

Sabafs.com

İşlem tarihi - teslim tarihi muhasebesi. Seçmesi kolay, bileni az...

Bildiğimiz üzere, finansal varlıkların bilançoya alınması ve bilanço dışı bırakılması konusunda IFRS bizlere işlem tarihi ve teslim tarihi olmak üzere iki seçenek tanıyor.

Uluslararası finansal tablo hazırlayıcıları açısından bu yöntemlerden birini seçip aynı kategoride sınıflandırılan tüm finansal varlıklara aynı yöntemi tutarlı biçimde uygulamak yapılacak tek şey. Tabii burada “aynı kategori” tanımını detaylandırmak gerekebilir. Zira, zorunlu olarak gerçeğe uygun değer değişimleri gelir tablosuna yansıtılan finansal varlıklar ile seçimli olarak bu kategoriye alınan finansal varlıklar bile bu bağlamda farklı kategoriler olarak kabul edilebiliyor. İşin bu tarafı, makalemizde üzerinde durmayacağımız fakat iyi bilinmesi gereken önemli bir noktayı oluşturuyor.

Gelelim ilk anda bu kadar basit görünen bir muhasebe yöntem seçeneğinin neden uygulamada en sık yanlışlık yapılan alanlardan biri olduğuna.

Denetim ve danışmanlık konusunda yıllardır elde edindiğimiz tecrübeler, şirketlerin işlem tarihi, teslim tarihi ve türev işlem konularında temel düzeyde bilgi eksikliğinden ötürü ne zaman nasıl muhasebe yapacakları konusunda kafa karışıklığı yaşadıklarını gösteriyor.

“Vadeli döviz alım işlemlerimizde teslim tarihi muhasebesi uyguluyoruz. İşlem tarihi ile teslim tarihi arasında 1 haftadan uzun bir süre olduğunda ise türev muhasebesi ilkelerini uyguluyoruz” sıklıkla duyduğumuz bir argüman. Denetim ve danışmanlığını üstlendiğimiz sayısız kuruluşta, bu 1 haftalık sürenin 3 gün, 5 gün, 10 gün gibi birçok “uydurma” versiyonunu işittik. Konunun sadece vadeli döviz alımı ile sınırlı olmayıp tüm finansal varlıkları kapsadığı düşünüldüğünde, özellikle kur değişimlerinin gün içerisinde bile çok etkili olabildiği bizim gibi ülkelerde bu konudaki hatalar, uluslararası finansal tabloların doğruyu yansıtmaktan uzaklaştığı birçok vakaya neden oluyor.

Teknik detaylara inip okuyucunun dikkatini dağıtmamak amacıyla, uygulamadaki bütün bu yanlışların temel sebebi olan hususa değinelim.

IFRS de bizlere sunulan işlem tarihi – teslim tarihi muhasebe seçeneği yalnızca normal (regular way) işlemler için geçerli. Peki “normal işlem” nedir diyecek olursanız sorunuz, “koşulları; genel olarak yasal düzenlemeler veya ilgili piyasadaki genel uygulamalar tarafından konulmuş zaman çerçevesi içerisinde finansal varlığın teslimini gerektiren finansal varlık alım veya satım sözleşmelerine dayanan işlem” şeklinde yanıtlayabiliriz.

Daha açık söyleyecek olursak, piyasada normal şartlar altında işlemi ve teslimi 1 gün içerisinde olup biten döviz alım işlemi siz kalkıp 4 gün sonrasına ötelerseniz, ya da benzer şekilde T+2 de teslimi gerçekleşen hisse senedi işlemi siz kendiniz 5 gün sonrasına ötelerseniz, bu durumda işlem tarihi – teslim tarihi seçeneğini konuşamazsınız, zira yaptığınız işlem malesef IFRS e göre normal işlem tanımına girmiyor.

Bu durumda, başka bir soru da cevaplanmış oluyor. Türev muhasebesi kendi keyfimize göre 3, 5, 7 gün vs. sonra değil, yaptığımız işlem normal işlem tanımından çıktığı anda başlıyor.

Hatta IFRS 9, “normal bir işlemdeki işlem tarihi – teslim tarihi aralığının da sabit bir fiyatlamaya kilitlenme durumu yarattığından türev tanımını sağladığını fakat kilitlenme süresinin çok kısa olmasından ötürü bu tür işlemlere özel bir muhasebe ilkesi getirdiğini” açıkça ifade ediyor.

Bu açıklamalardan sonra belki de aklınıza “ya satın alacağım finansal varlığın bir piyasası yoksa o zaman teslim tarihi ile türev işlem muhasebe ayırımını nasıl yapacağım?” sorusu gelmiş olabilir. IFRS’in bu anlamdaki piyasa tanımı, sadece resmi borsaları ya da organize olmuş tezgahüstü

Sabafs.com

piyasaları kapsamıyor. Daha geniş anlamda, benzer finansal varlıkların işlem gördüğü piyasa ortamını ifade ediyor. Dolayısıyla, benzer finansal varlıkları satın alan ve satan tarafların söz konusu işlemi gerçekleştirmek ve ilgili satış/alış dökümanlarını tamamlamak için ihtiyaç duydukları makul süre içerisinde işlem tarihi – teslim tarihi muhasebe tercihini kullanabilirsiniz. Bu makul sürenin sonrası türev muhasebesi alanına giriyor.

Son iki sözümden birincisi; türev tanımına bu makalede değinmedik. Türev olduğunu düşündüğünüz bazı işlemler türev finansal araç tanımına girmeyebilir. Bu konuda da dikkatli olmakta fayda var.

Son söz olarak, yukarıda hep finansal varlıklardan söz ettik. Çünkü finansal yükümlülükler için IFRS işlem-teslim tarihi muhasebesi gibi bir seçenek sunmuyor... Bu da çok dikkate edilmediğini gözlemlediğimiz diğer bir detay...