

Sistemin bir diğer amacı da, kulüp müsabakalarında “Mali Fair Play” kavramını hakim kılmaktır. Bu kapsamda da aşağıdaki hedeflere ulaşmak amaçlanır. (2014 KLMFPT m. 1/3)

- Kulüplerin ekonomik ve mali imkânlarını geliştirerek şeffaflığı ve güvenilirliği sağlamak,
- Kulüplerin oyuncular, SGK, vergi dairesi ve diğer futbol kulüplerine karşı sorumluluklarını zamanında yerine getirmelerini sağlamak, alacakların korunmasını imkân sağlamak,
- Kulüplerin muhasebesine daha fazla disiplin ve rasyonellik getirmek,
- Kulüpleri kendi gelirleri doğrultusunda idare edilmesini teşvik etmek,
- Uzun vadede futbolun gelişimi için kulüplerin daha sorumlu harcama yapmalarını sağlamak
- Futbola uzun vadede yaşayabilirlik ve sürdürülebilirlik katmak.

4.1.2. UEFA ve Ulusal Lisans Kriterleri

Kulüplerin yapısını düzenleyen ve lisans sahibi olabilmeleri için uymaları gereken kriterler aşağıda verilmiş beş başlık altında toplanmaktadır;

- Sportif Kriterler (Sporting Criteria)
- Altyapı Kriterleri (Infrastructure Criteria)
- Personel Kriterleri ve İdari Kriterler (Personnel And Administrative Criteria)
- Hukuki Kriterler (Legal Criteria)
- Mali Kriterler (Financial Criteria)

Sportif kriterler kulüplerin, gençlerin sportif ve akademik eğitimine gerekli çabayı sarf etmeleri ve bu amaçla yetkin teknik eğiticiler istihdam etmeleri, oyun alanında ve oyun alanı dışında fair-play'in yerleştirilmesi ile ilgililer (futbolcular, hakemler, teknik eğiticiler ve görevliler) arasında ortak anlayışın geliştirilmesi hedefine dönük kriterlerdir. Altyapı kriterleri ise Avrupa çapında donanım, temizlik ve nitelik bakımından eşit standartta tesislere ulaşılması ve izleyicilerin güvenli, rahat yararlanmalarına elverişli, basın mensuplarının görevlerini düzenli ve uygun ortamlarda yerine getirebilecekleri statların ve futbolcuların yeteneklerini geliştirebilmelerine imkân tanıyacak eğitim tesislerinin oluşturulması amacıyla dönük kriterlerdir.(WEB_42)

Personel Kriterleri ve İdari Kriterlerde, kulüplerin artan ve gelişen ticari önem karşısında yetkinliğe sahip, iyi eğitilmiş ve yetenekli profesyonelleri istihdam etmeleri, güvenlik açısından yetkin hizmetlerden yararlanmaları, sportif başarı için tüm takımlarının nitelikli teknik eğitmenler tarafından eğitilmeleri ve sağlık hizmetleri görmeleri için belirli gereksinimler tanımlanır(WEB_42)

Hukuki kriterler, kulüplerin hukuki yapılarının ve işleyişlerinin futbola ilişkin mevzuata taşınmaları için belirli şartları tanımlarlar.(WEB_42)

Son kriter grubu olan mali kriterler ise kulüplerin ekonomik ve finansal kapasitesinin artırılması, finansal yönetim açısından şeffaflığın sağlanması, kredibilitelerinin artırılması, yatırımcılara gerekli önemin verilmesi konusunda bir anlayışın yerleştirilmesi, ulusal ve uluslararası turnuvaların sürekliliğinin sağlanması ve mali yönden fair play kavramının kulüplerinin yönetim sistemine gömülmesini amaçlarlar. (WEB_42)

Tanımlanan bu beş kriter gurubu ile; spor kulüplerinde kurumsal ve profesyonel bir yönetim anlayışının vücut bulması mümkün olacaktır. Kedine has dinamikleri olan

spor endüstrisinde kulüpler devamlılıklarını, duygusal ve ticari misyonlarını kurallar çerçevesinde sürdürebileceklerdir.

4.1.3. UEFA Kulüp İzleme Şartları

İzleme şartları, UEFA Kulüp müsabakasına katılmaya hak kazanmış, UEFA Kulüp Lisansı almış lisans sahiplerinin uyması gereken asgari gerekliliklerdir. (2014 KLMFPT, 6) Lisansın alındığı sezonda, federasyon tarafından yöneltilen bir kısım prosedürler ile kulüplerin izleme şartlarına uyumları izlenir. İzleme kriterleri, lisanslama şartlarının ve Mali Fair Play kavramının; kulüpler tarafından sürdürülmesini ve sürekliliğinin sağlanmasını güvence altına alan mali fair play şartlarının bir parçasıdır.

4.2. UEFA ve ULUSAL LİSANSLAMA SÜRECİ

UEFA kulüp lisansının ve Ulusal kulüp lisansının alınmaya hak kazanılması için sürdürülen faaliyetler bütününe, "lisanslama süreci" adı verilmektedir. Bu sürecin tamamlanması ardından, lisans almaya hak kazanan kulüpler için izleme süreci devreye girer.

4.2.1. TFF 'nin Lisanslama Sisteminde Görev Alan Birimleri

Ulusal Kulüp Lisansını veren yetkili ülkemizde TFF dir. TFF kulüp lisans sistemi ile ilgili yetkilerini Kulüp Lisans Kurulu, Kulüp Lisans Müdürlüğü ve Tahkim Kurulu vasıtasıyla kullanır. (2014 KLMFPT m. 7/1) Lisanslama kapsamında ilk karar mercii Kulüp Lisanslama Kuruludur. Tahkim Kurulu ise, temyiz için yetkiye sahiptir. TFF 'nin bu ilgili kurumları, birbirlerinden bağımsız olarak hareket ederler. (2014 KLMFPT m.7/1)

4.2.1.1. Kulüp Lisans Kurulu

Kulüp Lisans Kurulu (KLK), lisans adayı pozisyonunda olan kulüplerin sunduğu belge ve bilgiler ile Kulüp Lisans Müdürlüğü ve Mali Fair Play Müdürlüğü (KLMFPM) tarafından hazırlanan raporları inceleyerek başvuruda bulunan kulübe lisansın verilmesi ya da verilmiş lisansın geri alınması kararını veren TFF müessesesidir. (2014 KLMFPT m. 10/1/a) Kulüp Lisans Kurulu 5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'da "Türkiye Futbol Federasyonu Kulüp Lisans Talimatı

doğrultusunda başvuru sahibi bir kulübe lisans verilir verilmeyeceğine karar veren kurul” biçiminde tanımlanır.(5894 TFFKGHK m. 2/1)

KLK ‘nun temel görev ve yetkileri, yapısı, karar alma biçimleri Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü 59. Maddesinde tanımlanır.(WEB_43) Kurulun çalışmasına ilişkin esaslar ise, Kulüp Lisans Talimatı ile belirlenir. (TFFS m. 59/8)

Kulüp Lisans Kurulu, TFF Başkanı’nın teklifi ve Yönetim Kurulu’nun kararı ile seçilecek olan bir başkan, bir başkan vekili, üç asil ve dört yedek üyeden oluşturulur. Tüm kurul üyelerinden (asil ve yedek üyeler, başkan ve başkan vekili dâhil) bir tanesi asgari beş yıllık mesleki tecrübeye sahip hukukçu, bir tanesi işletme ya da ekonomi alanında asgari beş yıl mesleki tecrübeye sahip olmalıdır. Bu kapsamda üyeler üniversite mezunu olmalıdırlar. (2014 KLMFPT m. 9/1)

Görev, kurul tarafından dört yıl süre ile sürdürülür. Ancak kurulun görev süresi TFF ‘nin görev süresi ile sınırlıdır. Diğer bir taraftan da kurul üyelerinin yeniden ilgili görevlere atanmaları mümkündür. (2014 KLMFPT m. 10/ 2)

KLK Üyeleri istifa etmedikleri ya da görevden çekilmiş sayılmadıkları sürece, üyelerin yerine yeni üye seçilemez. Herhangi bir sebeple boşalan asil üyelik pozisyonuna, KLK Kurulu Başkanı tarafından yapılan bir davet ile sırasıyla ve başka bir işleme gerek olmaksızın yedek üyelerden atanma sağlanır. Eksik kalan yedek üye sayısı, seçilecek yeni üyeler ile kapatılır. (2014 KLMFPT m. 10/3)

Kulüp Lisanslama Kurulunun görevleri ve yetkileri aşağıdaki gibi özetlenebilir; (2014 KLMFPT m. 10/1)

- Lisans almak üzere başvuran aday kulübün ilettiği belge ve bilgileri ve KLMFPM ‘nün hazırlayacağı raporları inceleyerek KLMFPT hükümleri çerçevesinde ilgili aday kulübe lisans verilir verilmemesi ya da verilen lisansın geri alınmasına karar vermek,
- KLMFPT ‘nda yazılı kriterlerin ihlalleri durumunda ilgili yaptırımlara karar vermek,
- Türk futbolunda kulüp lisans sistemini yerleştirmek üzere çalışmalar yapmak.
 - Kulüp temsilcileri ile toplantılar düzenlemek
 - Konferans, seminer ve benzeri eğitim faaliyetlerinde bulunmak
 - Gerektiğinde üniversiteler ile ve uzman sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yapmak
- Kulüp Lisans Sistemi uygulamalarında karşılaşılan sorunlara yönelik olarak kulüp lisans sistemi konusunda istenildiğinde görüş bildirmek,
- Kanun, statü ve KLMFPT ‘nda tanımlı diğer yetkileri kullanmak.

KLK tüm değerlendirmelerini, sportif, mali, alt yapı, personel ve idari ve hukuki kriterlere dayandırır. (TFFS m. 59/2)

Diğer taraftan KLK, Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde denetim yetkisi almış bir bağımsız denetim kuruluşundan mali kriterler ile ilgili denetimine yardımcı olmak ve yine mali konularda danışmanlık almak için hizmet ve destek alır. Hizmet alımı için, bir hizmet sözleşmesinin imzalanması esastır. İlgili kurum öncelikle, KLMFPT çerçevesinde lisans alma kapsamına girmiş, başvurmuş ya da herhangi bir biçimde sürecin içerisine dahil olmuş bir kulüp ile iş ilişkisine girmiş olamaz. Kuruluş, TFF Yönetim Kurulu Başkan Vekili 'nin önderliğinde üç yönetim kurulu üyesinden oluşan bir değerlendirme kurulu tarafından ihale usulüyle belirlenir. İhalede yerlilik, fiyat ve benzeri kriterler dikkate alınır. (2014 KLMFPT m. 10/4)

KLK 'nın olağan kurul toplantıları ayda bir kez, başkan tarafından belirlenen tarihte; kural olarak TFF'nin KLK için tahsis ettiği yerde yapılır. Kurul, başkanın ya da mazereti olması halinde başkan vekilinin davet üzerine en az üç üye ile toplanır. (2014 KLMFPT m. 11/1) Kurul üyelerinin toplantıya katılmaları esastır. Katılmama durumlarına ait uygulamalar KLMFPT madde 11 / 2 'd tanımlanmıştır.

KLK kararlarında ve çalışmalarında bağımsızdır. TFF 'nin herhangi bir organı ya da yetkilisi, KLK 'na talimat ve tavsiye veremez. (2014 KLMFPT m. 11/3) KLK üyeleri ise, üyelikleri süresince TFF Genel Kurul delegesi olamazlar, herhangi bir TFF kurul ya da organında görev alamazlar, KLK 'unda görev aldıkların süre boyunca TFF 'ye bağlı bir üye ya da kulüp için çalışmazlar. (2014 KLMFPT m. 11/6) Böylece kurulun bağımsızlığı güvence altına alınmış olur.

Ayrıca kurulun objektivitesinin ve bağımsızlığının güvence altına alınmasını sağlamak adına KLMFPT Madde 11/ 6'ya göre KLK üyelerinin birinci dereceden akrabalarının, ikinci dereceden kan ve kayın hısımlarının, lisanslama süreci kapsamına girmiş adayın üyesi, hissedarı, iş ortağı, sponsoru, danışmanı olması durumunda ya da her ne koşulda olursa olsun ilgili kulüp ile bir çıkar ilişkisinin olması söz konusu ise ilgili üye KLK 'nın müzakerelerinden ve yapacağı oylamalardan çekilmek zorunadır

Bağımsızlığın lisanslama sürecinde önemli ve kritik bir yere sahip olmasından ve FFP kavramının da özüne paralellik göstermesi bakımından; kulüplerin kriterlerin uyumlarına karar veren mercileri bağımsızlığı, mevzuat şartları ile güvence altına alınmıştır.

Kulüp Lisans Kurulu Başkanı ve Üyeleri, Türk Futbol Federasyonunu WEB Sitesinde tanıtır.

4.2.1.2.Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Müdürlüğü

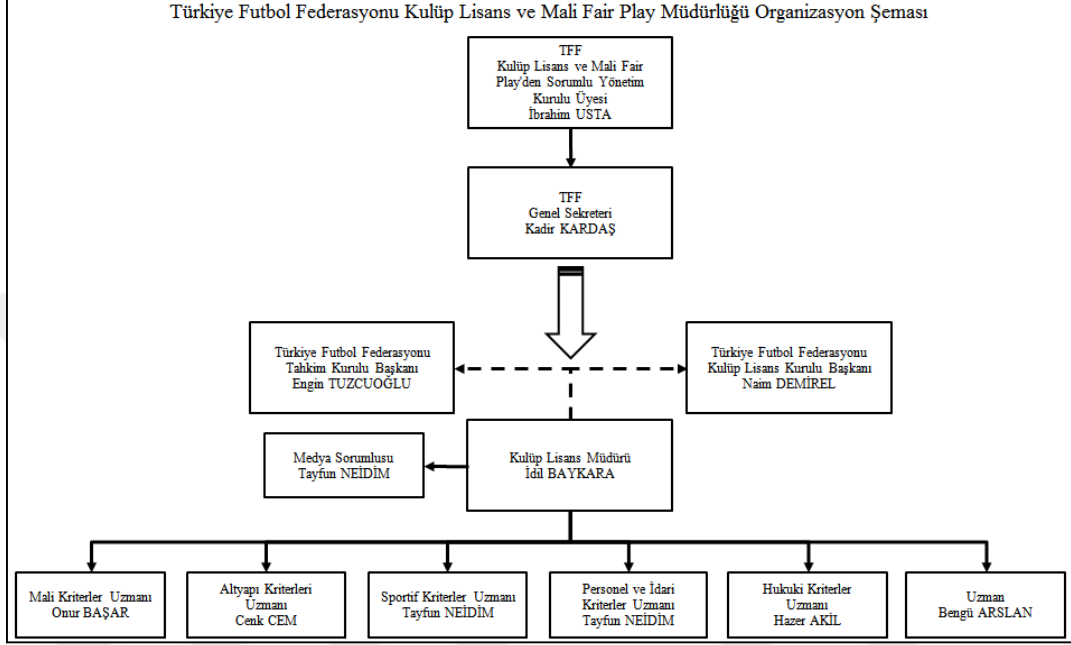
Kulüp Lisans Sisteminin bir diğer önemli organı, Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Müdürlüğüdür (KLMFPM). KLMFPM, KLK koordinasyonu ile lisanslama sisteminin yönetimini ve denetimini yürütür. (2014 KLMFPT m. 8/1) Ayrıca KLK 'nın Türk futbolunda kulüp lisans sisteminin yaşatılması üzerine kulüp temsilcileri ile toplantılar düzenleme, seminer ve eğitim faaliyetleri gerçekleştirme, üniversiteler ile ve sivil toplum kuruluşları ile iş birliği yapma; kulüp lisans sisteminin uygulamaları aşamasında karşılaşılan sorunlarda destek verme, kulüp lisanslama sistemi hakkında istendiğinde görüş bildirme görevleri / faaliyetleri; KLMFPM eli ile yürütülür. (2014 KLMFPT m. 10/1/f)

KLMFPM görevleri sırası ile (2014 KLMFPT m. 8/3/a-h)

- KLK 'nın hazırlayacağı ya da onaylayacağı program dâhilinde; KLMFPT 'nda belirtildiği biçimde kulüplerde inceleme yapmak,
- KLMFPT' nda yapılacak revizyonlarda, taslak çalışmalarına yardımcı olmak,
- Kulüp lisans sistemi ile ilgili gelişmeleri takip etmek, bu kapsamda UEFA ve UEFA üyesi diğer federasyonlar ile kulüp lisans sistemi konusunda çalışmalar yapmak,
- Lisanslama kararından sonra meydana gelen ve önceden lisanslama için TFF 'ye sunulan bilgilerde önemli bir değişiklik oluşturan olaylar hakkında UEFA'ya bilgi vermek,
- KLK na, gerektiğinde TFF yönetim kuruluna ve ilgili birimlerine uzmanlık desteği vermek
- Lisanslama döneminde lisans adaylarına ve lisans almış kulüplere danışmanlık hizmeti vermek,
- KLK 'nın sekreteryasını yürütmek,
- KLK başkanın ya da başkan vekili tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmek.

KLM, bir müdür ve yeter sayıda uzmanda oluşur.(2014 KLMFPT m. 8/1) KLM personelinin üniversite mezunu olması, FIFA dillerinde herhangi birine konuşma ve yazma çerçevesinde ileri derecede hakim olması esastır. Müdürlük bünyesinde asgari bir mali uzman bulunur; bulunamaması durumunda yetkinliğe ve ilgili sertifikalara sahip bir uzman ile hizmet sözleşmesinin yapılır. (2014 KLMFPT m. 8/2)

KLMFPM' nün yukarıdaki çerçevede çizilmiş görevlerini yerine getirmek üzere hazırdaki (23.11.2015) yapısını tanımlayan organizasyon şeması Şekil 4.1 deki gibidir. (WEB_44)



Şekil 4.1 TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Müdürlüğü Organizasyon Şeması

Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Müdürü ve uzmanları, Kulüp Lisans Kurulu'na bağlı çalışırlar.(WEB_44)

Türkiye Futbol Federasyonu Birinci Başkan Vekili tarafından 31.03.2015 tarihinde, tüm TFF Personeline yayınlanan kulüp lisans politika beyanında; lisanslama sisteminin kısa tarihi, sorumlu müesseseleri, lisanslama süreci amaçları gibi ilgili konularda bilgi verilmiş ve TFF 'nin programa bağlılığını teyit edip kulüpler ile olan ilişkilerde yol gösterici bilgilere yer verilmiştir.

Politika beyanında; KLMFPM 'nün, yılda bir kez UEFA 'nın görevlendirdiği SGS Firması²¹ tarafından denetlendiği, lisanslama sisteminin iyi bir şekilde işleyebilmesi adına kendi içerisinde de bir iç tetkik süreci işlettiği ve bu iç denetim faaliyetlerinin sistemin istenildiği biçimde işleyebilmesi açısından oldukça önemli olduğu bildirilmektedir. (WEB_44)

²¹ Societe Generale de Surveillance /Web Sitesi: <http://www.sgs.com>

4.2.1.3. Tahkim Kurulu

Tahkim Kurulu, TFF 'nun en üst hukuki kuruludur ve 5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun çerçevesince TFF 'nun bağımsız ve zorunlu tahkim merciidir.(5894 TFFKGHK m. 6/ 1).

Tahkim Kurul, TFF Statüsü ve ilgili talimatlar uyarınca karar verme yetkisinde olan kurul ve organlarının verdiği kararları son olarak inceleyerek muhasıra karar bağlayan kuruldur. Tahkim Kurulu'na başvuru süresi TFF'nin talimatlarının yayımlanmasından ya da herhangi bir kurulun / organın aldığı kararının ilgiliye tebliğinden itibaren yedi gündür. (5894 TFFKGHK m. 6/ 2) Kurulun oluşumu, görev, yetki ve sorumlulukları ve diğer hususlar TFF Statüsünde, tahkim kurulunun işleyişi ve usul kuraları TFF 'nin yayımladığı talimat ile (Tahkim Kurlu Talimatı) belirlenir. (5894 TFFKGHK m. 6/ 3)

KLK 'nun lisanslama ile ilgili kararlarına karşı lisans adayı, lisansın KLK tarafından geri alınması kararlarında lisansı alınan lisans sahibi ya da TFF Hukuk Müşavirliği itirazlarda bulunabilir. İtiraz, kararların tebliğ edilmesinden itibaren yedi gün içerisinde yapılmaz ise, ilgili karar kesin hüküm teşkil eder. Bu kararlara karşı başka herhangi bir yargı merciine başvuru durumu söz konusu olamaz. (2014 KLMFPT m. 14/1) KLK kararlarına karşı, tebliğ tarihi itibariyle yedi gün içerisinde Tahkim Kurulu'na başvuru hakkı söz konusudur. (2014 KLMFPT m. 14/2)

KLK 'nun kulüp lisans sistemine dair verdikleri kararları inceleyip nihai kararları oluştururken, özellikle mali konularda uzmanların görüşüne başvurabilir. Tahkim Kurulu'nun, mali alanlardaki incelemeleri yapmak üzere atayacağı uzmanlar yeminli mali müşavirler arasında seçilir. (2014 KLMFPT m. 14/3)

Tahkim kurulunun menfaat çatışmaları, üyelerinin bağımsızlığı gibi konular hakkındaki düzenlemeler, KLK üyeleri için tanımlanan hükümler ile aynıdır. (2014 KLMFPT m. 15/5)

4.2.2. UEFA ve Ulusal Kulüp Lisans Süreci ve Temel

Lisanslama Süreci Adımları

Lisans süreci, UEFA ve Ulusal Kulüp Lisanslama kriterlerinin lisans başvurusunda bulunan lisans adayı tarafından asgari koşullarda yerine getirilip getirilmediğinin incelendiği ve lisans alma konusunda bir kararın verilerek sonlanan bir ardışık işlemlerden bütünüdür.

Lisans Adayı (Licence Applicant) terimi, Ulusal ya da uluslararası kulüp müsabakalara katılan futbol takımından tümüyle ya da münferiden sorumlu olan tüzel kişiliği ifade etmektedir. (2014 KLMFPT, 8) Dolayısıyla lisans adayı dernek ya da anonim şirket olabilir.

Lisans Veren (Licensor) terimi ise, Kulüp Lisans Sistemini işleten, lisansı veren ve izleme sürecinde belirli görevleri üstlenen kurumu ifade eder. Ülkemizde KLMFPT kapsamında Lisans Veren “Türkiye Futbol Federasyonu” dur. (2014 KLMFPT, 9)

UEFA Kulüp Lisansı için süreç, TFF ’nun belirleyeceği tarihte başlar ve UEFA’nın belirlediği süre içerisinde lisans kararlarını UEFA’ya iletildiği tarihte sona erer. Ulusal Kulüp lisansı için ise süreç TFF ’nin belirleyeceği tarihte başlar ve KKK ’nun lisans ile ilgili son kararı verdiği tarihte sona erer. (2014 KLMFPT m. 10/1)

Süreç, aşağıdaki adımlardan oluşur; (2014 KLMFPT m. 10/ 2)

- Lisans adaylarına TFF tarafından lisans başvurusu evraklarının sunulması
- Sunulan başvuru evrakları doğrultusunda başvuru dosyasının hazırlanarak TFF ’na iletilmesi
- Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Müdürlüğü tarafından başvuru dosyasının incelenmesi,
- Lisans adayları tarafından yazılı temsil mektubunun TFF ’na sunulması,
- KKK ’nun değerlendirmesi ve karar vermesi,
- Lisans kararları listesinin TFF başkanlığına, muhataplarına ve UEFA’ya sunulması.

Görüldüğü üzere lisans sürecinin girdisi başvuru evrakları, çıktısı ise lisans kararları listesidir.

Lisans kararları listesi (List Of Licensing Decisions), UEFA kriterleri çerçevesinde lisans süreci geçiren ve KKK tarafından lisans verilmiş ya da verilmemiş lisans adayları hakkında bilgileri içeren listedir.

Süreç adımlarında belirtilmiş olan temel aşamalara ait tarihler, KLMFPM teklifi doğrultusunda KKK tarafından belirlenir ve ilgililere başvuru evrakları ile birlikte duyurulur. (2014 KLMFPT m.3/3)

Lisans adayları kulübün başvuru dosyası²² ile birlikte TFF ’na yazılı olarak başvurusu ardından KLMFPM tarafından incelemeye alınır. İnceleme ardından ilgili dosya, Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Müdürü’nün başvuru hakkındaki düşüncesi ile birlikte KLMFPM ’ne iletilir. KLMFPM, dosya üzerinde incelemesini yapar. KLMFPM

²² Başvuru Dosyası, TFF Web sitesinde yayınlanır.

gerekli görür ise yerinde inceleme, ilave bilgi ya da belge ve bilirkişi görevlendirmesi isteyebilir, sözlü duruşma yapılmasına karar verebilir. (2014 KLMFPT m. 12/2)

Lisans adayı, kulüpler ve futbol teşkilatı ile ilgili her bir görevli, KLK ‘nun istediği bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüdür. KLK, KLMFPT çerçevesinde ilgili kuruluşların temsilcilerini çağırarak bilgi alma yetkisine haizdir. (2014 KLMFPT m. 13 /1,2)

KLK ‘nun lisans incelemesi müzakereleri KLK başkanı tarafından yönetilir ve inceleme, değerlendirme faaliyetlerinden sonra oylama yapılır. Oylama müzakereye katılanların soyadı sırasına göre yapılır ve başkan oyunu en son kullanır. (2014 KLMFPT m. 12/3) KLK UEFA Kulüp Lisansı için son kararını en geç Mayıs ayının 10. Günü, Ulusal Kulüp Lisansları için ise Temmuz ayının son iş günü mesai saati bitimine kadar sonuçlandırmak ve açıklamak durumundadır. (2014 KLMFPT m. 12/4)

KLK Kararları TFF resmi WEB Sitesi üzerinden yapılır. Kararın yayınlandığı gün kulüplere faks yolu ile kararın tebliği yapılır. (2014 KLMFPT m. 12/5)

KLMFPT 'na göre kulüp lisanslama süreci, bağımsız bir denetim organı tarafından yıllık olarak Kulüp Lisans Kalite Standartlarına (Club Licensing Quality Standard) göre denetlenmelidir. (2014 KLMFPT m. 3/1) Bu metot ile lisanslama adımlarının, süreç girdi ve çıktılarının faaliyet ve uygunluk çerçevesinde güvencesinin sağlanması hedeflenmektedir.

Kulüp Lisans Kalite Standardı, kulüp lisans sistemi uygulanırken, lisans veren tüm tarafların uyması gereken asgari gereklilikleri tanımlayan belgedir. (2014 KLMFPT, 6)

İlgili denetim ve sürecin ilgili organlarının iç denetimi hakkında bilgilendirme 31.03.2015 tarihli politika beyanında tanımlanmıştır. Politika beyanında tanımlı denetim bilgilendirmesi "5.3.1.2 Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Müdürlüğü" bölümünde anlatılmıştır.

2015-2016 Lisanslama Sezonu için ilk duyuru ve başvuru evraklarının lisans adaylarına sunulması TFF WEB sitesinden 12.12.2014 tarihinde “2015-2016 sezonu için Kulüp Lisans Süreci başlıyor” başlığı ile duyurulmuştur.(WEB_45)

4.2.3. UEFA ve Ulusal Lisans İzleme Süreci ve Temel İzleme Adımları

İzleme süreci (Monitoring Process), lisans kararının verildiği tarih ile lisans sezonunun (Licence Season) sonuna kadar, lisans veren tarafından lisans sahibinin belirli

aralıklarla izleme şartlarına (Club Monitoring Requirements) uyup uymadıklarının takibi işlemlerini kapsayan süreçtir.

Lisans sezonu (Licence Season), TFF 'nun lisans kararları listesini UEFA'ya teslim etmek üzere öngörülen sürenin dolmasını takip eden gün başlar ve bir sonraki yıl için öngörülen süreye kadar devam eder. (2014 KLMFPT, 8)

Bu doğrultuda lisans sezonu tanımından yola çıkıldığında 2015 – 2016 sezonu için UEFA Kulüp Lisans Süreci 2015 Mart ayının son iş günü başlayacak ve lisans kararlarının 2015 yılının Mayıs ayında yayınlanması ile sonlanacaktır. Akabinde 2015-2016 Lisans sezonu başlayacak ve 2016 yılında tamamlanacak lisans süreci ile sonlanacaktır. 2015 – 2016 Lisans sezonunda izleme süreci sürdürülecektir. Lisans Sürecinde UEFA / ulusal lisanslama kriterlerine uyum değerlendirilirken, izleme sürecinde kulüpler izleme şartları açısından değerlendirilecektir.

UEFA ve ulusal lisans izleme süreçlerinin adımları, izleme şartlarını değerlendiren taraflar bakımından farklılaşırlar.

UEFA lisans izleme süreci minimum koşullarda aşağıdaki adımlardan oluşur; (2014 KLMFPT m. 73/A/2/a-g)

- TFF 'nun lisans sahibine izleme dosyasını iletmesi,
- Lisans sahibinin tamamladığı izleme dosyasını TFF 'ne geri iletmesi,
- Lisans sahibinin, TFF 'na iletmiş olduğu her bir belge ve evrakın tam olduğunun TFF tarafından değerlendirilmesi ve onaylanması,
- Onaylanan izleme dosyasının TFF tarafında UEFA yönetimine sunulması,
- Dosyanın UEFA Kulüp Mali Kontrol Kurulu tarafından değerlendirilmesi,
- Gerekli görülen durumlarda UEFA yönetiminin / TFF ya da UEFA Kulüp Mali Kontrol Kurulunun Lisans Sahibi kulüpten ek bilgiler istemesi
- UEFA Kulüp Mali Kontrol Kurulunu yöneten prosedürel kuraların ²³ çerçevesinde UEFA Kulüp Mali Kontrol Kurulunun karar vermesi

Ulusal Lisans İzleme Süreci ise minimum koşullarda aşağıdaki adımlardan oluşur; (2014 KLMFPT m. 73/B/2/a-f)

- TFF nun lisans sahibine izleme dosyasını iletmesi
- Lisans sahibinin tamamladığı izleme dosyasını TFF 'na geri iletmesi,

²³ UEFA Prosedürel Kurallar

- Lisans sahibinin, TFF 'na iletmış olduğu her bir belge ve evrakın tam olduğunun TFF tarafından değerlendirilmesi ve onaylanması,
- Onaylanan izleme dosyasının KLMFPM tarafından KKK 'na iletilmesi,
- Dosyanın KKK tarafından değerlendirilmesi,
- KKK 'nun kararını vermesi.

İzleme sürecinde lisans sahibi kulüp tarafından, TFF ve UEFA KKK' larının her türlü taleplerine ve sorularına yanıt verilir. İzleme şartlarının yerine getirilip getirilmediğinin ispatlanması için gerekli tüm bilgi ve belgeler kurullara iletilir. Ayrıca lisans süreci içerisinde TFF 'ye iletilen ve lisanslama sürecine girdi oluşturan olaylar, kulübün dahil olduğu hukuki uyuşmazlıklar ve mali tablolar üzerinde meydana gelen değişiklikler 15 gün içerisinde lisans verene bildirilir. (2014 KLMFPT m. 75/1) Ulusal izleme sürecinde ise, bu sorumluluklara ilgili kulüp ile yalnızca TFF arasındadır. (2014 KLMFPT m. 75/2)

İzleme sürecinde TFF, izleme sürecinin bitiş tarihlerini lisans sahibine bildirmekle yükümlüdür ve UEFA KKK ile işbirliği içinde çalışır. UEFA Kulüp Mali Kontrol Kurulu'na raporlama yapanların kulüp lisans kriterlerini yerine getirenler ile aynı kişiler oldukları ve kulüp izleme amacına uygun oldukları TFF tarafından onaylanır. Ayrıca lisans sahibi tarafından kulüp izleme sürecinde sunulan tüm bilgiler, lisans kararından sonra meydana gelmiş ve daha önceden sunulan bilgilerin değişmesine neden olmuş önemlilik derecesi yüksek olan olaylar UEFA KKK 'na bildirilir. (2014 KLMFPT m. 74/a,b,d,e)

4.2.4. UEFA ve Ulusal Kulüp Lisans Kriterleri

UEFA tarafından tanımlanan ve zamanla mali fair play kavramına evrilen kriterlerin beş ana grupta toplandığı edilmiştir. UEFA kulüplerin uyması gereken bu kriterleri UEFA Club Licensing And Financial Fair Pay Regulation²⁴ (UEFACLFFPR) isimli doküman ile tanımlamıştır. Bu doğrultuda TFF, yayımladığı Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatı²⁵ ile ilgili kriterleri; UEFA'nın belirttiği şartlarda ulusal sisteme uyarlamış ve Türkçeleştirmiştir.

²⁴ Çalışmanın hazırlandığı dönemin güncel yayımı Edition 2012 dir. Yayın 2015 yılında revize edilmiştir. Değişiklikler Bölüm 7 'da incelenmiştir.

²⁵ Çalışmanın hazırlandığı dönemin güncel yayımı Ocak 2014 versiyonudur. Yayın 2016 yılında revize edilmiştir. Değişiklikler Bölüm 7 'da incelenmiştir.

Ülkemizde lisanslama sürecine Süper Lig, 1. Lig ve 2. Lig Kulüpleri dahil olmakla birlikte ilgili ligler kapsamında lisans talebinde bulunan adaylar; ilgili ligler kapsamında her bir kriter için sorumlu tutulmamaktadır. Süper Lig için Ulusal Lisans adayları ve UEFA Kulüp Lisansı adayları tüm kriterlerden sorumlu tutulurken, 1. ve 2. Lig için Ulusal Lisans Adayı olan kulüpler bazı kriterlerden muaf tutulmuştur.

Bu doğrultuda UEFA Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Kriterleri, her bir kriter grubu bazında hazırlanan tablolar²⁶ ile sunulmuştur. Tablolarda kriterlerin UEFA tarafında belirlenen orijinal İngilizce isimleri, TFF tarafından Türkçeleştirilen isimleri, TFF ve UEFA Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Talimatlarında tanımlandıkları maddelerin numaraları ve kriterlerin hangi liglerde uygulanacağı verilmiştir.

Tablolar, KLMFPT bölüm V madde 28,29 ve 30 'da, her üç lig için ayrı ayrı tanımlanan kriter listeleri doğrultusunda hazırlanmıştır. Bu listelerde tanımlanmış kriterler ile; her bir kriterin açıklamasının yapıldığı KLMFPT bölüm VI da ki bazı kriterlere ait isim farklılıkları ya da kapsam farklılıkları gözlemlenmiştir. Bu farklılıkları aydınlatmaya dair açıklamalar, talimatın ve kriterlerin iyi anlaşılması için; sıradaki alt bölümlerde yeri geldiğinde verilmiştir.

4.2.4.1.Sportif Kriterler (Sporting Criteria)

Tablo 4.1 Sportif Kriterler ve Kriterlerin TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması

Kriter (TFF Kulüp Lisanslama Talimatında Tanımlı Kriter)	Türkiye'de Hangi Lig İçin Uygulanıyor ?			TFF Kulüp Lisans Talimatında Kriterin Tanımlandığı Madde No	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriter	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriterin Talimattaki Madde Numarası
	Süper Lig	1. Lig	2. Lig			
Gençlik Geliştirme Programı	◆	◆	◆	31	Youth Development Programe	Article 17
Genç Takımlar	◆	◆	◆	32	Youth Teams	Article 18
Oyuncular Sağlık Muayeneleri	◆	◆		33	Madical Care Of Players	Article 19
Oyuncuların Tescili	◆	◆		34	Registration Of Players	Article 20
Profesyonel Oyuncular İle Sözleme İmzalaması	◆	◆		35	Written Contract With Professional Players	Article 21
Hakemlik ve Futbol Oyun Kuralları	◆	◆		36	Refereeing Matters And Laws Of The Game	Article 22
İrksal Eşitlik Uygulaması	◆	◆		37	Racial Equality Practice	Article 23

²⁶ Tablo 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5 ve 4.6

4.2.4.2. Altyapı Kriterleri (Infrastructure Criteria)

Tablo 4.2 Altyapı Kriterleri ve Kriterlerin TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması

Kriter (TFF Kulüp Lisanslama Talimatında Tanımlı Kriter)	Türkiye’de Hangi Lig İçin Uygulanıyor ?			TFF Kulüp Lisans Talimatında Kriterin Tanımlandığı Madde No	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriter	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriterin Talimattaki Madde Numarası
	Süper Lig	1. Lig	2. Lig			
TFF Kulüp Müsabakalarının Oynanacağı Stadyumlar	♦	♦	♦	38	Stadium For UEFA Clup Competitions	Article 24
Antrenman tesisleri ve Kullanımı	♦	♦	♦	39	Training Facilities - Availability / Training Facilities - Minumum Infrastructure	Article 25 / Article 26
Stadyum ve Güvenlik Talimatı	♦	♦	♦	38	Stadium For UEFA Clup Competitions	Article 24
Spor Alanı Güvenlik Sertifikası	♦	♦	♦	38	Stadium For UEFA Clup Competitions	Article 24

4.2.4.3. Personel Kriterleri ve İdari Kriterler (Personnel And Administrative Criteria)

Tablo 4.3 Personel - İdari Kriterler ve Kriterlerin TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması

Kriter (TFF Kulüp Lisanslama Talimatında Tanımlı Kriter)	Türkiye’de Hangi Lig İçin Uygulanıyor ?			TFF Kulüp Lisans Talimatında Kriterin Tanımlandığı Madde No	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriter	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriterin Talimattaki Madde Numarası
	Süper Lig	1. Lig	2. Lig			
Kulüp Sekreterliği	♦	♦		40	Club Secretariat	Article 27
Genel Müdür	♦	♦	♦ ²⁷	41	General Manager	Article 28
Mali İşler Sorumlusu	♦	♦		42	Finance Officer	Article 29
Medya Sorumlusu	♦	♦		43	Media Officer	Article 30
Tıp Doktoru	♦	♦	♦	44	Medical Doctor	Article 31
Fizyoterapist	♦	♦		45	Physiotherapist	Article 32
Masör	♦	♦	♦	46		
Güvenlik Sorumlusu	♦	♦		47	Security Officer	Article 33
Emniyet ve Güvenlik Organizasyonu ve Görevliler	♦	♦		48	Stewards	Article 34
Taraftar İrtibat Sorumlusu	♦	♦		49	Supporter Liaison Officer	Article 35
A Takım Teknik Sorumlusu	♦	♦	♦	50,59	Head Coach Of First Squad,Common Provisions ...	Article 36,40

²⁷ KLMFPT m. 29/ c / 1 ‘de İkinci Lig Kulüpleri için Genel Müdür görevi, Kulüp Müdürü biçiminde tanımlanmaktadır.

A Takım Teknik Sorumlu Yardımcısı	◆	◆	◆	51,59	Assistant Coach Of First Squad, Common Provisions ...	Article 37,40
Gençlik Geliştirme Programı Teknik Sorumlusu	◆	◆	◆	52,59	Head Of Youth Development Programme, Common Provisions ...	Article 38,40
Genç Takım Teknik Sorumluları	◆	◆		53,59	Youth Coaches, Common Provisions ...	Article 39,40
Akreditasyon Sorumlusu	◆	◆	◆	54		
Stadyum Sorumlusu	◆	◆	◆	55		
Etik Temsilcisi	◆	◆		56		
Kulüp Lisans ve Mai Fair Play Sistemi Sorumlusu	◆	◆		57		
Bilet Sorumlusu	◆	◆		58		
Haklar ve Yükümlülükler	◆	◆		60	Rights And Duties	Article 41
Lisanslama Sezonunda Değişiklik Yapma Yükümlülüğü	◆	◆		61	Duty Of Replacement During The Season	Article 42

TFF'nin KLMFPT 'nda yer alan Personel Kriterleri ve Yönetmelik Kriterler grubunda tanımlı "Akreditasyon Sorumlusu", "Stadyum Sorumlusu", Etik Temsilci", "Kulüp Lisans ve Mai Fair Play Sistemi Sorumlusu", "Bilet Sorumlusu" görevlerine ait kriterler, UEFACLFFPR 'da yer almamaktadır. Bu kriterlerin; ulusal yapı dikkate alınarak TFF tarafından tanımlandığı görülmektedir.

"Masör" görevi ile ilgili kriter için de, UEFACLFFPR da ayrı bir tanımlama bulunmamakta; masör görevi ile ilgili tanımlama UEFACLFFPR 'da Article 32 "Physiotherapist" bölümünde yapılmaktadır. TFF Talimatında "Physiotherapist" görevine ait tanımın karşılığı olan "Fizyoterapist" görevi kriteri tanımlanmakla birlikte TFF tarafından ayrı bir Masör kriteri de tanımlanmıştır.

4.2.4.4.Hukuki Kriterler (Legal Criteia)

Tablo 4.4 Hukuki Kriterler ve Kriterlerin TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması

Kriter (TFF Kulüp Lisanslama Talimatında Tanımlı Kriter)	Türkiye'de Hangi Lig İçin Uygulanıyor ?			TFF Kulüp Lisans Talimatında Kriterin Tanımlandığı Madde No	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriter	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriterin Talimattaki Madde Numarası
	Süper Lig	1. Lig	2. Lig			
Yasal Grup Yapısı ve Hakim Ortak – Raporlama Yapan Kuruluş ve Raporlama Çerçevesi	◆	◆		65	Legal Group Structure And Ultimate Controlling Party / Reporting Entity And Reporting Perimeter	Article 46, Article 46bis
UEFA ve Ulusal Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Sistemine Uyuma Taahhütname	◆	◆	◆	62	Declaration In Respect Of Participation In UEFA Club Competitions	Article 43
Gizlilik Anlaşması	◆	◆	◆			

Asgari Olarak Verilmesi Zorunlu Hukuki Bilgiler	◆	◆		63	Minimum Legal Information	Article 44
Futbol Şirketi İle Yapılan Sözleşme	◆	◆	◆	64	Written Contract With A Futbol Company	Article 45

“Yasal Grup Yapısı ve Hakim Ortak – Raporlama Yapan Kuruluş ve Raporlama Çerçevesi” kriteri²⁸ KLMFPT 'ında, Hukuki Kriterler arasında yer almaktadır. Kriterin içeriğinde lisans adayının yasal örgüt yapısını tanımlanmasına ait şartlar, örgüt yapısı doğrultusunda finansal raporlamanın çerçevesi ve kapsamı tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda bakıldığında ilgili kriterin hem hukuki hem de mali kriter grubuna ait olduğu yorumlanabilir. Nitekim bu birliktelik, UEFA tarafından hazırlanan ve TFF’ nin ilgili talimatına temel oluşturan orijinal kriterler metninde birbirini tamamlayan iki madde olarak Legal Group Structure And Untimate Controlling Party Article 46 kapsamında Hukuki Kriterlerin içerisinde (Legal Criteria) ve Reporting Entity And Reporting Perimeter Article 46bis kapsamında Mali Kriterler (Financial Criteria) içrinde tanımlanmıştır. TFF, bu iki birbirinin içerisine geçmiş kriteri birleştirerek, KLFMPT 'da; Hukuki Kriterlerin içerisinde Madde 65’de tanımlamıştır. Çalışmamızda, Mali Kriterler incelenirken UEFA’nın yaklaşımı dikkate alınmış ve bu maddenin içerisindeki hukuksal yapının yön verdiği finansal raporlama çerçevesi de detaylı olarak incelenmiştir.

Kriterler arasında gösterilmiş olan “Gizlilik Anlaşması” için TFF ve UEFA talimatlarında kriterlerin detaylı olarak anlatıldığı bölümünde bir tanımlama yapılmamıştır. Bu kriterin lafsı KLMFPT m. 27/e/3, m. /28/e/3 ve m. 29/e/3 de geçmektedir. 2015 – 2016 Lisanslama Sezonu Hukuki Kriterler Başvuru Belgeleri incelendiğinde ilgili “Gizlilik Sözleşmesi²⁹” nin TFF ile lisans adayı arasında yapılan bir sözleşme olduğu görülmektedir. Bu noktada lisanslama sisteminin bir gerekliliği olan gizlilik prensibinin karşılıklı olarak bir sözleşme ile imza edilip hayata geçirilmesinin; TFF tarafından bir lisanslama şartı olarak talimata alındığı ve lisanslama kriteri gibi işlendiği görülmektedir.

²⁸ İlgili kriter KLMFPT m. 65’de anlatılmakta ve kriter “Yasal Grup Yapısı ve Hakim Ortak – Raporlama Yapan Kuruluş ve Raporlama Çerçevesi” biçiminde isimlendirilmektedir. Ancak aynı talimatın m. 27/b/e ve m. 28/e/1 kısımlarında ilgili kriter “Yasal Grup Yapısı ve Hakim Ortak – Bildirimde Bulunma Çerçevesi” biçiminde isimlendirilmiştir. Her iki tanımdan da aynı mana çıkarılabileceğinden bu durumun tarafımızca, tercüme ve adaptasyon aşamasında oluşan bir tercüme - koordinasyon sorunu olduğu düşünülmektedir.

²⁹ Örnek Sözleşme için TFFKLMKBD 2015 – 2016

4.2.4.5.Mali Kriterler (Financial Criteia)

Tablo 4.5 Mali Kriterler ve Kriterlerin TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması

Kriter (TFF Kulüp Lisanslama Talimatında Tanımlı Kriter)	Türkiye’de Hangi Lig İçin Uygulanıyor ?			TFF Kulüp Lisans Talimatında Kriterin Tanımlandığı Madde No	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriter	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriterin Talimattaki Madde Numarası
	Süper Lig	1. Lig	2. Lig			
Yıllık Mali Tablolar	♦	♦	♦	66	Annual Financial Statements	Article 47
Ara Dönem Mali Tabloları	♦	♦	♦	67	Financial Statements For The Interim Period	Article 48
Diğer Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmaması	♦	♦	♦	68	No Overdue Payables Towards Football Clubs	Article 49
Personel ve Sosyal Güvenlik Kurumuna / Vergi Dairesine Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmaması	♦	♦	♦	69	No Overdue Payables Towards Employees And Social / Tax Authorities	Article 50
Lisans Verme Kararı Öncesinde Sunulması Gereken Beyanlar	♦	♦		70	Written Representations Prior To The Licensing Decision	Article 51
Gelecek Döneme İlişkin Mali Bilgiler	♦	♦		71	Future Financial Information	Article 52

4.2.4.6.İzleme Şartları (Monitoring Requirements)

Tablo 4.6 Kulüp İzleme Şartları ve Şartların TFF/UEFA Dokümantasyon Karşılaştırması

Kriter (TFF Kulüp Lisanslama Talimatında Tanımlı Kriter)	Türkiye’de Hangi Lig İçin Uygulanıyor ?			TFF Kulüp Lisans Talimatında Kriterin Tanımlandığı Madde No	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriter	UEFA Kulüp Lisanslama Talimatında Yer Alan Dayanak Kriterin Talimattaki Madde Numarası
	Süper Lig	1. Lig	2. Lig			
Denk Hesap Şartı	♦			77,78,79,80,81,82	Break - Even Requirement	Article 58,59,60,61,62,63
Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmamasının Devamlı Takibi	♦			84	No Overdue Payables Towards Football Clubs – Enhanced	Article 65
Personel ve Sosyal Güvenlik Kurumuna / Vergi Dairesine Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmamasının Devamlı Takibi	♦			85	No Overdue Payables Towards Employees And Social / Tax Authorities – Enhanced	Article 66
Gelecek Döneme İlişkin Mali Bilgilerin Devamlı Takibi	♦			83	Future Financial Information – Enhanced	Article 64
Bilanço Tarihinden Sonraki Değişikliklerin Bildirilmesi	♦			86	Duty To Report Subsequent Events	Article 67
Uygunluk Denetimleri	♦			87	Compliance audits	Article 71

İzleme şartları, KLMFPT m. 28/29/30 'da birer mali kriter olarak listelenmekle birlikte; KLMFPT ve UEFACLFFPR; ilgili şartların detaylı anlatımın yapıldığı bölümlerde İzleme Şartları / Monitoring Requirements olarak sınıflandırılmakta ve ayrıştırmaktadır. Ancak izleme şartları incelendiğinde; mali kriterlerin devamlılığını ölçen - izleyen birer kriter oldukları açıkça anlaşılmaktadır. Bu sebeple, izleme şartlarına mali kriterler çerçevesinde bakılmasında bir sakınca olmadığı düşünülebilir.

4.2.5. UEFA Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Kriterlerinden

Ulusal Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Kriterlerinin Türetilmesi

UEFA üyesi tüm federasyonlar, UEFA UEFACLFFPR dokümanı ile tanımlanmış olan lisanslama ve mali fair play kriterlerini referans alarak, UEFA müsabakalarına giriş kapsamında lisans veren, alan ve ilişkili tüm tarafların haklarını, görevlerini, ilgili kriterleri ve gerekli tüm süreçleri kendi ulusal talimatları ile tanımlarlar. (2012 UEFACLFFPR Annex III/A, 2014 KLMFPT Ek II/A) Bir başka anlamda UEFA'nın tanımladığı lisanslama sistemini ve kriterleri, kendi kulüplerine uygulamak üzere ulusal boyutta bir entegrasyon sürecinden geçirirler ve kendi ulusal lisanslama sistemlerini inşa ederler.

UEFA kriterlerinde gerçekleşen her bir değişim, revizyon; ulusal boyuttaki uygulamasına da federasyonlar tarafından yansıtılır.

Entegrasyon kavramı UEFA tarafından UEFACLFFPR Annex III 'de anlatılmakta ve entegrasyon süreci UEFACLFFPR Annex III / B bölümünde tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda TFF ulusal lisanslama süreci entegrasyonu UEFACLFFPR Ek II / B'de izah edilmiştir. Entegrasyon sürecinin çıktısı; ulusal boyuta adapte edilmiş lisanslama kriterleri Tablo 4.1,4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6 ile karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Genel anlamda entegrasyon ile UEFACLFFPR 'dan ulusal bir lisanslama talimatının oluşturulması; entegrasyon sürecinin ana çıktısıdır. Entegrasyonda özetle, UEFA üyesi ulusal federasyon tarafından ulusal lisanslama talimatı hazırlanır ve belirlenen teslim tarihine kadar UEFA'ya incelenmek üzere iletilir. İletilen talimat, UEFA'nın resmi dillerinden birine tercüme edilmiş olmalıdır. (2014 KLMFPT Ek II/B/1)

Ulusal federasyon tüm UEFA kriterlerinin kendi ulusal lisanslama talimatına entegre edilmesi açısından sorumluluk taşır. (2014 KLMFPT Ek II/B/2) Ancak ulusal

federasyon amacına uygun olarak ulusal kulüp lisanslama kriterlerini artırabilir ya da bunlara ilaveler yapabilir. (2014 KLMFPT Ek II/B/3)

Bu duruma örnek olarak Tablo 4.3 ile listelediğimiz Personel ve İdari Kriterlerdeki eklentiler verebilir. KLMFPT 'ında, UEFA'nın gereklilikleri tanımlamış ve ek olarak farklı personellerin istihdamına ve görev tanımlarına yönelik eklentiler yapılmıştır.

Eklentiler ve artırılmış ilave asgari kriterler, UEFA Kulüp müsabakalarına giriş için gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla geçerlilik kazanırlar. (2014 KLMFPT Ek II/B/4) Öncelikle UEFA tarafında tanımlanmış asgari kriterlerin uygulanması ve tanımlanması zorunludur.

Ulusal federasyon, ulusal lisanslama talimatını kendi ulusal mevzuatına uygun olarak tanımlamakla yükümlüdür. UEFA 'ya iletilen ulusal talimat ile birlikte, ulusal mevzuata uygunluğu; ulusal federasyon tarafından UEFA'ya teyidi sağlanır. (2014 KLMFPT Ek II/B/5)

Hazırlanan ulusal lisanslama talimatının UEFA lisanslama ve mali fair play kriterlerine uygunluğu, verilen lisansın asgari kritere uygunluğu UEFA tarafından değerlendirilir. (2014 KLMFPT Ek II/B/7) UEFA tarafından onaylanmayan bir ulusal lisanslama talimatının, UEFA ve ilgili çerçevede bir geçerliliği yoktur.

BÖLÜM 5. UEFA VE ULUSAL MALİ LİSANS KRİTERLERİ ve 2015 – 2016 SEZONU ÖRNEKLERİ

Çalışmamızın odak noktasında mali kriterler yer almaktadır ancak mali kriterlerin diğer kriter grubundan tamamen bağımsız olarak değerlendirilmesi düşünülmemelidir. UEFA'nın 5 ana grupta topladığı bu yönetsel kıstaslar ve performans kriterleri, birbirleri ile konuşan bir sistem niteliğindedir. Araştırmamızın odak noktasında olan mali kriterler bu çerçevede; diğer kriterlerin şart koştuğu asgari gereksinimlerin kulüplere olan mali yansımalarını yönetme, izleme ve yine finansal anlamda iyileştirici önlemlerin alınmasını sağlama, bu yapıyı güvence altında tutma görevini üstlenirler.

UEFA Mali Kriterleri, kulüpler için bir finansal raporlama çerçevesi tanımlar. Her bir kriter için hazırlanması gereken tablo ve bildirimler topyekûn söz konusu finansal raporlamayı oluşturur. Söz konusu finansal raporlamanın yapılacağı şablonlar, TFF tarafından “başvuru dosyası” başlığı ile TFF Web sitesinden yayınlanır.

Tüm kriterlerin eş güdümlü çalıştırılması ve sürdürülmesi durumunda kulüpler ve ilişkili oldukları tüm çevre, adil bir yönetsel – finansal – hukuki - etik etkileşime kavuşacaktır. Bu perspektiften yola çıkarak; mali kriterlere birer finansal performans kriteri, muhasebe esası, gelir – gider takibi, uygun olmayan durumlarda kulüplerin korktuğu birer mevzuat şartı penceresinden değil, daha genel anlamda bir planlama – uygulama – ölçme – önlem alma ³⁰ döngüsü yaklaşımı ile bakmanın uygun olacağı düşüncesindeyiz.

2015 – 2016 Sezonu için UEFA'nın ve UEFA'nın 2012 yılında tanımladığı kriterlerden adapte edilen TFF lisanslama ve mali fair play kriterleri, izleme kriterleri hariç tutulduğunda toplam 6 kriterden oluşmaktadır.

UEFACLFFPR incelendiğinde bu sayının 7 olduğu görülmektedir. İlgili talimatta; hukuki kriterlerin sonuncu maddesi “Article 46 – Legal Group Structure And Ultimate Controlling Party” başlığı ile verilmiş, devamında mali kriterlerin tanımlanmasına başlanmış ve ilk mali kriter “Article 46bis – Reporting Entity And Reporting Perimeter” başlığı ile bir önceki kriterin devamı niteliğinde verilmiştir. KLMFPT 'da bu iki kriter hukuki kriterlerin altında “Madde 65 Yasal Grup Yapısı ve Hakim Ortak –Raporlama Yapan Kuruluş ve Raporlama Çerçevesi” ismiyle birleştirilerek tanımlanmıştır. Ulusal

³⁰ PUKO Çevrimi

mevzuat şartları ve uygulamalarımız çevresinde “Article 46bis – Reporting Entity And Reporting Perimeter” maddesi, “Raporlama Yapan Kuruluş ve Raporlama Çerçevesi” başlığı ile ulusal sistemimize hukuki kriterler altında tanımlanmıştır.

Çalışmamızda, kriterlerin ulusal uygulamaları üzerinde durduğumuz için kriterlerin tanımlanmasında, Ocak 2014 tarihinde yayımlanan KLMFPT kaynak olarak kullanılmıştır. Ancak kriterlerin birinci derecede kaynağı olan UEFACLFFPR ile karşılaştırmaların yapılması da söz konusudur.

5.1. YILLIK MALİ TABLOLAR

5.1.1. UEFA Kriteri Kapsamında Yıllık Mali Tabloların Hazırlanması Şartlarının Çerçevesi

Yıllık Mali Tablolar (Annual Financial Statements) kriteri, KLMFPT 'nın 66. maddesinde tanımlanmış olan ve mali kriterlerin tanımlama sıralamasında yer alan ilk kriterdir. Kriterde, kulübün dönemsel mali bilgilerini içeren bir tablo seti hazırlaması, tablo setinin bağımsız bir taraf tarafından denetlenmesi şartları tanımlanmakta ve akabinde denetim ve tabloların hazırlanması aşamasında uyulması gereken muhasebe ilkeleri ve tabloların sunum koşullarına ait şartlar belirtilmektedir.

Kritere göre, lisans için başvuruda bulunan kulüp, lisans verene (ülkemizde TFF) başvuru için son teslim tarihinden önce, lisans kararları listesinin UEFA'ya iletilmesi gereken son tarihten önce sonlanacak yasal hesap kapanış tarihini esas alarak, yıllık mali tablo setini hazırlamalı ve sunmalıdır. (2014 KLMFPT m. 66/1)

Futbol kulüplerinin ya da spor kulüplerinin futbol şubelerinin devredildiği anonim şirketlerin yasal hesap dönemleri ülkemizde özel hesap dönemi niteliğinde olup, 01 Haziran tarihinde başlayıp 31 Mayıs tarihinde sonlanır. Kriterin, lisans başvurusu için belirttiği dönem esası ve özel hesap dönemi çerçevesinde çizilen yasal hesap kapanış tarihi dikkate alındığında, örnek olarak 2015 – 2016 lisans sezonu için; başvuru aşamasında sunulacak mali tablo setine ait dönem aşağıdaki gibi olacaktır.

- Lisans Sezonu: 2015 – 2016
- LKL 'nin UEFA'ya iletileceği son tarih: 10.05.2015 (WEB_46)
- LKL 'nin UEFA'ya iletileceği son tarihten önceki yasal hesap kapanış tarihi: 31.05.2014
- Kritere göre hazırlanacak mali tablo setinin dönemi: 01.06.2013 / 31.05.2014

Hazırlanması gereken mali tablo setinin aşağıda tanımlanmış olan tablolardan ve unsurlardan oluşması gerekmektedir;

- Bilanço (balance sheet),
- Gelir tablosu (profit and loss account),
- Nakit akış tablosu (cash flow statement),
- Önemli muhasebe politikalarının özetini içeren notlar ve diğer açıklamalar (notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory notes)
- Lisans başvurusunda bulunan tarafın yönetimi tarafından hazırlanacak mali rapor (financial review by management)
- Başvuru dosyasında tanımlanan ek mali bilgiler³¹

Kriterde ilgili mali tablolar, muhasebe literatüründe bilinen özellikleri taşımakla birlikte; UEFA tarafından bir futbol kulübünün yapısına özgü nitelikte özelleştirilirken diğer bir taraftan da muhasebeleştirme ilkelerinde bir kısım farklı politikalar tanımlanmaktadır. Özetle tabloların hazırlanması, sunulması ve denetlenmesi aşamalarında belirli, özgün şartlar tanımlanmaktadır.

5.1.2. Yıllık Mali Tabloların Bağımsız Denetimi

Hazırlanacak yıllık mali tablolar, KLMFPT 'nın Ek IV bölümünde tanımlanmış olan şartlara uyacak biçimde denetimden geçmelidir. (2014 KLMFPT m. 66/2) Bu şartlar genel olarak UEFA tarafından UEFACLFFPR Annex V 'da belirtilmiştir.

Lisans başvurusunda bulunacak olan kulübün, sunacağı mali tabloların bağımsız denetimini yapacak olan denetçi öncelikle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) yayınlamış olduğu Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kuralları'na³² uygun nitelikte bağımsız ve (2014 KLMFPT Ek IV/A/1) IFAC üyesi organlardan birisinin üyesi olmalıdır. (2014 KLMFPT Ek IV/A/2)

Ülkemizde, lisans başvurusunda bulunacak kulüplerimizin mali tabloları, aşağıda tanımlanmış olan müesseseler ve meslek mensupları tarafından denetlenmelidir;

- UEFA ve Ulusal Kulüp Lisansı alacak Süper Lig kulüplerinin mali tabloları, Bağımsız Denetim Şirketleri (2014 KLMFPT Ek IV/A/4/a)

³¹ Lisans başvuru dosyalarında belirtilmektedir (Örnek için TFFKLMKBD 2015 – 2016)

³² 2013 Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants için Bkz.

<http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-code-ethics-professional-accountants>

- Ulusal Kulüp Lisansı alacak 1. Lig kulüplerinin mali tabloları Yeminli Mali Müşavirler (YMM) (2014 KLMFPT Ek IV/A/4/b), 2015 - 2016 lisanslama sezonu itibarıyla Bağımsız Denetim Şirketleri (2014 KLMFPT m. 92/gm. 1) tarafından,
- Ulusal Kulüp Lisansı alacak 2. Lig kulüpleri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) (2014 KLMFPT Ek IV/A/4/c), 2016 - 2017 lisanslama sezonu ile birlikte Yeminli Mali Müşavirler (YMM) (2014 KLMFPT m. 92/gm. 1) tarafından denetlenmelidir.

Denetçi ile kulüp arasında bir denetim sözleşmesinin imzalanması zorunludur. Sözleşmenin 12. Ayın sonuna kadar yapılmış olması ve lisans veren kuruluşa (ülkemizde TFF) bir örneğinin iletilmesi gerekmektedir. (2014 KLMFPT Ek IV/A/3)

Sözleşmenin örneği TFF'nin lisans başvurusunda bulunanlara iletilmiş olduğu başvuru dosyasında yer almaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

Yıllık mali tabloların denetiminin neticesini belirten denetim raporunda denetimin, Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ya da asgari olarak UDS'nin gereksinimlerine uygun olarak ilgili ulusal denetleme standartları ya da uygulamalarına uygun olarak gerçekleştirildiğine dair bir beyanı yer almalıdır (2014 KLMFPT Ek IV/B/2/a) ve lisans kararını verene (ülkemizde TFF) sunulmalıdır. (2014 KLMFPT Ek IV/B/2/b)

Denetim raporunun örneği TFF'nin lisans başvurusunda bulunanlara iletilmiş olduğu başvuru dosyasında yer almaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

5.1.3. UEFA Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Kriterleri Doğrultusunda Mali Tabloların Sunum Esasları

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde “Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK)” (WEB_47) olarak tanımlanan müesseseler, bağımsız denetim şartlarına tabidirler. Bilindiği üzere halka açık şirketler de (KAYİK) sınıfına dahil olup; bağımsız denetim, TFRS / TMS ve kamunun aydınlatılması gerekliliklerine tabidirler. Halka açık şirketlerin arasında yer alan futbol şirketleri de UEFA mali kriterleri dışında; hali hazırda benzer mali tablo hazırlama ve bağımsız denetimden geçme şartları yerine getirmekle yükümlüdürler.

UEFA mali kriterleri ile birlikte, UEFA ve ulusal kulüp lisansı almak isteyen tüm adaylar UEFA Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Kriterleri doğrultusunda bağımsız denetim ve TMS/TFRS şartlarına dayanmış mali tablolar hazırlama durumu ile karşı karşıyadır.

Özünde bir lisans adayı dernek biçiminde örgütlenmiş bir futbol kulübü, bir spor kulübünün futbol şubesi ya da bir anonim şirket olabilir. Lisans adayının hazırlayacağı mali tablolar, kendisinin yasal yapısı ne olursa olsun; bulunduğu ülkenin geçerli mali raporlama çerçevesi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ya da Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre, ulusal mevzuatın anonim şirketler için tanımladığı muhasebe standartlarına dayanmalıdır. (2014 KLMFPT Ek VI/A/1)

Ülkemizde mali raporlama çerçevesi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafında yayımlanan Muhasebe Standartları ile tanımlanmaktadır.

Lisans adayının ya da lisans sahibinin mali tabloları; öncelikli esas olarak, işletmenin sürekliliği varsayımına (Going Concern) göre hazırlanmalıdır. (2014 KLMFPT Ek VI/ A/2)

Mali tabloların hazırlanmasında bir muhasebe varsayımı olan işletmenin sürekliliği varsayımı, mali tabloların işletmenin faaliyetlerinin devamlı ve ön görülebilir bir gelecekte de süreceği varsayımına göre hazırlanmasını gerektirir. İşletmenin tasfiyeye niyetinin ve ihtiyacının olmadığı, faaliyet hacminin de anlamlı ölçüde azalmayacağı düşünülür. (Örtan, Kava ve Karapınar, 2013, 3)

İşletmenin sürekliliği varsayımı ile birlikte UEFA mali kriterleri, mali tabloların hazırlanmasında aşağıdaki ilkeleri gerekli kılmaktadır; (2014 KLMFPT Ek VI/A/3)

- Adil sunum (Fair Presentation)
- Sunumun tutarlılığı (Consistency Of Presentation)
- Tahakkuk temelli muhasebe (Accrual Basis For Accounting)
- Her bir önemli kalemin sınıfının ayrı gösterilmesi (Separete Presentation Of Each Material Class Of Items)
- Varlıkların / borçların ya da gelirlerin / giderlerin netleştirilmemesi (No Offsetting Of Assets And Liabilities Or Income And Expenses)

UEFA 'nın çizdiği mali raporlama çerçevesi, IFRS Kavramsal Çerçevesini çağrıştırmakta, tabloların sunumunda dayanağın IFRS olması, kavramsal çerçevenin ilgili raporlamada vücut bulmasını gerektirecektir.

UEFA Kriterlerinde mali tablo seti için her ne kadar IFRS kavramı bir dayanak olarak geçse de; TFF'nin mali kriterler başvuru dosyasında, Tek Düzen Hesap Planına ve

Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğlerine atıflar yer almakta ve bu atıflar zaman zaman kafa karışıklığına sebebiyet vermektedir.

UEFA mali fair play kavramı lokal bir kavram olmayıp, uygulamanın sonuçları UEFA üyesi tüm federasyonları ve bu federasyonların üyesi ilgili kulüpleri etkilediğinden IFRS, mali tabloların ve diğer mali şartların dayanağını oluşturmuştur. Bununla birlikte, UEFA kriterleri belirli noktalarda sunuma ve bildirimeye yönelik bazı alanlarda spesifik şartlar tanımlamış, kendisine has muhasebe politikaları ve uygulamaları tanımlamıştır.

Bu noktalar özellikle mali tablolarda asgari olarak bildirilmesi gereken mali tablo kalemlerinin standartlaştırılmasında ve oyuncu kayıtlarının muhasebeleştirilmesi kurallarında karşımıza çıkmaktadır.

5.1.3.1.Futbolcu Kayıtlarının Muhasebeleştirilmesi

a. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Oyuncu Lisansları

Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Fixed Assets), kullanılmaları neticesinde işletmenin gelirlerinde artış sağlayan bir kısım “hak”lar, işletmeye ticari fayda sağlayan “ayrıcılıklar” ya da “üstünlükler” olup bir bedel karşılığında elde edilen ya da işletmenin çalışmaları sonucunda ortaya çıkan, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan kalemlerdir. (Sevilengil, 2014, 457)

Bilançolarda genellikle bu hesaba ait bir değer bulunmaz ancak bir kısım işletmelerde ise MODV hesabı oldukça önemli bir varlık kalemidir. (Örten vd., 2013, 3)

Oyuncu transferler neticesinde kulüplerin ya da şirketlerin sahip olduğu oyuncu lisansları; “haklar” statüsünde değerlendirilen MODV sınıfına ait bir kalemdir ve bir futbol kulübü ya da şirketi için en önemli varlık kalemleri arasında yer alır.

İlgili hesap kaleminin futbol kulüpleri ya da şirketleri için önemi formal anlamda ilerleyen bölümlerde incelenmiş ve yorumlanmıştır. Ancak öncelikle ilgili MODV kaleminin bir kulübün mali tablosundaki önemini betimlemek üzere bir örnek vermek gerekecektir.

Fenerbahçe Sportif A.Ş. ‘nin KAP 'nda yayımlanmış 31 Mayıs 2014 tarihi itibarıyla konsolide mali yapısını gösteren bilançosunda; dönen varlıklarına ait tutar 68.277.073 TL, duran varlıklarına ait tutar 277.534.451 TL olup toplam varlıklar tutarı 345.811.524 TL dir. Futbolcu lisanslarına ait net defter değeri 122.114.151 TL ve haklara ait net defter değeri 772.152 TL olup toplam MODV net kayıtlı değeri 122.886.303 TL dir. (FBAŞ 2014 Yıllık KFTBDR)

Analitik prosedür çerçevesinde cari bir inceleme yapıldığında MODV kaleminin, toplam varlıkların yaklaşık % 35,6'sını, duran varlıkların ise yaklaşık % 44,3'ünü oluşturduğu görülmektedir. Kulübün öz sermayesinin -240.531.966 TL olduğu (FBAŞ 2014 Yıllık KFTBDR) görülmekte ve Duran Varlık / Öz Sermaye oranı dikkate alındığında, MODV kaleminin kulüp için önemli bir varlık olduğu bir kez daha göze çarpmaktadır. Fenerbahçe Sportif A.Ş. 'nin Mayıs 2015 itibariyle MODV 'larının net defter değeri 68.673.370 TL 'ye düşmüştür. (FBAŞ 2015 Yıllık KFTBDR)

Ülkemizde profesyonel futbolcuların transferleri, çalışma şartları ve kulüpler ile profesyonel futbolcuların hakları ve yükümlülükleri, TFF Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı ışığında sürdürülür. (2009 TFFPFSTT m. 1) Talimat amacıyla belirtildiği üzere; transfer usullerini, kurallarını ve tarafların hak ve yükümlülüklerini belirler.

Tek düzen hesap planımızda Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı "26" numaralı hesapta ve Haklar "260" numaralı alt hesap ile izlenir.

1 No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğinde yapılan tanıma göre 260 Haklar Hesabı, *"İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar."*

Tanımda yer alan "lisans", futbolcunu oynatılması hakkına ait olan lisansa denk düşer.

1 No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'ne göre *"sahip olunan haklar maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda da 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilirler."* 151 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, maddi olmayan hakların yeniden değerlemesi söz konusu değildir.

Maddi Olmayan Duran Varlıklara muhasebe standartları kanadından baktığımızda referansımız; TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardıdır.

Fenerbahçe Sportif A.Ş. üzerinden verilmiş örnekte yer alan bilgiler, bilindiği üzere IFRS disiplini ile hazırlanmıştır.

TMS 38'e göre bir varlığı MODV olarak kabul edilebilmesi ve aktifleştirilebilmesi için öncelikle ilgili varlıkla ilişkilendirilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin mümkün olması ve ilgili varlığın maliyetinin

güvenilir biçimde ölçülmesi gerekmektedir. (Örten vd., 2013, 565) Bir kalemin varlık olarak sayılabilmesi için taşınması gereken;

- Belirlenebilirlik
- Kontrol
- Gelecekteki ekonomik yarar unsurları, MODV kalemleri için de geçerlidir. (TMS38.21-24)

Bir futbolcu lisansı;

- Transfer aşamasında ödenen tutarların net ve belirlenebilir olması açısından (bonservis ödemeleri vs.) maliyetinin güvenilir biçimde belirlenebilmesi ile maliyetinin belirlenebilmesi,
- Futbolcunun oynatılma hakkının alınarak müsabakalarda oynatılması ve futbolcunun kiralanması ya da farklı kulübe transfer edilmesi ile yolu ile ekonomik bir yararın, gelecekte de bir ekonomik faydanın muhtemel olması,
- Lisans sözleşmesi ile oyuncunun oynatılması hakkının ve kontrolünün mevzuatın izin verdiği çerçevede ilgili kulüpte ya da şirkette olması kontrol edilebilirliği,
- Her bir futbolcu için farklı lisans sözleşmeleri ile her bir lisansın özgülleştirilmesi belirlenebilirlik şartlarını sağlayarak standardın kapsamına girdiği söylenebilir.

TMS 38.24 'de tanımlandığı üzere, bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. Farklı koşullarda uygulanacak muhasebe ilkeleri standartta tanımlanır. Bir MODV için ilk muhasebeleştirme sonrası ölçümleme ilkeleri VUK ve MUGT ine göre farklılık gösterir.

TMS 38'e göre işletme, muhasebeleştirme sonrasında ölçümleme metodu olarak maliyet yöntemini ya da yeniden değerlendirme yöntemini bir muhasebe politikası olarak seçer.(TMS 38/72)

Maliyet yönteminde MODV, ilk muhasebeleştirme işleminin ardından, maliyetinden birikmiş tüm amortisman ve değer düşüklüğü zararları³³ düşülmüş olarak izlenir.(TMS 38/74) Yeniden değerlendirme yönteminde ise MODV, ilk muhasebeleştirme sürecinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki³⁴ gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamının düşülmesinden sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir ve yeniden

³³ Değer düşüklüğü zararları, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" ile tanımlanmıştır.

³⁴ Yeniden Değerleme Tarihi: Raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi (TMS 16/31, TMS 38/75)

değerleme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır.(TMS 38/75)

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasındaki bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. (TMS 38/8) Bir MODV'ın yeniden değerlendirme yöntemini esas alınarak muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıftaki diğer tüm varlıklar da etkin bir piyasanın bulunmaması durumu haricinde yeniden değerlendirme yöntemi ile muhasebeleştirilmelidir. (TMS m. 38/75)

Yeniden değerlendirme neticesinde değerde bir artış söz konusu ise, bu tutar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında öz kaynaktan fonlanır. Ancak tutarın, mevcut ise daha önceden kar ya da zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kar ya da zararda muhasebeleştirilir. (TMS m. 38/85)

Yeniden değerlendirme neticesine bir azalış söz konusu ise, bu tutar da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlendirme fonunda tutar kadar bir azalma olduğu sürece, bu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında öz kaynağa borç kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirdeki muhasebeleştirilmiş azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında öz kaynaktaki artışı azaltır. (TMS m. 38/86)

Futbol endüstrisi ve futbolcu transfer ücretlerinin tutarları, rekabet ortamı ve futbolcuların adeta birer marka niteliği taşıması, değerlerinin yaş, sportif başarı, sakatlık ve hastalık, sosyal duruş, özel hayat gibi birçok unsurdan etkilenmesi ve diğer unsurlar dikkate alındığında piyasada değerlerinin değişkenlik gösterdiği unutulmamalıdır ve karşılıklı bir pazarlama ortamının söz konusu olduğu fikri zihinleri meşgul etmelidir.

Kutlu MERİH futbol endüstrisinde bir oyuncunun, katma değer yaratan bir aktif olduğu, diğer bir taraftan da belirli bir dönemi kapsayan bir sözleşme ile oyuncuya borçlanıldığından pasif olma niteliğine de sahip olduğu düşüncesini vurgulanmaktadır. Bu doğrultuda da futbolcu muhasebesinin ilginç bir durum olduğuna dikkat çekmektedir. (WEB_48)

TMS 38'e göre bir varlığın muhasebeleştirilmesi ve itfa edilmesi, varlığın yararlı ömrüne bağlıdır. Yararlı ömür, bir varlığın işletme tarafından kullanılması muhtemel olan süre ya da varlıktan elde edilmesi muhtemel üretim sayısı ya da benzeri performans

birimidir. (TMS m. 38/8) Bu süre, varlığın özü gereği belirli (sınırlı) ya da belirsiz (sınırsız) olabilir.

Sınırlı yararlı ömre sahip MODV'nin amortismanına tabi tutarı, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğunda başlatılır. Kullanılan itfa yöntemi (doğrusal, azalan bakiyeler gibi), varlıktan beklenen gelecekteki muhtemel ekonomik faydaların işletme tarafından kullanılma şekline göre belirlenir. Yöntemin güvenilir biçimde belirlenememesi durumunda, doğrusal amortisman yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, işletme tarafından aksi belirtmediği durumlarda kar ya da zararda muhasebeleştirilir. (TMS 38/97)

Sınırlı sayıda ömre sahip bir MODV'nin kalıntı değeri, üçüncü bir şahıs tarafından varlığın yararlı ömrü sonunda satın alınacağına taahhüt edilmesi, varlığın etkin bir piyasasının bulunması ve kalıntı değerinin bir piyasa aracılığı ile belirlenebilmesi ya da buna benzer bir piyasanın yararlı ömrünün sonunda mevcut olmasının muhtemel olması durumları dışında sıfır kabul edilir. (TMS 38/100) Bilindiği üzere amortismanına tabi tutar, kalıntı değer düşüldükten sonra belirlenir. İtfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıl hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. (TMS 38/104)

Sınırsız yararlı ömre sahip MODV'larda amortisman söz konusu olamaz. (TMS 38/107) Bu durumlarda, varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değeri karşılaştırması yapılır. (TMS 38/108)

Futbolcu Lisansları için yukarıda tanımlanan temel başlıklar dikkate alındığında, kulüpler için futbolcu lisansları süresi belli MODV statüsündedir ve belirleyici unsur sözleşme geçerlilik süreleridir.

SPK'nın 2002/6 sayılı haftalık bülteninde yayımlanan 07.02.2002 tarihli, 9/181 sayılı kararına göre halka açık futbol şirketleri, futbolcularının lisans haklarını MODV olarak takip ederler. (WEB_49)

Bir MODV, elden çıkarıldığında ya da kendisinden gelecekte bir ekonomik yarar elde edilmesini beklenmemesi söz konusu olduğunda bilançodan çıkarılır. (TMS 38/112) MODV'nin bilanço dışı bırakıldığında, elden çıkarılmadan sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki farklar kar ya da zarar olarak değerlendirilir. Fark, varlık bilanço dışına alındığı zaman kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Karlar, gelir olarak sınıflandırılmaz. (TMS 38/113) Bir MODV'nin elden çıkarılması sonucunda elde edilen tutar öncelikle gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir.

Yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, alınan vade farkı tutarı, başlangıçta peşin eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Gerçeğe uygun değer ile söz konusu peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18 Hasılat standardına göre alacağın bileşik getirisini yansıtan faiz gelir olarak muhasebeleştirilir.(TMS 38/116)

Ayrıca bir MODV'ın kiralanması durumları da söz konusu olabilir ki bu durumlarda da farklı ilkeler devreye girecek; işletme bu aksiyondan bir gelir elde edecektir.

İki büyük kulübümüzün, IFRS disiplini ile hazırladığı mali tablolarına ait MODV kalemlerinin muhasebeleştirilme politikalarına kısaca göz atarak, yukarıda tanımlanmaya çalışılan temel TM 38 ilkelerinin bu kulüplerimizde nasıl vücut bulduğunu görmeye çalışır isek;

- Fenerbahçe Sportif A.Ş.'nin Maddi Olmayan Duran Varlıklar kalemlerine ait muhasebe politikası : “ *Maddi olmayan duran varlıklar başlıca haklar, futbolcu lisansları ve yazılım lisanslarından oluşmaktadır. Futbolcu lisansları, profesyonel futbolculara ödenen sözleşme bonservis bedelleri ve patent haklarından oluşmaktadır. Profesyonel futbolcu lisanslarını satın alınmasına ilişkin transfer ve tali maliyeleri futbolcuların sözleşmelerinin süresi dâhilinde yıllık eşit taksitlerle tamamen itfa edilmektedir. İlk kayıt sonrasında maddi olmayan duran varlıklar, maliyetten birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülerek değerlendirilmekte ve normal amortisman metoduna göre ilgili kıymetin tahmini ekonomik ömrü üzerinden itfa edilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar, aşağıda belirtilen sürelerde faydalı ömürlerine göre itfa edilmişlerdir:*
 - *Haklar: Sözleşme süresince*
 - *Futbolcu lisansları: Sözleşme süresince*
 - *Bilgisayar programları. 3-5 yıl “ (FBAŞ 2015 Yıllık KFTBDR s. 9)*
- Galatasaray Sportif A.Ş.'nin Maddi Olmayan Duran Varlıklar kalemlerine ait muhasebe politikası: “ *... tarihinden itibaren aktife giren maddi olmayan dura varlıklar (futbolcu bonservisleri dahil” ise maliyet değerlerinden, birikmiş itfa payları ile varsa kalıcı değer kayıpları düşülmüş olarak gösterilirler.*
... Futbolculara ait bonservis bedelleri doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak sözleşme süreleri boyunca amortismanına tabi tutulur.” (GSAŞ 2014 Yıllık KFTBDR 18)

MODV 'ların muhasebeleştirme ilkelerini ve kamuya beyan edilen iki futbol şirketinin futbolcu lisanslarının muhasebeleştirme ilkelerini kısaca incelediğimizde; ilgili kulüplerin MODV çatısındaki futbolcu lisanslarının muhasebeleştirmesinde, TMS 38 standardını ve bu doğrultuda Maliyet Modelini kullandıkları görülmektedir.

b. UEFA Mali Kriterlerine Göre Oyuncu Kayıtlarının Muhasebeleştirme Esasları

UEFA Mali Kriterlerin içerisinde; lisans adayı pozisyonunda olan bir futbol şubesinin mali tablolarını etkileyen en önemli esaslardan birisi, ilgili adayın oyuncularının kayıtlarına ait muhasebeleştirme işlemleridir. Maddi Olmayan Varlık tanımında gördüğümüz işletmenin çalışmaları sonucunda elde edilme unsuru, futbol kulüplerinde; altyapıda yetiştirilmiş bir futbolcunun profesyonel statüye kavuşup lisanslanması biçiminde karşımıza çıkabilir.

Futbolcu kayıtlarının muhasebeleştirilmesinde lokal ya da ulusal boyutta belirlenmiş muhasebe ilkeleri ne olurda olsun (Tek Düzen Hesap Planı ve MUGT / UFRS vs.) ; UEFA Mali Kriterleri kendisine özgü bir dizi kural tanımlamıştır. (2014 KLMFPT Ek VI/C/1) Bu kuralar oyuncunun kaydı, itfa metotları, elden çıkarılması, kiralanması gibi durumları kapsar. UEFA'ya sunulacak sette bu kriterlere uyulması esastır.

Bu kuralarda, kamuya sunulan bilgilerden ulaştığımız kadarıyla uygulamada benzerlikler görülse de UEFA'nın bir oyuncunun kaydı için sektörel anlamda bir tanımlama yapması; futbola özgü daha gerçekçi ve genelden özele indirgenmiş bir uygulama niteliğinde olduğu görülmektedir. Kriterler her ne kadar kendine özgü, majör seviyede muhasebe gereksinimleri tanımlasa da ulusal muhasebe uygulamaları ile çelişmeyecek kurallara da sahiptir.

Öncelikle belirtilmesi gereken ilk nokta; UEFA Mali Kriterlerinin oyuncu kayıtlarını kesin olarak MODV statüsünde tanımladığıdır. (2014 KLMFPT Ek VI/C/1)

UEFA mali kriterleri oyuncu lisansının satın alınmasına ilişkin giderlerde aktifleştirme ya da bu giderlerin masraf gösterilmesi metotlarının ikisinden de bahsetmektedir.

Aktifleştirme kapsamında bir oyuncunun yalnızca transferine ilişkin direkt giderler aktifleştirilebilir. Bu giderlerin muhasebeleştirilmesi sürecinde yönetim futbolcunun piyasa değerinin defter değerinden yüksek olduğuna kanaat getirirse dahi futbolcunun defter değerini yukarıya yönlü yeniden değerleyemez. (2014 KLMFPT Ek VI/C/4/b)

Lisans adayı kendi genç takımı oyuncularına ait giderleri bilançosuna yansıtamaz. Yerli bir oyuncunun kullanımı ya da transferi ile bir ekonomik değer yaratılabileceği düşünülse dahi kendi futbolcularına ait giderleri aktifleştiremez. UEFA mali kriterleri, yalnızca futbolcunun transferine ait olan giderlerin aktifleştirileceğini net biçimde belirtmektedir. (2014 KLMFPT Ek VI/C/4/b)

Futbolcunun satın alınması yani transfer edilmesine ait olan giderler aktifleştirildikten sonra her bir futbolcunun sözleşme süresini içerecek biçimde sistematik amortisman ayrılması ile aktif, giderleştirilmelidir. Faydalı ömür, sözleşme süresi ile ilişkilidir. (2014 KLMFPT Ek VI/C/4/a) Bu noktada amortisman ayrılması işlemi futbolcunun satın alındığı tarihte başlatılmalıdır. (2014 KLMFPT Ek VI/C/4/c)

Futbolcu ki bu aşamada aktif olarak tanımlar isek; Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık³⁵olarak sınıflandırılabilir. Bu durumda aktife ait amortisman; sınıflandırma tarihinden önce durdurulmalıdır. (2014 KLMFPT Ek VI/C/4/c) Elbette futbolcu başka bir kulübe transfer edildiği tarihte de amortisman işlemi durdurulmalıdır. (2014 KLMFPT Ek VI/C/4/c)

Yukarıya değerlemenin mümkün olmaması ile birlikte her yıl değer düşüklüğü açısından kulübe ait tüm futbolcuların değerleri ayrı ayrı olarak mercek altına alınmalıdır. Futbolcunun satışına ait olması mümkün değer bilançoadaki değerinden düşük ise, defter değeri olası satış değerine çekilmeli ve düzeltme farkı; değer düşüklüğü gideri olarak gelir tablosuna alınmalıdır. (2014 KLMFPT Ek VI/C/4/d)

Oyuncunun başka bir kulübe transferi ile lisansın elden çıkarılması durumlarında elden çıkarma gelirleri ile transfer tarihindeki futbolcu net defter değeri arasında pozitif bir fark durumunda kar, negatif fark durumunda zarar söz konusu olacaktır. Futbolcunun lisansının elden çıkarılması sonrasında gelir tablosuna bu değer yansıtılacaktır. (2014 KLMFPT Ek VI/C/5/a)

Bu noktaya kadar oyuncu / futbolcu haklarının muhasebeleştirilmesinde mevcut mevzuat ve pratik ile UEFA kriterleri arasında pek de bir ayrılığın olmadığı gözlemlenebilir.

Lisans adayı ya da lisans sahibi kulüp, lisansını elinde bulundurduğu futbolcuyu başka bir kulübe kiralayarak ya da farklı metotlar ile gelir elde edebilir. UEFA mali kriterlerine göre lisans adayı ya da lisans sahibi kulüp, aktifinde bulunan oyuncudan elde

³⁵ TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar

ettiği herhangi bir karı gelir tablosunda belirtmez. Bu durumlarda şüphenin bertaraf edilmesi için; bir futbolcunun ekonomik ve benzeri haklarının farklı taraflara aktarılması (marka, oyuncu kiralama, reklam vs.) ile sağlanan tüm karlar tecil edilir. Ertelenmiş bu karlar ancak oyuncunun elden çıkarılması neticesinde gelir tablosuna eklenebilir. (2014 KLMFPT Ek VI/C/5/b)

Lisans adayı, aktifleştirme yerine giderleştirme yani transferlerin masraf gösterilmesine ait bir muhasebe politikasına sahip ise ve bu politika ulusal mevzuata uygun ise UEFA Kriterlerine uyumluluk için yeniden düzenlemeler yapmasına gerek yoktur. (2014 KLMFPT Ek VI/C/3)

Yıllık mali tablolarda sunulan beyanlar ve muhasebe ilkeleri, lisans adayı ya da lisans sahibi tarafından yerine getirilmemiş ise, lisans verene sunulmak üzere (ülkemizde TFF) açıklayıcı ek bilgiler hazırlanmalıdır. Ek bilgiler yeniden hazırlanmış bir bilanço, gelir tablosu ve gerekli dipnotları kapsar. Ek bilgi niteliğindeki bu dokümanlar ile birlikte ulusal muhasebe standartlarına göre hazırlanmış ve denetlenmiş tablolar arasındaki uyumu da belirten notlar ve açıklamalar bulunmalıdır. Tablolar UEFA Mali Kriterlerine uygun olarak yeniden düzenlendiğinden; ilgili mali bilgiler ve uygulamalar denetçi tarafından denetlenmelidir. (2014 KLMFPT Ek VI/C/ 6)

Halka açık futbol kulüpleri dahil tüm kulüpler ya da futbol şirketleri; ticari ve hukuki anlamda eşdeğer unvandaki diğer şirketler / müesseseler gibi ilgili mevzuat şartlarına uygun muhasebe ilkelerini uygularlar. UEFA ve UEFA adına lisans veren (ülkemizde TFF), UEFA mali kriterlerine yalnızca kendisine sunulan sette uyulmasını bekler; bu doğrultuda lisans kararlarını verir. Bu bağlamda mali kriterlere uygun sunuma, kamuya sunulan mali tablo setleri üzerinden ulaşılması mümkün olmayabilir.

Bir örnek karşılaştırma yapmak amacıyla, “Futbolcu kiralama gelirlerinin futbolcu lisansının elden çıkarılması aşamasına kadar ertelenmesi” ilkesini; Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. nin 31 Mayıs 2015 tarihli konsolide finansal tabloları üzerinde kısaca incelemeye çalışalım;

Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. KAP’a bildirdiği finansal tablo setinde hasılatın tespiti için sürdürmekte olduğu muhasebe prensiplerini aşağıdaki gibi belirtmektedir;

“Gelir, mal ve hizmet satışlarının faturalanmış değerlerini içerir. Grup’un³⁶ satışlarının önemli bir kısmı televizyon yayın gelirlerinden, BJK markalı ürünlerin satışından, maç hasılatlarından, kombine kart satışlarından, futbolcu satış ve **futbolcu kira gelirlerinden** oluşmaktadır. Satışlardan gelirler ...”(BJKAŞ 2015 KFTBDR s. 18)

İlgili dönemin gelir tablosu incelendiğinde; “Futbolcu Satış ve Kiralama Gelirleri” kaleminin 2.136.188 TL olduğu görülmektedir. (BJKAŞ 2015 KFTBDR s. 51) Ancak bu grup kırılarak kiralamanın ve satışın detayı verilmemiş; kiralamaya ait gelirin de lisansına sahip olunan bir futbolcudan kaynaklı olup olmadığı belirtilmemiştir.

Lisanslama süreci çerçevesinde TFF ye teslim edilecek tablolarda bu düzenlemeler ve denetlemeler yapılmaktadır.

5.1.3.2.Oyuncu Tanımlama Tablosu (Player Identification Table)

Futbolcu lisansları aktifleştiren spor kulüpleri, ilgili mali tabloların dönemine göre, futbolculara ait bir kısım iktisadi ve idari bilginin yer aldığı oyuncu tanımlama tablosu³⁷ (Player Identification Table) hazırlamakla yükümlüdürler. (2014 KLMFPT Ek VI/D/1)

Lisans başvuru dosyasında, talimatta belirtilenlere ek olarak oyuncu tanımlama tablosunda, kiralanmış futbolcuların ve alt yapıdan yetişmiş ya da transfer bedeli olmayan yani MODV hesaplarında aktifleştirilmeyen futbolcuların da tanımlanması için alanlar açıldığı görülmektedir. Anlaşıldığı üzere, UEFA Mali Kriterleri, kulüpte bulunan tüm futbolcuların tanımlanmasını öngörmektedir.

Oyuncu tanımlama tablosu, mali tabloların denetiminde denetçi tarafından denetlenmektedir. Tablo, lisanslama sürecinde ve izleme sürecinde lisans verene (Ülkemizde TFF) sunulur. (2014 KLMFPT Ek VI/D/2)

Bir oyuncu tanımlama tablosunda her bir oyuncu için, aşağıdaki bilgiler yer almalıdır. (2014 KLMFPT Ek VI/D/3)

- Futbolcunun adı,
- Futbolcunun doğum tarihi,
- Futbolcunun alınmasına ilişkin direkt giderler,
- Devreden ve dönem sonunda hesaplanan amortisman,

³⁶ Grup ile ifade edilen, Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve bağlı ortaklıkları olan Beşiktaş Sportif Ürünler Sanayi Ve Ticaret A.Ş. ve Beşiktaş Televizyon Yayıncılık A.Ş. dir.

³⁷ (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

- Dönem içerisinde gerçekleşen giderler - amortisman,
- Dönem içi değer düşüklüğü,
- Satışlar (gider ve birikmiş amortisman),
- Futbolcunun net defter değeri,
- Futbolcunun satışından elde edilen kar ya da zarar.

Yukarıda listelenmiş asgari bilgilerin; mali tabloların en son kapanış tarihine kadar aktifte yer alan - kadro içerisinde yer alan her oyuncu için tanımlanması gerekmektedir.

Oyuncu tanımlama tablosu, MODV hesap grubunda yer alan oyuncu lisansları hesabının alt hesapları olan her bir futbolcunun maliyet, satış, itfa durumu ve ilgili bilgilerinin detaylı verildiği bir tablodur. Dolayısıyla oyuncu tanımlama tablosunda gösterilen lisans hakları amortismanlarının toplamı ile ilgili döneme ait mali tablolarda yer alan futbolcu lisanslarının amortisman tutarı, değer düşüklüğü karşılıkları toplamı ilgili dönemdeki futbolcu lisans değer düşüklüğü karşılığı tutarı, futbolcu satışlarından elde edilen kar ya da zararların toplamı, ilgili döneme ait futbolcu satışlarından kaynaklı kar ya da zarar tutarı, futbolcuların net defter tutarlarını toplamları ile MODV grubundaki futbolcu lisans hakları tutarı birbirleri ile tutarlı olmalıdır. Bu durum denetçiler tarafından incelenmelidir. (2014 KLMFPT Ek VI/D/5)

Mali kriterler lisans başvuru dosyasında, oyuncu tanımlama tablosunun denetçiye sunulduğunu ve incelendiğini, tablodaki bilgiler ile mali tablolardaki toplamaların uyduğuna dair incelemenin yapıldığını beyan eden bir denetçi yazısı örneği de yer almaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

Futbolcu lisans haklarının, bir spor kulübünün en önemli varlıkları arasında olduğunu önceki bölümlerde tespit etmiştik. UEFA'nın, ilgili kulübün mali tablolarını incelerken futbolcuların lisanslarına ait finansal ve idari detayları izlediği ve kulüpleri de bu disipline yönlendirdiği gözlemlenmektedir.

Bir sanayi işletmesinin değer yaratan duran varlıklarını takip etmesine benzer biçimde bir spor kulübünün de en önemli varlıklarını izlemesi gerekmektedir. Kulübün mali açıdan mevcut durumunu, UEFA kriterlerinin birbirleri ile etkileşimini, proforma mali tabloların etkinliğini ve gerçekçiliğini dahil birçok unsuru güvence altına almasında oyuncu tanımlama tablosunun önemi yadsınamaz.

Halka açık futbol kulüplerinin KAP'a bildirdikleri tabloları ya da transfer döneminde yaptıkları bildirimleri incelediğimizde; futbolcuların transfer ve bonservis

tutarlarına ilişkin bilgilere ulaşmamıza rağmen; oyuncu tanımlama tablosu detayında bir bilgilendirmeye rastlayamıyoruz.

UEFA Mali Kriterleri ile tanımlanmış oyuncu tanımlama tablosu benzeri bir tablonun KAP'a sunulan mali tablolarda yer alması, finansal karar vericiler ve kulüpler ile ilişkili çevreler için büyük önem arz edebilir. Halka açık dört futbol şirketinin 31 Mayıs 2015 tarihli mali tablo setini oyuncu tanımlama tablosu bilgilerinin sunulması merceğinde incelediğimizde; kriterde verilmiş detaya benzer bir tanımlamayı Trabzonspor Sportif Yatırım Ve Futbol İşletmeciliği A.Ş. 'de gözlemliyoruz. Kulüp, dönem içerisinde mali nitelikte sonuç yaratan futbolcularını, Tablo 5.1, 5.2 ve 5.3'de belirtildiği sunmuş ve ortaya çıkan gelir - gider rakamlarını vermiştir. Bilanço tarihinden sonra yapılan oyuncu alım, satım ve kiralama işlemlerini de diğer üç şirketten farklı olarak (FB A.Ş., GS A.Ş., BJK A.Ş.) tablo biçiminde sunmuştur. (TSAŞ 2015 Yıllık KFTBDR, 10, 11, 31)

Tablo 5.1 TSAŞ 31 Mayıs 2015 Tarihi Sonrası (Bilanço Tarihinden Sonra) Gerçekleşen Transfer Gelirleri

Oyuncu	Oyuncu Durumu	Bedel	Bedelin Yaklaşık TL Karşılığı
Gökhan Alsan	Kiralandı	50.000 TL	50.000 TL
Caner Osmanpaşa	Satıldı	500.000 TL	500.000 TL
Abdulkadir Özdemir	Satıldı	100.000 TL	100.000 TL
Gökhan Karadeniz	Satıldı	300.000 EUR	900.000 TL
Toplam			1.550.000 TL

Tablo 5.2 TSAŞ 31 Mayıs 2015 Tarihi Sonrası (Bilanço Tarihinden Sonra) Gerçekleşen Transfer Giderleri

Oyuncu	Bedel	Bedelin Yaklaşık TL Karşılığı
Stephan M'bia Etoundi	2.220.000 EUR	6.600.000 TL
Özer Hurmacı	1.500.000 EUR	4.500.000 TL
Okay Yokuşlu	2.000.000 EUR	6.000.000 TL
Alper Uludağ	1.000.000 EUR	3.000.000 TL
Luis Pedro Cavanda	1.750.000 EUR	5.200.000 TL
Toplam		25.300.000 TL

Tablo 5.3 TSAŞ 01 Haziran 2014 - 1 Mayıs 2015 Döneminde Satın Alınan Futbolcu Lisans Bedelleri

Oyuncu	Lisans Bedeli (Bonservis, Menajerlik ve Dayanışma Katkı Payı Dahil)
Waris Majeed	19.074.973 TL
Oscar Rene Cardozo Marin	18.195.864 TL
Sefa Yılmaz	10.104.850 TL
Kevin Constant	9.911.202 TL
Yusuf Erdoğan	8.968.500 TL

Mustapha Yatabare	8.481.243 TL
Ishak Doğan	7.578.296 TL
Mehmet Ekici	7.207.750 TL
Erkan Zengin	6.774.665 TL
Aytaç Kara	6.380.251 TL
Deniz Yılmaz	5.377.081 TL
Serdar Gürler	5.264.772 TL
Musa Nizam	2.736.375 TL
Gökhan Karadeniz	2.624.003 TL
Uğur Demirok	2.016.949 TL
Carl Medjani	724.197 TL
Diğer	3.258.549 TL
Toplam	124.679.520 TL

5.1.3.3.Mali Tabloların Asgari Bildirim Şartları

UEFA mali kriterleri, ilgili mali tablolarda verilmesi gereken asgari bildirim şartlarını (Minimum Disclosure Requirements) tanımlar. Asgari bildirim şartları, denetçiler tarafından incelenmelidir. (2014 KLMFPT m. 66/4,5)

Mali tablo seti ile sunulması gereken asgari bildirim koşulları UFRS ya da KVOÖİUFRS 'da tanımlanmışsa da UEFA, lisanslama için kendisine sunulacak ve birer mali kriter başlığı olan yıllık mali tablolar, ara dönem mali tabloları, gelecek döneme ilişkin döneme mali bilgiler ve bir izleme şartı olan gelecek döneme ilişkin mali bilgilerin devamlı takibinin sunumlarında kendisine özgü asgari bildirim koşulları tanımlar. (2014 KLMFPT Ek V/A/1) Koşullar, UFRS uygulamaları ile benzerlik gösterse de mali sunumda özelden genele bir detaylandırma söz konusudur.

Mali tablolarda öncelikle raporlamayı yapanının adı, yasal yapısı, adresleri ve bir önceki yasal hesap kapanış tarihinden itibaren bu bilgilerindeki değişiklikler verilmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/A/2/a) Mali tablolar tekil olarak lisans sahibi ya da adayının; lisanslama yani UEFA mali kriterlerinin alanı olan futbol ile ilgili olabileceği gibi, bir işletmeler grubunun bilgilerini de kapsayabileceği durumlar da söz konusu olabilir. Halka açık futbol kulüplerinin yapısı incelendiğinde, futbol ile ilgili olmayan pazarlama ve benzer konularda faaliyet gösteren ortaklıklarını da mali tablolarına konsolide etmelerinin söz konusu olduğu görülmektedir. Bu tip durumların açıklanması; şirketlerin yapısı bildirimlerde sunulmalıdır. (2014 KLMFPT Ek V/A/2/b)

Tablolarda yasal hesap kapanış tarihi ve mali bilgilerin kapsadığı dönem verilmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/A/2 /c) Tablolarda sunulan bilgiler, bir önceki yasal

hesap kapanış tarihine ait bilgiler ile birlikte karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır. (2014 KLMFPT m. 66/5)

Fonksiyonel para birimi de mali tablolarda belirtilmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/A/2/d)

TFF Lisans Başvuru Dosyası incelendiğinde ise federasyonun raporlama için gerekli bildirim şartlarının eksiksiz bildirilmesini güvence altına almak adına açıklayıcı bir bilgilendirme yoluna gittiği görülecektir. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

Yukarıda, UEFA mali kriterleri üzerinde iletmiş olduğumuz ve genel çerçevede tanımlayıcı şartlar olarak görebileceğimiz bildirim esasları, başvuru dosyası; “Yasal Grup Yapısı” bölümünde detaylandırılmıştır. TFF ’nun bu doğrultuda tanımlanmasını zorunlu kıldığı bilgileri, başvuru dosyasının ilgili bölümünden referans ile aşağıdaki gibi sıralayabiliriz. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

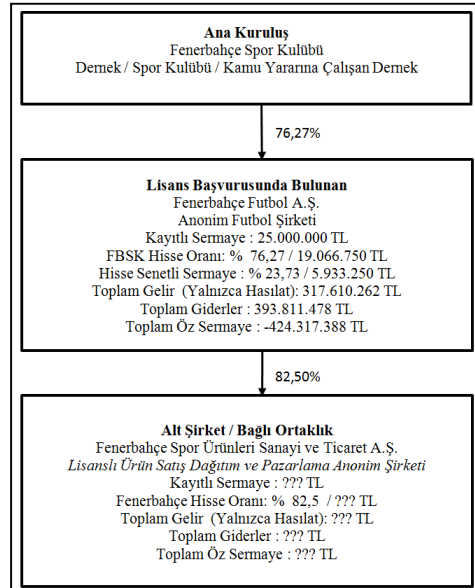
- Lisans adayının / sahibinin kendi yönetim kurulu tarafından onaylanmış genel yasal grup yapısının, tercihen bir şema ile sunulması.
- Sunulan organizasyon yapısında (tercihen şematik olarak sunulan) yan kuruluşlar, bağlantılı kuruluşlar, ana şirket ile kontrol eden taraf dahil tüm ortaklıkların, ilişkili tarafların belirtilmesi ve tanıtılması.
- Lisans adayı / sahibi ve ilişkili tüm kuruluşlar için aşağıdaki bilgilerin, yasal formda belirtilmesi;
 - Kuruluşun unvanı,
 - Kuruluşun yasal statüsü,
 - Ana faaliyet konusu ve herhangi bir futbol faaliyeti hakkındaki bilgiler,
 - Mülkiyet hakkı yüzdesi ve farklıysa, sahip olunan oy etkisi yüzdesi,
 - Hisse senedine dayalı sermaye,
 - Aktif toplamı,
 - Toplam gelir,
 - Toplam sermaye.
- Raporlama kapsamının; gelir yaratan / hizmet sunan / masraf yatan faaliyetlerin kaynağı olan tüm kişileri kapsamaması ve aşağıdaki faaliyet detaylarında ilgili iştirak / tüzel kişilik - cari yıl rakamı - bir önceki hesap dönemi rakamı biçiminde bir tablo ile verilmesi;
 - Biletlendirme,
 - Sponsorluk ve Reklam,

- Yayın,
- Ürün hizmet satışı ve ağırlama,
- Kulüp operasyonları,
- Finansman,
- Stadyum ve Antrenman Tesisleri,
- Genç Takımlar.

İlişkili bir tarafın ya da kuruluşun raporlama kapsamına alınmaması için, ilişkili tarafın faaliyetinin oluşturduğu rakamın grup anlamında ana faaliyet rakamı ile karşılaştırıldığında önemsiz derecede olması ve kendi ana faaliyetinin futbol kulübünün faaliyetleri, mekânları, varlıkları ya da markası ile ilişkili olmaması gerekmektedir.

Halka açılmış futbol şirketlerinin KAP'a sunduğu tablolarda yasal yapıları ve asgari genel bildirim koşulları, şematize edilmemiş biçimde de olsa; raporun giriş bölümünde ve dipnotların gerekli yerlerinde sunulmaktadır.

Bildirim şartlarının detaylarına geçmeden önce yukarıda iletmiş olduğumuz, genel bildirim çerçevesi olarak tanımladığımız ve başvuru dosyası "Yasal Grup Yapısı" bölümünde verilen organizasyon şemasına bir örnek olarak; Fenerbahçe Futbol A.Ş. 'nin 31 Mayıs 2015 yasal hesap kapanış tarihi itibarıyla mali durumunu yansıtan KAP 'a bildirilmiş mali tablo seti ve denetçi raporundan Şekil 5.1'deki gibi bir organizasyon şeması türetebiliriz. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 2, 3, 6)



Şekil 5.1 Fenerbahçe Futbol A.Ş. Ana Kuruluş - Alt Şirket Yapısının Gösterimi

Şekil 5.1'de yer alan ve hakkında bilgi sahibi olunamayan alanlar "???" biçiminde tanımlanmıştır. Şekil 5.1 ile amacımız, istenen yapıya dair bilginin kendisi olmayıp yalnızca bilginin sunuluş biçimine örnek vermektir.

Türettiğimiz Şekil 5.1'de, Fenerbahçe Spor Kulübü'nün %76,27 oranında hisse ile Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin ana ortağı olduğunu, diğer bir taraftan da Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin hisselerinin %23,73 'ünün 31. Mayıs 2015 tarihi itibarıyla BİST 'de işlem gördüğü görülmektedir. Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin bağlı ortaklık olarak %82,5 hissesine sahip olunan Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.³⁸ ile bir ilişkisi olduğu görülmektedir. Fenerbahçe Spor Kulübü ise dernek statüsünde yapılanmış ve spor kulübü olarak tescil edilmiş bir müessesedir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 6)

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin ana faaliyet konusu Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, TFF, UEFA FIFA tarafından sunulan tüm mevzuat şartlarına uygun hareket ederek futbol alanında ticaret ve hizmet faaliyetleridir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 6) Bu noktada Fenerbahçe Futbol A.Ş. UEFA mali kriterlerine uymakla yükümlü lisans adayı konumunda olan bir **futbol** anonim şirkettir. Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. ise, mağazalar, cornerlar³⁹ ile ve Web üzerinden Fenerbahçe lisanslı ürünlerin satış, dağıtım ve pazarlamasını yürüten şirkettir.

KAP'a sunulan tablolar ve denetçi raporu, konsolide edilmiş finansal tablolar olduğundan, türettiğimiz şemaya yerleştirdiğimiz Fenerbahçe Futbol A.Ş.'ye ait gelir, gider ve öz sermaye bilgileri; Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. ile konsolide edilmiş bilgileri de içermektedir. Diğer bir taraftan da Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'ne ait kayıtlı sermaye, özsermaye gibi rakamları da ilgili tablolardan türetemiyoruz. UEFA mali kriterleri de, mali tabloları konsolide edilmiş biçimde istemekle birlikte; yukarıda belirttiğimiz gibi bilet satış, ticaret, finansman gibi operasyonları gerçekleştiren ilişkili tarafların kendilerine ait rakamları bildirme şartını da başvuru dosyasında belirtmektedir. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 tarihli raporunun "Not – 3 Bölümlere Göre Raporlama" bölümünde, konsolide sunulan bilgiler faaliyet alanlarına göre futbol faaliyetleri ve mağazacılık faaliyetleri olarak iki kola ayrılmış, bu iki kola göre bölüm

³⁸ Fenerium

³⁹ Corner (Köşe) Bayilik: Bir mağazanın genelini kapsamayan, yalnızca mağazanın belirli bir kısmını içeren bayilik tipi. Corner bayilik alan firma, kendi tabelası ile hizmet verirken mağazasının bir köşesinde corner bayiliğini aldığı firmanın ürünlerini satabilir. Bayiliği veren firma, sadece kendi alanındaki ürünlere karışabilir.

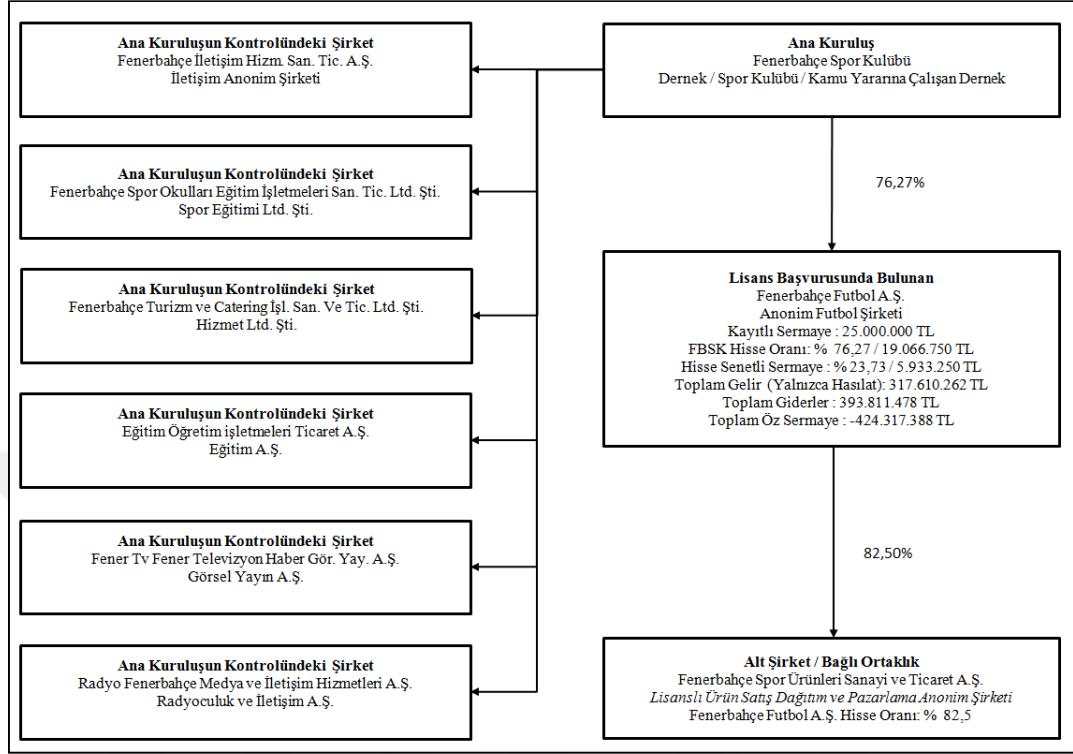
aktifleri, yükümlülükleri, bağlı ortaklığa ait sermaye yatırımları, bölümler arası düzeltmeler ve her iki faaliyete göre bir önceki dönemle karşılaştırmalı kar / zarar tablosu sunulmuştur. Fenerbahçe Futbol A.Ş. 'nin futbol faaliyetlerini, Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin de mağazacılık faaliyetlerini sürdürdüğü düşünüldüğünde ilgili UEFA asgari bilgilendirme şartının, KFTBDR 'nda da aktarıldığı düşünülebilir.

Diğer bir taraftan bağlı ortaklıkların yanında ilişkili tarafların da organizasyon şemasında gösterilmesi istenmektedir. Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 tarihli raporunda ilişkili taraf olarak (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 51 - 53);

- Fenerbahçe İletişim Hizm. San. Tic. A.Ş.
- Fenerbahçe Spor Okulları Eğitim İşletmeleri San. Tic. Ltd. Şti.
- Fenerbahçe Turizm ve Catering İşl. San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- Fenerbahçe Eğitim Öğretim İşletmeleri Ticaret A.Ş.
- Fener TV Fener Televizyon Haber Gör. Yay. A.Ş.
- Radyo Fenerbahçe Medya ve İletişim Hizmetleri A.Ş. şirketlerini bildirmektedir.

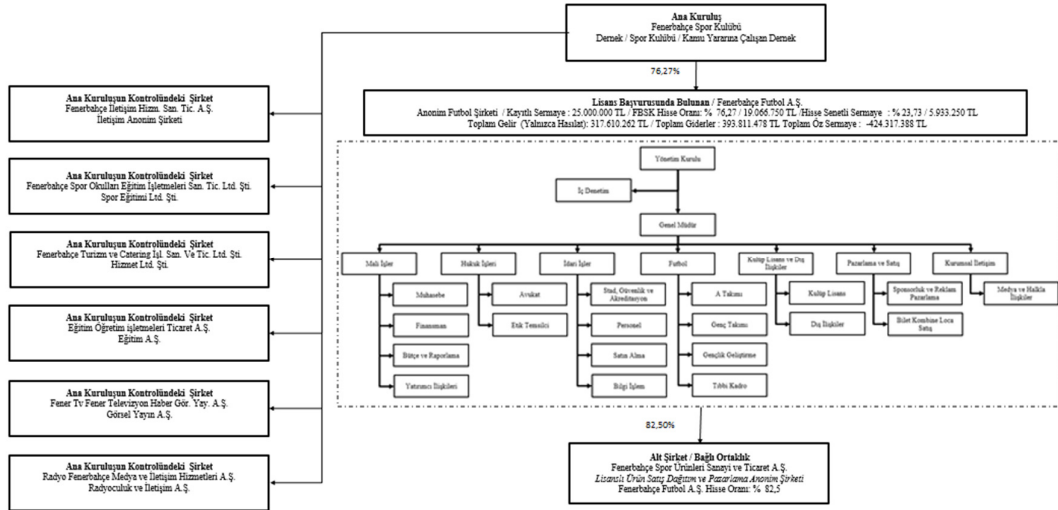
Bu işletmeler, Fenerbahçe Spor Kulübü'nün yani Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin ana ortağının kontrolündeki şirketlerdir. Diğer bir taraftan da ilişkili taraf ile ilgili bildirimleri ve üst düzey yöneticilere sağladığı faydalara ait rakamları da bildirmektedir.

Bu noktada, Fenerbahçe Spor Kulübü'nün organizasyon yapısını anlamak, Spor Kulüplerinin yapılanması bölümünde betimlediğimiz kulüp – şirket ilişkilerini şematize etmek üzere Fenerbahçe Futbol A.Ş., ana ortağı, bağlı ortaklığı ve ilişkili tarafları çerçevesinde Şekil 5.2'deki gibi bir organizasyon şeması oluşturabiliriz.



Şekil 5.2 Fenerbahçe Futbol A.Ş. İlişkili Tarafların Gösterimi

Fenerbahçe Futbol A.Ş. 01.06.2014 - 31.05.2015 dönemi faaliyet raporunda verilmiş organizasyon yapısı; Şekil 5.2’de verilmiş organizasyon yapısı ile birleştirir ise Şekil 5.3’de verilmiş detaylı bir organizasyon ve ilişkili taraf şeması oluşturabiliriz.



Şekil 5.3 Fenerbahçe Futbol A.Ş. Organizasyon Şeması ve İlişkili Taraf Gösterimi

a. Bilançoya Dair Asgari Bildirim Gereklilikleri

Lisans adayı ya da sahibi kuruluş, lisans verene (ülkemizde TFF) sunacağı bilançoda aşağıdaki Tablo 5.4'de belirtilmiş hesap kalemlerine yer vermelidir. (2014 KLMFPT Ek V/B/1) Bu kalemlere direkt bilançoda yer verilebileceği gibi dipnotlarda da kalemlere ait bilgilendirmeyi yapabilir. (2014 KLMFPT Ek V/B/2)

Tablo 5.4 UEFA Mali Kriterlerine Göre Sunulacak Bilanço Bulunması Zorunlu Kalemler

Dönen Varlıklar (Current Assets)	<ul style="list-style-type: none">• Nakit ve Nakit Benzeri Değerler (Cash And Cash Equivalents)• Oyuncu Transferinden Kaynaklı Alacaklar (Accounts Receivable from Player Transfers)• Grup İşletmeleri ve Diğer İlişkili Taraflardan Kaynaklanan Alacaklar (Accounts Receivable From Group entities And Other Related Parties)• Diğer Dönen Varlıklar (Other Current Assets)• Stoklar (Inventories)
Duran Varlıklar (Non-Current Assets)	<ul style="list-style-type: none">• Maddi Duran Varlıklar (Tangible Fixed Assets)• Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Oyuncular (Intangible Assets – Players)• Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Diğer (Intangible Assets – Other)• Yatırımlar (Investments)• Diğer Duran Varlıklar (Other Non-Current Assets)
Kısa Vadeli Yükümlülükler (Current Liabilities)	<ul style="list-style-type: none">• Banka ve Diğer Krediler, Açık Hesaplar (Bank Overdrafts And Loans)• Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Borçlar (Accounts Payable relating to Player Transfers)• Grup İşletmeleri ve Diğer Taraflara Olan Borçlar (Accounts Payable To Group Entities And Other Related Parties)• Çalışanlara Olan Borçlar (Accounts Payable To Employees)• SGK ve Vergi Dairesine Olan Borçlar (Accounts Payable To Social / Tax Authorities)• Diğer Kısa Vadeli Borçlar (Other Current Liabilities)• Kısa Vadeli Karşılıklar (Short-term Provisions)
Uzun Vadeli Yükümlülükler (Non-Current Liabilities)	<ul style="list-style-type: none">• Banka ve Diğer Krediler, Açık Hesaplar (Bank Overdrafts And Loans)• Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Borçlar (Accounts Payable relating to Player Transfers)• SGK ve Vergi Dairesine Olan Borçlar (Accounts Payable To Social / Tax Authorities)• Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler (Other Non-Current Liabilities)• Diğer Vergi Borçları (Other Tax Liabilities)• Uzun Vadeli Karşılıklar (Long-term Provisions)
Net Varlıklar / Yükümlülükler (Net Assets / Liabilities)	<ul style="list-style-type: none">• Net Assets / Liabilities
Özkaynaklar (Equity)	<ul style="list-style-type: none">• Sermaye ve Yedekler (Capital And Reserves)

Lisanslama sürecinde, lisans verene sunulacak asgari bilanço kalemleri tanımlanmış olmakla birlikte; TFF Lisans Başvuru Dosyası incelendiğinde dosyada üç farklı örnek bilanço şablonuna rastlanmaktadır. Bu şablon bilançolar sırası (TFFKLMKBD 2015 – 2016) ile

1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Kulüplerimiz Tarafından Uygulanacak Mali Bilgileri de Kapsayan Bilanço Örneği
2. UEFA Asgari Bilgiler Bilançosu
3. (Diğer) UEFA Asgari Bilgiler Bilançosu dur.

Bir numaralı tablo, incelendiğinde adında da anlaşılacağı üzere 1Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği'nde tanımlanmış hesap planı ve bilanço

örneğinden türetilmiş bir bilanço şablonudur. TFF ’nun bir futbol işletmesi için önerdiği ilgili bilanço; 1 Sıra No ‘lu MSUGT d bendindeki bilanço kalemlerine ve 1 Sıra No' lu MSUGT ikinci bilanço şablonunda (TFFKLMKBD 2015 – 2016) verilmiş tablo formuna, Tablo 5.5 ile belirttiğimiz ve bir futbol kulübüne özgü ek kalemlerin eklenmesi sureti ile oluşturulmuştur.

Tablo 5.5 TFF 2015 - 2016 Başvuru Dosyasında Bulunan ve 1 Sıra No'lu MSUGT'den Türetilmiş Örnek Bilançoda Bulunan Özelleştirilmiş Kalemler

Grup	Sınıf	Eklene Bilanço Kalemi
Dönen Varlık	Ticari Alacaklar	<ul style="list-style-type: none"> • Diğer Ticari Alacaklar • Kredi Kartından Alacaklar
	Diğer Alacaklar	<ul style="list-style-type: none"> • Yöneticilerden Alacaklar • Teknik Direktörden Alacaklar • Antrenörlerden Alacalar • Oyunculardan Alacaklar • Oyuncu Transferlerinden Alacaklar
Duran Varlık	Ticari Alacaklar	<ul style="list-style-type: none"> • Diğer Uzun Vadeli Ticari Alacalar
	Diğer Alacaklar	<ul style="list-style-type: none"> • Teknik Kadrodan Alacaklar • Oyunculardan Alacaklar • Uzun Vadeli Diğer Alacaklar
	Maddi Olamayan Duran Varlıklar	<ul style="list-style-type: none"> • Oyuncu Varlıkları
Kısa Vadeli	Diğer Borçlar	<ul style="list-style-type: none"> • Yöneticilere Borçlar • Teknik Direktöre Borçlar • Antrenörlere Borçlar • Oyunculara Borçlar • Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Borçlar
Uzun Vadeli Borçlar	Diğer Borçlar	<ul style="list-style-type: none"> • Yöneticilere Borçlar • Teknik Kadroya Borçlar • Oyunculara Borçlar

İlk bilanço şablonunda yalnızca futbola özgü kalemler yer almamakta; Tek Düzen hesap planında yer alıp 1 Sıra No'lu MSUGT ‘de çerçevesi çizilmiş örnek bilanço formunda yer almayan hesaplardan bazıları da bilançoya eklenmiştir. Bu hesaplar ve Tablo 5.6 ‘da verilmiştir.

Tablo 5.6 TFF 2015 - 2016 Başvuru Dosyasında Bulunan ve 1 Sıra No'lu MSUGT'den Türetilmiş Örnek Bilançoda Bulunan Bilançoda, Tek Düzen Hesap Planından Eklenen Diğer Kalemler

Grup	Hesap No ve Hesap Adı
Dönen Varlık	<ul style="list-style-type: none"> • 17 – Yıllara yayın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri ve İlgili Alt Hesapları • 190 – Devreden Katma Değer Vergisi • 195 – İş Avansları
Duran Varlıklar	<ul style="list-style-type: none"> • 293 – Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar • 294 – Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar • 295 – Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar • 298 – Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) • 299 – Birikmiş Amortismanlar (-)
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakları	<ul style="list-style-type: none"> • 35 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri / İlgili Alt Hesapları
Özkaynaklar	<ul style="list-style-type: none"> • 502 – Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları • 503 – Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları

Tablo 5.5 ile gruplanmış hesaplar ile futbol faaliyetlerine özgü iktisadi faaliyetler; lisans adayının muhasebe sistemine eklenmeye çalışılırken, diğer bir taraftan da Tablo 5.6 ile gruplanmış tek düzen hesap planında mevcut olup da bir futbol müessesesinin kullanması muhtemel hesaplar da hesap planına eklendiği gözlemlenmektedir.

İlk örnek bilanço, UEFA kriterlerinin istediği başlıkları karşılama açısından gözlemlendiğinde, birkaç noktada küçük eklentilere ihtiyaç duyabilir. Örneğin duran varlıklar altında uzun vadeli bir alacak olarak oyuncu transferlerinden kaynaklı alacaklar, uzun vadeli SGK ve Vergi Dairesi Borçları kalemleri eklenebilir.

İlk bilanço, UEFA kriterlerinde istenen bilgileri karşılamakla birlikte, MSUGT'den türetilmiş bir yapıya sahiptir. Ancak UEFA mali kriterleri, UFRS ve belirli konularda kendi özel muhasebe ilkelerini referans alan bir muhasebe metodolojisini gerekli kılmaktadır. Ülkemiz muhasebe uygulamalarındaki Tek Düzen hâkimiyetinin yönetilmesi ve diğer sistemlere geçişin kolaylaştırılması için bu yolun izlendiği düşünülebilir. Başka bir açıdan bakıldığında da ülkemizde yasal çerçevede geçerli muhasebe uygulamalarının UFRS ve UEFA kriterlerine aktarımında /çevriminde, sunulan bilanço kalemleri yol gösterici olabilir.

Diğer bir taraftan unutulmamalıdır ki UEFA kriterlerine uygunluk ve uygulamalardaki etkinliğin sürekliliği için TFF KLMFPM gerekli tüm konularda tüm kulüpler ile düzenli çalışmalar yürütmekte ve gerekli bilgilendirmeleri, açıklamaları yapmaktadır.

MSUGT 'den türetilmiş bir bilanço örneğinin yanında, başvuru dosyasında iki bilanço örneği daha yer almaktadır. Örneklerin her ikisi de benzerlik taşımakla birlikte 3. Tablonun (TFFKLMKBD 2015 – 2016) cari dönem ve bir önceki dönem ile karşılaştırmalı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. **UEFA Asgari Bildirim Bilançosu** olarak tanımlanan bu tablolar, UEFA mali kriterlerinin bilanço asgari bildirim şartlarını tamamen karşılamaktadırlar. Diğer bir taraftan da bu tablolar başvuru dosyasında, MSUGT 'den türetilmiş tablolar ve dip notlardan sonra yer almaktadır. İlgili tabloların, UEFA tarafından incelenebilecek nitelikte, sadelikte ve direkt kriterlere odaklı bir yapısı vardır.

Lisans verene sunulacak Bilanço, Gelir Tablosu ve Nakit Akım Tablolarındaki bazı kalemler; diğer UEFA mali kriterlerine ait performans göstergelerinin tespiti için de kullanılan bilgiler ya da bu bilgilerin türetilmesinde kullanılan veriler niteliğindedir.

Dolayısıyla bir futbol kulübünün UEFA mali kriterlerine uygunluğunu tespit etmek için ilgili mali tabloları, UEFA asgari bildirim şartlarına uygun bir sunuma adapte etmek şarttır. Aksi takdirde, diğer UEFA mali kriterlerine uyuma ait performansın tespiti oldukça zor olabilir.

b. Fenerbahçe Futbol A.Ş.’nin Bilançosunun UEFA Bilanço Bildirim Şartlarına Göre İncelenmesi

Fenerbahçe Futbol A.Ş.’nin KAP’a bildirilen ve UFRS disiplini ile hazırlanmış 31 Mayıs 2015 tarihli konsolide bilançosu varlıklar bölümü aşağıdaki gibidir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 1);

Tablo 5.7 Fenerbahçe Futbol A.Ş. Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Konsolide Finansal Durum Tablosu - Varlıklar

Varlıklar <i>Tutarlar Aksi Belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") Olarak İfade Edilmiştir.</i>	Not	31.May.15	31.May.14
<u>Dönen Varlıklar</u>		95.593.332	68.277.073
Nakit ve Nakit Benzerleri	5	21.649.988	19.337.073
Finansal Yatırımlar	5	572.101	0
Ticari Alacaklar	6	27.028.575	14.641.586
İlişkili Taraflardan Alacaklar	25	491.171	354.322
İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar		26.537.404	14.287.264
Diğer Alacaklar	7	753.881	678.142
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	25	96.331	16.152
İlişkili Olmayan taraflardan Diğer Alacaklar		657.550	661.990
Stoklar	8	15.929.805	10.996.072
Peşin Ödenmiş Giderler	9	23.700.112	20.164.795
Cari Dönem Vergisi İle İlgili Varlıklar	17	536.993	271.322
Diğer Dönen Varlıklar	10	5.421.877	2.187.978
<u>Duran Varlıklar</u>		215.639.847	277.534.451
Diğer Alacaklar	7	218.763	87.082
İlişkili Olmayan taraflardan Diğer Alacaklar		218.763	87.082
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	11	359.581	359.581
Maddi Duran Varlıklar	12	9.567.661	10.549.053
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	13	68.673.370	122.886.303
Peşin Ödenmiş Giderler	9	136.356.713	143.095.014
Ertelenmiş Vergi Varlığı	17	463.759	557.408
<u>Toplam Varlıklar</u>		311.233.179	245.811.524

UEFA şartları doğrultusunda bilançonun varlıklar grubunda;

- Nakit ve Nakit Benzerleri,
- Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Alacaklar,

- Grup İşletmeleri ve Diğer İlişkili Taraflardan Kaynaklanan Alacaklar,
- Diğer Dönen Varlıklar,
- Stoklar,
- Maddi Duran Varlıklar,
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar –Oyuncular,
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Oyuncular Dışında),
- Yatırımlar,
- Diğer Duran Varlıklar

Öncelikle dipnotlara gitmeden direkt bilanço üzerinde, "Nakit ve Nakit Benzerleri", "Yatırımlar" kapsamında dönen varlık grubundaki "Finansal Yatırımlar" ve bu kapsamda sayabileceğimiz duran varlık sınıfındaki "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller", "Grup ve İlişkili Taraflardan Kaynaklanan Alacaklar" kapsamında "Diğer Alacaklar" altında tanımlanmış kalemler, "Diğer Dönen Varlıklar", "Stoklar", "Maddi Duran Varlıklar" verilmiştir. Elbette ki bir işletmenin saydığımız kalemlerinin bilançosunda yer almaması mümkün değildir. Ancak UEFA kriterlerinin belirttiği ve futbol işletmesine özgü birer kalem olan "Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Alacaklar" ve "Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Oyuncular" ayrımlarını direkt olarak FBAŞ bilançosunda verilmemiştir. Dolayısıyla bu bilgilere ulaşmak için dipnotlara başvurmak gerekecektir.

Oyuncu transferinden kaynaklı herhangi bir alacağın mevcut olup olmadığını tespit etmek için 6 Numaralı "Ticari Alacaklar Ve Borçlar" not adreslenmiştir. Not incelendiğinde Fenerbahçe Futbol A.Ş. 'nin 31 Mayıs 2015 – 31 Mayıs 2014 tarihleri ile karşılaştırmalı olarak "Kısa Vadeli Borçlarının" muhteviyatı aşağıdaki Tablo 5.8 'deki gibidir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 24)

Tablo 5.8 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Kısa Vadeli Ticari Alacak Detayları

Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	31.May.15	31.May.14
Alınan Çekler Ve Senetler	7.591.210	68.277.073
Alıcılar	21.871.485	5.961.369
Kredi Kartı Alacakları	430.719	849.363
İlişkili Taraflardan Alacaklar	491.171	354.322
Ara Toplam	30.384.585	16.144.244
Ertelenmiş Finansman Gideri (-)	-105.386	-213.400
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-3.250.624	-1.289.258
Toplam Ticari Alacaklar	27.028.575	14.641.586

Oyuncu transferlerinden kaynaklı alacaklara ait bilgilendirme, kısa vadeli alacaklara ait detay tablosunda da direkt olarak verilmemekle birlikte, ilgili tabloya ait notlarda "Alıcılar" kaleminin içerisinde olduğu belirtilmektedir. Dipnotta "Alıcılar" kaleminin 31 Mayıs 2015 itibariyle yayın hakkı ve bonservis kiralama alacaklarından oluştuğu, 31 Mayıs 2014 yılına ait "Alıcılar" kaleminin **ağırlıklı olarak** stat içi komisyon, sponsorluk, alt lisans, reklam isim hakkı sözleşmeleri ve ürün satışı yapan müşterilere ait alacaklardan oluştuğu bildirilmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 23) Bu noktada iki farklı tespit söz konusudur.

İlk tespit, Fenerbahçe Spor A.Ş. 'nin direkt olarak bir futbolcunun transferinden kaynaklı alacağının olmadığı, geçici transferlerden kaynaklı alacağının olduğudur. İkinci tespit ise, UEFA kriterine göre ayrı bir kalem ile rakamı net olarak verilmesi gereken "Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Alacaklar" kaleminin başka bir alacak grubu ile birleştirilerek alıcılarda gösterildiğidir. Birleştirilmiş gösterim, hem ilgili kalemin tutarının tespiti hem de bir önceki dönem ile karşılaştırılmasını imkânsızlaştırmaktadır. Çünkü bir önceki dönem de alıcılar grubunda muhteviyatı farklı olan kalemler yer almaktadır. Alıcıların 2014 sonu itibariyle içeriğinde "Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Alacaklar" belirtilmemiştir, bildirimde "**ağırlıklı olarak**" ifadesi ile alıcılar grubuna dahil diğer unsurlar sunulmuştur.

"Maddi Olmayan Duran Varlıklar" içerisinde yer alan Oyuncular kalemini tespit etmek için ise, ilgili tabloda 13 Numaralı "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" notu adreslenmiştir. 31 Mayıs 2015 tarihi itibariyle Fenerbahçe Futbol A.Ş. 'nin "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" grubunun içeriği Tablo 5.9'daki gibidir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 30)

Tablo 5.9 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Maddi Olmayan Duran Varlık Detayları

Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Maddi Olmayan Duran Varlıkları				
Maliyet	1.Haz.14	D. İçi İlaveler	D. İçi Çıkışlar	31.May.15
Haklar	1.737.525	253.361	-83.628	1.907.258
Futbolcu Lisansları	233.870.432	0	-22.696.304	211.174.128
Toplam Maliyet	235.607.957	253.361	-22.779.932	213.081.386
Birikmiş Amortisman				
Haklar	-965.373	138.933	2.301	-1.102.005
Futbolcu Lisansları	-111.756.281	-51.095.881	19.546.151	-143.306.011
Toplam Birikmiş İtfa Pavy	-112.721.654	-50.956.948	19.548.452	-144.408.016
Net Defter Değeri	122.886.303			68.673.370

Tabloda da görüldüğü gibi, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" kapsamında oyuncu lisansları ve "Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar" ayrıştırılarak tanımlanmış, dönem içi hareketler ve birikmiş itfa payları verilmiştir. Yine ilgili dipnotta futbolcu lisanslarına ait faydalı ömürlerin, oyuncu sözleşme süreleri üzerinden tespit edildiği belirtilmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 30)

Karşılaştırma yapılabilmesi için ilgili tablo, 01 Haziran 2013 – 31 Mayıs 2014 döneme ait olacak biçimde hazırlanmış ve dipnotta sunulmuştur. UEFA kriterinin oyuncu lisanslarının ve amortisman metodunun belirtmesinin yanında "Oyuncu Tanımlama Tablosu" ile aktifleştirilen tüm oyuncular hakkında bu bilgilerin ayrı ayrı istemesi, aktifleştirilmeyen, altyapıdan alınan ya da bedelsiz alınan futbolcuların mevcut olması durumunda da bu tabloda ilgili oyuncuların belirtilerek tanımlanmasını zorunlu tutması söz konusudur.

Bu doğrultuda aktifleştirilmiş oyuncuların "Maddi Olmayan Duran Varlık" olarak bir önceki dönem ile karşılaştırmalı maliyet, itfa payı ve defter değerinin tespit edildiği ve bu gösterimin genel çerçevede UEFA mali kriterleri ile paralel olduğunu belirtmekle birlikte, her bir oyuncu için (oyuncuların her birinin, şirketin hesap planında bir MODV – Oyuncular alt hesabı olduğu unutulmamalıdır) UEFA kriterinin isteği detayları sunan Oyuncu Tanımlama Tablosu 'nun KAP'a bildirimlerde yer almadığını söyleyebiliriz.

Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 tarihli bilançosunun aktif bölümüne ait bildirimleri UEFA bildirim şartları çerçevesinde inceledikten sonra, ilgili bilançonun pasif bölümünü aynı perspektifte inlemeye alabiliriz.

Fenerbahçe Futbol A.Ş. 'nin 31 Mayıs 2015 tarihli bilançosunun pasif bölümü Tablo 5.10 'da verilmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 2);

Tablo 5.10 Fenerbahçe Futbol A.Ş. Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Konsolide Finansal Durum Tablosu - Kaynaklar

Kaynaklar	Not	31.May.15	31.May.14
<i>Tutarlar Aksi Belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") Olarak İfade Edilmiştir.</i>			
<u>Kısa Vadeli Yükümlülükler</u>		477.541.204	287.231.899
Kısa Vadeli Borçlanmalar	14	88.373.607	43.739.754
Uzun Vadeli Borçlanmanın Kısa Vadeli Kısımları	14	147.201.741	68.114.338
Ticari Borçlar	6	53.208.996	67.478.631
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	25	0	11.050
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar		53.208.996	67.467.581
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	15	93.064.787	43.636.860
Diğer Borçlar	7	12.864.308	801.266
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	25	11.385.847	315.623
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar		1.478.461	485.643
Ertelemiş Gelirler	9	70.330.245	62.390.114
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	10	12.497.520	1.070.936
<u>Uzun Vadeli Yükümlülükler</u>		255.990.679	299.111.591
Uzun Vadeli Borçlanmalar	14	241.490.061	270.082.183
Ticari Borçlar	6		19.876.521
İlişkili Olmayan Taraftara Ticari Borçlar			19.876.521
Ertelemiş Gelirler	9	12.852.620	7.571.342
Uzun Vadeli Karşılıklar	16	1.647.998	1.581.545
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar		1.647.998	1.581.545
<u>Özkaynaklar</u>		-422.298.704	-240.531.966
<u>- Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</u>		-424.317.388	-243.083.124
Ödenmiş Sermaye	18	25.000.000	25.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları	18	5.189.829	5.189.829
Ortak Kontrole Tabi Teşebbür veya İşletmeleri İçeren Birleşmenin Etkisi	4	-220.979.048	-220.979.048
Kar yada Zarardan Ye. Sınıf. Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir ve Giderler		-32.427	9.567
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları / Kayıpları		-32.427	9.567
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	18	38.654.892	38.654.892
Geçmiş Yıllar Karları / Zararları		-90.958.364	37.117.188
Net Dönem Karı / Zararı		-181.192.270	-128.075.552
<u>- Kontrol Gücü Olmayan Paylar</u>		2.018.684	2.551.158
<u>Toplam Kaynaklar</u>		311.233.179	345.811.524

UEFA şartları doğrultusunda bilançonun yükümlülükler bölümünde "Kısa ve Uzun Vadeli Krediler", "Oyuncu Transferlerinden Kaynaklanan Kısa ve Uzun Vadeli Borçlar", "Grup İşletmelerine ve Diğer İlişkili Taraflara Olan Borçlar", "Çalışanlara Olan Borçlar", "SGK ve Vergi Dairesi olan Uzun ve Kısa Vadeli Borçlar", "Kısa Ve Uzun Vadeli Karşılıklar", "Vergi Borçları", "Diğer Kısa ve Uzun Vadeli Borçlar" kalemlerinin

sunulması esastır. Özkaynaklar bölümünde ise sermaye ve yedekleri sunulması gerekmektedir.

İlgili şartları karşılama bakımından şirketin bilançosunun pasif bölümü incelendiğinde, "Grup İşletmelerine ve Diğer İlişkili Tarafra Olan Borçlar", "Karşılıklar", "Sermaye ve Yedekler" kalemlerini bilançoda tespit etmek mümkündür. Ancak aktif bölümünde olduğu gibi, UEFA 'nın futbol kulüpleri özelinde tanımladığı kalemleri ise bilançonun üzerinde gözlemleyememekteyiz. Dolayısıyla gerekli bilgileri dipnotlarda aramamız gerekecektir.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'ni kısa ve uzun vadeli kredileri, bilanço üzerindeki "Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanmalar" grubunun içerisinde olmaları gerektiğinden, şirketin kredi borçlarını bilançoda adreslenen 14 numaralı "Finansal Borçlar" notunda görebiliyoruz. Şirketin 31 Mayıs 2015 tarihi itibarıyla kısa ve uzun vadeli kredileri dahil finansal borçları Tablo 5.11'deki gibidir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 32)

Tablo 5.11 Fenerbahçe Futbol A.Ş. Mayıs 2015 Tarihi İtibarıyla Finansal Borçlarına Ait Detaylar

Finansal Borçlar	31.May.15	31.May.14
Kısa Vadeli Banka Kredileri	39.375.167	3.843.908
Factoring Borçları	48.998.440	39.895.846
<u>Toplam Kısa Vadeli Finansal Borçlar</u>	88.373.607	43.739.754
İhraç Edilen Baorçlanma Senetleri	103.231.473	11.367.396
Uzun Vadeli Banka Kredilerinin Kısa Vadeli Kısımları	43.483.221	55.923.882
Uzun Vadeli Finansal Kiralama Borçlarının Kısa Vadeli Kısımları (Net)	487.047	823.060
<u>Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları</u>	147.201.741	68.114.338
İhraç Edilen Baorçlanma Senetleri	0	91.503.971
Uzun Vadeli Banka Kredileri	184.883.461	140.511.022
Uzun Vadeli Factoring Borçları	56.606.600	37.638.000
Uzun Vadeli Finansal Kiralama Borçları (Net)	0	429.190
<u>Toplam Uzun Vadeli Finansal Borçlar</u>	241.490.061	270.082.183
<u>Toplam Finansal Borçlar</u>	477.065.409	381.936.275

Dipnotlarda, finansal borçlanmalara ait detaylar sunulmuş olup; "krediler ve diğer finansal borçlanmalar" kalemlerinin UEFA asgari sunum şartlarına paralel olduğu belirtilebilir.

Verilmesi gereken bir diğer başlık olan "futbolcu transferlerinden kaynaklı kısa ve uzun vadeli borçlar", "Ticari Borçlar" grubunun içerisinde olması gerekeğinden; "Ticari Borçların" detaylarının adreslendiği 6 numaralı "Ticari Alacaklar ve Borçlar" dipnotuna bakmamız gerekecektir. 6 Numaralı dipnotta belirtildiği üzere Fenerbahçe

Futbol A.Ş.'nin 3 Mayıs 2015 tarihli ticari borçları aşağıdaki gibidir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 24)

Tablo 5.12 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Kısa Vadeli Ticari Borç Detayları

Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Kısa Vadeli Ticari Borç Detayları		
Ticari Borçlar	31.May.15	31.May.14
Satıcılar	53.636.191	65.410.520
Borç Senetleri	0	2.282.798
İlişkili Taralara Ticari Borçlar	0	11.050
Ara Toplam	53.636.191	67.704.368
Ertelenmiş Finansman Geliri (-)	-427.195	-225.737
Kısa Vadeli Ticari Borçlar	53.208.996	67.478.631

İlgili dipnotta 31 Mayıs 2015 itibariyle Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin ticari borçlar grubunun "satıcılar" alt kaleminin 22.661.350 TL lik kısmının oyuncu transferlerinden kaynaklı olup diğer futbol kulüplerine olan borçları, 6.652.788 TL lik kısmının ise yine futbolcu transferlerinden kaynaklı olup menajerlere olan borçları oluşturduğu belirtilmiştir. Bu dağılımın 31 Mayıs 2014 yılına ait tutarları da verilmiş ve dolayısıyla bir önceki dönemle karşılaştırma da sağlanmıştır. Dolayısıyla alacaklara ait tabloyu, ilgili dipnot ışığında Tablo 5.13 'deki gibi yeniden düzenlemek mümkündür. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 24)

Tablo 5.13 Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Kısa Vadeli Ticari Borçların Kırılımı İle Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Kısa Vadeli Ticari Borç Detayları

Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Kısa Vadeli Ticari Borç Detayları		
Ticari Borçlar	31.May.15	31.May.14
Satıcılar	53.636.191	65.410.520
Futbol Kulüplerine Borçlar (Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı)	22.661.350	42.692.265
Menajerlere Borçlar (Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı)	6.652.788	5.119.760
Diğer Satıcılara Borçlar	24.322.053	17.598.495
Borç Senetleri	0	2.282.798
İlişkili Taralara Ticari Borçlar	0	11.050
Ara Toplam	53.636.191	67.704.368
Ertelenmiş Finansman Geliri (-)	-427.195	-225.737
Kısa Vadeli Ticari Borçlar	53.208.996	67.478.631

Tablo 5.13'deki gösterimin, UEFA 'nın bilançoda tanımlanmasını isteği gösterim biçimine uygun olduğu kanaatindeyiz.

Diğer bir taraftan, 31 Mayıs 2015 tarihi itibariyle Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin uzun vadeli ticari borcu olmadığı ve dolayısıyla oyuncu transferlerinden kaynaklı da herhangi bir uzun vadeli borcunun olmayacağı anlaşılmaktadır. Ancak, bir önceki dönemde (31 Mayıs 2014) satıcılar grubunun 19.876.521 TL tutarında uzun vadeli borcunun mevcut olduğu görülmektedir.(FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 24)

Ancak bu döneme ait ilgili borcun muhteviyatı hakkında herhangi bir bildirimde bulunulmaması, her iki dönemin oyuncu transferlerinden kaynaklı borçlarının karşılaştırılması imkansız kılmaktadır. Öyle ki cari dönemde bakiyenin olmaması, bir önceki dönemle kıyaslanmanın yapılmayacağı anlamına gelmemekte, “0” bakiye de önemli bir iktisadi anlam ifade etmektedir.

Diğer bir taraftan, performans kriteri olarak da tanımladığımız diğer UEFA mali kriterlerinin arasında yer alan ve diğer futbol kulüplerine vadesi geçmiş borcun olmaması koşulunu tanımlayan kriter de dikkate alındığından, ilgili bilanço kaleminin önemi bir kez daha öne çıkmaktadır.

Çalışanlara ve SGK 'ya / vergi dairesine vadesi geçmiş borçların olmamasının da performansa dayalı birer UEFA mali kriteri olduğu düşünüldüğünde ilgili kalemlerin sunumunun UEFA bilançosu nazariyatında önemliliği yüksektir.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 tarihli ilgili kalemleri tespit etmek üzere, öncelikle çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki borçlara ve raporda bu grubun detayına ait 15 numaralı dipnota başvurmak gerekecektir.

Verilen açıklamalar doğrultusunda çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki borçlar Tablo 5.14 'deki gibidir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 36)

Tablo 5.14 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar

Detay	31.May.15	31.May.14
Ödenecek Sosyal Sigorta Primi, Muhtasar Ve Damga Vergisi	52.762.034	24.260.284
Ödenecek Maaş, Prim Ve Sosyal Giderler	40.302.753	19.376.576
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	93.064.787	43.636.860

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin çalışanların ile olan ilişkilerinden kaynaklı SGK borçlarının ve personele ödenecek maaş, prim gibi ücret grubu tutarlarının toplamı Tablo 5.14 verilmiştir. Her ne kadar SGK ile vergi dairesine olan borçlar tanımlanmış olsa da, performansa dayalı UEFA mali kriteri çerçevesinde bu grubun içerisinde yer alabilecek

vadesi geçmiş olan tutarların (mevcut ise) hem SGK hem de vergi dairesi için ayrı ayrı olarak beyan edilmesi ve incelenmesi söz konusu olacaktır. Bu sebep ile grup önemlidir; detaylı bilgilendirmenin de bu önemlilik düzeyinde artırılması düşünülebilir.

Tablo 5.15 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler

Detay	31.May.15	31.May.14
Ödenecek Vergi ve Fonlar	11.915.275	1.070.936
Diğer	582.245	0
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	12.497.520	1.070.936

Pasif grubunda, UEFA kriterlerine göre tanımlanması zorunlu olan kalemler ise karşılıklardır. Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 yılı itibariyle ayırdığı karşılıklar Tablo 5.16 'daki gibidir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 37)

Tablo 5.16 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Uzun Vadeli Karşılıkların Detayları

Detay	31.May.15	31.May.14
Kullanılmamış İzin Karşılıkları	769.534	804.869
Kıdem Tazminatı Karşılığı	878.464	776.676
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.647.998	1.581.545

c. Gelir Tablosuna Dair Asgari Bildirim Gereklilikleri

Lisans adayı ya da sahibi kuruluş, lisans verene (ülkemizde TFF) sunacağı kar ve zarar bildirimlerinde aşağıdaki Tablo 5.17 de listelenmiş bilgilere yer vermek zorundadır.(2014 KLMFPT Ek V/C/1) Bu kalemlere direkt gelir tablosunda yer verilebileceği gibi dipnotlarda da verilebilir. (2014 KLMFPT Ek V/C/2)

Tablo 5.17 UEFA Mali Kriterlerine Göre Gelir Tablosunda ve İlgili Dipnotlarda Bulunması Zorunlu Kalemler

Gelir (Revenue)	<ul style="list-style-type: none"> • Gişe Gelirleri (Gate Receipts) • Sponsorluk ve Reklam Gelirleri (Sponsorship And Advertising) • Yayın Hakları Gelirleri (Broadcasting Rights) • Ticari Faaliyet Gelirleri (Commercial) • UEFA Tarafından Verilen Katkı Payı ve Ödül Paraları (UEFA Solidarity And Prize Money) • Diğer Faaliyet Gelirleri (Other Operating Income)
Gider (Expenses)	<ul style="list-style-type: none"> • Satışların / Hammaddelerin Maliyeti (Cost Of Sales / Materials) • Çalışanlara Sağlanan Faydalara Ait Ödemeler (Employee Benefits Expenses) • Amortisman Ve İtfa Payları (Depreciation And Amortisation) • Sabit Kıymet Değer Düşümlükleri (Impairment Of Fixed Assets) • Diğer Faaliyet Giderleri (Other Operating Expenses)
Diğer (Other)	<ul style="list-style-type: none"> • Sabit Kıymet Satış Karı / Zararı (Profit / Loss On Disposal Of Assets)

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Maddi olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kar / Zarar – Oyuncular (Profit / Loss On Disposal Of Intangible Assets)• Finansal Gelirler (Finance Income)• Finansal Giderler (Financial Costs)• Vergi Giderleri (Tax Expences)• Vergi Sonrası Kar yada Zarar (Profit Or Loss After Taxitaion) |
|---|

TFF 'nun 2015 – 2016 yılı için hazırladığı başvuru dosyasında da; bilançoda olduğu gibi 3 farklı Gelir Tablosu ya da Kar / Zarar Tablosu şablonu (TFFKLMKBD 2015 – 2016) yer almaktadır. Tablolar sırası ile

1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Kulüplerimiz Tarafından Uygulanacak Mali Bilgileri de Kapsayan Kar / Zarar Örneği
2. UEFA Asgari Bilgiler Gelir / Gider Tablosu
3. Özet ve Detaylı Kar / Zarar Tablosu dur.

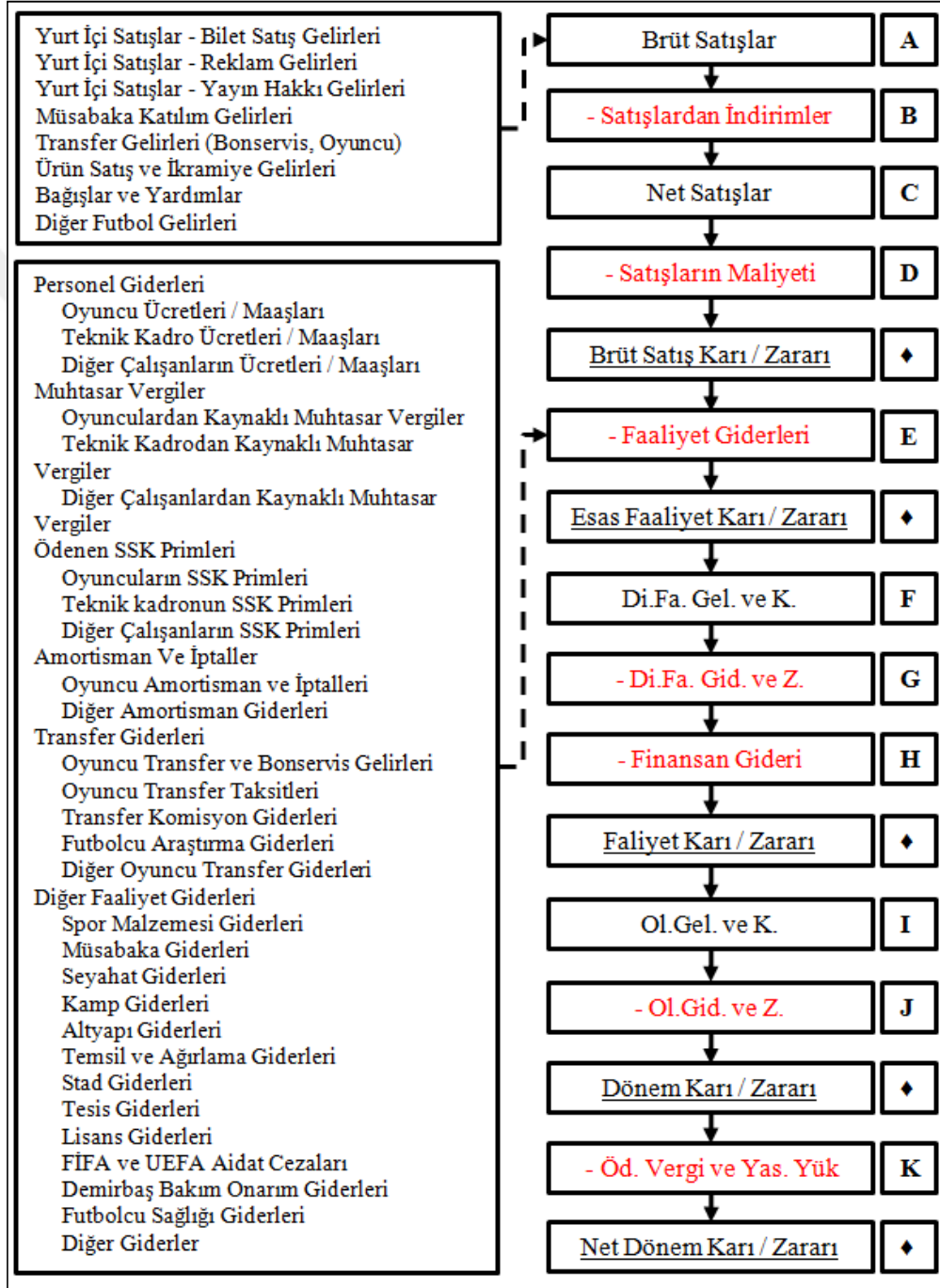
Gelir tabloları arasındaki farklılıklar, bilançodaki farklılıklara benzer nitelikte olmakla birlikte gelir tablosu veriliş düzeni açısından da kendi aralarında farklılıklara sahiptir. Performansa dayalı UEFA mali kriterlerinde, şarta uyumu belirleyen ya da şarta uyuma destekleyici önemli mali tablo kalemlerinin varlığı nedeniyle tablolarda bir anlamda çeşitlilik ve yeniden tasarımı olduğu bahsetmiştik. UEFA mali kriterleri nezdinde en çok özelleştirilen tablonun, gelir tablosu olduğunu söyleyebiliriz. Bunun başlıca sebeplerinden birisi, UEFA kriterleri çerçevesinde bazı gelir ve giderlerin, ilerleyen bölümlerde anlatılmış olan Denk Bütçe / Denk Hesap Şartı, Toplam Denk Hesap, Denk Hesap Açığı gibi göstergelerin hesaplanmasına dahil edilip edilmeme durumu söz konusudur. Bu sebeple gelir ve giderlerin iyi ayrıştırılması, anlaşılır biçimde sunulması gerekecektir. Diğer bir taraftan da 2 ve 3 numaralı tablolarda gelir tablosu sunuş standardından farklı bir gelir / gider sunumunun mevcudiyeti gözlemlenmektedir.

Bilanço ve gelir tablosu sunumlarındaki bu farklılıklar, performans kriterleri ve sektöre özelleştirilen farklı tablolar; UEFA kriterlerinin futbol kulüplerine, kendi alanlarına özgü bir yönetim muhasebesi alışkanlığını kazandırmaya çalıştığımızın, diğer bir taraftan da futbol şirketi yönetim muhasebesi metodolojisini de uluslararası çerçevede standartlaştırıldığının bir göstergesidir.

Bilanço şartlarında izlediğimiz metotta olduğu gibi, şablon olarak verilen gelir tablolarını da sırası ile inceleyelim.

Bir numaralı gelir tablosunun biçimsel yapısı, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği'nde verilmiş gelir tablosu örneğinden türetilmiş bir şablondur.

Mali kriterler başvuru dosyasında verilmiş 1. numaralı gelir tablosunda MSUGT 'de yer almayan ancak futbol müesseselerine ait gelir ve gider kalemleri tanımlanmıştır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016) Bu çerçevede ilgili gelir ve gider kalemlerinin yer aldığı sınıfları ve kar / zarar hesaplama algoritması Şekil 5.4 'de şematize edilmiştir.



Şekil 5.4 Lisans Başvuru Dosyasında Yer Alan MSUGT'den Türetilmiş Gelir Tablosu Gelir Gider Hesaplama Algoritması

Örnek tablo, MSUGT üzerinden verildiği unutulmamakla birlikte; bir futbol şirketinin ya da kulübünün brüt satışları içerisinde yer alan Yurt İçi Satışlar hesabının Bilet Satış Gelirleri, Reklam Gelirleri ve Yayın Hakkı Gelirleri alt hesaplarından oluştuğu gözlemlenmektedir.

MSUGT 'ne göre brüt satışlar, işletmenin esas faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen mal ya da hizmet satışlarını içermektedir.(MSUGT No 1) Başvuru dosyasında önerilen ilk gelir tablosuna göre bir futbol kulübünün gelir elde edebileceği başlıca esas faaliyetlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz; (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

- Futbol ile ilişkili çevreye, statta müsabaka izleyebilmesi için bilet satışı yapmak.
- Statlarda, formalar üzerine reklam almak, isim haklarının kullandırmak, sponsorluk almak.
- Müsabakaların, televizyon ya da farklı platformlarda yayınlanması izinlerini satmak.
- Liglere, turnuvalara katılmak.
- Oyuncuları transfer etmek.
- Forma ve benzeri ürünlerini satmak.
- Maç günü ya da farklı zamanlarda yiyecek ya da içecek satmak.
- Müsabakalara katılmaları neticesinde ikramiye hak etmek
- Piyango ve benzeri organizasyonlar düzenlemek.
- Çeşitli çevrelerden, kişilerden, ulusal ve uluslararası müesseslerden yardım ve bağış almak.
- Üyelerinden aidat almak.
- Spor okulu ve kurs faaliyetleri gerçekleştirmek.
- Otopark hizmeti vermek.
- Kamp hizmet vermek.

Görüldüğü üzere gelir yaratan faaliyetlerin içerisinde üye aidatı almak, bağış kabul etmek gibi “kulüp” yapısına sahip olma özelliğinden kaynaklı unsurlar da yer almaktadır.

Ancak dikkat çeken konu, tabloda satışların maliyeti ile ilgili herhangi bir detay verilmediğidir. Giderlere ait tüm detaylandırma, faaliyet giderleri grubunda verilmiştir.

Müسابakaya katılmak, müsabakada başarı elde etmek, bir futbol kulübü için esas faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Brüt satışlara bakıldığında da ilgili faaliyetlerin esas geliri oluşturduğu görülmektedir. Oyuncu ücretlerinin de esas faaliyetlerin

yapılabilmesi için bir esas maliyet unsuru olduğu söylenebilir. Örneğin bir otel işletmesinde garson, bir teknik servis ve bakım işletmesinde bakımı ve kurulumu yapan teknisyen direkt işçi statüsünde ise bir futbol işletmesinde de futbolcu kavramsal boyutta direkt işçi olarak düşünülebilir. Futbol oyunu ile başarı elde etmek esas gelir ise başarıyı elde eden takım ve futbolcuya ait ücretler de direkt işçilik olarak sınıflandırılabilir.

Bir futbol kulübü ya da şirketi öncelikle MSUGT ve VUK çerçevesinde mali tablolarını hazırlamak durumundadır. Daha sonrasında ise zorunlu ya da isteğe bağlı olarak mali tablolar UFRS şartlarına adapte edilerek güncellenecektir. Lisanslama sürecinde de bu doğrultuda hazırlanmış mali tablolar üzerinden çalışmalar sunulacaktır. Bu durumda sınıflandırma / grublama biçimi birbirinde farklı gelir tablolarının oluşması söz konusu olacaktır. Bu farklılığı da TFF Mali Kriterler Başvuru Dosyasında verilmiş diğer iki örnek gelir tablosu ile gözlemleyebiliyoruz.

Başvuru dosyasında yer alan iki numaralı gelir tablosunda, transfer giderleri ve gelirlerinin farklı bir ana gruba ayrıldığı, futbolcu transferleri dışındaki gelir ve giderlerin ise faaliyet gideri ya da geliri biçiminde gruplandığı bir yapı sunulmuştur. (TFFKLMKBD 2015 – 2016) Bu yapıya göre kar ya da zarar Şekil 5.5 'de verilmiş algoritma ile hesaplanmaktadır.



Şekil 5.5 Lisans Başvuru Dosyasında UEFA Gelir / Gider Bildirimi Kar/Zarar Hesaplama Algoritması

UEFA mali kriterlerinin, bir futbol kulübünün ya da işletmesinin gelirinin tespitinde ve tasnifinde "Brüt Satış Karı", "Faaliyet Karı" gibi bir tasnife pek de odaklanmadığı görülmektedir. Performansa dayalı denk bütçe hesabı ve benzeri

kriterlerde mevzu olan kar ya da zarar, UEFA'nın kendi tanımladığı metotlar ve kalemlerin farkları ile tespit edilmektedir.

İlgili örnek gelir tablosunda oyuncu transfer gelirleri harici faaliyet gelirleri; bilet satış gelirlerinden, sponsorluk ve reklam gelirlerinden, yayın hakkı gelirlerinden, yapılan ticari faaliyetlerden kaynaklı gelirlerden, ödül ve katkı payı gelirlerinden ve finansal gelirlerden oluşmaktadır. Faaliyet giderleri ise yine bu doğrultuda, satış ve malzeme giderlerinden, personel giderlerinden, oyuncular haricindeki amortisman ve itfa paylarından, sabit kıymet değer düşüklüklerinden ve benzeri giderlerden oluşmaktadır. Tabloda diğer gelir ve gider olarak tanımlanan grup ise faaliyet gelirlerinde ya da giderlerinde kısmen ayrıştırılmış oyuncular haricindeki varlıkların satışlarından elde edilen kar ya da zararlar, vergi giderleri ve finansal giderlerdir. Devamında ise oyunculardan kaynaklı gelirler ve giderler eklenerek UEFA nezdinde yıllık faaliyet karına ya da zararına ulaşılmaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

Öncelikle ikinci gelir tablosunda yer alan kalemlerin tamamen futbol faaliyetlerine odaklandığı görülmektedir. Kar ya da zarar oluşumu basit ve akıcı biçimde gözlemlenmekte, bir futbol kulübü için en önemli varlık olan oyuncuların da kara ya da zarara etkisi izlenmektedir. UEFA mali kriterlerinin tespit etmek istediği en temel nokta, kulübün futbol kaynaklı gelirlerinin ayrıştırılması ve karşılaştırılmasıdır.

UEFA kar / zarar cetvelinde oyuncu transferlerinden kaynaklı gelirlerin ya da giderlerin kulübün diğer giderlerinden ya da gelirlerinden ayrıştırılmasının sebebi ilk anda düşündürücü gelebilir. Bir oyuncunun satın alınması ya da satılması, bir futbol şirketinin ya da kulübünün esas faaliyetleri arasında yer almamaktadır. Oyuncu alım ve satımları bir **yatırım faaliyeti** olarak düşünülebilir. Diğer bir taraftan da oyuncu transferleri, kulübün mali yapısındaki en önemli aksiyonlardan biri olma niteliğindedir.

Tüm bu kavramların yanında oyuncu transferlerinden kaynaklı gelir ve giderler, diğer UEFA mali kriterlerinde tanımlı şartlardan ötürü bir ayrıştırılmaya tabi tutulurlar.

Bu sebeptir ki UEFA oyuncuların transfer, kiralama ve satışlarına yönelik muhasebe ilkelerini kendine özgü biçimde tanımlamaktadır.

Öyleyse bir futbol şirketi ya da kulübü nasıl bir yol izleyerek UEFA gelir tablosuna ulaşacaktır? Bölümün başında da belirttiğimiz gibi, öncelikle MSUGT ve VUK çerçevesinde muhasebe işlemlerinin sürdürülmesi esastır. Daha sonrasında ilgili dönem ya da ara dönem mali tabloları, UFRS çerçevesinde yeniden hazırlanmalıdır. Bu noktada değerlendirme ve amortisman düzeltmeleri yapılacaktır. Ancak vergi borçları MSUGT ve

VUK fazında tespit edilmiş olacaktır. Daha sonrasında, UEFA'nın muhasebeleştirme ilkelerine göre bir gözden geçirme yapılacak ve tablolar final pozisyona getirilecektir. Elde edilen gelir tablosundan ilgili kalemler çekilerek, önerilen örnek kar / zarar cetveline kolaylıkla alınabilecektir. Böylelikle ilk örnek gelir tablosunun ve hatta ilk örnek bilançonun MSUGT üzerinden verilmesinin öz sebepleri daha da net anlaşılabilir. Başvuru dosyası ile futbol kulüplerine ya da şirketlerine, bir hesap planı tavsiyesi verildiği de açıktır.

Başvuru dosyasında üçüncü bir gelir tablosu olmakla birlikte bu tablo, ikinci tablo olan kar / zarar cetveli tablosunun detayı olarak düşünülebilir. (TFFKLMKBD 2015 – 2016) Transferlerden ayrıştırılmış kar / zarar esaslı bu tabloda da yinelenmekte ve bir önceki tabloda verilmiş olan kalemlerin detaylarını barındırmaktadır. Tabloda sınıflandırmada dikkat çeken ise ciro, mesuliyet, harcama, transfer cirosu gibi kavramların kullanılmasıdır. Detayların yer aldığı bu tabloda oyuncu dışındaki vergilendirme, finansman maliyetleri, özel maliyetler biçiminde sınıflandırılmış, futbol dışı gelirler de diğer gelirlerin altında verilmiştir.

En nihayetinde UEFA şartlarına göre hazırlanmış her iki tablo da alıştığımız biçimde performansı ölçen bir gelir tablosu niteliğinde olmayıp kendine özgü biçimde futbol gelirine ve gideri odaklanan bir performans tablosudur. Giderin satış maliyeti ya da genel yönetim maliyeti gibi gruplarda sunulmasına, finansman gideri öncesi faaliyet karı gibi performans kriterlerine odaklanmazlar.

d. Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin Gelir Tablosunun UEFA Bildirim Şartlarına Göre İncelenmesi

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 tarihli gelir tablosunu öncelikle asgari bildirimleri barındırması ve sunum biçimi açısından inceleyelim.

Tablo 5.18 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

	Not	31.May.15	31.May.14
Hasılat	20	317.610.262	309.077.354
Satışların Maliyeti	21	340.822.904	337.140.728
Brüt Satış Karı Yada Zararı		-23.212.642	-28.063.374
Pazarlama Giderleri (-)	21	-33.851.220	-31.820.436
Genel Yönetim Giderleri (-)	21	-19.137.354	-15.696.657
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	22	11.439.790	17.216.572
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	22	-16.077.069	-30.735.592
Esas Faaliyet Karı Yada Zararı		-80.838.495	-89.099.487
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	23	3.469	0
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler	23	-181	-1.940
Finansman Gideri Öncesi Faaliyet Karı Yada Zararı		-80.835.207	-89.101.427
Finansman Gelirleri	24	414.918	19.522.469
Finansman Giderleri (-)	24	-101.195.520	-52.239.246
Sürdürülen Faaliyetlerden Vergi Öncesi Karı Yada Zarar		-181.615.809	-121.818.204
Dönem Vergi Geliri / Gideri	17	0	-1.460.258
Ertelenmiş Vergi Geliri / Gideri	17	-102.641	-340.878
Sürdürülen Faaliyetlerden Dönem Karı Yada Zararı		-181.718.450	-123.619.340
<i>Dönem Karı Yada Zararının Dağılımı</i>			
Ana Ortaklık Payları	19	-181.192.270	-128.075.552
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	19	-526.180	4.456.212
Hisse Başına Kayıp Kazanç	19	-7,25	-5,12
<i>Diğer Kapsamlı Gelir</i>			
Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar			
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/(Kayıpları)		-57.280	-51.995
-Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler		8.992	28.322
Diğer Kapsamlı Gelir		-48.288	-23.673
Toplam Kapsamlı Gelir		-181.766.738	-123.643.013
<i>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</i>			
Ana Ortaklık Payları		-181.234.264	-128.076.568
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		-532.474	4.433.555

Tablo 5.18 'de Fenerbahçe Futbol A.Ş. 'nin 31 Mayıs 2015 Tarihli Kar / Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu verilmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 3)

Tablonun verileri sunum biçimi ile bir önceki bölümde betimlediğimiz tablolarda belirtilen sunum biçimleri arasındaki farklılıklar elbette ilk bakışta dikkat çekmektedir. İlgili tablo TMS 1 çerçevesinde hazırlanmış olduğundan MSUGT üzerinden türetilen tablo ile arasında ciddi farklılıklar söz konusu olacaktır.

FBAŞ 'nin ilgili gelir tablosu incelendiğinde, UEFA'nın sunulmasını şart koştuğu gelir ve gider kalemlerini tespit edemediğimizden, tablo dipnotlarına başvurarak istenen unsurları bulma yoluna gitmek gerekecektir.

Hasılat grubuna ait 20 numaralı "Hasılat" notunda, satış gelirlerine ait detay Tablo 5.19 'daki gibi verilmektedir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 48)

Tablo 5.19 Fenerbahçe Futbol A.Ş.(Grup olarak) 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Hasılat Detayları

	31.May.15	31.May.14
Naklen Yayın Gelirleri	94.374.645	77.893.803
Lisanslı Ürün Satış Gelirleri	80.793.873	77.103.061
Stad Hasılatı	65.872.187	76.050.418
Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	40.047.698	49.891.284
İsim Hakkı Gelirleri	15.582.635	9.207.904
Futbolcu Bonservis Gelirleri	10.275.130	4.389.500
Dergi Satış Gelirleri	2.449.712	4.828.759
Futbolcu Yetiştirme Tazminatı Gelirleri	174.810	338.422
Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri	0	143.360
Diğer Gelirler	8.039.572	9.230.843
Hasılat	317.610.262	309.077.354

Gelir kalemlerini detaylı incelemeden önce;futbol kulüplerine özgü özel bir gelir kalemi olan yetiştirme tazminatının (Training Compensation) UEFA kriterleri içerisindeki yerine kısaca değinmek uygun olacaktır.

UEFA mali kriterlerine göre yetiştirme tazminatı oyuncuyu alan taraf için, oyuncu tescil haklarının maliyetinin bir unsurudur.(2014 KLMFPT, 7) Başka bir deyişle aktifleştirilecek oyuncunun maliyet bedelinin içerisinde yer almalıdır. Lisans başvurusu sürecinde ve izleme aşamalarında, diğer futbol kulüplerine olan alacaklar ve borçlar kapsamında bilgilendirme yapılırken, yetiştirme tazminatı borç ve alacakları da bildirim kapsamında yer almaktadır. İlgili bildirim detayı, ilerleyen bölümlerde anlatılmıştır.

FBAŞ 31 Mayıs 2015 tarihli gelir tablosunda, UEFA gelir bildirim yapılarındaki Kapı Hasılat, Yayın vb. gibi sınıflandırmaya paralel bir gelir sınıflandırılmasının yapıldığı ilk başta anlaşılmaktadır. Örneğin stat gelirlerinin içerisinde kapı hasılatı, yiyecek ve içecek satışları ve benzeri gelir unsurlarının iç içe geçebilme durumunun olduğu düşünülebilir.

UEFA gelir ve gider sınıflandırmasında futbolcu transfer gelirlerini ve giderlerini ayırıştırma yoluna gitmekteydi. UEFA'nın bu sınıflandırması şablon alınarak Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin gelir kalemlerini Tablo 6.20 'deki gibi ayırıştırabiliriz.

Yetiştirme tazminatının da futbolcu transferinden kaynaklı olduğu ve aktifleştirmede maliyet bedeline dahil edilen bir unsur olduğu düşünülür ise yetiştirme tazminatını da oyuncu transferlerinden kaynaklı faaliyet gelirlerinde sınıflandırmak doğru olacaktır. Diğer bir taraftan FBAŞ 'nin gelir tablosunda verilmiş “Diğer Gelirler” sınıfının muhteviyatını bilmediğimizden, yapacağımız sınıflandırmada yanlışlıkların da olmasını göz ardı etmiyoruz.

Tablo 5.20 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle UEFA Asgari Bildirim Şablonu Düzeninde Faaliyet Gelirleri

	31.May.15	31.May.14
Faaliyet Gelirleri (Transfer Hariç)		
Naklen Yayın Gelirleri	94.374.645	77.893.803
Lisanslı Ürün Satış Gelirleri	80.793.873	77.103.061
Stad Hasılatı	65.872.187	76.050.418
Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	40.047.698	49.891.284
İsim Hakkı Gelirleri	15.582.635	9.207.904
Dergi Satış Gelirleri	2.449.712	4.828.759
Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri	0	143.360
Diğer Gelirler	8.039.572	9.230.843
Toplam	307.160.322	304.349.432
Transfer Kaynaklı Faaliyet Gelirleri		
Futbolcu Bonservis Gelirleri	10.275.130	4.389.500
Futbolcu Yetiştirme Tazminatı Gelirleri	174.810	338.422
Toplam	10.449.940	4.727.922
Hasılat	317.610.262	309.077.354

UEFA Gelir sunumu ayırıştırması sonrasında, gelirlerin gruplara dağılımını kısaca inceleyebiliriz. 31 Mayıs 2015 tarihi itibariyle Fenerbahçe Futbol A.Ş. 'nin **satış gelirlerine** ait pareto⁴⁰ analizi, Tablo 5.21 'de verilmiştir.

⁴⁰ Pareto Analizi: Sonucun yüzde sekseninin harcanan çabanın yüzde yirmisi ile ortaya çıktığına dikkat çeken İtalyan iktisatçı Pareto 'nun adı ile anılan analiz metodu. Metot alışılmış temel ayırım metodu, 80/20, 70/30 kuralı gibi isimlerle de adlandırılmaktadır. Analiz, bütünü, sonunun ya da konunun en önemli bileşenlerine odaklanılmasını yardımcı olmaktadır. (Şimşek, 2004, 273) Bütünü oluşturan bileşenlerin, sonuca olan etkisini sayısal olarak izlemeyi kolaylaştırır.

Tablo 5.21 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Dönemi Satış Gelirleri Pareto Tablosu

Gelir Kalemi	31.5.2015 Gelir Tutarı	Gelirlerin Kümülatif Toplamı	Gelirin % Etkisi	% Pareto Etkisi
Naklen Yayın Gelirleri	94.374.645	94.374.645	29,7%	29,7%
Lisanslı Ürün Satış Gelirleri	80.793.873	175.168.518	25,4%	55,2%
Stad Hasılatı	65.872.187	241.040.705	20,7%	75,9%
Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	40.047.698	281.088.403	12,6%	88,5%
İsim Hakkı Gelirleri	15.582.635	296.671.038	4,9%	93,4%
Futbolcu Bonservis Gelirleri	10.275.130	306.946.168	3,2%	96,6%
Diğer Gelirler	8.039.572	314.985.740	2,5%	99,2%
Dergi Satış Gelirleri	2.449.712	317.435.452	0,8%	99,9%
Futbolcu yetiştirme Tazminatı Gelirleri	174.810	317.610.262	0,1%	100,0%
Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri	0	317.610.262	0,0%	100,0%

Tablo 5.21 incelendiğinde, Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin toplam hasılatının yaklaşık % 88,5'nin ilk dört gelir kalemi olan naklen yayın, ürün satış, stat ve reklam gelirlerinden oluştuğu görülmektedir. Diğer bir taraftan yalnızca naklen yayın gelirlerinin toplam gelire etkisinin % 30larda olduğu da dikkat çekicidir. Futbolcu transferlerinde kaynaklı gelirlerin ise toplam ciroya etkisi % 3,3 civarındadır.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin hasılat dışında aşağıda tanımlanmış sınıfları da geliri oluşturan unsurlardır.

- Esas faaliyetlerden diğer gelirler
- Yatırım faaliyetlerinden gelirler
- Finansman gelirleri

Yukarıda listelenmiş olan kalemlerden esas faaliyetlerden kaynaklı gelirlerin, ticari işlemlere ilişkin ağırlığının yüksek olduğu 22 Numaralı nota bakılarak anlaşılmaktadır. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 50) Diğer bir taraftan da yatırım faaliyetlerinden kaynaklı gelirlerin ve finansman gelirlerinin, UEFA kriterlerine göre sunulması gerekli olan kalemler olduğu bilinmektedir.

Bu doğrultuda UEFA Gelir / Gider tablosunun gelir bölümü aşağıdaki gibi oluşturulabilir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 2)

Tablo 5.22 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle UEFA Asgari Bildirimleri – Gelirler

	31.May.15	31.May.14
Faaliyet Gelirleri (Transfer Hariç)		
Naklen Yayın Gelirleri	94.374.645	77.893.803
Lisanslı Ürün Satış Gelirleri	80.793.873	77.103.061
Stad Hasılatı	65.872.187	76.050.418
Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	40.047.698	49.891.284
İsim Hakkı Gelirleri	15.582.635	9.207.904
Dergi Satış Gelirleri	2.449.712	4.828.759
Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri		143.360
Diğer Satış Gelirleri	8.039.572	9.230.843
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	11.439.790	17.216.572
Sabit Kıymet Satış Karı	3.469	0
Finansman Geliri	414.918	19.522.469
Toplam	319.018.499	341.088.473
Transfer Kaynaklı Faaliyet Gelirleri		
Futbolcu Bonservis Gelirleri	10.275.130	4.389.500
Futbolcu Yetiştirme Tazminatı Gelirleri	174.810	338.422
Toplam	10.449.940	4.727.922
Diğer Kapsamlı Gelir Hariç Toplam Gelir	329.468.439	345.816.395

Gelir kalemlerinin sunumuna ve ek olarak dağılımına göz attıktan sonra, gider sınıflarına yönelebiliriz.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.’nin gider sınıflarına ilk bakışı ilgili tablonun 21 numaralı “Niteliklerine Göre Giderler” notu üzerinden yapar isek, esas giderlerin Tablo 5.23’de belirtildiği gibi sınıflandırıldığını görmekteyiz. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 48)

Tablo 5.23 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Esas Giderler

Fonksiyon	31.May.15	31.May.14
Satışların Maliyeti	340.822.904	337.140.728
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	33.851.220	31.820.436
Genel Yönetim Giderleri	19.137.354	15.696.657
Toplam	393.811.478	384.657.821

21 Numaralı notun devamında, niteliklerine göre tasnif edilmiş esas giderlerin detayları sunulmuş, tutar ve kavram olarak önemlilik arz eden personel ücret ve giderleri ile amortisman ve itfa giderlerinin satışların maliyeti, pazarlama ve genel yönetim

giderleri içerisinde nasıl dağıldığı tablolaştırılmıştır. Sunumlar aşağıdaki gibidir; (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 49)

Tablo 5.24 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Personel Ve Ücret Giderlerinin Fonksiyonel Kırılımı

Fonksiyon	31.May.15	31.May.14
Satışların Maliyeti	194.791.471	193.666.325
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	12.178.760	10.317.451
Genel Yönetim Giderleri	7.461.691	7.510.994
Toplam	214.431.922	211.494.770

Tablo 5.25 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Amortisman Ve İtfa Giderlerinin Fonksiyonel Kırılımı

Fonksiyon	31.May.15	31.May.14
Satışların Maliyeti	52.853.988	57.608.343
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	59.647	45.102
Genel Yönetim Giderleri	2.517.746	2.219.948
Toplam	55.431.381	59.873.393

Tablo 5.26 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Niteliklerine Göre Giderler (Esas Giderler)

	31.May.15	31.May.14
Ücret giderleri	194.791.471	193.666.325
Amortisman ve İtfa Giderleri	55.431.381	59.873.393
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	37.663.868	34.953.376
Personel Giderleri	19.640.451	17.828.445
Tesis Kullanım Giderleri	15.792.396	11.000.217
Futbol Takımı Giderleri	14.883.214	12.682.050
Futbolcu Menajer Giderleri	11.738.821	10.762.359
Kira Giderleri	10.114.340	8.329.416
Pazarlama ve Promosyon Giderleri	6.298.466	7.005.747
Bonservis Çıkış Maliyeti	3.150.152	6.594.424
Vergi, Resim ve Harçlar	3.939.725	2.028.315
Avanslar İtfa Payı	1.027.240	1.027.240
Danışmanlık Giderleri	814.559	1.355.239
Futbolcu Dayanışma Katkı Payları	567.527	524.761
Kıdem Tazminatı ve İzin Karşılığı	194.604	652.297
Diğer	17.763.263	16.374.217
Toplam	393.811.478	384.657.821

Esas giderlere ait dağılımın yüzdelik dilimlerini ve yekûn gidere olan katkısı ise Tablo 5.27'de verilmiştir.

Tablo 5.27 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Dönemi Esas Giderler Pareto Tablosu

Gider Kalemi	31.5.2015 Gider Tutarı	Giderlerin Kümülatif Toplamı	Giderin % Etkisi	% Pareto Etkisi
Ücret giderleri	194.791.471	194.791.471	49,5%	49,5%
Amortisman ve İtfa Giderleri	55.431.381	250.222.852	14,1%	63,5%
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	37.663.868	287.886.720	9,6%	73,1%
Personel Giderleri	19.640.451	307.527.171	5,0%	78,1%
Diğer	17.763.263	325.290.434	4,5%	82,6%
Tesis Kullanım Giderleri	15.792.396	341.082.830	4,0%	86,6%
Futbol Takımı Giderleri	14.883.214	355.966.044	3,8%	90,4%
Futbolcu Menajer Giderleri	11.738.821	367.704.865	3,0%	93,4%
Kira Giderleri	10.114.340	377.819.205	2,6%	95,9%
Pazarlama ve Promosyon Giderleri	6.298.466	384.117.671	1,6%	97,5%
Vergi, Resim ve Harçlar	3.939.725	388.057.396	1,0%	98,5%
Bonservis Çıkış Maliyeti	3.150.152	391.207.548	0,8%	99,3%
Avanslar İtfa Payı	1.027.240	392.234.788	0,3%	99,6%
Danışmanlık Giderleri	814.559	393.049.347	0,2%	99,8%
Futbolcu Dayanışma Katkı Payları	567.527	393.616.874	0,1%	100,0%
Kıdem Tazminatı ve İzin Karşılığı	194.604	393.811.478	0,0%	100,0%

Giderler Not 21 'de verilen detayda incelendiğinde esas giderlerin yaklaşık %80 'lik kısmı yalnızca Ücret giderleri, Amortisman ve İtfa Giderleri ve Ticari Mamül maliyetinden oluşmakta olduğu, ücret giderlerinin giderlerin başı başına %49,5'ini kapladığı görülmektedir. Bu kısa performans incelemesinde sonra yeniden sunum şartlarına dönebiliriz.

Lisans başvuru dosyasında örnek olarak sunulan ilk gelir tablosunda, satışların maliyetine değinilmediği ve hatta oyuncu ücretlerinin faaliyet giderlerine alındığı konusunda bir eleştirimiz olmuştur. Genel anlamda da UEFA Mali Kriterlerinin satışların maliyetine değil futbol ile ilgili tüm giderlere odaklandığını ve sınıflandırmanın oyuncu transferlerinin ayrıştırılması üzerine olduğunu tespit etmiştik.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin gelir tablosu ve dipnotları incelendiğinde yukarıdaki kırılımlarda da görüldüğü üzere satışların maliyeti grubunun içerisine futbolcu ücretleri ve oyuncu itfa paylarının alındığını görülmektedir. Mali kriterlerin farklı bir algoritma ile gelir ve gider hesaplamasına gittiğini örnek gelir tablolarından tespit etmiştik. Bu ayrışma

neticesinde elimizde başka bir bilgi olmamasından dolayı, mali kritere uygun bir gelir tablosu oluşturmak için, KAP'a bildirilmiş mali tablolardan ve dipnotlarından ilgili giderleri ayırtmak ve yeniden kategorize etmek durumunda kalmaktayız. Ayırtma yapacağımız unsurlar futbolcu transferlerinden kaynaklı giderleri ve oyuncu itfa payları olacaktır. Gelirler için telaffuz ettiğimiz sınıflandırmada yanlışlık yapma riskimiz giderler için de mümkündür.

Ayrıca finansman giderleri, sabit kıymet satış giderleri ve vergiler de giderlerin devamındaki diğer grubu oluşturacaktır.

Döneme ait amortisman ve itfa giderlerini, Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin ilgili tablosunun 12 numaralı Maddi Duran Varlıklar ve 13 numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar isimli notlarından tespit edilebilir. Toplamda bulunan rakam ise, 21 numaralı Niteliklerine Göre Giderler notu ile kontrol edilerek tespit güvence altına alınabilir. Bu doğrultuda amortisman ve itfa giderleri Tablo 5.28 'deki gibi tanımlanabilir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 29,30,31,48,49)

Tablo 5.28 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Amortisman Ve İtfa Gideri Detayı

Varlık	1 Haziran 2014 / 31 Mayıs 2015 İlaveleri	
Maddi Duran Varlıklar		
Özel Maliyetler		-1.769.129
Makine Ve Cihazlar		-667.149
Taşıt Araçları		-127.412
Mobilya, Demirbaş ve Ofis Gereçleri		-1.632.877
Diğer Maddi Varlıklar		0
MDV Toplam		-4.196.567
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
Haklar		-138.933
Futbolcu Lisansları		-51.095.881
MODV Toplam		-51.234.814
Toplam		-55.431.381

Referans Not 12

Referans Not 13

55.431.381 TL olarak tespit ettiğimiz toplam tutar, 21 numaralı “Niteliklerine Göre Giderler” notunda verilmiş olan Amortisman ve İtfa Giderleri ile örtüşmektedir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 49) Yukarıdaki tabloda yer alan Futbolcu Lisansları Amortisman Gideri tutarı; oyuncu transferinden kaynaklı itfa gideri olarak tabloda ayrı bir bölüme eklenecektir.

Giderler arasında yer alan “Futbolcu Dayanışma Katkı Payları”, futbolcu transferlerinden kaynaklı giderler sınıfına alınabilir.

21 Numaralı notta verilmiş “Vergi, Resim ve Harçlar” kaleminin muhteviyatında da oyuncu transferlerinden kaynaklı bir tutarın bulunup bulunmadığı bilgisine haiz olmamakla birlikte elimizdeki bilgilerden yola çıkarak UEFA Kar / Zarar Cetvelini Tablo 5.29 'da verildiği biçimde kurabiliriz. Gelir kalemlerini tanımlarken de belirtildiği gibi UEFA Kar / Zarar Cetvelini hazırlarken, bilgi eksikliği sebebi ile yanlışlıkların olması göz ardı edilmemelidir. Tablo 6.29, gelir kalemlerini tanımlarken oluşturduğumuz Tablo 5.20 üzerine giderler sınıflandırılarak oluşturulmuştur.

Tablo 5.29 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 UEFA Asgari Bildirimleri Kar / Zarar Cetveli

	31.May.15	31.May.14
I.Faaliyet Gelirleri (Transfer Hariç)		
Naklen Yayın Gelirleri	94.374.645	77.893.803
Lisanslı Ürün Satış Gelirleri	80.793.873	77.103.061
Stad Hasılatı	65.872.187	76.050.418
Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	40.047.698	49.891.284
İsim Hakkı Gelirleri	15.582.635	9.207.904
Dergi Satış Gelirleri	2.449.712	4.828.759
Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri		143.360
Diğer Satış Gelirleri	8.039.572	9.230.843
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	11.439.790	17.216.572
Finansal Gelirler	414.918	19.522.469
Transferler Hariç Toplam Faaliyet Gelirleri	319.015.030	341.088.473
II. Faaliyet Giderleri (Transferler Hariç)		
Ücret Giderleri	-194.791.471	-193.666.325
Satılan Ticari Malların Maliyeti	-37.663.868	-34.953.376
Personel Giderleri	-19.640.451	-17.828.445
Tesis Kullanım Giderleri	-15.792.396	-11.000.217
Futbol Takımı Giderleri	-14.883.214	-12.682.050
Kira Giderleri	-10.114.340	-8.329.416
Pazarlama Ve Promosyon Giderleri	-6.298.466	-7.005.747
Vergi, Resim Ve Harçlar	-3.939.725	-2.028.315
Avanslar İtfa Payı	-1.027.240	-1.027.240
Danışmanlık Giderleri	-814.559	-1.355.239
Kıdem Tazminatı Ve İzin Karşılıkları	-194.604	-652.297
Diğer Giderler	-17.763.263	-16.374.217
Oyuncular Harici Amortisman Ve İtfa Payları	-4.335.500	-4.104.532
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-16.077.069	-30.735.592
Diğer		
Sabit Kıymet Satış Zararları (Oyuncular Hariç)	-181	-1.940
Sabit Kıymet Satış Karları (Oyuncular Hariç)	3.469	0

Finansal Giderler	-101.195.520	-52.239.246
Dönem Vergi Gideri	0	-1.460.258
Ertelenmiş Vergi Gideri	-102.641	-340.878
Transferler Hariç Toplam Faaliyet Giderleri	-444.631.039	-395.785.330
Transferler Hariç Toplam Faaliyet Karı / Zararı	-125.616.009	-54.696.857
III Transfer Kaynaklı Faaliyet Gelirleri		
Futbolcu Bonservis Gelirleri	10.275.130	4.389.500
Futbolcu Yetiştirme Tazminatı Gelirleri	174.810	338.422
Toplam Transfer Kaynaklı Faaliyet Gelirleri	10.449.940	4.727.922
IV Transfer Kaynaklı Faaliyet Giderleri		
Futbolcu Menajer Giderleri	-11.738.821	-10.762.359
Bonservis Çıkış Maliyeti	-3.150.152	-6.594.424
Futbolcu Dayanışma Katkı Payları	-567.527	-524.761
Oyuncu Hakları Amortisman ve İtfa Payları	-51.095.881	-55.768.861
Toplam Transfer Kaynaklı Faaliyet Giderleri	-66.552.381	-73.650.405
Transferlerden Kaynaklı Kar / Zarar	-56.102.441	-68.922.483
Yıllık Net Kar / Zarar	-181.718.450	-123.619.340

Tabloda UEFA algoritması ile hesaplanan “Yıllık Net Zarar”; Fenerbahçe Futbol A.Ş. ‘nin 31 Mayıs 2015 tarihli Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda verilmiş “Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı / Zararı” kaleminin tutarı ile eşleşmektedir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 2)

Görüldüğü üzere Fenerbahçe Futbol A.Ş. , 31 Mayıs 2015 tarihli hesap dönemini 181.718.450 TL zarar ile kapatmıştır. Bir önceki yıl da zarar ile sonlanmış olmakla birlikte cari yılda zarar bir önceki yılın tutarı üzerinden %47 artmıştır. Toplam gruplarının bir önceki yıl ile karşılaştırılması aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 5.30 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 UEFA Asgari Bildirimleri Kar / Zarar Cetveli ve Bir Önceki Yasal Hesap Dönemi İle Karşılaştırılması

Gelir / Gider Grubu	31.May.15	31.May.14	Önceki Döneme Göre % Değişim
I Transferler Hariç Toplam Faaliyet Gelirleri	319.015.030	341.088.473	-6%
II Transferler Hariç Toplam Faaliyet Giderleri	-444.631.039	-395.785.330	12%
Transferler Hariç Toplam Faaliyet Karı / Zararı	-125.616.009	-54.696.857	130%
III Toplam Transfer Kaynaklı Faaliyet Gelirleri	10.449.940	4.727.922	121%
VI Toplam Transfer Kaynaklı Faaliyet Giderleri	-66.552.381	-73.650.405	-10%
Transferlerden Kaynaklı Kar / Zarar	-56.102.441	-68.922.483	-19%
Yıllık Net Kar / Zarar	-181.718.450	-123.619.340	47%

Diğer bir taraftan cari dönemde 329.464.970 olan toplam gelirin %97’lik dilimi transferler hariç tutulmuş gelir kalemlerinin toplamından oluşmakta ve toplam gelirin %

3'lük dilimini transferlerden kaynaklı gelirler teşkil etmektedir. Bu oranın bir önceki yıl ise yaklaşık % 99 'a %1 biçiminde olduğu gözlemlenmektedir.

Giderler arasındaki dağılımda ise transfer kaynaklı giderler %13 lük bir dilime sahipken transferler ile ilgili olmayan gelir kalemlerinin toplamı yaklaşık %87 dir. Giderlerin bir önceki yıl ile kıyaslarında oran yaklaşık %16 'ya %84 'dür.

Dönem zararının içerisinde transferlerden kaynaklı zararın payı ise yaklaşık %31 dir. Bu oran bir önceki yıl ise yaklaşık % 56 dadır.

e. Nakit Akım Tablosuna Dair Asgari Bildirim Gereklilikleri

Lisans adayının hazırlayacağı nakit akım tablosu (Cash Flow Statement) işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden, finansman faaliyetlerinden ve diğer sınıfına girebilecek nakit akışlarının ayrı ayrı olarak içermelidir. Nakit akışa dair sunum, bir önceki dönemle karşılaştırmalı olarak verilmelidir. (2014 KLMFPT Ek 5/D/1)

İşletme faaliyetleri (Cash Flows From Operating Activities), lisans adayının ya da sahibinin temel gelir yaratan faaliyetlerinden ve yine yatırım ya da finansman faaliyetleri sınıfına girmeyen diğer faaliyetlerinden teşekküldür. (2014 KLMFPT Ek 5/ D/1/a) Yatırım faaliyetleri (Cash Flows From Investing Activities) lisans adayının yatırım, oyuncu tescili gibi uzun vadeli varlıklarının alınması ya da elden çıkarılması gibi faaliyetleridir. (2014 KLMFPT Ek 5/D/1/b) Finansman faaliyetleri (Cash Flows From Financing Activities) ise ortaklar tarafından oluşturulmuş olan sermayenin, borçların boyutsal ve yapısal değişikliklere neden olan; finansman kaynaklı faaliyetlerdir. (2014 KLMFPT Ek 5/D/1/c)

Lisans adayı ya da sahibi, finansman ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışlarını **brüt girişleri ve çıkışları ayrı sınıflarda gösterecek biçimde** raporlamalıdır. (2014 KLMFPT Ek 5/D/1)

Faiz alımı, faiz ödemesi ve temettülerden kaynaklı nakit giriş ve çıkışları, birbirlerinden ayrı gösterilerek açıklanmalıdır. Bu kalemler, tutarlılık ilkesi çerçevesinde dönemden döneme yatırım, işletme ya da finansal faaliyetlerde sınıflandırılabilir. Gelir vergisinden doğan nakit akışları de ayrı olarak beyan edilmelidir. (2014 KLMFPT Ek 5/D/1/d)

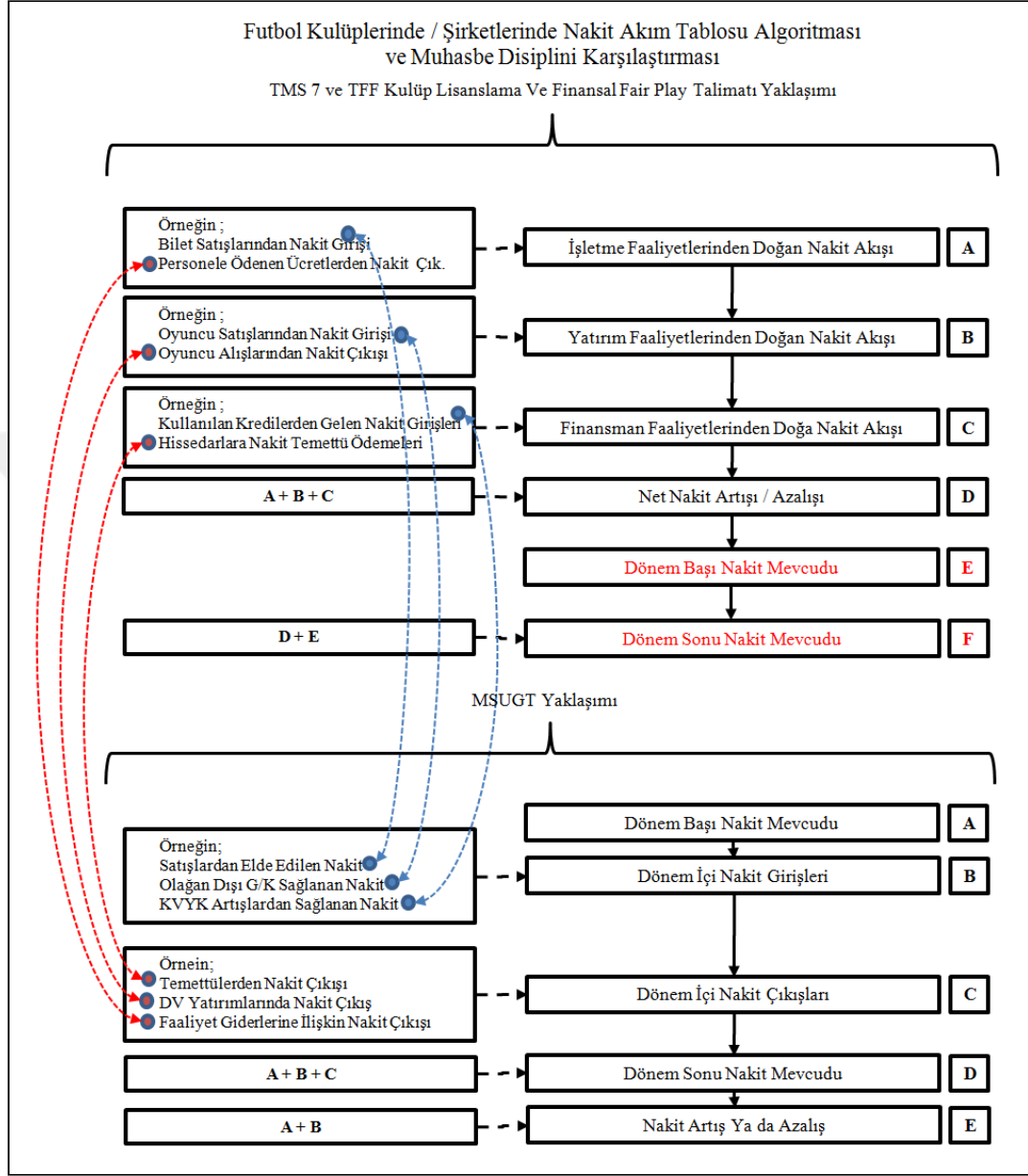
Hazırlanacak nakit akım tablosunun sunum şartları açısından TMS 7 standardı ile uyum içerisinde olduğu gözlemlenmektedir. Diğer bir taraftan da işletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışlarının brüt (dolaysız) ya da net (dolaylı) yöntemden hangisi ile sunulacağına dair bir bilgilendirme KLMFPT 'ında yer almamaktadır.

Başvuru dosyasında örnek olarak iki nakit akım tablosu yer almaktadır. Tablolar sırası ile (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Kulüplerimiz Tarafından Uygulanacak Olan Mali Bilgileri De Kapsayan Nakit Akım Tablosu

2. Tablo III – Nakit Akış Tablosu dur.

İlk tablonun, MSUGT’de verilmiş nakit akım tablosunun birebir aynısı olduğu gözlemlenmektedir. Tek düzen yaklaşımının sebepleri, bilanço ve gelir tablosu başlıklarını incelerken değindiğimiz sebepler ile aynı olmakla birlikte MSUGT ile TMS 7 ve UEFA mali kriterlerinin talep ettiği nakit akım tablolarının sunum şartları açısından önemli farklılıklarının olduğu açıktır. ”Olağan Dışı Gelir ve Karlardan Nakit Girişi” gibi kalemlerin mevcudiyeti, faaliyet / finansman / yatırım faaliyetlerinin açık olarak sınıflandırılmaması bu farkların başında gelmektedir. Ancak başvuru dosyasındaki ikinci tabloya bakıldığında UEFA Kriterlerine özgü bir raporlama şablonunu verildiği görülmektedir. İkinci tablo, Şekil 5.6 de verilen algoritma ve raporlama şablonu ile TMS 7 ile uyum içerisindedir. Şekil 5.6 ile üç disiplinde nakit akışının temel raporlama yapısı özetlenmiş ve karşılaştırılmıştır.



Şekil 5.6 Futbol Kulüplerinde / Şirketlerinde Nakit Akım Tablosu Algoritması ve Muhasebe Disiplinleri İle Karşılaştırılması

İşletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışlarının raporlanmasında dolaylı ya da dolaysız yöntem önerisine ya da herhangi birisine bir atıf, başvuru dosyasında verilen ikinci nakit akış tablosunda da yer almamaktadır. İlgili nakit akış tablosunda, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışların merkezlerine örnekler verilmiş olmakla birlikte, işletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışların kaynaklarına dair herhangi bir örnek verilmemiştir. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

İşletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışları raporlarken dolaysız yöntemin kullanması, TMS 7 perspektifinden bakıldığında, tercih edilmelidir.

f.Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin Nakit Akım Tablosunun UEFA Bildirim Şartlarına Göre İncelenmesi

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin nakit akım tablosunun raporlama koşullarına uyumunu incelemeden önce şirketin hangi unsurları “Nakit Ve Nakit Benzerleri (Cash And Cash Equivalents)” sınıfında raporladığını belirtelim.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 Tarihli finansal tablolarındaki Nakit Ve Nakit Benzerleri Kalemi elde bulunan nakit, bankalardaki mevduatlar ve yüksek likiditeye sahip, tutarı belli ve nakde kolayca çevrilebilecek, değerindeki değişimin ihmal edilebilecek seviyede olduğu üç aydan kısa vadeli yatırımlardan oluşmaktadır. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 11) Döneme ait nakit ve nakit benzerlerinin detayları, bir önceki dönem ile karşılaştırmalı olarak Tablo 5.31'deki gibidir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 22)

Tablo 5.31 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Nakit Ve Nakit Benzerleri

Nakit Ve Nakit Benzeri Muhteviyatı	31.May.15	31.May.14
Kasa	186.133	157.646
Banka	15.136.633	6.963.933
- Vadeli Mevduat (<i>Vadeler 3 Aydan Kısadır</i>)	4.000.000	3.520.870
- Vadesiz Mevduat	11.136.633	3.443.063
Alım Satım Amaçlı Finansa Varlıkları	0	162.966
Kredi Kartı Sipleri	6.327.222	12.052.633
Toplam Nakit Ve Nakit Benzerleri	21.649.988	19.337.178
Faiz Tahakkukları	0	-20.870
Bloke Mevduat	-7.682.238	-1.197.292
Net Nakit Ve Nakit Benzerleri	13.967.750	18.119.016

Dipnotlarda belirtildiği üzere mevduat blokajının kaynağı, kullanılan kredilerdir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 22)

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 tarihli Nakit Akım Tablosu ise Tablo 5.32 'de verilmiştir.

Tablo 5.32 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle Konsolide Nakit Akım Tablosu

Sınıflandırma	Not	31.May.15	31.May.14
A İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklı Nakit Akışları		-61.421.252	191.434.819
Vergi Öncesi Dönem Zararı		-181.615.809	-121.818.204
Dönem Net Karı / Zararı Mutabakatı İle İlgili Düzenlemeler		94.567.467	73.945.330
Amortisman Ve İtfa Giderleri İle İlgili Düzenlemeler	21	55.431.381	59.873.393
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü Karşılığı İle İlgili Düzeltmeler	6	1.961.366	-118.454
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı İle İlgili Düzeltmeler	8		4.551
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar		321.377	652.297
Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıp		3.146.864	2.552.984
Faiz Gelirleri ve Giderleri İle İlgili Düzeltmeler		33.924.007	10.730.595
Kar/Zarar Mutabakatı İle İlgili Diğer Düzeltmeler		-217.528	249.964
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler		25.627.090	239.307.693
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Diğer Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		74.315.217	15.160.542
Bloke Mevduatlardaki Artış/Azalışlar	5	15.160.542	-1.197.292
Ticari Alacaklardaki Artış/Azalışlar		-14.832.422	11.186.266
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Artış/Azalışlar		-207.420	202.976.891
Ticari Borçlardaki Artış/Azalışlar		-33.459.847	18.175.454
Stoklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		-4.933.733	-1.612.818
Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artış/Azalışlar		11.808.118	-3.184.705
Ödenen Kıdem Tazminatları	16	-312.206	-311.603
Ödenen Vergiler	17	-265.671	-1.885.042
B Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklı Nakit Akışları		-3.956.011	-295.037.717
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının edinimi için yapılan nakit çıkışları	5	-572.101	0
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri		126.215	2.036.300
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları	12/13	-3.510.125	-66.074.017
Bağlı Ortaklıkların Kontrolünün Elde Edilmesine Yönelik Nakit Çıkışları	4	0	-231.000.000
C Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklı Nakit Akışları		61.225.997	93.741.260
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri		300.074.255	285.863.778
Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları		-209.099.434	-154.266.252
Finansal Kiralama Sözleşmelerinden Kaynaklanan Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları		-765.203	-1.270.139
Alınan Faiz		320.554	853.987
Ödenen Temettü		0	-8.889.331
Ödenen Faiz		-29.304.175	-28.550.783
D Nakit Ve Nakit Benzerlerindeki Azalış		-4.151.266	-9.861.638
E Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri		18.119.016	27.980.654
F Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri		13.967.750	18.119.016

Fenerbahçe Futbol A.Ş. 'nin ilgili tarihli nakit akım tablosu, UEFA mali kriterleri ile tanımlanan nakit akım tablosu asgari sunum koşulları ile paraleldir. Diğer bir taraftan

KAP'a sunulmuş tablodan, dipnotlar ve ek hesaplamalar yapılarak dahi, başvuru dosyasında örneklenen nakit akım tablosu ile istenen sunum koşullarına ulaşılması, başvuru dosyasındaki tabloya benzer bir tablo türetilmesi pek mümkün değildir.

Başvuru dosyasındaki ikinci nakit akım tablosu şablonunda göze çarpan önemli kısım Oyuncu Satışlarından Kaynaklı Nakit Girişleri ve Oyuncu Alımlarından Kaynaklı Nakit Çıkışları kalemleridir. Bu kalemler, Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin Nakit Akım Tablosunda Maddi / Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışlarından Kaynaklı Nakit Girişleri ve Maddi / Maddi Olmayan Duran Varlık Alımlarından Kaynaklı Nakit Çıkışları kalemlerinin içerisinde sunulmaktadır. Ayırıştırma yapmak ise belirtildiği gibi pek mümkün değildir. Finansman faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışların detaylarında da benzer durum gözlemlenmektedir.

UEFA mali kriterlerinin gelirin sınıflandırılmasında, borçlanmanın yapısında, futbolcu transferi kaynaklı unsurları ayırıştırıcı bir sunum ilkesine sahip olduğunu gözlemlemekteyiz. Bu ayırım nakit akışın sunumunda da göze çarpmaktadır. Farklı bir örnek ve karşılaştırma yapmak için; ülkemizin dışına çıkarak, bir İngiltere Premier Ligi takımı olan Manchester United'ın nakit akım tablosunu (WEB_51) yalnızca sunum açısından inceleyelim.

Tablo 5.33 Manchester United 30 Haziran İtibariyle Konsolide Nakit Akım Tablosu

<i>(Tutarlar Aksi Belirtilmedikçe 1000 İngiliz Sterlini ("£") Olarak İfade Edilmiştir)</i>				
Sınıflandırma	Not	30.Haz.14	30.Haz.13	30.Haz.12
Cash flows from operating activities (İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklı Nakit Akışları)				
Cash generated from operations (İşletme Faaliyetlerinden Yaratılan Nakit)	26	101.704	129.930	80.302
Interest paid (Ödenen Faiz)		-27.669	-73.629	-47.068
Debt finance costs relating to borrowings (Finansal Borçlanmalara İlişkin Kredi Ödemeleri)		-123	-3.074	0
Interest received (Alınan Faiz)		254	937	1.010
Tax (paid)/refunded (Vergi Ödemeleri ve İadeleri)		-1.375	3.057	-3.333
Net cash generated from operating activities (İşletme Faaliyetlerinden Yaratılan Net Nakit)		72.791	57.221	30.911
Cash flows from investing activities (Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklı Nakit Akışları)				
Purchases of property, plant and equipment (Arsa, Fabrika ve Teçhizat Alımından Kaynaklı Nakit Çıkışları)		-10.847	-12.503	-15.323
Purchases of investment property (Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Alımından Kaynaklı Nakit Çıkışları)		0	2	-7.364
Proceeds from sale of property, plant and equipment (Arsa, Fabrika ve Teçhizat Satışından Kaynaklı Nakit Girişleri)		50	9	0
Purchases of players' registrations (Oyuncu Alımlarından Kaynaklı Nakit Çıkışı)		-92.942	-45.997	-58.971
Proceeds from sale of players' registrations (Oyuncu Satışlarından Kaynaklı Nakit Girişi)		14.025	9.646	9.409
Net cash used in investing activities (Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklı Net Nakit Akışları)		-89.714	-48.843	-72.249
Cash flows from financing activities Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklı Nakit Akışları)				
Proceeds from issue of shares (Hisse Senedi İhracından Kaynaklı Nakit Girişi)		0	70.258	0
Expenses directly attributable to issue of shares (Hisse Senedi İhracından Kaynaklı Nakit Çıkışı)		0	-1.459	0
Acquisition of additional interest in subsidiary (Bağlı Ortaklıklardan Nakit Akışı)	27	0	-2.664	0
Proceeds from borrowings (Kredi Kullanımlarından Kaynaklı Nakit Girişleri)		0	209.190	0
Repayment of other borrowings (Diğer Kredi Ödemelerinden Kaynaklı Nakit Çıkışı)		-4.997	-259.254	-28.774
Dividends paid (Temettü Ödemelerinden Kaynaklı Nakit Çıkışı)		0	0	-10.000
Net cash (used in)/generated from financing activities (Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklı Oluşan / Kullanılan Nakit Akışları)		-4.997	16.071	-38.774
Net (decrease)/increase in cash and cash equivalents (Nakit ve Nakit Benzerlerinden Artış / Azalış)		-21.920	24.449	-80.112
Cash and cash equivalents at beginning of year (Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri)		94.433	70.603	150.645
Foreign exchange (losses)/gains on cash and cash equivalents (Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Kur Etkisi)		-6.148	-615	70
Cash and cash equivalents at end of year (Dönem Sonu Nakit Ve Nakit Benzerleri)	19	66.365	94.437	70.603

Öncelikle tablonun 3 dönemlik bir karşılaştırmalı sunum ile verilmiş olması, performans takibinde önemli bir artı olarak değerlendirilebilir. Özellikle UEFA izleme kriterlerinde geriye doğru bir izleme yaklaşımı söz konusu olup, izlenen dönemler asgari koşullarda geriye doğru ardışık 3 dönemi kapsamaktadır. Dönem sayısı artabileceği gibi ileriye dönük de bir kısım proforma izleme şartları söz konusu olmaktadır. Bu kriterler ilerleyen bölümlerde verilmiştir. Ancak burada dikkat çekmek istediğimiz nokta,

Manchester United'ın nakit akım tablosunun üç dönem izlemeye uygun olduğu ve UEFA'nın ilgili kriterlerinin izlenmesinde UEFA haricindeki bilgi kullanıcılarına bir avantaj sağlayabileceğidir. İngiliz kulübünün üç dönemin karşılaştırmalı sunumu elbette ki raporda yer alan diğer tablolara ve dipnotlara da yansımaktadır.

Dikkat çeken diğer bir nokta Manchester United'ın da Fenerbahçe Futbol A.Ş. gibi dolaylı sunum metodunu kullandığıdır. İşletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışlarının düzeltilmesi ilgili raporda yer alan 26 numaralı notta verilmiştir. Dolaylı sunum handikaplarının, Manchester United'ın nakit akım tablosunda da mevcut olduğu söylenebilir. Ancak özellikle yatırım faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışlarını içerisinde oyuncu transferlerinden kaynaklı nakit giriş ve çıkışlarının ayrı olarak sunulması söz konusudur. Diğer bir taraftan da, finansman faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışların TFF başvuru dosyasında verilmiş ikinci nakit akım tablosu ile uyumlu olduğu söylenebilir.

Tüm bu değerlendirmenin dışında bir eleştiri de direkt olarak UEFA mali kriterlerine yapılabilir. Nakit akım tablosu, bir işletmenin nakit yaratabilme kabiliyetini tanımlayan ve işletme sürekliliğinin sağlanması için hem gerçekleşen hem de proforma seviyede izlenmesi gereken bir araçtır. UEFA mali kriterleri içerisinde yer alan SGK / Vergi Dairesine Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması, Çalışanlara Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması ve Diğer Kulüplere Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması kriterlerinin hayata geçirilmesi, işletmenin ilgili vadede nakit gücünün olup olmadığı ile ilişkilidir.

Bilançodan ve gelir tablolarından ilgili taraflara borçların izlenmesi, asgari seviyede bu borç kalemlerinin sunulması gerektiğinden bahsedilmekle birlikte nakit akım tablosunda yalnızca oyuncu transferlerinden kaynaklı nakit çıkışlarının tanımlanmasının asgari seviyede zorunlu kılındığı görülmektedir. Bahsettiğimiz borçların nakit çıkışına etkisinin izlenmesi, ileriki bölümlerde anlatacağımız "Gelecek Dönem Mali Tabloları" çerçevesinde hazırlanacak proforma nakit akım tabloları açısından, bütçeleme / finansal planlama açısından önemlidir.

İlgili borç gruplarının yaratacağı nakit hareketlerinin nakit akım tablosuna aşağıdaki sınıflandırma ile yerleştirmek ve standartlaştırmak uygun olacaktır.

- İşletme Faaliyetleri: Personele Yapılan Ödemelerden Kaynaklı Nakit Çıkışları
- İşletme Faaliyetleri: SGK / Vergi Dairesine Yapılan Ödemelerden Kaynaklı Nakit Çıkışları
- Yatırım Faaliyetleri: Diğer Futbol Kulüplerine Yapılan Ödemelerden Kaynaklı Nakit Çıkışları (Transferden Kaynaklı Nakit Çıkışı)

g. Mali Tablo Dipnotlarına Dair Asgari Bildirim Gereklilikleri

Lisans sahibi ya da lisans adayı sunacağı mali tablolarda mali tabloların ayrılmaz bir parçası olan açıklayıcı notlara (Notes To The Financial Statements) yer vermelidir. Dipnotlar, mali tablolarda yer alan bir kalem ile karşılıklı ilişkilendirilmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1)

UEFA mali kriterleri, mali tablolarda yer alması zorunlu olan asgari kalemleri tanımlamakla birlikte benzer bir yaklaşımla dipnotlarda yer verilmesi gereken asgari bilgileri de standartlaştırmıştır. Asgari dipnot bildirimleri incelemeye önce, UEFA Club Licensing And Financial Fair Play Regulations dokümanı ile TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatı arasında asgari bildirim şartlarının verilmiş biçimi açısından bir karşılaştırma yapmak uygun olacaktır.

Lisanslama ve FFP adaptasyon süreci çerçevesinde referans alınan UEFA metni ile TFF tarafından türetilen metin arasında sınıflama açısından küçük de olsa bir farklılık göze çarpmaktadır. Farklılık, bir beyan kriterinin başka bir beyan kriteri içerisinde ve başlığının noksan verilmesi biçimindedir.

“UEFA Club Licensing And Financial Fair Play Regulations” metninde, mali tablo dipnotlarında verilmesi gerekli asgari bilgiler, "ANNEX VI: Minimum Disclosure Requirements" bölümünün "E. Notes to the Financial Statements" maddesinde tanımlanmakta olup, bu metinden türetilen TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatında "EK V: Asgari Bildirim Yükümlülükleri" bölümünün "E. Mali Tablo Dipnotları" bölümünde verilmektedir. Her iki dokümanın ilgili bölümlerinin ilgili maddelerine ait alt başlıklarda, her bir bildirim gerekliliği izah edilmektedir.

UEFA metninde yer alan "I) Controlling Party" (s. 57) (Kontrol Eden Taraf) dipnot bildirim sınıfı, TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatında sayfa 64'de, "h) Çıkarılmış Sermaye ve Yedekler / iii) Birikmiş Karlar" alt başlığının devamında, bu başlığın altında anlatılmıştır. Dolayısıyla TFF talimatına bakıldığında, "Kontrol Eden Taraf" adı altında bir dipnot gerekliliği ilk bakışta görülememektedir. Ancak her iki metin karşılaştırılmalı incelendiğinde mevcut durum gözlemlenebilmektedir. Diğer bir taraftan UEFA metninde "I) Controlling Party" (s. 57) şartının devamında yer alan "J) Related Party Transactions" (İlişkili Taraf İşlemleri) bildirim şartı, TFF talimatında "h) Çıkarılmış Sermaye ve Yedekler / iv) İlişkili Taraf İşlemleri" biçimde sermaye ve yedeklerin bir alt başlığında verilmiştir.

TFF talimatında bu noktadan sonra "h)Çıkarılmış Sermaye ve Yedekler" 'den "k)Muhtemel Borçlar" başlıklarına; h maddesinden aradaki ı ve j madde isimleri atlanarak geçildiği görülmektedir. Tahmin edileceği üzere bu atlanan madde isimlerinde ı)Kontrol Eden Taraf, j)İlişkili Taraf İşlemleri dipnot şartlarının verilmesinin planlandığı açıktır. Bu durumun basit bir yazım ve editöryel hata olduğu düşünülebilir.

Tespiti yapmaktaki amacımız hata aramak olmamakla birlikte, araştırmamız kapsamında olan ulusal lisanslama sürecimize ait dokümanları kullanmamız ve bu dokümanlara atıflar yaparak kriterleri açıklamamızdır. Yaptığımız atıflarda ve betimlemelerde, UEFA ana metni ile bir uyumsuzluğun olmaması ve her bir kriteri es geçmeden sunabilmek için bu tespiti vermenin doğru olacağı kanısındayız. Diğer bir taraftan da tespit ettiğimiz bu durumun, uygulamada herhangi bir önemli yanlışlığa sebebiyet vermeyeceği düşüncesindeyiz.

Ulusal regülasyonumuzun bizlere belirttiği biçimde asgari dipnot şartları aşağıda kısaca betimlenmiştir.

i. Muhasebe Politikaları (Accounting Policies)

Lisans adayı, finansal tablolarının hazırlanmasında kullandığı ilkeleri ve muhasebe politikalarına dair bir özet bilgi vermelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/a)

ii. Maddi Duran Varlıklar (Tangible Fixed Assets)

Lisans adayı ya da sahibi, maddi duran varlık grubunu oluşturan her bir maddi duran varlık kategorisini birbirinden ayrı olarak beyan etmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/b)

Maddi duran varlık kategorileri birbirinden ayrıştırılmış detayda gösterilmekle birlikte, dipnotlarda dönem başı ve sonu brüt defter değeri, birikmiş amortisman tutarları verilmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/b/i)

Diğer bir taraftan da, dönem başı ve sonu brüt defter değerleri verilirken var ise dönem içerisindeki değerlemeler, kar/zarar hesaplarında gösterilen değer düşüklüğü zararları, tersine çevrilen değer düşüklüğü zararları, amortismandan kaynaklı ilaveler, elden çıkarmalar, artışlar ve azalmalar dikkate alınmalı; bu doğrultuda uyum sağlanmalıdır. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/b/ii)

MDV ile ilgili verilmesi gereken bir diğer bilgi de uygulanan amortisman metotları, MDV faydalı ömürleri, amortisman oranlarıdır. Bu bilgiler, muhasebe ilkelerine ait bildirimlerde de verilebilir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/b/ii)

Tüm bildirim gereklilikleri, her bir MDV sınıfı için ayrı olarak verilmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/b)

iii.Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Fixed Assets)

Maddi duran varlıkların dipnot bildirimlerinde olduğu gibi maddi olmayan duran varlıklara ait notlarda da her bir maddi olmayan duran varlık sınıfı, birbirinden ayrı olarak sunulmalıdır. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/c)

Maddi olmayan duran varlıklara ait asgari dipnot bildirim şartları, maddi duran varlıklara ait asgari bildirim şartları ile paraleldir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/c/i,ii) Ancak UEFA mali kriterleri, maddi olmayan duran varlıklar grubunda yer alan oyuncu tescilleri ile ilgili detayları ve muhasebeleştirme ilkelerini özelleştirdiğinden, bu sınıfa ait dipnotlarda da verilecek bilgilerin, oyuncu kayıtlarının muhasebeleştirilmesinde UEFA'nın tanımladığı şartlara uygun verilmesi esastır.

iv. Rehinli Varlıklar Ve Koruma Altında Olan Varlıklar (Pledged Assets And Assets Under Reservation Of Title)

Lisans adayı ya da sahibi mülkünü, stadyumunu, ekipmanını ya da herhangi bir donanımını herhangi bir borcuna karşılık ya da teminat için garanti olarak rehin, ipotek vs. gösterdiği maddi duran varlıklarının ve yine sahiplik hakkı kısıtlanmış maddi olmayan duran varlıklarının olup olmadığını, mevcut ise miktarlarını ve defter değerlerini dipnotlarda sunmalıdır. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/d)

v. Yatırımlar (Investements)

Lisans adayı ya da sahibi, yapmış olduğu her bir yatırıma ait aşağıda listelenmiş bilgileri beyan etmekte yükümlüdür.

- Yatırım adı,
- Ülkesi ya da ikametgahı,
- İş / operasyon tipi,
- Sermayedeki pay oranı,
- Hisse yapısından farklı ise sahip olunan oy hakkı,
- Yatırımın muhasebeleştirilmesinde kullanılan metot.

Lisans adayına ya da lisans sahibine ait yatırımlar; lisans adayının ya da sahibinin bağlı ortaklıklarını, kontrol ettiği işletmelerini ve iştiraklerini de kapsamalıdır. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/e)

vi. Bankalar ve Diğer Krediler (Bank Overdrafts And Loans)

Lisans adayı ya da sahibi, her finansal borç kategorisi aşağıdaki bilgileri sunmalıdır; (2014 KLMFPT Ek V/E/1/f)

- Finansal enstrümanların kapsamı ve doğası hakkında bilgi;
 - Borç tutarı,
 - Borcun süresi,
 - Tutarı etkileyebilecek koşullar ve şartlar,
 - Gelecekteki nakit akış tutarı ve zamanlaması.
- Borcun kabul edilmesine dair kriterler, şartlar ve borcun ölçülmesinde kullanılan metot ve muhasebe ilkeleri.

vii. Karşılıklar (Provisions)

Karşılıklar, nitelikleri çerçevesinde tek bir değer altında sunulabilecek seviyede benzer olup olmama durumuna göre sınıflandırılarak, ayrı ayrı beyan edilmelidir. Karşılık sınıflarının, dönem başındaki ve sonundaki defter değerleri, dönem içerisinde ayrılan, iptal edilen ve silinen tutarları sunulmalıdır. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/g)

viii. Çıkarılmış Sermaye Ve Yedekler (Issued Capital And Reserves)

Lisans adayı sermaye, yedekler ve dağıtılmamış karlar sınıflarını birbirinden ayrı olarak beyan etmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/h)

Cari yıl süresince ihraç edilen hisseler bölünmüş sermayenin beyanında, ihraç edilmiş olan hisse sayısı ve tipi, varsa ilgili hisseler üzerindeki ihraç primi, ilgili hisselerin ihracından elde edilen toplam tutar ve hisselerin ihraç sebebi asgari olarak verilmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/h/i)

Diğer yedekler kapsamında, tesis, stadyum ve teçhizat / ekipman gibi MDV ların değerlendirilmesi söz konusu olup bu değerlemeden bir artış tutarı mevcut ise; döneme ait değişim ve hissedarların paylarındaki artış üzerindeki sınırlamaları gösteren bilgiler beyan edilmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/h/ii)

Raporlama döneminin başında ve bilanço tarihinde birikmiş karların tutarı ile yine rapor döneminde gerçekleşen değişiklikler sunulmalıdır.

Raporlama yapan kurum (lisans adayı ya da sahibi) başka bir taraf tarafından kontrol ediliyor ise taraflar arasındaki ilişki, kontrol edenin adı beyan edilmelidir. İlişkili taraflar arasında herhangi bir işlemin gerçekleşip gerçekleşmemesi; beyanın için ön şart oluşturmaz. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/h/iii)

Finansal tabloların kapsadığı dönemde ilişkili taraflara ait asgari bildirim esasları; her bir ilişkili taraf için aşağıdaki gibidir; (2014 KLMFPT Ek V/E/1/h/iv)

- İşlemlerin tutarı ve niteliği,
- Taahhütler de dahil olmak üzere devreden bakiyeler, devreden bakiye ile ilgili koşullar, şartlar, teminat altında olup olmadığı, alınan ve verilen teminatların detayı,
- Devreden bakiyeler için şüpheli alacak karşılıklarının tutarı,
- İlişkili taraflardan kaynaklı şüpheli alacaklar, değersiz alacaklar kapsamında dönem içerisinde oluşan zararlar.

Bu doğrultuda aşağıda belirtilen her bir sınıf için bildirimde bulunulması gerekmektedir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/h/iv)

- Ana şirket,
- Ortak kontrollü ya da raporlamayı yapan işletme üzerinde önemli derecede etkiye sahip olan kuruluşlar,
- Bağlı ortaklıklar,
- Ortaklar,
- Risk sermayedarı olunan ortak girişimler,
- Raporlama yapanını ve ana şirketin önemli yönetici personeli,
- Diğer ilişkili taraflar.

ix. Muhtemel Borçlar (Contingent Liabilities)

Geçmişe yönelik her bir muhtemel borç sınıfı için, hesabın kapatılmasına dair nakit çıkışının uzak olmadığı sürece, ilgili borç sınıfı için borcun niteliğine dair açıklama ve mümkün olduğu yerlerde de aşağıda verilmiş bilgilerin sunulması esastır. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/k)

- Borcun finansal etkilerine dair tahminler,
- Muhtemel nakit çıkışının miktarı ya da zamanlamasına ilişkin dair gösterge,
- Tazminat olasılığı.

x. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After The Balance Sheet Date)

Öncelikle, bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ve düzeltme gerektirmeyen olaylar bildirilmelidir. Bildirime ait bilgiler olayın niteliğini, mali etkilerine dair bir tahmini ya da böyle bir tahminin yapılamayacağını içermelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/I)

Kulüp Lisanslama Talimatı, bu tip olaylara bir kaç örnek sunmaktadır; (2014 KLMFPT Ek V/E/1/I)

- Yenileme ya da yeniden ödenmesi ihtimali söz konusu olmayan vadesi yaklaşan borçlar,
- Önemli faaliyet zararları,
- Finansal tabloların doğru olmadığını gösteren önemli yolsuzlukların ya da hataların söz konusu olması,
- Ödenen ya da alınan tutarların önemli derecede büyük olduğu oyuncu alım satım işlemleri,
- Mülklere dair işlemler; örnek olarak küp stadyumuna ait işlemler

xi. Diğer Dipnot Beyanları (Other disclosures)

UEFA Kriterlerinin gerekli kıldığı diğer dipnot beyanları, aşağıdaki gibi listelenebilir. ; (2014 KLMFPT Ek V/E/1/m)

- Menajer Ücretleri (Agents' Fees)
- Oyuncuların Ekonomik Hakları ya da Benzerleri (layers Economic Rights or Similar)
- Vergi Giderleri (Tax Expence)
- Diğer beyanlar (Miscellaneous)

Lisans adayı ya da sahibi, bir menajere yapılan ya da menajerin faydalanması için yapılan tüm ödemelerin toplam miktarını beyan etmekle yükümlüdür. Menajer ücretleri ve ilişkili bilgiler Futbolcu Transfer Talimatında, usul şartları açısından tanımlanmaktadır. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/m/i)

Oyuncuların ekonomik hakları çerçevesinde bildirilmesi istenen bilgi ise, ekonomik ve benzeri haklarının tamamının lisans adayında olmadığı futbolcular ile ilgilidir. Oyuncunun ekonomik ya da benzeri haklarının tamamının lisans adayında ya da sahibinde bulunmuyor ise; lisans adayı dönemin başlangıcında ya da oyuncunun kayda alınmasından itibaren ve dönemin sonunda elinde bulundurduğu ekonomik hakları ya da benzerlerinin yüzdesini beyan etmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/m/ii)

Lisans adayı ya da sahibi, vergi giderlerini oluşturan sınıfları ayrı ayrı beyan etmelidir. Cari, ertelenmiş vergiler ve raporlama döneminin net kar ve zarar tutarının hesaplanmasında etkin toplam miktar beyan edilmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/ E/1/m/iii)

Bilanço, gelir tablosu ya da nakit akım tablosunda sunulmamış ancak ilgili mali tabloların anlaşılması için gerekecek asgari bildirim gereksinimleri, ilave bilgiler de bu

çerçeve de lisans adayın ya da sahibi tarafından dipnotlara eklenmelidir. (2014 KLMFPT Ek V/E/1/m/iii)

h. Yönetim Tarafından Hazırlanacak Faaliyet Raporuna Dair Asgari Bildirim Gereklilikleri

TFF Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play talimatında, yıllık mali tabloların bazen "**yönetim raporu**" olarak anılabileceği ifade edilmiştir. Bu doğrultuda UEFA kriterleri ve Ulusal Lisanslama ve Mali Fair Play şartlarımızda mali tablolar, "**yönetim tarafından yapılan ve raporlama yapan kuruluşun finansal performansını, finansal durumunu, karşı karşıya kaldığı riskleri ve belirsizlikleri temel seviye belirten açıklamalardır**" biçiminde tanımlanmaktadır. (2014 KLMFPT Ek V/F/1) Bu doğrultuda lisans adayının yönetim organı, raporlanan mali yıla ait bir değerlendirme yapmalı, yönetim organı hakkında bilgiler vermeli, riskleri ve benzer durumları belirtmelidir. Hazırlanacak bu metin, yıllık mali tablolara eklenmelidir.

Ayrıca TFF Kulüp Lisanslama Ve Mali Fair Play talimatında belirtildiği üzere yönetim yapacağı raporlamada, yönetim organında görev alan kişilerin de isimleri yer almalıdır. (2014 KLMFPT Ek V/F/2)

Başvuru dosyasında (TFFKLMKBD 2015 – 2016), yönetim kurulunun hazırlayacağı rapora ve içeriğine ait detaylı bir rehber ve örnek bir rapor şablonu yer almaktadır.

Rehberde tanımlanmış olan rapor başlıkları ve raporun içeriği aşağıdaki gibidir;

- Genel bilgilendirme, mali yıla, denetçi raporuna ve raporlama kapsamına atıf,
- Şirketin merkezinin ve faaliyet alanının bildirilmesi,
- Şirketin başlıca faaliyetleri,
- Faaliyetlerin incelenmesi,
- Yönetim kurulu üyeleri,
- Yönetim kurulu üyelerinin menfaatleri,
- Raporun onaylanması ve imzalar.

Kulüplerin ya da futbol şirketlerinin yıllık yönetim kurulu faaliyet raporlarına, müesseselerin Web sitelerinden, halka açık olmaları durumunda www.kap.gov.tr adresinden kolayca ulaşmak mümkündür. Lisanslama sürecinde lisans verene sunulacak rapor ile kulüplerin kamuya beyan ettikleri rapor genel anlamda birbirine benzemekle

birlikte, kulüplerin UEFA mali kriterleri için yönetim kurulu raporunun biçimsel yapısı farklılık gösterecektir.

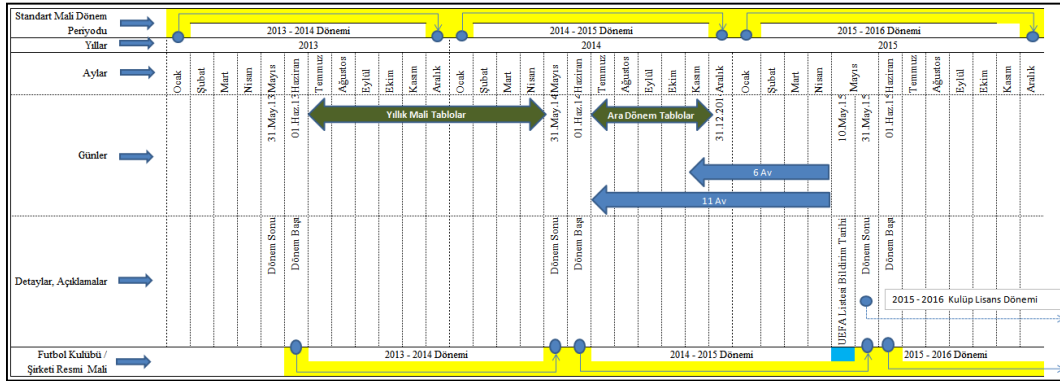
5.2. ARA DÖNEM MALİ TABLOLARI

Ulusal kulüp lisanslama talimatımızın 76. maddesi ile tanımlanmış ve mali kriterler grubuna ait ikinci kriter, ara dönem mali tabloların hazırlanması ve sunulmasıdır. (2014 KLMFPT m. 67/1)

Ara dönem mali tablolarını hazırlama ve sunma şartı, lisans adayının yasal hesap kapanış tarihinin, lisans alan kulüplerin UEFA'ya bildireceği son tarihten asgari altı ay öncesine dek düşmesi durumunda söz konusu olmaktadır. (2014 KLMFPT m. 67/1)

Ara dönem, yasal hesap kapanış tarihini takip eden gün başlayıp 31 Aralık itibarıyla sona erecektir. Söz konusu ara dönem, altı aylık bir periyodu kapsamak mecburiyetinde olmamakla birlikte bir tam mali yıllık dönemden daha kısa olmalıdır. (2014 KLMFPT m. 67/2)

Ülkemizde futbol kulüplerinin ya da şirketlerinin yasal hesap döneminin 1 Haziran - 31 Mayıs aralığında olduğunu hatırlayıp, ara dönem mali tablo kriterinin uygulanma gerekliliğini, Şekil 5.7 üzerinden anlamaya çalışalım.



Şekil 5.7 Türkiye'de Futbol Kulüplerinin Yasal Hesap Dönemlerinin ve Lisanslama Sürecine Muhatap Dönemlerin Gösterimi

Şekil 5.7'da verilen gösterimi kısaca özetler isek, ülkemizde bir futbol kulübünün 2015 – 2016 lisanslama sezonundan önceki resmi hesap kapanış tarihi 31 Mayıs 2014 tarihidir. Lisanslama sezonuna ait lisanslama kararlarının UEFA 'ya bildirim tarihi TFF tarafından 10 Mayıs 2015 olarak bildirildiğinden, bildirim tarihine göre resmi hesap kapanış tarihi 6 aydan daha fazla bir süreye denk gelmektedir. Bu doğrultuda lisans adayı

06.01.2014 - 31.12.2014 tarihli Ara Dönem Mali Tablolarını TFF 'na sunmakla yükümlüdür. Bu gereklilik yazılı olarak TFF başvuru dosyasında da belirtilmiştir. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

Ara döneme ait mali tablolar yıllık mali tablolar gibi, bağımsız denetime tabidirler. Ara dönem mali tabloların denetim şartları yıllık mali tabloların denetim şartları ile paraleldir. (2014 KLMFPT m. 67/3)

Ara dönem mali tablo seti bir önceki ara dönem ile karşılaştırmalı olarak sunulmuş bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, açıklayıcı dipnotlar ve başvuru dosyasında belirtilmiş ek bilgilerden oluşmalıdır. (2014 KLMFPT m. 67/4)

Lisans adayının hazırlayacağı ara dönem tablolarında karşılaştırma çerçevesini, bir önceki ara dönem olacak biçimde hazırlamaz ise, karşılaştırma çerçevesini bir önceki tam mali yıla ait rakamlar ile oluşturabilir. (2014 KLMFPT m. 67/5)

Yıllık mali tabloların hazırlanmasında kullanılan tüm muhasebe ilkeleri ile ara dönem mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe ilkeleri aynı olmalıdır. Ancak bir sonraki yıllık tablolara yansıtılacak ve lisanslama döneminde sunulan yıllık mali tabloların kapanış tarihinden sonra gündemde olan yeni muhasebe politikaları değişiklikleri hariç tutulacaktır. Söz konusu olan değişiklikler, ara dönem tablolarında açıklanmalıdır. (2014 KLMFPT m. 67/7)

Ara döneme ait mali tablolarının muhasebe ilkeleri, asgari bildirim şartları dahil tüm yapısı yıllık mali tablolar için asgari ölçekte şart koşulan unsurlar ile aynıdır. Diğer bir taraftan da ara döneme ait mali tablo dipnotlarında, en yakın tarihli yıllık mali tabloların hazırlanmasında kullanılan hesaplama metotları ve muhasebe politikalarının aynen uygulandığına dair bir beyan yer almalıdır. Bir önceki paragrafta belirttiğimiz gibi ileriki dönemde gündeme gelen politika değişikliklerinin söz konusu olması durumunda ise bu değişikliklerin niteliklerinin ve etkilerinin tanımlanması, beyan edilmesi esastır. (2014 KLMFPT Ek V/E/2)

5.3. DİĞER FUTBOL KULÜPLERİNE VADESİ GEÇMİŞ BORCUN BULUNMAMASI

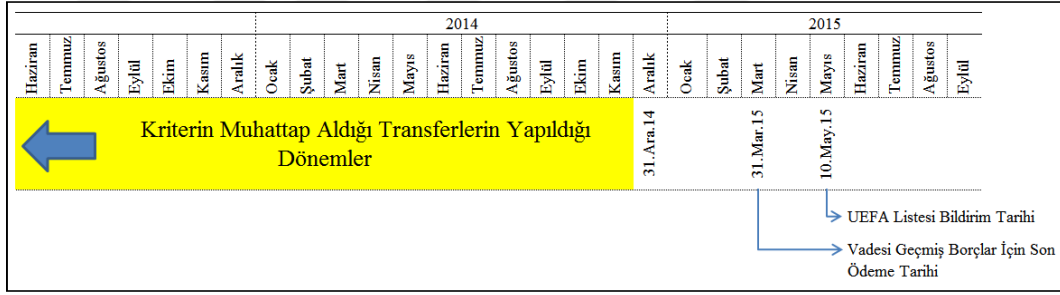
Diğer futbol kulüplerine vadesi geçmiş borcun bulunmaması (No Overdue Payables Towards Football Clubs) kriteri, UEFA mali kriteri içerisinde üçüncü sırada yer alan şarttır. İlgili şartın genel tanımını, lisans adayının diğer futbol kulüplerine transfer

faaliyetlerinden kaynaklı vadesi geçmiş herhangi bir borcunun olmaması şartı olarak tanımlayabiliriz.

Yıllık mali tablolar ve ara dönem mali tabloları şartları, daha çok bir **sunum şartı**, vadesi geçmiş borcun olmaması gibi şartlar ise birer **performans şartı** gibi düşünülebilir.

Kritere göre lisans adayının diğer futbol kulüplerine ya da şirketlerine, lisans sezonundan önceki 31 Mart tarihine kadar, bir önceki 31 Aralık tarihinde önce gerçekleştirdiği transfer faaliyetlerinden kaynaklı vadesi geçmiş bir borcunun olmaması gerekmektedir. (2014 KLMFPT m. 68/1)

Bu tanımdan yola çıkarak 2015 – 2016 lisanslama sezonu için muhatap alınan transferlerin ve ilgili transferlerden kaynaklı diğer kulüplere ödenecek olan vadesi geçmiş borçlar için son ödeme tarihini Şekil 5.8'de gösterildiği biçimde tanımlayabiliriz.



Şekil 5.8 Lisanslama Sürecine Muhatap Vadesi Geçmiş Borçların ve Son Ödeme Tarihlerinin Gösterimi

Vadesi geçmiş borca düşme algoritması doğrultusunda bir örnek vermek gerekirse, 2015 – 2016 Lisanslama sezonu için lisans adayının 31 Aralık 2014 tarihinde önce gerçekleştirdiği transferler için diğer kulüplere vadesi geçmiş borçlarını 31 Mart 2015 tarihine kadar ödemesi gerekmektedir.

Transfer faaliyetlerinden kaynaklı borçların muhteviyatında, yetiştirme tazminatları ve dayanışma katkı payları da yer almaktadır. Genel anlamında transfer faaliyetlerinden kaynaklı ödemeler, FIFA Oyuncuların Statüsü ve Transferleri Talimatı ile tanımlanmaktadır. (2014 KLMFPT m. 68/2) Ulusal boyutta da TFF Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı ile ilgili borçların niteliği ve oluşumu tanımlanır.

Lisansa adayının, 31 Aralık tarihine kadar gerçekleştirdiği geçici transfer dahil tüm transfer faaliyetlerini lisans verene (ülkemizde TFF) bildirmesi gerekmektedir. Bildirim 31 Aralık tarihine kadar ödenecek bir tutarının olup olmaması durumuna bakılmaksızın yapılmalıdır. (2014 KLMFPT m. 68/4) Diğer bir deyişle, ödemesine ait

vade tarihi ne olursa olsun 31 Aralık öncesi yapılmış tüm transfer faaliyetlerinin bildirimini esasır.

Yapılacak transfer faaliyetlerinin bildirimine ek olarak, ulusal mevzuat uyarınca yetkili bir mercide beklemede olan bir hak iddiasına, ulusal ya da uluslararası çerçevede yetkili bir futbol merciine ya da ilgili kurumun tahkim kurulunda beklemede olan ve yasal işlemlere tabi transferlerinin de sunulması zorunludur. (2014 KLMFPT m. 68/4)

UEFA kriterleri bu bildirim yapılaçağı tabloyu, Transfer Borçları Tablosu (The Transfer Payables Table) adı ile tanımlamaktadır. Hazırlanacak bu tabloda aşağıdaki bilgiler asgari olarak yer almak durumundadır. (2014 KLMFPT m. 68/5)

- Oyuncunun tanımı, adı ya da numarasına göre kimlik bilgileri,
- Transfer ya da geçici transfer sözleşmesinin tarihi,
- Oyuncu lisansının devreden kulübün adı,
- Alacaklı tarafın, ödemeyi talep etmemiş olmasına rağmen,
 - Yetiştirme tazminatı ve dayanışma katkı payları dahil ödenmiş transfer / geçici transfer ücreti,
 - Yetiştirme tazminatı ve dayanışma katkı payları dahil ödenecek transfer / geçici transfer ücreti,
- Lisansın alınmasına ilişkin doğrudan ödenen ya da ödenecek diğer maliyetler,
- Ödenen miktar ve tarihi,
- Her bir oyuncunun transferi için,
 - Her bir ödenmemiş tutar ve vade tarihi,
 - 31 Aralık tarihinde ödenecek tutar,
- Her bir ödenmemiş tutarın vade tarihi ile birlikte 31 Mart tarihi itibarıyla ödenecek olan borç tutarı ve açıklamaları,
- 31 Aralık itibarıyla bilançoda yer almayan (bilanço dışı izlenenler) muhtemel borçlar.

Mali tabloların hazırlanması ve asgari bildirim şartlarını betimlerken bildirim şartlarının, vadesi geçmiş borç olmaması gibi performans kriterinin izlenmesi için birer gereklilik olduğundan bahsetmiştik.

Bu doğrultuda lisans adayının, transfer borçları tablosu ile tanımlayacağı tabloda yer alan tutarlar ile bilançoda yer alan "Oyuncun Transferlerinden Kaynaklı Borçlar" kalemi birbiri ile tutarlı olmalı ve mutabakat sağlanmalıdır. (2014 KLMFPT m. 68/6) Denetçinin bu doğrultuda mutabakatı kontrolü de esasır.

Beyan edilecek transfer borçları, yönetim tarafından onaylanmalıdır. Borçların durumuna dair beyan, lisans adayının yönetim organı tarafından kısa bir bildirim metni ile imzalanarak sunulmalıdır. (2014 KLMFPT m. 68/7)

2015 – 2016 lisans başvuru sezonu lisans başvuruları kapsamında lisans başvuru dosyasında, diğer futbol kulüplerine vadesi geçmiş borcun olmaması şartının bildirim için aşağıdaki belgeler örneklenerek, vadesi geçmiş borcun olmadığına dair kanıtlanma talep edilmektedir. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

- Transferlerden Kaynaklı Borçlar Tablosu
- Transferlerden Kaynaklı Alacaklar Tablosu
- Bedelli / Bedelsiz / Kiralık Transferler Detay Tablosu
- Transfer Borçlar Tablosu - Denetçi Fiili Bulgular Raporu
- Başvuru dosyasında belirtilene göre, yukarıdaki belgeler ile birlikte "Transfer Borçlar Tablosunda Bulunan Transferlerden İki Adet Transferin Ödeme Kanıtı / Ödeme Dekontu / Makbuzu" beyanı gereklidir.

5.4. PERSONEL, SGK, VERGİ DAİRESİNE VADESİ GEÇMİŞ BORCUN OLMAMASI

Personele, SGK 'ya ve vergi dairesine vadesi geçmiş borcun bulunmaması (No Overdue Payables Towards Employees And Social / Tax Authorities) kriteri, UEFA Mali Kriteri içerisinde dördüncü şarttır.

Kritere göre lisans adayının personeline, Sosyal Güvenlik Kurumu'na ve vergi dairesine, çalışanlarına yönelik olan sözleşmelerden ve yasal yükümlülüklerden doğmuş vadesi geçmiş bir borcunun olmaması gerekmektedir. (2014 KLMFPT m. 69/1)

Vadesi geçmiş borca düşme algoritması, diğer futbol kulüplerine vadesi geçmiş borcun olmaması kriteri ile aynı biçimde kurulur. Bu doğrultuda lisans adayının personeline yönelik sözleşmelerden ya da regülasyonlardan doğan personel, SGK ve vergi dairesi borçlarının, lisanslama sezonun başlama tarihinden önceki 31 Aralık tarihinden önce ortaya çıkması ve lisans sezonundan önceki 31 Mart tarihine kadar ödenmiş olması gerekmektedir. 31 Aralık tarihinden önce ortaya çıkmış borcun 31 Mart'a kadar ödenmemesi durumunda; vadesi geçmiş borcun varlığı söz konusudur. (2014 KLMFPT m. 69/1)

Kriterin kapsama aldığı borçlar çalışanlara yönelik olan şartlardan ve regülasyonlardan kaynaklı olmakla birlikte hazırda çeşitli sebeplerle istihdam edilmeyen kişilere ödenmesi gereken tutarlar da kriterin kapsamına dahildir. Mali tablolara nasıl yansıtıldığına bakılmaksızın, borçlar sözleşmede ya da yasa ile tanımlanan dönemde ödenmelidir. (2014 KLMFPT m. 69/2)

5.4.1. Personele Olan Vadesi Geçmiş Borçlar

Kriterin personele olan borçlara ait detaylarını incelemeyen kriterin, "çalışan" ya da "personel" kapsamına kimleri aldığını kısaca inceleyelim.

Kritere göre "çalışanlar (employees)" kavramı FIFA Oyuncuların Statüsü ve Transferleri Talimatına göre tanımlanan tüm profesyonel futbolcuları, lisans adayının idari, teknik, sağlık, güvenlik vs. personelini içerir. (2014 KLMFPT m. 69/3)

Profesyonel futbolcular dışında personel yani çalışan grubunda yer alacak personel, UEFA kriterleri içerisinde personel ve idari kriterler grubunda tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda kriterin tanımladığı ve personele vadesi geçmiş borcun olmaması şartında kapsama giren futbolcular dışındaki idari, teknik, sağlık ve güvenlik personeli asgari aşağıdaki görevleri yürüten kişilerden oluşmaktadır. (2014 KLMFPT m. 69/3/ b)

- Genel Müdür,
- Mali İşler Sorumlusu,
- Medya Sorumlusu,
- Tıp Doktoru,
- Fizyoterapist,
- Masör,
- Güvenlik Sorumlusu,
- Emniyet Ve Güvenlik Organizasyonu Görevlileri,
- Taraftar İrtibat Sorumlusu,
- A Takımı Teknik Sorumlu (Teknik Direktör),
- A Takımı Teknik Sorumlu Yardımcısı,
- Gençlik Geliştirme Programı Teknik Sorumlusu,
- Genç Takımı Teknik Sorumluları,
- Akreditasyon Sorumlusu,

- Etik Temsilcisi,
- Kulüp Lisans Ve Mali Fair Play Sistemi Sorumlusu,
- Bilet Sorumlusu,

Lisans adayı ilgili kritere ait bir gereklilik gereği, lisanslama başvurusunda lisanslama sezonun başlangıcından önceki 31 Aralık tarihine kadar, raporlama kapsamındaki yılın içerisinde istihdam edilmiş tüm personeli ve hali hazırda çalışmakta olan personelini kapsayan bir Çalışan Personel Listesi hazırlamalıdır. (2014 KLMFPT m. 69/4)

Hazırlanacak listede, her bir personel ile ilgili verilmesi gerekli asgari bilgiler aşağıdaki gibidir; (2014 KLMFPT m. 69/5)

- Personel adı,
- Personelin unvanı ve görevi,
- İşe başlama tarihi,
- İşten çıktı ise işten çıkış tarihi,
- Personele ödenmemiş her bir borcun son ödeme tarihi dahil 31 Aralık tarihine kadar ödenecek olan borç tutarı,
- Her bir ödenmemiş borç tutarının vade tarihi ile birlikte 31 Mart tarihinde ödenecek borçlar ve açıklayıcı bilgiler.

Elbette ki Çalışan Personel Listesi ile tanımlanmış olan tutarların, mali tablolarda sunulmuş "Çalışanlara İlişkin Borçlar" kalemi ile tutarlı olması esastır. (2014 KLMFPT m. 69/6)

Hazırlanacak olan tablo, lisans adayının yönetim organı tarafından onaylanmalıdır. Tablo ile birlikte ilgili kritere ait ispat niteliindeki bildirim diğer futbol kulüplerine vadesi geçmiş borcun olmaması kriterinin beyanında olduğu gibi kısa bir açıklamayı içermeli ve yönetim organı tarafından imzalanmalıdır. (2014 KLMFPT m. 69/10)

Başvuru dosyasında, ilgili şartın gerekliliklerini bildirmek üzere aşağıdaki örnek dokümanlar yer almaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

- Kulüp Lisansı İçin Hazırlanan Personel Listesi
- Personele Gecikmiş Borcun Olmaması Hakkında Denetçinin Fiili Bulgular Raporu
- Kulüp Lisansı İçin Hazırlanan Personel Listesinde Bulunan Kişilerin Teyitleri (Mutabaklar)

- Denetçinin Teyit Alınamayan Çalışanlara İlişkin Federasyona Sunduğu Ek Rapor

5.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumuna ve Vergi Dairesine Olan Vadesi Geçmiş Borçlar

Lisana adayı, 31 Aralık itibariyle Sosyal Güvenlik Kurumuna ve Vergi Dairesine çalışanlarına yönelik sözleşmelerden ya da yasal zorunluluklardan kaynaklı herhangi bir borcunun olması durumunda, ilgili borçları tanımlayan bir Kamu / Vergi Tablosu (Social / Tax Table) hazırlamadır. Hazırlanacak olan bu tablo denetçiye ve TFF 'ye sunulmalıdır. (2014 KLMFPT m. 69/7)

Hazırlanacak olan personel listesinde, her bir borç için asgari olarak aşağıdaki bilgiler yer almalıdır; (2014 KLMFPT m. 69/8)

- Alacaklının adı,
- Ödenmemiş her bir borç kaleminin, 31 Aralık'a kadar ödenecek olan tutarları ve son ödeme tarihi,
- Her bir ödenmemiş borç kalemine ait ödeme tarihi, 31 Aralık'tan sonra oluşan borçlar için 31 Mart tarihinde ödenecek olan borçlar, açıklayıcı notlar,
- SGK ve Vergi Dairesine ait borçlar için destekleyici kanıtlar.

Borçların detaylandırıldığı Kamu / Vergi Tablosunda yer alan tutarlar ile mali tablolarda sunulmuş tutarlar, muhasebe kayıtları ile uyumlu olmalı ve gerekli mutabakat sağlanmalıdır. (2014 KLMFPT m. 69/9) Ayrıca lisans adayının yönetim organı tabloyu onaylamalı, kısa bit metin ile beyan verilip imzalanmalıdır. (2014 KLMFPT m. 69/9)

Başvuru dosyasında, ilgili şartın gerekliliklerini bildirmek üzere aşağıdaki örnek dokümanlar yer almaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

- SGK'ya ve Vergi Dairesine Olan Yükümlülüklerle İlişkin Ödeme Tablosu (Sosyal / Vergi Tablosu)
- SGK'ya / Vergi Dairesine Vadesi Geçmiş Borcun Olmamasına İlişkin Denetçinin Fiili Bulgular Raporu

Başvuru dosyasında tanımlandığı üzere, lisans adayının hazırlayacağı bu dokümanlarında yanında, aşağıdaki evrakları da başvuru dosyası ile birlikte sunması talep edilmektedir. (TFFKLMKBD 2015 – 2016) İlgili evraklar kriterde belirtilen destekleyici kanıtların (Supporting Evidence) karşılığıdır.

- Vergi Dairesinden Alınan Temiz Raporu ya da Taksitlendirilmiş Borçların Ödeme Planı
- Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Temiz Raporu ya da Taksitlendirilmiş Borçların Ödeme Planı
- Taksitlendirilmiş Vergi Borçlarının 2 Adet Taksitinin Ödeme Makbuzu / Dekontu / Kanıtı
- Taksitlendirilmiş SGK Borcunun 2 Adet Taksitinin Ödeme Makbuzu / Dekontu / Kanıtı

5.5. LİSANS VERME KARARI ÖNCESİNDE SUNULMASI GEREKEN BEYANLAR

Lisans adayı kulüp lisanslama kararının verileceği tarihten yedi gün önce TFF' ye, lisans başvurusu için hazırladığı ve sunduğu belgelerin doğruluğunu taahhüt etmelidir. Taahhüt yazılı biçimde yapılmalı (2014 KLMFPT m. 69/1) ve lisans adayının yönetim organı tarafından imzalanmalıdır. (2014 KLMFPT m. 69/3)

Yapılacak olan taahhütte aşağıda tanımlanmış unsurlar yer almalıdır; (2014 KLMFPT m. 69/2)

- TFF' ye sunulan tüm bilgi ve belgelerin doğru olduğu, eksiksiz olduğu,
- Lisanslama kriterlerinin herhangi birisine ilişkin önemli bir değişikliğin gerçekleşip gerçekleşmediği,
- Sunulmuş olan mali tabloların (bir önceki yılın mali tabloları) ve başvuru dosyasında yer alan ara dönem mali tablolarının bilanço tarihinde itibaren;
 - Mali durum üzerinde olumsuz etkiye sahip majör bir ekonomik gelişmenin, olayın ya da koşulun varlığı,
 - Böyle bir durumun var olması söz konusu ise ilgili gelişmenin, olayın ya da koşulun tanımı, mali etkilerinin tahmini ya da tahminin yapılamayacağını bildirim.
- İlgilinin, lisans sezonundan önceki 12 ay içerisinde gönüllü ya da zorunlu idari prosedürler dahil alacaklısından koruma arayışında olup olmadığı ya da koruma alıp almadığı. İlgili kavramı, aşağıdakileri içerir;
 - Lisans adayı,
 - TFF Kulüp Tescil Talimatı hükümleri kapsamında futbol faaliyetlerinin sözleşme ile devredildiği şirket,

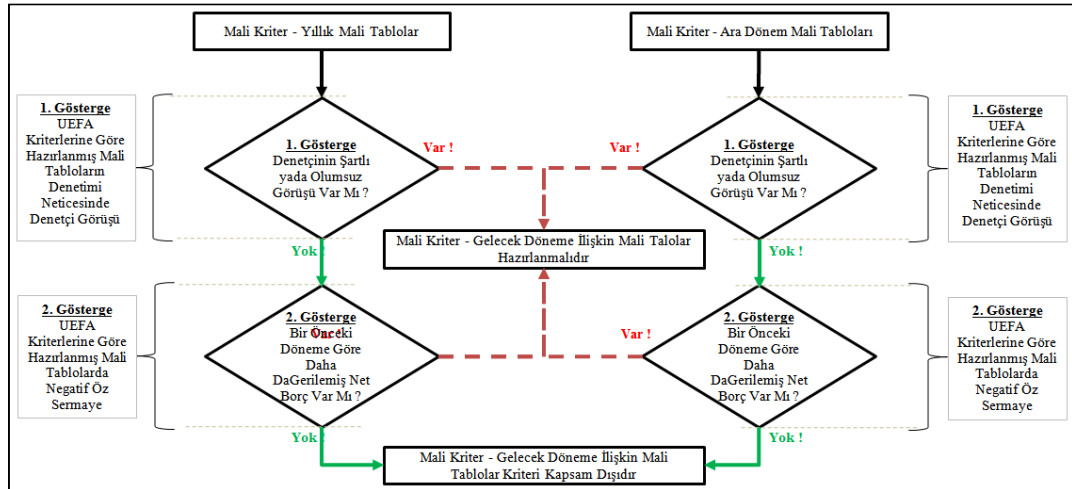
- Lisans adayının raporlama kapsamında bulunan herhangi bir ana şirketi.

Başvuru dosyasında, lisans adayının yönetimi tarafından hazırlanacak ve TFF'ye sunulacak olan taahhünameye dair bir örnek ve açıklamalar yer almaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

Örnek üzerinden (TFFKLMKBD 2015 – 2016) bakıldığında TFF taahhüt mektubunun lisans verenin antetli kağıdına yazılmasını öngörmektedir. Bu doğrultuda diğer şekil ve usul şartları da belirtilmiştir. Örnek taahhünameye bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış önemli olaylar ile ilgili beyan yer alırken, sunulan tüm evrakların doğruluğunu ve eksiksizliğini, lisanslama kriterleri çerçevesinde önemli bir değişikliğin olmadığını tanımlayan bir bildirim yer almamaktadır.

5.6. GELECEK DÖNEME İLİŞKİN MALİ BİLGİLER

Lisans adayının, lisanslama başvurusunda hazırlayacağı Yıllık Mali Tablolar ve Ara Dönem Mali Tablolarında; UEFA tarafından tanımlanmış bazı performans kriterlerinin ya da UEFA kriterlerine ait jargonda belirtildiği gibi göstergelerin (the Indicator) ihlali durumunda, lisans adayı tarafından gelecek döneme ait bir kısım mali bilgilerin hazırlanması sorunludur. İlgili göstergeleri de içeren, gelecek döneme ait mali bilgilerin hazırlanmasının gerekli kılındığı koşullar, Şekil 5.9'de tanımlanmıştır.



Şekil 5.9 Lisanslama Sürecinde Gelecek Döneme Ait Mali Bilgilerin Hazırlanmasını Gerektiren Koşullar

UEFA mali kriterlerinden bir kısmını sunuma bir kısmını da performansa yönelik kriterlerden olduğunu belirtmiştik. Diğer bir taraftan da UEFA mali kriterlerinin futbol

kulüpleri ya da şirketleri için bir yönetim muhasebesi çerçevesi çizdiğine, bu yaklaşım çerçevesinde de bir standart tanımladığına dikkat çekmiştik. Yapmış olduğumuz bu iki tespiti "Gelecek Döneme İlişkin Mali Bilgiler" (Future Financial Information) kriterinde vücut bulduğunu söyleyebiliriz.

UEFA mali kriterleri arasında ilk kriter olan Yıllık Mali Tablolar ve ikinci sıradaki Ara Dönem Mali Tabloları, UEFA 'nın belirlediği kurallar ile hazırlanacak mali tabloları, denetimi ve sunumu şart koşmaktaydı. Devamında yer alan vadesi geçmiş borçlar ile ilgili kriterler ise performansa yönelik şartları içermekle birlikte ilk iki kriterin yani mali tabloların muhasebe, sunum ve denetimi şartlarından türetilen veriler kullanılarak tespit edilen performans kriterleri niteliğinde idi. Yani mali tablolar ve ara dönem mali tabloları kriterleri ile iktisadi faaliyetlerden istenilen veriler türetilmiş ve türetilen veriler ile vadesi geçmiş borçlar kriterinin karşılanıp karşılanmadığı izlenmeye çalışılmış, çapraz kontrole tabi tutulmuştur.

Gelecek Mali Döneme İlişkin Mali Veriler kriteri ile de kulübün ya da şirketin mali tablolarda sunulan veriler ile tespit edilecek finansal durumunun etkinliğinin UEFA tarafından kabul edilebilir bir kısım başarı şartını karşılanmaması durumunda, bu durumu düzeltmeye, iyileştirmeye yönelik önlemlerin de alınacağı bir proforma mali tablo seti hazırlamasını yani bir diğer anlamda bütçe diyebileceğimiz bir çalışma yapılmasını zorunlu kılınmaktadır. Belirttiğimiz kriter kulübü ya da şirketi performansın arttırılması ve istenilen şartlara çekilmesi için sistemli **yönetim muhasebesi uygulamaları** yapmaya yönlendirmektedir.

Kriterin lisans adayı için zorunluluk haline getiren göstergeler ve ihlal şartları Şekil 5.8 'de belirtilmiştir. İlgili göstergeler, finansal duruma göre önlem alınmasını gerektiren performans kriterleri niteliğinde olduklarından detaylı incelenmelerinin gerekliliği hissedilmektedir.

5.6.1. GDIMB İçin Performans Kriteri - Gösterge 1: İşletme Devamlılığı

UEFA Mali Kriterine göre hazırlanan yıllık ya da ara dönem mali tablolarının denetim neticesinde denetçi işletmenin sürekliliği (Going Concern) hakkında şartlı ya da olumsuz görüş bildirmiş ise, lisans adayı işletmenin sürekliliği göstergesini ihlal etmiş sayılır.

Bir örnek teşkil etmesi açısından Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 2014 – 2015 dönemine ait denetçi raporuna göz atalım.

Denetçi raporunun 2. sayfasında "Dikkat Çeken Husus" başlığı ile aşağıdaki paragrafta aynen aktarılmış denetçi tespiti verilmiştir:

"İşletmenin sürekliliği ilkesi uyarınca hazırlanan ilişikteki konsolide finansal tablolarda yer aldığı ve ayrıca finansal tablo dipnotu 2.5'te belirtildiği üzere, Grup, 31 Mayıs 2015 tarihi itibarıyla sona eren yılda 181.718.450 TL (31 Mayıs 2014: 123.619.340 TL) zarar etmiş, kısa vadeli yükümlülükleri dönen varlıkları 381.947.872 TL (31 Mayıs 2014: 218.954.826 TL) aşmış ve özkaynakları da 422.298.704 TL negatife dönmüştür. Bu durum işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak önemli belirsizliklerin mevcudiyetini göstermektedir..." (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 2)

Bildirim devamında TTK'ya göre borca bataklık durumundan ve bu duruma karşı Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin açıklamalarından bahsetmektedir.

Fenerbahçe 2015 - 2016 Lisanslama sezonunun için, 31 Mayıs 2014 tarihi itibarıyla finansal durumunu gösteren yıllık mali tablo setini sunmakla yükümlüdür. Bu döneme ait denetçi raporunun 2. sayfasında "Diğer Hususlar" başlığı altında aşağıdaki paragrafta aynen aktarılmış denetçi tespiti yer almaktadır.

"İlişikteki konsolide finansal tablolarda yer aldığı ve ayrıca finansal tablo dipnotu 2.5'te belirtildiği üzere, Grup, 31 Mayıs 2014 tarihi itibarıyla sona eren yılda 123.619.340 TL (31 Mayıs 2013: 2.063.467 TL kar) zarar etmiş, kısa vadeli yükümlülükleri dönen varlıklarını 218.954.826 TL (31 Mayıs 2013:124.578.812 TL) aşmış ve özkaynakları da 240.531.966 TL negatife dönmüştür. Bu durum işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak önemli belirsizliklerin mevcudiyetini göstermektedir..." (FBAŞ 31 Mayıs 2014 Yıllık KFTBDR, 2)

Birbirini izleyen her iki döneme ait finansal tabloların denetimine ait raporda ilgili tabloların "finansal durumu, finansal performansını ve nakit akışlarını doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığı" tespitini içeren olumlu görüş yer almakla birlikte, işletmenin sürekliliği hakkında bir tespite yer verilmiştir. Ayrıca tespit TTK 376. maddesine göre borca bataklık olarak değerlendirilmektedir. Bu doğrultuda Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin işletmenin sürekliliği ile ilgili ilk göstergeyi ihlal ettiği düşünülebilir.

2014 – 2015 tarihli raporun işletmenin sürekliliği kapsamında "Kısa Vadeli Yükümlülüklerin Dönen Varlıkları Aşması" tespiti Şekil 5.9 'da detaylandırılmıştır.

$477.541.204 \text{ TL} - 95.593.332 \text{ TL} = 381.947.872 \text{ TL}$ (Kısa Vadeli Yükümlülükler - Dönem Varlıklar = 381.947.872 TL)			
<i>Aktif</i>	FB Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihli Bilanço		<i>Pasif</i>
Dönen Varlıklar	95.593.332 TL	Kısa Vadeli Yükümlülükler	477.541.204 TL
Duran Varlıklar	215.639.847 TL	Uzun Vadeli Yükümlülükler	255.990.679 TL
		Özkaynaklar	-422.298.704 TL
Toplam Varlık	311.233.179 TL	Toplam Kaynaklar	311.233.179 TL
Dönem Zararı : 181.718.450 TL			(-) Özkaynak
	↓	Zarar	

Şekil 5.10 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2014 - 2015 Dönemi Denetçi Raporunda Yer Alan "Kısa Vadeli Yükümlülüklerin Dönen Varlıkları Aşması" Tespitinin Hesaplama İle Gösterimi

5.6.2. GDIMB İçin Performans Kriteri - Gösterge 2: - Negatif Öz Sermaye

Lisans sahibi, başvuru döneminde sunduğu yıllık mali tablolarında ya da ara dönem mali tablolarında, bir önceki yıla göre daha da gerilemiş bir net borca sahip ise Negatif Öz Sermaye (Negative Equity) göstergesini ihlal etmiş sayılır. (2014 KLMFPT m. 71/ 2/b)

Kriter, adı üzerinden yola çıkıldığında öz sermayenin eksiye düşmesi durumunda ihlal edilecek bir gösterge gibi algılanabilmektedir. Ancak öz sermayenin eksiye düşmesi ile birlikte lisans adayı zaten ilk gösterge olan işletmenin sürekliliği kriterine yakalanacaktır. Diğer bir taraftan da göstergenin tanımında üzerinde durulan "net borç (Net Debt)" kavramı net olarak anlaşılmadan, lisans adayının bir önceki döneme göre daha negatif bir öz sermayeye sahip olması da göstergenin ihlali gibi anlaşılabilir.

Dolayısıyla öncelikle UEFA Mali Kriterlerine göre net borç kavramı üzerinde durmak, göstergenin net olarak anlaşılması için gereklidir.

Genel çerçevede net borç kavramı, bir işletmenin finansal borçlarından hazır değerlerinin ve menkul değerlerinin çıkarılması ile tespit edilen bir veridir.(WEB_52)

Ayrıca borçlarından varlıklarının farkı olarak da dikkate alınabilir ki bu biçimde hesaplandığında neticede varılan değer özsermayedir.

UEFA mali kriterine göre net borç ise TFF Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Talimatında, lisans adayının ya da izleme döneminde lisans sahibinin muhatap olacağı kendisine özel bir parametre olarak tanımlanmıştır. Net Borç kavramının TFF Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Talimatında tanımlanışı, herhangi bir değişikliğe uğratılmadan birebir olarak aşağıda bildirildiği gibidir;

"Bir kulübün tüm oyuncu transferleri sonucu kalan bakiyedir (yani; oyuncuların transferinden olan alacaklar ve oyuncu transferlerinden olan borçların neti) ve net borçlar (yani; açık banka kredisi ve krediler, ortak ve/veya ilişkili taraf kredileri ve finansal kiralama borçları) Net borç ticari ve diğer borçları içermez." (2014 KLMFPT, 7)

Kavramın TFF talimatında verilişini birebir aktarmamızın sebebi, kavramın tanımlanışındaki küçük ifade bozukluğuna yönelik vurgumuzdur. Bu durumun ulusal lisanslama kriterlerinin UEFA ana metni ile adaptasyonu aşamasında meydana geldiği düşüncesindeyiz. Kavram, UEFA Kriterinin anlaşılması ve uygulanması açısından altın değerindedir ve açık bir biçimde anlaşılması, nasıl hesaplanacağını belirlenmesi şarttır.

Şüpheye mahal vermemek adına, UEFA Club Licencing ve Financial Fair Play Regulations 'da tanımlanmış net borç kavramını birebir olarak aşağıda aktarılmıştır;

"Net Debt: A club's net player transfers balance (i.e. net of accounts receivable from players' transfers and accounts payable from players' transfers) and net borrowings (i.e. bank overdrafts and loans, owner and/or related party loans and finance leases less cash and cash equivalents). Net debt does not include trade or other payables." (2012 UEFACLFFPR, 6)

Tanımın dilimizdeki karşılığını, doğruluğunu güvence altına almak adına Doç. Dr. Mustafa AVCI ve Dr. Volga YILMAZ GÜMÜŞ 'ün birlikte hazırladığı "Avrupa Futbol Mevzuatının Bazı Temel Metinleri" eserinde yapılmış UEFA Club Licencing ve Financial Fair Play Regulations çevirisinden aktaracağız. Net Borç eserde, aşağıdaki gibi aktarılmaktadır.

"Bir kulübün net oyuncu transferi bilançosu (oyuncuların transferlerinden kaynaklanan alacak ve ödeme hesapları) ve net borçlanmalarıdır (banka ek hesapları ve kredileri, sahiplerine ve/veya ilişkili taraflara borçlar ve finansal kiralamalar eksi nakit ve nakit benzerleri). Net Borç, ticari borçları kapsamaz." (Avcı ve Yılmaz Gümüş,2015, 180)

Tanıma ilişkin bu bildirim TFF Talimatında verilmiş biçimine göre daha anlaşılır olduğu açıktır.

Nihayetinde tüm tespitlerimizi özetlersek UEFA net borç kavramını aşağıdaki formül ile tespit edebiliriz.

Net Borç = (Finansal Borçlar - Nakit Ve Nakit Benzerleri) + (Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Borçlar - Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Alacaklar)

Görüldüğü üzere net borç tutarı, bilanço üzerinden tespit edilen bir gösterge olup finansal borçlar ile nakit ve nakit benzerlerinin farkını ifade etmekte, ticari borçlanmalar ile ilgili kalemlerin hesaba katılması söz konusu olmamaktadır. UEFA ise net borç tutarına oyuncu transferlerinden kaynaklı alacakları ve borçları da ilave etmektedir.

UEFA bilançolarında oyuncu transferlerinden kaynaklı alacak ve borçların ayrı gösterilmesi ile net borç hesaplanmasının kolayca yapılabilmesi, göstergenin denetimden geçmiş bilanço üzerinden uygun biçimde hesaplanmasının sağlanması mümkündür.

İşletmenin sürekliliği, yalnızca bir futbol kulübü ya da şirketi için değil her hangi bir işletme için en önemli kavramlardan biridir. Ancak UEFA Mali Kriteri net borç tutarının üzerinde durarak ve bu göstereyi de izleyerek futbol kulüplerine ya da şirketlerine hangi mesajları vermek istemektedir? Net borç bir futbol kulübü için neyi ifade etmektedir? İşte bu soruların cevapları verildiğinde UEFA mali kriterlerinin amaçları da daha net bir şekilde anlaşılmakta, ilkesel düzlemdeki hedeflerin uygulamadaki yansımaları çözümlenmektedir.

Net borç bir işletmenin, tutarın hesaplandığı günde finansal borçlarını ödeyebilme yeteneğini göstermektedir. (WEB_53) Oran elbette ki karlılık ve nakit yaratabilme gücü ile de ilişkilidir. Karlılık ve nakit yaratabilme kabiliyeti bu noktada net borca olumlu etki edecektir. Karlılığı zayıf hatta zarar ekseninde bulunan bir işletme, finansal borçlanma ile nakit yaratma yoluna gidebilir. Futbol kulübü için ise UEFA'nın oyuncu transferlerinden kaynaklı alacakları ve borçları da dikkate aldığı görülmektedir.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 2014 – 2015 dönemi bilançosunu incelediğimizde bu kalemlerin "Ticari Alacak ve Borç" sınıflarında raporlandığını tespit etmiştik. Oyuncu transferlerinin bir kulüp için önemli bir borçlanma kalemi olduğunu betimlemiştik. Bu faaliyetin UEFA Kriterleri çerçevesinde de bir yatırım faaliyeti olduğu da açıktır. Bu doğrultuda UEFA kriterinin net borç göstergesinin, herhangi bir "t" anında kulübün, **futbol faaliyetlerini sürdürmek için aldığı riski karşılayabilme becerisine** işaret ettiği söylenebilir.

UEFA mali kriteri ile hedeflenenleri önceki bölümlerde incelemiştik. Ancak işlediğimiz konu ile ilişkili olmasından dolayı, kriterlerin hedeflerinden bazılarını kısaca aşağıda hatırlatalım; (2014 KLMFPT m. 1/3)

1. Kulüplerin yükümlülüklerini (oyunculara, diğer kulüplere, SGK ve Vergi Mercilerine Borçlar) zamanında yerine getirmelerini temin etmek, alacaklıları koruma konusunda önemler almak,
2. Kulüp muhasebesine disiplin ve rasyonellik getirmek
3. Uzun vadede futbolun gelişimi için daha sorumlu harcama yapmak.

İlk hedefte borçları zamanında ödeyebilme kabiliyeti üzerinde durulmaktadır. Gösterge ile de hedeflenen borç ödeyebilme kabiliyeti izlenmektedir.

İkinci hedefte ise muhasebe yönetiminde bir disiplinden söz edilmektedir. Elbette ki denetim, raporlama ve diğer şartlar ile muhasebe sistemine bir iç ve dış kontrol mekanizması, farklı bir motivasyon sağlanmaktadır. Ancak bu ve benzeri şartlar, muhasebe yönetiminin olmazsa olmazlarıdır. İncelediğimiz göstergeler ile ise performansın bir disiplin ile izlenmesi ve önemlerin alınması için yönlendirmenin sağlanması söz konusudur. Bu da kulübün yönetim mekanizmasını göstergelerin yakalanması ve sürekli iyileştirmesi için motive etmekte, iktisadi ve idari kararların şekillenmesine yön vermektedir. Bir anlamda savunduğumuz yönetim muhasebesi fonksiyonunun uygulanmasını güvence altına almaktadır.

Üçüncü hedefte ise yönetimin göstergeden ve diğer çıktılarda alacağı bir önceki paragrafta belirttiğimiz iktisadi ve idari kararlarının yönüne işaret etmektedir.

Gösterge ihlali ile mevzubahis olan borç ödeme kabiliyetinin bir önceki döneme göre daha kötü olduğu, hedeflere ulaşılmasında ya da sürdürülmesinde bir tehlikenin söz konusu olduğu kanısı ortaya çıkmaktadır.

Borç ödeyebilme kabiliyetinin sürdürülebilirliğinin sorgulanması gündeme alındığında akla, vadesi geçmiş borcun olmaması kriterleri ve net borç göstergesine neden söz konusu borçların da alınmadığı gelecektir. Söz konusu borçlar hali hazırda kulübün lisanslama sürecinde zaten ödemekle yükümlü olduğu, ödemiş olacağı borç kalemleri niteliğindedir. Kulüp bu borçlarını en genel perspektiften aşağıdaki unsurlar ile ödeyecektir.

1. Futbol faaliyetlerinden sağladığı nakit girişleri ile (karlılık bu noktada önemlidir)
2. Finansal borçlanmalar ile
3. Futbolcu satışlarından elde edilen nakit girişi (Yatırım faaliyetlerinden kaynaklı)

Gösterge ile borcun ödenebilmesine, gerekli finansal başarının bir sonraki dönemde de sağlanmasına yönelik bir izleme sağlanmaktadır.

UEFA mali kriterlerinin hedefleri bu üç madde ile sınırlı olmadığını, örneklediğimiz üç maddenin yalnızca 2 numaralı Net Borç göstergesi ile sağlanmadığını, diğer şartların da birlikte devrede olduğunda hedeflerin tümüne ulaşılabileceğini yine hatırlatmak isteriz. Amacımız, net borç göstergesinin kulübün mali tablolarına, muhasebe sistemine ve işletme kararlarına olan etkisine dair önemi vurgulamaktır.

Net Borç göstergesinin hesaplanması ve önemi üzerine yaptığımız betimlemeden sonra bir örnek teşkil etmesi için, Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 Tarihli mali tablo setinden yola çıkarak net borç durumunu tespit etmeye çalışalım. Önceden de belirttiğimiz gibi göstergeye bilanço kalemlerinden ulaşmaktayız ancak dipnotlara da hesabımızla ilgili bilgilere ulaşmak üzere başvurmamız gerekmektedir.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 tarihli finansal tablo setinden elde edilen nakit ve nakit benzerlerine ait tutarlar aşağıdaki gibidir; (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTDR, 22)

- 31 Mayıs 2015 21.649.988 TL
- 31 Mayıs 2014 19.337.178 TL

İlgili tutarda, faiz tahakkuklarından ve grubun kullandığı kredilerden kaynaklı bloke mevduat tutarları bulunmaktadır. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTDR, 22) Ancak hesabımızda bu tutarların netleştirilmesini yapmayacağız.

Kulübün 31 Mayıs 2015 itibariyle kısa ve uzun vadeli finansal borçları ise aşağıda verilmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTDR, 22, 32)

- 31 Mayıs 2015 477.065.409 TL
- 31 Mayıs 2014 381.936.275 TL

Son olarak da futbolcu transferlerinden kaynaklı alacakların ve borçların tespit edilmesi gerekmektedir. Kulübün bilançosunu incelediğimiz bölümde de belirttiğimiz gibi KAP'a sunulan finansal tablo setinde futbolcu transferlerinden kaynaklı alacakların ve borçların açık biçimde ayrıştırılmadığını tespit etmiştik. Bu durumun sebebinin KAP'a iletilen tabloların sunum ilkelerinin UEFA mali kriterlerine ait sunum ilkelerinden farklı olduğunu ilgili bölümde ifade etmiştik.

Bu durumun yasal anlamda herhangi bir uygunsuzluk teşkil etmediği açıktır ki her iki disiplinde de tabloların sunumuna yönelik amaçların farklı olduğu düşünülebilir.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin transferlerden kaynaklı borçlarını, Ticari Borçlar

sınıfının Satıcılar kaleminde tanımlanmıştır. Bu kapsamda yapılan açıklama aşağıdaki gibidir; (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTDR, 24)

"31 Mayıs 2015 tarihi itibariyle, kısa vadeli ticari borçların 22.661.350 TL tutarındaki kısmı futbolcu transferlerinden kaynaklanan diğer futbol kulüplerine olan borçlardan (31 Mayıs 2014: 42.692.265), 6.652.788 TL tutarındaki kısmı futbolcu transferinden kaynaklanan menajerlere borçlardan (31 Mayıs 2014: 5.119.760 TL) oluşmaktadır."

Bildirimden referansla tutarları aşağıdaki gibi gruplayabiliriz.

- Transferlerden Kaynaklı Kısa Vadeli Borçlar 31 Mayıs 2015 29.314.138 TL,
- Transferlerden Kaynaklı Kısa Vadeli Borçlar 31 Mayıs 2014 47.812.025 TL

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 31 Mayıs 2015 itibariyle satıcılar sınıfına ait uzun vadeli borcu bulunmamakla birlikte, 31 Mayıs 2014 dönemine ait 19.876.521 TL hacminde bir uzun vadeli borcunun olduğu görülmektedir. İlgili döneme ait tutarın muhteviyatı için ise 31 Mayıs 2015 tarihli finansal tablo setinde herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Bu sınıfın ilgili tarihteki muhteviyatını tespit etmek için; bir önceki dönemin yani 31 Mayıs 2014 tarihli finansal tablo setine başvurabiliriz.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin KAP'a sunduğu 31 Mayıs 2014 tarihli finansal tablo setinde, uzun vadeli ticari borçların açıklaması aşağıdaki gibidir; (FBAŞ 31 Mayıs 2014 Yıllık KFTDR, 31)

"31 Mayıs 2014 ve 31 Mayıs 2013 tarihleri itibariyle, uzun vadeli ticari borçların tamamı futbolcu transferlerinden kaynaklanan diğer futbol kulüplerine olan borçlardan oluşmaktadır (31 Mayıs 2012: Yoktur)."

Bu açıklamadan yola çıkarak, 2014 yılın için net borç göstergesinin hesaplanmasından 19.876.521 TL'lik tutarın tamamını dikkate almamız söz konusudur.

Nihayetinde de transferlerden kaynaklı borçları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- Transferlerden Kaynaklı Borçlar 31 Mayıs 2015 29.314.138 TL
- Transferlerden Kaynaklı Borçlar 31 Mayıs 2014 67.688.546 TL

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin transfer faaliyetlerinden kaynaklı bonservis kiralama alacakları, Kısa Vadeli Ticari Alacaklar sınıfının içerisindeki "alıcılar" kaleminin içerisinde yer almakla birlikte, alıcılar kalemi ile ilgili dipnotlarda verilmiş açıklama aşağıdaki gibidir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTDR, 23)

"31 Mayıs 2015 itibariyle yayın hakkı ve bonservis kiralama alacaklarından, 31 Mayıs 2014 tarihi itibariyle ise ağırlıklı olarak stat içi satış komisyon, sponsorluk, alt

lisans, reklam isim hakkı sözleşmeleri ve ürün satışı yapılan müşterilere ilişkin alacaklardan oluşmaktadır."

Alıcılara ilişkin tutarlar ise aşağıdaki gibidir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTDR, 23)

- 31 Mayıs 2015 21.871.485 TL
- 31 Mayıs 2014 5.961.369 TL

Önceden de belirttiğimiz gibi tutarları net olarak tespit etmek, elimizdeki bilgiler ile pek mümkün olmamakla birlikte; gösterge ile ilgili bir fikir edinebilmek adına "ihtiyatlılık" ilkesi ışığında, verilmiş rakamlar üzerinden bazı kabuller yapılabilir.

Öncelikle 31 Mayıs 2014 dönemi için transfer faaliyetlerinden kaynaklı alacakları "0" kabul etmek uygun olacaktır ki tutarın muhteviyatının büyük ölçüde diğer ticari faaliyetlerden kaynaklı olduğu belirtilmiştir.

Net borç hesaplamasında 31 Mayıs 2015 yılı için tutarın tamamını, transferlerden kaynaklı bir borçmuş gibi dikkate alarak bir ön hesaplamak yapmak ve bu tutarın hangi eşikte göstergelyi ihlal edeceğini inceleyerek, bilmediğimiz bu tutarın önemliliği üzerinden gösterge tahmini yapmak, ihtiyatlılık ve önemlilik çerçevesinde kalmamıza yardımcı olacaktır.

İlgili tutarlar üzerinden dönemler itibariyle net borcun hesaplanması Şekil 5.11 'da verilmiştir.

Fenerbahçe Futbol A.Ş. İçin Net Borç Göstergesi 1. Hesaplama		
İlgili Kalem	31.May.15	31.May.14
Nakit Ve Nakit Benzerleri (A)	21.649.988,00	19.337.178,00
Transfer Faaliyetlerinden Kaynaklı Alacaklar (Alıcıların Tamamı Hesaplamaya Alınmıştır)	21.871.485,00	0,00
+ Toplam (C = A+B)	43.521.473,00	19.337.178,00
Finansal Borçlar (D)	477.065.409,00	381.936.275,00
Transfer Faaliyetlerinden Kaynaklı Borçlar (E)	29.314.138,00	67.688.546,00
- Toplam (F = D+E)	506.379.547,00	449.624.821,00
Net Borç (NB = C+F)	-462.858.074,00	-430.287.643,00

Şekil 5.11 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2015 / 2014 Net Borç Göstergesi Hesaplaması

Görüldüğü üzere 31 Mayıs 2015 döneminde net borç bir önceki döneme göre 32.570.431 TL kadar gerilemiştir. Hesaplamamızda "21.871.485 TL" tutarındaki satıcılar sınıfının tamamını alacaklar arasında göstermemize rağmen bu tutarın üzerinde bir net borç gerilemesi söz konusudur. Dolayısıyla tespit ettiğimiz koşullarda transfer faaliyetlerinden kaynaklı alacakların tutarını aşağıya çektiğimizde net borç daha da gerileyecektir.

Sonuç olarak da, 2014 – 2015 dönemi için Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin bir önceki döneme göre daha da gerilemiş bir net borca sahip olduğu söylenebilir.

5.6.3. Gelecek Döneme İlişkin Mali Tabloların Sunumuna ve Yapısına İlişkin Şartlar

Netice itibariyle her iki göstergeden herhangi birinin ihlali durumunda lisans adayı, gelecek döneme ait finansal bilgilerini planlayarak hazırlamalıdır ve sunmalıdır. Sunumun özü lisans verene (ülkemizde TFF) işletmenin sürdürülebilirliğini göstermektir. (2014 KLMFPT m. 71/1)

Hazırlanacak finansal bilgiler bir önceki döneme ve mevcut ise ara döneme ait tutarlar ile karşılaştırmalı olarak bütçelenmiş bir gelir tablosundan, nakit akım tablosundan, gelecek döneme ilişkin finansal bilgileri etkileyebilecek risklerin açıklanmasından ve önemli açıklayıcı bilgilerden oluşmalıdır. (2014 KLMFPT m. 71/4)

Görüldüğü üzere gelecek döneme ait bir bilançonun bütçelenmesi şartı bulunmamaktadır.

Gelecek döneme ait bilgiler hazırlanırken denetimden geçmiş yıllık mali tablolar ile uyumlu ve tutarlılık sağlanmalıdır. Başka bir deyişle uygulanan muhasebe politikaları uyumlu olmalıdır. Bir sonraki döneme ait tablolarda en yakın tarihte düzenlenmiş tablolardaki değişiklikler hariç tutulur, bu değişiklikler ara döneme ait tablolarda beyan edilir. (2014 KLMFPT m. 71/6)

Gelecek dönem için hazırlanacak olan finansal bilgilerdeki asgari beyan şartları, yıllık mali tablolara ait asgari beyan şartları ile aynıdır. (2014 KLMFPT m. 71/7)

UEFA kriterleri, gelecek döneme ait proforma mali bilgilerin **üçer aylık periyotlar** kapsamında hazırlanmasını gerekli kılmaktadır (2014 KLMFPT m. 71/5) ve denetimden geçmiş mali tablolarda ve diğer bildirimlerde olduğu gibi proforma tablolarda da yönetimin yazılı onayı ve beyanı zorunludur. (2014 KLMFPT m. 71/8)

2015 - 2016 yılı lisans başvuru dosyasında belirtildiği üzere gelecek döneme ait hazırlanacak mali tablolar lisans alınacak sezonu kapsayan 18 aylık dönemi yani 01.01.2015 ile 30.06.2016 tarihlerini kapsamaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016) 2015 - 2016 sezonu için gelecek döneme niteliğinde olan aralık, 2016 - 2017 yılı için denetimden geçmiş yıllık ve ara dönem mali tablolarının dönemi olacaktır. Bir anlamda da gelecek için planlanmış olan finansal durum, bir sonraki yıl gözden geçirilmeye tabi olacaktır.

2015 - 2016 lisanslama dönemi başvuru dosyasında, gelecek döneme ait mali bilgilerin hazırlanıp sunulması için aşağıda sıralanmış örnek evraklar yer almaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

- Bütçelenmiş Kar / Zarar Tablosu
- Bütçelenmiş Nakit Akım Tablosu
- Bütçelenmiş Tabloların Dipnotları
- Gelecek Döneme İlişkin Denetçinin Fiili Bulgular Raporu

TFF 'nun hazırladığı başvuru dosyasında yer alan gelecek döneme ilişkin kar / zarar tablosuna göre lisans adayı, göstergelerin ihlali durumunda Şekil 5.12 'de belirtilen algoritmaya uyarak gelirlerini ve giderlerini bütçelemekle yükümlüdür.



Şekil 5.12 Gelecek Döneme Ait Mali Bilgilerin (Bütçe) Hazırlanma / Sunulma Algoritması

Gelirler sınıfında bütçelenecek kalemler asgari olarak aşağıdakileri kapsamaktadır;

- Gişeler gelirleri,
- Sponsor ve reklam gelirleri,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Ticari ürünlerden gelirler,
- Diğer işletme gelirleri,

Giderler ise aşağıdaki kalemleri, asgari olarak içermelidir.

- Satış ve malzeme giderleri,
- Personel giderleri,
- Amortisman ve tükenme payları,
- Duran varlık değer kayıpları,
- Diğer işletme giderleri,

3 aylık periyotlar ile istenen bütçelenmiş kar / zarar tablosu, futbol kulübünün yapısına özelleştirilmiş ve bütçelenmesi karmaşık olmayan bir sisteme sahiptir. Amaç gelecek döneme ait sürekliliği güvence altına almak olduğundan karmaşık olmayan ancak amacına hizmet eden bir yapı önerilmiştir.

TFF 'nun hazırladığı başvuru dosyasında yer alan bütçelenmiş nakit akım tablosu örneğinde de raporlama periyodu gelir tablosu ile aynı biçimdedir. Proforma nakit akım tablosu incelendiğinde yapısının dolaysız yöntemle göre kurulduğu anlaşılmaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016) Elbette ki bütçeleme düşünüldüğünde dolaysız yöntemin kullanılması kolay ve uygun olacaktır. Ayrıca her koşulda dolaysız yöntemin nakit akışının anlaşılması açısından daha etkin olduğu tartışılmazdır. Yıllık mali tablolarda net ya da brüt yöntemden herhangi birinin seçilmesi için bir kısıtlama olmamakla birlikte bütçe aşamasında kaçınılmaz bir şekilde dolaysız yöntemle yönlendirme yapılmıştır. Ancak hazırlanacak proforma nakit akım tablosunda önceki dönemde gerçekleşmiş nakit akışına da yer verileceğinden, yıllık mali tablolarına ve ara dönem mali tablolarına ait dönemlerdeki nakit akış bilgilerinin de dolaysız yöntemle tespiti ve tabloya alınması söz konusudur. Dolayısıyla lisans adayları, denetimden geçmiş yıllık ya da ara dönem mali tablolarında dolaylı yöntemi kullansa dahi bütçeleyeceği gelecek döneme ait nakit akım tablosunda, mecburiyetten de olsa dolaysız yöntemle hazırlanmış nakit akışlarını sunacaktır. Sunuma yönelik bu durum, lisans adayının muhasebe sistemine hem bütçeleme hem de kayıt tutuma ve raporlama açısından disiplinli ve kontrollü bir yapı kazandıracaktır.

Lisanslama sürecinde gelecek döneme ait mali tabloların da denetimden geçmesi durumu söz konusudur ve denetçinin yapacağı çalışmanın sonucunda hazırlayacağı raporun bir örneği de başvuru dosyasında yer almaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016) Denetçi raporunun da lisans başvurusunda lisans verene (ülkemizde TFF) teslimi esastır.

Dosyada yer alan, Gelecek Döneme İlişkin Mali Bilgilerin Fiili Bulgular Denetçi Raporunun kapsam bölümü incelendiğinde, denetimin çerçevesi ve uygulanması gerekli görülen denetim prosedürleri göze çarpmaktadır.

2015 – 2016 TFF Lisans başvuru dosyasında yer alan denetçi raporuna göre gelecek döneme ait mali bilgilerin denetlemede yapılacak çalışmanın kapsamı aşağıdaki maddelerden oluşmaktadır. (TFFKLMKBD 2015 – 2016)

- Bütçelenmiş finansal bilgilerin aritmetik olarak doğruluğunun kontrolü,
- Bütçelenmiş bilgilerin yazılı olarak verilmiş tahminlerden ve risklerden yola çıkılarak hazırlanmış olup olmadığının kontrolü, (Yöntem olarak bütçenin incelenmesi ve yönetim ile bu doğrultuda görüşmelerin yapılması kullanılmaktadır.)
- Bir önceki dönemlerde gerçekleşmiş ve bütçede belirtilmiş olan tutarların doğruluk ve tutarlılık kontrolü,
- Bütçenin lisans adayı tarafından onaylanıp onaylanmadığı kontrolü,
- Bütçe ile denetlenmiş mali tablolar arasında, kullanılan muhasebe politikaları açısından bir farklılığın olup olmadığı kontrolü.

Kulüplerin proforma bütçelerine erişimimizin olmaması sebebiyle gelecek dönem mali bilgileri kriterine bir örnek verme durumunuz mümkün olmamaktadır.

BÖLÜM 6. UEFA KULÜP İZLEME ŞARTLARI

UEFA kulüp lisansına sahip olan, yani UEFA kulüp müsabakalarına katılmayan hak kazanmış olan kulüp ya da şirket, aşağıda tanımlanmış izleme şartlarına uymakla yükümlüdür. (2014 KLMFPT m. 76/1)

- Denk Hesap Şartları,
- Diğer İzleme Şartları,
 - Gelecek Döneme İlişkin Mali Bilgilerin Devamlı Takibi
 - Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmamasının Devamlı Takibi
 - Personele, SGK / Vergi Dairesine Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmamasının Devamlı Takibi
 - Bilanço Sonrası Meydana Gelen Değişikliklerin Bildirilmesi
 - Uygunluk Denetimleri

TFF Talimatınının 76.maddesine göre ulusal kulüp lisansına sahip olan kulüpler ise yalnızca futbol kulüplerine vadesi geçmiş borcun bulunmamasının ve personele, SGK/ Vergi Dairesine vadesi geçmiş borcun bulunmamasının devamlı takibi şartlarına uymakla yükümlüdürler. (2014 KLMFPT m. 76/1) Ancak aynı talimatın 19. sayfasında uygunluk denetimleri hariç diğer UEFA izleme şartlarının, Süper Lig Ulusal Lisansları için de zorunlu olduğu belirtilmiştir.

UEFA lisansına sahip bazı kulüpler UEFA 'nın tanımladığı bazı şartlar söz konusu olduğunda izleme sürecindeki denk hesap şartlarından (Break - Even Requirement) muaf tutulmaktadır. (2014 KLMFPT m. 76/2)

Kulüp, sportif başarı çerçevesinde ya da istisnai bazı şartlara sahip olması neticesinde UEFA kulüp müsabakalarına katılmaya hak kazanmış ise denk hesap izleme şartlarından muaf tutulur.(2014 KLMFPT m. 76/2/a) Bu duruma UEFA kulüp lisanslama sistemi jargonunda "özel izin (Special Permission)" adı verilir. Özel izin TFF talimatında madde 20'de, UEFA talimatında ise Article 15 'de tanımlanmıştır.

Özel şartlar, kulübün sportif başarı elde etmesi ve UEFA turnuvasına katılmaya hak kazanmasının ardından aşağıdaki durumlar da söz konusu olacaktır; (2014 KLMFPT m. 20/1)

- Herhangi bir lisanslama sürecinden geçmemesi,

- En üst lig haricinde bir lige ait olmasından dolayı en üst ligin lisanslama sürecinden geçmemiş olması.

Özel şartların söz konusu olması durumunda TFF tarafından özel şartlara göre istisna başvurusu yapılacaktır. Özel izin, bu başvuruya dayalı olarak verilebilir. İstisna başvurusu, yalnızca ilgili kulüp ve ilgili sezon için geçerlidir. (2014 KLMFPT m. 20/2)

Denk hesap şartlarından muaf tutulmanın bir diğer şartı ise kulübün belirli bir tutarın altında gelir ve gider seviyesine sahip olmasıdır. Eğer kulüp UEFA kulüp müsabakalarının başlamasından önceki iki yıla ait raporlama dönemlerinin tümünde 5 Milyon € tutarının altında gelir gider farkına sahip ise, denk hesap izleme şartlarından muaf tutulabilir. (2014 KLMFPT m. 76/2/b)

Muafiyet için gelir ve gider farkı sınırı olan 5 Milyon € tutarın tespiti çerçevesinde aşağıdaki detaylar dikkate alınır;

- Kulübün finansal tablolarında fonksiyonel para birimi € 'dan farklı olması durumunda; tutarlar dönemin ortalama döviz kuru üzerinden € birimine çevrilmelidir. Baz kur, Avrupa Merkez Bankası tarafından ya da ikinci öncelikte olması kaydıyla geçerli başka bir kaynaktan yayınlanmış olmalıdır. (2014 KLMFPT m. 76/3)
- Kulübün finansal tablolarına ait raporlama periyodunun 12 aydan az ya da fazla olması durumunda 5 Milyon € limiti dönemin boyutuna göre yeniden tanımlanır. (2014 KLMFPT m. 76/4)

Gelir ve gider sınırı çerçevesinde verilen muafiyet kararları UEFA Kulüp Mali Kontrol Kurulu tarafından verilir. Verilen kararlar nihai nitelik taşır. (2014 KLMFPT m. 76/2/ b)

6.1. DENK HESAP ŞARTLARI

Denk Hesap Şartı (Break - Even Requirement) en basit anlamda, kulübün belirli bir dönemdeki gelirlerinin ve giderlerinin toplamı arasındaki farkın, belirlenmiş bir limiti aşıp aşmadığının izlenmesi esasına dayalı bir performans göstergesidir. Denk hesap şartlarının hesaplanması, izlenmesi ve şartın karşılanıp karşılanmadığının tespit edilmesi, karışık ve konsantrasyon gerektiren adımları içermektedir. Dolayısıyla şartın iyi anlaşılması için UEFA talimatı ve TFF talimatı referans alınarak şartların unsurlarını betimleyip örneklerle incelemek önemlidir.

6.1.1. Denk Hesap Şartlarında Kulübün Gelir ve Gider

Uysurları

Denk hesap şartları için yaptığımız genel tanımdan yola çıkıldığında gelirlerin ve giderlerin, dönemin gelir tablosunda yer alan kalemlerden oluştuğu anlaşılabilir. Ancak UEFA lisanslama sistemi, denk hesap şartlarının hesaplanmasında dikkate alınacak gelir ve gider kalemlerini özelleştirmekte, bir kısım gelir ve gider kalemini hesaplamamın dışında tutmaktadır. Anlaşılacağı üzere, denk hesap şartları ile ilgili işlemlerde döneme ait gelir tablosunda yer alan gelir ve gider kalemlerinin tamamının kullanmak uygun olmayacaktır.

6.1.1.1. Denk Hesap Şartlarında İlgili Gelirler

Denk hesap şartlarında dikkate alınacak ilgili gelirleri (Relevant Income), aşağıdaki gibi sıralayabiliriz; (2014 KLMFPT m. 77/1)

- Gişe Hasılatı Gelirleri (Gate Receipts Income),
- Yayın Hakları Gelirleri (Broadcasting Rights Income),
- Sponsorluk ve Reklam Gelirleri (Sponsorship & Advertising Income),
- Ticari Faaliyetlerden Kaynaklı Gelirler (Commercial Activities Income),
- Diğer Faaliyet Gelirleri (Other Operating Income),
- Oyuncu Satışından Kaynaklı Gelirler ve Karlar (Profit On Disposal Of Player Registrations Or Income From Disposal Of Player Registrations),
- Sabit Kıymet Satışından Kaynaklı Karlar (Proceeds On Disposal Of Tangible Fixed Assets),
- Finansman Geliri (Finance Income).

Denk hesap şartlarının hesaplanmasında parasal olmayan krediler, ilişkili taraflarla yapılan gerçeğe uygun değerin üzerindeki gelir işlemleri ve kulübe ilişkin olmayan futbol dışı işlemlerden kaynaklı gelirler kapsam dışı tutulurlar.

Gişe gelirleri özet olarak müsabakalara ait bilet satışı, kombine bilet satışı, giriş ücretleri, kurumsal katılımlardan sağlanan gelirler ve üyelik ücretlerini kapsar. (2014 KLMFPT Ek IX/B/a) Yayın hakları gelirleri ise televizyona, radyoya, diğer medya araçlarına ve yayın organlarına, müsabakalara dair (UEFA, Ulusal ve diğer) yayın haklarının satışından kaynaklı gelirlerinden oluşur. (2014 KLMFPT Ek IX/B/c)

Ticari faaliyetlerden sağlanan gelirler ticari mal satışları, yiyecek ve içecek satışları, şans oyunları ve benzeri faaliyetlerden kaynaklı gelirlerdir. (2014 KLMFPT Ek IX/B/d) Tüm bu tanımlamaların dışında kalan işletme gelirleri, alt kuruluşların gelirleri, kiralama gelirleri, temettüer ve futbol dışı gelirler ise diğer faaliyetlerden gelirler sınıfına aittir. (2014 KLMFPT Ek IX/B/e)

İlgili gelire dahil edilecek finansal gelirler faiz gelirleridir. Söz konusu faiz, işletme varlıklarının kullanılmasından elde edilen faiz gelirlerini ifade eder. (2014 KLMFPT Ek IX/B/f)

İlgili gelirlerin içerisinde yer alan oyuncu transferlerinden kaynaklı ve maddi duran varlık satışlarından kaynaklı gelirlerin tespitine ait metodolojinin ve muhasebe ilkelerinin, diğer ilgili gelirlere kıyasla daha detaylı ve özelleştirilmiş olduğu söylenebilir.

a. Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Karlar / Gelirler

Bir oyuncunun elden çıkarılmasından kaynaklı karın ya da gelirin, denk hesap koşullarının hesaplanması için ilgili gelire dahil edip edemeyeceği öncelikle kulübün oyuncu kayıtları için uyguladığı muhasebe politikalarına ve UEFA mali kriterlerinin bu konu ile ilgili tanımladığı bir dizi unsura bağlıdır. (2014 KLMFPT Ek IX/B/f)

UEFA Mali Kriterleri çerçevesinde oyuncu lisansları için aşağıda özetlediğimiz iki muhasebeleştirme metodunu söz konusudur;

- Oyuncu lisansının, oyuncunun transferine ait direkt giderler üzerinden maddi olmayan duran varlık sınıfında aktifleştirilmesi ve sözleşme süresi üzerinden itfa edilmesi - **Aktifleştirme / Amortisman Yöntemi (Capitalisation And Amortisation Method)**
- Ulusal regülasyonlara uygun koşullar sağlanıyorsa, oyuncunun transferine ilişkin giderlerin masraf gösterilmesi - **Gelir / Gider Yöntemi (Income and Expense Method)**

Her iki metoda göre, ilgili gelir farklı şekilde isimlendirilmektedir. Bu farklılık, uygulanan muhasebe ilkesinden kaynaklıdır. UEFA ve TFF metinlerinde verildiği biçimde tanımlama aşağıdaki gibidir.

- Aktifleştirme / Amortisman Yöntemi (Capitalisation And Amortisation Method) ile Oyuncunun Elden Çıkarılmasında Kaynaklı Kar (Profit On Disposal Of A Player's Registration)
- Gelir / Gider Yöntemi (Income and Expense Method) ile Oyuncunun Elden Çıkarılmasında Kaynaklanan Gelir (Income From Disposal Of A Player's Registration)

Kulüp, oyuncu kayıtlarının muhasebeleştirilmesi için "Aktifleştirme / Amortisman Yöntemi" kullanıyorsa ve transfer döneminde oyuncunun elden çıkarılmasından kaynaklı bir kar söz konusu ise bu kapsamdaki tüm karlar, denk hesap sonuçlarının hesaplanmasına dahil edilecek ilgili gelirler içerisine alınmalıdır. (2014 KLMFPT Ek IX/B/f/i) Bu kulüpler, ilgili giderler için de aynı muhasebe ilkesini uygulamakla yükümlüdür. (2014 KLMFPT Ek IX/B/ f / iii) Aktifleştirme yönteminde kar, oyuncunun elden çıkarılması ile elde edilen gelirin oyuncunun net defter değerinden büyük olması durumunda oluşacaktır. (2014 KLMFPT Ek IX/B/f/i)

Gelir / Gider Yönteminde ise gelir, oyuncunun başka bir kulübe transferine ait net satış geliri olacaktır. (2014 KLMFPT Ek IX/B/f/ii) Kulüp, Gelir / Gider yönetimini kullanıyor ise denk hesap şartlarına dahil edeceği ilgili gelirleri tespit etmek için her iki metodu da kullanabilir. Ancak bu noktada şart, raporlama dönemleri arasında tutarlılıktır. (2014 KLMFPT Ek IX/B/f/iv)

b. Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklı Gelirler

Kulübün raporlama dönemine ait maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklı karların tespit edilmesi ve ilgili gelire dahil edilmesi bir dizi koşula bağlıdır. Maddi duran varlığın elden çıkarılmasında kaynaklı bir kar, ilgili koşullar ve durumlar dışında gerçekleşiyorsa ilgili gelire dahil edilemez. (2014 KLMFPT Ek IX/B/g)

Kulüp stadyum ya da antrenman tesisleri dışında bir duran varlığını elden çıkarması ve bu duran varlığın yerine yenisi konulmaması durumunda (yenisi ile değiştirme), duran varlığın satış geliri ile tarihi maliyeti arasındaki farkı ilgili gelire dahil edebilir. (2014 KLMFPT Ek IX/B/g/i) İlgili gelire dahil edilebilecek maddi duran varlık satış karı, satış geliri ile tarihi maliyet farkı olarak hesaplanır. Söz konusu tarihi maliyet (Historical Cost) Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye göre; varlığın elde edildiği tarihteki alımı için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile ya da onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir.

Kulüp elden çıkardığı bir duran varlığın yerine yenisini koyduğunu gösterdiğinde ise denk hesap şartına eklenecek gelirin tespitinde iki alt koşul söz konusudur;

- Denk hesap şartının hesaplanmasına eklenecek gelir, maddi duran varlığın satış geliri ile diğer varlığı yerine koyma maliyeti (the full cost of the replacement asset) arasındaki farktır. (2014 KLMFPT Ek IX/B/g/ii1) Bu durumu, Mustafa AVCI ve Volga YILMAZ, orijinal metinden şu şekilde çevirerek aktarmaktadır; "*raporlama yapan kuruluşun finansal bildirimde maddi duran varlık olarak kabul edilen ya da*

edilecek varlığın satış geliri ve yerine geçen varlığın maliyetinin tamamının arasındaki fark" (Avcı ve Yılmaz Gümüş, 2015, 249). Özetle ilgili gelir, satılan varlığın satış geliri ile yerine konan varlığın edinme maliyet arasındaki farktır.

- Kulüp, elden çıkarılmış varlığın yerine konacak varlığı kiralama ya da finansal kiralama yolu ile edinecek ise ilgili gelir duran varlığın satış geliri ile yerine konan varlığın asgari 50 yıllık kira ödemesinin mevcut değeri (Present Value) arasındaki farktır. (2014 KLMFPT Ek IX/B/g/ii2)

İlgili koşulların dışında, diğer bir deyişle stadyum, antrenman tesisi gibi varlıkların elden çıkarılması ve yerine yenisinin konulmaması durumunda ilgili varlıklara dair satış / elden çıkarma gelirleri denk hesap sonuçlarının hesaplanmasına dahil edilemez.

c. Parasal Olmayan Kalemlerden Kaynaklı Gelirler

Parasal kalemler sahip olunan para birimi, varlıklar ve sabit kıymet ya da belirlenebilir sayıda para birimi şeklinde alacak ya da borç olarak tanımlanır. (2014 KLMFPT Ek IX/B/i)

Maddi olmayan krediler diğer bir deyişle parasal olmayan krediler (Non-monetary Credits), parasal olmayan kalemlerden kaynaklı gelirler, denk hesap şartlarına dahil edilen gelirlerden ayrıştırılmalıdır. Parasal olmayan kalemlerden kaynaklı gelir yaratabilecek unsurlar aşağıda örneklenmiştir; (2014 KLMFPT Ek IX/B/i)

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemeleri
- Stok değerlemeleri
- Oyuncu kayıtları dahil duran varlıkların değer düşüklüğü
- Oyuncu kayıtları dahil duran varlıkların amortisman tutarlarının ters kayıtlarla iptal edilmesi
- Parasal olmayan kalemlerde kambiyo karları

d. İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemler Ve İşlemlere ait Gelirlerin Gerçeğe Uygun Değeri Aşan Kısımları

Denk hesap şartları ve genel anlamda UEFA mali kriterleri için ilişkili taraf işlemleri büyük önem arz etmekte, ilişkili tarafların kulübe ya da şirkete sermaye aktarımı, gelir ve gider bakımından etkisi düzenlenmektedir.

Denk hesap şartlarının hesaplanmasında ve ilişkili diğer unsurları betimlemeden önce gerçeğe uygun değer kavramı üzerinde kısaca durmak uygun olacaktır.

Gerçeğe uygun değer (Fair Value), "*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilebilecek ya da bir borcun devrinde ödenecek fiyat*" biçiminde tanımlanır.(TFRS13 m. 9)

Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm değildir, piyasa koşullarının oluşturduğu bir değerdir. Gerçeğe uygun değer piyasa koşullarında bir varlığı elinde bulunduran ya da borçlu vaziyetinde olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ilgili tarihteki çıkış fiyatıdır. (TFRS 13 m. 2) Diğer bir deyişle adil değer ya da rayiç değer olarak da tanımlanabilir.

Yine bu çerçevede net olarak TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatının 9. ekinin E bölümünün 7. maddesinde ilişkili taraf işlemlerinin gerçeğe uygun değer üzerinden meydana gelmesi ile ilgili aşağıdaki ifade verilmektedir.

"İlgili taraf işlemi adil değerde gerçekleşebilir veya gerçekleşmeyebilir. Adil değer; istekli iki taraf arasında piyasa koşullarına uygun bir işlemde bir varlığın değiş tokuş edilebileceği veya bir borcun kapatılabileceği tutardır. Bir anlaşma veya işlemin herhangi bir tarafın daha fazla lehinde olacak şekilde gerçekleşmesi durumunda bu anlaşma veya işlem 'piyasa koşullarına uygun olmayan bir işlem' olarak addedilir. (2014 KLMFPT Ek IX/E/7)

UEFA mali kriterlerine göre kulüp ya da şirket denk hesap şartları sonucuna yönelik olarak ilişkili taraf işlemlerinin gerçeğe uygun değerini belirlemelidir. Ölçülen (tahmin edilen) gerçeğe uygun değer, işlemin kayıtlı değerinden fazla olması durumunda ilgili gelirden bir artış olmayacak şekilde düzeltmeleri yapmakla yükümlüdür. (2014 KLMFPT Ek IX/B/j)

TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatı, gerçeğe uygun değerinin gösterilmesini gerektiren ilişkili taraf işlemlerine örnekler sunmuştur. Bu örnekler aşağıdaki gibidir; (2014 KLMFPT Ek IX/B/j)

- Sponsorluk haklarının kulüp tarafından ilişkili tarafa satılması
- İlişkili taraflara davetiye bilet satışı ya da yönetim locasının sunulması
- İlişkili tarafa mal ya da hizmet sağlanması

Yukarıda örneklenmiş işlemler, gerçeğe uygun değeri seviyesinde ilgili gelire dahil edilebilir. Ancak ilişkili taraflar ile yapılan bir dizi işlemlerden sağlanan gelirler kesinlikle ilgili gelirin dışında tutulmalıdır. Bu işlemler ise aşağıdaki gibi örneklenebilir; (2014 KLMFPT Ek IX/B/j)

- İlişkili taraftan bağış niteliğinde alınan paralar,

- İlişkili tarafın, kulübün borcunu ödemesi.

İlişkili taraflardan elde edilen gelirlere bir örnek olması açısından Fenerbahçe A.Ş.' nin 2014 - 2015 yılı finansal bilgileri referansı ile ilişkili taraflardan kaynaklı gelirleri Tablo 6.1'de verilmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR, 53)

Tablo 6.1 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İlişkili Taraflara Satışlar ve İlişkili Taraflardan Gelirler

İlişkili Taraf	31.May.15	31.May.14
Fenerbahçe Spor Kulübü	3.192.229 TL	2.421.681 TL
Fenerbahçe İletişim Hizmetleri San. ve Tic. A.Ş.	1.562.463 TL	168.203 TL
Fener TV Fener Televizyon Haber ve Görsel Yay. A.Ş	537.861 TL	33.098 TL
Fenerbahçe Turizm ve Catering İşl.Tic.Ltd.Şti.	115.453 TL	68.172 TL
Fenerbahçe Spor Okulları Eğt.İşl.San.Tic. Ltd.Şti.	112.036 TL	63.989 TL
Fenerbahçe Eğitim Öğretim İşl. ve Tic. A.Ş.	0 TL	191 TL
Radyo Fenerbahçe Medya ve İletişim Hizmetleri A.Ş.	0 TL	453.628 TL
Toplam	5.520.042 TL	3.208.962 TL

e. Kulübe İlişkin Olmayan Futbol Dışı İşlemlerden Kaynaklanan Gelirler

Kulüpler futbol dışı işlemlerden de gelir elde edebilmektedir. Bu kategoriye ait olan gelirleri, diğer faaliyetlerden kaynaklı gelirlerin arasında saymıştık. Ancak futbol dışı bir faaliyet kulübün faaliyetleriyle, mekanları ile ya da markası ile açıkça ve net bir şekilde ilişkili olmaması durumunda ilgili gelir ya da giderlerin dışında tutulmalıdır, ilgili hesaplarda gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. (2014 KLMFPT Ek IX/ B/k)

TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play talimatı, finansal bildirimlerde futbol dışı olarak sınıflandırılacak ancak ilgili gelir ya da gider kapsamına alınabilecek faaliyetlere de örnekler vermektedir. Talimattan aktarımla kulübün stadyumunda ya da antrenman tesislerinde, bu varlıkların yakınında bulunan ve operasyonlarının bir parçası olarak açık ve net bir şekilde kulübün adını ya da markasını kullanan otel, restoran, iş binaları, sağlık merkezleri, diğer spor takımları vs. gibi faaliyetler, ilgili gelir ya da gidere etki ederler. (2014 KLMFPT Ek IX/B/k)

6.1.1.2.Denk Hesap Şartlarında İlgili Giderler

Denk hesap şartlarında dikkate alınacak giderleri (Relevant Expenses), aşağıdaki gibi sıralayabiliriz; (2014 KLMFPT m. 77/2)

- Satış Masrafları (Costs Of Sales),

- Çalışanlara Yapılan Ek Ödeme Giderleri Ve Diğer Faaliyet Giderleri (Employee Benefits Expenses And Other Operating Expenses),
- Amortisman Giderleri ya da Oyuncu Lisansının Alınması Masrafları (Amortisation Or Costs Of Acquiring Player Registrations),
- Finans Giderleri (Finance Cost),
- Dağıtılan Temettüleri (Dividends).

Denk hesap şartlarının hesaplanmasında maddi ve maddi olmayan duran varlıklar (oyuncu itfa payı hariç), duran varlıkların amortismanı ve değer düşüklüğü, gençlik geliştirme faaliyetleri çerçevesinde yapılan harcamalar, sosyal gelişim projeleri harcamaları, maddi duran varlıkların inşasına dair finans giderleri, vergi giderleri, futbol dışı faaliyetlerden kaynaklı giderler kapsam dışı bırakılırlar. (2014 KLMFPT m. 77/2)

İlgili giderlerin ilk sırasında Satış ve Malzeme Masrafları (Cost of Sales / Materials) gelmektedir. Bu gider sınıfı; yiyecek, içecek, tıbbi bakım, araçlar, spor malzemeleri ve benzeri unsurların satış faaliyetlerine ait giderleri kapsar. (2014 KLMFPT Ek IX/C/a)

Çalışanlara yapılan ödemeler (Employee Benefits Expenses) sınıfı ise personel giderleri olarak da tanımlanabilir. Personel giderleri bilindiği üzere raporlama döneminde çalışanların gerçekleştirdikleri hizmetlerin karşılığı olan ücretlerden oluşur. Söz konusu personel teknik direktörler, yönetim - idari personel, futbolcular dahil tüm personeli kapsar. İlgili gider olarak denk hesap şartlarının hesaplanmasına dahil edilecek personel giderleri aşağıdaki gibi listelenebilir; (2014 KLMFPT Ek IX/C/b)

- Çalışanlara yapılan ödemeler,
- Kısa dönemli sosyal yardımlar, örneğin;
 - Aylıklar, haftalıklar,
 - Sosyal güvenlik katkıları,
 - Kar paylaşımı
 - İkramiyeler
- Parasal olmayan sosyal yardımlar, örneğin;
 - Tıbbi bakım,
 - Barınma yardımı,
 - Araç tahsisi,
 - Ücretsiz ya da indirimli mallar, hizmetler
- Çalışma sonrası sosyal yardımlar,

- Uzun dönemli faydalar,
- Sözleşme feshinden kaynaklanan ödemeler ve tazminatlar,
- Hisse bazlı ödemeler.

Satış giderleri ve personel giderlerinin haricinde; müsabaka / maç giderleri, kiralama masrafları genel giderler; futbol dışı faaliyetlerden kaynaklı giderler ise diğer faaliyet giderleri (Other Operating Expenses) sınıfına aittir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/c)

Denk hesap şartlarının hesaplanmasına dahil edilebilecek bir diğer gider sınıfı ise finansman masrafları ve temettülerdir.

İlgili giderlere ait söz konusu finansman masrafları, kulübün finansman ile borçlanmasından kaynaklı tüm masrafları ve faizleri içerir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/e) Öz kaynak araçlarının sahiplerine dağıtılması olan temettüler de yine ilgili gidere dahil edilmelidirler. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/e)

a. Oyuncunun Kayıtları İle İlgili Giderler Ve Zararlar

Oyuncu kayıtlarının elden çıkarılmasından kaynaklı gelirler ya da karlar nasıl ki ilgili gelir olarak denk hesap şartlarının hesaplanmasına dahil ediliyorsa oyuncu kayıtlarının elden çıkarılmasından kaynaklı zararlar ya da oyuncu alınmasına dair masraflar, oyuncu haklarının amortismanı ve değer düşüklüğü de ilgili gider olarak hesaplamaya dahil edilmelidir.

UEFA mali kriterlerinin, oyuncu kayıtlarının muhasebeleştirilmesine yönelik ilkelerinden yola çıktığımızda ilgili giderin tespiti, kulübün oyuncu kayıtları için uyguladığı muhasebe ilkesine göre değişiklik gösterecektir (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/d) ki söz konusu ilkelerden ilkinin aktifleştirme ve diğerinin ise gelir / gider yöntemi olduğu hatırlanacaktır.

Oyuncu kayıtları için aktifleştirme yöntemini kullanan kulüp, MODV sınıfında tanımlanan oyuncu lisanslarına ait amortisman ve değer düşüklüğü tutarlarını, ilgili giderlere dahil etmelidir. Aynı muhasebe ilkesini uygulayan kulüpler için oyuncu satışlarından kaynaklı zarar, ilgili futbolcunun transferi zamanındaki net defter değerinin satışı ile elde edilecek net gelirden yüksek olması durumunda ortaya çıkacaktır. Kulüp, bu tip zararları da denk hesap sonuçlarının hesaplanması için ilgili giderlere dahil etmelidir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/d/i)

Oyuncu kayıtlarının muhasebeleştirilmesinde gelir / gider metodunu uygulayan kulüpler ise, oyuncunun lisansının alınması için yüklenilen tüm masrafları ilgili dönemde gelir tablosunda raporlayacaktır. Bu kulüpler, ilgili giderleri denk hesap koşullarına

aktarmak için iki yöntemden birini, raporlama dönemlerinde tutarlı olmak koşulunu ile kullanabilir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/d/ii)

b. İlişkili Taraflar İle Gerçekleşebilir Değerin Altındaki Gider İşlemleri

İlişkili taraflar ile gerçekleşen işlemlerden kaynaklı karların gerçeğe uygun değer üzerinde kalan kısımlarının ilgili gelirlerin dışında tutulması söz konusu olup, ilişkili taraflar ile yapılan işlemlere ait tutarların gerçeğe uygun değer altında kalmaları durumunda da ilgili geliri düşürecek bir etkiye sebep vermemeleri esastır. İlişkili taraf işlemleri bu doğrultuda düzenlenmelidir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/ g)

c. Gençlik Geliştirme Faaliyetleri Çerçevesinde Yapılan Masraflar

Gençlik geliştirme faaliyetleri çerçevesinde yapılan masraflar (Expenditure On Youth Development Activities) denk hesap şartlarının hesaplanmasında ilgili giderlerinin dışında tutulurlar. Söz konusu masraflar kulübün gençlik geliştirme programı ile ilgili direkt giderler ile gelirlerin netleştirilmesi ile tespit edilir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/g)

TFF Futbol Gelişim Direktörlüğü⁴¹ tarafından yürütülen gençlik geliştirme faaliyetleri futbolun gelişimi, genç futbolcuların eğitimi ve geliştirilmesi dahil bir dizi önemli faaliyetleri kapsar.⁴²

UEFA Sportif Kriterlerine göre lisans adayının lisans veren kurum tarafından (ülkemizde TFF) onaylanmış bir gençlik gelişim programına sahip olması gerekmektedir. (2014 KLMFPT m. 31/1) Kriterin birçok alt şartından biri de programın mali kaynaklarının bütçelenmesi ve yönetilmesidir. (2014 KLMFPT m. 31/2)

UEFA 'nın gençlerin gelişimine dair faaliyetlerden kaynaklı giderleri denk hesap şartlarının dışında tutmasının amacı, kulübün tesisler ve faaliyetler üzerine yatırım yapmaya teşvik etmektir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/g) Diğer bir taraftan sportif kriterlerde gelişime yönelik tanımladığı bir düzenlemenin, mali kriterlerdeki yansımaları düzenlemektedir.

TFF Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Talimatına göre başlıca gençlik geliştirme faaliyetleri aşağıdaki gibidir; (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/ g)

- Altyapı organizasyonu,
- Altyapı takımları,
- Farklı yaş grupları için futbol eğitimi programları,

⁴¹ TFF Futbol Gelişim Direktörlüğü Web Sitesi: <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=89>

⁴² Gençlik Geliştirme Faaliyetleri Hk. Bkz. <http://sportistan.com/tff-genclik-gelistirme-programi-nedir>

- Futbol kuralları hakkında eğitim programları,
- Genç oyuncular için sağlık desteği,
- Futbol dışı eğitimler.

TFF Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Talimatında gençlik geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili giderlere örnekler aşağıdaki gibidir; (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/g)

- Gençlik geliştirme faaliyetlerinin sürdürülmesi sürecinde kullanılan ya da tüketilen malzemelere, alınan hizmetlere ait masraflar, örneğin;
 - Konaklama, seyahat vs. masrafları,
 - Eğitim masrafları,
 - Sağlık hizmetlerine masraflar,
 - Tesis giderleri.
- UEFA Personel ve İdari Kriterleri çerçevesinde istihdam edilen gençlik geliştirme programı ile ilgili çalışanların sosyal yardım giderleri, örneğin;
 - Gençlik geliştirme programı teknik sorumlusu,
 - Gençlik takım teknik sorumluları
- Genç oyuncu statüsünde olan çalışanların sosyal yardım masrafları.

TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatına göre, gençlik geliştirme faaliyetlerinin bir parçası olamayacak, ilgili gider sınıfına alınamayacak masraflar aşağıdaki gibidir; (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/ g)

- Oyuncu keşif masrafları,
- Genç bir oyuncunun lisansının alınmasına yönelik ödentiler,
- Direkt olarak gençlik geliştirme faaliyetleri ile ilişkilendirilemeyen masraflar,
- Gençlik geliştirme faaliyetlerinde yarı zamanlı vb. şekilde kısmen istihdam edilen çalışanlara dair sosyal yardım masrafları,
- Gençlik geliştirme faaliyetleri ile ilgili olmayan ya da kısmen ilgili olan varlıkların değer kaybı.

Gençlik geliştirme faaliyetleri çerçevesinde yapılacak olan harcamalar diğer harcamalardan ayrıştırılabilecek şekilde tanımlanmalı ve raporlanmalıdır. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/g) Dolayısıyla muhasebe ve muhasebe bilgi sistemi de bu doğrultuda işletilmelidir. Gençlik geliştirme faaliyetleri kapsamındaki masraflar, diğer masraflar ile iç içe geçmeye oldukça müsait durumdadır. Başvuru dosyasında yer alan örnek gelir

tablosunda altyapı geliştirme giderlerinin ve benzeri kalemlerin özelleştirildiği görülmektedir.

Kulübün gençlik geliştirme faaliyetleri kapsamında oluşan masraflarını, diğer giderlerden ayıramaması durumunda gençlik geliştirme giderleri denk hesap şartlarının hesaplanması ile **ilgili giderlerden hariç tutulamaz**. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/g)

d. Sosyal Sorumluluk Faaliyetleri Çerçevesinde Yapılan Masraflar

Sosyal sorumluluk faaliyetleri (Expenditure On Community Development Activities) spora katılımı artırmak, sosyal gelişimi sürekli kılmak ve ileriye taşımak amacıyla toplum yararına yapılan faaliyetleri kapsamaktadır. Bu amaç için yapılan faaliyetlere ait masraflar, denk hesap şartlarının hesaplanması ile ilgili giderlerden ayrıştırılabilirler. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/ h)

Hariç tutmanın özünde gençlik gelişimi faaliyetlerinde olduğu gibi; kulüpleri sosyal sorumluluk faaliyetlerine teşvik yatmaktadır. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/ h)

TFF Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play talimatında sosyal sorumluluk faaliyetlerine örnekler aşağıdaki gibi verilmiştir; (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/ h)

- Eğitimin, sağlığın, sosyal katılımın ve eşitliğin ilerlemesine yönelik faaliyetler,
- Yoksulluğun önlenmesi ve azaltılmasına yönelik faaliyetler,
- İnsan haklarının gelişimine yönelik ve bu doğrultuda sürdürülen faaliyetler,
- Amatör sporun gelişimine yönelik faaliyetler,
- Çevrenin korunmasına ve sürdürülebilirlik çerçevesindeki faaliyetler,
- Yaş, hastalık, engellilik ve diğer olumsuz unsurlardan kaynaklı muhtaç durumda olanların ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik faaliyetler.

TFF Kulüp Lisanslama ve Mali Fair Play Talimatında sosyal sorumluluk faaliyetleri ile doğrudan ilişkili giderlere örnekler ise aşağıdaki gibidir; (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/h)

- Sosyal sorumluluk faaliyetleri sürdürülürken kullanılan, tüketilen mallara ve alınan hizmetlere yönelik giderler,
- Yalnızca sosyal sorumluluk faaliyetlerinde görevli olan çalışanların sosyal yardım ödemeleri,
- Diğer işletmelere yapılmış, sosyal sorumluluğun amacına uygun bağışlar.

TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatına göre sosyal sorumluluk faaliyetlerinin bir parçası olamayacak, ilgili gider sınıfına alınamayacak masraflar aşağıdaki gibidir; (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/h)

- Direkt olarak sosyal sorumluluk çalışmaları ile ilişkilendirilemeyecek masraflar,
- Sosyal sorumluluk çalışmalarında kısmen yer alan çalışanlar için (örneği bir oyuncunun sosyal sorumluluk projesinde bir şekilde görev alması) ödenen sosyal yardım giderleri,
- Sosyal sorumluluk faaliyetleri ile ilgili olmayan ya da kısmen ilgili olan varlıkların değer kaybı.

e. Parasal Olmayan Borçlar / Ücretler

Parasal olmayan borçların ya da ücretlerin (Non-monetary Debits / Charges) denk hesap şartlarının hesaplanmasına dahil edilecek ilgili giderlerin dışında tutulabilir.

Dahil etmeme şartları parasal olmayan kredilerden kaynaklı gelirlere ait şartlar ile aynıdır. (2014 KLMFPT Ek IX /C/1/ i) Bu doğrultuda parasal olmayan kalemlerden kaynaklı giderlere ait örnekler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemeleri neticesinde oluşan giderler,
- Stok değerlemeleri neticesinde oluşan giderler,
- Oyuncu kayıtları dahil duran varlıkların değer düşüklüğü,
- Parasal olmayan kalemlerde kambiyo zararları.

f. Maddi Duran Varlıkların İnşası İle Doğrudan İlişkili Olan Finansman Giderleri

TFRS açısından maliyet TMS 16 daki tanımdan yola çıkıldığında, bir varlığın elde edilmesi ya da inşaatında ödenen nakit ya da nakit benzerlerini, verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ya da diğer TFRS 'lerin özel hükümleri uyarınca belirtilmiş unsurların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeldir. Maddi duran varlıkların inşası için işletme borçlanma yoluna gittiğinde de, borçlanma maliyetleri için muhasebeleştirme şartlarını tanımlayan TMS 23 şartları devreye girecektir.

TMS 23'e göre bir özellikli varlığın⁴³ inşası ya da üretimi ile direkt olarak ilişkilendirilebilecek borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilirler. (TMS 23 m. 8)

⁴³ Özellikli Varlık: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar. (TMS 23 Madde 5) Kulüpler için antrenman tesisleri, stadyumlar bu kategoriye alınabilir.

UEFA mali kriterlerine göre bir lisans sahibi, futbol faaliyetleri için kullanılan bir varlığın inşası ile doğrudan ilişkili, varlık kullanıma hazır olana kadar varlığın maliyetinin bir parçası olarak ilgili dönemin içerisinde aktifleştirmek yerine gider gösterdiği tüm finansman maliyetlerini (Finance Costs Directly Attributable To The Construction Of Tangible Fixed Assets) denk hesap şartlarının sonucunun hesaplanmasında hariç tutabilir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/j) Bu şartın özünde yatırıma teşvik unsurunun yattığı düşünülebilir.

Ayarlanabilecek yani düşülebilecek olan tutar, sermayeleştirmeyen asıl faiz giderinden faiz işleyen borç tutarıyla geçici olarak yatırım yapıldığında elde edilen yatırım gelirinin çıkarılması ile hesaplanır. (Avcı ve Yılmaz Gümüş, 2015, 256) Varlığın inşası tamamlandıktan sonra, tüm finansman maliyetleri, ilgili gidere dahil edilmelidir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/ j)

g. Kulübe İlişkin Olmayan Futbol Dışı İşlemlerden Kaynaklı Giderler

Kulübe ilişkin olmayan futbol dışı işlemlerden kaynaklı giderler (Expenses of Non-football Operations Not Related To The Club), denk bütçe şartlarının hesaplanmasında ilgili giderlerin dışında tutulabilirler. İlgili faaliyetin kulübe ilişkin olmayan futbol dışı bir faaliyet olarak kabul edilmesi şartı, kulübe ilişkin olmayan futbol dışı gelirlerde tanımlanmış şartlar ile aynıdır. (2014 KLMFPT Ek IX/C/1/k)

h. Varlıklarda Amortisman ve İtfa Payları, Değer Düşüklükleri

Maddi duran varlıkların raporlama dönemindeki yıpranma payları ve değer düşüklüğü (Depreciation / Impairment Of Tangible Fixed Assets) denk hesap şartlarının hesaplanmasında hariç tutulabilir. Hariç tutma ile amaçlanan kulübü uzun vadede fayda görmesi için futbol tesislerine ve faaliyetlerine yatırım yapmaya teşvik etmektir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/2/a)

Diğer bir taraftan, oyuncu lisansları dışındaki tüm maddi olmayan duran varlıklara ait amortisman payları ve değer düşüklüğü (Amortisation / Impairment Of Intangible Fixed Assets Other Than Player Registrations) de ilgili dönem için denk hesap şartlarının hesaplanmasında kapsam dışı tutulabilir. (2014 KLMFPT Ek IX/C/2/ b)

i. Vergi Giderleri

Söz konusu vergi giderleri (Tax Expense) ilgili raporlama döneminde, işlemlerin ve diğer olayların cari ve gelecek döneme ait doğuracağı vergi tutarlarının ilgili raporlama dönemine ait kısmıdır. Vergi giderleri, denk hesap sonuçlarının hesaplanmasına dahil

edilmezler. Ancak unutulmamalıdır ki katma değer vergisi, çalışanlara dair vergiler, sosyal sigorta primleri söz konusu vergi giderinin içerisinde yer almaz. (2014 KLMFPT Ek IX/C/2/c)

j. İlgili Gelir Ve Giderin Sunumuna Ait Özet ve İlgili Gelir / Gider Tespit Cetveli

Lisans alan kulüp, hesaplayacağı ilgili gelirlerin ve giderlerin yıllık mali tablolar ve tabloların özetlediği iktisadi faaliyetlere ait muhasebe kayıtları ile uyumlu hale getirmelidir. (2014 KLMFPT m. 77/3)

İlişkili taraflardan kaynaklanan gelir ve gider, ilgili işlemlerin gerçeğe uygun değerini yansıtacak biçimde ayarlanmalıdır. (2014 KLMFPT m. 77/ 4)

İlgili gelir ve giderlere ait açıklamalardan ve kriterin çizdiği çerçeveden yola çıkarak, Tablo 6.2'de ile ilgili gelirleri ve giderleri oluşturan kalemler; hesaba dahil edilecek ve ayarlama yapılacak sınıflar özetlenebilir.

Tablo 6.2 Denk Hesap Şartlarının Hesaplanmasında İlgili Gelir ve Gider Tespit Cetveli

İlgili Gelir / Gider Sınıfı	Gelir Kalemleri	Denk Hesap Şartlarına	İlgili Sınıfa Etki Yönü
İlgili Gelir	Gişe Geliri	Dahil edilir	+
	Sponsorluk Ve Reklam Geliri	Dahil edilir	+
	Yayın Hakları Gelirler	Dahil edilir	+
	Ticari Faaliyetlerin Gelirleri	Dahil edilir	+
	Diğer Faaliyet Gelirleri	Dahil edilir	+
	Oyuncu Lisanslarının Elden Çıkarılmasında Kaynaklı Karlar / Gelirler	Dahil edilir	+
	Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklı Karlar	Dahil edilir	+
	Finansal Gelirler	Dahil edilir	+
	Parasal Olmayan Kalemlerden Kaynaklı Gelirler	Hariç Tutulacak Biçimde Ayarlama Yapılır	-
	İlişkili Taraflarla Yapılan Gerçeğe Uygun Değerin Üzerindeki İşlemlerden Gelirler	GUD Göre Düzenlenir	-
	Kulübe İlişkin Olmayan Futbol Dışı İşlemlerden Kaynaklı Gelirler	Hariç Tutulacak Biçimde Ayarlama Yapılır	-
İlgili Gider	Satış ve Malzeme Masrafları	Dahil edilir	+
	Personel Giderleri	Dahil edilir	+
	Diğer Faaliyet Giderleri	Dahil edilir	+
	Oyuncu Kayıtlarının Amortismanı / Değer Düşüklüğü	Dahil edilir	+
	Oyuncu Kayıtlarının Elden Çıkarılmasından Kaynaklı Zararlar / Giderler	Dahil edilir	+
	Finansal Giderler	Dahil edilir	+
	Dağıtılan Temettüleri	Dahil edilir	+
	İlişkili Taraflarla Yapılan Gerçeğe Uygun Değerin Altındaki İşlemlerden Giderler	GUD Göre Düzenlenir	+
	Gençlik Geliştirme Faaliyetlerine Yapılan Giderler	Hariç Tutulacak Biçimde Ayarlama Yapılır	-
	Sosyal Gelişim Projeleri Faaliyetlerine Ait Giderler	Hariç Tutulacak Biçimde Ayarlama Yapılır	-
	Parasal Olmayan Borçlar / Giderler	Hariç Tutulacak Biçimde Ayarlama Yapılır	-
	Maddi Duran Varlıkların İnşası İle Direkt İlişkili Olan Finansman Giderleri	Hariç Tutulacak Biçimde Ayarlama Yapılır	-
	Kulübe İlişkin Olmayan Futbol Dışı İşlemlerden Kaynaklanan Giderler	Hariç Tutulacak Biçimde Ayarlama Yapılır	-
	Maddi Duran Varlıkların İtfa Payları ve Değer Düşüklüğü	Hariç Tutulacak Biçimde Ayarlama Yapılır	-
	Oyuncu Kayıtları Dışındaki MODV Amortismanı ve Değer Düşüklüğü	Hariç Tutulacak Biçimde Ayarlama Yapılır	-
Vergi Giderleri	Hariç Tutulacak Biçimde Ayarlama Yapılır	-	

6.1.2. İzleme Dönemi Kavramı

Lisans alan bir kulübün denk hesap şartları çerçevesinde değerlendirildiği döneme izleme dönemi (Notion of Monitoring Period) adı verilir. (2014 KLMFPT m. 78/1)

İzleme dönemi, üç raporlama dönemini kapsar. İzleme dönemini oluşturan üç raporlama dönemi UEFA kulüp müsabakalarının başladığı yılda sona eren raporlama döneminde başlayıp, bu dönem dahil geriye doğru iki resmi raporlama döneminden oluşur. (2014 KLMFPT m. 78/ 1)

UEFA Kriterleri jargonunda izleme dönemindeki raporlama dönemleri, "T" harfi ile sembolleştirilerek ifade edilirler.⁴⁴

Tanımdan yola çıkarak 2015 - 2016 lisanslama sezonu için izleme periyotlarını Şekil 6.1 'de verildiği gibi tespit edebiliriz.

2015 - 2016 İzleme Dönemine Ait Raporlama Periyotları

Müsabakaların Başladığı Yılda Sona Eren Raporlama Dönemi
Lisans Başvuru Sürecindeki "Gelecek Dönem"

Dönem	T-2		T-1		T		T+1	
Yıl	2012	2013	2013	2014	2014	2015	2015	2016
Ay	Haziran	Mayıs	Haziran	Mayıs	Haziran	Mayıs	Mayıs	Haziran

Lisans Başvuru Döneminde Sunulan Yıllık Mali Tablolara Ait Dönem

Lisanslama Sezonu (Müsabakaların Başladığı Yıl)

Şekil 6.1 2015 - 2016 İzleme Dönemi Raporlama Periyotları

İzleme dönemi temelde T, T-1 ve T-2 dönemlerinde oluşmakla birlikte, izleme sürecinde denk hesap koşullarına dair bazı tespitler neticesinde T+1 ve daha da ilerleyen dönemlere, T-2 den daha da eski dönemlere yönelik izlemeler söz konusu olabilmektedir.

Şekil 6.1 'de anlaşılacağı üzere T raporlama dönemi, lisans başvuru sürecindeki "gelecek döneme ait mali tablolar" şartının muhatap olduğu dönemdir. Aslına bakılırsa başvuru sürecindeki gelecek döneme ait finansal bilgiler 18 aylık hazırlanacağından T+1

⁴⁴ T ifadesi, bir devir süresi için geçen zamanı ifade eden periyot kavramının kısaltması için kullanılır.

döneminin ilk iki çeyreği de gelecek döneme ait finansal bilgilerin kapsamına dahil durumdadır. T-1 dönemi ise, başvuru sürecinde sunulan yıllık mali tablolara ait dönemdir. Başvuru sürecindeki ara dönem mali tabloları ise T raporlama döneminin ilk iki çeyreğini kapsamaktadır.

6.1.3. Denk Hesap Sonucu Kavramı

Denk hesap sonucu (Notion Of Break-Even Result) en basit anlamda bir raporlama dönemi için ilgili **gelirler ve giderler arasındaki farkı** ifade eder. İzleme dönemi T, T-1 ve T-2 dönemlerinden oluştuğundan denk hesap sonucu da izleme dönemine ait ilgili gelirler ve giderler arasındaki farktır. (2014 KLMFPT m. 79/ 1)

Denk hesap sonucu, ilgili dönemin gelirinin ya da giderinin fazla olmasına göre farklı biçimde ifade edilir. Eğer ilgili dönem için gelirler giderlerden fazla ise sonuç "**denk hesap fazlası** (Break-Even Surplus)", eğer ilgili giderler gelirlerden fazla ise sonuç "**denk hesap açığı** (Break-Even Deficit)" olarak ifade edilir. (2014 KLMFPT m. 79/ 2)

İzleme dönemine ait üç raporlama dönemlerinin denk hesap sonuçlarının toplamına ise toplam denk hesap sonucu (Aggregate Break-Even Result) denir. (2014 KLMFPT m. 79/ 3) Toplam denk hesap sonucu sıfır ya da sıfırdan büyük ise izleme dönemine ait sonuç, **toplam denk hesap fazlası** (Aggregate Break-Even Surplus); sıfırdan küçük ise izleme dönemine ait sonuç **toplam denk hesap açığı** (Aggregate Break-Even Deficit) olarak ifade edilir. (2014 KLMFPT m. 79/ 4)

Denk hesap fazlası, denk hesap açığı, toplam denk hesap açığı ve fazlası kavramları izleme sürecindeki en önemli anahtar terimlerdir.

Denk hesap sonuçlarını, Şekil 6.2'de belirtildiği gibi görsel ve bütünleşik biçimde ifade edebiliriz.



Şekil 6.2 Denk Hesap Sonucu Kavramları ve Hesaplanma Biçimleri

6.1.4. Kabul Edilebilir Sapma Kavramı

Bir kulübün denk hesap şartlarına uygun bir denk hesap sonucuna sahip olabilmesi için gereken azami denk hesap açığına "**kabul edilebilir sapma** (Notion of Acceptable Deviation) " denir. Başka bir deyişle UEFA mali kriterlerinin kabul ettiği maksimum toplam denk hesap açığı tutarıdır. (2014 KLMFPT m. 80/ 1)

Kabul edilebilir sapma **5 milyon €** 'dur. Fakat kabul edilebilir sapmanın tamamı kulübün iştirakçilerinin, ilişkili tarafların tamamının desteği ile kapanması durumunda kabul edilebilir sapma tutarı artabilmektedir. 2015 / 2016, 2016 / 2017, 2017 / 2018 lisanslama sezonlarının izleme dönemleri için bu tutar **30 milyon €** 'dur. (2014 KLMFPT m. 80/ 2)

Kriterlerin uygulamaya alındığı ilk dönemlerde (2013 / 2014 ve 2014 / 2015) bu tutar 45 milyon € olarak tanımlanmıştır. İlerleyen dönemlerde bu tutarın bir önceki döneme göre daha düşük olarak tanımlanması söz konusudur. (2014 KLMFPT m. 80/2 /b,c)

Kabul edilebilir sapma, yalnızca fazlalığın iştirakler ya da ilgili tarafların sağladığı katkıları kapsamaması durumunda 5 milyon € 'yu aşabilir. (2014 KLMFPT Ek IX/D/1)

İştiraklerin katkısı hisse sermayesi ya da hisse sermayesi prim rezervi hesapları ile yapılan hisse ödemeleridir; hissedarın, hissedar sıfatıyla özkaynak araçlarına yatırımlarıdır. (2014 KLMFPT Ek IX/D /2)

İlişkili taraftan kaynaklı katkılar ilgili gelir ve giderlerde üzerinde sıkça durulan adil değer ile raporlama şartını barındırır. Bu doğrultuda ilişkili tarafın katkısı sermaye katkısı ya da ilgili taraftan elde edilen gelir biçiminde olabilir.

İlişkili tarafın sermaye katkısı ilişkili tarafın kulübe koşulsuz, karşılığında herhangi bir şey yapma yükümlülüğü olmaksızın, kulübün özsermayesinde artışa neden olan katkıdır, bağıştır. UEFA ve TFF lisanslama talimatı bu duruma örnek olarak, şirketler arası ya da ilgili tarafa olan borcun iptal edilmesi işlemi verilmiştir. Bu durumun, sermaye artışı sağladığı için bir tür sermaye katkısı olduğu belirtilmiştir. (2014 KLMFPT Ek IX/D /3/a)

İlişkili tarafların söz konusu olabileceği bir diğer katkı ise ilgili gelirlerde üzerinde durduğumuz; raporlama döneminde, ilişkili taraf ile gerçeğe uygun değer kapsamında yapılmış işlemlerden elde edilen gelirlerdir. Söz konusu gelire dair paraların kulüp tarafından alınmış olması gerekmektedir. İlgili tarafın gelire dair taahhütü yeterli değildir. (2014 KLMFPT Ek IX/D/3/b)

Hissedarın ya da ilişkili tarafın katkısı T,T-1 ya da T-2 dönemlerine ait mali tabloların birinde ya da T dönemi 31 Aralık tarihine kadar muhasebe kayıtlarında yer almadığı sürece dikkate alınmazlar. (2014 KLMFPT m. 80/2/3) Diğer bir T+1 dönemi 31 Aralık tarihine kadar, hissedar ya da ilişkili taraf katkıları aynı yılda başlamış izleme periyotlarında kabul edilebilir sapma hesabına dahil edilmiş ise izleme periyodundan sonra bu katkılar T döneminde kabul edilmiş varsayılacaktır. (2014 KLMFPT)

6.1.5. Denk Hesap Bilgileri

Lisans alan kulüp, UEFA yönetiminin belirleyeceği bir tarihte, denk hesap sonuçlarına dair hazırlayacağı denk hesap sonuçları bilgilerini T-1 ve T-2 (T-2 döneminin bir önceki yıl izleme döneminde sunmamış ise) dönemleri için UEFA'ya sunmakla yükümlüdür (2014 KLMFPT m. 81/1)

Bilgilerin sunumunda, lisanslama sürecinde olduğu gibi raporlama yapan kuruluşa ait kuruluş bilgilerinin uygunluğu, kulüp / şirket yönetiminin sunulan bilgilere dair yazılı onayı, beyanı gibi şartların uygulanması zorunludur. (2014 KLMFPT m. 81/ 2)

T-1 ve T-2 ' nin sunulması söz konusuysen T döneminin sunumu akla gelecektir ki izleme dönemi T, T-1 ve T-2 dönemlerinden oluşmaktadır. Lisans adayının izleme döneminde T dönemine ait denk hesap bilgilerini sunması, tanımlanmış bir dizi performans kriterinden herhangi birinin ihlal edilmesi neticesinde olduğunda söz konusudur.

T raporlama döneminin denk hesap bilgilerinin sunumunu gerektiren toplamda dört gösterge olmakla birlikte ilk iki gösterge; lisans başvurusu sürecindeki mali kriterlerden biri olan "Gelecek Döneme İlişkin Finansal Bilgilerin Sunumu" için gerekli performans göstergeleri ile aynıdır.

İlgili göstergeleri kısaca hatırlarsak, ilki işletme devamlılığı ikinci ise negatif öz sermaye göstergeleridir.

İşletme devamlılığı göstergesinin ihlali T-1 döneminin yani lisansa başvurusu sunulan yıllık mali tablolara (2015-2016 Lisanslama Sezonu için 01 Haziran 2013 - 31 Mayıs 2014) ve ara dönem mali tablolarına (2015 - 2016 Lisans Sezonu için 01 Haziran 2014 - 31 Aralık 2014) ait denetçi raporunda işletmenin sürekliliği hakkında bir vurgu ya da nitelikli fikir içermesi durumunda söz konusu olacaktır. (2014 KLMFPT m. 81/3/i) Negatif özsermaye göstergesi ise T-1 döneminin T-2 dönemine göre daha da gerilemiş bir net borç durumunun söz konusu olduğunda ihlal edilmiş olacaktır. İlgili ihlal, başvuru

sürecindeki ara dönem mali tablolarının net borç açısından karşılaştırılmasını da kapsayacaktır. (2014 KLMFPT m. 81/3/ii)

Anlaşılabacağı üzere, lisans başvuru sürecinde gelecek dönem mali bilgilerini bütçeleyerek sunmak durumunda kalan kulüpler, izleme sürecinde bütçeledikleri bu döneme ait (T Raporlama Dönemi) denk hesap şartlarını sunmakla yükümlüdürler.

Üçüncü gösterge ise, T-1 ve T-2 dönemlerine ait denk hesap sonuçlarının denk hesap açığı ya da fazlası vermesi durumudur. Eğer ki T-1 ya da T-2 dönemlerinden herhangi birinde denk hesap açığı söz konusu ise, gösterge ihlal edilmiş sayılır ve kulüp T dönemine ait denk hesap bilgilerini sunmakla yükümlü durumuna düşer. (2014 KLMFPT m. 81/3/iii)

Dördüncü ve son gösterge ise vadesi geçmiş borçların olmaması göstergesidir. İzleme dönemi şartlarını sıralarken, vadesi geçmiş borçların izleme döneminde de takip edildiğini belirtmiştik. Bu doğrultuda izleme döneminde, kulübün UEFA müsabakalarına başladığı yılın 30 Haziran tarihinden (2015 - 2016 Lisans Sezonu için Haziran 2015) itibaren vadesi geçmiş borç şartlarına göre borcu bulunuyor ise göstergeyi ihlal etmiş sayılır. Bu durumdaki kulüp, T dönemine ait denk hesap bilgilerini UEFA'ya sunmakla yükümlüdür. (2014 KLMFPT m. 81/3/iv)

UEFA Kulüp Mali Kontrol Kurulu kulüpten denk hesap bilgileri dışında ilave bilgiler hazırlamasını ve sunmasını talep edebilir. Talepler özellikle yıllık mali tablolarda aşağıdaki göstergelerin bulunması durumunda söz konusu olabilir. (2014 KLMFPT m. 81/4)

- Çalışanlara yapılan ödemelerin toplam gelirin %70'inden fazla olması,
- Not borcun, toplam gelirin %100'nü aşması

Söz konusu iki ek göstergeye dair kısa birer örnek vermek için, Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin Mayıs 2015 yılı itibarıyla (İzleme Dönemi için T Raporlama Dönemi) KAP'a sunduğu finansal bildirimlere göz atalım.

Tablo 6.3 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle UEFA Asgari Bildirimleri - Gelirler

	31.May.15 (T)	31.May.14 (T-1)
Faaliyet Gelirleri (Transfer Hariç)		
Naklen Yayın Gelirleri	94.374.645	77.893.803
Lisanslı Ürün Satış Gelirleri	80.793.873	77.103.061
Stad Hasılatı	65.872.187	76.050.418
Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	40.047.698	49.891.284
İsim Hakkı Gelirleri	15.582.635	9.207.904
Dergi Satış Gelirleri	2.449.712	4.828.759
Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri		143.360
Diğer Satış Gelirleri	8.039.572	9.230.843
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	11.439.790	17.216.572
Sabit Kıymet Satış Karı	3.469	0
Finansman Geliri	414.918	19.522.469
Toplam	319.018.499	341.088.473
Transfer Kaynaklı Faaliyet Gelirleri		
Futbolcu Bonservis Gelirleri	10.275.130	4.389.500
Futbolcu Yetiştirme Tazminatı Gelirleri	174.810	338.422
Toplam	10.449.940	4.727.922
Diğer Kapsamlı Gelir Hariç Toplam Gelir	329.468.439	345.816.395

Tablo 7.3 'de T ve T-1 dönemleri için toplam gelirleri;

- T: 329.468.469 TL ,
- T - 1: 345.816.395 TL dir.

Aynı dönemin giderleri ise Tablo 6.4 'deki gibidir.

Tablo 6.4 Fenerbahçe Futbol A.Ş. (Grup Olarak) 31 Mayıs 2015 İtibariyle UEFA Asgari Bildirimleri - Giderler

	31.May.15 (T)	31.May.14 (T-1)
Faaliyet Giderleri (Transferler Hariç)		
Ücret Giderleri	-194.791.471	-193.666.325
Satılan Ticari Malların Maliyeti	-37.663.868	-34.953.376
Personel Giderleri	-19.640.451	-17.828.445
Tesis Kullanım Giderleri	-15.792.396	-11.0s00.217
Futbol Takımı Giderleri	-14.883.214	-12.682.050
Kira Giderleri	-10.114.340	-8.329.416
Pazarlama Ve Promosyon Giderleri	-6.298.466	-7.005.747
Vergi, Resim Ve Harçlar	-3.939.725	-2.028.315
Avanslar İtfa Payı	-1.027.240	-1.027.240

Danışmanlık Giderleri	-814.559	-1.355.239
Kıdem Tazminatı Ve İzin Karşılıkları	-194.604	-652.297
Diğer Giderler	-17.763.263	-16.374.217
Oyuncular Harici Amortisman Ve İtfa Payları	-4.335.500	-4.104.532
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-16.077.069	-30.735.592
Diğer		
Sabit Kıymet Satış Zararları (Oyuncular Hariç)	-181	-1.940
Sabit Kıymet Satış Karları (Oyuncular Hariç)	3.469	0
Finansal Giderler	-101.195.520	-52.239.246
Dönem Vergi Gideri	0	-1.460.258
Ertelenmiş Vergi Gideri	-102.641	-340.878
Toplam	-444.631.039	-395.785.330
Transfer Kaynaklı Faaliyet Giderleri	-	-
Futbolcu Menajer Giderleri	-11.738.821	-10.762.359
Bonservis Çıkış Maliyeti	-3.150.152	-6.594.424
Futbolcu Dayanışma Katkı Payları	-567.527	-524.761
Oyuncu Hakları Amortisman ve İtfa Payları	-51.095.881	-55.768.861
Toplam	-66.552.381	-73.650.405
Toplam Gider	-511.183.420	-469.435.735

Tablo 6.4 'den yola çıktığımızda personel ve ücret giderlerinin toplamı, T raporlama dönemi için 214.431.922 TL ve T - 1 raporlama dönemi için 211.494.770 TL dir.

İlk ek gösterge [Çalışan Harcamaları / Toplam Gelir Oranı] için;

- T raporlama dönemi Çalışan Harcamaları / Toplam Gelir Oranı
 - 214.431.922 TL / 329.468.469 TL = % 65,08
- T - 1 raporlama dönemi Çalışan Harcamaları / Toplam Gelir Oranı
 - 211.494.770 TL / 345.816.395 TL = % 61,16

biçiminde hesaplanacaktır. Ek göstergenin ihlalinin, elimizdeki bilgilerden yola çıkıldığında ihlal edilmediği gözlemlenmektedir.

İkinci ek gösterge olan [Net Borç / Toplam Gelir] oranı, işletmenin devamlılığı ile ilgili bir gösterge niteliğini taşımaktadır. Fenerbahçe A.Ş.'nin önceki bölümlerde yaptığımız hesaplamaya göre 31 Mayıs 2015 (T) dönemi için net borcu 462.858.074 TL, 31 Mayıs 2014 (T-1) için 430.287.643 TL dir.

İkinci ek gösterge [Net Borç / Toplam Gelir] için ;

- T raporlama dönemi Çalışan Harcamaları / Toplam Gelir Oranı
 - 462.858.074 TL / 329.468.469 TL = % 140,49
- T - 1 raporlama dönemi Çalışan Harcamaları / Toplam Gelir Oranı

- $430.287.643 \text{ TL} / 345.816.395 \text{ TL} = \% 124,43$ biçiminde hesaplanabilir.

Elimizdeki bilgiler ışığında yaptığımız hesaplama ile ilgili ek göstergenin ihlal edilebileceği gözlemlenebilir.

İzleme dönemine ait sunulacak bilgileri ve sunum şartlarını Tablo 6.5 ile özetleyebiliriz.

Tablo 6.5 İzleme Dönemi Denk Hesap Bilgilerinin Sunumuna Ait Şartlar

Dönem	Sunulacak Bilgi	Sunum İçin Koşul		
T-1	Denk Hesap Sonucu Bilgileri	İzleme Döneminde Koşulsuz Sunulur		
T-2	Denk Hesap Sonucu Bilgileri	İzleme Döneminde Koşulsuz Sunulur		
T	Denk Hesap Sonucu Bilgileri	Gösterge İhlali Mevcut İse Sunulur	İşletme Devamlılığı	T-1 ve Başvuru sürecinde sunulan ara dönem mali tablolarının denetçi raporunda işletmenin sürekliliği hakkında olumsuz raporlama
			Negatif Öz Sermaye	T-1 'in T-2 ye göre daha da gerilemiş bir net borca sahip olması ya da, lisans sürecinde sunulan ara dönem tablolarının bir önceki döneme göre daha da gerilemiş bir net borca sahip olması
			Denk Hesap Sonucu	T-1 ya da T-2 dönemlerinde herhangi birinde denk hesap açığı olması
			Vadesi Geçmiş Borç	Lisans sahibinin T+1'in 30 Haziran tarihinden itibaren vadesi geçmiş borcunun olması
Genel	UEFA Kulüp Mali Kontrol Kurulu'nun isteyebileceği ilave bilgiler	Özel Göstergelerin İhlali İle UEFA tarafından talep edilebilir	Çalışanlara Ödemeler / Toplam Gelir	%70 'den büyük olması
			Net Borç / Toplam Gelir	%100 'ü aşması

6.1.6. Denk Hesap Şartlarının Yerine Getirilmesi

Tanımlanan dört göstergeden hiç birinin ihlal edilmemesi ve lisans sahibinin T-1 ve T-2 dönemleri denk hesap fazlasına sahip olması durumunda denk hesap şartları yerine getirilmiş sayılır. (2014 KLMFPT m. 82/ 1)

İzleme şartları T dönemi göstergelerinden herhangi birinin ihlal edilmesi söz konusu ise denk hesap şartlarının karşılanıp karşılanmadığı iki temel durumun gözden geçirilmesi ile tespit edilir;

- Lisans sahibi dört göstergeden birini ihlal etmiş ancak T, T-1 ve T-2 dönemleri için toplam denk hesap fazlasına sahip ise denk hesap şartlarını sağlamış kabul edilir. (2014 KLMFPT m. 82/2/a)
- Lisans sahibi dört göstergeden birini ihlal etmiş ancak T-3 ve T-4 dönemlerinden gelen denk hesap fazlasını var ise bunları da hesaba katarak; T, T-1 ve T-2 dönemleri için kabul edilebilir sapma limitinde bir toplam denk hesap açığına sahip ise denk hesap koşullarını yerine getirmiş kabul edilir. (2014 KLMFPT m. 82/2/b)

Aksi durumlar, denk hesap gereksinimleri yerine getirilmemiş sayılacaktır.

6.1.7. Denk Hesap Koşullarına Özet Bakış

UEFA mali kriterlerinin izleme dönemine ait şartlardan olan Denk Hesap Koşulları, kulübün mali performansını bir devamlılık ilkesi ile güvence altına almayı hedeflemektedir. Süreklilik yaklaşımı performans göstergelerinden, izleme döneminin 3 ardışık dönemden meydana gelişinden ve ardışık dönemlerin birbirleri ile ilişkili olarak performans göstergeleri ile takip edilmesinden anlaşılmaktadır.

Lisanslama döneminde yapılan bütçenin gerçekçiliği ve devamlılığı da bu doğrultuda kulüp için oldukça büyük bir önem arz etmektedir.

Denk hesap koşullarının hesaplanmasında ise önemli nokta ilgili gelir ve giderlere yönelik ayarlamaların yapılması durumudur. Bu ayarlamalar, özgün performans göstergeleri, bütçe performansı, bütçe yaparken ilgili gelir ve gidere odaklanma gibi unsurlar UEFA'nın UEFA kriterleri vasıtasıyla kulüplerin yönetim yapısının içerisine bir yönetim muhasebesi disiplinin entegre etme amacının önemli göstergelerindedir.

6.1.8. Denk Hesap Şartlarına Bir Örnek: Fenerbahçe Futbol

A.Ş.

Denk hesap koşullarının hesaplanmasına ait bir örnek teşkil etmesi için Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin KAP'a sunduğu mali tablolar ve denetçi raporundan yola çıkarak Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin denk hesap şartlarını hesaplamaya çalışalım.

Ancak hesaplamayı erişebildiğimiz bilgilerin içeriği ve kapsamı çerçevesinde yapacağımızı belirtmek gerekecektir.

Denk hesap sonuçlarının hesaplanması için T, T-1 ve T-2 dönemlerine yani üç döneme ait mali verilerin incelenmesi gerekecektir.

2015 - 2016 lisanslama sezonu izleme sürecinde;

- T, 01 Haziran 2014 - 31 Mayıs 2015
- T-1, 01 Haziran 2013 - 31 Mayıs 2014
- T-2, 01 Haziran 2012 - 31 Mayıs 2013 yasal hesap dönemlerini kapsam içerisindedir.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin " 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Sona Eren Yıla İlişkin Konsolide Finansal Tablolar" ve "31 Mayıs 2014 Tarihi İtibariyle Sona Eren Döneme İlişkin Konsolide Finansal Tablolar" raporlarından ilgili döneme ait finansal bilgilere erişebiliriz.

Tablo 6.6 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2 Dönemleri UEFA Asgari Bildirimleri Kar/Zarar Cetveli

	31.May.15	31.May.14	31.May.13
I.Faaliyet Gelirleri (Transfer Hariç)			
Naklen Yayın Gelirleri	94.374.645	77.893.803	68.154.900
Lisanslı Ürün Satış Gelirleri	80.793.873	77.103.061	71.757.446
Stad Hasılatı	65.872.187	76.050.418	69.463.511
Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	40.047.698	49.891.284	43.502.214
İsim Hakkı Gelirleri	15.582.635	9.207.904	14.313.682
Dergi Satış Gelirleri	2.449.712	4.828.759	5.154.319
Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri		143.360	1.285.208
Diğer Satış Gelirleri	8.039.572	9.230.843	3.521.114
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	11.439.790	17.216.572	12.387.077
UEFA Gelirleri	0	0	31.686.932
Finansal Gelirler	414.918	19.522.469	24.975.674
Transferler Hariç Toplam Faaliyet Gelirleri	319.015.030	341.088.473	346.202.077
II. Faaliyet Giderleri (Transferler Hariç)			
Ücret Giderleri	-194.791.471	-193.666.325	-162.117.837
Satılan Ticari Malların Maliyeti	-37.663.868	-34.953.376	-33.356.680
Personeel Giderleri	-19.640.451	-17.828.445	-12.736.171
Tesis Kullanım Giderleri	-15.792.396	-11.000.217	-9.093.104
Futbol Takımı Giderleri	-14.883.214	-12.682.050	-14.671.183
Kira Giderleri	-10.114.340	-8.329.416	-5.719.866
Pazarlama Ve Promosyon Giderleri	-6.298.466	-7.005.747	-1.148.615
Vergi, Resim Ve Harçlar	-3.939.725	-2.028.315	-947.393
TFF Ve UEFA Ceza Ve Kesintileri	0	0	-1.805.650
Avanslar İtfa Payı	-1.027.240	-1.027.240	-1.027.240
Danışmanlık Giderleri	-814.559	-1.355.239	-1.144.969
Kıdem Tazminatı Ve İzin Karşılıkları	-194.604	-652.297	-474.829
Diğer Giderler	-17.763.263	-16.374.217	-9.941.492

Oyuncular Harici Amortisman Ve İtfa Payları	-4.335.500	-4.104.532	-3.371.188
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-16.077.069	-30.735.592	-8.543.064
Diğer			
Sabit Kıymet Satış Zararları (Oyuncular Hariç)	-181	-1.940	0
Sabit Kıymet Satış Karları (Oyuncular Hariç)	3.469	0	26.186
Finansal Giderler	-101.195.520	-52.239.246	-23.462.932
Dönem Vergi Gideri	0	-1.460.258	-3.197.396
Ertelenmiş Vergi Gideri	-102.641	-340.878	-144.432
<u>Transferler Hariç Toplam Faaliyet Giderleri</u>	-444.631.039	-395.785.330	-292.877.855
<u>Transferler Hariç Toplam Faaliyet Karı / Zararı</u>	-125.616.009	-54.696.857	53.324.222
III Transfer Kaynaklı Faaliyet Gelirleri			
Futbolcu Bonservis Gelirleri	10.275.130	4.389.500	12.280.869
Futbolcu Yetiştirme Tazminatı Gelirleri	174.810	338.422	174.793
<u>Toplam Transfer Kaynaklı Faaliyet Gelirleri</u>	10.449.940	4.727.922	12.455.662
IV Transfer Kaynaklı Faaliyet Giderleri			
Futbolcu Menajer Giderleri	-11.738.821	-10.762.359	-8.577.896
Bonservis Çıkış Maliyeti	-3.150.152	-6.594.424	-7.529.801
Futbolcu Dayanışma Katkı Payları	-567.527	-524.761	-1.271.605
Oyuncu Hakları Amortisman ve İtfa Payları	-51.095.881	-55.768.861	-46.337.114
<u>Toplam Transfer Kaynaklı Faaliyet Giderleri</u>	-66.552.381	-73.650.405	-63.716.416
<u>Transferlerden Kaynaklı Kar / Zarar</u>	-56.102.441	-68.922.483	-51.260.754
<u>Yıllık Net Kar / Zarar</u>	-181.718.450	-123.619.340	2.063.468

Tablo 6.6'da, her iki rapora ait tablolardaki (FBAŞ 31 Mayıs 2014 Yıllık / FBAŞ 31 Mayıs 2015 Yıllık KFTBDR) bilgiler bileştirilerek, **UEFA gelir tablosu sunum şablonu** üzerinden 2015 - 2016 lisans sezonu izleme periyoduna ait üç dönemin gelir ve giderleri tanımlanmıştır.

Denk hesap şartları için ilgili gelirleri tespit etmek için öncelikle aşağıdaki gelir kalemlerini tespit etmek gerekecektir.

- Gişe ve Stat Gelirleri,
- Sponsorluk Ve Reklam Gelirleri,
- Yayın Hakkı Gelirleri,
- Ticari Faaliyet Gelirleri,
- Kulübün Yukarıdaki Faaliyetleri Dışındaki Faaliyetlerden Kaynaklı Gelirleri,
- Oyuncu Lisansının Elden Çıkarılmasından Kaynaklı Gelirler,
- Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklı Gelirler,
- Finansal Gelirler.

Döneme ait gelirlerin ilgili gelir sınıfları kategorizasyonu, gelirlerde düzeltme yapılmamış biçimi ile Tablo 6.7 'deki gibi verilebilir.

Tablo 6.7 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2 Dönemleri Gelirlerinin İlgili Gelir Sınıfları Ayırıştırması (İlgili Gelir Düzeltmesi Yapılmamış)

İlgili Gelir Tespit Tablosu (Düzeltilmeler Yapılmamış Gelir Kalemleri)		T	T-1	T-2
İlgili Gelir Sınıfı	Gelir Kalemleri	31.May.15	31.May.14	31.May.13
Gişe ve Stad Gelirleri	Stad Hasılatı	65.872.187	76.050.418	69.463.511
	Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri	0	143.360	1.285.208
Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	40.047.698	49.891.284	43.502.214
Yayın Hakkı Gelirleri	Naklen Yayın Gelirleri	94.374.645	77.893.803	68.154.900
Ticari Faaliyet Gelirleri	Lisanslı Ürün Satış Gelirleri	80.793.873	77.103.061	71.757.446
	Dergi Satış Gelirleri	2.449.712	4.828.759	5.154.319
Diğer Gelirler	İsim Hakkı Gelirleri	15.582.635	9.207.904	14.313.682
	Diğer Gelirler	8.039.572	9.230.843	3.521.114
	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	11.439.790	17.216.572	12.387.077
	UEFA Gelirleri	0	0	31.686.932
Oyuncu Satışından Kaynaklı Gelirler	Futbolcu Bonservis Gelirleri	10.275.130	4.389.500	12.280.869
	Futbolcu Yetiştirme Tazminatı Gelirleri	174.810	338.422	174.793
MDV Satışından Kaynaklı Gelir	Sabit Kıymet Satış Karları (Oyuncular Hariç)	3.469	0	26.186
Finasal Gelir	Finansal Gelirler	414.918	19.522.469	24.975.674
Toplam		329.468.439	345.816.395	358.683.925

Tespit edilen gelirler, denk hesap şartları gereği; aşağıdaki şartları içermelerin durumunda gelir kalemlerinde ayırıştırılmalıdırlar.

- İlişkili taraflarla yapılan gerçeğe uygun değer üzerindeki işlemlerden gelirler,
- Parasal olmayan kalemlerden kaynaklı gelirler,
- Kulübe ilişkin olmayan futbol dışı işlemlerden kaynaklı gelirler.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin T raporlama döneminde 5.520.042 TL, T-1 döneminde 18.926.964TL ve T-2 döneminde 70.942.253 TL ilişkili taraflara satışlar ve ilişkili taraflardan gelirleri mevcuttur. Söz konusu gelirler faiz geliri, kredi kartı gelir payı,

ürün satışı, RTUK payı, reklam geliri, kombine geliri, yayın geliri, hasılat gelir payı gibi gelir kategorilerindedirler. (FBAŞ 31 Mayıs 2014 Yıllık KFTBDR, 60) ⁴⁵

İlişkili taraf işlemlerine ait adil değer durumu, parasal olmayan kalemlerden kaynaklı gelirleri içermesi gibi durumlara erişimimiz olmadığında hesaplamamızda ilişkili taraf işlemlerinden kaynaklı karlara ait bir düzenleme yapmayacağız.

Netice itibarıyla Fenerbahçe'nin üç raporlama dönemi için ilgili geliri aşağıdaki gibi tanımlanabilir;

- T Dönemi 329.468.439 TL,
- T-1 Dönemi 345.816.395 TL,
- T-2 Dönemi 358.683.925 TL

Denk hesap şartları için ilgili giderleri tespit etmek için öncelikle aşağıdaki gider kalemlerini tespit etmek gerekecektir.

- Satış ve malzeme masrafları
- Personel giderleri
- Diğer faaliyet giderleri
- Oyuncu kayıtlarının amortismanı, değer düşüklüğü
- Oyuncu kayıtlarının elden çıkarılmasında kaynaklı zararlar, giderler
- Finansal giderler
- Temettüer

İlgili gider kalemlerini sınıflarının düzeltme yapılmamış biçimi Tablo 6.8 'deki gibi kategorize edilebilir.

⁴⁵ Fenerbahçe 2014 - 2015 dönemi mali tablolarına ait dipnotlarda taraftan ilişkili taraftan kaynaklanan gelirlerin ve giderlerin sınıflandırılmasında ilişkili taraftan kaynaklı finansman gelirleri ve giderleri ayrı birer tablo ile sınıflandırılarak verilmiş, 2013 - 2014 dönemi mali tablo dipnotlarında ise ilişkili taraftan kaynaklı gelirlerin ve giderlerin finansman giderleri ayrıştırılmadan sunulmuştur.

Tablo 6.8 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2 Dönemleri Gelirlerinin İlgili Gider Sınıfları Ayrıştırması (İlgili Gider Düzeltmesi Yapılmamış)

İlgili Gider Tespit Tablosu (Düzeltilmeler Yapılmamış Gider Kalemleri)		T	T-1	T-2
İlgili Gelir Sınıfı	Gelir Kalemleri	31.May.15	31.May.14	31.May.13
Satış ve Malzeme Masrafları	Satılan Ticari Malların Maliyeti	-37.663.868	-34.953.376	-33.356.680
Personel Giderleri	Ücret Giderleri	-194.791.471	-193.666.325	-162.117.837
	Personel Giderleri	-19.640.451	-17.828.445	-12.736.171
	Kıdem Tazminatı Ve İzin Karşılıkları	-194.604	-652.297	-474.829
Diğer Faaliyet Giderleri	Tesis Kullanım Giderleri	-15.792.396	-11.000.217	-9.093.104
	Futbol Takımı Giderleri	-14.883.214	-12.682.050	-14.671.183
	Pazarlama Ve Promosyon Giderleri	-6.298.466	-7.005.747	-1.148.615
	Vergi, Resim Ve Harçlar	-3.939.725	-2.028.315	-947.393
	Avanslar İtfa Payı	-1.027.240	-1.027.240	-1.027.240
	Kira Giderleri	-10.114.340	-8.329.416	-5.719.866
	Danışmanlık Giderleri	-814.559	-1.355.239	-1.144.969
	Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-16.077.069	-30.735.592	-8.543.064
	TFF Ve UEFA Ceza Ve Kesintileri	0	0	-1.805.650
	Diğer Giderler	-17.763.263	-16.374.217	-9.941.492
Oyuncuların Elden Çıkarılmasından Kaynaklı Giderler	Futbolcu Menajer Giderleri	-11.738.821	-10.762.359	-8.577.896
	Bonservis Çıkış Maliyeti	-3.150.152	-6.594.424	-7.529.801
	Futbolcu Dayanışma Katkı Payları	-567.527	-524.761	-1.271.605
	Oyuncu Hakları Amortisman ve İtfa Payları	-51.095.881	-55.768.861	-46.337.114
Finansal Giderler	Finansal Giderler	-101.195.520	-52.239.246	-23.462.932
Toplam		-506.748.567	-463.528.127	-349.907.441

Duran varlıklara ait amortisman ve itfa payı ve vergi giderleri (kurum kazancı üzerinden ödenen vergi) ilgili gelirlere dahil edilmemiştir.

Diğer bir taraftan da ilişkili taraf işlemlerinden kaynaklı giderler hakkında yorumumuz, giderler hakkındaki yorumumuz ile paraleldir. Dolayısıyla ilişkili taraf işlemlerinden kaynaklı gidere dair bir düzeltme öngörmemiz söz konusu değildir.

İlgili giderlerden indirilebilecek diğer iki önemli başlık gençlik geliştirme faaliyetleri ve sosyal sorumluluk çerçevesinde sürdürülen faaliyetlerden kaynaklı giderlerdir. Ancak bu tip faaliyetlerin ilgili dönemde gerçekleştirilip

gerçekleştirilmediğine dair bir bilginin ilgili dönemlere ait raporlarda olmamasıyla birlikte mali tablo kalemlerinde bu faaliyetlere yönelik raporlama detayı bulunmamaktadır. Bu sebeple, ilgili gelirlerden sosyal destek ve gençlik geliştirme faaliyetlerinden kaynaklı düzeltme yapamamaktayız.

İlgili giderlerde düzeltme yapacağımız kalemler, maddi olmayan kalemler kapsamında "Kıdem Tazminatı Ve İzin Karşılığı" dır.

Düzeltilme yapılacak (indirilecek) kalemlerin tutarları aşağıdaki gibidir.

- Kıdem Tazminatı ve İzin Karşılığı

- T Dönemi 194.604 TL,
- T-1 Dönemi 652.297 TL,
- T-2 Dönemi 474.829 TL

Fenerbahçe'nin üç raporlama dönemi için ilgili gideri T Dönemi 506.553.963 TL, T-1 Dönemi 462.875.830 TL, T-2 Dönemi 349.432.612 TL dir.

Genel çerçevede yapacağımız hesap, giderlerden indirilmesi gereken hesaplara ait düzeltmeleri kapsamayacaktır. Kulübün, ilgili dönemlerine ait muhasebe kayıtlarına ve mizanına sahip olmadan ortaya çıkacak hesap, önemli yanlışlıklara sebebiyet verebilir. Dolayısıyla yapacağımız hesaplamamızın öncelikle metodoloji hakkında bir örnek teşkil etmesini amaçlamaktayız.

Yaptığımız ilgili gelir ve gider tespiti neticesinde denk hesap sonuçları Tablo 6.9'daki gibi oluşacaktır.

Tablo 6.9 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2 Dönemleri Denk Hesap Şartı Sonuçları (İlgili Gelir ve Gider Düzeltmeleri Yapılmış)

Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 İzleme Dönemi Denk Hesap Şartı Sonuçları			
Hesaplama Kalemleri	T	T-1	T-2
İlgili Gelir [TL]	329.468.439,00 TL	345.816.395,00 TL	358.683.925,00 TL
İlgili Gider [TL]	506.553.963,00 TL	462.875.830,00 TL	349.432.612,00 TL
Denk Hesap Sonucu Tutarı [TL]	-177.085.524,00 TL	-117.059.435,00 TL	9.251.313,00 TL
Denk Hesap Sonucu	Denk Hesap Açığı	Denk Hesap Açığı	Denk Hesap Fazlası
Dönem Ortalama € Kuru	2,84 TL	2,79 TL	2,31 TL
Denk Hesap Sonucu Tutarı [€]	-62.365.769,63 €	-41.915.722,35 €	4.003.323,22 €
Toplam Denk Hesap Sonucu [TL]		-284.893.646,00 TL	
Toplam Denk Hesap Sonucu [€]		-100.278.168,75 €	
Dönem Kabul Edilebilir Sapma [€]		-30.000.000,00 €	
Kabul Edilebilir Sapmayı Aşan Açık Tutarı [€]		-70.278.168,75 €	

€ Kuru için ortalama kur değeri, Merkez Bankası Döviz Alış kuru üzerinden Tablo 6.10'da sunulmuş veriler çerçevesinde hesaplanmıştır. (WEB_54)

Tablo 6.10 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2 Dönemleri Ay Bazında Ortalama EUR/TL Kurları

T Dönemi (2014 - 2015)		T-1 Dönemi (2013 - 2014)		T-2 Dönemi (2012 - 2013)	
Dönem	Kur	Dönem	Kur	Dönem	Kur
2015/05	2,9521	2014/05	2,8706	2013/05	2,3712
2015/04	2,8612	2014/04	2,9361	2013/04	2,3369
2015/03	2,8043	2014/03	3,0621	2013/03	2,343
2015/02	2,7936	2014/02	3,0182	2013/02	2,3677
2015/01	2,712	2014/01	3,0278	2013/01	2,3429
2014/12	2,8249	2013/12	2,8266	2012/12	2,3349
2014/11	2,7865	2013/11	2,7303	2012/11	2,2905
2014/10	2,8587	2013/10	2,7115	2012/10	2,3289
2014/09	2,8515	2013/09	2,6929	2012/09	2,3068
2014/08	2,8763	2013/08	2,6088	2012/08	2,2154
2014/07	2,8743	2013/07	2,526	2012/07	2,2185
2014/06	2,8782	2013/06	2,5019	2012/06	2,2742
Ortalama	2,839	Ortalama	2,793	Ortalama	2,311

Kulübün T-2 döneminde denk hesap fazlası olmakla birlikte, T-1 döneminde 43.139.043,59 € tutarında bir denk hesap açığının olduğu gözlemlenmektedir. Dolayısıyla denk hesap şartlarına dair muafiyet kapsamına dahil olunmadığı anlaşılmaktadır. T-2 döneminde bir denk hesap açığı olmasından dolayı kulüp T dönemine ait denk hesap sonucu bilgilerini de sunmakla yükümlüdür.

Kulübün Toplam Denk Hesap Sonucu incelendiğinde ise, 71.545.421,20 € 'luk bir toplam denk hesap açığı gözlemlenmekte ve açığın dönemin kabul edilebilir sapmasını aşması söz konusudur. İzleme dönemi denk hesap açığı kabul edilebilir sapmayı aştığından, T-3 ve T-4 dönemin denk hesap sonuçlarına göz atmak gerekecektir.

Fenerbahçe Spor Kulübü'nün Fenerbahçe Futbol A.Ş.' ye (ilgili dönemde unvanı "Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi") tüm futbol şubesi faaliyetlerinin devri 30 Haziran 2011 tarihi ile gerçekleşmiştir. (FBAŞ 31 Mayıs 2012 Yıllık KFTDR, 6) Bu tarihten önceki dönemlerde futbol faaliyetleri aktif ve pasifleri ile birlikte tüm futbol şubesini kapsayacak biçimde şirket yapısında yer almamaktadır. UEFA Mali Kriterlerinin şirket yapısındaki kuruluşlara uygulanması durumunda TFF Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatı Madde 15 / 1 'den TFF Kulüp Tescil Talimatına

bir atıf söz konusudur. Kulüp tescil talimatı, bir kulübün şirketleşmesi için şartları tanımlamakta, kulüplerin tüm aktifleri ve pasifleri ile birlikte TTK şartlarında kurulmuş bir anonim şirkete devirlerine izin vermektedir. Dolayısıyla T-4 dönemini (01.06.2010 - 31 Mayıs 2011), denk hesap koşulları için dikkate almak muhasebe tutarlılık ilkesi ve UEFA Mali Kriterlerinin uygulama kapsamı açısından doğru olmayacaktır.

T-3 (01.06.2011 / 31.05.2012) dönemi UEFA Bildirimi şablonunda gelir ve giderleri ise Tablo 6.11 'deki gibi özetlenebilir.

Tablo 6.11 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 31 Mayıs 2012 Dönemi (2015 - 2016 Lisanslama Dönemi İzleme Süreci İçin T-3 Dönemi UEFA Asgari Bildirimleri Kar/Zarar Cetveli

Grup	T-3
I.Faaliyet Gelirleri (Transfer Hariç)	31.May.12
Stad Hasılatı	62.476.789
Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri	1.602.372
Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	23.408.558
Naklen Yayın Gelirleri	68.459.017
İsim Hakkı Gelirleri	22.360.848
Diğer Gelirler	388.973
Finansal Gelirler	12.982.672
Transferler Hariç Toplam Faaliyet Gelirleri	191.679.229
II. Faaliyet Giderleri (Transferler Hariç)	
Ücret Giderleri	-115.646.790
Hizmet Satış Giderleri	-1.800.341
Personel Giderleri	-1.063.544
Tahvil tanıtım giderleri	-658.661
Profesyonel Futbol Takımı Giderleri	-8.291.476
Altyapı Futbol Takımı Giderleri	-23.293.364
Kira Giderleri	-11.540.915
Pazarlama Ve Promosyon Giderleri	-33.324
Vergi, Resim Ve Harçlar	-1.549.926
Gecikmeden kaynaklı vergi cezaları	-577.212
SPK kurul kayıt ücretleri	-110.456
Danışmanlık Giderleri	-1.472.495
Kıdem Tazminatı Karlılıkları	-81.469
Temizlik Giderleri	-69.258
Oyuncular Hariç Amortisman Ve İtfa Payları (+Lisans Hakkı İtfası)	-2.566.790
Diğer Giderler	-3.042.239
Diğer	
Finansal Giderler	-12.097.425
Dönem Vergi Gideri	0

Ertelenmiş Vergi Gideri	0
Transferler Hariç Toplam Faaliyet Giderleri	-183.895.685
Transferler Hariç Toplam Faaliyet Karı / Zararı	7.783.544
III Transfer Kaynaklı Faaliyet Gelirleri	
Futbolcu Bonservis Gelirleri	67.862.561
Toplam Transfer Kaynaklı Faaliyet Gelirleri	67.862.561
IV Transfer Kaynaklı Faaliyet Giderleri	
Futbolcu Bonservis Giderleri	-36.785.435
Oyuncu Hakları Amortisman ve İtfa Payları	-32.901.693
Toplam Transfer Kaynaklı Faaliyet Giderleri	-69.687.128
Transferlerden Kaynaklı Kar / Zarar	-1.824.567
Yıllık Net Kar / Zarar	5.958.977

T-3 dönemine ait gelirleri ve giderleri; denk hesap koşulları için ilgili gelir ve gider kapsamında düzenlemek için öncelikle Kıdem Tazminatı Karşılığı tutarı olan 81.469 TL 'yi, Oyuncu Kayırları Harici Amortisman ve İtfa Gideri olan 2.566.790 TL'yi ilgili gidere ulaşmak üzere dönem giderinden ayırtırmak gerekecektir.

Şirketin ilişkili taraflardan olan gelirlerinin ve giderlerinin gerçeğe uygun değerlerine, gençlik geliştirme ve sosyal sorumluluk faaliyetlerine dair gelirlerine, parasal olmayan kalemlerden gelirlerin ve giderlerin etkilerine dair elimizde net bir bilgi olmamasından dolayı, tanımladığımız düzenleme dışında herhangi bir düzenleme yapmayı ihtiyatlılık gereği uygun görmemekteyiz. Örneğin Altyapı Futbol Takımı Giderleri (23.293.364 TL), gençlik geliştirme faaliyetlerine dahil edilebilir şekilde yorumlanabilir ancak alt yapı faaliyetlerine dair açık bir bilgiye sahip olmadığımız için, düzenlemeden kaçınmaktayız.

İndirebileceğimiz gider kalemlerine ait düzenlemelerden sonra T-3 dönemine ait denk hesap sonucu aşağıdaki Tablo 6.9 'daki gibi hesaplanmaktadır.

Tablo 6.12 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T-3 Dönemi Denk Hesap Şartı Sonucu (İlgili Gelir ve Gider Düzeltmeleri Yapılmış)

Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015-2016 T-3 Denk Hesap Sonucu	
İlgili Gelir [TL]	259.541.790
İlgili Gider [TL]	-250.934.554
Denk Hesap Sonucu Tutarı [TL]	8.607.236
Denk Hesap Sonucu	Denk Hesap Fazlası

T-3 Dönemi için bir denk hesap fazlası tespit ettiğimizden, izleme dönemi dışında kalan bu dönemi de toplam denk hesap sonucunun hesaplanması dahil edebiliriz.

Hesaplama T-3 için ortalama EUR/TRY değeri aşağıdaki Tablo 6.13 ile hesaplanmıştır. (WEB_54)

Tablo 6.13 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T-3 Dönemi Ay Bazında Ortalama EUR/TRY Kurları

T-3Dönemi (2011 - 2012) EUR / TRY	
Dönem	Kur
2012/05	2,3039
2012/04	2,3406
2012/03	2,3517
2012/02	2,3152
2012/01	2,368
2011/12	2,4518
2011/11	2,4472
2011/10	2,4964
2011/09	2,4628
2011/08	2,506
2011/07	2,3551
2011/06	2,2959
Ortalama	2,391217

T-3 Döneminin de dahil edilmesiyle toplam denk hesap Tablo 6.14 ile belirtildiği gibi olacaktır.

Tablo 6.14 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Denk Hesap Şartı Sonuçları (İlgili Gelir ve Gider Düzeltmeleri Yapılmış)

Hesaplama Kalemleri	T	T-1	T-2	T-3
İlgili Gelir [TL]	329.468.439,00 TL	345.816.395,00 TL	358.683.925,00 TL	259.541.790,00 TL
İlgili Gider [TL]	506.553.963,00 TL	462.875.830,00 TL	349.432.612,00 TL	250.934.554,00 TL
Denk Hesap Sonucu Tutarı [TL]	-177.085.524,00 TL	-117.059.435,00 TL	9.251.313,00 TL	8.607.236,00 TL
Denk Hesap Sonucu	Denk Hesap Açığı	Denk Hesap Açığı	Denk Hesap Fazlası	Denk Hesap Fazlası
Dönem Ortalama € Kuru	2,84 TL	2,79 TL	2,31 TL	2,39 TL
Denk Hesap Sonucu Tutarı [€]	-62.365.769,63 €	-41.915.722,35 €	4.003.323,22 €	3.599.521,58 €
Toplam Denk Hesap Sonucu [TL]		-276.286.410,00 TL		
Toplam Denk Hesap Sonucu [TL]		-96.678.647,17 €		
Dönem Kabul Edilebilir Sapma [€]		-30.000.000,00 €		
Kabul Edilebilir Sapmayı Aşan Açık Tutarı [€]		-66.678.647,17 €		

T-3 Dönemine ait denk hesap fazlasının dahil edilmesi durumunda dahi, kabul edilebilir saptmayı 66.678.647,17 € aşan 96.678.647,17 € luk bir toplam denk hesap açığı olması sebebi ile, denk hesap koşullarını sağlanamadığı sonucuna ulaşılabilir.

Hesaplamamızda veri erişimi eksikliği olması ve yalnızca metodoloji olarak bir örnekleme yaptığımızı hatırlatmak uygun olacaktır.

6.2. GELECEK DÖNEME İLİŞKİN MALİ BİLGİLERİN DEVAMLILIK TAKİBİ

Denk hesap şartları dışında kalan izleme şartlarına UEFA mali kriterleri jargonunda "Diğer İzleme Şartları (Other Monitoring Requirements)" adı verilmektedir. TFF Kulüp Lisanslama Ve Mali Fair Play Talimatındaki sıralamaya göre diğer izleme şartları içerisinde ilk izleme kriteri "Gelecek Döneme Ait Mali Bilgilerin Devamlı Takibi (Future financial information – Enhanced)" dir.

Kritere göre kulüp, bir dizi performans göstergesine bağlı olarak UEFA 'nın belirleyeceği tarihte gelecek döneme ilişkin mali bilgilerini hazırlamalıdır. (2014 KLMFPT m. 83/1)

Kriter, tanımından anlaşılacağı üzere lisanslama dönemine ait "Gelecek Döneme Ait Mali Bilgilerin Sunulması" şartı ile benzerlik göstermektedir. İzleme dönemine ait devamlı takip şartında ise hazırlanacak mali bilgilerin dönemi ve şartın merkezinde bulunan kriterler genişletilmiştir.

UEFA mali kriterleri, denk hesap şartları için tanımladığı $\left(\frac{[\text{Personel Giderleri}]}{[\text{Toplam Gelir}]} \leq 0,7\right)$ ve $\left(\frac{[\text{Net Borç}]}{[\text{Toplam Gelir}]} \leq 1\right)$ özel kriterleri dışında dört temel performans göstergesi tanımlar. Bu göstergeleri aşağıda ki özetleyebiliriz;

- İşletme Sürekliliği,
- Negatif Öz Sermaye (Bir önceki döneme göre gerilemiş Net Borç),
- İzleme Dönemlerine Ait Denk Hesap Şartı,
- Belirtilen tarihlere göre Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması.

Performans göstergelerinin ihlalleri neticesinde gelecek döneme ilişkin hazırlanacak mali bilgileri detaylandırmadan önce, kulübün izleme dönemine ait raporlama ve gelecek raporlama dönemlerini de kısaca tekrar gözden geçirelim;

İzleme döneminden bakışla kulübün raporlama dönemlerini aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz;

- Lisanslama döneminde sunulan yıllık mali tablolara ait dönem T-1
 - 2015 - 2016 Lisans Dönemi için 2013 - 2014 Raporlama Dönemi
- Lisanslama döneminde sunulan "Gelecek Döneme Ait Finansal Bilgiler" T
 - 2015 - 2016 Lisans Dönemi için 2014 - 2015 Raporlama Dönemi
- İzleme döneminde hazırlanacak "Gelecek Döneme Ait Finansal Bilgiler" T+1
 - 2015 - 2016 Lisans Dönemi için 2015 - 2016 Raporlama Dönemi
- İzleme Dönemi T ,T-1,T-2

Diğer bir taraftan, TFF 'na lisanslama döneminde 12 aylık değil, 18 aylık bir bütçe hazırlandığını, T dönemine ait ilk iki çeyreğin ara dönem mali tablolarının ve denetim raporunun da sunulduğunu hatırlatmakta fayda bulunmaktadır.

Performans göstergelerini ve dönemleri hatırladıktan sonra, gelecek dönem bütçe takibine ait şartları inceleyebiliriz.

Eğer kulüp, T-1 döneminde İşletme Sürekliliği ya da Negatif Öz Sermaye performans kriterlerini ihlal ettiyse, lisanslama sürecinde sunduğu T dönemine ait bütçeyi güncelleyerek yeniden lisans verene sunmalıdır. (2014 KLMFPT m. 83/1/a) TFF 'ye sunulmuş bütçe 18 aylık olacağından, düzeltme de aynı aralığı kapsayacaktır. Dolayısıyla T+1 döneminin ilk iki çeyreği de kapsayacaktır. Bu arada T dönemi 30 Mayıs tarihi ile sonlanacağından ilgili bilgileri ilk 12 aylık dönemi de sonlanmış olacaktır.

Kısacası UEFA, finansal yönetimdeki stratejinin performansı, planlama performansını ve kabiliyetini, işletme sürekliliği ve net borca olumlu katkı sağlayacak bir karlılığı; planlanan ile gerçekleşeni karşılaştırarak görmek istemektedir. Lisanslama döneminde kulüp bu göstergeleri ihlal etmesi durumunda izleme döneminde bütçesinin izleneceğini bildiğinden; yönetim muhasebesi, finansal planlama çalışmalarını tüm kulüp fonksiyonlarıyla eş güdümlü yürütme disiplinine motive olacaktır.

Eğer kulüp, izleme dönemine ait denk hesap şartlarından herhangi birine ait göstergeleri ihlal ederse, diğer bir deyişle T-1 ve T-2 dönemlerine ait bir denk hesap açığı rapor ederse ya da T döneminin 30 Haziran tarihi ertesinde diğer futbol kulüplerine / personeline / SGK / Vergi Dairesine vadesi geçmiş borcu bulunursa; T+1 dönemine bir bütçe hazırlamalı ve UEFA'ya sunmalıdır. (2014 KLMFPT m. 83/1/b) T+1 dönemine ait hazırlanacak bilgilerin yapısı ve sunum biçimi, lisanslama dönemindeki "Gelecek Döneme Ait Finansal Bilgiler" şartları ile aynıdır.

Denk hesap şartları kriteri gereği kulüp, T-1 ve T-2 döneminde bir denk hesap açığı raporlar ise, T dönemine ait denk hesap bilgilerini de sunmakla yükümlüdür.

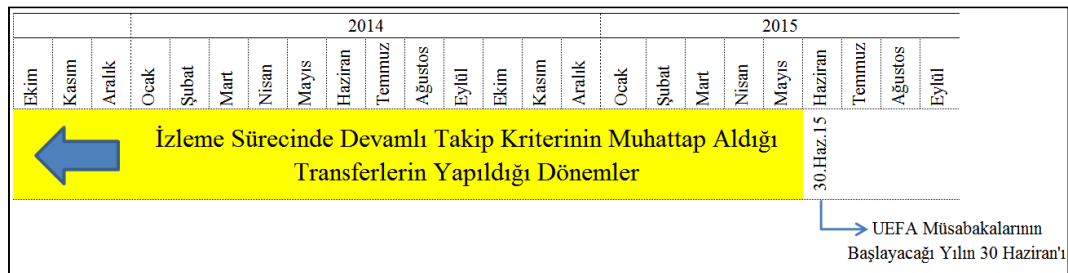
Dolayısıyla toplam denk hesap sonucu ve izleme dönemi ilgili gelir ve giderleri raporlanmış olacaktır. Gelecek döneme ait istenen bütçede kulübün izleme dönemi için denk hesap açığı ya da vadesi geçmiş borcunu analiz ederek, gelecek dönemlere yönelik önlem alması, hesap açıklarını ve borçlarını kapama stratejisi geliştirmesi, göstergelerde performansı ve sürekliliği yakalamak için planlama yapması, bu doğrultuda yönetim stratejileri geliştirmesi ve bunlarının finansal sonuçlarını ön görmesi sağlanacaktır. Bir sonraki lisanslama ve hatta izleme dönemlerinde hazırlanacak gelecek döneme ait (T+1) bütçenin de performans açısından değerlendirileceği açıktır.

6.3. FUTBOL KULÜPLERİNE VADESİ GEÇMİŞ BORCUN BULUNMAMASININ DEVAMLİ TAKİBİ

Lisans sahibi kulüp, lisanslama sürecinde uymakla yükümlü olduğu Diğer Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması kriterine benzer biçimde lisansın alınmasından sonra devreye giren izleme döneminde de uymakla yükümlüdür.

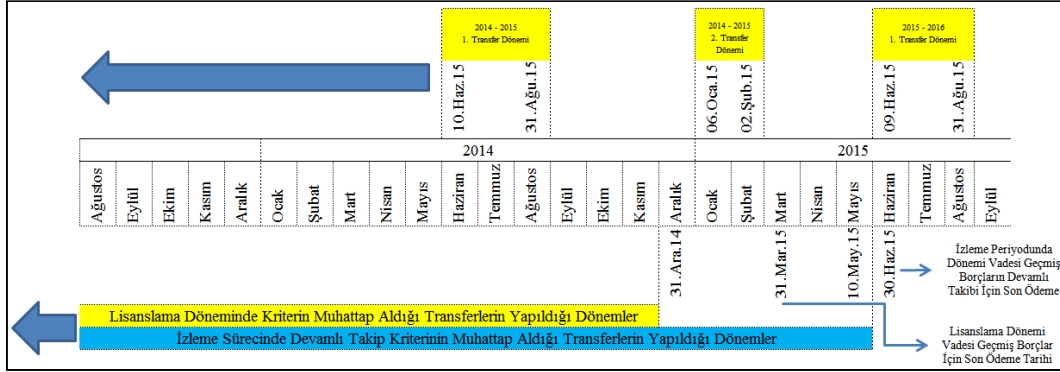
Kulüp lisanslama döneminde lisans sezonundan önceki 31 Aralık tarihinden önce gerçekleştirdiği transferlerden kaynaklı vadesi geçmiş borca sahip olmayacaktır. İzleme süreci kapsamında aynı kriterin takibinde kulüp, UEFA kulüp müsabakalarının başladığı yılın 30 Haziran tarihinde, 30 Haziran tarihine kadar gerçekleştirdiği transfer faaliyetlerinden kaynaklı borcunun bulunmadığını kanıtlamalıdır. (2014 KLMFPT m. 84/1)

İzleme dönemindeki vadesi geçmiş borca ait transferlerin tespitine yönelik algoritmayı, Şekil 6.3 ile ifade edebiliriz.



Şekil 6.3 İzleme Döneminde Vadesi Geçmiş Borca Muhatap Transferlerin Tespiti

Lisanslama ve izleme dönemlerinde vadesi geçmiş borca ait transferlerin, bildirim tarihlerinin 2015 - 2016 Lisans sezonu için birlikte gösterimi Şekil 6.4 'de verilmiştir.



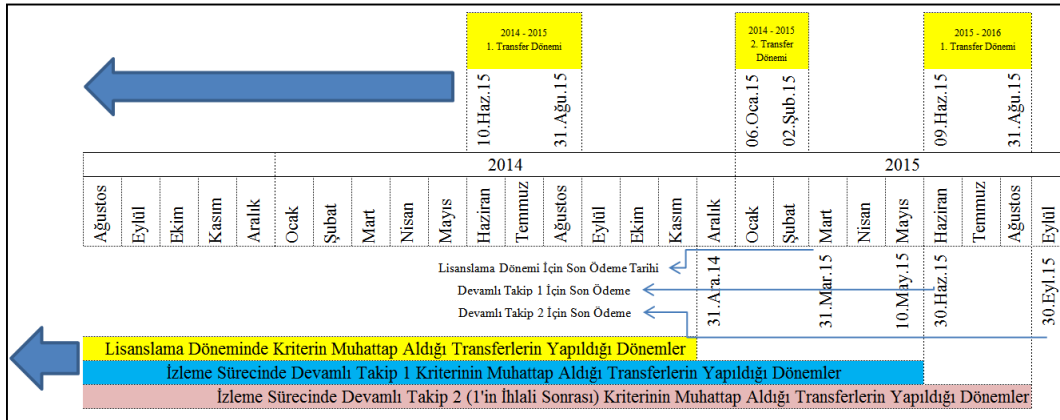
Şekil 6.4 2015 - 2016 Sezonu İçin Lisanslama ve İzleme Dönemlerinde Vadesi Geçmiş Borca Muhatap Transferlerin Detaylı Gösterimi

Lisans alan vadesi geçmiş borcuna yönelik bilgileri devamlı takip için verilen tarih çerçevesinde lisanslama döneminde sunduğu biçimde hazırlamakla yükümlüdür.

Her bir performans kriterinde olduğu gibi, diğer futbol kulüplerine vadesi geçmiş borcun olmamasının devamlı takibinde de sunulan bilgilerin yönetim tarafından onayı, beyanı ve imzası şarttır. (2014 KLMFPT m. 84/7) Diğer bir taraftan da sunulan bilgilerin, mali tablolardaki "Oyuncu Transferlerinden Kaynaklı Borçlar" kalemi ile tutarlı olması gerekli olup gerekli kontrol ve mutabakat sağlanmalıdır. (2014 KLMFPT m. 84/6)

Performans göstergesi niteliğinde olan ilgili izleme kriterinin ihlali durumunda yani 30 Haziran şartı ile ilgili kulüplere vadesi geçmiş bir borcun bulunması durumunda kulüp aynı şartı 30 Eylül tarihi için kanıtlamakla yükümlüdür. (2014 KLMFPT m. 84/7)

Şartın ihlali sonrasında devreye girecek yeni izleme performans göstergesine ilişkin zaman algoritması Şekil 6.5 'deki gibi olacaktır.



Şekil 6.5 2015 - 2016 Sezonu Vadesi Geçmiş Borçların 30 Haziran Göstergesini İhlali Sonrasında Vadesi Geçmiş Borca Muhatap Transferlerin Gösterimi

Birinci izlemeye ait son ödeme ve bildirim tarihinden yaklaşık 20 gün önce 2015 – 2016 sezonu ilk transfer dönemi başlayacaktır. (WEB_55) Birinci izlemeye ait (30 Haziran) gösterge ihlali ile ikinci izleme göstergesi (30 Eylül) devreye girecek ve ilk transfer döneminin tamamını içine alan daha ağır bir performans şartına ortaya çıkacaktır. Bu durum, kulübü bütçe ve kriterlere uyum açısından daha da zor bir duruma sürükleyebilir.

Kulüp gösterge ihlali ile **vadesi geçmiş borç stokunu** biriktirerek hem kendi üzerindeki yükü arttıracak hem de futbol endüstrisinin dinamiklerinden (transfer dönemi, vs.) borç stokunu arttırıcı etkiler hissedecektir.

UEFA mali kriterlerinin dizaynının bir her bir gösterge ihlali yeni ve daha ağır bir performans göstergesi doğurduğu ve kriterlerin lisanslamadan izlemeye, izlemeden bir sonraki lisanslamaya sürekli izlenebilir bir yapıya odaklandığı dikkati çekmektedir.

6.4. PERSONEL, SGK ve VERGİ DAİRESİNE VADESİ GEÇMİŞ BORCUN BULUNMAMASININ DEVAMLİ TAKİBİ

İzleme sürecindeki son kriter kulübün personeline, sosyal güvenlik kurumuna ve vergi mercilerine olan vadesi geçmiş borca sahip olma durumunun takibini içermektedir. Bu kriterde de vadesi geçmiş borç için eşik tarihi UEFA müsabakalarının başlayacağı 30 Haziran'dır.

Kriterler çerçevesinde sunulması gereken bilgi başlıkları ilgili kriterin lisanslama dönemindeki başlıklar ile paraleldir. Bildirimlerde kulüp yönetiminin onayı, beyanı ve imzası gereklidir.

Lisans sahibi, UEFA kulüp müsabakalarının başladığı yılın 30 Haziran gününe kadar SGK'ya ve vergi dairesine vadesi geçmiş borcunun bulunmadığını kanıtlamakla yükümlüdür. (2014 KLMFPT m. 85/1) Bu doğrultuda, ilgili her bir borç kalemi için asgari olarak alacaklının adı 30 Haziran tarihi de dahil olmak üzere bu tarihe kadar vadesi geçmiş her bir tutarın vade tarihi ile birlikte UEFA'ya bildirilmesi esastır. (2014 KLMFPT m. 85/4)

Vadesi geçmiş borcun takibi çerçevesinde kulüp ilgili 30 Haziran tarihine kadar personeline vadesi geçmiş herhangi bir borcunun olmadığını kanıtlamalıdır. (2014

KLMFPT m. 85/1) Personele yönelik vadesi geçmiş bir borç hakkında ise aşağıdaki başlıklar asgari seviyede iletilmelidir. (2014 KLMFPT m. 85/3);

- Personel adı,
- Unvanı ve görevi,
- İşe başlama ve işten çıkması durumunda çıkış tarihi,
- 30 Haziran'a kadar ödenecek tutarlar ile birlikte personele ödenmemiş her bir tutar ve son ödeme tarihi.

İlgili izleme kriterinin yani 30 Haziran şartının ihlali durumunda aynı koşullar 30 Eylül tarihi için kanıtlanmalıdır. (2014 KLMFPT m. 85/6)

6.5. BİLANÇO SONRASI MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN BİLDİRİLMESİ

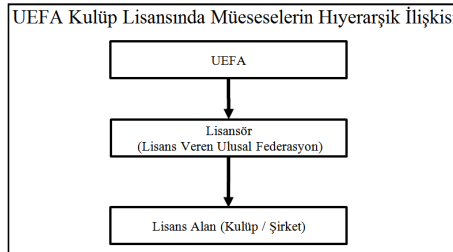
Lisans sahibi, lisanslama sezonu boyunca mali öneme sahip olan olayları, olağan üstü durum ve değişiklikleri lisans verene yazılı olarak bildirmekle yükümlüdür. (2014 KLMFPT m. 86/1)

Sermayesi halka arz edilmiş futbol kulüplerinin olağan üstü ekonomik durumlarını kamuya bildirimine benzer biçimde tüm lisans alan kulüpler benzer durumlarını UEFA'ya / TFF' ye bildirmekle yükümlüdür.

Meydana gelen olayın ya da koşulun niteliğinin belirtilmesi, mali etkilerinin tahmini, böyle bir tahminin yapılamaması durumunda sebeplerini de içeren bir beyan; kanıtları ile birlikte sunulmalıdır. (2014 KLMFPT m. 86/2)

6.6. UYGUNLUK DENETİMLERİ

UEFA Kulüp Lisansında kurumların birbirleri ile ilişkisine dair hiyerarşik yapı Şekil 6.6 'da ki gibi özetlenebilir;



Şekil 6.6 UEFA Kulüp Lisansında Müesseseler Hiyerarşisi

Ülkemizde lisans veren statüsü, Ulusal Futbol Federasyonu olarak TFF'ye aittir. Bu çerçevede UEFA ya da yetkilendirdiği kurumlar⁴⁶ TFF'ye ve ilgili kulüplere / şirketlere uygunluk denetimleri (Compliance Audits) yapma hakkına sahiptir. (2014 KLMFPT m. 87/1)

Uygunluk denetimleri aşağıdaki kapsama sahip olabilir; (2014 KLMFPT m. 87/2);

- Lisans adayını ya da lisans sahibini,
- Lisans adayının ulusal lisanslama talimatında belirtilen şartlara uyumunu (Örneğin muhasebe gereklilikleri, performans göstergeleri)
- Lisans vereninin karar sürecinde doğru bir şekilde karar verip vermediği, değerlendirme prosedürlerine uyum ve performans.

Denetimler yukarıdaki listelenmiş koşullar hakkında bilgi edilmeyi amaçlar.

6.7. UYGUNLUK DENETİMLERİNDE VE İZLEME ŞARTLARINDA DİKKATE ALINAN DİĞER FAKTÖRLER

UEFA Kulüp Mali Kontrol Kurulu, izleme döneminde kulübün şartlara uyumunu değerlendirirken, ilgili şartlara ait göstergeleri ve şartlarda tanımlananların yanında birçok ek faktörü de dikkate almaktadır. Değerlendirmeyi etkileyebilecek unsurları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz; (2014 KLMFPT Ek X/1)

- Denk hesap şartlarının sonucunun miktarı ve trendi,
- Döviz kurlarındaki değişimler ve değişimlerin etkisi,
- Hedeflenen Denk Hesap Sonucu
- Yapılan bütçelemelerin doğruluğu
- Borçlanma durumu
- Mücbir sebepler
- Kadro sınırlamaları

⁴⁶ UEFA FFP Control Body

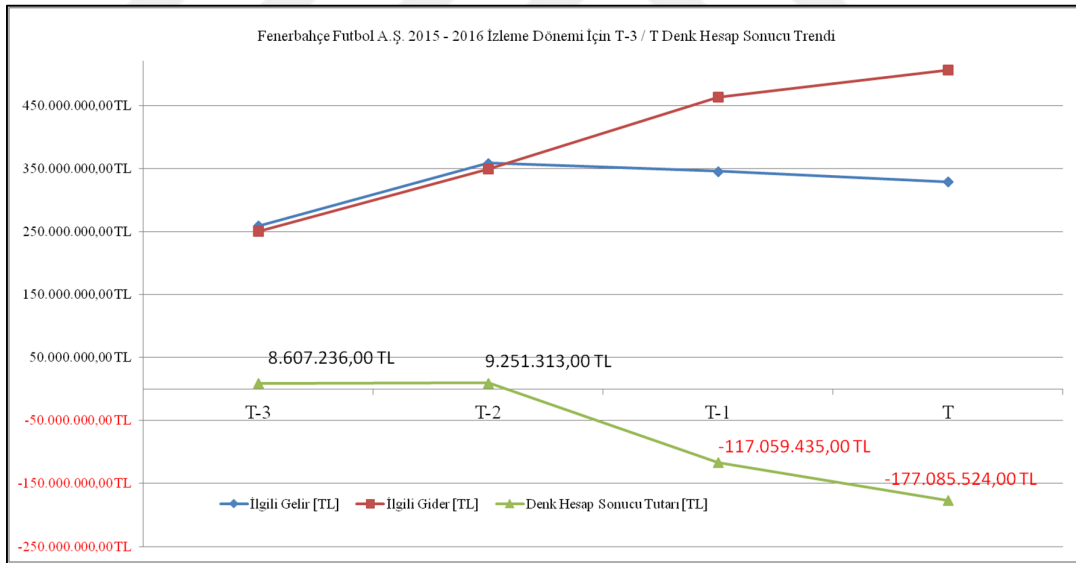
6.7.1. Denk Hesap Şartlarının Sonucunun Miktarı ve Trendi

Kulüp denk hesap şartlarının sonucu olarak denk hesap açığına sahip olması durumunda, açığın miktarı ne kadar az ise, değerlendirmede miktar fazlalığına göre azlık daha olumlu etki yapacaktır. Yıllık denk hesap sonuçlarındaki açıklığın azalışı, artış yönünde bir trende göre daha olumlu değerlendirilecektir. (2014 KLMFPT Ek X/1/a)

Örneğin Fenerbahçe Futbol A.Ş.' nin Denk Hesap Şartlarının sonuçlarının 2015 dönemi ve öncesi 3 dönemi içeren rakamları Tablo 6.15 'deki gibidir.

Tablo 6.15 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Denk Hesap Sonucu Trendi

İlgili Kalem	T-3 (2012)	T-2 (2013)	T-1 (2014)	T (2015)
İlgili Gelir [TL]	259.541.790,00 TL	358.683.925,00 TL	345.816.395,00 TL	329.468.439,00 TL
İlgili Gider [TL]	250.934.554,00 TL	349.432.612,00 TL	462.875.830,00 TL	506.553.963,00 TL
Denk Hesap Sonucu Tutarı [TL]	8.607.236,00 TL	9.251.313,00 TL	-117.059.435,00 TL	-177.085.524,00 TL



Şekil 6.7 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Denk Hesap Sonucu Trend Grafiği

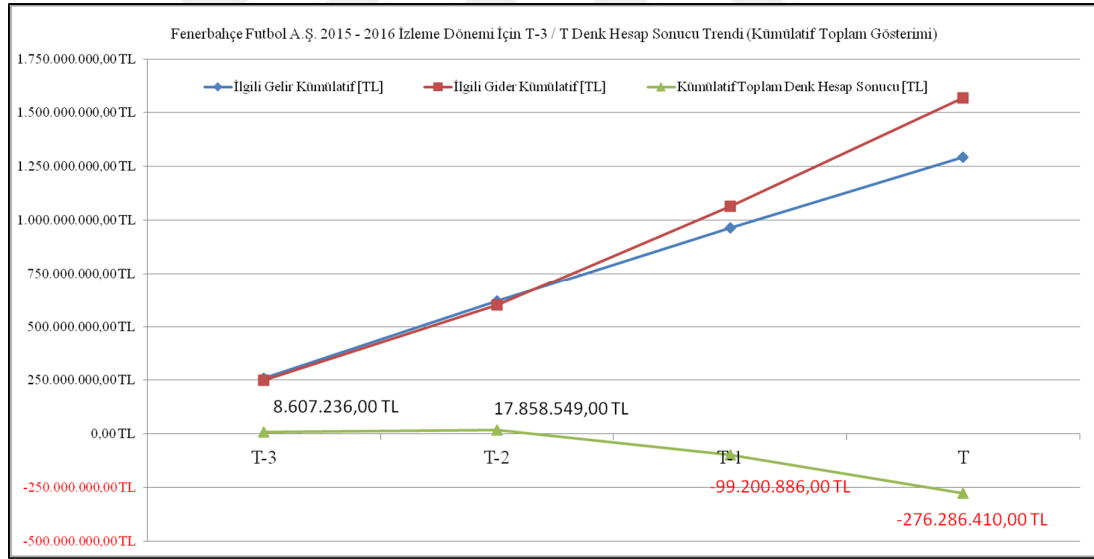
Şekil 6.7 'deki grafik incelendiğinde, 2012 ve 2013 dönemlerinde bir denk hesap fazlası olduğu görülmektedir. Ayrıca bu dönemler için denk hesap sonucunun 5.000.000 € 'nin altında olduğu da dikkati çekmelidir. 2012 yılından 2013'e geçiş ile ilgili gelir ve giderin paralel eğilimle yaklaşık 100.000.000 TL arttığı, denk hesap fazlasında yaklaşık 650.000 TL lik bir artış olduğu gözlemlenmektedir. Ancak 2014 yılına geçiş ile birlikte

ilgili gelir ile gider arasındaki makasın, giderin artması yönünde anlamlı bir biçimde açıldığı, bu farkın 2015 yılında daha da arttığı görülmektedir. Sonuç, denk hesap açığı olarak ortaya çıkmakta ve son iki döneme ait denk hesap açığının giderek arttığı göze çarpmaktadır.

İlgili gelir, gider ve toplam denk hesap sonucunun kümülatif gösterimi Tablo 6.16 'da verilmiştir.

Tablo 6.16 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Denk Hesap Sonucu Kümülatif Trendi

İlgili Kalem	T-3 (2012)	T-2 (2013)	T-1 (2014)	T (2015)
İlgili Gelir Kümülatif [TL]	259.541.790,00 TL	618.225.715,00 TL	964.042.110,00 TL	1.293.510.549,00 TL
İlgili Gider Kümülatif [TL]	250.934.554,00 TL	600.367.166,00 TL	1.063.242.996,00 TL	1.569.796.959,00 TL
Kümülatif Denk Hesap Sonucu [TL]	8.607.236,00 TL	17.858.549,00 TL	-99.200.886,00 TL	-276.286.410,00 TL



Şekil 6.8 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Denk Hesap Sonucu Kümülatif Trend Grafiği

Özetle denk hesap şartlarına dair ilgili gelirlerin aynı bantta seyretmesi ancak son üç dönemde gerileme trendinde olması, ilgili giderlerin ise sürekli artması durumu söz konusu olup, sonuç denk hesap sonucuna ve toplam denk hesap sonucuna olumsuz yönde yansımaktadır.

Tablo 6.17 Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri Bazında İlgili Gelir / Gider Yatay Analizi

Gelir Kalemleri	T-2	T-1	T	[T-2] - [T-1]	% [T-2] - [T-1]	[T-1] - [T]	% [T-1] - [T]
	31.May.13	31.May.14	31.May.13				
Stad Hasılatı	69.463.511 TL	76.050.418 TL	65.872.187 TL	6.586.907	9,48%	-10.178.231	-13,38%
Futbol Takımı Hazırlık Maçı Gelirleri	1.285.208 TL	143.360 TL	0 TL	-1.141.848	-88,85%	-143.360	-100,00%
Reklam Ve Sponsorluk Gelirleri	43.502.214 TL	49.891.284 TL	40.047.698 TL	6.389.070	14,69%	-9.843.586	-19,73%
Naklen Yayın Gelirleri	68.154.900 TL	77.893.803 TL	94.374.645 TL	9.738.903	14,29%	16.480.842	21,16%
Lisanslı Ürün Satış Gelirleri	71.757.446 TL	77.103.061 TL	80.793.873 TL	5.345.615	7,45%	3.690.812	4,79%
Dergi Satış Gelirleri	5.154.319 TL	4.828.759 TL	2.449.712 TL	-325.560	-6,32%	-2.379.047	-49,27%
İsim Hakkı Gelirleri	14.313.682 TL	9.207.904 TL	15.582.635 TL	-5.105.778	-35,67%	6.374.731	69,23%
Diğer Gelirler	3.521.114 TL	9.230.843 TL	8.039.572 TL	5.709.729	162,16%	-1.191.271	-12,91%
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	12.387.077 TL	17.216.572 TL	11.439.790 TL	4.829.495	38,99%	-5.776.782	-33,55%
UEFA Gelirleri	31.686.932 TL	0 TL	0 TL	-31.686.932	-100,00%	0	0,00%
Futbolcu Bonservis Gelirleri	12.280.869 TL	4.389.500 TL	10.275.130 TL	-7.891.369	-64,26%	5.885.630	134,08%
Futbolcu Yetiştirme Tazminatı Gelirleri	174.793 TL	338.422 TL	174.810 TL	163.629	93,61%	-163.612	-48,35%
Sabit Kıymet Satış Karları (Oyuncular Hariç)	26.186 TL	0 TL	3.469 TL	-26.186	-100,00%	3.469	100,00%
Finansal Gelirler	24.975.674 TL	19.522.469 TL	414.918 TL	-5.453.205	-21,83%	-19.107.551	-97,87%
Toplam İlgili Gelir	358.683.925 TL	345.816.395 TL	329.468.439 TL	-12.867.530	-3,59%	-16.347.956	-4,73%
İlgili Gider Kalemleri	T-2	T-1	T	[T-2] - [T-1]	% [T-2] - [T-1]	[T-1] - [T]	% [T-1] - [T]
	31.May.13	31.May.14	31.May.13				
Satılan Ticari Malların Maliyeti	33.356.680 TL	34.953.376 TL	37.663.868 TL	1.596.696 TL	0 TL	2.710.492 TL	0 TL
Ücret Giderleri	162.117.837 TL	193.666.325 TL	194.791.471 TL	31.548.488	19,46%	1.125.146	0,58%
Personel Giderleri	12.736.171 TL	17.828.445 TL	19.640.451 TL	5.092.274	39,98%	1.812.006	10,16%
Tesis Kullanım Giderleri	9.093.104 TL	11.000.217 TL	15.792.396 TL	1.907.113	20,97%	4.792.179	43,56%
Futbol Takımı Giderleri	14.671.183 TL	12.682.050 TL	14.883.214 TL	-1.989.133	-13,56%	2.201.164	17,36%
Pazarlama Ve Promosyon Giderleri	1.148.615 TL	7.005.747 TL	6.298.466 TL	5.857.132	509,93%	-707.281	-10,10%
Vergi, Resim Ve Harçlar	947.393 TL	2.028.315 TL	3.939.725 TL	1.080.922	114,09%	1.911.410	94,24%
Avanslar İtfa Payı	1.027.240 TL	1.027.240 TL	1.027.240 TL	0	0,00%	0	0,00%
Kira Giderleri	5.719.866 TL	8.329.416 TL	10.114.340 TL	2.609.550	45,62%	1.784.924	21,43%
Danışmanlık Giderleri	1.144.969 TL	1.355.239 TL	814.559 TL	210.270	18,36%	-540.680	-39,90%
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	8.543.064 TL	30.735.592 TL	16.077.069 TL	22.192.528	259,77%	-14.658.523	-47,69%
TFF Ve UEFA Ceza Ve Kesintileri	1.805.650 TL	0 TL	0 TL	-1.805.650	-100,00%	0	0,00%
Diğer Giderler	9.941.492 TL	16.374.217 TL	17.763.263 TL	6.432.725	64,71%	1.389.046	8,48%
Futbolcu Menajer Giderleri	8.577.896 TL	10.762.359 TL	11.738.821 TL	2.184.463	25,47%	976.462	9,07%
Bonservis Çıkış Maliyeti	7.529.801 TL	6.594.424 TL	3.150.152 TL	-935.377	-12,42%	-3.444.272	-52,23%
Futbolcu Dayanışma Katkı Payları	1.271.605 TL	524.761 TL	567.527 TL	-746.844	-58,73%	42.766	8,15%
Oyuncu Hakları Amortisman ve İtfa Payları	46.337.114 TL	55.768.861 TL	51.095.881 TL	9.431.747	20,35%	-4.672.980	-8,38%
Finansal Giderler	23.462.932 TL	52.239.246 TL	101.195.520 TL	28.776.314	122,65%	48.956.274	93,72%
Toplam İlgili Gider	349.432.612 TL	462.875.830 TL	506.553.963 TL	113.443.218	32,46%	43.678.133	9,44%
Denk Hesap Sonucu	9.251.313	-117.059.435	-177.085.524	-126.310.748	-1365,33%	-60.026.089	51,28%

İlgili gelir ve gider değişimini detaylı incelemek üzere Tablo 6.17 'de verilmiş yatay analizden yararlanılabilir.

Tablo incelendiğinde göze çarpan ilk artışlar çerçevesinde, T-2 'den T-1 'e anlamlı bir Ücret Gideri, Esas Faaliyetlerden Kaynaklı Diğer Gider ve Finansman Gideri artışı gözlemlenmektedir. Ayrıca pazarlama giderlerinde yaklaşık 5 kat artış söz konudur. T-1'den T dönemine geçişte göze çarpan en anlamlı artış Finansman giderlerinde olup bir önceki döneme göre artışını sürdürmektedir.

Dönemlere ait finansman giderleri arasında Kambiyo Zararlarının etkisinin fazla olduğu, dönemlere ait mali tablo dipnotları incelendiğinde gözlemlenebilir.

Gelirlerde ise T-2 döneminde lisanslı ürün satışları ilk sırada yer alırken T döneminde ilgili gelir toplamına etki eden en büyük gelir kalemi naklen yayın gelirler olmuştur. Gelir kalemleri toplama etkileri bakımından yer değiştirirken toplam gelirdeki azalma T-2'den T-1'e %3,59; T-1'den T 'ye %4,73 oranındadır.

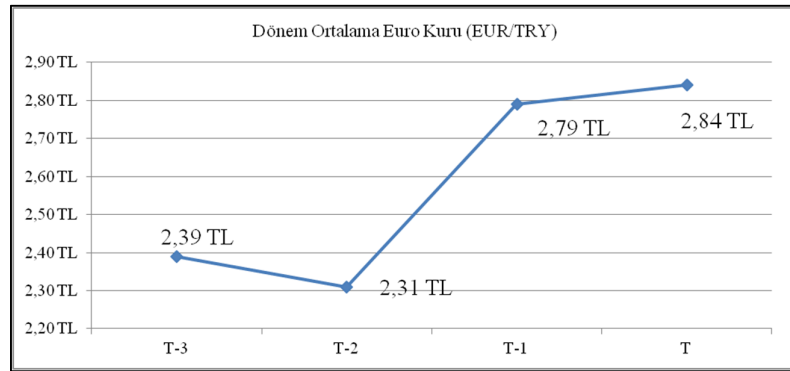
Fenerbahçe'nin son iki yıla ait UEFA gelirlerinin "0" olmasının da son iki yılda ilgili gelir ve gider arasındaki makasın açılmasında etkili olduğu düşünülebilir.

6.7.2. Döviz Kurlarındaki Değişimler ve Değişimlerin Etkisi

Denk hesap şartlarının belirlenmesinde kullanılan para birimi € olmakla birlikte, ülkemizde kulüplerin ya da şirketlerin fonksiyonel para birimi Türk Lirasıdır.

€ ile fonksiyonel para birimi arasındaki ilişkinin denk hesap şartı sonuçlarına kötü, olumsuz bir etki yapması durumunda etkinin miktarı değerlendirmeye alınacaktır. (2014 KLMFPT Ek X/1/b)

EUR/TRY kur değişimleri Şekil 6.9'da verilmiştir. (WEB_54)



Şekil 6.9 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci T/T-1/T-2/T-3 Dönemleri İçin EUR/TRY Ortalama Kur Değişimi

Değişim, kabul edilebilir sapma çerçevesinde bir etkiye sahipken diğer bir taraftan da € üzerinden yapılan futbolcu sözleşmeleri çerçevesinde oyuncu ücretlerine ve kambiyo zararlarına da yansımaktadır. Bu tip durumlar, UEFA tarafından dikkate alınmaktadır.

6.7.3. Hedeflenen Denk Hesap Sonucu

T+1 dönemi için bütçelenen denk hesap şartları sonucunda bir denk hesap fazlası ön görülmesi durumu, denk hesap açığı ön görülmesi durumuna göre daha olumlu değerlendirilecektir. (2014 KLMFPT Ek X/1/c)

UEFA'nın kulüplerden gerekli gördüğü durumlarda yeni bilgiler talep etmesi söz konusudur. Bu çerçevede lisans kurulu kulüplerden uzun vadeli iş planları da talep edebilir. Uzun vadeli iş planı kavramını, UEFA mali kriterleri jargonu ile "T+2 ve T+3 dönemlerini kapsayan gelecek döneme ilişkin bilgiler" biçiminde tanımlayabiliriz. (2014 KLMFPT Ek X/1/c)

6.7.4. Yapılan Bütçelemenin Doğruluğu

Bütçelemenin başarısı, lisanslama kurulunda olumlu görüşe neden olur.

Kulüplerin sundukları bilgilerin, uymaları gereken göstergeler çerçevesinde sahip oldukları denk hesap sonuçlarının, önceden ilgili dönem için bütçelenmiş bilgiler ve denk hesap sonuçları ile karşılaştırılması söz konusudur.

Bütçelenmiş denk hesap şartları (Uyum Planı [Plan for Compliance) sonuçları ile gerçekleşen rakamların uyumlu olması, bütçelenmiş denk hesap şartlarının sonuçlarının gerçekçi olması, geçmiş uygulamalar ile tutarlı olması olumlu gözle değerlendirilir. (2014 KLMFPT Ek X/1/d)

6.7.5. Borçlanma Durumu

Lisanslama kurulu, kulübün borçlanma yapısı ve durumu ile ilgili ek bilgiler de talep edebilir. İlgili bilgiler aşağıdaki detayları içerebilir; (2014 KLMFPT Ek X/1/e)

- Borcun kaynağı,
- Faiz ve anapara ödemelerini yapma yetkisi,
- Borcun vade yapısı ve borçlanma sözleşmesi detayı.

Değerlendirmeye sermaye ve borç ödeme kabiliyetinin değerlendirilmesi çerçevesinde farklı borç takip rasyoları da alınabilir. Örneğin ; (2014 KLMFPT Ek X/1/f)

- Kaldıraç Seviyesi (Degree of Leverage) : Kazançlar ile varlıklara ilişkin borç seviyesi,

- Karlılık ve Kapsam (Profitability and Coverage) : Borçlanma maliyeti ile kazançların oranlanması,
- Nakit Akım Yeterliliği (Cash Flow Adequacy) : Nakit akış hacminin, borç anaparalarını ve faizlerini dengeleyebilme kabiliyeti.

6.7.6. Mücbir Sebepler

Değerlendirmelerde, kulübün ya da şirketin kontrolünün dışında gerçekleşebilecek mücbir sebepler (Force Majeure) ve bu durumların kriterlere etkisi dikkate alınacaktır. (2014 KLMFPT Ek X/1/g)

6.7.7. Kadro Sınırlamaları

İzleme dönemi değerlendirmelerinde, kulübün kadrosunun genişliği de dikkate alınacaktır. Lisans sezondan önceki UEFA müsabakalarına katılmayan hak kazanma olasılığı bulunduğu ulusal müsabakalardan önceki ya da ilgili sezon içerisindeki iki yıllık kayıt döneminde 21 yaşın altındaki oyuncular hariç toplamda 25 oyuncu ile müsabakalara katılmış kulüplere daha olumlu bakılacaktır. (2014 KLMFPT Ek X/1/h)

İlgili dönem şartını 2015 - 2016 lisanslama sezonu için değerlendirdiğimizde, 2015 - 2016 lisanslama sezonu öncesinde 2014 - 2015 ya da 2013 - 2014 sezonları kapsama girecektir.

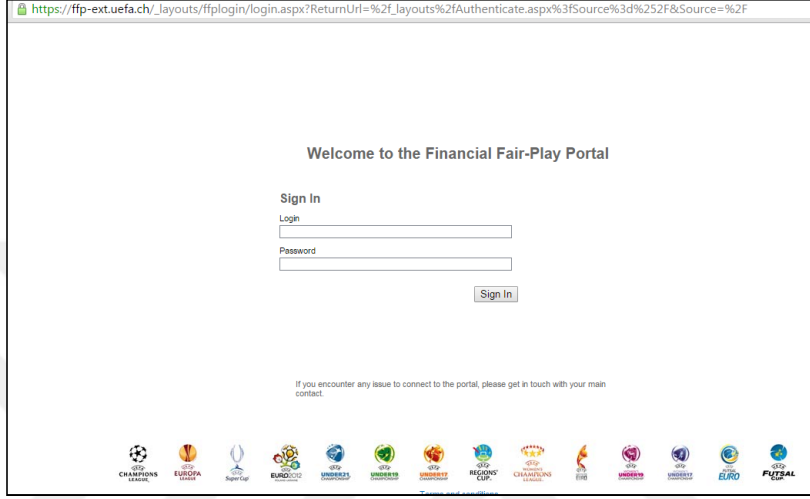
6.8. KL / FFP BİLİŞİM ÇÖZÜMÜ (CL/FFP IT SOLUTION) VE DESTEK DOKÜMANTASYONU

UEFA, UEFA kriterleri çerçevesinde lisanslama çalışmalarını takip etmek, bilgileri tümleşik bir platformda izleme ve lisanslama ile ilgili süreci yönetmek üzere Web tabanlı bir bilişim çözümü, başka bir deyişle bir yazılım devreye almıştır. (Edition 2015 UEFA CLFFP IT STK, 2)

Bilişim uygulamasının adı "Club Lisancing / Financial Fair Play Information Technologies Solution (CL/FFP IT Solution)" dır. Finansal Fair Play Portalı olarak da tanımlayabileceğimiz bu sistemde, lisanslama sistemine ait çevreler (UEFA ve ilgili kurumları, lisans verenler ve kulüpler) lisanslama ve izleme süreci ile ilgili veri girişlerini, değerlendirmelerini, dokümanlarının paylaşımını ve ilgili diğer çalışmalarını gerçekleştirmektedirler. İzleme sürecine ait şartlara ait bilgiler de kulüp tarafından bu

portala girilmektedir. Mali kriterlerin karşılanması, şartların uygulamaya alınması dahil süreç bu portaldan yönetilmektedir.

Portalın Web adresi; ffp-ext.uefa.ch olup, giriş sayfası Şekil 6.10 'da ki gibidir. (WEB_56)



Şekil 6.10 FFP Portalı Giriş Sayfası

İzleme sürecine ait şartların içeriği, bildirim ve süreç ile ilgili diğer unsurların detaylı anlatımı, CL / FFP Solution 'nun kullanımı için gerekli bilgi ve yönlendirmelerin yer aldığı dokümantasyon güncelleştirmeler ile birlikte yayınlanmaktadır. İlgili dokümantasyon, UEFA ve ülkemizde TFF'nin Web sitesinde yayınlanmaktadır.⁴⁷

6.9. FFP VE DETAYDA İZLEME SÜRECİNE İLİŞKİN BİLDİRİM TARİHLERİ

İzleme sürecine ait şartların yerine getirilme ve istenen bilgilerin sunumuna ait plan UEFA tarafından yayımlanmaktadır.

UEFA 2015 - 2016 Lisanslama sezonunda mali kriterlere ait bilgilerin sunumlarına ilişkin tarihler aşağıdaki gibidir.

⁴⁷ "UEFA Club Licensing and Financial Fair Play CL/FFP IT Solution Toolkit 2015" için <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=218>

Tablo 6.18 2015 - 2016 Lisanslama Sezonu İzleme Süreci Bildirimler Ve Tarihleri

Tarih	2016 / 2017 Sezonu için istisna taleplerinin bildirilmesi
15 Temmuz 2015	Temmuz 2015 Kulüp İzleme çerçevesinde aşağıdaki bilgilerin CL/FFP IT Solution'a girilmesi <ul style="list-style-type: none">• Lisans veren ve kulüp tarafından T(2015), T-1(2014) ve T-2(2013) Dönemlerine ait kulüp bilgileri• T-1(2014) ve T-2(2013) dönemleri için Denk Hesap Sonucu• 30 Haziran için Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması
30 Eylül 2015	2016 / 2017 Sezonu için istisna taleplerinin bildirilmesi
15 Ekim 2015	Ekim 2015 Kulüp İzleme çerçevesinde aşağıdaki bilgilerin, gerekli olması durumunda CL/FFP IT Solution'a girilmesi <ul style="list-style-type: none">• 30 Eylül için Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması• T(2015) dönemi, 31 Temmuz 2015 öncesinde bitmiş ise;<ul style="list-style-type: none">○ T(2015) Dönemi için Denk Hesap Sonucu bilgileri○ T+1(2016) Dönemi için Gelecek Döneme Ait Denk Hesap Sonucu○ T-3(2012) Dönemine Ait Denk Hesap Sonucu
30 Ekim 2015	2016 Ulusal Kulüp Lisanslama düzenlemelerinin teslimi
15 Mart 2016	Ekim 2015 İzleme çerçevesinde aşağıdaki bilgilerin CL/FFP IT Solution'a girilmesi (Güncelleme) <ul style="list-style-type: none">• 15.10.2015 tarihi ile denetlenmemiş finansal bilgisi olan T(2015) dönemi 31 Temmuz sonrası bitmiş kulüpler,<ul style="list-style-type: none">○ T(2015) Raporlama dönemi için Dönemi için Denk Hesap Sonucu○ T+1(2016) dönemi için Bütçelenmiş Denk Hesap Sonucu○ T-3 (2012) Dönemine Ait Denk Hesap Sonucu
15 Nisan 2016	2016 / 2017 Lisanslama sezonu için olağan üstü bir uygulamanın bildirimi
29 Nisan 2016	2016 Temmuz Denk Hesap Koşulları ile karşılaştırılmış 2015 Bilgileri
31 Mayıs 2016	2016 - 2017 Lisans kararlarının açıklanması
15 Temmuz 2016	2016 Dönemi için İzleme Sürecinin başlaması

BÖLÜM 7. TFF 2014 VE 2016 KULÜP LİSANSLAMA VE MALİ FAİR PLAY TALİMATLARI VE FFP REVİZYONU

Çalışmamıza başladığımız dönemde yürürlükte olan TFF 2014 KLMFPT, TFF'nin 24.12.2015 tarihli ve 11 sayılı toplantısında kabul edilen ve 14.01.2016 tarihinde TFF'nin Web Sitesinde yayınlanan TFF 2016 KLMFPT ile yürürlükten kalkmıştır. (2016 KLMFPT m. 93)

2015 – 2016 Lisanslama süreci 2014 KLMFPT kapsamında gerçekleştirilmiştir ve devamındaki 2016 – 2017 dönemi 2016 KLMFPT kapsamında sürdürülecektir.

UEFA mevzuatı noktasında 2014 KLMFPT 2012 UEFACLFFPR'a, 2016 tarihli KLMFPT ise 01.08.2015 tarihinde yürürlüğü giren (2015 UEFACLFFPR m. 74/3) 2015 UEFACLFFPR'a dayanmaktadır.

2016 KLMFPT, bir önceki talimatta yer alan anlatım bozuklukları, tekrar eden madde numaraları, referans talimatta verilmiş madde ve alt maddeler ile uyumsuzluk ve benzeri format ve yazım değişiklikleri açısından iyileştirilmiştir.

2016 KLMFPT ile kriterlerin uygulanmasına dair tanımlamalar, açıklamalar daha netleştirilmiş; 2014 tarihli talimatın bazı çeviri noksanlıkları giderilmiştir. Ayrıca lisanslama kapsamında kulüplere uygulanan yaptırımlar güncellenmiştir.

Diğer bir taraftan bazı **mali kriterlerde ve performans kriterlerinde revizyonlar yapılmış, 2016-2017 sezonu ile birlikte devreye alınacak Ulusal Lisanslamada Denk Hesap Şartları uygulaması** tanımlanmıştır.

7.1. KAVRAM VE TANIM EKLENTİLERİ, İFADE DEĞİŞİKLİKLERİ

2016 yılı güncellemesi ile birlikte talimatta yeni kavramlar tanımlanmış, tanımlanmış bazı kavramlar ise daha net bir ifade edilmiştir.

Örneğin 2014 Talimatında tanımı karmaşık olarak verilmiş yer alan “**Net Borç**” kavramı, 2016 talimatında aşağıdaki gibi net biçimde ifade edilmiştir;

“Aşağıdaki bakiyelerin toplamı;

- *Net borçlanma (örneğin; nakit ve nakit benzerlerinden, kredili mevduat hesapları, banka kredileri, diğer krediler ve ilişkili taraflara olan borçların düşülmesiyle elde edilen net tutar);*
- *Net futbolcu transfer bakiyesi (örneğin; futbolcuların transferinden olan alacaklar ve futbolcu transferlerinden olan borçların net tutarı)” (2016 KLMFPT s. 8)*

2016 yılı talimatında yer alan ek tanımlar aşağıdaki gibidir;

- Alacaklılardan Korunma (Protection From Creditors)
- CL/FFP IT Çözümü (CL/FFP IT Solution)
- Denetim Şirketi
- Futbol Menajeri (Agent/Intermediary) (2014 KLMFPT’de Futbolcu Temsilcisi biçiminde geçmektedir. Tanımda detaylandırma yapılmıştır.)
- Futbolcu Tescil Hakları Maliyeti (Costs of Acquiring a Player’s Registration) (2014 talimatından Oyuncu Tescil Hakları Maliyeti biçiminde geçmektedir. İzahı iyileştirilmiştir.)
- Grup
- İlişkilendirmek (Associate)
- İmaj Hakkı Ücretleri (Image Rights Payments)
- İş Ortaklığı (Joint Venture)
- İzleme Süreci Belgeleri (Monitoring Documentation)
- Kamu Kurumları (Government)
- Kilit Yönetici Personel (Key Management Personnel)
- Kontrol (Control)
- Müşterek Kontrol (Joint Control)
- Önemli Etki (Significant Influence)
- Taraf (Party)

2014 KLMFT **Mali Tablo** ifadesi 2016 KLMFT’da **Finansal Tablo** biçiminde kullanılmıştır. Genel kullanımda **mali** ifadesi yerine **finans** ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. “Örneğin Mali İşler Sorumlusu”, “Finans İşleri Sorumlusu” biçiminde güncellenmiştir. (2016 KLMFPT m. 42)

2016 KLMFPT ‘ında **oyuncu** ifadesi yerine **futbolcu** ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. Örneğin “Futbolcu Transferlerine İlişkin Borçlar Kalemi” (2016 KLMFPT m. 68/6)

7.2. MALİ KRİTERLER DIŞINDA, DİĞER KRİTERLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Mali Kriterler haricinde yer alan kriterlerde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklere, detaylarına girmeden aşağıdaki biçimde örnekler verilebilir;

- Sportif Kriterler / Genç Takımlar Kriteri; “ *Bu maddede yer alan genç takımlar kriteri, Süper Lig ve 1. Lig Kulüpleri açısından bu maddenin birinci fıkrasında yer alan her bir yaş kategorisi için birer takım bulundurmak suretiyle yerine getirilir.* “ (2014 KLMFPT m.32/4) ifadesi kaldırılmıştır. (2016 KLMFPT m. 32)
- Personel ve İdari Kriterler / Medya Sorumlusu; Süper Lig Kulüpleri için atanması gereken Medya Sorumlusu, 1 kişi ‘den (2014 KLMFPT m. 43/1) 2 kişiye çıkarılmıştır. (2014 KLMFPT m. 43/1).
- Personel ve İdari Kriterler / Taraftar İrtibat Sorumlusu; Engelli Taraftar İrtibat Sorumlusu görevi tanımlanmıştır. (2016 KLMFPT m. 49/A)

7.3. MALİ KRİTERLERDE ve MALİ KRİTERLERE ETKİ EDEN NOKTALARDA REVİZYONLAR

7.3.1. Şirketleşme Halinde Yapılan Devir Sözleşmesi

Futbol kulüplerinin şirketleşmesi ile ilgili esaslar TFF Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı ile belirlenmekle birlikte hem 2014 hem de 2016 tarihli KLMFPT ‘ları, şirketleşme hakkında; TFFFKTT’ a atıf yapmaktadırlar.

2014 KLMFPT’ının 64. maddesinde, adayın bir şirket olması durumunda, lisans verene sunması gereken sözleşmesinin asgari şartlarını detaylandırılırken, 2016 KLMFT’nın 64. Maddesinde “Şirketleşme Halinde Yapılan Devir Sözleşmesi” kapsamında lisans verene sunulacak devir sözleşmesi aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

“Kulüpler, Kulüp Tescil Talimatı ’nın ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla futbol şubelerini aktif ve pasifiyle birlikte bir bütün olarak Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş veya kurulacak bir anonim şirkete devretmek istemeleri halinde devir sözleşmesini sunmalıdır.” (2016 KLMFPT m. 64)

Görüldüğü üzere, devir sözleşmesi ile ilgili detaylara yer verilmeyip Kulüp Tescil Talimatı ’na atıfla sözleşme şartları tanımlanmıştır. Asıl dikkat çekmek istediğimiz husus ise, 2014 KLMFPT’ında direkt olarak yer almayıp TFFFKTT atfıyla anlaşılan **aktif ve**

pasif ile bir bütün olarak devir kavramı, 2016 KLMFTP ile direkt olarak telaffuz edilmiştir.

7.3.2. Yıllık Mali Tablolara Eklentiler

2014 KLMFPT’da sunulmakla yükümlü olunan tablolara ek olarak, 2016 KLMFPY ile birlikte “**Özkaynak Değişim Tablosu**” ‘da, yasal hesap kapanış tarihine göre hazırlanması ve denetçi tarafından denetlenmesi gereken finansal tabloların arasına alınmıştır. (2016 KLMFPT m.66/3)

Özkaynak Değişim Tablosu, yıllık mali tabloları arasında yer alırken, ara dönem mali tabloları kapsamına da alınmıştır. (2016 KLMFPT 67/4)

7.3.3. Diğer Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması Kapsamında Lisans Adayının Sunması Gereken Transferlerde Açıklama

2014 KLMFPT’ında Diğer Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması kapsamında lisans adayı, 31 Aralık tarihinde ödenecek olan bir tutar olup olmaksızın, 31 Aralık’a kadar gerçekleştirilen tüm transferleri, kiralamalar da dahil olmak üzere beyan etmekle yükümlüdür. Bu transferlere ek olarak ulusal ya da uluslararası bir yetkili merci ya da ilgili tahkim kurulunda bekleyen yasal işlemlere tabi tüm transferlerini de beyan etmekle yükümlü olduğu belirtilmekteydi.(2014 KLMFPT m. 68/4)

2016 KLMFPT ile hangi transferlerin sunulacağına dair kapsam aşağıdaki gibi güncellenerek; pratikte herhangi bir değişiklik olmamakla birlikte izahat açısından daha net bir ifade kullanılmıştır:

“Lisans adayının beyan etmesi gerekenler;

- *31 Aralık tarihi itibariyle ödenecek olan bit tutar olup olmadığına bakılmaksızın, 31 Aralık tarihine kadar son 12 aylık dönemde tüm yeni futbolcu tescilleri (geçici transferler dahil)*
- *31 Aralık tarihine kadar son 12 aylık dönemde olup olmadığına bakılmaksızın, 31 Aralık tarihi itibariyle borç bakiyesi bulunan tüm transferler ve*
- *Ulusal yasalar uyarınca yetkili bir merci önünde beklemede olan ...”* (2016 KLMFPT 68/4)

Benzer bir tanımlama revizyonu yeni talimatın 69/4. maddesinde; personele vadesi geçmiş borçların bulunmaması çerçevesinde personel listesi için yapılmıştır.

7.3.4. Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması Kapsamında İletilen Belgelerin İçeriğine Eklentiler

Lisans adayı lisanslama sürecinde vadesi geçmiş borçlar kriterleri kapsamında aşağıdaki tabloları lisans verene sunmakla yükümlüdür;

- Transfer tablosu,
- Personel listesi,
- SGK ve Vergi Dairesine ödenecek tutarlar.

2014 KLMFPT 'ında yukarıda listelemiş olduğumuz her bir tabloda verilmesi zorunlu her bir bilgi 2016 KLMFPT 'ında tekrarlanmakla birlikte ek olarak her tabloda *“Mahkeme veya yetkili merciler önünde olan henüz karara bağlanmamış olan hukuki ihtilaflara ilişkin tutarlar”* 'ın da sunulması gerektiği belirtilmiştir. (2016 KLMFPT m.68 – 69)

7.3.5. Ulusal İzleme Süreci ve Ulusal İzleme Sürecinde Denk Hesap Şartları

Ulusal lisans izleme kapsamına yalnızca Süper Lig kulüpleri için **Vadesi Geçmiş Borçların Devamlı Takibi** sürdürülmekteydi. (WEB_57) 2016 KLMFPT ile birlikte 2016 – 2017 lisans sezonu ile birlikte ulusal lisans izleme kapsamında Süper Lig ve 1. Lig kulüpleri için (2016 KLMFPT m. 73/2/h) **Ulusal Denk Hesap Şartları** uygulanmaya başlayacaktır. Bu kapsamda, ilgili sezondan itibaren aşağıdaki ulusal düzlemde izleme kriterleri devreye alınacaktır; (2016 KLMFPT m. 76/2/a)

- Ulusal Denk Hesap Şartları
- Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmamasının Devamlı Takibi,
- Personele Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmamasının Devamlı Takibi,
- SGK'ya ve Vergi Dairesine Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmamasının Devamlı Takibi,
- Finansal Durum Tablosu Sonrası Meydana Gelen Değişikliklerin Bildirilmesi,
- Uygunluk Denetimleri.

Ulusal denk hesap şartlarında muafiyet sınırı, UEFA denk hesap şartlarındaki muafiyet sınırının belirlenmesinde olduğu gibi belirli bir gelir tutarının altındaki kulüpler için söz konusu olacaktır.

Ulusal kulüp müsabakalarının başlangıcından iki yıl önce sonlanan iki raporlama döneminde de, aşağıdaki verilmiş limitlerin altında kalan kulüpler, ulusal denk hesap şartlarından muaf olacaklardır; (2016 KLMFPT m. 76/2/b)

- Süper Lig Kulüpleri için 10 Milyon TL,
- 1. Lig Kulüpleri için 5 Milyon TL.

Ulusal denk hesap şartlarında fonksiyonel para birimi TL olmakla birlikte, UEFA denk hesap şartlarının muafiyet duvarı ile bir karşılaştırma yapılacak olursa, 2016 Yılı Şubat ayında ulusal denk hesap şartı muafiyet duvarı aşağıdaki yaklaşık bir değerde gibi € birimine çevrilebilir;

- Süper Lig Kulüpleri için 10 Milyon TL X 3,2981⁴⁸ ≈ 3 Milyon €
- 1. Lig Kulüpleri için 5 Milyon TL X 3,2981⁴⁹ ≈ 1,5 Milyon €

7.3.5.1. Ulusal Denk Hesap Şartlarında İlgili Gelir – Gider, İzleme Dönemi ve Denk Hesap Sonucu Kavramları

2016 KLMFPT ile Denk Hesap Şartları ile ilgili ilgili gelir ve gider, izleme dönemi ve denk hesap sonucu kavramlarında her hangi bir değişiklik yapılmamıştır. UEFA denk hesap şartı kapsamında tanımlanan ilgili kavramlar olan; ulusal denk hesap şartları için de geçerlidir.

Aşağıdaki listelemiş olduğumuz denk hesap sonucuna ilişkin tutarların hesaplanmasına dair metodoloji, Ulusal denk hesaplama şartlarında da aynen uygulanacaktır;

- İlgili Gelir
- İlgili Gider
- Denk Hesap Sonucu
- Denk Hesap Fazlası
- Denk Hesap Açığı
- Toplam Denk Hesap Sonucu
- Toplam Denk Hesap Fazlası

⁴⁸ 12.02.2016 Tarihli TCMB € / TRY Döviz Alış Kuru : 3,2981(WEB_69, WEB_58)

⁴⁹ 12.02.2016 Tarihli TCMB € / TRY Döviz Alış Kuru : 3,2981(WEB_69, WEB_58)

- Toplam Denk Hesap Açığı

7.3.5.2. Ulusal Lisansla Kabul Edilebilir Sapma

2016 KLMFPT ile UEFA denk hesap şartı kabul edilebilir sapması olan 5 Milyon €/ 30 Milyon € bandında her hangi bir değişiklik yapılmamıştır. (2016 KLMFPT m. 80/2/a)

2016 – 2017 yılında devreye alınacak olan Ulusal denk hesap şartlarına ait kabul edilebilir sapma ise; **UEFA şartları için tanımlanan sabit ve net bir tutar gibi olmayıp, bir orantı biçiminde tanımlanmıştır.**

Ulusal lisans için kabul edilebilir sapma miktarı, kulübün toplam gelirlerinin %20 'si, sapmayı aşan tutarın hisse sahibi ve / veya ilişkili tarafların katkılarıyla tamamen karşılanması söz konusu ise toplam gelirin %35'i dir. (2016 KLMFPT m. 80/2/b)

Bu kapsamda kulüplerin izlemeleri gereken bir rasyo daha tanımlanmıştır. Diğer bir taraftan denk hesap şartlarının özünde kulüplerin gelir ve gider dengesini sağlamak olduğu düşünüldüğünde, oran üzerinde gelir ve gider dengesinin sağlanmasının efektif olduğu açıktır.

Futbol müessesesinin Kulüp – Ulusal Federasyon – Konfederasyon biçiminde bir piramit yapılanmayan sahip olduğundan ülkemizin de dahil olduğu ilgili piramit yapılanmasının Kulüp – TFF – UEFA – FIFA biçiminde organize olduğundan bahsetmiştik.

TFF kabul edilebilir sapmasının UEFA rasyosundan daha kolay uygulanabilir olduğunu düşünür isek piramit yapılanmada aşağıdaki yukarıya doğru bir uygulama alışkanlığının ve disiplinin sağlanması, UEFA şartlarına adaptasyon için önemli bir adımdır. TFF'nin ulusal denk hesap şartlarını devreye alarak UEFA lisansına aday olan kulüplerimizin gelir ve gider dengesini izlemesi konusunda önemli ve destekleyici bir adım attığı düşüncesindeyiz.

Bir örnek teşkil etmesi açısından, Fenerbahçe Futbol A.Ş. için 2015 – 2016 lisanslama sezonu kapsamında hesapladığımız denk hesap sonuçlarını ulusal kabul edilebilir sapma rasyosunu simule etmek için kullanabiliriz. İlgili tutarlar yalnızca genel anlamda gelir ve gider dengesini metodolojik olarak hesaplamak için kullanılacak ve performansa dayalı bir bilgi türetmeyecektir.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 2015 – 2016 lisanslama sezonu hesapladığımız için ((T) + [T-1] + [T-2]) toplam ilgili geliri 1.033.968.759,00 TL olup toplam ilgili gelirin % 20'si 206.793.751,80 TL, % 35'i ise 361.889.065,65 TL olarak hesaplanmaktadır.

Fenerbahçe Futbol A.Ş.'nin 2015 – 2016 lisanslama sezonu için hesapladığımız toplam ilgili gideri ise 1.318.862.405,00 TL dir. Bu çerçevede 284.893.646 TL 'lik bir Toplam Denk Hesap Açığı oluşmakta ancak % 35'lik kabul edilebilir sapma oranı 76.995.419,65 TL lik bir fazlalıkla karşılanmaktadır. % 20 lik kabul edilebilir sapma için ise, 78.099.894,2 TL 'lik bir açık bulunmaktadır.

2015 – 2016 sezonunun toplam ilgili gelir ve gider hesaplamasına T – 3 dönemine ilave ettiğimizde toplam ilgili gelir 1.293.510.549,00 olmakta ve %20 sapma limiti 258.702.109,80 TL, %35 limiti ise 452.728.692,15 TL olmaktadır.

T – 3 ilavesi ile toplam ilgili gider 1.569.796.959,00 TL'ye çıkmakta ve toplam denk hesap açığı 276.286.410,00 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda %20'lik dilim için 17.587.300 TL'lik bir açık, %35 lik dilim için 176.442.282,15 TL'lik bir fazla hesaplanmaktadır.

7.3.5.3.Ulusal İzleme Sürecinin Adımları

TFF, Ulusal İzleme Sürecini ve denk hesap şartlarına uyumu, KLK aracılığı ile denetler.

30 Eylül tarihlerinde Süper Lig ve 1. Lig Kulüpleri Ulusal İzleme Süreci denetimine alınırlar. Bu doğrultuda kulüpler 30 Eylül dönemi için kendilerinden istenilen belgeleri TFF'ye 31 Ekim tarihine kadar sunmakla yükümlüdürler. (2016 KLMFPT 73/C/2/a)

KLK kulüp tarafından sunulan bilgiler çerçevesinde ulusal izleme süreci kriterlerine göre kulübün devamlı takip ve denk hesap şartlarına uygunluğunu inceler. İnceleme neticesinde bir ihlal tespit edilir ise KLK kulübü ilgili konuyu görüşmek üzere görüşmeye çağırır. (2016 KLMFPT 73/C/2/c)

İlgili görüşmede kulüpten, ihlal edilen şartların yerine getirilmesi için bir iyileştirme / yapılanma planı istenir. (2016 KLMFPT 73/C/2/d) İlgili süre içerisinde plan sunulur ve KLK tarafından uygun görülür ise söz konusu durum bir protokole bağlanır. (2016 KLMFPT 73/C/2/e) Protokol kapsamında yapılanma planına uyum 3 aylık periyotlarla denetlenir. (2016 KLMFPT 73/C/2/f)

Şartların ihlalinin tespiti sonrasında görüşmelere katılım olmaz ya da iyileştirme planı üzerinde herhangi bir mutabakata varılma ise lisanslama kriterleri yaptırımları uygulanır.

7.3.6. Denk Hesap Şartlarında T Raporlama Dönemi Denk Hesap Bilgilerinin Hazırlanması ve Sunulmasına Yönelik Göstergelerde Revizyon

Lisans sahibi UEFA'nın istediği tarihte ve belirlediği biçimde T-1 ve daha önceden sunulmamış ise T-2 dönemine ait denk hesap bilgilerini sunmakla yükümlü iken KLMFPT ile tanımlanmış performans kriterlerinden herhangi birinin ihlali söz konusu ise T dönemi için de denk hesap şartlarını hazırlamak ve raporlamakla yükümlüdür. (2016 KLMFPT m. 81/1)

Bu kapsamda 2014 KLMFP talimatında, dört performans kriteri tanımlanmıştır; (2014 KLMFPT m. 81/3)

1. İşletmenin Devamlılığı
2. Negatif Özsermaye
3. Denk Hesap Sonucu
4. Vadesi Geçmiş Borcun Olması

2016 KLMFPT ile, ilgili performans göstergelerinden 4. Sıradaki Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması göstergesi kaldırılmıştır. (2016 KLMFPT m. 81/3)

Ek bilgi talebi yaratabilecek Personel giderinin toplam gelirin %70'şi olması ve Net Borç tutarının toplam gelirin %100'ünü aşmaması rasyolarının izlemesi sürdürülmektedir. (2016 KLMFPT m. 81/4)

7.3.7. Tahmini Denk Hesap Bilgileri

2014 KLMFPT 'nın 83. maddesinde tanımlanan **Gelecek Döneme İlişkin Mali Bilgilerin Devamlı Takibi** kavramı yerini, 2016 KLMFPT ile **Tahmini Denk Hesap Bilgileri** kavramına bırakmıştır.

2014 KLMFPT'na göre İşletmenin Sürekliliği ya da Negatif Özsermaye göstergeleri ihlal edilirse lisanslama sürecinde iletilmiş olan Gelecek Döneme İlişkin Mali Bilgileri güncellemekle, Denk Hesap Sonucunu ya da izleme sürecinde Vadesi

Geçmiş Borç (30 Haziran itibariyle) kriterleri ihlal edilirse gelecek döneme ilişkin yeni mali bilgiler hazırlamakta idi. (2014 KLMFPT m. 83)

2016 KLMFPT ile izleme dönemindeki “**Gelecek Döneme Ait Mali Bilgiler**”, “**Tahmini Denk Hesap Bilgileri**” adı altında tanımlanmıştır. (2016 KLMFPT m. 83)

İzleme dönemi vadesi geçmiş borcun olmaması kriterinin kaldırılmış olmasının ve lisanslama sürecinde T döneminin bütçesinin verilmiş olmasının güncellenen sebepleri arasında olduğu düşünülebilir.

2016 KLMFPT’na göre kulüp İşletmenin Sürekliliği, Negatif Özsermaye ya da Denk Hesap Sonucu göstergelerinden herhangi birini ihlal eder ise, UEFA tarafından verilen süre içerisinde T+1 dönemi için tahmini denk hesap bilgilerini hazırlamakla ve sunmakla yükümlüdür. (2016 KLMFPT m. 83/1)

Sunulacak tahmini denk hesap bilgileri asgari aşağıdakileri içermelidir; (2016 KLMFPT m. 83/3)

- T+1 Dönemi bütçelenmiş kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- T+1 Dönemi ilgili gelir ve gideri hesaplamak için bütçelenmiş kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna dayanan **tahmini denk hesap sonucu**
- T+1 Dönemi ilgili gelir ve gideri hesaplamak için bütçelenmiş kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna dayalı denk hesap şartlarının hesaplanmasını içeren uyum planı
- T+1 Dönemi bütçelenmiş nakit akışı,
- T+1 Dönemi bütçelenmiş finansal durum tablosu,
- T + 1 Dönemi olası varsayımları, riskleri ve T dönemine ilişkin karşılaştırmaları kapsayan açıklayıcı dipnotlar,

7.3.8. Mali Tablolarda Bildirilmesi Zorunlu Bilgilerde Güncellemeler

2016 KLMFPT ile Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosuna ait asgari bildirim şartları ile bir önceki regülasyona ait şartlar arasında anlamlı farklılıkların olmadığını söyleyebiliriz.

Bu konuda göze çarpan en büyük detay, bilançoda özkaynaklar; *Sermaye ve Yedekler* biçiminde istenirken (2014 KLMFPT V/B), 2016 KLMFPT ‘ında özkaynaklara ait asgari yükümlülükler aşağıdaki biçimde istenmektedir; (2016 KLMFPT V/B)

- Hisse ve fon sermayesi,
- Birikmiş karlar,
- Diğer yedekler

Ancak nakit akış gruplarının alt kalemlerine dair asgari bildirilecek kalemler eklenmiştir. 2016 KLMFPT'na göre nakit akışlarının sınıflandırılmasında asgari kırım aşğıdaki gibidir; (2016 KLMFPT V/D)

- İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları
 - İşletim faaliyetlerinden sağlanan net nakit akış girişleri/çıkışları
- Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları
 - Futbolcu tescillerinin alınması / elden çıkarılmasından kaynaklanan nakit girişleri / çıkışları
 - Maddi duran varlıkların alınması / elden çıkarılmasından kaynaklanan nakit girişleri / çıkışları
 - Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit girişleri / çıkışları
- Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları
 - Hissedar ve ilişkili taraflardan borçlanmalardan kaynaklanan nakit girişleri / çıkışları
 - Finans kuruluşlarından kaynaklanan nakit girişleri / çıkışları
 - Sermaye / özkaynak artışından kaynaklanan nakit girişleri
 - Sahiplere / hissedarlara temettü ödemesinden kaynaklanan nakit çıkışları
 - Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit girişleri / çıkışları
- Diğer Nakit Akışları

Nakit akım tablosunda, bir önceki talimatta da belirtilmemiş direkt ya da dolaylı yöntem seçimine açıkça değinilmemiştir.

2016 KLMFPT ile devreye alınan özkaynak değışim tablosunun sunuma dair asgari bir bildirim şartı tanımlanmamış olmakla birlikte, finansal tablo dipnotlarında özkaynak değışim tablosunda bulunan bilgilerin (diğer tablolar ile birlikte) dipnotlara atfı yapması gerektiğı aktarılmıştır. (2016 KLMFPT V/E/1)

Dipnotlara yönelik asgari bildirim şartlarında bir değışiklik olmayıp, sunulacak bilgilere dair başlıkların bazıları eş ifadeler ile değıştirilmiştir. (örneğin *Muhtemel Borçlar* yerine *Koşullu Borçlar* ifadesinin kullanılması)

7.3.9. Futbolcu Tescilinin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Güncelleme

2014 KLMFPT’ında oyuncu kayıtlarının muhasebeleştirilmesi kapsamında, lisans adayının, elinde bulundurduğu oyuncudan kaynaklı karların gelir tablosuna aktarılmamasına dair açık bir ifade yer almaktadır. İfadenin tam metni ile aşağıdaki gibidir;

“Lisans adayının tescilini elinde bulundurduğu oyuncuya dair karlar gelir tablosunda belirtilmemelidir. Şüphenin ortadan kaldırılması amacıyla, bir oyuncunun ekonomik veya benzeri haklarının başka bir tarafa aktarılmasından kaynaklanan tüm karlar ertelenmeli ve kar sadece oyuncu lisansının başka bir kulübe kalıcı transferinden sonra gelir tablosuna dahil edilmelidir.” (2014 KLMFPT IV/C/5/b)

Futbolcu tescillerinin muhasebeleştirilmesine dair tüm usuller, 2014 KLMFPT’ında tanımlanan metodoloji ile aynı olmakla birlikte; yukarıda belirttiğimiz karın ertelenmesine dair usul; 2016 KLMFPT’ında yer almamaktadır. Dolayısıyla oyuncunun kiralanması ve oyuncu lisansına sahip olunmasına rağmen oyunculardan elde edilen diğer gelirlerin gelir tablosuna alınabileceği akla gelmektedir.

İlgili başlık UEFA Mali Kriterlerinin önemli konularından biri olup, ilgili gelir kavramına önemli bir etkisi bulunmaktadır. Yukarıda belirttiğimiz maddenin talimattan çıkarılması, ilgili gelir hesaplamasında söz konusu gruba giren karların da dikkate alınabileceğini akla getirebilir.

İlgili gelirin hesaplanmasına dair açıklamalarda, *“Lisans sahibinin tescilini elinde bulundurduğu futbolcuya dair gelir”* başlığında, ilgili gelir hesaplamasında söz konusu gelirin dikkate alınmaması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Talimatta uygulama esasını anlatan tam metin aşağıdaki gibidir;

“Lisans sahibinin tescilini elinde bulundurduğu futbolcuya dair tüm gelir/kar denk hesap sonucunun hesaplanmasından hariç tutulacak şekilde uygun ayarlamalar yapılmalıdır.

Şüpheye mahal vermemek için, bir futbolcunun ekonomik haklarının satışından elde edilen gelir/karlar, sadece kalıcı bir transferinin olması durumunda, denk hesap sonucu hesaplanması için dahil edilebilir” (2016 KLMFPT IX/B/1/m)

Görüldüğü üzere söz konusu gelir gelir tablosuna alınsa dahi, ilgili gelirin hesaplanmasına dahil edilmemelidir. Tam açıklama ilkesi gereği ilgili kar kalemlerinin gelir tablosunda ya da dipnotlarda belirtilmesi önemlidir.

7.3.10. Denk Hesap Şartlarının Sonuçlarının Hesaplanmasında Açıklayıcı Bilgiler

Denk hesap şartlarının sonuçlarının hesaplanmasında ilgili gelir ve giderin tespitinde 2016 KLMFPT, 2014 KLMFPT’na göre eklentiler ve ek açıklamalar tanımlamaktadır.

İlgili Gelirler sınıfına, “UEFA tarafından verilen katkı payları ve ödül paraları” kalemi eklenmiştir.(2016 KLMFPT IX/B/1/e) Söz konusu gelir sınıfı ayrı olarak tanımlanmasa da, diğer faaliyet gelirleri kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

İlgili gelir ve gider sınıflarına yapılan eklentiler ve açıklamalar kapsamında detaylarına değinmek istediğimiz başlıkları alt bölümlerde gözden geçireceğiz.

7.3.10.1.Finansal Gelirler ve Döviz Kuru Sonuçları

2014 KLMFPT’ında finans gelirlerine değinilirken ilgili başlık 2016 KLMFPT’ında “Finansal Gelirler ve Döviz Kuru Sonucu” biçiminde genişletilmiştir. (2016 KLMFPT IX/B/1/i)

Finans geliri yeni talimatta, önceki talimattaki tanımlaması aynen kullanılmakla birlikte, Döviz Kuru Sonucu kavramı hakkında açıklamalar getirilmiştir.

Talimatta, Döviz Kuru Sonucu ile ilgili aktarım aşağıdaki gibidir;

“Döviz kuru sonucu, gerçekleşmiş veya gerçekleşmemiş olmasına bakılmaksızın, maddi kalemler üzerinden sağlanan net kazançlar ve zararlardır. Döviz kuru sonucu maddi olmayan üzerinde kar veya zarar sağlayan, gerçekleşmiş veya gerçekleşmemiş olmasına bakılmaksızın, maddi olmayan kalemlerdir ve denk hesap sonucundan çıkarılmalıdır “(2016 KLMFPT IX/B/1/i)

7.3.10.2. Alacaklılara Karşı Korunma Sağlayan Prosedürlerden Ortaya Çıkan Yükümlülüklerin Azaltılmasına Yönelik Kredi

Alacaklardan korunma, mevzuata uygun prosedürler ile borcunu ödeyemeyen kuruluşların iflasa vs. süreçlere karşı faaliyetlerinin devamlılığının sağlanması süreci olarak tanımlanabilir. (2016 KLMFPT, 5)

Alacaklılara karşı korunma kapsamında ortaya çıkan yükümlülüklerin azaltılmasına yönelik tüm krediler, denk hesap sonucunun hesaplanmasında hariç tutulmalıdırlar. (2016 KLMFPT IX/B/1/n)

Söz konusu esas, 2016 KLMFPT ile tanımlanmıştır.

7.3.10.3. Kadın Futbolu Faaliyetlerine Ait Giderler

Kadın Futbolu Faaliyetlerini denk hesap sonucunun hesaplanmasından hariç tutulmasına yönelik işlemler yapılmalıdır. (2016 KLMFPT IX/C/1/i)

Uygulama özünde sosyal sorumluluk faaliyetlerine yapılan giderler ve gençlik geliştirme faaliyetlerine yapılan giderlere dair uygulama ile benzerlik taşımaktadır.

İlgili faaliyetlerde hariç tutma yapılması için ilgili giderlerin kadın futbolu faaliyetleri ile doğrudan ilişkilendirilmesi esastır. Aksi takdirde hariç tutma uygulanamaz. (2016 KLMFPT IX/C/1/i)

Söz konusu esas, 2016 KLMFPT ile tanımlanmıştır.

7.3.10.4. Özel Maliyet Giderleri

Bir gider özel maliyet kapsamında; güvenilir biçimde ölçülebilen, sermayeleştirilmiş olmayan, olduğu takdirde en az 10 yıllığına kiralanmış olan maddi duran varlığın takip eden inşası ya da önemli değişiklikleri ile ilgili ise denk hesap sonuçlarından hariç tutulabilir. (2016 KLMFPT IX/C/1/l)

Herhangi bir şüpheye mahal vermemek adına belirli kalemlerin sahipliği, tesisat vs. ilgili giderler, günlük hizmet ve düzenli bakım faaliyetleri denk hesap sonucuna dahil edilmek durumundadır. Bu tip giderler gelir tablosunda muhasebeleştirilmelidir. (2016 KLMFPT IX/C/1/l)

Söz konusu esas, 2016 KLMFPT ile tanımlanmıştır.

7.3.11. Denk Hesap Şartlarının Yerine Getirilmesine İlişkin Gönüllü Anlaşmalar

2016 KLMFPT ile ulusal lisanslama regülasyonumuzda, bir kulübün denk hesap şartlarını yerine getirmek adına **gönüllü anlaşma** (Voluntary Agreements) yapma başvurusu tanımlanmıştır. (2016 KLMFPT XI/A/1)

Kulüp aşağıda tanımlanmış üç durumda gönüllü anlaşma başvurusunda bulunabilir.

1. Kulüp UEFA kulüp müsabakalarına katılabilmek için lisans almıştır. Ancak gönüllü anlaşmanın yürürlüğe girmesinden önceki sezonda UEFA müsabakalarına katılabilmek üzere herhangi bir sportif başarı elde edememiştir. (2016 KLMFPT XI/A/2/i)
2. Kulüp UEFA lisansı almış UEFA müsabakalarına katılabilmek için gerekli sportif başarıyı elde etmiş ancak gönüllü anlaşmanın yürürlüğe girmesinden önceki izleme döneminde denk hesap şartlarını karşılayamamıştır. (2016 KLMFPT XI/A/2/ii)
3. Kulüp UEFA lisansı almıştır. Ancak son başvuru tarihinden önceki 12 ay içerisinde mülkiyette ve / veya denetimde önemli bir değişime konu olmuştur. (2016 KLMFPT XI/A/2/iii)g

Anlaşma kulübün kendisine özgü tasarlanmış, her bir raporlama dönemi için yıllık denk hesap hedeflerini ve toplu denk hesap sonuçlarını içeren ve UEFA Kulüp Finansal Kontrol Kurulu Soruşturma Makamı tarafından belirtilmiş tüm yükümlülükleri kapsayan bir takım yapılandırılmış sorumlulukları içerir. (2016 KLMFPT XI/A/5)

Gönüllü anlaşma azami dört raporlama dönemini kapsayabilir. (2016 KLMFPT XI/A/5)

Anlaşma için son başvuru tarihi ilgili anlaşmanın yürürlüğe girmesinden bir lisans sezonu öncesi 31 Aralık tarihidir. (2016 KLMFPT XI/A/5)

Anlaşma başvurusunda, T + 4 dönemine kadar uygun varsayımları içeren bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu ve denk hesap bilgilerini kapsayan uzun vadeli bir iş planı sunulur. Anlaşmanın son dönemin sonuna kadar, asgari işletme devamlılığının sağlanabilmesi şarttır. (2016 KLMFPT XI/B/2)

Kulübün hisse sahipleri ve / veya ilişkili tarafları, anlaşmaya muhatap olan gelecekteki toplam denk hesap açığı tutarına katkıda bulunacaklarını taahhüt etmekle yükümlüdürler. (2016 KLMFPT XI/B/2/c)

Anlaşmanın kabulü ve takibi UEFA Kulüp Finansal Kontrol Soruşturma Makamı (The UEFA Club Financial Control Body Investigatory Chamber) tarafından yapılır. (2016 KLMFPT XI/B/2-4)

Anlaşma kapsamındaki bütün yükümlülükler, UEFA 'ya zamanında sunulmalıdır. Gönüllü anlaşma şartlarına uyulmaz ise UEFA Kulüp Finansal Kontrol Soruşturma Makamı ya da UEFA Yargı Makamı, kulübe disiplin cezaları uygulayabilir. (2016 KLMFPT XI/B/5)



7.4. 2016 İTİBARIYLA UEFA VE ULUSAL MALİ KRİTERLERİNİN LİSANS KAPSAMINDA ÖZET GÖSTERİMİ

Tablo 7.1 Lisanslama Dönemi Mali Kriterleri ve Kabul Şartları

Lisanslama Dönemi Mali Kriterleri ve Kabul Şartları				
No	Kriter	Kriterin Uygulanması İçin Gerekli Durum	Kabul Şartı	Kapsam
1	Yıllık Mali Tabloların Sunumu	Zorunlu	UEFA Lisanslama Muhasebe, Denetim ve Diğer Gereksinimlere Uyum	Siper Lig, 1.Lig, 2. Lig Kulüpleri
2	Ara Dönem Mali Tablolarının Sunumu	Yasal hesap kapanış tarihi, UEFA Lisans bildirim tarihinden asgari 6 ay önce ise sunulur	UEFA Lisanslama Muhasebe, Denetim ve Diğer Gereksinimlere Uyum	Siper Lig, 1.Lig, 2. Lig Kulüpleri
3	Diğer Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması	Zorunlu	Lisans sezonundan önceki 31 Mart tarihi itibarıyla 31 Aralıktan önce gerçekleşen transferlerden kaynaklı vadesi geçmiş borcun olmaması	Siper Lig, 1.Lig, 2. Lig Kulüpleri
4	Personele Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması	Zorunlu	Lisans sezonundan önceki 31 Mart tarihi itibarıyla 31 Aralıktan önce gerçekleşen olaydan kaynaklı vadesi geçmiş borcun olmaması	Siper Lig, 1.Lig, 2. Lig Kulüpleri
5	SGK / Vergi Dairesine Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması	Zorunlu	Lisans sezonundan önceki 31 Mart tarihi itibarıyla 31 Aralıktan önce gerçekleşen olaydan kaynaklı vadesi geçmiş borcun olmaması	Siper Lig, 1.Lig, 2. Lig Kulüpleri
6	Lisans Verme Kararı Öncesinde Sunulması Gereken Beyanlar	Zorunlu	UEFA Lisanslama Muhasebe, Denetim ve Diğer Gereksinimlere Uyum	Siper Lig, 1.Lig Kulüpleri
7	Gelecek Döneme İlişkin Mali Bilgilerin Sunumu	No 1 ve 2 için İşletme Devamlılığı Göstergesi ya da Negatif Özsermaye Göstergesi İhlali var ise sunulur	UEFA Lisanslama Muhasebe, Denetim ve Diğer Gereksinimlere Uyum	Siper Lig, 1.Lig Kulüpleri

Tablo 7.2 İzleme Dönemi Mali Kriterleri ve Kabul Şartları

İzleme Dönemi Mali Kriterleri ve Kabul Şartları (UEFA ve TFF)					
No	Kriter	Kriterin Uygulanması İçin Gerekli Durum		Kabul Şartı	Kapsam
1	Denk Hesap Bilgilerinin Sunumu ve Denk Hesap Şartlarına Uyum	T-1 ve T-2 Döneminin Denk Hesap Bilgilerinin Sunumu Zorunludur		UEFA Lisanslama Muhasebe, Denetim ve Diğer Gereksinimlere Uyum	Siper Lig, 1.Lig Kulüpleri
		İşletmenin Devamlılığı ya da Negatif Öz Sermaye Göstergesi İhlali ya da T-1 ve T-2 için Denk Hesap Şartı İhlali olması durumunda T dönemi Denk Hesap Bilgilerinin sunumu zorunludur.			
		Denk Hesap Şartlarına Uyum Zorunludur		T-2 ve T-1 Dönemlerinde Denk Hesap Fazlasının olması	
		Ek bilgi sunumu (UEFA'nın ya da TFF'nin bilgi isteme hakkı saklıdır.)		T, T-1 ve T-3 için toplam denk hesap fazlası olması	
		Çalışan yapılan ödemelerin toplam gelirin %70 ini aşması Net borcun toplam gelirin %100 ünü aşması	UEFA Lisanslama Muhasebe, Denetim ve Diğer Gereksinimlere Uyum		
2	Tahmini Denk Hesap Bilgileri	İşletmenin Devamlılığı ya da Negatif Öz Sermaye Göstergesi İhlali ya da Denk Hesap Şartı İhlali olması durumunda	T+1 dönemi için bütçe hazırlanması zorunludur	UEFA Lisanslama Muhasebe, Denetim ve Diğer Gereksinimlere Uyum	Siper Lig, 1.Lig Kulüpleri
3	Diğer Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Olmamasının Devamlı Takibi	Zorunlu			Siper Lig, 1.Lig Kulüpleri
4	Personele Vadesi Geçmiş Borcun Olmamasının Devamlı Takibi	Zorunlu		30 Haziran tarihi itibarıyla, bu tarihten önce herhangi bir vadesi geçmiş borcun olmaması, Kriter karşılanmaz ise 30 Eylül için gerekli bildirimlerin verilmesi ve şartın karşılanması	Siper Lig, 1.Lig Kulüpleri
5	SGK / Vergi Dairesine Vadesi Geçmiş Borcun Olmamasının Devamlı Takibi	Zorunlu			Siper Lig, 1.Lig Kulüpleri
6	Bilanço Sonrası Meydana Gelen Değişikliklerin Bildirilmesi	Zorunlu		UEFA Lisanslama Muhasebe, Denetim ve Diğer Gereksinimlere Uyum	Siper Lig, 1.Lig Kulüpleri

7.5. 2016 İTİBARIYLA MALİ KRİTERLERİN YAPTIRIMLARI

Tablo 7.3 2016 Yılı İtibariyle Ulusal Mali Kriterlerin Yaptırımları

Kriter	Süper Lig	1. Lig	2. Lig
Lisans İçin Başvurmama Cezası	Kendi ligine alınmama	Kendi ligine alınmama	Kendi ligine alınmama
Lisans İçin Geç Başvuru Cezası	150.000 TL	75.000 TL	40.000 TL
Yıllık Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 1 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 1 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 1 Puan Silme
Ara Dönem Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 1 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 1 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 1 Puan Silme
Gelecek Döneme Ait Finansal Bilgiler	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 1 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 1 Puan Silme 	-
Diğer Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme
Personele Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme
SGK ve Vergi Dairesine Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme
Diğer Futbol Kulüplerine Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması – Devamlı Takip	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	-
Personele Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması – Devamlı Takip	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	-
SGK ve Vergi Dairesine Vadesi Geçmiş Borcun – Devamlı Takip Olmaması	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 3 Puan Silme 	-
Denk Hesap Şartları	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 1 Puan Silme 	<ul style="list-style-type: none"> • Uyarı + 60 gün süre • 1 Puan Silme 	-
Ulusal Lisans İzleme Sürecine İlişkin Cezalar	<ul style="list-style-type: none"> • Gelirlerinden; <ul style="list-style-type: none"> ○ %30 'dan fazla aşan kulüplere 3 puan ○ %30 ile %15 arası aşan kulüplere 2 puan ○ %15 - %5 arfası aşan kulüplere 1 puan • Transfer yasağı • Yani transfer edilen futbolcuların lig müsabakalarında oynatılmaması 		-

BÖLÜM 8. 2016 YILI İTİBARIYLA UEFA MALİ KRİTERLERİNİN TÜRK FUTBOL KULÜPLERİNE ETKİLERİ

8.1. TÜRKİYE’DE KULÜP LİSANLAMA İSTATİSTİĞİ

2010 ile 2015 yılları arasında lisans başvurusunda bulunanlar ve başvuru neticesinde lisans almaya hak kazanan kulüplerin, TFF WEB Sitesinde yayınlanan listesinden yola çıkarak; Tablo 8.1 ‘de başvuru ve neticelerini özetleyebiliriz. (WEB_59 ve WEB_60)

Kulüp başvuru aşamasın da bir üst ligde ya da bir alt ligde olabilir, başvuru sonrasında lisanslama kapsamında bir sorunluluğu kalmayabilir. İlgili istatistik, farklı tabloların tablolar olan TFF Lisans Başvurusu Yapan Kulüpler (WEB_59) ve TFF Lisans Alan Kulüpler (WEB_60) tablolarının birleştirilmesi ile elde edilmiştir.

Tablo 8.1 2010-2015 Yılları Arasında UEFA ve Ulusal Lisanslama İstatistiği

Lisans Sezonu	Süper Lig				1. Lig				2. Lig			
	Başvuru Sayısı	UEFA Lisansı	Ulusal Lisans	Red	Başvuru Sayısı	UEFA Lisansı	Ulusal Lisans	Red	Başvuru Sayısı	UEFA Lisansı	Ulusal Lisans	Red
2015 - 2016	18	11	7	0	18	1	15	2	37	0	25	12
2014 - 2015	18	12	3	3	19	0	9	10	36	0	20	16
2013 - 2014	18	13	3	2	18	1	11	6	34	0	20	14
2012 - 2013	18	11	3	4	18	1	6	11	32	0	16	16
2011 - 2012	18	9	3	6	17	1	2	14	36	0	12	24

8.2. 2015 – 2016 LİSANSLAMA SEZONUNDA ÜÇ BÜYÜKLER

8.2.1. UEFA Lisansında Fenerbahçe

Fenerbahçe Futbol A.Ş. 2015 – 2016 Lisanslama sezonunda UEFA Kulüp Lisansı almaya hak kazanmıştır.

Ancak Fenerbahçe Futbol A.Ş.’nin 20.11.2015 tarihinde özel durum açıklamasında aşağıdaki açıklama yapılmış ve ilgili sezonda dek hesap şartları

çerçevesinde “Başa Baş Kuralı” ihlali durumundan bahsetmiştir. Beyanda verilen bilgiye göre FBAŞ’ın UEFA gelirlerinin geçici olarak dondurulmuştur. (FBAŞ KAB, 20.11.2015);

“Basında bugün (20.11.2015) çıkan haberler çerçevesinde mevzuat uyarınca aşağıdaki açıklamanın yapılması gereği doğmuştur:

UEFA Kulüp Finansal Kontrol Kurulu tarafından Finansal Fair Play kurallarından Başa Baş (Break Even) kuralına uyumsuzluk nedeni ile Şirketimizle ilgili inceleme başlatıldığı öğrenilmiş olup, konu ile ilgili olarak 4 Aralık günü UEFA merkezinde bir görüşme yapılacaktır. Öte yandan, inceleme sonuçlanıncaya kadar bu aşamada UEFA gelirlerimiz geçici olarak dondurulmuştur. ” (FBAŞ KAB, 20.11.2015)

Denk hesap şartlarının hesaplanmasını aktardığımız bölümlerde, FBAŞ ’nin mali verileri üzerinden yaptığımız örnek hesaplamada benzer bir denk hesap açığının tespitine yer vermiştik.

İlgili beyana müteakip Fenerbahçe Futbol A.Ş. 4 Aralık tarihinde UEFA ile görüşmeyi gerçekleştirmiştir. Görüşmenin ardından Fenerbahçe Futbol A.Ş., 04.12.2015 tarihinde ikinci bir KAB ile durumu aşağıdaki gibi açıklamıştır; (FBAŞ KAB, 04.12.2015)

“Bugün (04.12.2015) UEFA’nın Nyon ’daki merkezinde Kulübümüz Yönetim Kurulu üyeleri ve profesyonellerince mevcut finansal durum ve planlarımızla ilgili bir sunum gerçekleştirilmiştir. UEFA Kulüp Finansal Kontrol Komitesi Başkan ve üyeleri ile UEFA İdari Yönetim Komitesi üyelerinin de katıldığı toplantıda Yöneticilerimiz tarafından bir çalışma dosyası sunulmuştur. UEFA’nın ilgili birimleri kendilerine sunulan bilgileri önümüzdeki dönemde değerlendirecek olup konuya ilişkin süreçte gelişmeler olduğu takdirde kamuoyu ile paylaşılacaktır.” (FBAŞ KAB, 04.12.2015)

Fenerbahçe Spor Kulübü’nün Internet Sitesinde yayınlanan aynı günlü haberde, görüşmenin Türkiye saati ile 12.00’de başladığı ve toplamda 1,5 saat sürdüğü belirtilmiştir. (WEB_61)

19.02.2016 tarihinde UEFA’nın inceleme sonrası kararına ilişkin; ilgili tarihe kadar herhangi bir karar bildirimini, bu kapsamda da kulübün hem kendi Web sitesinden yayınladığı hem de KAP’a ilettiği herhangi bir bildirim bulunmamaktadır.

8.2.2. UEFA Lisansında Galatasaray

18.01.2016 tarihinde UEFA, Galatasaray'ın 2015 / 2016 sezonu izleme döneminde, başa baş şartını yerine getiremediğini, konunun UEFA CFCB Yargı Komisyonu 'na iletildiğini, komisyonun Şubat ayı sonunda neticeyi belirleyeceğini açıklamıştır. (WEB_62)

İlgili açıklamanın ertesi, 19.01.2016 tarihinde Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. KAP'a aşağıdaki bildirimini duyurmuştur;

“UEFA, 18 Ocak 2016 akşamı resmi sitesinden duyurduğu açıklamada, Galatasaray Sportif A.Ş.'nin mali durumunun UEFA Kulüp Finansal Kontrol Kurulu (UEFA CFCB) Araştırma Komisyonu (Investigatory Chamber) tarafından incelenmesi sonucunda, Şirketimizin belirlenen başa baş kriterlerine uymadığı, bu nedenle ceza verilmesi istemiyle bir üst makam niteliğindeki CFCB Adjudicatory Chamber (Yargı Komisyonu)'na sevk edildiği belirtilmiştir.

UEFA CFCB Araştırma Komisyonu, Şirketimizin 1 Haziran 2012 -31 Mayıs 2013 Mayıs döneminde 38 milyon €, 1 Haziran 2013 - 31 Mayıs 2014 döneminde 70,4 milyon € ve 1 Haziran 2014 - 31 Mayıs 2015 döneminde 55,8 milyon € olmak üzere üç sezonluk dönemde toplam 164,2 milyon € zarar ederek, belirlenen zarar miktarını 134,2 milyon € aştığına vurgu yaparak, Galatasaray'ın 1+1 yıl UEFA müsabakalarından men edilmesi istemiyle bir üst kurula havale edildiği ifade etmiştir.

İlgili karar tavsiye niteliğinde bir karar olup, nihai hükmün Şubat ayı sonunda toplanacak UEFA Kulüp Finansal Kontrol Kurulu Yargı Komisyonu tarafından, Galatasaray'ın yapacağı sunum ve sözlü savunmanın ardından verileceği bildirilmiştir.”
(GSAŞ KAB, 19.01.2015)

Bildirimde belirtilen denk hesap sonuçlarını Tablo 8.2 'de özetleyebiliriz.

Tablo 8.2 GSAŞ 2015 – 2016 İzleme Dönemi Denk Hesap Sonuçları (GSAŞ KAB, 19.01.2015)

Hesaplama Kalemleri	T (2014 – 2015)	T-1 (2013 – 2014)	T-2 (2012 – 2013)
Denk Hesap Sonucu Tutarı [€]	-58 Milyon	- 70,4 Milyon	- 38 Milyon
Denk Hesap Sonucu	Denk Hesap Açığı	Denk Hesap Açığı	Denk Hesap Açığı
Toplam Denk Hesap Sonucu Tutarı [€]	- 164,2 Milyon		
Toplam Denk Hesap Sonucu	Toplam Denk Hesap Açığı		
Dönem Kabul Edilebilir Sapma [€]	30 Milyon		
Kabul Edilebilir Sapmayı Aşan Açık Tutarı [€]	134,2 Milyon		

UEFA'nın başa baş noktası kapsamında Galatasaray için gündeme aldığı cezai yaptırım, başa baş noktasının uygulamaya alındığı ilk dönemlerden bugüne ulaşan bir sonuçlar kümesine benzetilebilir.

GSAŞ, 31.05.2013 tarihinde yaklaşık 9,4 Milyon €'luk bir kabul edilebilir sapma aşması beyan etmiş ve devam eden incelemeler neticesinde bu açığın 4,3 Milyon € olduğu belirlenmiştir. (GSAŞ KAB, 16.05.2014)

31.05.2013 tarihi için belirlenen özsermaye katkılı kabul edilebilir sapma tutarının 45 Milyon € olduğunu ve toplam denk hesap sonucunun T ve T - 1 dönemlerinden yani iki dönemin denk hesap sonucu üzerinde hesaplandığını unutmamak gerekir.

Bu algoritma üzerinden, GSAŞ'nin 2011 – 2012 (ilgili dönem için T – 1) ve 2012 – 2013 (ilgili dönem için T) dönemler kapsamında toplam denk hesap sonucunun 48,3 Milyon € (45 Milyon € + 4,3 Milyon €) olduğu hesaplanabilir. Tablo10.5'de aktardığımız hesap açıklarında yola çıktığımız da 2011 – 2012 dönemi ait denk hesap açığının yaklaşık 10,3 Milyon € olduğu hesaplanabilir. (48,3 Milyon € – 38 Milyon TL)

GSAŞ'nin 2013 – 2014 sezonuna ait 9,4 Milyon €'luk toplam kabul edilebilir sapma tutarı üzerine, UEFA CFCB ile GSAŞ 16.05.2014 tarihinde; 2014 – 2015 ve 2015 – 2016 sezonlarını kapsayan bir anlaşmaya varmıştır. Bu anlaşmaya göre; (GSAŞ KAB, 16.05.2014)

- GSAŞ'nin 2013 – 2014 Sezonuna ait UEFA gelirlerinin 200.000 €'su UEFA tarafından mahsup edilecektir yani UEFA 200.000 € 'luk bir para cezası uygulamış olacaktır.
- GSAŞ, anlaşma süresince çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklı giderlerin arttırmayacaktır.
- 2015 – 2016 izleme süreci sonuna kadar, başa baş şartına uyumu sağlayacaktır. . Mali kriterlere ait teknik bir ifadeyle; 2012 – 2013 (T-2) , 2013 – 2014 (T-1) ve 2014 – 2015 (T) dönemleri için kabul edilebilir sapma azami 30 Milyon € olacaktır.

UEFA'nın 2015 – 2016 izleme sezonu kapsamında GSAŞ için cezai yaptırım talebi hem denk hesap şartlarının ihlali hem de yapılmış olan anlaşmaya dair kriterlere uyum şartının GSAŞ tarafından karşılanamamış olmasıdır.

GSAŞ, 2015 – 2016 izleme döneminde denk hesap şartı ihlali neticesinde 1 yıl süre ile UEFA turnuvalarından men cezası almıştır. (GSAŞ KAB, 02.03.2016)

İlgili ceza, GSAŞ'nin Avrupa kupalarına katılmaya hak kazandığı sezonda uygulanacaktır. 2016 – 2017 sezonunda Avrupa kupalarına katılım sağlanamaz ise ceza

bir sonraki yıla ertelenmiş olacak ve 2017 – 2018 sezonlarında Avrupa kupalarına katılmaya hak kazanıldığında; ceza uygulanacaktır. Ancak 2017 – 2018 sezonunda da Avrupa kupalarına katılmaya dair bir sportif başarı gerçekleşemez ise, ceza geçerliliğini kaybetmiş sayılacak ve ilerleyen dönemlere söz konusu ceza kapatılacaktır. Diğer bir taraftan UEFA, Galatasaray'ın mali yapısını ve maaş giderlerini izlemeye devam edecektir. (GSAŞ KAB, 02.03.2016)

GSAŞ, ceza ile ilgili yaptığı özel durum açıklamasında cezayı “ **kötünün iyisi** ” olarak nitelendirmekle birlikte; yönetimin ve camianın konu ile ilgili üzüntüsünü bildirmiştir. (GSAŞ KAB, 02.03.2016)

8.2.3. UEFA Lisansında Beşiktaş

Beşiktaş ilk olarak; 30 Haziran 2011 ve 30 Eylül 2011 dönemleri kapsamında sürdürülen “Vadesi Geçmiş Borcun Olmaması” (bu dönemde devamlı takip süreci işletilmektedir) kriterine takılmış ve Avrupa kupalarından bir yıl men cezası almıştı.

Beşiktaş, UEFA müsabakalarından men cezasına dair CAS davası açmış ancak CAS, Beşiktaş 'ın kararını onamıştı. İlgili davanın içerisinde hem FFP ihlalleri hem de Beşiktaş'ın dava döneminden önceki yönetiminin kulübün borç durumu ile ilgili UEFA'ya gerçeğe aykırı beyanda bulunması bulunuyordu. Uzmanlar, ihlallerin diğer kulüplerle karşılaştırma yapılamayacak derecede yüksek olduğunu ve yanlış beyanda bulunmuş olmasının; davayı kazanılamayacak boyuta getirdiğini belirtmektedir. (WEB_64)

2013 – 2014 Sezonu ile birlikte denk hesap şartlarının da devreye alınması ile birlikte UEFA, Beşiktaş'ın denk hesap koşullarını incelemek üzere bir inceleme başlatmıştır. (BJKAŞ KAB, 26.09.2014)

İlgili görüşme ile ilgili, basında belirtildiği üzere görüşmeye, Beşiktaş Kulübü Hukuk İşlerinden Sorumlu Yöneticisinin katılmış; UEFA 'nın gerekli gördüğü belgelerin sunulduğu görüş alışverişinde bulunulduğu ve sürecin devam ettiği ancak bu olayın UEFA'ya bir savunma vermek biçiminde yansıtılmaması gerektiği, görüşmenin geçmiş dönem borçlarının yapılanması ile ilgili bir görüşme olduğu, toplantıya katılan yetkili tarafından aktarılmıştır.(WEB_62)

UEFA'nın Beşiktaş için sürdürdüğü soruşturma süreci, BJKAS ile UEFA Mali, Kontrol Komitesi arasında imzalanan yapılandırma anlaşması ile 08.05.2015 tarihinde sonlanmıştır. (BJKAŞ KAB, 08.05.2016)

Söz konusu yapılandırma anlaşması, 2015/2016 ile 2018/2019 sezonları aralığında toplam dört sezonu kapsamaktadır ve kulüp 2018/2019 izleme sürecinde denk hesap şartlarına uymayı taahhüt etmektedir. (BJKAŞ KAB, 08.05.2016)

Yapılanma anlaşmasının detayları ve yaptırımları aşağıdaki gibidir; (BJKAŞ KAB, 08.05.2016)

- 2015/2016 sezonu için denk hesap açığı azami 20 Milyon € olacaktır,
- 2016/2017 sezonu için denk hesap açığı azami 10 Milyon € olacaktır,
- 2015/2016 sezonunda UEFA A Listesine 22 oyuncu dahil edilebilecektir. (UEFA A Listesi 25 oyuncudan oluşur)
- 2016/2017 sezonunda UEFA A Listesine 23 oyuncu dahil edilebilecektir. (UEFA A Listesi 25 oyuncudan oluşur)
- Anlaşma şartlarına uyulması durumunda 2017/2018 sezonunda UEFA A listesinde oyuncu sınırlaması kaldırılacaktır.
- Anlaşma süresince UEFA A Listesine dahil edilebilecek yeni oyuncu transferlerine sınırlama getirilmiştir. İlgili yeni transfer için, Sezon bazında net transfer gelirlerinin pozitif olması şartı kabul edilmiştir. (transfer geliri – transfer harcamaları) Bu durum, anlaşma şartlarına uyulması durumunda 2017/2018 sezonu itibariyle kaldırılacaktır. Hali Hazırda UEFA 2014/2015 A listesinde yer alan oyuncular ve sözleşmesi bitmiş serbest oyuncular ile imzalanacak sözleşmeler; bu kapsama alınmayacaktır.
- 2015/2016 ve 2016/2017 sezonlarında, personel giderleri / toplam gelirler oranına ve futbolcu lisanslarına getirilen sınırlandırmalara uyulacaktır.
- Toplamda 5.5 Milyon € tutarında UEFA katılım gelirlerine el konulmuştur;
 - 1,5 Milyon €, 2015/2016, 2016/2017 ve 2017/2018 sezonlarında üç eşit taksitle UEFA'ya ödenecektir,
 - Kalan 4 Milyon € tedbir şartlı olup, anlaşma şartlarına uyulması durumunda ilerleyen dönemlerde UEFA tarafından kaldırılacaktır.

BÖLÜM 9. SONUÇ ve ÖNERİLER

UEFA'nın lisanslama ve izleme süreci kapsamında, TFF aracılığı ile uyguladığı mali kriterlerin ülkemizdeki futbol kulüplerinin mali tabloları ve finansal raporlamaları üzerinde 6 temel etkisinden söz edilebilir. Her bir unsur birbirleri ile etkileşimli olmakla birlikte topyekûn güçte, ülkemiz spor endüstrisinin finansal raporlama etkinliğine olumlu bir yön verecektir. Belirlediğimiz altı temel etki sırası ile verilmiştir.

- Çeşitlilik Etkisi
- Performans Etkisi
- Yönetim Muhasebesi Etkisi
- Özgünlük Etkisi
- Denetim Etkisi
- Uzmanlaşma Etkisi

UEFA Mali kriterlerinin şart koştuğu finansal tablolar ile birlikte; bir futbol kulübünün hazırlamakla yükümlü olduğu finansal rapor setlerine ait çeşitlilik, diğer sektörler dikkate alındığında, pek karşılaşılmayacak bir yelpazeye sahip olmaktadır. Finansal raporlamayı talep eden mercilerin ve raporlamaya dayanak olan mevzuat şartlarının birlikte gösterimini muhatap kulüp çerçevesinde Tablo 9.1'de gösterebiliriz.

Tablo 9.1 UEFA Kriterleri Dahilinde Türkiye’de Futbol Kulüplerinin / Şirketlerinin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Raporlama Setleri

	İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Futbol Kulübü		Bilanço Esasına Göre Defter Tutar Futbol Kulübü		Futbol Kulübü İktisadi İşletmesi		Futbol Anonim Şirketi		Halka Açık Futbol Anonim Şirketi		Süper Lig Takımları, 1. Lig Takımları, 2. Lig Takımlarına Özgü Ek Finansal Raporlama	
	Rapor / Tablo	Rapor Raporlamada Referans	Rapor Raporlamada Referans	Rapor Raporlamada Referans	Rapor Raporlamada Referans	Rapor Raporlamada Referans	Rapor Raporlamada Referans	Rapor Raporlamada Referans	Rapor Raporlamada Referans	Rapor Raporlamada Referans	Rapor Raporlamada Referans	Raporlamada Referansı
İşletme Hesabı Tablosu	Z	DK, VUK, MSUGT	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Bilanço	-	-	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK,TTK, VUK, MSUGT	Z	TTK, VUK, MSUGT	-	-
Gelir Tablosu	-	-	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK,TTK, VUK, MSUGT	Z	TTK, VUK, MSUGT	-	-
Satışların Maliyeti Tablosu	-	-	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK, VUK, MSUGT	Z	DK,TTK, VUK, MSUGT	Z	TTK, VUK, MSUGT	-	-
Fon Akım Tablosu	-	-	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK,TTK, VUK, MSUGT	İ	TTK, VUK, MSUGT	-	-
Nakit Akım Tablosu	-	-	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK,TTK, VUK, MSUGT	İ	TTK, VUK, MSUGT	-	-
Kar Dağıtım Tablosu	-	-	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK,TTK, VUK, MSUGT	İ	TTK, VUK, MSUGT	-	-
Öz Kaynak Değişim Tablosu	-	-	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK, VUK, MSUGT	İ	DK,TTK, VUK, MSUGT	İ	TTK, VUK, MSUGT	-	-
Finansal Durum Tablosu	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS	Z	2016 KLMFPT
Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS	Z	2016 KLMFPT
Nakit Akım Tablosu	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS	Z	2016 KLMFPT
Öz Kaynak Değişim Tablosu	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS	Z	2016 KLMFPT
Faaliyet Raporu	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	TTK, SPK, SPFRİET, TMS/TFRS	Z	2016 KLMFPT
UEFA Bilançoları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	2016 KLMFPT
UEFA Gelir Tabloları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Z	2016 KLMFPT

UEFA Mali kriterleri, hukuki ve mali yapısı her ne olursa olsun ilk üç ligde müsabakalara katılması söz konusu olan kulüp için özel bir finansal raporlama seti hazırlama şartı koşmaktadır. Söz konusu set TMS/TFRS şartlarına atıf yapmakta ve UEFA Bilançoları ve UEFA Gelir Tabloları gibi UEFA Mali Kriterlerinin belirlediği metodolojiye göre hazırlanmış ek raporlar, Oyuncu Tanımlama Tablosu vs. gibi finansal tabloları destekleyici raporlar talep etmektedir.

Bir başka bakış açısıyla, Türkiye 2. Lig’inde futbol kulüpleri, tıpkı halka açık şirketler gibi TMS/TFRS kapsamında finansal raporlama yapacağı anlaşılmaktadır. Uluslararası çerçevede uygulanabilir bir sistem olan UEFA Mali Kriterleri, UEFA üyesi diğer kulüpler ile aynı dili konuşan finansal raporlar türetilmesini sağlamaktadır.

Günümüzde, hacmi oldukça büyük işletmeler dahi TMS/TFRS disiplinini uygulamazken, spor kulüplerinin uygulamakla yükümlü olması olumlu yönde dikkat çekici bir durumdur.

UEFA mali kriterleri belirli göstergeleri üzerinden finansal performansın takibini sürekli kılar. Dolayısıyla finansal raporlar, ilgili performans kriterlerini sürekli izleyecek nitelikte hazırlanırlar. Hazırlanan finansal raporların döndürdüğü bilgilerin karşılaştırılacağı kabul koşulları tanımlıdır.

Tablolar, izleme ve iyileştirme aracı olma niteliklerini arttırırlar.

UEFA kriterleri, denk hesap şartlarında kademeli bir performans sistemi ile iyileştirme izleme imkanı da sunar. Ulusal denk hesap koşulları ile oransal gelir gider dengesine dair performans takip edilirken, UEFA denk hesap koşulları ise final hedef olan tutarsal gelir gider dengesi performansını takip edilir. Dolayısıyla performans yönetiminde basamaklı artış önemli bir geliştirme aracı iken bir o kadar da önemli bir motivasyon kaynağıdır.

Vadesi geçmiş borçlar, net borç ve performans göstergeleri, futbol ekonomisindeki rekabetin sürekliliği ilkesini tüm endüstri bünyesinde güvence altına almayı, endüstrideki diğer tarafların mali yapısını dengelemeyi hedefler.

UEFA Mali Kriterleri, her ne kadar dışa dönüş bir raporlama ve performans sistemi gibi gözükse de aslında kulübü, sürekli finansal yapısını takip etmek, kendisine has hedefleri ve şartları sağlamaya yönelik bütçe, maliyet ve nakit akış planı hazırlamaya teşvik eder. UEFA mali kriterleri, kulüp içerisinde bir yönetim muhasebesi disiplini oluşmasını sağlar. Disiplinin temelinde TMS/TFRS olması, diğer bir taraftan VUK etkilerinin dikkate alınması sağlanır.

Örneğin kulüp çalışanlarına sunduğu faydalardan kaynaklı sosyal güvenlik kurumuna ve vergi dairesine vadesi geçmiş bir borca sahip olmayacağını en başından taahhüt eder. Kulüp zamanında ödemekle yükümlü olduğu borcunu bütçeleyecek ve ödemenin yapılacağı dönemde nakit gücünü hazır tutacaktır.

Üçer aylık periyotlarda nakit ve tahakkuk esaslı bütçe yapmaya teşvik eden bir sistemde ortaya çıkan finansal raporların ve finansal planların kalitesi de gün geçtikçe artacak, kulübe mali ve sportif başarı getirecek çıktılar türetilmesine dair güvence veren bir sistem oluşacaktır.

Denk hesap koşullarının bütçelenmesi ile birlikte ilgili giderlerden indirilebilecek kadın sporu, gençlik geliştirme faaliyetleri vs. gibi sınıflar, kapsama giren ilgili gelirler

vs. dahil tüm denk hesap şartları dönemin aksiyon planına göre, faaliyet tabanlı bir bütçe ile planlanabilir. Dolayısıyla sportif ve alt yapı faaliyetleri ile iktisadi faaliyetler arasında hazır bir model ile UEFA kriterlerine uygun bir gelir – gider planlaması yapılabilir.

Sistem, kulüpleri her koşulda yönetim muhasebesi yapmaya yönlendirir. Dönem başında faaliyetlerini bütçelemeyen ya da bütçeleyip planladığı şartlara uyamayan kulüpler, göstergeleri aşmaları durumunda bir sistem şartı olarak bütçe yapmakla yükümlüdür. Dolayısıyla yönetim muhasebesinden kaçış yoktur.

Kulüp, şartları sağlayamadığında gönüllü olarak anlaşma sürecine gidebilir. Bu noktada da bütçeleme ve planlama süreci devreye girecek ve süreç daha da çetin geçecektir. Tüm çabalar, kulübü planlama yapmaya yönlendirmektir.

UEFA Mali kriterlerine göre hazırlanacak tablolar, bir futbol kulübüne ya da şirketine özgü iktisadi yapı dikkate alınarak hazırlanırlar. Finansal tablo kalemleri, açıklamalar, faaliyet raporları, detay seviyede hazırlanan bilgiler, hesap planları ve denetimler özgündür.

Futbola özgü finansal bilgi türeten bir sistem, futbol endüstrisinin etkinliğini ve kulüplerce dinamiklerin anlaşılmasında disiplini arttıracak, ortak bir dil oluşturacaktır.

Çoğu zaman işletmeler, kendilerine özgü hesap planı ve finansal rapor üretmekte zorlanırlar. Kavramsal çerçevesinin ve muhasebe standartlarının önerdiği özgün ve efektif raporlama yaklaşımında UEFA Mali Kriterleri bir rehber niteliği de taşır.

Özgünlük açısından unutulmamalıdır ki, denetim faaliyetleri için de futbol kulübüne özgü denetim noktaları belirlenmiştir.

Denetim, hazırlanan finansal bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini belirleyen önemli bir süreçtir. Birçok işletme bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirmezken, UEFA mali kriterleri ile kulüpler bağımsız denetim süreçlerini yaşayacaklardır.

Denetim hem iç hem dış çevre için büyük önem taşır. Dış çevre finansal tablo kullanıcıları, bilgilerin güvenilirliği hakkında bir güvene sahip olurlar. Ancak iç çevre yani konumuzda kulüp hem iç kontrol sisteminin etkinliği, hem ürettiği finansal bilgilerin güvenilirliği hakkında bilgi sahibi olurken, denetim sürecinin verdiği disiplin ile kurallara uygun çalışma kültürünü pekiştirecektir. Denetim bir sürekli geliştirme ve iyileştirme aracıdır.

Finansal raporların ulusal mevzuat şartlarına, TMS/TFRS 'na, KLMFPT 'a ve futbol endüstrisi dinamiklerine göre hazırlandığından, raporların türetilmesinin ve bütçelerin hazırlanmasının her aşamasında görev alan muhasebe, finans, insan kaynakları,

pazarlama, kalite güvence personelleri dahil tüm personel; konusunda uzman olmak durumundadır. Söz konusu finansal raporlama futbol mevzuatından ileri muhasebe uygulamalarına, derin bir kapsama sahiptir. Ülkemizin spor mevzuatı bu çerçevede iyi bilinmeli, ulusal mevzuatla birlikte uluslararası mevzuata da hakimiyet sağlanmalı, planlamanın etkin yapılabilmesi için spor endüstrisi de çok iyi bilinmeli, takip edilmelidir.

İlgili finansal raporların denetimini gerçekleştirecek meslek mensupları da, bu alanda uzmanlaşmak durumunda kalacaklardır.

Dolayısıyla UEFA mali kriterleri, futbol endüstrisinin finansal yönetiminde ve ilgili tüm alanlarda görevli personeli uzmanlaşmaya yönlendirmektedir.

Çalışmamız neticesinde, kulüplerin finansal raporlaması için bazı öneriler de tespit edilmiştir.

UEFA Mali kriterleri ve uygulamaları futbol kulüplerinin mali yapısına (ve etkileşimli diğer yönetsel unsurlara) önemli derecede etki eden sonuçlar türetir. Bu çerçevede hisseleri halka açık futbol şirketleri, özel durum açıklamalarında kriterlerin uygulanmasına dair daha açıklayıcı bilgiler sunabilirler, dönemsel finansal raporlarında mali kriterlerin istediği detaylarda olmasa dahi, özet UEFA bilançolarına ve gelir tablolarına yer verebilirler. Bu tablolar, izleme döneminin 3 ardışık dönemden oluşmasından dolayı, üç dönem karşılaştırmalı sunulabilir. Vadesi geçmiş borçlar hakkında açıklayıcı bilgilere, bilançolarda transferlerden kaynaklı alacakların / borçların ayrıştırılarak sunumuna yer verebilirler. Kamuya sunulan raporlamanın UEFA şartları hakkında bilgi vermesi, kavramsal çerçeve perspektifinde önemlidir.

Mali raporlarını Web sitelerinde yayınlayan kulüpler de UEFA bilançosu ve gelir tablosu ile sunum yapmayı tercih edebilirler. Böylece taraftarlar ve ilişkili çevreler tarafından daha kolay anlaşılır bir bildirim fırsatı yakalanabilir.

UEFA kriterlerine göre hazırlanan nakit akım tablosunda, işletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışlarının dolaysız yöntem ile hazırlanması daha uygun olmakla birlikte, dolaylı sunumun standartlaştırılması düşünülebilir. Proforma bir nakit akım tablosunun hazırlanıp ardından gerçekleşen işletme faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışlarını dolaylı sunmak, sunumun etkinliğini düşürecektir.

Aşağıdaki kalemlerin nakit akım tablolarında yer alması, tarafımızca önerilmektedir;

- İşletme Faaliyetleri: Personele Yapılan Ödemelerden Kaynaklı Nakit Çıkışları

- İşletme Faaliyetleri: SGK / Vergi Dairesine Yapılan Ödemelerden Kaynaklı Nakit Çıkışları
- Yatırım Faaliyetleri: Diğer Futbol Kulüplerine Yapılan Ödemelerden Kaynaklı Nakit Çıkışları (Transferden Kaynaklı Nakit Çıkışı)

Futbol kulüplerinde “Satışların Maliyeti” tespiti için standartlaştırmalar yapılabilir. Kriterler “Satışların Maliyeti” kavramı ile ilgilenmese de yol gösterici nitelikte bir standartlaştırma, başvuru dosyasında belirtilebilir.

UEFA Mali kriterleri kapsamında raporlama ve bütçeleme yapmak üzere basit yazılım uygulamaları geliştirilebilir. Geliştirme çalışmalarında UEFA Club Licensing and Financial Fair Play CL/FFP IT Solution Toolkit, bilgileşim (benchmarking) girdisi olarak kullanılabilir.

UEFA Mali kriterleri diğer kriterler ile birlikte, bir iç kontrol sisteminin varlığını esas kılar. ISO 9001 ve benzeri yönetim sistemlerini lisanslama şartları ile paralel kurarak etkin bir iç kontrol sistemi tanımlanabilir.

UEFA Mali kriterleri gündeme geldiğinde, çoğunlukla kulüplerimizin yaşayacakları yaptırımlar, kriterlere uyum aşamasında yaşadıkları zorluklar, finansal performanslarının olumsuz durumu üzerinde durulmaktadır. Bu izlenim, görsel ve yazılı toplu iletişim kanallarından kolaylıkla edinilebilir. Ancak kriterlerin ülkemiz futbol kulüplerinin finansal raporlama sistemine ve finansal raporlamanın mutfağı olan muhasebe disiplinine olumlu etkisi üzerinde pek durulmamaktadır.

Kriterlerin majör yükümlülükler ve yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda da oldukça ciddi yaptırımlar barındırdığı yadsınamaz ve elbette ki bu husus gündem oluşturmalıdır. Etkin bir finansal yapı, kurumun içinde bulunduğu endüstri dinamiklerini iyi anlayarak tanımlanmış stratejiler, bu stratejilerden pratiğe aktarılmış etkin hedef – aksiyon planları ve planları sürekli iyileştirerek uygulayan etkin bir icra yapısı ile mümkündür.

Strateji geliştirme ve uygulama; rakipleri, paydaşları, iç ve dış çevreyi anlayarak ve dikkate alarak oluşturulabilir. Kulüp sportif faaliyetlerde ve iktisadi başarılarında süreklilik sağlamak adına planlama disiplinlerini uygulamalıdır. Bu doğrultuda finansal disiplin açısından bütçeleme, sonuçları etkin ve amacına uygun bir raporlama sistemi ile izleme, raporlama sisteminin döndürdüğü sonuçların kabul edilebilir bir başarıyı işaret edip etmediğini görebilmek için de kontrol parametreleri ile çalışma esastır. UEFA Mali

kriterleri, sürdürülebilir kulüp ve futbol endüstrisi başarısını; özetlemeye çalıştığımız bu disiplinler yaklaşım ile sağlayacak alt yapıyı hazırlar.

Sürdürülebilir bir futbol kulübü yönetiminde; kriterlerin kulüplerin finansal raporlama sistemi için sağladığı yönlendirmeler, denetimler, yaptırımlar, kontrol mekanizmaları ve uzlaşma müesseselerinin planlama – izleme süreçleri dahil aktarmaya çalıştığımız tüm unsurlar büyük öneme sahiptir.



KAYNAKLAR

Kitaplar:

- [1] Akşar, T., (2013), "Krizdeki Futbol", Literatür Yayıncılık, İstanbul, Türkiye
- [2] Aladanlı, B., Çördük, Ü, (2009), "Futbol Tarihi ve Sporda İlkler", Yeşil Elma Yayıncılık, İstanbul, Türkiye
- [3] Argan, M., Katırcı, H, (2002), "Spor Pazarlaması" , Nobel Yayın, Ankara, Türkiye.
- [4] Avcı, M., Yılmaz Gümüş, V, (2015), "Avrupa Futbol Mevzuatının Bazı Temel Metinleri (UEFA Mevzuatı)", Legal Yayıncılık, İstanbul, Türkiye
- [5] Budak, G., (2005), "İşletmelerde Bürokratik Sabotaj", Altın Nokta Basın Yayın Dağıtım, İzmir, Türkiye.
- [6] Cebeci,S., (2014), "Bilimsel Araştırma ve Yazman Teknikleri", ALFA Basım Yayım Dağıtım,İstanbul, Türkiye
- [7] Çelik, O., (2014), "Lisanslama Sınavlarına Çalışma Kitapları : Muhasebe ve Finansal Raporlama", Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu,
- [8] Çetin, Ç., (2015), "Spor İletişimi - Spor Televizyon Birlikteliği Sattırıyor", Nobel, Ankara, Türkiye
- [9] Erdemli, A., (2002), "Temel Sorunlarıyla Spor Felsefesi", E Yayınları, İstanbul, Türkiye
- [10] Erkoç, Z., (2006), "İnsan Kaynakları Yönetimi ve Kalite Yönetim Sistemi Terimler Sözlüğü", Alfa Yayınları, İstanbul, Türkiye
- [11] Ertaş, Ş., Petek, H, (2011), "Spor Hukuku", Yetkin Yayınları, Ankara, Türkiye
- [12] Fişek, K., (1985), "100 Soruda Türkiye Spor Tarihi", Gerçek Yayınevi, İstanbul, Türkiye
- [13] Gülşen, R., (2013), "Spor Hukuku", Adalet Yayınevi, Ankara, Türkiye
- [14] Haftacı, V., (2013), "Şirketler Muhasebesi", Umuttepe Yayınları, Kocaeli, Türkiye
- [15] Karaman, T., (2015), "Sporun Dengeleri",Sinemis Yayın Grup, Ankara, Türkiye
- [16] Mâhmud el-Kâşgarî , (1074), "Dîvânü Lugâti't Türk ", (R. DANKOFF, J. KELLY, Trans), Kabalcı Yayınevi, İstanbul, Türkiye. (Original work published Not Known).
- [17] Merih, K., Akşar, T, (2006), "Futbol Ekonomisi", Literatür Yayınları, İstanbul, Türkiye
- [18] Örtten, R., Kaval, H., Karapınar, A, (2013), "Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama Ve Yorumları", Gazi Kitapevi, Ankara, Türkiye
- [19] Özdoğan, O., (2014), "Türkiye'de Sorun Vergilendirilmesi", Legal Yayıncılık, İstanbul, Türkiye
- [20] Öztürk, S.A.,(Eds.), (2012), "Spor Pazarlaması", Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Türkiye
- [21] Sevilengil, O., (2014), "Genel Muhasebe", Gazi Kitapevi, Ankara, İstanbul
- [21] Şimşek, M., (2004), "Toplam Kalite Yönetimi", Alfa / Aktüel Kitapevi, İstanbul, Türkiye

- [22] Üçışık, F., (2011), "Spor Hukuku", Ötüken, İstanbul, Türkiye
- [23] Ünivar, A.R., Gürkan, B, vd., (2010), "Kurumsal Yönetim İlkeleri İşğında Türk Futbol Kulüpleri Yönetim Rehberi", Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları, İstanbul, Türkiye
- [25] Yıldız, D., (1979), "Türk Spor Tarihi", EKO Matbaası, İstanbul, Türkiye

Ceviri Kitaplar:

- [1] Breuer, C., Thiel, A., (Eds.), (2011), "Spor Yönetimi", (C. Tınaz, Trans)(M. Bakır, Eds.), Beta Basım Yayım, İstanbul, Türkiye. (Original work published XXX).
- [2] Voigt, D., (1998), "Spor Sosyolojisi", (A. Atalay, Trans), Akım Yayınları, İstanbul, Türkiye. (Original work published 1971)

Tezler:

- [1] Oner, S., (2011), "Sporda Sosyal Güvenlik", Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi (298693), T.C. Selçuk Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Spor Yöneticiliği Ana Bilim Dalı, Konya, Türkiye

Makaleler:

- [1] Devecioğlu, S, (2005), "Türkiye'de Spor Sektörü Stratejilerinin Geliştirilmesi", Verimlilik Dergisi, 2005/2 (2005), 117-134, Türkiye
- [2] Ekmekçi, A.D., Ekmekçi, R. , İrmış,A. ,(2013), "Küreselleşme ve Spor Endüstrisi", Pamukkale Journal Of Sport Sciences, 4/1 (2013), 97-117, Türkiye
- [3] Güngör, A.,(2014), "Futbol Endüstrisinde Sportif Başarı İle Finansal Performans Arasındaki İlişkinin Analizi ve Türkiye Uygulaması", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2014/1, 16-36, Türkiye
- [4] Kocaoğlu, N.K., (2011), "Futbol Şirketlerinin Halka Açılması", Ankara Barosu Dergisi, 2011/4, 69-109, Türkiye
- [5] Yazıcı, A.G., (2014), "Toplumsal Dinamiz Ve Spor", Uluslararası Türkçe Edebiyat Kültür Eğitim Dergisi, 3/1 (2014), 394-405, Türkiye

Mevzuat / Kanunlar / Yönetmelikler / Tebliğler / Talimatlar :

- [1] 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği
- [2] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- [3] 25772 Dernekler Yönetmeliği
- [4] 25869 Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği
- [5] 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ana Yasası

- [6] 3289 Sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun
- [7] 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
- [8] 4857 Sayılı İş Kanunu
- [9] 5253 Sayılı Dernekler Kanunu
- [10] 5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunu
- [11] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- [12] FIFA Statutes April 2015 Edition
- [13] Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatı (2014-2015)
- [14] Kulüp Lisans ve Mali Fair Play Talimatı (2016)
- [15] Sermaye Piyasası Özel Durumlar Tebliği, II:15.1
- [16] Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, XI:29
- [17] SPK Haftalık Bülteni, 2002/6
- [18] Spor Toto Süper Lig Müsabakaları Statüsü, 2015 - 2016 Sezonu
- [19] TFF Amatör Futbol Tecil ve Transfer Talimatı, Ekim 2008
- [20] TFF Futbol Menajerleri İle Çalışma Talimatı, Haziran 2015
- [21] TFF Futbol Müsabaka Talimatı, Ağustos 2013
- [22] TFF Teknik Adamların Statüsü ve Çalışma Esasları Talimatı, Ağustos 2010
- [23] TFRS 13
- [24] TMS 23
- [25] TMS 38
- [26] Türkiye Futbol Federasyonu Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı (2014)
- [27] Türkiye Futbol Federasyonu Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı (2016)
- [28] TFF Kulüp Lisanslama Sistemi 2015 – 2016 Lisanslama Sezonu Süper Lig ve 1. Lig Mali Kriterler
- [29] TFF Kulüp Lisanslama Sistemi 2016 – 2017 Lisanslama Sezonu Süper Lig ve 1. Lig Mali Kriterler Başvuru Dosyası
- [30] Türkiye Futbol Federasyonu Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı Başvuru Dosyası
- [31] Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü
- [32] Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi
- [33] UEFA Club Licensing and Financial Fair Play CL/FFP IT Solution Toolkit (2015)
- [34] UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations (2012)
- [35] UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations (2015)
- [36] UEFA Statutes 2015 Edition

Kurum Raporları ve Bildirimleri:

- [1] TFF Bağımsız Denetimden Geçmiş 31 Mayıs 2015 Tarihli Gelir Tablosu
- [2] Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları 31 Mayıs 2014 Tarihi İtibariyle ve Aynı Tarihte Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu, 11/08/2015
- [3] Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. Kamu Aydınlatma Bildirimi, 16/05/2014
- [4] Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. Kamu Aydınlatma Bildirimi, 19/01/2016
- [5] Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. Kamu Aydınlatma Bildirimi, 02/03/2016

- [6] Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Sona Eren Yıla İlişkin Konsolide Finansal Tablolar, 08/08/2015
- [7] Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. 28 Şubat 2015 Tarihi İtibariyle Sona Eren Yıla İlişkin Konsolide Finansal Tablolar, 08/08/2015
- [8] Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. 2004 Faaliyet Raporu
- [9] Galatasaray Spor ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş. 28 Şubat 2015 Tarihi İtibariyle Sona Eren Yıla İlişkin Konsolide Finansal Tablolar, 08/08/2015
- [10] Galatasaray Spor Kulübü Tüzüğü
- [11] Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi
- [12] Fenerbahçe Spor Kulübü Tüzüğü
- [13] Fenerbahçe Futbol Anonim Şirketi 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Sona Eren Yıla İlişkin Konsolide Finansal Tablolar, 10/08/2015
- [14] Fenerbahçe Futbol Anonim Şirketi 31 Mayıs 2014 Tarihi İtibariyle Sona Eren Yıla İlişkin Konsolide Finansal Tablolar, 08/08/2015
- [15] Fenerbahçe Futbol Anonim Şirketi 31 Mayıs 2012 Tarihi İtibariyle Sona Eren Yıla İlişkin Konsolide Finansal Tablolar, 08/08/2015
- [16] Fenerbahçe Futbol Anonim Şirketi 31 Mayıs 2011 Tarihi İtibariyle Sona Eren Yıla İlişkin Konsolide Finansal Tablolar, 10/08/2015
- [17] Fenerbahçe Futbol A.Ş. Kamu Aydınlatma Bildirimi, 20.11.2015
- [18] Fenerbahçe Futbol A.Ş. Kamu Aydınlatma Bildirimi, 04.12.2015
- [17] Fenerbahçe Futbol A.Ş. 01.06.2014 - 31.05.2015 Faaliyet Raporu
- [19] Deloitte Money League 2016, Deloitte Sport Business Group
- [20] Deloitte Money League 2015, Deloitte Sport Business Group
- [21] Deloitte Money League 2014, Deloitte Sport Business Group
- [22] Beşiktaş Sportif Ürünler Sanayi ve Ticaret A.Ş. Esas Sözleşme / TC Beyoğlu Beşinci Noterliği, 16.01.2001:035517
- [23] Beşiktaş Jimnastik Kulübü Tüzüğü
- [24] Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. Kamu Aydınlatma Bildirimi, 26.09.2014
- [25] Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. Halka Arz İzahnamesi
- [26] Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. 31 Mayıs 2015 Tarihi İtibariyle Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu, 31/07/2015

İnternet:

- [1] WEB_1, Türk Dil Kurumu Web Sitesi,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.573516c9d8d910.09249443,07.12.2015
- [2] WEB_2,Türk Dil Kurumu Web Sitesi,
http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts, 07.12.2015
- [3] WEB_3,(2015),Finans Q Portalı,<http://www.finansq.com/rasyonalizasyon.html>, 42345
- [4] WEB_4, (2014), Arthur Mitzman, Encyclopædia Britannica WEB Sitesi,
<http://global.britannica.com/biography/Max-Weber-German-sociologist>, 09.12.2015.
- [5] WEB_5, Dokuz Eylül Üniversitesi Spor Bilimleri ve Teknolojisi Yüksek Okulu WEB Sitesi,

- http://Web.deu.edu.tr/sbt/index.php?option=com_content&view=article&id=54&Itemid=76, 12.12.2015
- [6] WEB_6, Statistica WEB Sitesi, <http://www.statista.com/statistics/194122/sporting-event-gate-revenue-worldwide-by-region-since-2004/>, 22.02.2016
- [7] WEB_7, Statistica WEB Sitesi, <http://www.statista.com/statistics/241885/sporting-goods--sportswear-companies-revenue-worldwide/>, 22.02.2016
- [8] WEB_8, Sport Cheat Sheet WEB Sitesi, <http://www.cheatsheet.com/sports/the-7-highest-paid-athletes-in-2015.html/?a=viewall>, 22.02.2016
- [9] WEB_9, The Asian Football Confederation (AFC) Web Sitesi, <http://www.the-afc.com/about-afc>, 15.01.2016)
- [10] WEB_10, Confederation Of African Football Web Sitesi, <http://www.cafonline.com/en-us/caf/background.aspx>, 15.01.2016)
- [11] WEB_11, The Confederation of North, Central America and Caribbean Association Football Web Sitesi, <http://www.concacaf.com/concacaf>, 15.01.2016)
- [12] WEB_12, Oceania Football Confederation Web Sitesi, <http://www.oceaniafootball.com/ofc/AboutOFC/tabid/182/SR/4e67d73c-e5dc-4209-bf3f-32a0ed56f209/PageContentType/HISTORY/language/en-US/Default.aspx>, 15.01.2016)
- [13] WEB_13, TFF Web Sitesi - Ülkemizde Futbolun Doğuşu, <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=293>, 15.01.2016
- [16] WEB_16, Türkiye Amatör Spor Kulüpleri Konfederasyonu Web Sitesi, <http://www.taskk.org.tr/tr/pages/spor-kulubu-nasil-kurulur/11>, 26/03/2015)
- [17] WEB_17, Türkiye Futbol Federasyonu Web Sitesi, <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/0000002015/Ligler/Amatorler/Tescil-Edilecek-Kuluplerde-Aranacak-Kriterler-ve-Tescil-Bedelleri.doc>, 29/03/2015)
- [18] WEB_18, Dernekler Web Sitesi, <http://www.dernekler.gov.tr/tr/Anasayfalinkler/kamu-yararina-calisan-dernekler.aspx>, 17.01.2016)
- [19] WEB_19, Dernekler Web Sitesi, <http://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/sss/kamu-yararina-calisan-dernek.aspx>, 18.01.2016
- [20] WEB_20, (2007), Sabahattin DEVECİOĞLU, Academia.edu - platform for academics to share research papers, https://www.academia.edu/3032037/Futbolun_Yasal_Evrimi_ve_Son_Geli%C5%9Fmeler, 16/11/2015)
- [21] WEB_21, (2011), Mintez ŞİMŞEK, Alomaliye.com Güncel Mevzuat ve Ekonomi WEB Sitesi, <https://www.alomaliye.com/2011/07/13/derneklerin-ticari-faaliyetleri-tacir-olmalari-ve-tacirlikten-dogan-sorumluluklari-mintez-simsek-mufettis-turk-kizilayi-teftis-kurulu/>, 16/11/2015)
- [22] WEB_22, (2011), Ali TEZEL, Ali TEZEL Sosyal Güvenlik Müşavirliği WEB Sitesi, <http://www.alitezel.com/index.php?sid=yazi&id=4647>, 04.02.2016
- [23] WEB_23, (2013), Ramazan ÇANAKKALELİ, Taraf Gazetisi İnternet Sitesi, <http://arsiv.taraf.com.tr/yazilar/ramazan-canakkaleli/sporcularin-sosyal-guvenlik-haklari/25541/>, 04.02.2015

- [24] WEB_24,(2015), İbrahim YILMAZ, Anadolu Haber Ajansı İnternet Sitesi, <http://aa.com.tr/tr/spor/turkiye-futbolda-avrupanin-vergi-cenneti/36705>, 42404
- [25] WEB_25, (2013), Murat Başaran, Futbol Ekonomisi ve Endüstriyel Futbol Hakkında Web Sitesi, <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/hukuk/172-murat-baaran/2564-vergi-kanunlar-bakmndan-oyuncu-transfer-yoentemleri.html>, 01/09/2015)
- [26] WEB_26, Dernekler WEB Sitesi, <http://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/sss/kamu-yararina-calisan-dernek.aspx>, 31.01.2016
- [27] WEB_27, Türk Dil Kurumu WEB Sitesi, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56af2969704888.38978138, 01.02.2016
- [28] WEB_28, Fenerbahçe Spor Kulübü WEB Sitesi, <http://www.fenerbahce.org/index.asp>, 20.01.2016
- [29] WEB_29, Fenerbahçe Spor Kulübü WEB Sitesi, <http://www.fenerbahce.org/kurumsal/detay.asp?ContentID=2>, 20.01.2016
- [30] WEB_30, Fenerbahçe Spor Kulübü WEB Sitesi, <http://www.fenerbahce.org/kurumsal/detay.asp?ContentID=7>, 22.01.2016
- [31] WEB_31, Fenerium İnternet Sitesi, <http://www.fenerium.com.tr/tr/sayfa/hakkimizda-i-1>, 25.01.2016
- [32] WEB_32, (2011), Tuğrul AKŞAR, Futbol Ekonomi WEB Sitesi, <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/mali/110-tugrul-aksar/1475-yanl-halka-arzn-faturas-400-milyon-dolar.html>, 26.01.2016
- [33] WEB_33, Galatasaray Spor Kulübü WEB Sitesi, <http://www.galatasaray.org/s/galatasaray-nasil-kuruldu/13>, 22.01.2016
- [34] WEB_34, Beşiktaş Jimnastik Kulübü WEB Sitesi, <http://www.bjk.com.tr/tr/cms/hakkında/1/>, 23.01.2016
- [35] WEB_35, Beşiktaş Jimnastik Kulübü WEB Sitesi, <http://www.bjk.com.tr/tr/cms/tarihce/2/73/>, 23.01.2016
- [37] WEB_37, Beşiktaş Jimnastik Spor Kulübü WEB Sitesi, <http://www.bjk.com.tr/tr/#>, 28.01.2016
- [38] WEB_38, TFF WEB Sitesi, <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=356>, 42406
- [39] WEB_39, UEFA WEB Sitesi, <http://www.uefa.org/about-uefa/eleven-values/index.html>, 06.02.2016
- [41] WEB_41, UEFA WEB Sitesi, <http://www.uefa.org/protecting-the-game/financial-fair-play/index.html>, 20.04.2015
- [42] WEB_42, Türkiye Futbol Federasyonu WEB Sitesi, <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=217>, 20/04/2015)
- [43] WEB_43, Türkiye Futbol Federasyonu WEB Sitesi, <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=913>, 16/11/2015)
- [44] WEB_44, Türkiye Futbol Federasyonu WEB Sitesi, <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=214>, 17.11.2015
- [45] WEB_45, Türkiye Futbol Federasyonu WEB Sitesi, <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=817>, 25/04/2015)
- [46] WEB_46, Türkiye Futbol Federasyonu WEB Sitesi, <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=687&ftxid=21975>, 27/04/2015)
- [47] WEB_47, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi, [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-\(kayik\)-iliskin-duyuru.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-(kayik)-iliskin-duyuru.html), 16/05/2015)

- [48] WEB_48,(2005),Futbol Ekonomisi ve Endüstriyel Futbol Hakkında Web Sitesi,<http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/genel/123-kutlu-merih/837-futbolcu-aktif-veya-pasif-futbol-muhasebesi-.html>,24.11.2015)
- [49] WEB_49,SPK Web Sitesi,
<http://spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/PrinterFriendly.aspx?nid=19&submenuheader=null>, 24.11.2015)
- [51] WEB_51, Manchester United Resmi WEB Sitesi - Manchester United Plc 2014 Annual Report on Form 20F, <http://ir.manutd.com/~media/Files/M/Manutd-IR/Annual%20Reports/manchester-united-plc-20f-20141027.pdf>, 27.11.2015
- [52] WEB_52, AtaTradeBook Sosyal Yatırımcı Ağı WEB Sitesi,
<https://www.atatradebook.com/yatirimci-akademisi/temel-analiz> , 21.9.2015)
- [53] WEB_53, Investing Answers Web Sitesi,
<http://www.investinganswers.com/financial-dictionary/financial-statement-analysis/net-debt-2369>, 29/09/2015)
- [54] WEB_54, İş Yatırım Online Ortalama Döviz Kuru Aracı,
http://www.isyatirim.com.tr/p_exchange_avarege.aspx, 10/10/2015)
- [55] WEB_55, (2015), Türkiye Futbol Federasyonu WEB Sitesi,
<http://www.tff.org/default.aspx?pageID=687&ftxtID=23563>, 28.11.2015)
- [56] WEB_56, Financial Fair-Play Portal, <https://ffp-ext.uefa.ch>, 10/10/2015)
- [60] WEB_60, TFF WEB Sitesi, <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=707>, 42417
- [61] WEB_61, Feberbahçe SPor Kulübü Resmi WEB Sitesi,
<http://www.fenerbahce.org/detay.asp?ContentID=47952>, 18.02.2016
- [62] WEB_62,Haberler.com Web Sitesi, <http://www.haberler.com/besiktas-ile-uefa-arasindaki-mali-denetim-6730854-haberi/>, 22.02.2016
- [63] WEB_63, UEFA WEB Sitesi, <http://www.uefa.org/about-uefa/index.html>, 06.02.2016
- [64] WEB_64, Futbol Ekonomi WEB Sitesi,
<http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/genel/128-dier-yazarlar/2301-cas-beiktan-cezasn-onaylad-.html>, 22.02.2016

ÖZGEÇMİŞ

Altuğ ÖZBAY, 20.07.1981 Yılında İstanbul'da doğmuştur. Lise öğrenimini 2000 yılında Haydarpaşa Anadolu Teknik Lisesi Otomatik Kumanda Bölümünde tamamlamıştır. 2004 Yılında İstanbul Üniversitesi Teknik Bilimler M.Y.O Kontrol Sistemleri Teknolojisi ve 2012 Yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültelerinden mezun olmuş; 2012 Yılından itibaren Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Tarih Bölümünde öğrenime devam etmektedir.

Lise stajları haricinde çalışma hayatına 1999 yılında otomotiv endüstrisinde, kalite kontrol alanında başlamıştır. Devam eden yıllarda çeşitli sektörlerde Kalite Güvence, Kalite Yönetimi alanlarında yöneticilik yapmış; Makine Emniyet Direktifi, ERP ve MIS sistemleri, Kurumsal Yapılanma, Kalite Yönetim Sistemleri denetçiliği gibi disiplinlerde görevler üstlenmiştir.

Altuğ ÖZBAY, 2013 yılından itibaren Yönetim Danışmanı olarak meslek hayatına devam etmektedir.