TMS 7

NAKİT AKIŞ TABLOLARI

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 7 Nakit Akış Tabloları" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 18/01/2005 tarih ve 25704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

    1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 45 sıra no'lu,
    2. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 50 sıra no'lu,
    3. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu,
    4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu,
    5. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no'lu,
    6. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 79 sıra no'lu,
    7. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 111 sıra no'lu
    8. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 131 sıra no'lu,
    9. 29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 155 sıra no'lu,
    10. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu,
    11. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu,
    12. 05/03/2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13 sıra no'lu

    Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik TFRS 8, dördüncü değişiklik ise yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu Standartların erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- Üçüncü değişiklik, Standartta "PB (Para Birimi) ve YTL" şeklinde geçen ibarelerin "TL" olarak değiştirilmesine ilişkin olup, 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- Beşinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 27 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 27'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- Yedinci değişiklik TMS 16 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- İkinci, altıncı, sekizinci ve dokuzuncu değişiklikler ise doğrudan TMS 7 tarafından yapılmış olup, ikinci değişiklik 31/12/2006, altıncı değişiklik 31/12/2007, sekizinci değişiklik 31/12/2008, dokuzuncu değişiklik ise 31/12/2009 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- Onuncu ve on birinci değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 11 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- On ikinci değişiklik TMS 7 tarafından yapılmış olup, bu değişiklik 31/12/2013 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 7'nin ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 7'nin bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (www.tmsk.org.tr) ve ilgili Resmi Gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

Türkiye Muhasebe Standardı 7
(TMS 7)
Nakit Akış Tabloları

Amaç

Bir işletmenin nakit akışlarına ilişkin bilgiler, finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirebilmelerinde dayanak oluşturması bakımından faydalıdır. Kullanıcıların aldığı ekonomik kararlar, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin ve söz konusu nakit ve nakit benzerlerinin yaratılma zamanlamasının ve kesinliğinin değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Bu Standardın amacı, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem buyunca elde edilen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış tablosu vasıtasıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlaması hususunu düzenlemektedir.

Kapsam

1. İşletmeler bu standarda göre Nakit Akış Tablosu hazırlamalı ve finansal tabloların hazırlandığı her dönem için finansal tabloların ayrılmaz parçası olarak sunmalıdır.

2. "-"

3. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarını nasıl oluşturduğu ve nasıl kullandığı ile ilgilenmektedirler. Bu ilgi, finansal kurumlarda olduğu gibi işletmenin doğasından kaynaklanan faaliyetlerinden veya nakdin işletmenin ürünü gibi görülmesinden bağımsızdır. İşletmeler kar etmek amacıyla farklı faaliyetlerde bulunmalarına karşın, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, tüm işletmelerin nakit akış tablosu hazırlamaları zorunludur.

Nakit Akış Bilgilerinin Yararları

4. Nakit akış tablosu, diğer finansal tablolarla kullanıldığı zaman, okuyucuların İşletmenin net aktiflerindeki değişimi, finansal yapısını (likidite ve borç ödeme gücü dahil) ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneğini değerlendirebilmesi için gerekli bilgiyi sağlar. Nakit akışı bilgisi işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin değerlendirilmesi ve kullanıcıların gelecekteki nakit akışlarını ölçmek ve başka İşletmelerle karşılaştırmak için modeller geliştirmesini sağlar. Ayrıca İşletmeler arasındaki aynı işlem ve olaylar için farklı muhasebe uygulamalarının etkilerini elimine ederek farklı işletmelerin performans raporlamalarının karşılaştırılabilmelerine olanak verir.

5. Tarihi nakit akış bilgisi; gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve kesinliliğinin göstergesi olarak kullanılır. Ayrıca, bu bilgiler, gelecek nakit akışlarına ilişkin geçmişte yapılan değerlendirmelerin doğruluğunun kontrol edilmesi ve karlılık, net nakit akışları ve fiyat değişiminin etkileri arasındaki ilişkinin değerlendirilmesinde de kullanılır

Tanımlar

6. Bu Kısımda geçen;

   Nakit: İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı,

   Nakit benzeri: Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları,

   Nakit akışları: Nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarını,

   İşletme faaliyetleri: Bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri,

Yatırım faaliyetleri: Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri,

Finansman faaliyetleri: öz kaynaklar (Öz sermaye) ile yabancı kaynakların (borçlanmaların) yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri, ifade eder.

Nakit ve nakit benzerleri

7. Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulan ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır. Buna göre, vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez.

8. Banka kredilerinin finansman faaliyetleri kapsamında olduğu kabul edilir. Ancak, bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken ve bakiyeleri sıklıkla pozitif ve negatif olacak şekilde dalgalanabilen bankalar nezdindeki cari hesaplar işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz parçasını oluşturduğundan, bunlar nakit ve nakit benzerleri olarak kabul edilir.

9. Nakit yönetiminin bir parçasını oluşturması ve işletmenin, işletme, yatırım veya finansman faaliyeti dışında kalması nedeniyle nakit ve nakit benzerleri kalemleri arasındaki işlemler nakit akışı olarak kabul edilmez. Nakit yönetimi, fazla nakdin, nakit benzeri yatırım araçlarında değerlendirilmesini içerir.

Nakit Akış Tablosunun Sunumu

10. Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır.

11. Bir işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden olan nakit akışlarını iş sahasına en uygun şekilde gösterir. Faaliyet bazında sınıflama, kullanıcılara, bu faaliyetlerin işletmenin finansal durumuna ve nakit ve nakit benzerlerine olan etkisine ilişkin bilgi sağlar. Bu bilgi ayrıca, faaliyetler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi için de kullanılabilinir.

12. Tek bir işlem, farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışları içerebilir. Örneğin, bir kredi geri ödemesi hem faiz hem de anapara ödemesini içerir, faiz işletme faaliyeti olarak sınıflanırken anapara finansman faaliyeti olarak sınıflanır.

İşletme faaliyetleri

13. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmadan işletmenin; borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kar payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin mümkün olup olmadığı hususlarında temel bir gösterge teşkil etmek üzere sunulur. İşletme faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları ile ilgili belli başlı kalemlere ilişkin bilgi, diğer bilgilerle birlikte değerlendirilerek, gelecekte oluşacak nakit akışlarına ilişkin tahminlerde kullanılabilir.

14. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, genellikle işletmenin ana gelir getirici faaliyetleriyle ilgili olup, net karın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve olaylardan kaynaklanır. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ait örnekler aşağıda verilmiştir.

    (a) Satılan mallardan ve verilen hizmetlerden (satışlardan) elde edilen nakit girişleri

    (b) Royalti, ücret, komisyon ve diğer hasılatla ilgili nakit girişleri,

    (c) Mal ve hizmetler için yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,

    (d) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,

    (e) Sigorta şirketlerinin aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeyle ilgili diğer yükümlülükler nedeniyle oluşan nakit giriş ve çıkışları,

(f) Finansman veya yatırım faaliyeti ile doğrudan ilgili olmadığı sürece kurum kazancı üzerinden hesaplanan diğer vergiler ile ilgili nakit çıkışları veya söz konusu vergiler kapsamında alınan vergi iadeleri ile ilgili nakit girişleri,

(g) Alım satım amaçlı elde bulundurulan sözleşmelerle ilgili nakit girişleri ve çıkışları.

Fabrikanın bir unsurunun satışı gibi bazı işlemler, muhasebeleştirilmiş kâr ya da zararda yer alan kazanç ya da kayıpta artışa neden olabilir. Bu tür işlemlerle ilgili nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarıdır. Ancak, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardının 68A Paragrafında tanımlandığı üzere, başkalarına kiralanmak amacıyla elde bulundurulmakta iken satış amacıyla elde bulundurulma niteliği kazanan varlıkların üretimi veya edinimi için yapılan nakit ödemeleri, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır. Benzer şekilde, bu tür varlıkların kiralanmasından ve satışından elde edilen nakit girişleri de işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

15. Satış amacıyla stok bulundurmaya benzer şekilde, bir işletme alım satım amacıyla menkul kıymet bulundurabilir. Bu işlemler sonucu elde edilen nakit akışları işletme faaliyet sonucu elde edilen nakit akışları olarak kabul edilir. Aynı şekilde, ana gelir getirici faaliyetleri ile ilgili olduğu sürece, finansal kurumlarca verilen nakit avansları ve krediler de söz konusu işletmenin işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılır.

Yatırım Faaliyetleri

16. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının ayrı olarak gösterilmesi önem arz eder; çünkü gelecekte işletmeye gelir ve nakit akışı sağlaması öngörülen kaynaklar için yapılan harcamaların düzeyi gösterilmiş olur. Yalnızca, finansal durum tablosunda *(bilançoda)* varlık muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran harcamalar, yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılmaya uygundur. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

(a) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alımı ile ilgili nakit çıkışları. Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme harcamalarını ve işletmenin inşa veya imal ettiği maddi duran varlıklara ilişkin giderlerle ilgili nakit çıkışlarını da içerir.

(b) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışı ile ilgili nakit girişleri;

(c) Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmeye iştirak etmek veya o işletmenin borçlanma aracını satın almak için ve müşterek yönetime tabi teşebbüse(İş ortaklığına) katılmak için yapılan nakit çıkışları;

(d) Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının veya işletmenin bir müşterek yönetime tabi teşebbüsteki(İş ortaklıklarındaki) payının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri;

(e) Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit çıkışları;

(f) Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmelerin üçüncü kişilere verdikleri avans, kredilerden yapılan tahsilatlar,

(g) Alım satım amacıyla yapılanlar ve finansman faaliyetleriyle ilgili olanlar hariç, vadeli işlem veya forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları.

Riskten korunma amacıyla yapılan sözleşmeden doğan nakit akışları, riskten korunması amaçlanan kalemin nakit akışının sınıflandırılmasına uygun şekilde sınıflandırılır.

Finansman faaliyetleri

17. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlamak üzere ayrı olarak açıklanır. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

(a) Hisse senedi ve diğer öz sermaye araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,

(b) Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini almasıyla ilgili nakit çıkışları,

(c) Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri,

(d) Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,

(e) Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları.

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının raporlanması

18. İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları aşağıdaki yöntemlere göre raporlanabilir.

(a) Brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği Brüt (Dolaysız) yönteme[*] göre veya

(b) Net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği net (dolaylı) yönteme göre.

19. İşletmelerin, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarını brüt (dolaysız)yönteme göre raporlaması tercih edilmektedir. Brüt yöntem, gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi açısından yararlı bilgiler verirken, net (dolaylı) yöntemde bu mümkün değildir. Brüt yöntemde, önemli brüt nakit giriş ve çıkışları aşağıdaki kaynaklardan sağlanabilir:

(a) İşletmenin muhasebe kayıtlarından veya

(b) Satışlar, satışların maliyeti (finansal bir kuruluş için faiz, benzeri gelir ile giderler) ve kapsamlı gelir tablosundaki diğer kalemlerin:

(i) Dönem içerisinde stoklar, faaliyetle ilgili ticari alacak ve borçlardaki değişiklikler,

(ii) Diğer nakit giriş ve çıkışı gerektirmeyen kalemler ve

(iii) Nakit etkisi, yatırım veya finansman nakit akışlarıyla ilgili olan kalemlerin etkisi dikkate alınarak düzeltilmesi ile.

20. Net (Dolaylı) yöntemde, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları, net dönem kâr veya zararının aşağıdaki işlem ve kalemlerin etkilerine göre düzeltilmesi ile tespit edilir:

(a) Dönem içerisinde stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda meydana gelen değişiklikler,

(b) Amortisman, karşılıklar, ertelenmiş vergi, gerçekleşmemiş kambiyo kâr veya zararları ve iştiraklerin dağıtılmamış kârları gibi nakit dışı kalemler ve

(c) Yatırım veya finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarından kaynaklanan diğer tüm kalemler.

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışlarının net (dolaylı) yöntemde, yukarıdaki usuller yerine, kapsamlı gelir tablosunda yer alan hasılat ve giderler ile dönem içerisinde stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda meydana gelen değişimler esas alınarak sunulması da mümkündür.

Yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarının raporlanması

21. İşletmeler, 22 ve 24. maddeler uyarınca netleştirme esasına göre raporlananlar hariç olmak üzere, yatırım ve finansman faaliyetleri sonucu ortaya çıkan, brüt nakit girişleri ile brüt nakit çıkışlarını ana gruplar itibariyle sınıflayarak ayrı olarak gösterir.

Nakit akışlarının netleştirilmesine ilişkin esaslar

22. Aşağıda belirtilen yatırım ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları netleştirme esasına göre gösterilebilinir:

[*] ***Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, uygulama birliğinin sağlanması bakımından nakit akış tablolarının Türkiye içinde raporlanmasında, brüt (dolaysız) yöntemin uygulanması tercih edilmiştir***.

(a) İşletme yerine müşterilerin nakit akışını yansıtan ve işletme tarafından müşteriler adına yapılan nakit tahsilat ve ödemeler

(b) Devir hızı yüksek, tutarları büyük ve vadeleri kısa olan kalemlere ilişkin nakit girişleri ve çıkışları

23. 22 (a) Paragrafında belirtilen nakit tahsilatlar ve ödemelere ilişkin örnekler şu şekilde sıralanabilinir:

(a) Bir banka açısından vadesiz mevduat olarak yatırılan ve çekilen paralar,

(b) Bir aracı kurumun müşterileri adına tuttuğu fonlarla ilgili nakit akışları,

(c) Mülk sahipleri adına tahsil edilen ve daha sonra bunlara ödenen kiralar.

22 (b) Paragrafında belirtilen nakit tahsilatlar ve ödemeler verilen avanslar ve yapılan ödemeler olup örnekler şu şekilde sıralanabilinir:

(a) Kredi kartı müşterilerine ilişkin anapara ödemeleri

(b) Menkul kıymet alım ve satımları ve

(c) Vadesi üç ay veya daha kısa olan diğer kısa vadeli borçlanmalar

24. Finansal kuruluşların aşağıdaki faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları netleştirme esasına göre raporlanabilir:

(a) Vadeli mevduat kabulü ve geri ödemesinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışları.

(b) Diğer finansal kurumlara yatırılan ve bu kurumlardan çekilen mevduatlar.

(c) Müşterilere verilen krediler, avanslar ve bunların geri ödemeleri.

Yabancı paraya dayalı işlemlere ilişkin nakit akışları

25. Yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, nakit akışı gerçekleşme tarihindeki kurlar üzerinden ilgili işletmenin fonksiyonel para birimine çevrilir.

26. Yabancı ülkedeki bağlı şirketlerin nakit akışları da gerçekleştiği tarihteki kur kullanılarak yabancı ülkede kullanılan para biriminden, işletmenin fonksiyonel para birimine çevrilir.

27. Yabancı paraya dayalı nakit akışları, "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri" Standardı uyarınca işleme tabi tutulur. Bu uygulama, gerçek kura yaklaştıran bir değişim kuru kullanılmasına izin verir. Örneğin, bir döneme ilişkin ağırlıklı ortalama kur yabancı para işlemlerin kaydedilmesi veya yabancı bir bağlı şirketin nakit akışlarının çevrilmesi için kullanılabilinir. Ancak, TMS 21, yabancı bir bağlı ortaklığın nakit akışlarının raporlama dönemi sonu *(bilanço günündeki)* kurdan çevrilmesine izin vermemektedir."

28. Kur farklarından kaynaklanan realize olmamış kazanç ve kayıplar nakit akışı olarak kabul edilmez. Ancak, kur farklarının yabancı para cinsinden tutulan nakit ve nakit benzerleri üzerine etkisi, dönemin başlangıcında ve sonundaki nakit ve nakit benzerlerinin mutabakatlarını yapmak amacıyla, nakit akış tablosunda yer alır. Bu şekilde bulunan tutarlar; işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarından ayrı bir şekilde gösterilir ve söz konusu nakit akışları dönem sonundaki kurdan ilgili para birimine çevrilmiş olsaydı ortaya çıkacak kur farklarını ihtiva eder

29. " – "

30. " – "

Faiz ve Temettüler

31. Nakit akış tablosunda, faiz ve temettülere ilişkin nakit giriş ve çıkışları ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler arasında tutarlı bir şekilde işletme, yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili oluşlarına göre sınıflandırılır.

32. Kar ya da zarara gider olarak kaydedilen veya "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri'' Standardında yer verilen alternatif yöntem uyarınca aktifleştirilen dönemin toplam faiz giderleri nakit akış tablosunda açıklanır.

33. Finansal kuruluşlar için faiz gelir ve giderleri ile temettüler genellikle esas faaliyetlerle ilgili nakit akışları içerisinde yer alır. Ancak, diğer işletmeler için söz konusu nakit akışlarını ne şekilde sınıflayacaklarına ilişkin geliştirilmiş bir ilke bulunmamaktadır.Faiz giderleri ve temettüler net kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alındığı için işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları olarak sınıflanabilirler. Alternatif olarak işletmeler faiz gelir ve giderleri ile temettü gelirlerine ilişkin nakit akışlarını faaliyetlerine uygun bir biçimde sınıflandırarak nakit akış tablosunda gösterebilirler. Bu çerçevede işletmeler, faiz gelir ve giderleri ile temettü gelirlerini, net kar/zararın tespitinde dikkate alınmaları halinde esas faaliyetlerinden; finansman kaynaklarının elde etme maliyetini oluşturması halinde finansman faaliyetlerinden veya yapılan yatırımın getirileri olması halinde yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak gösterebilirler.

34. Temettü ödemeleri, elde edilen finansman kaynaklarının maliyetlerini oluşturduklarından finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. Alternatif olarak, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından temettü dağıtma kabiliyeti hakkında bilgi sunmak amacıyla işletme faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı olarak da gösterilebilir.[*]

Vergiler

35. Vergilerle ilgili nakit akışları ayrıca açıklanır ve bu nakit akışları, açık olarak finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilişkili olmadıkları takdirde işletme faaliyetlerinden nakit akışı olarak sınıflandırılır.

36. Vergiler; nakit akış tablosunda sınıflandırılan işletme faaliyetleri, yatırım ve finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akışları yaratan işlemlerden dolayı ortaya çıkmaktadır. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan vergi giderinin tutarı belirlenebilir olmakla birlikte, ilgili nakit akışlarının belirlenmesi konusunda zorluklar ortaya çıkabilir ve vergi ile ilgili nakit akışı vergiyi doğuran işlem ve olaydan farklı bir dönemde gerçekleşebilir. Bu nedenle, ödenen vergiler genellikle işletme faaliyetleriyle ile ilgili nakit akışları içerisinde sınıflandırılır. Ancak, yatırım veya finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akışlarına neden olan bir işlemden kaynaklandığı tespit edilebilen bir vergi ile ilgili nakit akışı, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları içerisinde sınıflandırılır. Vergi nakit akışları birden fazla faaliyetle ilgili ise ve farklı faaliyetler grubunda gösterilmişse, toplam ödenen vergi tutarı dipnotlarda açıklanır.

Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar

37. Bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları veya iştirakler maliyet esası veya özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirildiğinde, ana ortaklık ile bağlı ortaklıklar ve iştirakler arasındaki nakit akışları örneğin temettü tahsilatları ve avans ödemeleri ve diğer nakit akışları şeklinde nakit akış tablosunda gösterilir.

38. İştirak veya iş ortaklığının özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, ana ortaklığın nakit akış tablosunda bu yatırım nedeniyle elde edilen nakit akışları ile iştirak veya iş ortaklığı ile ana ortaklık arasında ortaya çıkan nakit akışları yer alır.

Bağlı ortaklıklardaki ve diğer işletmelerdeki ortaklık paylarındaki değişiklikler

39. İşletmenin bağlı ortaklık ve diğer birimlerinin satın alınması ve elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan toplam nakit akışları nakit akış tablosunda ayrıca gösterilir ve yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılır.

40. İşletmeler, bağlı ortaklık ve işletme birimlerinin dönem içindeki alım ve satımlarıyla ilgili olarak, toplam bazda aşağıdaki hususları açıklar:

    (a) Ödenen ve alınan toplam tutar,

    (b) Nakit ve nakit benzerinden oluşan tutarın miktarı,

    (c) Bağlı ortaklıklardaki veya üzerinde kontrol elde edilen ya da üzerindeki kontrol kaybedilen diğer işletmelerdeki nakit ve nakit benzerlerinin tutarları,

[*] *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, uygulama birliğinin sağlanması bakımından, Türkiyedeki raporlamalarda ödenen temettülerin finansman faaliyetleri grubunda gösterilmesi tercih edilmiştir.*

(d) Bağlı ortaklıklardaki veya üzerinde kontrol elde edilen ya da üzerindeki kontrol kaybedilen diğer işletmelerdeki nakit ve nakit benzerleri dışındaki her bir ana kategori özetlenmiş olarak, varlık ve borçların tutarı.

40A. TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar* Standardında tanımlanan yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımlar için 40(c) ve 40(d) paragraflarının uygulanması gerekli değildir.

41. Bağlı ortaklıklar ve diğer işletmelerin kontrolünün elde edilmesi ya da kaybedilmesinin nakit akışı etkilerinin ayrı bir kalem olarak sunumu, edinilen ve elden çıkarılan varlık tutarlarının ayrıca açıklanmasıyla birlikte, bu nakit akışlarının, diğer faaliyet, yatırım ve finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarından ayırt edilmesine yardımcı olur. Kontrolün kaybedilmesinden kaynaklanan söz konusu nakit akış etkileri, kontrolün ele geçirilmesinden kaynaklananlarla mahsup edilmez.

42. Bağlı ortaklığın veya diğer işletmelerin kontrolünün ele geçirilmesi veya kaybedilmesi karşılığında satın alınma veya elden çıkarma bedeli olarak ödenen veya alınan nakitler; söz konusu işlemlerin, olayların veya koşullardaki değişikliklerin parçası olarak elde edilen veya elden çıkarılan nakit ve nakit benzerleri ile netleştirilerek nakit akış tablosunda gösterilir.

42A. Bir bağlı ortaklık TFRS 10'da tanımlanan yatırım işletmesi tarafından elde tutulmadığı ve bu bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçümü zorunlu olmadığı sürece, kontrolün kaybedilmesi şeklinde sonuçlanmayan bağlı ortaklığın sahiplik paylarındaki değişiklikten kaynaklanan nakit akışları finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

42B. Bir bağlı ortaklık yatırım işletmesi tarafından elde tutulmadığı ve bu bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçümü zorunlu olmadığı sürece, ana ortaklığın sahiplik paylarında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişiklikler, örneğin kontrolün kazanılmasından sonra ana ortaklığın bağlı ortaklığının özkaynağa dayalı finansal araçlarını satması veya alması, özkaynak işlemleri olarak muhasebeleştirilir. (bakınız: TFRS 10). Bu doğrultuda, oluşan nakit akışları, 17 nci paragrafta tanımlanan ortaklarla yapılan diğer işlemlerde olduğu gibi aynı şekilde sınıflandırılır.

Nakit akışı yaratmayan işlemler

43. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit ve nakit benzeri kullanımı gerektirmeyen işlemler nakit akış tablosunda yer almaz. Bu işlemler, yatırım ve finansman faaliyeti ile ilgili tüm gerekli bilgileri içerecek şekilde, diğer finansal tablo veya dipnotlarda yer alır.

44. Yatırım ve finansman faaliyetlerinin büyük bir kısmı, işletmelerin sermaye ve aktif yapılarına etki etmelerine karşın, cari nakit akışları üzerinde herhangi bir etkiye sahip değildirler. Nakit akışı yaratmayan işlemlerin, nakit akış tablosu dışında bırakılması, nakit akış tablosunun amacı ile tutarlıdır. Çünkü bu işlemlerin cari dönemdeki nakit akışları ile bir ilişkileri bulunmamaktadır.

Nakit akışı yaratmayan işlemlerin örnekleri şu şekildedir:

(a) Aktiflerin borçlanma veya finansal kiralama yoluyla elde edilmesi,

(b) Bir işletmenin hisse senedi ihracı yolu ile elde edilmesi,

(c) Borçların özkaynağa dönüştürülmesi.

Nakit ve nakit benzerlerinin unsurları

45. İşletme, nakit akış tablosunda yer alan nakit ve nakit benzerlerinin unsurlarını açıklar ve nakit akış tablosundaki tutarlar ile finansal durum tablosunda *(bilançoda)* bunlara karşılık gelen tutarlar arasındaki mutabakatın gösterimini sağlar.

46. İşletmeler, çeşitli nakit yönetimi uygulamaları ve bankacılık kuralları ile Türkiye Muhasebe Standardı 1, "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı"na uygun olarak nakit ve nakit benzerlerinin

kompozisyonuna ilişkin politikalarını dipnotlarda açıklar.

47. Nakit ve nakit benzerlerinin unsurlarının belirlenmesine ilişkin muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler, örneğin daha önce işletmenin yatırım portföyünde yer alan finansal araçların sınıflanması ve bunların etkileri TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı hükümlerine uygun olarak dipnotlarda açıklanır.

Diğer açıklamalar

48. Grup tarafından kullanımı mümkün olmayan önemli tutardaki nakit ve nakit benzerleri tutarlarına ilişkin bilgiler, nedenleri ile (işletme yönetiminin yorumuyla)birlikte nakit akış tablosunda açıklanır.

49. İşletme tarafından tutulan nakit ve nakit benzerlerinin Grup tarafından kullanılamayacağı çeşitli durumlar mevcuttur. Kambiyo kontrolünün olduğu veya nakdin dışarıya çıkarılması ile ilgili kısıtların bulunduğu bir ülkede faaliyet gösteren bağlı ortaklıklar bu duruma örnek verilebilir.

50. İşletmeler ayrıca, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin durumu ve likiditesini daha iyi değerlendirmelerini sağlamak amacıyla aşağıdaki ek bilgileri yönetimin yorumu ile birlikte açıklayabilir:

    (a) Kullanım imkanları üzerindeki kısıtlar da belirtilmek üzere, işletmenin gelecekteki esas faaliyetleri ve sermaye taahhütlerinin ifası için kullanımı mümkün olan kredi imkanları,

    (b) "-"

    (c) İşletme kapasitesinin korunması için gerekli olan nakit akışlarından ayrı olarak, işletme kapasitesinde artış yaratan nakit akışlarının toplam tutarı,

    (d) Her bir raporlanabilir bölüme ilişkin işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının tutarı (bkz. TFRS 8 Faaliyet Bölümleri).

51. İşletme kapasitesindeki artışı gösteren ve işletme kapasitesinin devamlılığını sağlamak için gereken nakit akışlarının ayrı olarak açıklanması, kullanıcıların işletmenin kapasitesini korumak için gerekli yatırımları yapıp yapmadığını değerlendirmesine yardımcı olur. İşletme kapasitesine yeterince yatırım yapmayan bir işletme gelecekteki karlılığı cari likidite ve hissedarlara dağıtım için engelliyor olabilir.

52. Bölümsel nakit akış bilgisi kullanıcıların işletme bazındaki nakit akışları ile bölümsel nakit akışlarının parçalarının mevcudiyeti ve çeşitliliği arasındaki ilişkiyi daha iyi anlamalarını sağlar.

Yürürlük tarihi

53. Bu standart, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer

54. "-"

55. "-"

56. "-"

57. TFRS 10 ve "TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar" 37–38 ve 42B paragraflarını değiştirmiş ve 50(b) paragrafını silmiştir. Söz konusu değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 11 uygulandığında uygulanırlar.

58. *Yatırım İşletmeleri* (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 42A ve 42B paragrafları değiştirilmiş ve 40A paragrafı eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve *Yatırım İşletmeleri*'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.

STANDART EKİ

Bu Standart Eki, TMS 7'nin bir parçası değildir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, uygulama birliğinin sağlanması bakımından ekteki nakit akış tablolarının Türkiye içinde raporlanmasında kullanılması tercih edilmiştir.

NAKİT AKIŞ TABLOSU

(.....TL)

	Cari Dönem	**Önceki Dönem**
A. İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI		
1.	Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+) *	
	(a) Satışlardan sağlanan nakit girişleri (+)	
	(b) ..... Gelirlerden sağlanan nakit girişleri(+)	
2	Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları** (-)	
	(a) Satılan mal ve hızmet maliyetleri ve stok değişimlerine ilişkin nakit çıkışları(+)	
	(b) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (+)	
Esas Faaliyet Sonucu Sağlanan Net Nakit Akışı (1-2)		
3.	Diğer Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit Girişleri +	
4.	Diğer Gider ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışları(-)	
5.	Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)	
6.	İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki	
Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (+) (-)		
	(a) Varlık Artışları (-)	
	(b) Varlık Azalışları (+)	
	(c) Yabancı Kaynak Artışları (+)	
	(d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)	
7.	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklere İlişkin Nakit Çıkışları (-)	
	(a) Önceki Dönem Karından Ödenen (+)	
	(b) Geçici Vergiler(+)	

	Cari Dönem	**Önceki Dönem**
B. YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI		
1.	Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri(+)	
	(a) Mali Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)	
	(b) Maddi Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)	
	(c) Diğer Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)	
	(d) Mali Duran Varlıklarla İlgili Alınan Temettülerden SağlananNakit Girişleri (+)	
	(e) Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Faizlerden Sağlanan Nakit Girişleri(+)	

2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)
   (a) Mali Duran Varlık Alışları (+)
   (b) Maddi Duran Varlık Alışları (+)
   (c) Maddi Olmayan Duran Varlık Artışları (+)
   (d) Özel Tükenmeye Tabi Varlıklardaki Artışlar (+)
   (e) Diğer Duran Varlık Artışları (+)

C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI

1. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri
   (a) Kısa Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit(+)
   (b) Uzun Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit (+)
   (c) Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit (+)
   (d) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit (+)
   (e) Diğer Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)
2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)
   (a) Kısa Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)
   (b) Uzun Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)
   (c) Ödenen Temettüler (-)
   (d) Sermayenin Azaltılması (-)
   (e) Diğer Finansman Faaliyetlerine ilişkin Nakit Çıkışları

	Cari Dönem	**Önceki Dönem**
D.	**KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (+), (-)**	
E.	**NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN NET ARTIŞ (+) (AZALIŞ) (-)**	
F.	**DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU**	
G.	**DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU**	

1 her işletme ait olduğu sektörün özelliğine göre kendi esas faaliyet gelirlerine göre alt kalemleri oluşturur. (Örneğin bankalar esas faaliyet geliri olarak faiz gelirleri, komisyon gelirleri,...gibi sınıflandırma yapar.

2 Her işletme ait olduğu sektörün özelliğine göre kendi esas faaliyet giderlerine göre alt kalemleri oluşturur. (örneğin bankalar, esas faaliyet giderleri olarak faiz giderleri, komisyon giderleri,....gibi sınıflandırma yapar.

3 İşletmeler sadece mevcut olan verilerini tabloya alırlar. Boş kalemlerin tabloya alınmasına gerek yoktur.

Hesaplamalara ilişkin açıklamalar (örnek olarak verilmiştir.)

1. Satışlardan sağlanan nakit girişi

(a) Net Satışlar (+)

(b) Ticari Alacaklardaki Artışlar (Satışlardan Kaynaklanan) (-)

(c) Ticari Alacaklardaki Azalışlar (Satışlardan Kaynaklanan)(+)

(d) Alınan Sipariş Avanslarındaki Artışlar (+)

(e) Alınan Sipariş Avanslarındaki Azalışlar (-)

2. Maliyetlerden ve stok Değişimlerinden kaynaklanan nakit çıkışları(-)

(a) Satışların Maliyeti (+)

(b) Stoklardaki Artışlar (+)

(c) Stoklardaki Azalışlar (-)

(d) Ticari Borçlardaki Azalışlar (Alımlardan Kaynaklanan) (+)

(e) Ticari Borçlardaki Artışlar (-)

(f) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)

(g) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerindeki Artışlar (+)

(h) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerindeki Azalışlar(-)

3. Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)

(a) Araştırma Geliştirme Giderleri (+)

(b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (+)

(c) Genel Yönetim Giderleri (+)

(d) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler(-)

4. Diğer Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit Girişleri(+)

(a) Olağan gelir ve karlardan sağlanan nakit girişleri (+)

(b) Diğer gelir ve karlardan sağlanan nakit girişleri (+)

(c) Nakit Girişi Sağlamayan Gelir ve Karlar (-)

5. Diğer Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları(-)

(a) Diğer Faaliyetlerle İlgili Olağan Gider ve Zararlar (+)

(b) Diğer gider ve zararlar (+)

(c) Nakit Çıkışını Gerektirmeyen Diğer Gider ve Zararlar (-