

SPOR ANONİM ŞİRKETLERİNE ÖZGÜ ÖZELLİKLİ İŞLEMLERİN TMS/TFRS AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ACCOUNTING OF TRANSACTIONS SPECIFIC TO SPORTS JOINT STOCK COMPANIES ACCORDING TO TMS/TFRS

Birsel SABUNCU¹

Öz

Türkiye’de spor kuruluşlarından dernek olarak kurulanlarda Türk Medeni Kanunu ve Dernekler Kanunu hükümleri geçerlidir. Anonim şirket olarak kurulanlarda ise hukuki düzenlemeler için Türk Ticaret Kanunu hükümleri uygulanır. 31946 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan yönetmeliğe göre, spor anonim şirketi tanımlanmıştır. Spor anonim şirketi, spor kulübünden bağımsız şekilde ya da bağlı ortaklığı veya iştiraki olarak ve spor faaliyetinde bulunmak amacıyla kurulan Bakanlığa tescilini yaptıran şirkettir. Spor anonim şirketleri halka açık ise sermaye piyasası mevzuatı uygulanmaktadır. Spor anonim şirketlerinin kendilerine özel birtakım işlemleri vardır. Bunlar, lisans sözleşmeleri, ilişkili taraf işlemleri, transfer ücretleri, reklamcılık gelirleri, sponsorluk gelirleri, maç hasılatları, isim hakkı gelirleri, bilet satışları, reklam sponsorluk gelirleri, turnuva gelirleri, sporcu ve teknik direktör harcamaları, transfer ve genel yönetim giderleridir. Bu çalışmada spor anonim şirketlerinin sektöre özgü işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları üzerinde Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)’ nin etkisine yer verilmektedir. Sektöre özgü özellikli işlemler dikkate alınarak muhasebeleştirme esasları TMS/TFRS açısından örneklendirilmiş ve literatüre katkı sağlamak hedeflenmiştir. Spor anonim şirketlerine özgü özellikli işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, gelirler için TFRS 15 Standardı, lisans sözleşmeleri için TMS 38 Standardı, şarta bağlı yükümlülük ve varlıklar için TMS 37 Standardı, yabancı para işlemleri için TMS 21 Standardı ve satış amaçlı elde tutulan sporculara ilişkin işlemler için TFRS 5 Standardı hükümlerinin esas alınacağı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Spor Anonim Şirketleri, Spor Anonim Şirketlerinin Özellikli İşlemleri, TMS/TFRS, Muhasebe

Abstract

The provisions of the Turkish Civil Code and the Law on Associations are valid for sports organizations established as associations in Türkiye. For those established as joint stock companies, the provisions of the Turkish Commercial Code are applied for legal regulations. According to the regulation published in the Official Gazette No. 31946, a sports joint stock company is defined. A sports joint stock company is a company that has been registered with the Ministry, which is established independently from the sports club or as a subsidiary or affiliate and to engage in sports activities. If the sports joint stock companies are open to the public, the capital market legislation is applied. Sports joint stock companies have their own specific procedures. These are license agreements, related party transactions, transfer fees, advertising revenues, sponsorship revenues, match revenues, naming rights revenues, ticket sales, advertising sponsorship revenues, tournament revenues, athlete and coach expenses, transfer and general administrative expenses. In this study, the effect of Turkish Accounting/Financial Reporting Standards (TMS/TFRS) on the accounting records of sector-specific transactions of sports joint stock companies is included. Taking into account the sector-specific transactions, the accounting principles are exemplified in terms of TMS/TFRS and it is aimed to contribute to the literature. It has been concluded that the accounting of transactions specific to sports joint stock companies will be based on TFRS 15 Standard for revenues, TMS 38 Standard for license agreements, TMS 37 Standard for contingent liabilities and contingent assets, TMS 21 Standard for foreign currency transactions and TFRS 5 Standards for transactions regarding athletes held for sale.

Keywords: Sport Joint Stock Companies, Transactions Specific to Sports Joint Stock Companies, TMS/TFRS, Accounting

¹ Doç. Dr., Pamukkale Üniversitesi, Honaz MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, bsabuncu@pau.edu.tr, Orcid: 0000-0002-3785-5446

Makale Türü: Araştırma Makalesi – Geliş Tarihi: 11.09.2023 – Kabul Tarihi: 17.11.2023

DOI:10.17755/esoder.1358646

Atf için: *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 2024;23(90): 481-501

Bu çalışma Creative Commons Atf-Gayri Ticari 4.0 (CC BY-NC 4.0) kapsamında açık erişimli bir makaledir.



This work is an open access article under [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/) (CC BY-NC 4.0).

1. GİRİŞ

Farklı düşüncelerin ve duyguların tam orta noktasında duran, bireyleri birbirine bağlayan müşterek bir alan oluşturan spor faaliyetleri ticari ve kurumsal bir yapıya dönüştürmüştür. Spor kulüpleri dernekler statüsünde kurulup Gençlik ve Spor Bakanlığı'na tescili ile kulüp statüsünü kazanmaktaydı. 26 Nisan 2022 tarihli 7405 sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle çift kayıt ve tescil sistemi kaldırılmış, spor kulüplerinin sadece Gençlik ve Spor Bakanlığına tescili ile tüzel kişilik kazanması sağlanmıştır. Bu kanun yürürlüğe girmeden önce spor anonim şirketleri doğrudan kurulamamakta, spor kulübü statüsünde bir derneğin varlığı gerekmektedir. Kanunun yürürlüğe girmesi ile spor anonim şirketleri doğrudan kurulabilmektedir. Dernek yapısı içindeki spor kulüplerinin muhasebe kayıtlarını işletme hesabı esasına göre tutabilmesi mümkün iken, anonim şirket yapındakilerin ise bilanço esasına göre kayıtlarını tutması gerekmektedir.

Şirketleşerek halka açılan spor kuruluşları finansal tablolarını kamuya açıklamakla yükümlüdürler. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 19 Eylül 2018 tarihli 30540 Sayılı Resmi Gazete' de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı'nın yayımlanması ile Türkiye'de geçerli olan finansal raporlama çerçeveleri belirlenmiştir. Bağımsız denetime tabi olan ve 13 Eylül 2018 tarih 161 sayılı Kurul kararının ekli listesinde yer alan şirketler TFRS' yi, listede yer almayan şirketler BOBİ FRS' yi veya isteğe bağlı olarak TFRS' yi uygulayacaklardır. Bağımsız denetime tabi olmayan şirketler ise, tabi oldukları mevzuatı veya isteğe bağlı olarak TFRS veya BOBİ FRS' yi uygulayacaklardır.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin 161 sayılı kurul Kararının ekli listesinde de yer alan, kabul tarihi 6 Aralık 2012 olan 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden, bağımsız denetime tabi olan, (i) sermaye piyasası araçları borsada işlem görenler ile (ii) sermaye piyasası araçları borsada işlem görmeyen ancak SPK kapsamındaki halka açık şirketlerden aktif toplamı on beş milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı yirmi milyon TL ve üstü, çalışan sayısı elli ve üstü olması koşullarından en az ikisini sağlayan şirketler TFRS' yi uygulayacaklardır.

Bu durumda, bağımsız denetime tabi spor anonim şirketlerinden hisse senetleri borsada işlem görenler ve hisse senetleri borsada işlem görmeyenlerden aktif toplamı on beş milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatının yirmi milyon ve üstü, çalışan sayısı elli ve üstü şartlarından en az ikisini sağlayanlar muhasebe kayıtlarında TFRS hükümlerini uygulayacaklardır. Bağımsız denetime tabi olup TFRS'yi uygulama zorunluluğunda olmayan spor anonim şirketleri BOBİ FRS' yi veya isteğe bağlı TFRS' yi uygulayacaklardır. Bağımsız denetime tabi olmayan spor anonim şirketleri ise, tabi oldukları mevzuatı veya isteğe bağlı TFRS veya BOBİ FRS' yi uygulayabileceklerdir.

Spor anonim şirketlerinin faaliyet alanlarına ilişkin özel birtakım durumları söz konusu olup, bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi de özellik teşkil etmektedir. Çalışmada, spor anonim şirketlerine özgü işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları TMS/TFRS kapsamında tartışılmaktadır. KGK tarafından bilanço esasına göre kayıt tutan işletmeler tarafından yararlanılmak üzere yayınlanmış, taslak aşamasında olan ve yürürlüğe girmesi beklenen "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı" çerçevesince muhasebeleştirme yapılarak literatüre katkı sağlamak hedeflenmektedir. Sektöre ilişkin gelirlerde TFRS 15, sporcu lisans sözleşmelerinde ve alt yapıdan yetiştirilenlerde TMS 38, şarta bağlı transfer sözleşmelerinde ve gelirlerde TMS 37, yabancı para işlemlerinde TMS 21, ve satış amaçlı elde tutulan sporculara ilişkin TFRS 5 Standardı hükümleri dikkate alınarak muhasebeleştirilmenin yapılabileceği üzerinde durulmuş ve yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürdeki ulusal ve uluslararası çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Jönsson, Johansson ve Aronsson (2004) çalışmalarında, birinci lig İsveç futbol kulüplerinin muhasebelerini nasıl geliştirebileceklerini araştırmışlardır. Kulüplerin birçok yönden mevcut mevzuat ve yönergelere uymadığını, ek bilgilerin çok az olduğunu belirtmişlerdir.

Devecioğlu vd. (2012), çalışmalarında Türkiye’de spor kulüplerinin yapısal özelliklerinin değişimi ve şirketleşmenin avantaja dönüşümü üzerinde durmuşlardır. Spor kulüplerinin vergi avantajından yararlanırken şirketleşme ile birlikte kurumsallaşma, markalaşma, gelir kaynakları yaratmaya yöneldiklerini belirtmişlerdir.

Krabbenbos (2013) çalışmasında, şirketleşen ve şirketleşmeyen kulüpleri ticari faaliyetleri açısından karşılaştırmıştır. Şirketleşen kulüplerde kurumsallaşmanın diğerlerinde ise gelenekselliğin olduğunu belirtmiştir.

Bengtsson ve Wallström (2014) çalışmalarında, Avrupa futbol kulüplerinin finansal tablolarında nasıl ve ne tür bilgileri açıkladığını, mevcut muhasebe prosedürleri ve açıklamaların uyumunu, kulüplerinin mali durumu hakkındaki bilgilerin doğru ve adil sunulup sunulmadığını araştırmışlar ve doğru bir şekilde sunulmadığını belirtmişlerdir.

Saban ve Demirci (2016) çalışmalarında, Finansal Fair Play kriterlerine uyum açısından Türkiye’deki dört büyük futbol kulübünün durumunu araştırmışlardır. Finansal Fair Play kriterleri ile uyumsuz oldukları sonucuna varmışlardır.

Yazarken (2016) çalışmasında, futbol kulüplerinin, futbolcu bonservis ücretlerini TMS 38 Standardı çerçevesince incelemiştir. Futbolcular için amortisman ayrılması gerektiğini ve futbolcunun satılabileceği tahmini tutarın ise kalıntı değer olabileceğini belirtmiştir.

Çatı vd. (2017) çalışmalarında, 2009-2014 yılları arası 23 futbol kulübünün finansal performanslarını analiz etmişlerdir. Yöntem olarak Entropi ve Topsis yönteminden yararlanmışlar ve elde ettikleri sonuca göre transferler için yapılan yüksek meblağlı harcamaların başarıyı getirmediğini belirtmişlerdir.

Sevim ve Bülbül (2017) çalışmalarında, futbol kulüplerinin Finansal Fair Play kriterlerini açıklamışlar ve bu kriterlerin hayata geçirilmesinin Türkiye açısından önemini vurgulamışlar ve muhasebe sistemlerinin gerekliliğini belirtmişlerdir.

Wilson ve Plumley (2018) çalışmalarında, futbol şirketlerinde muhasebe ve finans açısından düzenleyici çerçeveleri ve yasal gereklilikleri araştırmışlardır. Futbolun finans ve muhasebe açısından halen gelişmeye devam eden bir süreçte olduğunu belirtmişlerdir.

Ulusoy vd. (2019) çalışmalarında, 2012–2017 yılları Trabzonspor finansal bilgilerinden yararlanarak 2017, 2018 ve 2019 yılı nakit bütçelerini oluşturmuşlardır. Yüksek nakit çıkışları ve düşük nakit girişleri sonucunda önemli problemlerle karşılaştığını belirtmişlerdir.

Sevim ve Bülbül (2020) çalışmalarında, spor kulüplerinde finansal raporlamaya ilişkin muhasebe sistemi ve sporcu sözleşmeleri ve bilet satış gelirleri ve yayın gelirleri üzerinde durulmuştur. TMS 38 ve TFRS 15 standartlarının uygulanabilirliği KDV dikkate alınmadan açıklanmıştır.

Demirci ve Küçüker (2020) çalışmalarında, UEFA tarafından futbol kulüpleri için varlık ve kaynak yapısı ile gelir ve gider dengesini oluşturma amaçlı getirilen Finansal Fair Play (FFP) kurallarına değinmişlerdir. Futbolcuların bonservis bedellerinin muhasebeleştirilmesi konusunu TMS 38 ve TFRS 5 standartları açısından analiz etmişlerdir.

Çetinkaya ve Yıldırım (2021) çalışmalarında, Türkiye'deki dört büyük futbol kulübünün 2000-2019 yılları arasında bonservisle gerçekleştirdikleri yabancı oyuncu transferlerini araştırmışlar ve bu işlemlerden dört kulübün de zarar ettiğini belirtmişlerdir. Financial Fair Play kriterlerinin yabancı futbolcu transferinde ticari tablonun zarardan kâra dönmesinde zorlayıcı etkisi olduğunu belirtmişlerdir.

Literatür incelendiğinde konuyla ilgili olarak spor sektörüne özgü özellikli işlemleri tam olarak kapsayıcı bir çalışmanın bulunmadığı gözlemlenmiştir. Bu çalışma ile literatürdeki bu boşluğun doldurulması amaçlanmıştır. Konuyla ilgili yapılan çalışmalardaki eksiklikleri tamamlayıcı nitelikte olması, bu çalışmanın gerekçesidir.

3. SPOR ANONİM ŞİRKETLERİNE ÖZGÜ ÖZELLİKLİ İŞLEMLERİN TMS/TFRS AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın amacı, spor anonim şirketlerinde sektöre özgü özellikli işlemlerin neler olduğunu irdeleyerek, bu işlemlerin TMS/TFRS kapsamında nasıl muhasebeleştirileceğini ortaya koymaktır. Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden olan örnek olay (vaka) çalışması yönteminden yararlanılmıştır. Örnek olay (vaka) bir veya birden çok durumun derinlemesine incelenmesini içeren bir nitel araştırma yöntemidir. Örnek olay (vaka) çalışmaları çeşitli araştırmalarda yaygın olarak kullanılan etkili bir nitel araçtır. Çalışmanın kapsamını, Türkiye'deki spor anonim şirketlerinin sektörüne özgü olan ve özellik teşkil eden faaliyetleri oluşturmaktadır. Çalışma TMS/TFRS Standartları hükümlerince sınırlandırılmıştır. Çalışma sorunsalı etrafında tasarlanmış örnek uygulamalar üzerinden veriler toplanmış ve betimleyici vakalar oluşturulmuştur. Vakaların analizi ile de sonuçlara varılmış, özetlenmiş ve yorumlanmıştır.

KGK tarafından 26/12/2018 tarihinde “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı” yayımlanarak kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Hesap planı taslağında TFRS ve BOBİ FRS' ye göre finansal rapor hazırlayan işletmeler için ihtiyaç duyulan hesaplar yer almaktadır ve mevcut hesap planında bulunmayan hesaplar da eklenmiştir. Bu çalışmada tasarlanmış örneklerin muhasebe kayıtlarında Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda bulunan hesaplardan yararlanılmıştır.

3. 1. Lisans Sözleşmeleri ve Alt Yapıdan Yetiştirilen Sporculara İlişkin Muhasebeleştirme

Sporcuların fiziki olarak satın alınmayıp kullanımına ilişkin haklarının satın alınmasından dolayı maddi olmayan duran varlıklar grubunda muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır. Sporcuların oyunculuğu belirli bir süreliğine kullanılmak amacıyla satın alınmaktadır. Spor anonim şirketlerinde satın alınarak anlaşma yapılan sporcuların lisans sözleşmeleri maddi olmayan duran varlıklar kalemlerini oluşturmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar şirket içinden geliştirilebileceği gibi şirket dışından satın alınarak, işletme birleşmelerinden, devlet teşviki ve takas yolu ile elde edilmektedir.

Sporcu lisans sözleşmelerinin “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı” kapsamında, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” grubunda “Haklar” hesabında “Lisans Sözleşmeleri” olarak muhasebeleştirilmesi mümkündür. TMS 38 Standardı madde 88'e göre, varlığın yararlı ömrünün, sporcunun sözleşme süresi olarak kabulü mümkündür. Sınırlı bir yararlı ömre sahip varlıklar ekonomik ömürleri boyunca, dönem sonlarında itfa payı ayrılarak tüketilirler.

TMS 38 Standardı' na göre, maddi olmayan duran varlıkların aktife girdikten sonraki ölçümlerinde maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminden yararlanılmaktadır. TMS

38 madde 74'e göre, maliyet yönteminde ilk muhasebe kaydından sonra, maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak muhasebeleştirilmektedir. TMS 38 madde 75'e göre, yeniden değerlendirme yönteminde varlık ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki süreçte, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının düşülmesinden sonra elde edilen yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden muhasebeleştirilir. Yeniden değerlemede, gerçeğe uygun değer aktif bir piyasa ile ilişkilendirilerek ölçülmektedir.

Aktif bir transfer piyasanın olması ve sporcu sözleşmesinin son gününe kadar elde tutmanın planlanmaması durumu olabileceğinden, lisans tutarının amortismanına tabi değerinin tespit edilmesinde kalıntı değer dikkate alınması uygundur. TMS 38 Standardı'nın 101. maddesine göre, sıfırdan farklı bir kalıntı değer, varlığın yararlı ömrü bitmeden elden çıkarma düşünüldüğünde ayrılacaktır. Kalıntı değer piyasadan da belirlenebilir.

Maddi olmayan duran varlıklar ilk defa muhasebeleştirilirken maliyeti üzerinden aktifleştirilmektedirler. Spor anonim şirketleri sporcuları iki şekilde bünyesine alabilir. Birincisi satın alarak, ikincisi ise alt yapıdan itibaren yetiştirilmesi suretiyle olacaktır. Sporcuların aktif bir piyasaları vardır ve gerçeğe uygun değerlerinin tespit etmek mümkündür. Sporcu lisans sözleşmelerinde sözleşme süresince sporcudan yararlanılacağından sözleşme süresinin sınırlı ömür olarak değerlendirilmesi mümkündür. Ayrıca şirket içinden yetiştirilen sporcuların aktif spor hayatı, sporcunun sınırlı ömrünü oluşturacaktır. Sınırlı yararlı ömre sahip sporcu sözleşmeleri için maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminden yararlanılabilir. Sporcunun ilk muhasebe kaydının sonrasındaki dönemlerde değerlemesinde, maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararı düşülerek muhasebeleştirilecektir. Aşağıda tasarlanmış örnekler yer almaktadır.

i) Sporcu satın alınması

- KLM A.Ş, yeni transfer ettiği sporcu ile iki yıllığına toplam 500.000 TL + %20 KDV tutarlı bir sözleşme yapmıştır ve tutar iki eşit taksitte ödenecektir.

- Lisans sözleşmesine ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../.....		
261 Haklar Hs.	500.000	
191 İndirilecek KDV Hs.	100.000	
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hs.		300.000
436 Diğer Çeşitli Borçlar Hs.		300.000

Lisans sözleşmeleri genellikle taksitler halinde ödenmektedir. Uygulamada "Diğer Çeşitli Borçlar" hesabı kullanılabilir. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre, duran varlık alım kaynaklı borçlar gibi bu hesapta muhasebeleştirilir.

ii) Satın alınan sporcuya ilişkin itfa payı

- KLM A.Ş varlıklarını faydalı ömürleri süresince doğrusal amortisman yöntemine göre amorti etme kararı almıştır. İki yıllığına 500.000 TL olan sporcu lisans sözleşmesinin birinci yıl itfa payı: $500.000 \text{ TL} \times 0,50 = 250.000 \text{ TL}$

- Sporcu lisans sözleşmesi itfa payı:

...../...../.....		
740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hs.	250.000	
268 Birikmiş Amortismanlar Hs.		250.000

iii) Sporcunun satılması

- KLM A.Ş tarafından beş yıllığına 2.000.000 TL' ye satın alınan sporcu ikinci yılda KDV hariç 3.000.000 TL+ (%20 KDV)'ye satılmıştır. Birinci yıl itfa payı 400.000 TL'dir.

- Sporcunun satılmasına ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../.....		
102 Bankalar Hs.	3.600.000	
268 Birikmiş Amortismanlar Hs.	400.000	
261 Haklar Hs.		2.000.000
391 Hesaplanan KDV Hs.		600.000
648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar Hs.		1.400.000

486

Sözleşme tutarı üzerinden elde edilen kazanç Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda yer alan "648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar" hesabında muhasebeleştirilmektedir. Satış sonucu zarar söz konusu ise "658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar" hesabında borç olarak muhasebeleştirilmektedir.

iv) Yeniden değerlendirme yöntemine göre, sporcuya ilişkin dönem sonu işlemi

-KLM A.Ş' nin bünyesinde yetiştirilen aktif değeri 6.000.000 TL olan sporcuya ilişkin birinci yıl dönem sonu ölçümde gerçeğe uygun değerinin 7.500.000 TL olduğu belirlenmiştir.

SPOR ANONİM ŞİRKETLERİNE ÖZGÜ ÖZELLİKLİ İŞLEMLERİN TMS/IFRS AÇISINDAN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

- Sporcunun yeniden değerlendirme muhasebe kaydı:

261 Haklar Hs.	1.500.000	
552 Maddi Olmayan Duran Varlık		1.500.000
Yeniden Değerleme Artışları Hs.		

TMS 38 Standardı 85. maddesine göre ise, yeniden değerlendirme sonucunda varlığın defter değerinde artış olması durumunda, bu artış yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir. Ancak, varlığın önceki kar veya zararda muhasebe kaydına alınmış defter değerinde artış söz konusu ise yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısım kâr veya zararda muhasebe kaydına alınmalıdır.

iv) Sporcu satın almak için yapılan araştırma gideri

- KLM A.Ş., yetiştirilmek üzere deneyimsiz genç bir sporcuyu satın almak amaçlı olarak toplam 400.000 TL + %20 KDV tutarındaki harcamayı bankadan ödemiştir.

- Araştırma tutarına ilişkin muhasebe kaydı:

750 Araştırma Giderleri Hs.	400.000	
191 İndirilecek KDV Hs.	80.000	
102 Bankalar Hs.		480.000

487

“750 Araştırma Giderleri” hesabının kalanı dönem sonunda, “751 Araştırma Giderleri Yansıtma” hesabı aracılığı ile “630 Araştırma Geliştirme Giderleri” hesabında muhasebeleştirilir.

TMS 38 Standardı madde 54-55’ e göre, maddi olmayan duran varlık ile ilgili araştırma aşamasındaki harcamalar gider olarak muhasebe kaydına alınır. TMS 38 Standardı madde 57’ye göre, maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma durumuna gelebilmesi için tamamlanmasının mümkün olması ve kullanma ve satma imkanının bulunmasında, geliştirme aşamasında gerçekleşen harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Sporcular ile ilgili olarak yetiştirilmek üzere araştırma aşamasında yapılan tüm harcamaların, sporcunun fayda sağlayıp sağlamayacağı net olmadığından araştırma gideri olarak muhasebe kaydına alınması uygun olacaktır. Fakat, daha sonra sporcu için yapılan harcamaların ekonomik fayda şartlarını sağlaması durumunda geliştirme faaliyeti olarak aktifleştirilmesi uygun olacaktır. Şirketin yetiştirme amaçlı genç sporcu arayışında olması durumundaki harcamalar gider hesaplarında muhasebeleştirilir daha sonra sporcuya yapılan harcamalar bilanço hesaplarında muhasebe kaydına alınması mümkündür.

v) Alt yapıdan yetiştirilen sporcuların geliştirilmesi

-Alt yapıdan yetiştirilmekte olan sporcu için 5000 TL +% 20 KDV tutarında harcama yapılmıştır.

- Sporcu yetiştirilmesine yönelik yapılan harcama:

...../...../..... 753 Geliştirme Giderleri Hs.	6.000	
100 Kasa Hs.		6.000

-Sporcu yetiştirilmesine yönelik yapılan harcamanın aktifleştirilmesi:

...../...../..... 264 Geliştirme Maliyetleri Hs.	6.000	
754 Geliştirme Giderleri Yansıtma Hs.		6.000

-Sporcu yetiştirilmesine yönelik yapılan harcamanın yansıtma hesabına kaydı:

...../...../..... 754 Geliştirme Giderleri Yansıtma Hs.	6.000	
753 Geliştirme Giderleri Hs.		6.000

488

-Sporcu yetiştirilmesinin tamamlanması:

...../...../..... 263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hs.	6.000	
264 Geliştirme Maliyetleri Hs.		6.000

vi) Sporcunun sakatlanması durumu

- KLM A.Ş, transfer ettiği sporcunun sakatlanması ve maçlarda oynayamamasından dolayı dönem sonunda 10.000 TL değer düşüklüğü zararı hesaplanmıştır.

...../...../.....	
651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri Hs.	10.000
267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hs.	10.000

3. 2. Sektöre İlişkin Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi

Spor anonim şirketleri çeşitli gelir kaynaklarına sahiptirler. Hasılatı oluşturan bu gelirler şampiyonlar ligi, naklen yayın gelirleri, ürün satış gelirleri, diğer reklam ve isim hakları gelirlerinden oluşmaktadır. Hasılat ve satışların maliyeti dipnotunda bulunan açıklamaların yeterliliği “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Henüz faturalanmamış hasılatın finansal tablolara yansıtılması ve uzun süreli sözleşmeler nedeniyle ortaya çıkan hasılatın muhasebeleştirilmesi TFRS 15 Standardı kapsamındadır. Bu standardın 31. maddesine göre, müşterilere taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığında bedeli yansıtan meblağ üzerinden hasılat finansal tablolara yansıtılmaktadır.

Kombine bilet satışlarından doğan gelirlerin, bilet satışının gerçekleştiği dönemde değil, biletin kullanıldığı dönemde hasılat olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Kombine biletlere ilişkin hasılatın finansal tablolara alınma zamanlaması önem arz etmektedir.

i) Kombine bilet satılması

- KLM A.Ş Aralık ayında, 6.000.000 TL bir yıllık kombine bilet satışı gerçekleştirmiş ve elde edilen gelir şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

- Kombine bilet satışına ilişkin Aralık ayında yapılan muhasebe kaydı:

...../...../.....	
102 Bankalar Hs.	6.000.000
380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler Hs.	4.583.333
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	416.667
391 Hesaplanan KDV Hs.	1.000.000

3065 sayılı KDV Kanunu 20/4 maddesine göre, tarifeye göre fiyatı belirlenmiş olan ve tutarı biletle tahsil edilen durumlarda tarife ve bilet tutarı KDV dahil edilerek belirlenecek ve vergi müşteriye intikal ettirilmeyecektir. Kombine maç biletine ilişkin tutardan doğan KDV, iç yüzde yöntemi ile hesaplanacaktır.

6.000.000 TL / 1,20 (KDV oranı) = 5.000.000 TL KDV'siz tutar

6.000.000 TL – 5.000.000 TL= 1.000.000 TL Hesaplanan KDV tutarı

5.000.000 TL /12 ay= 416.667 TL Aralık ayı kombine bilet satış tutarı

5.000.000 TL – 416.667 = 4.583.333 TL gelecek 11 aylık kombine satış tutarı

Gelecek yıl Ocak ayından Kasım dahil olmak üzere 11 ay boyunca yapılması muhasebe kayıtları:

...../...../.....	
380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler Hs.	416.667
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	416.667

ii) Bilet satışı

- KLM A.Ş maç bilet satışından 20.000 TL+ %20 KDV tutarında gelir elde etmiştir. Elde edilen bilet satış tutarı banka hesabına yatırılmıştır.

- Bilet satış gelirlerine ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../.....	
102 Bankalar Hs.	24.000
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	20.000
391 Hesaplanan KDV Hs.	4.000

490

iii) Sponsorluk Geliri

- KLM A.Ş federasyondan 100.000 TL+ %20 KDV tutarında sponsorluk geliri elde etmiş, bu gelir federasyonu tarafından banka hesabına yatırılmıştır.

- Sponsorluk gelirine ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../.....	
102 Bankalar Hs.	102.000
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.	18.000
136.01 Vergi Dairesi	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	100.000
391 Hesaplanan KDV Hs.	20.000

SPOR ANONİM ŞİRKETLERİNE ÖZGÜ ÖZELLİKLİ İŞLEMLERİN TMS/TFRS AÇISINDAN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

KDV Tutarı= 20.000 TL

Tevkif KDV (9/10) =18.000 TL

Hesaplanan KDV =2.000 TL

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

iv) Forma isim hakkı satış geliri

- KLM A.Ş, yapılan anlaşma çerçevesinde Ocak ayında 2.000.000 TL + %20 KDV karşılığında P markasına forma isim hakkını 2 yıllığına satmıştır.

-Forma isim hakkının satışının muhasebe kaydı:

102 Bankalar Hs.	2.040.000	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.	360.000	
136.01 Vergi Dairesi		
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		1.000.000
391 Hesaplanan KDV Hs.		400.000
480 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler		1.000.000

KDV Tutarı= 400.000 TL

Tevkif KDV (9/10) = 360.000 TL

Hesaplanan KDV =40.000 TL

v) Reklam geliri

-KLM A.Ş YZT firmasının reklamlarında sporcularının rol almasından 50.000 TL + %20 KDV tutarında reklam geliri elde etmiştir.

- Reklam gelirinin muhasebe kaydı:

...../...../.....		
102 Bankalar Hs.	51.000	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.	9.000	
136.01 Vergi Dairesi		
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		50.000
391 Hesaplanan KDV Hs.		10.000

KDV Tutarı= 10.000 TL

Tevkif KDV (9/10) = 9.000 TL

Hesaplanan KDV = 1.000 TL

vi) Sporcunun kiraya verilmesinden sağlanan gelirler

- KLM A.Ş takım kadrosunda yer vermediği oyuncusunu bir dönem için Ocak- Mayıs döneminde 200.000 TL+ %20 KDV bedelle başka bir şirkete kiraya vermiş ve bedelini banka havalesi olarak tahsil etmiştir.

- Sporcunun kiraya verilmesi ile elde edilen hasılatın muhasebe kaydı:

...../...../.....		
102 Bankalar Hs.	240.000	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		200.000
391 Hesaplanan KDV Hs.		40.000

Kiraya verme işlemleri anonim şirket statüsüne sahip kuruluşlar açısından 3065 sayılı KDV Kanunu' nun 1/1 maddesi gereği KDV' ye tabidir.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar açıklanmaktadır. 4. madde (j)' de belirtildiği üzere, "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler" kurumlar vergisinden muaftır. Fakat, spor anonim şirketlerinin spor faaliyetleri harici faaliyetleri için örneğin, forma ayakkabı, malzeme satışı, lokanta, büfe işletmeciliği gibi faaliyetleri kurumlar vergisine tabidir.

3. 3. Sektöre İlişkin Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Spor anonim şirketlerinde sporcuların kiralanması yaygın olarak görülmektedir. Şirket açısından kiralama bedelleri üretilen hizmetin bir maliyet unsurunu oluşturduğundan "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında muhasebeleştirilmektedir.

SPOR ANONİM ŞİRKETLERİNE ÖZGÜ ÖZELLİKLİ İŞLEMLERİN TMS/TFRS AÇISINDAN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

- KLM A.Ş. başka bir kulüpte faaliyette bulunan sporcuyu Ocak-Mayıs dönemi için 500.000 TL+ %20 KDV bedelle kiralamıştır. Kira bedeli banka havalesi yoluyla ödenmiştir.

- Sporcunun kiralanmasına ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	500.000	
191 İndirilecek KDV Hs.	100.000	
		600.000
102 Bankalar Hs.		

- KLM A.Ş' ye federasyon disiplin kurulu tarafından sporcuların centilmenliğe aykırı saha olaylarından dolayı 5.000 TL ceza verildiği tebliğ edilmiştir.

- Ceza tebliğine ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../.....		
654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar Hs.	5.000	
654.01 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hs.		
		5.000
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hs.		

Uygulanan cezalarda 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/d maddesi hükümlerine göre, her türlü para cezaları gider kabul edilmemektedir. Gider kabul edilmeyen cezalar "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak alt hesaplarda takip edilmektedir.

3. 4. Sektöre İlişkin Karşılık, Şarta Bağlı Yükümlülük ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Transfer sözleşmelerinde bonservis ücretine ek olarak, çeşitli koşulların eklenmesi söz konusu olduğunda koşulların gerçekleşmesi ile eski kulübe ilave ücret ödenmektedir. Bu yükümlülüğün "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı" kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Ayrıca, spor faaliyetlerinde maçlarla ilgili kazanım veya beraber kalma durumları için ortaya çıkan yükümlülük ve kazanımların muhasebeleştirilmesinde TMS 37 Standardı çerçevesinde değerlendirilmesi uygundur. TMS 37 Standardına göre gerçekleşme zamanı belli olmayan borç ve giderler için karşılık ayrılması durumu, şirketin geçmişteki bir taahhüdünden, yasal düzenlemelerden ve kabul edilen bir yükümlülüğten dolayı ortaya çıkmaktadır. Ne zaman gerçekleşeceği belli olmayan borç ve giderler için bir kaynak çıkışı söz konusu ilerleyen zamanlarda olacaktır.

TMS 37 madde 27 ve 28'e göre, işletme, koşullu borçlarını finansal tablolarına yansıtılmaktadır. Ekonomik kaynaklardan çıkma ihtimali yüksek olan koşullu borçlar için finansal tablo dipnotlarında bilgi verilmektedir. TMS 37 madde 31'e göre, "işletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz". Koşullu varlıklar, ekonomik fayda giriş ihtimali olan koşullu varlıklar finansal tablo dipnotlarında bilgi olarak yer alır.

Standardın 14. maddesine göre, karşılıklar kayda alma ölçütlerini sağladıklarında muhasebeleştirilir. Kayda alma ölçütleri, borcun geçmiş bir olaydan kaynaklanması, yerine getirilmesi için ekonomik kaynak çıkışı olasılığının olması ve borç tutarının güvenli olarak tahmin ediliyor olması

gerekmektedir. Bu koşullar sağlandığında ise, standardın 36. maddesine göre ise, karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, borcun yerine getirilmesindeki en gerçekçi tahmin olmalıdır.

TMS 37 Standardı madde 10'a göre karşılık "gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülük" olarak tanımlanmaktadır. TMS 37 madde 12'ye göre "karşılıklar zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından koşulludurlar". Standart madde 13' de karşılık ve şarta bağlı borcu birbirinden ayırmaktadır. Standart karşılıkların yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmekte ve gerekçe olarak karşılıkları mevcut bir borç olarak veya güvenilir tahmin edilen bir borç kabul etmekte ve borcun ifası için ekonomik kaynak çıkışı olacağını vurgulamaktadır. Madde 13' de koşullu borçların borç olarak muhasebeleştirilemeyecektir. Çünkü kaynakların çıkışını gerektirecek borcun tahmini mümkün değildir. Ayrıca teyit gerektiren olası borç olarak ve standartta bulunan muhasebeleştirme ölçütünü karşılamayan mevcut yükümlülük olarak kabul etmektedir.

Mevcut durumda yükümlülüğün konusunda net bir karar alınamıyor ise, şirket yöneticilerinin olasılıkları göz önünde bulundurarak bir sonuca varmaları gerekir. Bu durum standardın 15. maddesinde "...anılan durumlarda, eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında, raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali, böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir." şeklinde ifade edilmektedir. Buradan anlaşıldığı üzere borcun gerçekleşme olasılığı %50'nin üzerinde tahmin ediliyor ise, borç ile ilgili finansal tablolarda bilgilere yer verilecek, aksi takdirde dipnotlarda yer alacaktır (Özulucan, 2022: 402).

Şarta bağlı yükümlülüklerde şarta bağlılık oranına göre muhasebe kaydı yapılmalıdır. Gerçekleşme oranı %90 na yakın ise karşılık ayrılmalıdır. Ekonomik kaynak çıkışı ihtimali %50'den fazla ise koşullu borç karşılık olarak değerlendirilip muhasebeleştirilir, %50'den az olduğunda ise koşullu borç olarak değerlendirilerek finansal tablo dipnotlarında açıklama olarak yer alır. Şirketin kontrol edemediği olayın varlığını belirleyememesi veya ekonomik fayda içeren kaynak çıkışının %10'nun altında olması durumunda bir işlem yapılması gerekmemektedir.

i) Şarta bağlı yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi

- KLM A.Ş sporcu transferine ilişkin anlaşma yapmış, bonservis bedeline ilave sporcunun satın alındığı kulübe şampiyon olunması durumunda 150.000 TL, federasyona katılım durumunda ise 100.000 TL ödeneceğini belirtmiştir.

- Sektöre özgü özellikli işlemlerden şarta bağlı yükümlülüğe ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../.....		
770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	250.000	
379 Diğer Karşılıkları Hs.		250.000

SPOR ANONİM ŞİRKETLERİNE ÖZGÜ ÖZELLİKLİ İŞLEMLERİN TMS/TFRS AÇISINDAN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

-Şampiyon olunması nedeniyle, borcun tahakkuk etmesinin muhasebe kaydı:

...../...../..... 379 Diğer Karşılıkları Hs.	150.000	
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hs.		150.000

-Şampiyon olunması nedeniyle, tahakkuk eden borcun ödenmesinin muhasebe kaydı:

...../...../..... 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hs.	150.000	
102 Bankalar Hs.		150.000

-Federasyona katılım ve borcun tahakkuk etmesine ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../..... 379 Diğer Karşılıkları Hs.	100.000	
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hs.		100.000

495

-Federasyona katılıma ilişkin tahakkuk etmiş borcun ödenmesine ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../..... 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hs.	100.000	
102 Bankalar Hs.		100.000

ii) Sektöre özgü özellikli işlemlerden şarta bağlı varlıkların muhasebeleştirilmesi

-KLM A.Ş takımının kazanacağı her maç başına KDV hariç 900.000 TL ve maçın beraberlikle sonuçlanmasında ise maç başına KDV hariç 500.000 TL tutarında alacağı naklen yayın gelirleri bulunmaktadır.

SPOR ANONİM ŞİRKETLERİNE ÖZGÜ ÖZELLİKLİ İŞLEMLERİN TMS/IFRS AÇISINDAN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

- Mart ayında halı saha onarımı için karşılık ayrılmasının muhasebe kaydı:

...../...../.....		
770 Genel Yönetim Giderleri Hs..	60.000	
376 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar Hs.		60.000

“376 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar” hesabında bir yıl içinde gerçekleştirilecek olan onarımlar için ayrılan karşılıklar izlenmektedir.

3. 5. Satış Amaçlı Elde Tutulan Sporculara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

Bir duran varlık, satış için elde tutuluyorsa diğer duran varlıklardan farklı bir şekilde sınıflandırılmakta ve “IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı” ndan yararlanılmaktadır. Bu standardın 6,7 ve 8. maddelerine göre, duran varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılması için gerekli olan şartlar; varlığın satış olasılığının yüksek olması, satış için plan yapılmış olması, varlığın gerçeğe uygun değeri ile uyumlu bir tutar üzerinden satışının mümkün olması ve bir yıl içinde satışın gerçekleşiyor olması gerekmektedir. IFRS 5’ e göre, varlık üzerinden amortisman ayırma durdurulmakta, varlığın defter değerinden satış ile ilgili maliyetler düşüldükten sonra gerçeğe uygun değerinden küçük olan üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Satışın bir yıldan uzun sürede gerçekleşmesi halinde, şirket satış maliyetini bugünkü değerinden ölçmekte ve zamanın geçmesinden kaynaklanan fark, kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilmektedir.

IFRS 5 Standardı’ na göre, varlığın satışının yüksek olduğu, bir yıl içinde satılmasının mümkün olduğu ve satışın iptalini düşük olduğu durumlarda yararlanıldığından sporcunun bir yıl içinde satılması planlandığında söz konusu standart kapsamında muhasebeleştirilmesi mümkündür.

- KLM A.Ş maliyetleri azaltmak istediğinden maliyeti yüksek olan A sporcunu satma kararı almıştır. A’nın sözleşme maliyeti 4.000 TL, birikmiş itfa payı 2.400 TL olup 2023 yılında satılması planlanmıştır.

- Sporcuya ilişkin gerçeğe uygun değer 1.500 TL olduğu belirlenmiştir.

Sporcunun Net Defter Değeri: 4.000 – 2.400 = 1.600 TL

Net Gerçeğe Uygun Değeri: 1.500 TL

Burada gerçeğe uygun değer net defter değerinden düşük olduğu için gerçeğe uygun değere bakılır. Değer düşüklüğünden dolayı zarar söz konusudur.

-Satış kararı verilen sporcuya ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../.....		
196 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Hs.	1.500	
268 Birikmiş Amortisman Hs.	2.400	
654 Esas Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar Hs.	100	
261 Haklar Hs.		4.000

3. 6. Kur Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

Yabancı para işleminde, işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında kurun değişiminden dolayı kur farkı ortaya çıkmaktadır. Spor anonim şirketlerinde yabancı para işlemlerine ilişkin ortaya çıkan kur farklarının muhasebesinde TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı'ndan yararlanılmaktadır. Bu standardın temel konuları hangi döviz kurundan yararlanılacağı ve kur değişiminin finansal tablolara etkilerinden oluşmaktadır. TMS 21 Standardı madde 21'e göre, ilk muhasebeleştirmede; yabancı para birimindeki tutar, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki kur üzerinden muhasebeleştirilir. Yabancı para işlemleri dönem sonunda ise, dönem sonundaki spot kur üzerinden Türk Lirası'na çevrilir. Kurların çevrilmelerinden ortaya çıkan kur farkları kâr veya zararda muhasebe kaydına alınır.

- KLM A.Ş, Y sporcusunu \$1.000 karşılığında iki yıllık sözleşme yaparak transfer etmiştir. (\$1 = 13,2). Dönem sonu kur: \$1= 13,5'tur.

-Sporcu transferine ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../.....	
261 Haklar Hs.	13.200
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hs. (\$1.000 x 13,2= 13.200 TL)	13.200

-Dönem sonu değerlemesine ilişkin muhasebe kaydı:

...../...../.....	
780 Finansman Giderleri Hs.	300
780.03 Kısa Vadeli Borçlanmalarla İlgili Kambiyo Giderleri Hs. 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hs. (13,5-13,2= 0,3 x1.000=300 TL)	300

Yabancı para cinsinden gerçekleştirilen sporcu transferinde ilk muhasebeleştirmede işlem tarihindeki kur üzerinden muhasebeleştirilmiş ve dönem sonunda ise kayıtlı olan kur ile dönem sonundaki spot kur arasındaki fark kur değişiminden kaynaklanmış olup olumlu kur farkları "664 Kur farkı Kazançları" hesabına alacak, olumsuz kur farkları ise 780 Finansman Giderleri hesabında 780.03 Kısa Vadeli Borçlanmalarla İlgili Kambiyo Giderleri Hesabında borç olarak muhasebeleştirilir.

4. SONUÇ

Bu çalışmada, spor anonim şirketlerinin sektöre özgü işlemlerine ilişkin muhasebeleştirme esasları TMS/TFRS açısından incelenmekte ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı' dan yararlanılmaktadır. Sektörün kendine özgü işlemlerine ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartları'nın getirmiş olduğu birçok uygulama söz konusudur.

Sporcu lisans sözleşmeleri için ödenen yüksek tutarlar muhasebe açısından önemlidir. Lisans sözleşmelerine konu olan sporcular ve kendi bünyesinde yetiştirilen sporcular için yapılan harcamalar, ödenen tutarlar sporcunun maliyetini oluşturmakta ve maliyet bedeli üzerinden TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının hükümleri çerçevesince muhasebeleştirilecektir. Spor sektörünün aktif bir piyasası vardır. Maddi olmayan duran varlıklarda kayıtlı sporcular için aktif piyasa sayesinde sonraki ölçümlerinde yeniden değerlendirme yönteminde yararlanılabileceği gibi maliyet yönteminden de yararlanılması mümkündür.

TFRS 5 Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı' nın hükümleri ise sporcunun sakatlanması, maliyetinin yüksek olması gibi nedenlerden dolayı, kadro dışı bırakılıp, satılmaya karar verildiği durumda uygulanacaktır.

Spor anonim şirketlerinde şarta bağlı yükümlülük ve kazanımların varlık ve yükümlülüğün ortaya çıkması durumunda, ek olarak çeşitli koşulların eklenmesi söz konusu olduğunda koşulların gerçekleşmesi ile ilave ücretler ödenmekte veya ilave ücretler tahsil edilmektedir. Bu tür sektöre özgü durumlarda TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı kapsamında değerlendirilerek ve bir karşılık ayrılmalı ya da finansal tablo dipnotlarında yer almalıdır. Gerçekleşme olasılığı gerçekleşmeme olasılığından fazla olan yükümlülükler için şarta bağlılık oranına göre muhasebe kaydı yapılmalıdır. Kaynak çıkış olasılığı %50 den fazla ise yükümlülük karşılık olarak değerlendirilerek muhasebeleştirilir. %50 den az ise, finansal tablo dipnotlarında yer alır. Kontrol edilemeyen bir durumda ise hiçbir işlem yapılmamaktadır.

Yabancı para üzerinden gerçekleştirilen transfer işlemlerinde TMS 21 standardı esasları uygun olmaktadır. Yabancı para işlemlerinde TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı hükümleri kapsamında işlem tarihindeki spot kur üzerinden geçerli para birimine çevrilerek ilk muhasebe kaydı gerçekleştirilmektedir. İzleyen dönemlerde ise kapanış kurundan çevrilerek kur farkları kâr veya zarara kaydedilmektedir. Ayrıca, varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki spot kur üzerinden raporlanmalıdır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı' na göre sözleşmedeki işlem fiyatı üzerinden edim yükümlülüğün yerine getirilmesi ile muhasebe kayıtları yapılmaktadır ve eğer varsa vade farkları ayrıştırılarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Ayrıca, gelir ve giderler gerçekleştiği dönemlerde ilgili hesaplarda muhasebe kayıtlarına alınmaktadır.

Spor anonim şirketlerinde sektöre özgü işlemler KDV' ye tabidir. Ayrıca, spor anonim şirketlerinin elde ettiği sponsorluk, isim hakkı, naklen yayın, reklam gelirleri gibi gelirlerinin KDV tutarı, KDV hükümlerine göre 9/10 KDV tevkifatına tabidir

Sonuç olarak, ekonomideki payı giderek artan spor sektöründe şirketleşme oldukça yaygın hale gelmektedir. Sektördeki işlem tutarlarının yüksek olması nedeniyle muhasebe uygulamaları önem arz etmektedir. Bundan sonraki çalışmalarda söz konusu özellikli işlemlerin anonim şirketlerin tabi oldukları uygulamadaki BOBİ FRS açısından muhasebeleştirilmenin ele alınması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Bengtsson, M., & Wallström, J. (2014). *Accounting and Disclosure of Football Player Registrations: Do They Present a True and Fair View of the Financial Statements? A Study of Top European Football Clubs* [Master's Thesis]. Jönköping University, Jönköping International Business School. <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:721716/FULLTEXT01.pdf>
- Çatı, K., Eş, A., & Özevin, O. (2017). Futbol Takımlarının Finansal ve Sportif Etkinliklerinin Entropi ve Topsis Yöntemiyle Analiz Edilmesi: Avrupa'nın 5 Büyük Ligi ve Süper Lig Üzerine Bir Uygulama. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 13(1), 199- 222.
- Çetinkaya, G., & Yıldırım, Ü. (2021). Türk Futbolundaki Yabancı Futbolcu Transferlerinin Kâr-Zarar Analizi. *The Journal of Social Science*, 5 (9), 176-188. doi: 10.30520/tjsosci.846934
- Demirci Ş. D., & Küçüker, M. (2020). Muhasebe Standartları Çerçevesinde Futbolcu Bonservis Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 30 (159), 129- 154.
- Devecioğlu, S., Çoban, B., Karakaya, Y. E., & Karataş, Ö. (2012). Türkiye'de Spor Kulüplerinin Şirketleşmeye Yönelimlerinin Değerlendirilmesi. *SPORMETRE Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, X (2) 35-42.
- Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı. (2018). <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/2531/Finansal-Raporlama-Standartlarına-Uygun-Hesap-Planı-Taslağı>
- Jönsson, F., Johansson, K., & Aronsson, S. (2004). *Accounting for Football-Let's Give It a Shot*. [Bachelor Thesis]. School of Economic and Commercial Law AT Göteborg University. <https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/1571/1/03-04-107.pdf>
- Krabbenbos, T. (2013). *Commercialization Strategies in Football* [Master Thesis]. Business Administration University of Twente. https://essay.utwente.nl/62826/1/Masterthesis_TPKrabbenbos.pdf
- Özulucan, A. (2022). TMS-37 Çerçevesinde Karşılıkların, Koşullu Borçların, Koşullu Varlıkların Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 399-418
- Saban, M., & Demirci, F. (2016). Finansal Fair Play ve Türkiye'deki Dört Büyük Futbol Kulübünün Uyum Düzeyinin İncelenmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 26 (137), 25-49.
- Sevim, A., & Bülbül, S. (2020). Spor Kulüplerinde Finansal Raporlama ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Özellikli İşlemlere İlişkin Örnek Yevmiye Kayıtları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak (85), 45-64.
- Sevim, A., & Bülbül, S. (2017). UEFA Finansal Fair Play (FFP) Kriterleri Kapsamında Türk Futbolunda Finansal Raporlamanın Önemi ve Bir Sistem Gerekliliği. *Kara Harp Okulu Bilim Dergisi*, 27 (2), 187-212.
- Sermaye Piyasası Kanunu (SPK). (2012). *Kanun Numarası: 6362 Kabul Tarihi: 6/12/2012, 30.12.2012 Sayı: 28513 Resmi Gazete*. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6362.pdf>
- Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu (7405 sayılı Kanun), 26 Nisan 2022 tarih 31821 Sayılı Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220426-8.htm>
- Spor Kulüpleri Tarafından Tutulacak Defter ve Kayıtlar Hakkında Yönetmelik (2022). 07.09.2022 Tarih 31946 Sayılı Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/09/20220907-1.htm>
- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı. (2018). 19 Eylül 2018 tarihli ve 30540 sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/09/20180919-11.pdf>
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TFRS/TFRS%2015.pdf

SPOR ANONİM ŞİRKETLERİNE ÖZGÜ ÖZELLİKLİ İŞLEMLERİN TMS/TFRS AÇISINDAN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TFRS/TFRS%205.pdf
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%2038.pdf
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%2037.pdf
- Ulusoy, T., Esmer, Y., & Dayı, F. (2019). Spor İşletmelerinde Nakit Yönetimi: BİST' de Bir Uygulama. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (2), 1889-1905.
- Wilson, R., & Plumley, D. (2018). *Finance and Accounting in Football*. In: Chadwick, Simon, Parnell, Daniel, Widdop, Paul and Anagnostopoulos (Christos, Ed.). Routledge Handbook of Football Business and Management. Routledge, 186-198.
https://shura.shu.ac.uk/23740/8/Plumley_finance_and_accounting%28AM%29.pdf
- Yazarkan, H. (2016). Futbolcu Transfer/Bonservis Ücretlerinin TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim, 137, 91-120.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (1984). *02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete*.
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3065.pdf>
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006). *21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete*.
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm>