



UÇAK KAZASINDA HAYATINI KAYBEDEN FUTBOLCU EMILIANO SALA’NIN TRANSFER SÖZLEŞMESİNİN TFRS 15 KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Cengiz TORAMAN¹
Elif ULUCENK^{2*}

Öz

Bu çalışmanın amacı, 2019 yılında uçak kazasında hayatını kaybeden futbolcu Emiliano Sala’nın transfer sözleşmesinin TFRS 15 kapsamında incelenmesidir. Emiliano Sala 17 milyon euro bonservis bedeliyle FC Nantes’ten Cardiff City FC’ya transfer olmuştur. Transfer sözleşmesi imzalandıktan kısa bir süre sonra futbolcunun uçak kazasında hayatını kaybetmesi üzerine taraflar arasında bonservis bedelinin ödenmesiyle ilgili anlaşmazlıklar yaşanmaya başlamıştır. Cardiff City FC’nin bonservis bedelinin ilk taksitini ödememesi sebebiyle FC Nantes, konuyu FIFA’ya taşımıştır. FIFA FC Nantes lehine kararını açıklarken, her iki tarafa da CAS’a başvuru hakkı tanımıştır. Çalışmada, erişilen bilgilere dayanarak Emiliano Sala’nın transferi TFRS 15 kapsamında incelenmiş ve bu transferin; “tamamlandığı”, “kontrol devrinin gerçekleştiği” ve “belli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğüne uygun olarak hasılat oluşturduğu” sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Emiliano Sala, FIFA, Futbol, TFRS 15

Jel Kodu: M40, M41, M49

ANALYSIS OF THE TRANSFER CONTRACT OF EMILIANO SALA, WHO DIED IN A PLANE CRASH, WITHIN THE SCOPE OF IFRS 15

Abstract

The aim of this study is to analyze the transfer contract of the football player Emiliano Sala, who died in a plane crash in 2019, within the scope of IFRS 15. Emiliano Sala was transferred from FC Nantes to Cardiff City FC for a transfer fee of 17 million euro. As the footballer passed away just after the transfer contract was signed, disputes arose between the parties regarding the payment of the transfer fee. As Cardiff City didn’t pay the first installment of the transfer fee, FC Nantes brought the matter to FIFA. When FIFA announced its decision in favor of Nantes, it gave both parties the right to apply to CAS. In this study, based on the information accessed, the transfer of Emiliano Sala is examined within the scope of IFRS 15 and it is concluded that this transfer is “completed”, its “transfer of control has occurred” and “it has generated revenue in accordance with the performance obligation fulfilled at a certain time”.

Keywords: Emiliano Sala, FIFA, Football, IFRS 15

Jel Code: M40, M41, M49

¹ Prof.Dr., İnönü Üniversitesi, , ORCID: 0000-0001-8601-5542

² Dr, ORCID: 0000-0001-6545-6621

* **Sorumlu Yazar** (Corresponding Author): elifulucenk@outlook.com.

Başvuru Tarihi (Received): 01.08.2023 **Kabul Tarihi** (Accepted): 26.01.2024

Giriş

Futbolun oluşturduğu ekonomik yapı ve özellikli işlemler, günümüzde farklı disiplinler çerçevesinde incelenmeye başlamıştır. Futbol kulüpleri, piyasalarda oluşturdukları mali gücün etkisiyle son yıllarda özellikle ekonomiyle ilgili kesimlerin çalışma alanları arasında yer almaktadır. Bu bağlamda, “*futbolcu transfer işlemleri*” de finansal ve hukuki açıdan önem arz etmektedir. Kulüpler arasında imzalanan transfer sözleşmesindeki şartların ve taahhütlerin yerine getirilmesiyle ilgili işlemler hukuki ve finansal yönüyle ayrıca incelenmelidir.

Günümüzde, futbol kulüplerinin en büyük rekabet gücünü oluşturan futbolcular, endüstriyel bir kimliğe bürünen futbol ekonomisinin sahip olduğu en değerli insan kaynağını oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle futbolcular, kulüpleri için entelektüel sermayenin bir karşılığıdır. Geline nokta, entelektüel sermayenin vazgeçilmez unsurunu oluşturan insan kaynağı ile ilgili işlemlere ise muhasebe biliminin duyarsız kalması mümkün değildir. Dolayısıyla muhasebe bilimi, insan kaynağıyla ilgili her türlü finansal nitelikli işlemleri açıklama çabası içindedir (Ulucenk, 2018: 12).

Bu çalışma, futbol camiasında çarpıcı bir etki oluşturan Emiliano Sala transferinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” (TFRS 15) kapsamında incelenmesini amaçlamaktadır. Bu amaca yönelik çalışmada ilk olarak, futbolun oluşturduğu ekonomik yapı incelenmiş ve futbolcularla ilgili özellikli muhasebe işlemleri TFRS kapsamında ele alınmıştır. Daha sonra ise futbolcu transferinin muhasebeleştirilmesinde çerçeve oluşturan TFRS 15 tanıtılmış ve futbolcunun transfer sözleşmesi bu standart ile uyumlu olarak incelenmiştir.

1. Futbol Ekonomisi

Günümüzde multimilyar ölçekte bir endüstriye dönüşen futbol, küresel ekonominin en önemli bileşenlerinden biri olmayı başarmıştır. Futbol oyunu ekonomik amaçlarla faaliyetlerini yürüten bir kulübün çoğunlukla görsel yönünü oluşturmaktadır. Son 20 yılda futbol kulüplerinin, yüz milyonlarca euro kazanan ticari şirketlere dönüşmesi futbolun, spor branşından endüstriyel bir oluşuma evrilmesinin bir sonucu olarak kabul edilebilir. Nitekim özellikle gelişmiş ülkelerde futbol diğer spor branşlarından ayrılarak ekonomik, siyasi ve sosyal açıdan yadsınamaz bir değere sahiptir. Örneğin, Avrupa'nın beş büyük liginden biri olarak kabul edilen Almanya'nın Gayri Safi Milli Hasıla'sının önemli bir kısmı futbol ekonomisinden oluşurken, İran'da bu oran %1'den azdır (Homayounifar, Mosaveri ve Shahriari, 2014: 4).

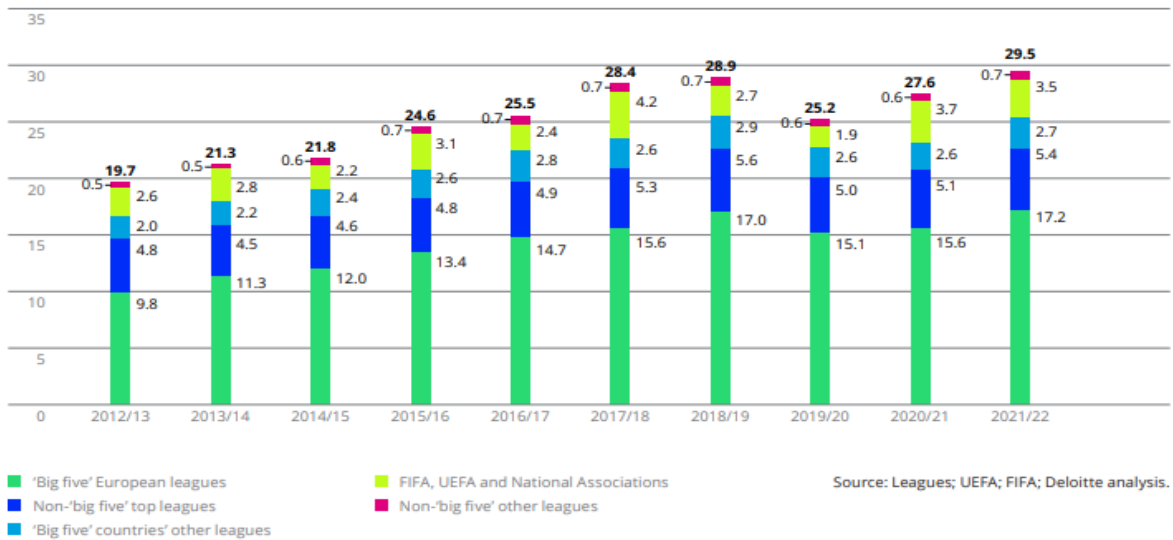
Futbol piyasası, diğer piyasaları üzerinde finansal etki oluşturan lokomotif bir endüstridir. Futbol piyasasının ekonomik büyüklüğünü ortaya koyabilmek için güncel değerleri incelemekte fayda bulunmaktadır. Dünya'da dört yılda bir düzenlenen ve 32 ülkenin birbiriyle yarıştığı Fédération Internationale de Football Association World Cup (FIFA Dünya Kupası) 2022 yılında Katar'da gerçekleşmiştir. Katar, şu ana dek Dünya Kupası hazırlıklarında en çok yatırım harcaması gerçekleştiren ülke olmuştur. Yıllar itibariyle Dünya Kupası için yapılan yatırım harcamaları Şekil 1'de gösterilmiştir.

Şekil 1: Dünya Kupası Yatırım Harcamaları

Kaynak: (Aktifbank, 2023: 91)

2022 yılı FIFA Dünya Kupası'nın kazananı olan Arjantin ise 42 milyon dolar, ikinci sırada yer alan Fransa ise 30 milyon doların sahibi olmuştur (<https://www.statista.com> (04.07.2023)).

Dünyanın en büyük futbol piyasası Avrupa Futbol Piyasası, 2021/22 "beş büyükler"⁴ liderliğinde maçları ve diğer ticari gelirleri sayesinde %7 artış göstererek 29.5 milyar euroya ulaşmıştır. İngiltere, piyasa liderliğini sürdürerek, 2021/22 sezonu için toplam gelirinde %12'lik artış açıklayarak, sezonda 5.5 milyar sterlin toplam gelir elde etmiştir. Başta İngiltere Premier Lig olmak üzere küresel erişimli premium spor tesislerine sponsorluk ilgisinin artmasıyla birlikte 2021/22'de toplam ticari gelir 6.3 milyar euroya ulaşmıştır. Buna karşılık, 2021/22 yayın gelirleri %12 düşüşle 8,9 milyar euroya gerilemiştir. Bu düşüş, COVID-19 etkisiyle önceki sezonda ertelemelerin sebep olduğu şişirilmiş 2020/21 gelirlerinin tersine çevrilmesinden kaynaklanmaktadır. Öte yandan COVID-19 sebebiyle maçların seyircisiz oynanması maç günü gelirlerinde kayda değer azalışlara yol açmıştır (Deloitte, 2023: 3). Ancak pandemi sonrası futbol camiasında normalleşme sürecinin başlamasıyla kulüplerin gelirleri artmış ve böylece futbol ekonomisi eski ivmesini yakalamayı başarmıştır. Yıllar itibariyle Avrupa Futbol Piyasası'nın finansal büyüklüğü Şekil 2'de gösterilmiştir.

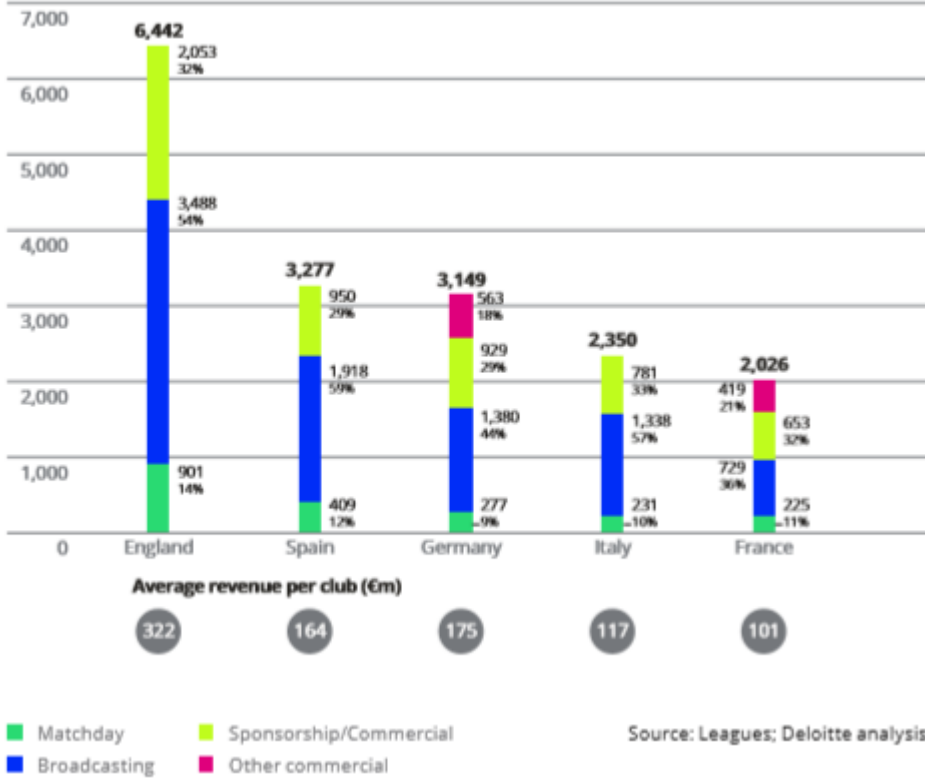
Şekil 2: Avrupa Futbol Piyasasının Büyüklüğü – 2012/13 - 2021/22 (milyar €)

Kaynak: (Deloitte, 2023: 3)

⁴ Beş büyükler, Avrupa'nın en büyük beş büyük futbol ligini temsil etmektedir. Bunlar: "İngiltere (Premier Lig), İspanya (La Liga), İtalya (Serie A), Almanya (Bundesliga) ve Fransa'daki (Ligue 1)'dir."

Şekil 2'de yer alan bilgilere göre, 2012/13 - 2021/22 dönemlerinde futbol piyasasında en büyük paya beş büyükler sahiptir. Beş büyükleri ise diğer üst ligler takip etmektedir. FIFA, UEFA, diğer Ulusal Dernekler, beş büyük ülkenin diğer ligleri ve beş büyük olmayan diğer futbol ligleri futbol piyasasının en önemli örgütsel ve finansal aktörlerini oluşturmaktadır. Öte yandan beş büyük lige bağlı kulüplerin gelir kaynakları Şekil 3'te gösterilmiştir.

Şekil 3: "Beş Büyük" Avrupa Ligi Kulüplerinin Gelir Kaynakları (2021/22 (m €))



Kaynak: (Deloitte, 2023: 6)

2022/23 futbol sezonunda, "beş büyük ligin" toplam 18,2 milyar euroluk rekor seviyede gelir elde edeceği tahmin edilmiştir. İngiltere Premier Lig'in 2022/23 sezonunda; yeni ulusal ve uluslararası yayın anlaşmalarının etkisi ve La Liga'yla arasındaki farkın 3,3 milyar euroya çıkacağı beklenilmesi sebebiyle, lige üye kulüplerin ticari çekiciliğinin devam edeceği dolayısıyla İngiltere'nin futbol piyasasındaki liderliğinin süreceği öngörülmektedir (Deloitte, 2023: 7). Avrupa'daki beş büyük ligin ve takımların marka değerleri ise Şekil 4'te gösterilmiştir.

Şekil 4: Beş Büyüklerin ve Avrupa Futbol Kulüplerinin Marka Değerleri

Kaynak: (<https://www.statista.com> (02.07.2023); Aktifbank, 2022: 25)

FIFA'nın en büyük konfederasyonu olan Union of European Football Associations (Avrupa Futbol Federasyonları Birliği – UEFA)'nın futbol piyasasındaki finansal payının incelenmesi, ekonomik açıdan futbolun oluşturduğu gücün anlaşılabilmesine katkı sağlayacaktır. UEFA'nın 2021/22 yıllık raporuna göre, gelirleri 4,52 milyar euro, toplam giderleri ise 3,8 milyar euro olarak gerçekleşmiştir (UEFA, 2023: 2). UEFA 2021/22 sezonuna ait gelir dağılımı Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: UEFA 2021/22 Gelirleri

Gelirler	2021/22 (€000)
Medya Hakları	3.424.476
Ticari Haklar	533.761
Haklara Ait Gelir Toplamı	3.958.237
Biletler	35.878
Konaklama	27.869
Diğer Gelirler	29.583
Toplam Gelirler	4.051.567

Kaynak: (UEFA, 2023: 2)

Çalışmada incelenen veriler futbol müsabakaları ve ligler düzeyinde futbol ekonomisinin büyüklüğünü ortaya koymaktadır. Ancak futbol ekonomisi, futbol oyununun dışında diğer endüstri ve sektörler için de yadsınamaz bir öneme sahiptir. Forma üreten tekstil sektöründen, konaklama hizmeti sunan turizme, maçların yapıldığı stadyumlardan futbol etkili yapıların inşaa faaliyetlerine, kulüp finansörlerinden sponsorlara dek muazzam büyüklükte katılımcılı bir piyasa sunan futbola, muhasebe ve finans bilim dallarının duyarsız kalması mümkün değildir. Bu sebeple, futbol oyununun

aktörleri olan futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemler muhasebesel bağlamda açıklanma ihtiyacı oluşturmaktadır. Çalışmada futbol camiasında çarpıcı bir etki oluşturan Emiliano Sala transfer sözleşmesi TFRS 15 kapsamında ele alınmıştır. Ancak öncesinde futbolcularla ilgili muhasebe işlemlerinin TFRS kapsamında nasıl muhasebeleştirileceği üzerinde durulmuştur.

2. TFRS Kapsamında Futbolcularla İlgili Muhasebe Yaklaşımları

Günümüz uygulamalarında işletme çalışanlarıyla ilgili katlanılan değer kullanımları, çoğu endüstri için kar azaltıcı bir unsur olarak gider ya da zarar hesaplarında izlenen tutar biçiminde muhasebeleştirilir. Öte yandan futbol endüstrisinde ise durum muhasebesel açıdan farklılık arz etmektedir. Futbol takımları için futbolcular yalnızca kulüp çalışanı olarak değerlendirilmez. Bu bağlamda bir takımın futbolcu kadrosunun, kulübün sahip olduğu entelektüel sermayenin en önemli unsurunu oluşturduğu ileri sürülebilir.

Futbol kulübünün futbolcu kadrosunun olmaması halinde, söz konusu takım maçlara katılım sağlayamayacağı için kulübün varlığı ve faaliyetleri devam edemeyecektir. Dolayısıyla futbolcular, kulüpleri için potansiyel ekonomik faydaları oluşturmaktadır. Bu bağlamda futbolcuyla kulüp arasında kurulan sözleşme, kulübün takım içinde futbolcunun varlığına bağlı performansını kullanarak fayda sağlamasına imkân vermektedir (Oprean ve Oprisor, 2014: 1650). Bir futbolcunun kulübüyle belirli bir dönem için imzaladığı sözleşme, takımı için oluşturduğu ekonomik değeri ortaya koymaktadır. Başka bir ifadeyle, kulüpler futbolcularından hem saha içinde hem oyun dışında fayda sağlayarak gelir elde edebilirler. Bu sebeple çoğu futbol kulübü muhasebe bilgi sisteminde, futbolcuları varlık olarak muhasebeleştirir (Lombardi, 2019: 1).

Eski uygulamalarda, futbolcuların ilk muhasebeleştirme ve daha sonraki dönemlerde değerlendirme işlemlerinde nasıl bir yaklaşımın benimsenmesi gerektiğine yönelik meslek mensupları farklı kayıt yaklaşımları geliştirmiştir. Futbolcu muhasebe işlemlerinde kulüpler, futbolcu sözleşmelerinden elde edilen kullanım haklarının aktifleştirilmesi ya da transfer maliyetinin gelir tablosuyla ilişkilendirilerek işletme gideri ya da istisnai gider olarak muhasebeleştirilmesi yaklaşımlarını tercih etmiştir. Eski muhasebe uygulamalarında, futbolcu maliyetlerinin ilk kayda alımdan son işleme dek işletme gideri olarak yazılması, muhasebe prensibi gereği ihtiyatlı bir yaklaşım olarak kabul edilmiş ancak bu yaklaşım futbolcu maliyetlerinin, kulübün diğer operasyon giderleriyle ilişkilendirilmesi sebebiyle gelir tablosunda hesapsal açıdan uyumsuzluklara sebep olmuştur (Rowbottom, 1998; Oprean ve Oprisor, 2014: 1650).

Uygulamada, futbolcularla ilgili katlanılan değer kullanımlarının gider hesaplarında ya da varlık hesaplarında muhasebeleştirilmesi nedeniyle bir takım görüş ayrılıkları yaşanmaya başlamıştır. Konuyla ilgili bilimsel çalışmalara ağırlık verildikçe ilk olarak; futbolcularla ilgili katlanılan değer kullanımlarının tek dönemde ya da sistematik olarak giderleştirilmesi anlayışı terk edilmiş ve bu parasal değerlerin bir varlık tanımına tekabül edeceği üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Futbol kulüpleri futbolcular için daha yüksek maliyetlere katlanmaya başladıktan sonra muhasebe ve finans uygulamalarında futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemler görece önem kazanmıştır. Geline nokta söz konusu varlık için muhasebe açısından ortak bir tanımlamaya ihtiyaç duyulmuştur. Günümüz uygulamalarında çoğu ülke ve kuruluşun uluslararası finansal raporlamada ortak mali dili yakalayabilmek üzere muhasebe ve finansal raporlama işlemlerinde International Financial Reporting Standards (IFRS)'yi benimsemesi, futbolcu varlığının da muhasebe standartları çerçevesinde tanımlanmasına ve değerlendirme işlemleriyle ilgili esasların belirlenmesine yol açmıştır. Bu bağlamda futbolda transfer işleminden doğan hakkın tanımlanması, muhasebe standartları çerçevesinde futbolcunun hangi varlık unsurunu oluşturduğunu açıklamaya fayda sağlayabilecektir (Nelson, 2020). UEFA'nın yayınladığı Kulüp Lisans ve Finansal Fair Play Talimatında futbol kulüplerinin finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını esas alarak hazırlamaları gerektiğini belirtmiştir (Demirci ve Küçüker, 2020: 137). Zira özelde futbolcu muhasebe işlemlerinde, genelde spor kulübünün muhasebe işlemlerinde uluslararası

çerçeve finansal raporlama yaklaşımlarının belirlenmesi küresel finansal uyumun sağlanması noktasında önem arz etmektedir. Finansal kriterler gereğince, futbol kulüpleri de uluslararası anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik için IFRS'ye uygun muhasebe işlemleri gerçekleştirmeli ve raporlama yapmalıdır (Oprean ve Oprisor, 2014: 1650). IFRS çerçevesinde futbolcularla ilgili finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ise belirlenmesi gereken ilk husus, muhasebe bilgi sisteminde futbolcu insan kaynağının hangi tanımı karşıladığının tespit edilmesi işlemidir. Bu bağlamda, ilk olarak futbolcuların kulüplerin arz ettiği finansal anlam tespit edilmelidir. Bir futbol kulübüyle sözleşme imzalayan futbolcular, sözleşme süresi boyunca kulübe bağlı olan, ekonomik yarar sağlayan ve gelecekte ekonomik yarar sağlama potansiyeli olan kulüp varlığını oluşturur (Morrow, 1997). Futbol kulüpleri, futbolcularından bir hizmet sunmasını başka bir ifadeyle futbol oyununu oynayarak takıma faydada bulunmasını beklemektedir. Futbolcu takımıyla sözleşme imzaladığı an bu süreç başlamış olmaktadır (Morrow, 1997). Futbolcunun bir insan kaynağı olması ise kulübüne varlığın fiziksel kullanım hakkını sağlamaz. Futbolcunun bonservisinden⁵ doğan kullanım hakkının sözleşme süresi boyunca kulübe satılmış olması, elde edilen hakkın fiziksel olmayan bir unsur taşıdığını göstermektedir. Ayrıca futbolcular, kulübün diğer çalışan kadrosundan farklı olarak bir transfer ücretiyle takıma dâhil edilmektedir. Bu durum ise söz konusu varlığın maliyetinin kolay ve güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi anlamına gelmektedir (Nelson, 2020). Yapılan açıklamalar ve literatür incelemelerinden hareketle, IFRS çerçevesinde futbolcularla ilgili kullanım haklarının, maddi olmayan duran varlıkların muhasebe esaslarını belirlemek amacıyla yürürlüğe giren IAS 38 Intangible Assets, Türkçe tercümesiyle Türkiye Muhasebe Standartları 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” (TMS 38) kapsamında muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir. Bu kapsamda futbolcu varlığıyla ilgili ilk aktifleştirme, dönem sonu değerlendirme işlemleri ve finansal durum tablosu dışında bırakma işlemleri ilgili standartla uyumlu olarak muhasebeleştirilecektir. Öte yandan, muhasebe uygulamalarında UEFA yaklaşımından da bahsetmekte fayda bulunmaktadır. UEFA'ya göre, alt yapıda yetiştirilen futbolcular bir transfer ücreti karşılığı takıma transfer edilmediği için maddi olmayan duran varlık kriterlerini karşılamadıkları gerekçesiyle finansal durum tablosunda aktifleştirilmemelidir. UEFA'ya göre, bir futbolcu transfer bedeli ödenip satın alındığında transferle ilgili maliyetler doğrudan aktifleştirilebilir ayrıca sözleşme süresi boyunca itfa edilebilir. Kurallara uyulmaması halinde ise kulüpler para cezasına çarptırılarak muhtemelen Şampiyonlar Ligi, Avrupa Ligi gibi Avrupa Müsabakalarından ihraç edilecektir (UEFA, 2012; Nelson, 2020).

Çalışmanın esas konusu, TFRS 15'in futbolcu transfer sözleşmesinden kaynaklanan muhasebe işlemlerine etkisinin incelenmesidir. Dolayısıyla transfer sözleşmesinin TMS 38'in esaslarıyla uyumlu olarak nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili yaklaşımlar bu çalışmanın kapsamı dışında kaldığından yukarıdaki açıklamalar ile yetinilmiştir. TMS 38, futbolcunun takım içinde yararlı ömrü boyunca performans göstereceği, yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde itfa edilebileceği varsayımlarında çerçeve muhasebe esaslarını açıklamaktadır. Ancak uygulamada, kulüpler söz konusu futbolcudan oyun performansı sonucunda takımına sağladığı katkı dışında farklı ekonomik yararlar elde etmeyi de tercih edebilirler. Ayrıca ekonomik yararlar haricinde futbolcularla ilgili; satın alma, değerlendirme, finansal durum tablosu dışına çıkmaya sebep olan ya da bunlarla ilgisi bulunmayan işlemlerden dolayı TMS 38'in kapsamında izah edilemeyen veya farklı standartlardan yararlanılması gereken bir takım muhasebesel işlemlerde bulunabilir. Başka bir ifadeyle, futbolcu transferiyle ilgili işlemlerin çoğuna temel oluşturan standart her ne kadar TMS 38 olsa da kulübün futbolcusuyla ilgili gerçekleştirdiği finansal işlemin doğası gereği diğer ilgili standartlar çerçevesinde muhasebeleştirilmesi gereken durumlar yaşanabilir. Bu gibi finansal olaylar sıklıkla karşılaşıldığı gibi nadiren de ortaya çıkabilir. Çalışmada kulüplerde, futbolcularla ilgili görece sık rastlanan muhasebe işlemlerine yönelik çözüm oluşturan standartlar Tablo 2'de özetlenmiştir.

⁵ Bir takımın sözleşmesi bulunan futbolcunun, başka bir takıma transfer olabilmesi için ödenmesi gereken bedeldir.

Tablo 2: TFRS Kapsamında Futbolcularla İlgili Özellikli Muhasebe İşlemleri

Standart ⁶	Özellikli İşlemler
TMS 38	<p>Kalıcı Transfer: Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirme koşullarını sağlayan futbolcunun, faydalı ömrü boyunca takıma gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenilmektedir. Futbolcuyla ilgili bonservis bedelinin ve transfer sözleşmesinin kurulabilmesiyle ilişkili maliyetlerin ilk kez muhasebeleştirilmesi, dönem sonu değerlendirme işlemleri, itfa ve finansal durum tablosu dışına çıkarılmasıyla ilgili işlemlerde ve maliyet bedeliyle ilişkilendirilecek harcamalarda TMS 38 referans alınır.</p> <p>Transferin Yenilenmesi ya da Uzatılmasıyla Katılan Maliyetler: Futbolcunun temsilcisi ya da menajerine yapılan ve futbolcunun takımda kalması için katılan ek maliyetlerle ilgili TMS 38 referans alınır.</p>
TFRS 9	<p>Koşullu Prim Bazlı Ödemeler veya Ertelenmiş Transfer Ücretleri: Sözleşmede transfer ücretinin ödemesinin birtakım koşullara bağlı olarak kararlaştırılmış olması (örneğin sezonda hedeflenen gol skoru üzerinde bir performans göstermesi halinde verilecek olan prim ödemeleri) ya da transferler ücretlerinin ilerleyen dönemlerde anlaşılan taksitler halinde ödenmesi söz konusu olabilir. Bu gibi durumlarda TFRS 9 referans alınır.</p> <p>Futbolcuyla İlgili Sat-Geri Kiralama İşlemleri: Futbolcunun devri TFRS 15 kapsamındaki satış şartlarını karşılamadığı hallerde satıcı-kiracı takımın kayıtlarında futbolcu, finansal durum tablosunda gösterilmeye devam ederken kiralama işleminden doğan yükümlülüğe dair TFRS 9 referans alınır. Alıcı-kiracı takım kayıtlarında ise devrettiği futbolcu finansal tablolara yansıtılmadan devir bedeline eşit tutardaki finansal varlığı muhasebeleştirirken TFRS 9 referans alınır.</p>
TFRS 16	<p>Futbolcu Kiralama İşlemleri: Futbol kulübü, futbolcusunu bir başka kulübe kiraya verebilir. Kiralama işlemleri TFRS 16 kapsamında değerlendirilmektedir. Futbolcu kiralama işlemlerinde, oyuncuyla ilgili risk ve getirilerin devredilme durumuna göre finansal ve faaliyet kiralaması ayrımının yapılması, faaliyet kiralamasında itfa payı hesaplamasının TMS 38 hükümlerine uygun olarak yapılması, faaliyet kiralamasında kiraya verenin futbolcuyla ilgili haklarını TMS 38 ile uyumlu olarak izlemeye devam etmesiyle ilgili açıklamalarda TFRS 16 referans alınır.</p> <p>Futbolcuyla İlgili Sat-Geri Kiralama İşlemleri: Futbolcunun sat ve geri kiralama sözleşmesinde alıcı-kiraya veren taraf futbolcunun kiraya verilmesiyle ilgili işlemlerde TFRS 16'yı referans alır.</p> <p>Kiralama işlemleri ayrıca Ödünç Alınan Futbolcu - Geri Çağırma Seçeneği Olmaksızın Geçici Transfer ya da Ödünç Alınan Futbolcu – Geri Çağırma Seçeneğiyle Geçici Transfer şeklinde gerçekleşebilir. Bu gibi opsiyonlarda TFRS 16 referans alınmaktadır.</p>
TMS 19	<p>Sözleşmenin Yenilenmesi ya da Uzatılması: Kulüp, sözleşme süresi dolmak üzere olan futbolcusuyla sözleşmeyi uzatabilir ya da sözleşmenin içeriğinde değişiklik yaparak sözleşmeyi yenileyebilir. (Örneğin, sözleşme uzatma primi, koşulsuz yenileme ya da uzatmaya dair yeni ödemeler, menajere yapılan ödemeler gibi.) Futbolcuyla yapılan bu tür ödemelerin çalışanlara sağlanan katkılar kapsamında değerlendirilerek TMS 19 referans alınır.</p> <p>Fesih Teşvikleri: Kulüp, futbolcusunu yeni bir takıma transfer etmek için teşvik edebilir ve futbolcuya tek seferlik bir ödemede bulunabilir. Futbolcuyla yapılan bu tür ödemeler, çalışanlara sağlanan katkılar kapsamında değerlendirilir ve TMS 19 referans alınır.</p>

⁶ Tabloda anılan standartların açıkları şu şekildedir: “ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 16 Kiralamalar, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat.”

TMS 36	Değer Düşüklüğü Testi: Kulüp, takım kadrosunda düzenli olarak antrenmanlara katılan ve maça çıkmasına rağmen sezonda kötü performans gösteren futbolcusunun kullanım haklarını değer düşüklüğü testine tabi tutarken TMS 36'nın hükümlerini referans alır. Sakatlanma Sorunu: Futbolcu maç sırasında sakatlanabilir ve bu sakatlanma futbol kariyeri açısından bir tehdit oluşturabilir. Kulübün futbolcunun bonservis hakkındaki değer kaybı, tedavi masrafları, devam eden oyuncu maaşı için sigortası vardır. Sakatlanma sonucu değer düşüklüğü testi ya da kalıcı sakatlıkla ilgili hallerin muhasebeleştirilmesinde TMS 36 referans alınır.
TMS 37	Sakatlanma Sorunu: Futbolcu maç sırasında sakatlanabilir ve bu sakatlanma futbol kariyeri açısından bir tehdit oluşturabilir. Bu gibi durumlarda kulübün koşullu yükümlülüğü ya da karşılık işlemleriyle ilgili TMS 37 referans alınır.
TFRS 5	Futbolcuyu Transfer Etme Kararı: Kulüp yönetimi çeşitli sebeplerden dolayı futbolcuyu transfer etmeye karar verebilir ve kulüp yeni bir takım arayışına girebilir. Transfer etme kararı verilen ve piyasa değeri tahmin edilen futbolcuyla ilgili muhasebe işlemlerinde TFRS 5 referans alınır.
TFRS 15	Futbolcu Transfer İşlemi: Kulüp, başka bir kulübe futbolcuyu transfer edebilir. Futbolcu transfer sözleşmesinin imzalanması niteliği itibarıyla bir satış işlemidir. Dolayısıyla futbolcu transfer işlemlerinde TFRS 15 referans alınır. Futbolcuyla İlgili Sat-Geri Kiralama İşlemleri: Futbolcunun sat ve geri kiralama sözleşmesinde satıcı-kiracı olan kulüp için söz konusu satış işleminin gerçekleşmesinin tespitinde TFRS 15 referans alınır. Futbolcunun Uluslararası Turnuvalar İçin Serbest Bırakılmasından Elde Edilen Gelir: Futbolcu, milli takım menajeri tarafından bir turnuvaya katılmak üzere seçilebilir. Bu gibi işlemlerde kulübün oyuncuyu serbest bırakması karşılığı elde ettiği gelirin muhasebeleştirilmesinde TFRS 15 referans alınır.

Kaynak: (PWC, 2018'den yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Futbolcularla ilgili gerçekleşen finansal nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesi tek bir standardın kapsamına girmemektedir. Başka bir ifadeyle meydana gelen bir olay birden fazla standardın konusunu oluşturabilir. Örneğin sat – geri kiralama işlemlerinde satış işleminin gerçekleşmesi için TFRS 15 gereği edim yükümlülüğünün gerçekleştiği anın belirlenmesi ve geri kiralama işlemlerinde TFRS 16'nın hükümlerinin uygulanması gerekir. Futbolcuyu faaliyet kiralaması kapsamında kiraya veren tarafın, oyuncunun değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını tespit etmesi ve değer düşüklüğü zararının bulunması halinde tutarın muhasebeleştirilmesi için TMS 36'nın hükümlerinin uygulanmasında birden fazla standardın esasları geçerli olabilir. Bu gibi durumlarda özellikli işlemin muhasebeye aktarılmasıyla ilgili referans alınacak farklı standartlar bulunmaktadır.

Bu çalışmanın esas konusu, transfer sözleşmesini imzaladıktan sonra, yeni takımında ilk maçına çıkamadan uçak kazasında hayatını kaybeden Emiliano Sala'nın transfer sözleşmesinin TFRS 15 uyarınca incelenmesidir. Bu kapsamda, çalışmada önce TFRS 15 standardı ele alınmıştır.

3. TFRS 15 Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” (TFRS 15)

International Financial Reporting Standards 15 “Revenue From Contracts with Customers (IFRS 15), 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerli olup, International Accounting Standard 11 “Construction Contracts” (IAS 11) ve International Accounting Standard 18 “Revenue” (IAS 18)'in yerine gelerek yeni hükümler içermektedir. (<https://www.ifrs.org>. (19.02.2022)). Türkiye uygulamalarında aynı tarih ile yürürlüğe girerek TFRS 15 Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” (TFRS 15) adıyla çevrilmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları 11 “İnşaat Sözleşmeleri (TMS 11) ile Türkiye Muhasebe Standartları 18 “Hasılat” (TMS 18)'in yerine getirilmiştir. TFRS 15, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve

belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemeyi amaçlamaktadır (TFRS 15, md.1).

TFRS 15'te müşteri ile yapılan her sözleşmenin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi esastır. Öte yandan standardın hükümleri, benzer özelliklere sahip sözleşmelerden oluşan bir portföye de uygulanabilmektedir. Ancak bu kolaylaştırıcı yol, standardın her bir sözleşmeye ayrı ayrı uygulanması ile portföye uygulanması halinde önemli bir farklılık oluşturmayacağına yönelik makul bir beklenti varsa geçerli görülmüştür (TFRS 15, md.4).

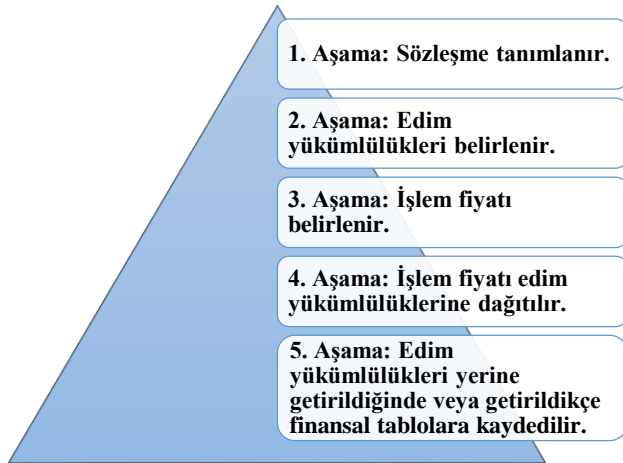
TFRS 15, aşağıdakiler hariç, işletmenin müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmelere uygulanabilmektedir. Bunlar (TFRS 15, md. 5) :

TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında yapılan takas sözleşmelerdir. (Müşteri ya da potansiyel müşterilere satışı kolaylaştırmak için yapılan parasal nitelikli olmayan değişimler içerir.)⁷

TFRS 15 kapsamında takas işleminin değerlendirilebilmesi için ise sözleşmenin parasal olmayan varlıkların değişimlerini içerecek şekilde kurulması gerekir. Takas, aynı iş alanında ve müşteriye yapılan satışı kolaylaştırmaya aracılık etmesi halinde TFRS 15'in kapsamı dışında kalır. Bu tür işlemler ise genellikle standart mallar arasında gerçekleşebilir (Örten ve diğerleri, 2019: 125). Başka bir ifadeyle takas işleminin TFRS 15 kapsamında hasılatı konu olabilmesi için yapılacak satışı aracılık etmek yerine bizzat satışı konu bir özelliği taşıması gerekir. Farklı ekonomik değere sahip varlıkların değişimi ise bu kapsamda ele alınabilir.

TFRS 15, müşteriyle yapılan bir sözleşmenin hasılat kapsamında mali tablolara alınabilmesi için beş aşamalı bir yaklaşım benimsemiştir. Bunlar Şekil 5'te sıralanmıştır.

Şekil 5: TFRS 15 Hasılatın Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Beş Aşamalı Modeli



Kaynak: (TFRS 15 md.9)

⁷Belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşme bu kapsamda örnek verilebilir. (TFRS 15, md.5).

3.1. Sözleşmenin Tanımlanması Aşaması

Sözleşme; “iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşma” olarak tanımlanır (TFRS 15, md.10). Sözleşme, aşağıdaki şartları tamamıyla sağlaması halinde TFRS 15 kapsamına girebilir (TFRS 15, md. 9):

Yazılı, sözlü ya da diğer ticari teamüllere göre sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamıştır. Sözleşme konusu ve devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın hakları tanımlanabilmektedir.

Sözleşmenin tarafları, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir.

Sözleşme sonucu, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve riskine dair değişiklik beklenmektedir. Dolayısıyla sözleşme ticari bir nitelik taşımaktadır.

İşletmenin, müşterisine mal ve hizmeti devretmesiyle birlikte hak kazanacağı bedeli tahsil etmesi muhtemeldir.⁸

Yukarıdaki açıklamalara ek, yükümlülük tam yerine getirilmeden veya diğer şartlar sağlanmadan işleme ödeme yapılmışsa, işletmenin yaptığı bu tahsilatın hasılat kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartlardan birinin sağlanması gerekir (TFRS 15, md. 15):

Mal ve hizmete dair herhangi bir yükümlülüğün kalmaması ve müşterinin taahhüt ettiği bedelin tamamı ya da tamamına yakın değerinin tahsil edilmiş olması ve iadenin mümkün olmaması, Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması gerekir.

Sözleşmeyle ilgili bazı özellikli durumlar olabilir. İşletmeler, aynı müşteriyle birden çok sözleşme yaparak sözleşmeleri birleştirebilir veya sözleşme yapıldıktan sonra taraflar bazı değişikliklere gidebilir (TFRS 15, md. 17 – 21):

Sözleşmelerin Birleştirilmesi: TFRS 15’te ifade edilen şartların en az birinin sağlanmasıyla aynı müşteriyle (veya bu müşterinin ilişkili tarafları) ve aynı ya da yakın zamanda yapılan sözleşmeler birleştirilebilir. Bunun için sözleşmenin tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmesi, bir sözleşme karşılığında ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlanması veya sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin (veya sözleşmelerin her birinde taahhüt edilen bazı mal veya hizmetlerin) tek bir edim yükümlülüğü oluşturması halinde sözleşmeler birleştirilebilir.

Sözleşme Değişiklikleri: Sözleşmelerde tarafların kararıyla bazı değişimler yaşanabilir. Bu değişimler; mal ya da hizmette olabileceği gibi anılan unsurların fiyatlarında da meydana gelebilir. Değişimlerin etkisiyle birlikte yeni bir sözleşmeden bahsetmekte mümkündür. Standartta belirtilen şartların her ikisinin de sağlanması durumunda sözleşme değişiklikleri ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir. Bunlar, taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlere ekleme yapılması nedeniyle sözleşmenin kapsamının genişlemesi ve sözleşme bedelinin, işletme tarafından ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını yansıtacak bedel kadar arttırılması ve sözleşmede öngörülmüşse buna uygun olarak bedelde bir düzeltmenin yapılmış olmasıdır. Sözleşmedeki değişiklik önceki sözleşmenin devamı olacak şekilde ortaya çıkmışsa, başka bir ifadeyle bu değişiklikten sonra farklı bir sözleşme oluşmamışsa önceki sözleşmeden devam eden ve teslim edilmeyen mal ile hizmetlerin muhasebeleştirilmesi gerekir. Devredilmeyen bu kısım ile ilgili muhasebeleştirilme işleminde bazı yöntemler uygulanır. Bunlar; devredilmemiş mal ve hizmetler, sözleşme feshedilmiş ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirilebilir, geriye

⁸ Tahsil edilecek bedelin muhtemelliğinin ölçüsü, müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyeti ve niyetidir. Öte yandan İşletmenin tahsil edeceği bu bedel, müşterisine sunacağı bir fiyat avantajıyla sözleşmede belirtilen fiyattan düşük olabilir.

kalan mal ve hizmetler farklı özellikte değilse ve kısmen yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğünün parçası ise sözleşme değişikliği tarihinde hasılatla yapılan bir düzeltme olarak muhasebeleştirilebilir. Geriye kalan mal ve hizmetler diğer iki duruma uygun olmadığında ise işletme, değişikliğe uğramış bir sözleşmedeki ifa edilmemiş edim yükümlülükleri üzerindeki değişikliğin etkilerini belirlenen amaçlarla tutarlı olarak muhasebeleştirilebilir.

3.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması Aşaması

TFRS 15 ile uygulamaya giren edim yükümlülüğü kavramı, işletmenin sözleşmede müşteriye olan taahhüdü olarak tanımlanmıştır. Sözleşmenin ifası kapsamında işletmenin yerine getirme zorunluluğu taşıdığı ancak mal ve hizmetlerin devriyle ilişkili olmayan sorumluluklar “*edim yükümlülüğü*” olarak değerlendirilmez (TFRS 15, md. 25). Standartta edim yükümlülüğünün neler olabileceği ifade edilmiştir. Bunlar (TFRS 15, md. 22):

Farklı bir mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler paketini) ya da

Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisidir.

TFRS 15'e göre, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetler bazı şartların meydana gelmesiyle farklı mal ve hizmetler olarak ayrıştırılmalıdır. Farklı mal ve hizmet ayrımının yapılabilmesi için aşağıda belirtilen şartların aynı anda gerçekleşmesi gerekir (TFRS 15, md. 27):

Müşteri, mal veya hizmetten tek başına veya kullanımına hazır diğer kaynaklarla birlikte fayda sağlamalıdır.

Mal veya hizmeti devreden işletmenin taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrıştırılabilmelidir.

Yukarıdaki şartların sağlanmasıyla birlikte mal ve hizmetler ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmaktadır. Bu durumda bir birleştirme işlemi yapılmaz.

3.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi Aşaması

İşlem bedeli, sözleşmede edim yükümlülüğüne biçilen değeri oluşturmaktadır. İşletmenin, üçüncü şahıslar adına tahsil ettiği tutarlar hariç (vergi vb.) sözleşmede taahhüt ettiği mal ya da hizmetlerin devriyle işlem bedelini hak ve tahsil etmeyi beklemektedir. Taahhüt edilen bu bedel; sabit, değişken veya karma bir yapıyı oluşturabilir (TFRS 15, md. 47). Değişken bir işlem bedeli taahhüt edilmişse işletme, müşteriye devredeceği mal veya hizmete karşılık kazanacağı bedeli tahmin etmesi gerekmektedir (TFRS 15, md. 50). İşletmeyle ilgili tahsil ettiği bedelin bir kısmını veya tamamını müşteriye geriye ödeyeceğine yönelik bir şüphe ya da beklenti varsa, mali tablolara iade yükümlülüğü kaydedilir (TFRS 15, md. 55). Ayrıca işlem bedeli finansman unsuru içeriyorsa, başka bir ifadeyle işlem bedeli, vadeli bir satış şekli için hesaplanmışsa, vade farkı ayrıştırılması paranın zaman değerinin etkisine göre yapılır. Ancak standart burada taraflara kolaylık sağlamıştır. Eğer, sözleşmede taahhüt edilen mal ya da hizmetin devir tarihi ve müşterinin işlem bedelini ödediği tarih arası süre bir yıl veya bir yıldan daha az ise vade farkı ayrıştırılması yapılmaz. Zira bir hesap dönemi içinde vade farkının sebep olduğu finansman bileşenin etkisi kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilmiş olmaktadır (TFRS 15, md. 60 – 63). Ayrıca işlem fiyatı gayri nakdi bedel içerebilir. Nakit dışında, hisse senedi, çek, senet, hammadde, işçilik gibi bedeller bu değerün unsurlarını oluşturabilir. Gayri nakdi bedel ise gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir. Eğer gerçeğe uygun değer makul şekilde tahmin edilemiyorsa, mal ya da hizmetlerin tekli satış fiyatları esas alınır. İşlem bedelin bir diğer unsuru ise müşteriye ödenebilir bedelden oluşabilir. İşletmenin müşteriye ödeyeceği veya ödemeyi beklediği indirim kuponu, puan, hediye çeki gibi ürünler bu kapsamda ele alınabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019: 135).

3.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması Aşaması

İşletmenin, işlem bedelini her bir edim yükümlülüğüne (farklı mal veya hizmete) tahsis etmesi bu dağıtımın temel amacıdır. Dağıtım işlemi, her bir edim yükümlülüğüne nispi tekli satış fiyatına göre yapılır. Sözleşmede tek bir edim yükümlülüğünün bulunması halinde dağıtımın yapılmayacağı açıktır. Şayet işletmenin edim yükümlülüğü olarak tanımlamış olduğu bir seri farklı mal ya da hizmetin devrine dair taahhüdü varsa ve bu değişken bedeli içeriyorsa tekli satış fiyatı esas alınarak dağıtım işlemi uygulanabilmektedir (TFRS 15, md. 73-75).

Tekli satış fiyatı, işletmenin edim yükümlülüğü olan mal ya da hizmeti müşteriye ayrı olarak satması halinde kazanacağı fiyat anlamına gelir. Tekli satış fiyatında en iyi belirleyici; bir mal veya hizmetin benzer koşullarda ve benzer müşterilere satılması halinde gözlemlenecek olan fiyattır. Tekli satış fiyatının belirlenemediği durumlarda işletme bu değeri tahmin etmektedir (TFRS 15, md. 77- 79). Bunun için standartta bazı yöntemler belirlenmiştir. Piyasa koşullarının değerlendirilerek tekli satış fiyatının tespit edildiği “*Düzeltilmiş Piyasa Değerlendirme Yaklaşımı*”, edim yükümlülüğünün tahmini maliyeti üzerine uygun bir kar marjı ilavesiyle tekli satış fiyatının hesaplandığı “*Beklenen Maliyet + Kar Marjı Yaklaşımı*” ve sözleşmedeki toplam işlem fiyatından, taahhüt edilen diğer mal ya da hizmetlerin tekli satış fiyatları toplamının çıkarılmasıyla bulunan ve böylece tekli satış fiyatının hesaplandığı “*Bakiye Yaklaşımı*” standardın benimsediği yöntemleri oluşturur (TFRS 15, md. 79).

İşlem fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılırken, sözleşme gereği indirim veya değişken bedelin söz konusu olduğu özellikli durumlar olabilir. İndirim veya değişken bedelin, edim yükümlülüklerine dağıtılması esastır. Sözleşmede, mal ya da hizmetlere dair taahhüt edilen fiyat, bunların tekli satış fiyat toplamlarından düşük olması halinde müşteriye sağlanan bir indirim söz konusudur. İndirimler ise tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtılmaktadır. İndirimin dağıtımında nispi tekli satış fiyatı esas alınır (TFRS 15, md. 81). Sözleşme değişken bedel içermesi halinde, şart olarak işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirme veya farklı mal ya da hizmeti devretme çabalarına bağlanmış ve bedelin değişken tutarının tamamının söz konusu edim yükümlülüğüne veya farklı mal ya da hizmete dağıtılması, sözleşmedeki edim yükümlülükleri ve ödeme şartlarının hepsi göz önünde bulundurulduğunda dağıtım amacı ile tutarlıysa değişken tutarı, tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını oluşturan farklı bir mal veya hizmete dağıtır (TFRS 15, md.85).

3.5. Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi Aşaması

TFRS 15, sözleşmede taahhüt edilen mal ya da hizmetin müşteriye devri sonucu hasılatın doğması için “*kontrol transferine*” odaklanmıştır. İşletme varlığı, müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde ya da getirdikçe bu işlemi hasılat olarak muhasebeleştirir. Edim yükümlülüğünü yerine getirmenin belirleyicisi ise varlığın kontrolünün transferidir. Kontrol, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan bütün faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücüdür. Varlık üzerinde kontrolün göstergesi, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücüdür. Dolayısıyla edim yükümlülüğü belli bir anda ya da zamana yayılı olarak yerine getirilebilir (TFRS 15, md. 31,32,33).

Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri: İşletme bir mal ya da hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devredebilir. Edim yükümlülüğünün devri, kontrol transferine bağlı olduğu için hasılatla zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir. Ancak bazı özel şartlar bulunmaktadır. Bunlar (TFRS 15, md.35):

İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin de edimden sağladığı yararı aynı anda tüketmesi, İşletme edimi yerine getirdikçe, kontrolün müşteriye geçtiği bir varlığın oluşması ya da geliştirilmesi,

İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunmasıdır.

Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri: Edim yükümlülüğü zamana yayılarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getirilmiştir. Taahhüt edilen mal veya hizmetin kontrolü müşteriye geçmesiyle edim yükümlülüğü yerine getirilmiş olur. Varlığın kontrolünün müşteriye geçtiğini gösteren belirtiler ise standartta sıralanmıştır (TFRS 15, md.38).

Devredilen varlığa karşılık tahsilat hakkı oluşmuştur.

Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir.

Varlığın zilliyeti (kullanım hakkı) müşteriye devredilmiştir.

Müşteri, varlığın mülkiyetine sahip olduğu için risk ve getirileri üstlenmiştir.

Müşteri söz konusu varlığı kabul etmiştir.

Yukarıdaki yaklaşımların muhasebeleştirilmesinde bazı farklılıklar bulunmaktadır. Zamana yayılı edim yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için ilerlemenin ölçülmesi gerekir. Hasılat, bu ilerlemeye paralel olarak mali tablolara alınmalıdır. İlerlemenin ölçülmesinde ise iki yöntem grubu kullanılmaktadır. Seçilen yöntem, benzer koşulda ve benzer yükümlülükler uygulanır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır (TFRS 15, md. B15-B18).

Girdi Esaslı Yöntemler: Edim yükümlülüğünü ifa etmek için işletmenin sarf ettiği çabayı ya da bu amaçla kullanılan girdileri, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı mali tablolara dâhil eder.

Çıktı Esaslı Yöntemler: O ana kadar devri yapılan mal ya da hizmetlerin müşteri açısından değerini esas alan yöntemlerdir. Bu değeri, sözleşmede taahhüt edilen ve geriye kalan mal ya da hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hasılatı mali tablolara dâhil eder.

3.6. TFRS 15 Kapsamında Sözleşme Maliyetlerinin İncelenmesi

TFRS 15'te sözleşme maliyetleri, “*ek maliyetler*” ve “*yerine getirme maliyetleri*” olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur (TFRS 2015, md. 91 – 98).

Ek Maliyetler: İşletme, müşterisiyle sözleşme yapabilmek için bazı ek maliyetlere katlanıyorsa ve bu parasal fedakârlıkları geri kazanmayı öngörüyorsa, ek maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir. Ek maliyetler, sözleşmenin yapılması halinde doğan, aksi takdirde işletme için oluşmayacak maliyetlerdir. Öte yandan bir maliyet, sözleşmenin gerçekleşmesinden bağımsız ancak sözleşmenin yapılması amacıyla oluştuysa gider olarak muhasebeleştirilir. Ek maliyetler, varlığın itfa süresinin bir yıl veya daha az olması durumunda gider olarak mali tablolara alınmaktadır.

Yerine Getirme Maliyetleri: Müşteriyle yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan maliyetler diğer standartların kapsamına girmemesi halinde ve aşağıdaki şartların tümünün sağlanmasıyla birlikte işletme söz konusu bu maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir:

Maliyetler, işletme tarafından belirlenebilen bir sözleşmeyle (muhtemel sözleşmeyle) direkt ilişkilidir.

Maliyetler, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede (veya yerine getirmeye devam etmede) kullanılacak kaynakları oluşturmakta ya da geliştirmektedir.

Maliyetlerin geri kazanılması beklenir.

Çalışmada TFRS 15'te yer alan muhasebe esasları incelendikten sonra, bu standardın futbolcu transfer işlemlerine etkisinin açıklanması amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik, futbol literatürü için güncel ve özellikli konulardan biri olan “*Emiliano Sala Vakası*” TFRS 15 ile uyumlu olarak incelenmiştir.

4. Emiliano Sala Transferi

Fransız takımı FC Nantes (Ligue 1), 20 Temmuz 2015 tarihinde Fransız takımı Girondins Bordeaux'tan (Ligue 1), bonservis bedeli 1 milyon euro değerindeki forvet oyuncusu Arjantin uyruklu Emiliano Sala'yı⁹ transfer etmiştir. Birleşik Krallık'a bağlı Galler Bölgesinin takımı Cardiff City FC, FC'Nantes'ten 19 Ocak 2019'da 17 milyon euro bonservis bedeliyle Emiliano Sala'nın transferini gerçekleştirmiştir. Sözleşmeye göre bonservis bedeli üç taksitle ödenecektir. 21 Ocak 2019 tarihinde Fransa'dan İngiltere'ye hareket eden uçağın Manş Denizi'ne düşmesi sonucu Emiliano Sala kazada hayatını kaybetmiştir. Futbolcunun cesedine ise 6 Şubat 2019 tarihinde ulaşılmıştır. Emiliano Sala'nın ölümünün ardından FC Nantes ve Cardiff City FC arasında transfer sözleşmesiyle ilgili anlaşmazlık yaşanmıştır. FC Nantes, Emiliano Sala transferinden sonra 6 milyon euro değerinde bonservis bedelinin ilk taksitinin tahakkuk ettiğini Cardiff City FC'ye hatırlatmış, kulüp bir haftalık ertelemeye rağmen bu taksiti ödememiştir. Bunun üzerine FC Nantes, FIFA'ya başvurarak, mağduriyetini bildirmiştir. FIFA, konuyla ilgili inceleme başlatmış ve 30 Eylül 2019'da yaptığı açıklamada, Cardiff City FC'nin Emiliano Sala transferiyle ilgili yapmış olduğu sözleşme gereği, FC Nantes'a 6 milyon euro değerindeki bonservis bedelinin ilk taksitini ödemesi yönünde karar bildirmiştir. FIFA aldığı karara yönelik FC Nantes ve Cardiff City FC'ye 10 gün içinde CAS'a (Court of Arbitration for Sport - Uluslararası Spor Tahkim Mahkemesi), itiraz etme hakkı tanımıştır. FC Nantes bu kararı olumlu karşılarken, Cardiff City FC ise CAS'a başvuru hakkını kullanmıştır. Futbol kulübü; Premier Lig Yönetimi'nin transfer belgelerini onaylamadığını, Emiliano Sala uçaktayken kontratın maddi şartlarının yeniden düzenlendiğini dolayısıyla futbolcunun öldüğü tarihte takımın oyuncusu olmadığını ve bu sebeple transfer işleminin tamamlanmadığını iddia etmiştir. Öte yandan Birleşik Krallık'ta yayın yapan "Daily Mail Gazetesi" basına, Emiliano Sala'nın kazadan henüz üç gün önce 18 Ocak 2019'da Cardiff City ile üç ayrı belge imzaladığını ispatlayan bir video görüntüsü sunmuştur. Görüntüde, Emiliano Sala ve futbolcuya sözleşmedeki imza yerlerini gösteren Cardiff City FC'nin kulüp çalışanı Scott Dommet yer almaktadır (<https://www.indyturk.com> (20.02.2022)). Kulüpler arası dava ve tazminat süreci devam etmektedir.

4.1. Emiliano Sala Transferinin Hukuki Açından İncelenmesi

Karauz (2020) çalışmasında; Emiliano Sala'yla ilgili futbolcu transfer sözleşmesinin hüküm ve sonuç doğurduğu anın tespitine ilişkin hukuki bağlamda açıklık getirmiştir. Anılan çalışmadan edinilen bulgulara göre bu vakayla ilgili öne çıkan sonuçlar aşağıda sıralanmıştır (Karauz, 2020: 162 – 164):

19 Ocak 2019 tarihinde FC Nantes ve Cardiff City FC arasında Emiliano Sala'nın transferine ilişkin bir transfer sözleşmesi akdedilmiştir. Fransa Futbol Federasyonu (Liga de Fútbol Profesional - LFP) ve Galler Futbol Federasyonu (Football Association of Wales – FAW), futbolcunun bir Cardiff City FC oyuncusu olarak kaydedildiğini ve Uluslararası Transfer Sertifikasının yayınlandığını doğrulamıştır.

FAW, futbolcunun FIFA Transfer Eşleştirme Sistemi (FIFA Transfer Matching System - TMS) Cardiff City FC için kaydını yapmıştır.

FIFA Oyuncuların Durum Komitesi Bürosu tarafından devir sözleşmesinin geçerliliğinin, dört şartın yerine getirilmesine bağlı olduğu tespit edilmiştir. FIFA'ya göre bu dört şart sağlanmıştır. Bunlar:

Futbolcu, taraflar arasında sözleşme imzalanmadan önce yapılacak tıbbi muayeneden başarılı şekilde çıkmalı,

Emiliano Sala ve kulübü FC Nantes arasındaki iş sözleşmesi karşılıklı olarak feshedilmeli ve taraflar tüm fesih şartlarını kabul etmeli,

Karşılıklı bu fesih işlemi, LFP tarafından tescil edilmeli,

⁹ Ülkesindeki kayıtlı adı Emiliano Raúl Sala Taffarel'dir.

LFP ve FAW, Emiliano Sala'nın Cardiff City FC adına kaydedildiğini ve uluslararası transfer sertifikasını onaylamalıdır.

Uluslararası futbolcu transfer sözleşmesi açısından, TMS sürecinin tamamlanması sebebiyle sözleşme yapılmıştır. FIFA da kararında sürecin tamamlanması ile sözleşmenin kurulduğunu ve geçerli olduğunu kabul etmiştir.

Emiliano Sala'nın transferi sistem üzerinde tamamlanmış ve Cardiff City FC'nin oyuncusu olduğu sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla Cardiff City'nin Premier Lig ile ilgili iddiası sözleşmenin geçerliliğini etkilememektedir.

Eğer, sözleşmenin tescili gerçekleşmemişse futbolcular yeni kulüpleri için resmi maçlara çıkamaz fakat takımla birlikte antrenman yapma, tanıtım çalışmalarında bulunma gibi yükümlülük ilişkisine girmektedir.

FIFA, FC Nantes'i haklı bulmuş ve bonservis bedelinin ilk taksitinin 27 Ocak 2019 tarihinden ödemenin yapılacağı tarihe dek % 5 gecikme faiziyle birlikte ödemesine karar vermiştir (FIFA, 2019).

Karauz çalışmasında; uluslararası futbol mevzuatı ve diğer hukuki şartlar nispetinde bu transferin gerçekleştiğini ve Emiliano Sala'nın Cardiff City FC'nin futbolcusu olduğu sonucuna varmıştır.

CAS ise 26 Ağustos 2022 tarihinde "*FC NANTES / CARDIFF CITY FC / EMILANO SALA*" başlıklı medya bülteninde transferle ilgili kararını bildirmiştir. Bülten ilk olarak "*CAS, Cardiff City FC tarafından yapılan itiraz başvurusunu reddeder ve Emiliano Sala transferinin futbolcunun ölümünden önce tamamen tamamlandığını doğrular.*" alt açıklama başlığıyla başlamaktadır. Bültende yapılan açıklamalarda önce çıkan hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (CAS, 2022).

Toplanan tüm kanıtlar ve her iki futbol kulübünün öne sürdüğü argümanlar dikkate alındıktan sonra, CAS Paneli, transfer sözleşmesinde belirtilen koşulların futbolcunun ölümünden önce yerine getirilmiş olması sebebiyle, futbolcunun FC Nantes'ten Cardiff City FC'ye transferinin tamamlandığını tespit etmiştir.

CAS, FC Nantes'in 6 milyon euro değerindeki bonservis bedelinin ilk taksitiyle ilgili talebini onaylamıştır.

CAS'ın takibati, 6 milyon euro değerindeki transfer ücretinin ilk taksitiyle ilgilidir. Diğer taksitlerin, FIFA örneklerinden önceki prosedür zamanında vadesi gelmiş değildi.

FC Nantes'in futbolcunun ölümünden sorumlu olabileceği ve böyle bir haksız fiil iddiasının, transfer ücretiyle ilgili herhangi bir ödeme yükümlülüğüne karşı mahsup edileceği sebebiyle CAS, Cardiff City'nin FC Nantes'e herhangi bir transfer ücreti ödemesi gerekmediğine dair iddiayı dikkate almanın FIFA'ya düşmediğini doğrulamıştır.

CAS'ın ardından FIFA ise 30 Haziran 2023 tarihinde Cardiff City FC'ye Emiliano Sala'nın eski takımı FC Nantes'e transfer ücretinin ikinci ve üçüncü taksitlerini ödeme talimatı verdi. FIFA Futbol Mahkemesi'nin kararından sonra Cardiff City FC, transfer ücretiyle ilgili ikinci ve üçüncü taksitten kalan toplam 11 milyon euro değerindeki tutara ek faiz ödemeleri ve yasal masraflarla katlanmak durumunda kalmıştır. Buna göre Cardiff City FC, 2 Ocak 2020 tarihinden itibaren 6 milyon euro tutarına ek %5 faiz, 2 Ocak 2021'den itibaren ise 5 milyon euro tutarına ek %5 faiz ve 25 bin dolar yasal masrafları ödemek zorundadır. Öte yandan Cardiff City FC ise futbolcunun ölümünden dolayı gelir kaybı yaşadığını iddia ederek FC Nantes'ten yaklaşık 100 milyon euro talep etmektedir (<https://tr.euronews.com>, (03.07.2022)).

Emiliano Sala transferinin etkileri hukuksal yönüyle literatür için önem arz eden bir örnek olay olmakla birlikte muhasebe bilimi çerçevesinde TFRS ile uyumlu olarak açıklanma ihtiyacı oluşturmaktadır. Çalışmanın bir sonraki bölümünde Emiliano Sala'nın transferi TFRS 15 ile uyumlu olarak incelenmiştir.

4.2. Emiliano Sala'nın Transfer Sözleşmesinin TFRS 15 Kapsamında İncelenmesi

TFRS 15, müşteri sözleşmelerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili esasları açıklamaktadır. Muhasebe açısından Emiliano Sala transfer sözleşmesinin hasılat açısından incelenmesi TFRS 15 hükümleriyle uyumlu olmalıdır. Bu kapsamda, hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili TFRS 15'de yer alan beş aşamalı model, Emiliano Sala'nın transfer sözleşmesine uygulanmalıdır. Tablo 3'te, model ile transfer sözleşmesi arasındaki ilişki açıklanmıştır.

Tablo 3: *Emiliano Sala Transfer Sözleşmesinin TFRS 15 ile Uyumlu Olarak İncelenmesi*

<i>Aşamalar</i>	<i>Emiliano Sala'nın Transfer Sözleşmesi</i>
1. Aşama: <i>Sözleşmenin Tanımlanması</i>	-19 Ocak 2019'da FC Nantes ve Cardiff City FC arasında sözleşme imzalanmıştır. -LFP ve FAW; Emiliano Sala'nın Cardiff City FC oyuncusu olarak kaydedildiğini ve Uluslararası Transfer Sertifikasının yayımlandığını doğrulamıştır. -FAW, futbolcunun TMS'ye Cardiff City için kaydını yapmıştır.
2. Aşama: <i>Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi</i>	-Nantes FC ve Cardiff City FC arasında imzalanan sözleşmede edim yükümlülüğü; " <i>Emiliano Sala'nın transferidir.</i> " -Nantes forvet oyuncusunu, Cardiff City'ye transfer etme taahhüdünde bulunmuştur.
3. Aşama: <i>İşlem Fiyatının Belirlenmesi</i>	-Nantes, transfer sözleşmesindeki taahhüdü karşılığında 17.000.000 € bonservis bedeli tahsiline hak kazanmıştır. -Anlaşma gereği; 17.000.000 € bonservis bedeli 3 taksitle tahsil edilecektir. -Taksit Dönemleri: Şubat 2019:6.000.000 € Ocak 2020:6.000.000 € Ocak 2021:5.000.000 €
4. Aşama: <i>İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması</i>	-FC Nantes'in taahhüdü " <i>Emiliano Sala'nın transferini Cardiff City FC'ye sağlamaktır.</i> Dolayısıyla tek bir edim yükümlülüğü söz konusu olduğundan dağıtım yapılmaz.
5. Aşama: <i>Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi ve Hasılatın Doğması</i>	-Nantes FC ile Cardiff City FC arasında ve Emiliano Sala ile Cardiff City FC arasında sözleşme imzalanmıştır. -FAW, futbolcunun TMS'ye Cardiff City FC için kaydını yapmıştır. -Emiliano Sala, Cardiff City FC'nin resmi oyuncusudur. Transferi tamamlanmıştır. -Emiliano Sala transfer olduğu yeni takımı için Birleşik Krallığa giderken uçak kazasında hayatını kaybetmiştir. -Emiliano Sala'nın uçak yolculuğu esnasında eski takımı FC Nantes, yerine getirmediği bir taahhüdü yoktur. -Sözleşmede futbolcunun sağ ulaştırılmasını sağlamak ile ilgili bir edim yükümlülüğü bulunmamaktadır. -Nantes, Emiliano Sala üzerindeki kontrol hakkını kaybetmiştir. -Emiliano Sala Vakası, " <i>Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri</i> " kapsamına girmektedir.

Yukarıdaki tabloda yapılan incelemeler doğrultusunda, FC Nantes ile Cardiff City FC arasında imzalanan transfer sözleşmesi sayesinde Cardiff City FC'ye Emiliano Sala'nın transfer edildiği ve futbolcu üzerindeki kontrol hakkının kulübe geçtiği sonucuna varılmıştır. Bu transfer, "*tamamlanmış bir transferdir.*" FC Nantes takımı için Emiliano Sala transferinden doğan bir hasılat söz konusudur. Dolayısıyla, transferin sonucu FC Nantes'in mali tablolarına edim yükümlülüğünün tamamlanmasıyla birlikte hasılat olarak aktarılmış olmalıdır.

5. Sonuç

Futbol kariyerine 2012 yılında Bordeaux'ta başlayan Emiliano Sala, 2019 yılında FC Nantes'ten Cardiff City FC'ye rekor seviyede bir ücretle transfer olmuştur. Transferi gerçekleştirmek için Emiliano Sala'nın bonservisine 17 milyon euro değer biçilmiş ve taraflar Emiliano Sala'nın transfer sözleşmesini 19 Ocak 2019 tarihinde imzalamıştır. Futbolcu, yeni takımı için Fransa'dan Birleşik Krallık'a giderken Manş Denizi üzerinde düşen uçakta hayatını kaybetmiştir. Ancak Emiliano Sala ardında, tartışmalı bir transfer sözleşmesi ve bonservis alacağı bırakmıştır. Zira yeni takımı Cardiff City FC; bonservisi ödemeyi reddetmiş, eski takımı FC Nantes ise konuyu FIFA'ya taşımıştır. FIFA, taraflarla görüşme sağladıktan sonra FC Nantes'i haklı bulmuş ve Cardiff City FC'nin transfer sözleşmesinin şartlarını yerine getirmesini ayrıca ilk taksitle birlikte %5 gecikme faizini ödemesi gerektiğini açıklamıştır. Öte yandan FIFA, her iki takımada CAS'a başvuru hakkı tanımıştır. FC Nantes bu kararı memnuniyetle karşılarken, Cardiff City FC gerekçeler sunmuş ve CAS'a başvurmuştur. Yaşanan tüm bu gelişmeler esnasında iki ülkenin ligi ise transferi doğrulamıştır. Nihayetinde CAS, 26 Ağustos 2022 tarihinde "*FC NANTES / CARDIFF CITY FC / EMILIANO SALA*" başlıklı yayınladığı bültende Cardiff City FC'nin itiraz başvurusu redderek, FC Nantes'i haklı bulmuş ve Emiliano Sala transferinin vefatından önce gerçekleştiği sonucuna varmıştır. Daha sonra FIFA Futbol Mahkemesi İdaresi, 30.06.2023 tarihinde transferin ikinci ve üçüncü taksitlerinin toplam tutarına tekabül eden 11 milyon euro bonservis ödemesini %5 gecikme faiziyle 25 bin dolar değerindeki yasal masrafla birlikte ödenmesi gerektiğini Cardiff City FC'ye hükmetmiştir.

Emiliano Sala'nın transferi, disiplinler arası değerlendirilebilir bir vaka incelemesidir. Bu bağlamda konuya muhasebe bilimi çerçevesinde açıklık getirmekte fayda bulunmaktadır. Zira futbolcunun transfer sözleşmesi, muhasebesel açıdan TFRS 15'in kapsamına girmektedir. Çalışmada Emiliano Sala'nın transferiyle ilgili incelemeler; "*FC Nantes'in iddiaları, FIFA Kararları, LFP ve FAW'ın açıklamaları, literatürde bu transferin hukuksal yönüyle ilgili yapılan incelemeler, CAS'ın kararı ve kamuoyuyla paylaşılan diğer bilgiler*" doğrultusunda yapılmıştır. Dolayısıyla, çalışmada Emiliano Sala'nın transferi; TFRS 15'in hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili "*beş aşamalı modeli*" çerçevesinde incelenmiştir. Futbolcunun transferiyle ilgili iki takım arasında imzalanmış yazılı bir sözleşme bulunmaktadır. Ayrıca sözleşme kulüplerin ligleri tarafından onaylanarak meşruiyet kazanmıştır. Anılan sözleşmede kulüplerin futbolcunun transferiyle ilgili taahhütlerini içeren edim yükümlülükleri ve futbolcunun yeni takımının transferle ilgili ödemesi gereken bonservis bedelini temsil eden işlem fiyatı sözleşmede açık bir şekilde belirlenmiştir. Sözleşmede futbolcu Emiliano Sala'nın transferini içeren tek bir edim yükümlülüğü bulunduğu için herhangi bir dağıtım işlemi söz konusu değildir. Emiliano Sala, transferi tamamlanmış ve resmi olarak Cardiff City FC'nin oyuncusu olarak uçağa binmiştir. Çalışmada kamuoyuyla paylaşılan bilgilere, FIFA ve CAS'ın kararlarına göre; FC Nantes'in transferle ilgili tamamlamadığı bir edim yükümlülüğü bulunmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla FC Nantes, Emiliano Sala'nın geçirdiği kaza anında futbolcuyla ilgili kontrol hakkını kaybetmiştir. Zira FC Nantes'in, sözleşmede futbolcunun yeni takımına sağ ulaştırılmasıyla ilgili bir edim yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Bu bağlamda transfer sözleşmesi, TFRS 15'in hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik getirdiği yeni beş aşamalı model kapsamında incelenmiş ve transferin "*belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülükleri*" kapsamına girdiği sonucuna varılmıştır.

Yazar Katkı Oranı (Authorship Contributions): Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Kaynakça

Aktifbank, (2022). *Ekolig 2021-22 sezonu futbol ekonomisi raporu*. Erişim adresi: <https://www.aktifbank.com.tr/api/uploads/20221215102700210.pdf> (02.01.2023).

- CAS, (2022). *Media Release FC Nantes / Cardiff City FC / Emiliano Sala*. Retrieved from: https://www.tas-cas.org/fileadmin/user_upload/CAS_Media_Release_6594_Decision.pdf (21.05.2023).
- Deloitte, (2023). *Annual review of football finance 2023*, Deloitte's Sports Business Group (June).
- Demirci Ş. ve Küçükler, M. (2020). Muhasebe standartları çerçevesinde futbolcu bonservis bedellerinin muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*, 30(159), 129 – 154.
- Euronews, (2023 Haziran 30), FIFA: Cardiff, uçak kazasında ölen Emiliano Sala'nın transfer ücretinin tamamını Nantes'a ödeyecek. Erişim adresi: <https://tr.euronews.com/2023/06/30/fifa-cardiff-ucak-kazasinda-olen-emiliano-salanin-transfer-ucretinin-tamamini-nantesa-odey> (03.07.2023).
- FIFA, (2019). *Decision of the bureau of the players' status committee*. Retrieved from: <https://digitalhub.fifa.com/m/5ca26906b7b27420/original/zz1mucunt6ydvzrqrqdw-pdf.pdf> (19.02.2022).
- Homayounifar, M., Mosaveri, K. P., & Shahriari, E. (2014). Football marketing and its effect on economic boom. *Atlantic Review of Economics*, 2, 1-26.
- IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Retrieved from: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/> (19.02.2022).
- Indyturk, Emiliano Sala. Erişim adresi: <https://www.indyturk.com/node/186851/spor/u%C3%A7ak-kazas%C4%B1nda-hayat%C4%B1n%C4%B1-kaybeden-emiliano-salan%C4%B1n-yeni-g%C3%B6r%C3%BCnt%C3%BCleri-ortaya-%C3%A7%C4%B1kt%C4%B1> (20.02.2022).
- Karauz, A.K. (2020). Emiliano Sala trajedisi bağlamında profesyonel futbolcu transfer sözleşmesinin hüküm ve sonuç doğurduğu anın tespiti. *SDÜHFD*, 10(1), 148 – 166.
- Lombardi, P. (2019). Accounting for football players and financial fair play, Legal Newsletter. Retrieved from: <https://europeanleagues.com/wp-content/uploads/Philippa-Lombardi-Accounting-of-Football-Players-and-FFP.pdf> (03.03.2023).
- Morrow, S. (1997). Accounting for football players. Financial and accounting implications of 'Royal Club Liégois and Others V Bosman' for football in the United Kingdom. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 2(1), 55 – 71.
- Nelson, N. (2020). Accounting and disclosure of football player registrations: Do they present a true and fair view of the financial statements? A study of top European. Retrieved from: <https://www.linkedin.com/pulse/accounting-disclosure-football-player-registrations-do-nelson-sithole> (03.03.2023).
- Oprean, V.B. & Oprisor, T. (2014). Accounting for soccer players: Capitalization paradigm vs. expenditure. *Procedia Economics and Finance* 15, 1647 – 1654.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2019). *Türkiye muhasebe – finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları*. (12. Baskı), Gazi Kitabevi: Ankara.
- PWC, (2018) *Accounting for typical transactions in the football industry issues and solutions under IFRS*. Retrieved from: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publication/s/ifrs-9/accounting-for-typical-transactions-in-the-football-industry.pdf>. (04.03.2023).
- Rowbottom, N. (1998). *Intangible asset accounting and accounting policy selection in the football industry*. [Unpublished doctoral dissertation]. University of Birmingham.

Uçak Kazasında Hayatını Kaybeden Futbolcu Emiliano Sala'nın Transfer Sözleşmesinin TFRS 15 Kapsamında İncelenmesi

Statista, *Brand value of the Big Five soccer leagues in Europe from 2018 to 2022, by league*. Retrieved from: <https://www.statista.com/statistics/1021424/big-five-leading-football-leagues-brand-value-europe/> (02.07.2023).

Statista, *How Much Prize Money Do World Cup Champions Win?* Retrieved from: <https://www.statista.com/chart/28982/fifa-world-cups-top-prizes/> (04.07.2023).

TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat”. Erişim adresi: <http://www.kgk.gov.tr> (02.01.2023)

UEFA, (2023). *Financial Report 2021/22*. Retrieved from: https://editorial.uefa.com/resources/0280-17b3db253a76-5a377185eae6-1000/uefa_financial_report_annex_2021-22_en.pdf.

UEFA. (2012). *Club licensing and Financial Fair Play regulations 2012*. [Brochure] Geneve: UEFA.

Ulucenk, E., (2018) *Futbol kulüplerinde insan kaynakları muhasebesi uygulamaları*. [Yüksek lisans tezi, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi Veri Tabanı.