

Tedarik zinciri finansmanı (ters-factoring) anlaşmalarında borç gösterimi

Ters-factoring sözleşmesine konu ticari borçlarımızı bundan böyle bilançomuzda banka borcu olarak mı göstermeliyiz?

Bu makalemizde IFRS danışmanlık hizmetlerimizde karşımıza çıkmakta olan diğer ünlü bir konuya değineceğiz.

Bir ters-factoring anlaşmasında, finansal bir kurum tedarikçilerimize olan ticari borçlarımızı ödemeyi kabul etmekte olup, karşılığında normalde tedarikçimize ödeyeceğimiz tarihten daha sonraki bir tarihte bu finansal kuruluşta ödeme yapma imkanı kazanmaktayız.

IAS 1 Finansal Tabloların Sunumu standardı, yükümlülüklerin bir işletmenin bilançosunda nasıl gösterileceğine yönelik ilkeleri ortaya koymaktadır. 54. paragraf “ticari ve diğer borçlar”ın diğer finansal yükümlülüklerden ayrı olarak sunulması gerektiğini ifade ederken, 57. paragrafta ise “‘ticari ve diğer borçlar’ nitelik veya fonksiyon anlamında diğer finansal yükümlülüklerden yeterince farklı olduğundan ötürü ayrı olarak gösterilmelidir” denilmektedir.

IAS 37 Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Koşullu Yükümlülükler standardının 11(a) paragrafında ise, “‘ticari borçlar, tedarikçi tarafından faturalanmış (ya da resmi olarak mutabık kalınmış), elde edilen veya tedarik edilen mal veya hizmetler için ödeme yükümlülükleridir” denilmektedir.

IAS 1 in 70 nolu paragrafındaki açıklamada, “‘ticari borçlar, ... gibi bazı cari yükümlülükler işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde kullanmakta olduğu işletme sermayesinin bir parçası niteliğindedir’ ifadesi kullanılmaktadır.

Bu nedenle, ticari borç olarak gösterilmesi için bir yükümlülüğün, (i) mal veya hizmet edinimi nedeniyle ödeme yükümlülüğü niteliğinde olması, (ii) tedarikçi tarafından faturalanmış (ya da resmi mutabakat) olması ve (iii) işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçası olması gereklidir.

IAS 1 29 nolu paragrafta, bir işletmenin - önemsiz boyutta olmadıkça - farklı nitelik veya fonksiyona sahip kalemleri ayrı ayrı göstermesi istenilmektedir.

Sonuç olarak, diğer yükümlülükler ancak, ticari yükümlülükler ile benzer nitelik ve fonksiyona sahip olmaları durumunda (örneğin, işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçası olmaları durumu gibi) ticari borçlar ile birlikte gösterilmelidir.

Bu bağlamda, ters factoring anlaşmalarına konu olan yükümlülükler, nitelik, fonksiyon, tutar ve zamanlama açısından analiz edilerek ayrı bir gösterimin anlamlı olup olmadığı hususu değerlendirilmelidir (IAS 1 paragraf 55 ve 58). Bu değerlendirmede, ters-factoring anlaşmaları ile birlikte normalde verilmeyecek olan ilave teminatların verilmiş olması, ters-factoringe tabi olan ticari borçların şart ve koşullarının diğer ticari borçların şart ve koşullarından önemli ölçüde farklılaşması gibi hususlar önemli rol oynamaktadır.

Bu değerlendirmeler sonucunda ters-factoringe tabi ticari borçların bilançoda yükümlülükler altında ayrı bir kalem olarak gösterimi söz konusu olabilir.



International Financial Advisory

Diğer yandan, ticari borcun bilançodan çıkarılıp yerine farklı bir finansal borç yaratılması aşamasında IFRS 9 finansal yükümlülük bilanço dışı bırakma ilkeleri de gözönünde olmalıdır. Ters-factoringe tabi bir ticari borcun bir banka borcuna dönüşebilmesi için, yapılan ters-factoring sözleşmesi koşullarının bu ticari borç açısından IFRS 9 kapsamında bilanço dışı bırakılma kriterlerini sağlaması gerektiği ortadadır.

Görüldüğü üzere, ters-factoringe tabi olan ticari borçların bilançoda banka borcu mu, ticari borç mu yoksa ayrı bir diğer finansal yükümlülük olarak mı gösterileceği hususu, birden çok uluslararası finansal raporlama standardının ilkelerinin birarada değerlendirilmesinin gerektiği hassas muhasebe konularından biri niteliğindedir.