TMS 7

NAKİT AKIŞ TABLOSU

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 7 Nakit Akış Tablosu" Standardı 01/01/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 6 Haziran 2018 tarihli ve 30443 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Bu Standarda ilişkin herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

Türkiye Muhasebe Standardı 7
Nakit Akış Tablosu

Amaç

İşletmenin nakit akışları hakkındaki bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma kabiliyetini ve bu nakit akışlarını kullanma ihtiyaçlarını değerlendirmesi için bir esas teşkil etmesi açısından faydalıdır. Finansal tablo kullanıcılarının aldığı ekonomik kararlar, işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma kabiliyetinin ve bunların yaratılma zamanının ve kesinliğinin değerlendirilmesini gerektirir.

Bu Standardın amacı, döneme ilişkin nakit akışlarını esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandıran bir nakit akış tablosu aracılığıyla, işletmenin nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen tarihi değişimler hakkında bilgi sunulmasını sağlamaktır.

Kapsam

1 **İşletme, bu Standardın hükümlerine uygun olarak nakit akış tablosunu hazırlar ve bu tabloyu, finansal tabloların sunulduğu her bir dönemde finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olarak sunar.**

2 "-"

3 Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzerlerini nasıl yarattığı ve nasıl kullandığıyla ilgilenir. Bu durum, işletme faaliyetlerinin niteliğine ve bir finansal kuruluşta söz konusu olabileceği gibi, nakdin işletmenin ürünü olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine bakılmaksızın geçerlidir. İşletmeler, hasılat yaratan ana faaliyetleri ne kadar farklı olursa olsun, temelde aynı nedenlerle -faaliyetlerini yürütmek, mükellefiyetlerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak amacıyla- nakde ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, bu Standart tüm işletmelerin nakit akış tablosu sunmasını zorunlu kılar.

Nakit akış bilgilerinin faydaları

4 Nakit akış tablosu, diğer finansal tablolarla birlikte kullanıldığında, finansal tablo kullanıcılarının; işletmenin net varlıklarındaki değişimleri, işletmenin finansal yapısını (likidite durumu ve borç ödeme gücü dâhil) ve değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla nakit akışlarının tutarını ve zamanlamasını etkileme kabiliyetini değerlendirmesi için gerekli olan bilgileri sunar. Nakit akış bilgisi, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma kabiliyetinin değerlendirilmesinde fayda sağlar ve kullanıcıların, farklı işletmelerin gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerini değerlendirmesi ve karşılaştırması için modeller geliştirmesine imkân tanır. Nakit akış bilgisi ayrıca, aynı işlem ve olaylara farklı muhasebe yöntemlerinin uygulanmasından kaynaklanan etkileri ortadan kaldırdığı için farklı işletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin raporlamalarının karşılaştırılabilirliğini artırır.

5 Tarihi nakit akış bilgileri, genellikle, gelecekteki nakit akışlarının tutarına, zamanlamasına ve kesinliğine ilişkin bir gösterge olarak kullanılır. Bu bilgiler ayrıca, gelecekteki nakit akışlarına ilişkin geçmişte yapılan değerlendirmelerin doğruluğunun kontrol edilmesinde ve kârlılık ile net nakit akışı arasındaki ilişkinin ve fiyat değişimlerinin etkisinin incelenmesinde fayda sağlar.

Tanımlar

6 **Aşağıdaki terimler bu Standartta, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:**

Nakit: **İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder.**

Nakit benzerleri: **Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli yatırımlardır.**

Nakit akışları: **Nakit ve nakit benzerlerinin işletmeye girişi ve işletmeden çıkışıdır.**

Esas faaliyetler: **İşletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti niteliğinde olmayan diğer faaliyetleridir.**

Yatırım faaliyetleri: **Uzun vadeli varlıklar ile nakit benzeri olarak nitelendirilmeyen diğer yatırımların edinilmesi ve elden çıkarılması faaliyetleridir.**

Finansman faaliyetleri: **İşletmenin ödenmiş sermayesinin ve borçlanmalarının büyüklüğünde ve birleşiminde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir.**

Nakit ve nakit benzerleri

7 Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade, kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırımın nakit benzeri olarak nitelendirilmesi için, belirli tutarda bir nakde kolayca çevrilebilmesi ve değerindeki değişim riskinin önemsiz olması gerekir. Bu nedenle bir yatırım kısa vadeye, örneğin edinim tarihinden itibaren 3 ay veya daha kısa bir vadeye, sahip olduğunda genellikle nakit benzeri olarak nitelendirilir. Özkaynak yatırımları, özü itibarıyla nakit benzerleri tanımını karşılamadıkça (nakit benzerleri tanımını karşılayan özkaynak yatırımlarına örnek olarak, vadesine kısa bir süre kala edinilen ve belirli bir itfa tarihi olan imtiyazlı paylar gösterilebilir) nakit benzerleri olarak değerlendirilmez.

8 Bankalardan yapılan borçlanmalar genellikle finansman faaliyeti olarak dikkate alınır. Ancak, bazı durumlarda, talep üzerine geri ödenebilir nitelikte olan bankalardaki kredili cari hesaplar işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturur. Bu durumda, bankalardaki kredili cari hesaplar nakit ve nakit benzerlerinin bir bileşeni olarak değerlendirilir. Bu tür bankacılık işlemlerinin bir özelliği, banka hesap bakiyesinin sıklıkla pozitiften negatife dalgalanmasıdır.

9 Nakit ve nakit benzerlerini oluşturan kalemler arasındaki hareketler; esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinin bir parçası olmaktan ziyade işletmenin nakit yönetiminin bir parçasını oluşturduğundan, nakit akışı olarak değerlendirilmez. Nakit yönetimi, nakit fazlasıyla nakit benzerlerine yatırım yapılmasını da içerir.

Nakit akış tablosunun sunumu

10 Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları; esas, yatırım ve finansman faaliyetleri şeklinde sınıflandırılarak raporlanır.

11 İşletme; esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını ticari faaliyetlerine en uygun şekilde sunar. Nakit akışlarının faaliyetlere göre sınıflandırılması, finansal tablo kullanıcılarının; bu faaliyetlerin işletmenin finansal durumu ile nakit ve nakit benzeri tutarları üzerindeki etkisini değerlendirmesine imkân tanıyan bilgiler sağlar. Bu bilgiler, söz konusu faaliyetler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi için de kullanılabilir.

12 Tek bir işlem, farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışları içerebilir. Örneğin, bir kredi geri ödemesinin hem faiz hem de anapara ödemesi içermesi durumunda, faiz unsuru esas faaliyet olarak sınıflandırılabilirken, anapara unsuru finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır.

Esas faaliyetler

13 Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının tutarı, dış finansman kaynaklarına başvurmadan, işletmenin esas faaliyetlerinin; kredilerin geri ödenmesi, çalışma kapasitesinin devam ettirilmesi, temettülerin ödenmesi ve yeni yatırımların yapılması için ne ölçüde yeterli nakit akışı yarattığının temel bir göstergesidir. Esas faaliyetlerden kaynaklanan tarihi nakit akışlarının belirli bileşenleriyle ilgili bilgiler, diğer bilgilerle birlikte, esas faaliyetlere ilişkin gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesinde fayda sağlar.

14 Esas faaliyetlerden nakit akışları, öncelikli olarak işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetlerinden elde edilir. Dolayısıyla bu nakit akışları genellikle, kâr veya zararın belirlenmesine dâhil edilen işlem ve diğer olaylar sonucunda ortaya çıkar. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarına örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

(a) Mal satışından ve hizmet sunumundan elde edilen nakit tahsilatlar,

(b) Fikri mülkiyet lisansı, ücret, komisyon ve diğer hasılat türlerinden elde edilen nakit tahsilatlar,

(c) Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan nakit ödemeler,

(d) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeler,

(e) Sigorta şirketinin; primler ve tazminatlar, yıllık ödemeler (iratlar) ve poliçeyle ilgili diğer faydalara ilişkin nakit tahsilatları ve nakit ödemeleri,

(f) Özel olarak finansman veya yatırım faaliyetleriyle ilişkilendirilemediği sürece, gelir vergilerine ilişkin nakit ödemeler veya iadeler ve

(g) Aracılık ya da alım satım amacıyla elde tutulan sözleşmelerden kaynaklanan nakit tahsilatlar ve ödemeler.

Fabrikanın bir unsurunun satışı gibi bazı işlemler, kâr veya zarara dâhil edilen bir kazanç veya kaybın ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu tür işlemlerle ilgili nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit

akışlarıdır. Ancak, TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'ın 68A paragrafında tanımlandığı şekilde, başkalarına kiralamak ve daha sonra satmak amacıyla elde tutulan varlıkların üretimi veya edinimi için yapılan nakit ödemeler, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarıdır. Bu tür varlıkların kiralanmasından ve daha sonra satışından elde edilen nakit tahsilatlar da esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

15 İşletmenin, aracılık veya alım satım amacıyla elde tuttuğu menkul kıymetleri ve kredileri olabilir. Bu durumda bu varlıklar, münhasıran yeniden satmak amacıyla edinilen stoklarla benzerlik gösterir. Dolayısıyla, aracılık veya alım satım amacıyla elde tutulan menkul kıymetlerin alımından ve satımından kaynaklanan nakit akışları, esas faaliyet olarak sınıflandırılır. Benzer şekilde, finansal kuruluşlarca verilen nakit avanslar ve krediler, finansal kuruluşların hasılat yaratan asli faaliyetiyle ilgili olduğundan, genellikle esas faaliyet olarak sınıflandırılır.

Yatırım faaliyetleri

16 Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, gelecekte gelir ve nakit akışı yaratması öngörülen kaynaklar için ne ölçüde harcama yapıldığını gösterdiğinden, bu nakit akışlarının ayrı olarak açıklanması önemlidir. Yalnızca, finansal durum tablosunda bir varlığın kayda alınmasına neden olan harcamalar yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılabilir. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

(a) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların edinimi için yapılan nakit ödemeler. Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme maliyetleri ile işletme tarafından inşa edilen maddi duran varlıklar için yapılan nakit ödemeleri de içerir,

(b) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların satışından elde edilen nakit tahsilatlar,

(c) Diğer işletmelerin özkaynak veya borçlanma araçlarını ve iş ortaklıklarındaki payları edinmek için yapılan nakit ödemeler (nakit benzeri olarak değerlendirilen ya da aracılık veya alım satım amacıyla elde tutulan bu tür araçlar için yapılan nakit ödemeler hariç),

(d) Diğer işletmelerin özkaynak veya borçlanma araçlarının ve iş ortaklıklarındaki payların satışından elde edilen nakit tahsilatlar (nakit benzeri olarak değerlendirilen ve aracılık veya alım satım amacıyla elde tutulan bu tür araçların satışından elde edilen nakit tahsilatlar hariç),

(e) Diğer taraflara nakden verilen avans ve krediler (bir finansal kuruluş tarafından verilen avans ve krediler hariç),

(f) Diğer taraflara verilen avans ve kredilerin geri ödemelerinden elde edilen nakit tahsilatlar (bir finansal kuruluşun, verdiği nakit avans ve kredilerin geri ödemelerinden elde ettiği nakit tahsilatlar hariç),

(g) Aracılık ya da alım satım amacıyla elde tutulanlar dışındaki futures, forward, opsiyon ve swap sözleşmeleri için yapılan ve finansman faaliyeti olarak sınıflandırılmayan nakit ödemeler ve

(h) Aracılık ya da alım satım amacıyla elde tutulanlar dışındaki futures, forward, opsiyon ve swap sözleşmelerinden elde edilen ve finansman faaliyeti olarak sınıflandırılmayan nakit tahsilatlar.

Bir sözleşmenin, tanımlanabilir bir pozisyonun korunma işlemi olarak muhasebeleştirilmesi durumunda, söz konusu sözleşmenin nakit akışları, korunulan pozisyonun nakit akışlarıyla aynı şekilde sınıflandırılır.

Finansman faaliyetleri

17 Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların gelecekteki nakit akışları üzerindeki haklarını tahmin etmede faydalı olduğundan, bu nakit akışlarının ayrı olarak açıklanması önemlidir. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

(a) Pay veya diğer özkaynak araçlarının ihracından elde edilen nakit girişleri,

(b) İşletmenin kendi paylarını edinmek veya itfa etmek için ortaklarına yaptığı nakit ödemeler,

(c) Borç senedi, bono ve tahvil ihracından, alınan kredi ve ipotekli kredilerden ve diğer kısa veya uzun vadeli borçlanmalardan elde edilen nakit girişleri,

(d) Borçlanılan tutarlara ilişkin nakit geri ödemeler ve

(e) Finansal kiralamayla ilgili mevcut yükümlülük tutarını azaltmak amacıyla kiracı tarafından yapılan nakit ödemeler.

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının raporlanması

18 Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları aşağıdaki yöntemlerden biri kullanılarak raporlanır:

(a) Doğrudan yöntem. Bu yöntemde gayrisafi nakit tahsilatlar ve gayrisafi nakit ödemeler ana gruplar itibarıyla açıklanır.

(b) Dolaylı yöntem. Bu yöntemde dönem kârı veya zararı, nakit akışı yaratmayan işlemlerin, esas faaliyetlerden kaynaklanan geçmiş veya gelecek nakit giriş veya çıkışlarına ilişkin ertelemeler ile tahakkukların ve yatırım veya finansman faaliyetlerinden nakit akışlarıyla ilgili gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltilir.

19 İşletmelerin, esas faaliyetlerden nakit akışlarını raporlarken doğrudan yöntemi kullanmaları teşvik edilir. Doğrudan yöntem, gelecekteki nakit akışlarının tahmininde faydalı olabilecek nitelikte ve dolaylı yöntemle elde edilemeyen bilgiler sağlar. Doğrudan yöntemde, gayrisafi nakit tahsilatların ve gayrisafi nakit ödemelerin ana gruplarına ilişkin bilgiler aşağıdaki yollardan biriyle elde edilebilir:

(a) İşletmenin muhasebe kayıtlarından veya

(b) Satışların, satışların maliyetinin (finansal kuruluşlar açısından faiz ve benzeri gelirler ile faiz ve benzeri giderlerin) ve kapsamlı gelir tablosundaki diğer kalemlerin aşağıdakilerin etkilerine göre düzeltilmesinden;

(i) Stoklarda ve esas faaliyetlerle ilgili alacak ve borçlarda dönem içinde meydana gelen değişimler,

(ii) Nakit akışı yaratmayan diğer kalemler ve

(iii) Yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına neden olan diğer kalemler.

20 Dolaylı yöntemde, esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışı, dönem kâr veya zararının aşağıdakilerin etkilerine göre düzeltilmesiyle tespit edilir:

(a) Stoklarda ve esas faaliyetlerle ilgili alacak ve borçlarda dönem içinde meydana gelen değişimler,

(b) Amortismanlar, karşılıklar, ertelenmiş vergiler, kur farklarından kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar ve iştiraklerin dağıtılmamış kârları gibi nakit akışı yaratmayan kalemler ve

(c) Yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına neden olan diğer tüm kalemler.

Alternatif olarak, dolaylı yöntemde esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışı, kapsamlı gelir tablosunda açıklanan hasılat ve giderler ile stoklarda ve esas faaliyetlerle ilgili alacak ve borçlarda dönem içinde meydana gelen değişimler gösterilerek sunulabilir.

Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının raporlanması

21 İşletme, 22'nci ve 24'üncü paragraflarda tanımlanan nakit akışlarından netleştirilerek raporlananlar hariç olmak üzere, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan gayrisafi nakit tahsilatlar ile gayrisafi nakit ödemelerin ana gruplarını ayrı olarak raporlar.

Nakit akışlarının netleştirilerek raporlanması

22 Aşağıda yer alan esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları netleştirilerek raporlanabilir:

(a) Nakit akışlarının işletmeden ziyade müşterilerin faaliyetlerini yansıttığı durumlarda, müşteriler adına elde edilen veya yapılan nakit tahsilat ve ödemeler ve

(b) Devir hızı yüksek, büyük tutarlı ve kısa vadeli kalemlere ilişkin nakit tahsilat ve ödemeler.

23 22(a) paragrafında belirtilen nakit tahsilat ve ödemelere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

(a) Bir bankanın vadesiz mevduat kabulü ve bunlara ilişkin geri ödemeleri,

(b) Bir yatırım işletmesinin müşterileri adına elinde tuttuğu fonlar ve

(c) Gayrimenkul sahipleri adına tahsil edilen ve daha sonra gayrimenkul sahiplerine ödenen kiralar.

23A Aşağıdakiler için verilen avanslar ve yapılan geri ödemeler, 22(b) paragrafında belirtilen nakit tahsilat ve ödemelere örnek olarak verilebilir:

(a) Kredi kartı müşterileriyle ilgili anapara tutarları,

(b) Yatırımların alım ve satımı ve

(c) Diğer kısa vadeli borçlanmalar (örneğin, vadesi üç ay veya daha kısa olan borçlanmalar).

24 Bir finansal kuruluşun aşağıdaki faaliyetlerinin herhangi birinden kaynaklanan nakit akışları netleştirilerek raporlanabilir:

(a) Sabit bir vadeye sahip mevduatların kabulünden ve bunlara ilişkin geri ödemelerden kaynaklanan nakit tahsilat ve ödemeler,

(b) Diğer finansal kuruluşlara yatırılan ve bu kuruluşlardan çekilen mevduatlar ve

(c) Müşterilere verilen nakit avans ve krediler ile bu avans ve kredilere ilişkin geri ödemeler.

Yabancı para cinsinden nakit akışları

25 Yabancı para cinsinden işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, nakit akışının gerçekleştiği tarihteki döviz kuru üzerinden çevrilerek işletmenin ağırlıkla kullandığı para birimi cinsinden kaydedilir.

26 Yurtdışındaki bir bağlı ortaklığın nakit akışları, nakit akışlarının gerçekleştiği tarihteki döviz kuru üzerinden işletmenin ağırlıkla kullandığı para birimine çevrilir.

27 Yabancı para cinsinden nakit akışları, TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri*'ne uygun olarak raporlanır. Buna göre, gerçek kura yakın bir döviz kurunun kullanılmasına izin verilir. Örneğin, yabancı para cinsinden işlemlerin kaydedilmesinde veya yurtdışındaki bir bağlı ortaklığın nakit akışlarının çevriminde döneme ilişkin ağırlıklı ortalama döviz kuru kullanılabilir. Ancak TMS 21, yurtdışındaki bir bağlı ortaklığın nakit akışlarının çevriminde, raporlama dönemi sonundaki döviz kurunun kullanılmasına izin vermez.

28 Döviz kurlarındaki değişimlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar nakit akışı değildir. Ancak, nakit ve nakit benzerlerinin dönem başı ve dönem sonu mutabakatını sağlamak amacıyla, döviz kurlarındaki değişimlerin, yabancı para cinsinden elde tutulan veya ödemesi yabancı para cinsinden yapılacak olan nakit ve nakit benzerleri üzerindeki etkisi nakit akış tablosunda raporlanır. Bu tutar; esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından ayrı olarak sunulur ve söz konusu nakit akışları -varsa- dönem sonundaki döviz kuru üzerinden raporlanmış olsaydı ortaya çıkacak olan kur farklarını içerir.

29 [Silinmiştir]

30 [Silinmiştir]

Faiz ve temettüler

31 Alınan ve ödenen faiz ve temettülerden kaynaklanan nakit akışlarının her biri, nakit akış tablosunda ayrı bir şekilde açıklanır. Bunların her biri, dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde esas, yatırım ya da finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır.

32 Gider olarak kâr veya zarara yansıtılan veya TMS 23 *Borçlanma Maliyetleri* uyarınca aktifleştirilen, dönem boyunca ödenen toplam faiz tutarı nakit akış tablosunda açıklanır.

33 Finansal kuruluş açısından, ödenen faiz ile alınan faiz ve temettüler, genellikle esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılır. Ancak, diğer işletmeler açısından söz konusu nakit akışlarının sınıflandırılması konusunda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Ödenen faiz ile alınan faiz ve temettüler, kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alındığından, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. Alternatif olarak, ödenen faiz finansal kaynak temin etmenin maliyeti, alınan faiz ve temettüler ise yatırımların getirileri olduğundan; ödenen faiz, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı, alınan faiz ve temettüler ise yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılabilir.

34 Ödenen temettüler, finansal kaynak temin etmenin maliyeti olduğundan, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. Alternatif olarak ödenen temettüler, işletmenin esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarından temettü dağıtma gücünü değerlendirmede finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olması amacıyla esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının bir bileşeni olarak da sınıflandırılabilir.

Gelir üzerinden alınan vergiler

35 **Gelir üzerinden alınan vergilerden kaynaklanan nakit akışları, nakit akış tablosunda ayrı bir şekilde açıklanır ve özel olarak finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilişkilendirilemediği sürece, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.**

36 Gelir üzerinden alınan vergiler, nakit akış tablosunda esas, yatırım ve finansman faaliyetleri olarak sınıflandırılan nakit akışlarını yaratan işlemlerden kaynaklanır. Vergi gideri, yatırım veya finansman faaliyetleriyle kolaylıkla ilişkilendirilebilirken, vergiden kaynaklanan nakit akışlarının bu faaliyetlerle ilişkilendirilmesi genellikle mümkün değildir ve bu tür nakit akışları, nakit akışı yaratan işlemden farklı bir dönemde ortaya çıkabilir. Bu nedenle, ödenen vergiler genellikle esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılır. Ancak, vergiden kaynaklanan nakit akışlarının, yatırım veya finansman faaliyeti olarak sınıflandırılan nakit akışı yaratan münferit bir işlemle ilişkilendirilebilmesi mümkün olduğunda, vergiden kaynaklanan nakit akışları yatırım veya finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır. Vergiden kaynaklanan nakit akışlarının birden fazla faaliyet sınıfına dağıtılması durumunda, ödenen toplam vergi tutarı açıklanır.

Bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar

37 Bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirakteki bir yatırım, özkaynak ya da maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirildiğinde, yatırımcı işletme, nakit akış tablosunda sadece kendisi ile yatırım yapılan işletme arasındaki nakit akışlarını (örneğin temettü ve avans ödemelerini) raporlar.

38 İştirak veya iş ortaklığındaki payını özkaynak yöntemi kullanarak raporlayan bir işletme, nakit akış tablosunda, iştirak veya iş ortaklığına yaptığı yatırımlarla ilgili nakit akışlarına ve iştirak veya iş ortaklığı ile kendisi arasındaki dağıtımlara ve diğer ödeme veya tahsilatlara yer verir.

Bağlı ortaklıklardaki ve diğer işletmelerdeki ortaklık paylarında meydana gelen değişiklikler

39 **Bağlı ortaklıkların veya diğer işletmelerin kontrolünün elde edilmesi ya da kaybedilmesi sonucu ortaya çıkan toplam nakit akışları, nakit akış tablosunda ayrı bir şekilde gösterilir ve yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılır.**

40 **İşletme, dönem içinde hem kontrolünü elde ettiği hem de kontrolünü kaybettiği bağlı ortaklıklar veya diğer işletmeler için toplu olarak aşağıdakilerin her birini açıklar:**

- **(a)** **Ödenen ya da alınan toplam bedel,**
- **(b)** **Ödenen ya da alınan toplam bedelin nakit ve nakit benzerlerinden oluşan kısmı,**
- **(c)** **Kontrolü elde edilen ya da kaybedilen bağlı ortaklıklar veya diğer işletmelerdeki nakit ve nakit benzerlerinin tutarı ve**
- **(d)** **Her bir ana sınıf itibarıyla özetlenmiş şekilde, kontrolü elde edilen ya da kaybedilen bağlı ortaklıklar veya diğer işletmelerdeki nakit ve nakit benzerleri dışındaki varlık ve yükümlülüklerin tutarı.**

40A TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*'da tanımlanan bir yatırım işletmesinin, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bir bağlı ortaklık yatırımına 40(c) ve 40(d) paragraflarını uygulaması gerekmez.

41 Edinilen ya da elden çıkarılan varlık ve yükümlülük tutarları için ayrı olarak yapılan açıklamalarla birlikte, bağlı ortaklık ve diğer işletmelerin kontrolünün elde edilmesi ya da kaybedilmesinin nakit akışı üzerindeki etkilerinin tek bir kalem olarak ayrı bir şekilde sunulması, söz konusu nakit akışlarının, esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit akışlarından ayırt edilmesine yardımcı olur. Kontrolün kaybedilmesinin nakit akışı üzerindeki etkileri, kontrolün elde edilmesinin nakit akışı üzerindeki etkileri ile mahsup edilmez.

42 Bağlı ortaklığın veya diğer işletmelerin kontrolünün elde edilmesi ya da kaybedilmesi karşılığında satın alma ya da elden çıkarma bedeli olarak ödenen ya da alınan toplam nakit tutar, nakit akış tablosunda, söz konusu işlemlerin, olayların veya koşullardaki değişikliklerin sonucunda elde edilen ya da elden çıkarılan nakit ve nakit benzerleri ile netleştirilerek sunulur.

42A Bir bağlı ortaklık, TFRS 10'da tanımlanan bir yatırım işletmesi tarafından elde tutulmadığı ve bu bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olmadığı sürece, kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarında meydana gelen

değişiklikten kaynaklanan nakit akışları, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılır.

42B Bir bağlı ortaklık, bir yatırım işletmesi tarafından elde tutulmadığı ve bu bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olmadığı sürece, kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarında meydana gelen değişiklikler (ana ortaklığın mevcut bağlı ortaklığının özkaynak araçlarını satın alması veya satması gibi), özkaynak işlemi olarak muhasebeleştirilir (bakınız: TFRS 10). Dolayısıyla, bu tür bir işlem sonucu ortaya çıkan nakit akışları, ortaklarla yapılan diğer işlemler sonucu ortaya çıkan nakit akışlarıyla (bakınız: 17'nci paragraf) aynı şekilde sınıflandırılır.

Nakit akışı yaratmayan işlemler

43 Nakit veya nakit benzerlerinin kullanımını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri nakit akış tablosunda yer almaz. Bu tür işlemler, söz konusu yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili tüm bilgileri sunacak şekilde finansal tabloların başka bir bölümünde açıklanır.

44 İşletmenin sermaye ve varlık yapısını etkilemesine rağmen, yatırım ve finansman faaliyetlerinin büyük bir kısmının cari nakit akışları üzerinde doğrudan bir etkisi yoktur. Cari dönemde herhangi bir nakit akışı yaratmayan işlemlerin nakit akış tablosu dışında bırakılması, nakit akış tablosunun amacıyla tutarlıdır. Nakit akışı yaratmayan işlemlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

(a) Varlıkların, bu varlıklarla doğrudan ilişkili yükümlülükler üstlenerek ya da finansal kiralama yoluyla edinilmesi,

(b) Bir işletmenin pay ihracı yoluyla edinilmesi ve

(c) Borcun özkaynağa dönüştürülmesi.

Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerdeki değişimler

44A İşletme, nakit akışlarından kaynaklanan değişimlere ve nakit akışı yaratmayan değişimlere de yer vererek, finansal tablo kullanıcılarının finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerdeki değişimleri değerlendirebilmelerine olanak sağlayan açıklamaları yapar.

44B İşletme, 44A paragrafında yer alan hükmü yerine getirmek için gerekli olduğu ölçüde, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerde meydana gelen aşağıdaki değişimleri açıklar:

(a) Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarından kaynaklanan değişimler,

(b) Bağlı ortaklıkların veya diğer işletmelerin kontrolünün elde edilmesinden veya kaybedilmesinden kaynaklanan değişimler,

(c) Döviz kurundaki değişimlerin etkileri,

(d) Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişimler ve

(e) Diğer değişimler.

44C Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülükler, bunlara ilişkin nakit akışlarının nakit akış tablosunda finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırıldığı veya sınıflandırılacağı yükümlülüklerdir. Bunun yanı sıra, finansal varlıklardan kaynaklanan nakit akışlarının finansman faaliyetlerinden nakit akışlarına dâhil edilmiş veya dâhil edilecek olması durumunda, 44A paragrafındaki açıklama hükmü, söz konusu finansal varlıklarda meydan gelen değişimlere (örneğin, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklere ilişkin korunma varlıkları) de uygulanır.

44D 44A paragrafındaki açıklama hükmünü yerine getirmenin bir yolu, 44B paragrafında belirtilen değişimlere de yer vererek, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerin finansal durum tablosundaki açılış ve kapanış bakiyeleri arasında bir mutabakatın sağlanmasıdır. Bu tür bir mutabakatı açıklaması durumunda işletme, finansal tablo kullanıcılarının mutabakatta yer alan kalemleri finansal durum tablosu ve nakit akış tablosuyla ilişkilendirmesine imkân sağlayacak düzeyde yeterli bilgi sunar.

44E 44A paragrafında zorunlu kılınan açıklamayı diğer varlık ve yükümlülüklerdeki değişimlere ilişkin açıklamalarla birlikte sunması durumunda işletme, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerdeki değişimleri, diğer varlık ve yükümlülüklerdeki değişimlerden ayrı olarak açıklar.

Nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri

45 **İşletme, nakit ve nakit benzerlerinin bileşenlerini açıklar ve nakit ve nakit benzerlerine ilişkin nakit akış tablosundaki tutarlar ile finansal durum tablosunda raporlanan eşdeğer kalemler arasındaki mutabakatı sunar.**

46 Dünya genelindeki çeşitli nakit yönetimi uygulamaları ve bankacılık işlemleri göz önünde bulundurulduğunda ve TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*'yla uyum sağlamak amacıyla işletme, nakit ve nakit benzerlerinin bileşenlerini belirlerken benimsediği politikayı açıklar.

47 Nakit ve nakit benzerlerinin bileşenlerinin belirlenmesine ilişkin politikadaki herhangi bir değişikliğin etkisi (örneğin, daha önce işletmenin yatırım portföyünün bir parçası olarak kabul edilen finansal araçlarının sınıflandırılmasında meydana gelen bir değişiklik), TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'a göre raporlanır.

Diğer açıklamalar

48 **İşletme, yönetimin değerlendirmeleriyle birlikte, işletme tarafından elde tutulan ve grup tarafından kullanımı mümkün olmayan önemli nakit ve nakit benzerlerine ilişkin bakiyelerin tutarını açıklar.**

49 İşletme tarafından elde tutulan nakit ve nakit benzerlerine ilişkin bakiyelerin grup tarafından kullanımının mümkün olmadığı çeşitli durumlar söz konusudur. Kambiyo kontrollerinin veya diğer yasal kısıtlamaların uygulandığı bir ülkede faaliyet gösteren bir bağlı ortaklık tarafından elde tutulan nakit ve nakit benzerlerine ilişkin bakiyelerin, ana ortaklık veya diğer bağlı ortaklıklar tarafından kullanımının mümkün olmaması, bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

50 İlave bilgiler, işletmenin finansal durumu ve likiditesini anlamaları açısından finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olabilir. Yönetimin değerlendirmeleriyle birlikte, bu bilgilerin açıklanması teşvik edilir. Bu tür bilgilere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

(a) Kullanımı üzerindeki kısıtlamalar da belirtilmek suretiyle, gelecekteki işletme faaliyetlerinde ve sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesinde kullanımı mümkün olan borçlanma imkânlarının tutarı,

(b) [Silinmiştir]

(c) Faaliyet kapasitesinin devamlılığını sağlamak için gerekli olan nakit akışlarından ayrı bir şekilde, faaliyet kapasitesindeki artışları gösteren nakit akışlarının toplam tutarı ve

(d) Her bir raporlanabilir bölüme ilişkin esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının tutarı (bakınız: TFRS 8 *Faaliyet Bölümleri*).

51 Faaliyet kapasitesindeki artışları gösteren nakit akışlarının ve faaliyet kapasitesinin devamlılığını sağlamak için gerekli olan nakit akışlarının ayrı olarak açıklanması, finansal tablo kullanıcılarının faaliyet kapasitesinin devamlılığı için işletmenin yeterli yatırım yapıp yapmadığını değerlendirmesine imkân sağlaması bakımından faydalıdır. Faaliyet kapasitesinin devamlılığı için yeterli yatırım yapmayan bir işletmenin, mevcut likiditesini artırma ve hissedarlarına dağıtım yapma uğruna gelecekteki kârlılığı olumsuz bir şekilde etkilenebilir.

52 Nakit akışlarının bölümlere göre açıklanması, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin bütününe ait nakit akışlarıyla işletmeyi oluşturan parçaların nakit akışları arasındaki ilişki ile bölümlere ait nakit akışlarının mevcudiyetini ve değişkenliğini daha iyi anlamalarını sağlar.

Yürürlük tarihi

53 Bu Standart, 1 Ocak 2006 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır.

54 TMS 27 (2008 yılında güncellenen haliyle), 39-42 paragraflarını değiştirmiş ve 42A ve 42B paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler, 1 Temmuz 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Ancak, TMS 27'nin (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulaması halinde bu değişiklikler de uygulanır. Bu değişiklikler geriye dönük olarak uygulanır.

55 2008 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, 14'üncü paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır ve TMS 16'nın 68A paragrafı da uygulanır.

56 2009 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, 16'ncı paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2010 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

57 TFRS 10 ve TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*, 37, 38 ve 42B paragraflarını değiştirmiş ve 50(b) paragrafını silmiştir. TFRS 10 ve TFRS 11 uygulandığında bu değişiklikler de uygulanır.

58 2014 yılında yayımlanan *Yatırım İşletmeleri* (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler), 42A ve 42B paragraflarını değiştirmiş ve 40A paragrafını eklemiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2014 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. *Yatırım İşletmeleri* değişikliğinin erken uygulanmasına izin verilmektedir. Bu değişikliklerin erken uygulanması halinde, *Yatırım İşletmeleri'*nde yer alan tüm değişiklikler de aynı zamanda uygulanır.

59 "-"

60 Aralık 2017'de yayımlanan *Açıklama Hükümleri* (TMS 7'ye ilişkin değişiklikler), 44A-44E paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2017 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu değişiklikler ilk kez uygulandığında, önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgi sunulması zorunlu değildir.

61 "-"