



Kamu Gözetimi Kurumu

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup
TMS Uygulamayan İşletmeler İçin

Modül 2

NAKİT AKIŞ TABLOSU

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

MODÜL 2 - NAKİT AKIŞ TABLOSU

1. GİRİŞ

Nakit Akış Tablosu, finansal tablo kullanıcıları, özellikle de kredi verenler ve kısa vadeli alacak sahipleri için nakit akışı hakkında faydalı bilgi sağlar. Bu sebeple Nakit Akış Tablosunun sunumu önem arz etmektedir. Bir işletmenin nakit akışı hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin nakit ve nakit benzerleri oluşturma kabiliyetini ve nakit ve nakit benzerlerini kullanma ihtiyaçlarını değerlendirmesine olanak sağlar.

Nakit Akış Tablosu, diğer finansal tablolarla birlikte kullanıldığında, finansal tablo kullanıcılarının; işletmenin net varlıklarındaki değişimleri, finansal yapısını ve değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla nakit akışlarının tutarını ve zamanlamasını etkileme kabiliyetini değerlendirmek için gerekli bilgileri sunar.

Nakit akışı hakkında bilgiler, işletmenin nakit yaratma potansiyelinin, oluşturulan nakitlerin kullanılma etkinliğinin ve gelecekte oluşturulacak nakit akışlarının bugünkü değerinin belirlenmesinde önemli rol oynayacaktır. Nakit akışı hakkındaki bilgi ayrıca, aynı işlem ve olaylara farklı muhasebe politikalarının uygulanmasından kaynaklanan etkileri ortadan kaldırdığı için farklı işletmelerin faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilirliğini artıracaktır.

Yukarıdaki hususlara ek olarak; işletmeler faaliyet dönemlerini kâr ile kapatsalar dahi, nakit yönetimi açısından zorluğu düşebilirler. Bunun en temel nedeni ise Kâr veya Zarar Tablosu tahakkuk esasına göre hazırlanırken, Nakit Akış Tablosunun nakit esasına göre hazırlanmasıdır. Dolayısıyla vadeli satışlar, amortisman giderleri, kıdem tazminatı karşılıkları gibi tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilen ancak herhangi bir nakit akışı yaratmayan kalemlere Nakit Akış Tablosunda yer verilmemektedir.

Nakit, işletmelerdeki nakit ve vadesiz mevduatları temsil ederken, nakit benzerleri ise tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlar olarak tanımlanır. Nakit Akış Tablosu isim olarak doğrudan bir nakit vurgusu yapsa da nakitle birlikte nakit benzerlerindeki hareketleri de göstermektedir.

Nakit Akış Tablosu temelde üç başlık altında sunulmaktadır. Bunlar; esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

2. BÖLÜM ÖZETİ

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatları ifade ederken; nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımlar olarak tanımlanır.

NAKİT AKIŞ TABLOSUNUN BİLEŞENLERİ

Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları	Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları	Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları
İşletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.	Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarıdır.	Özkaynakların ve yükümlülüklerin tutarında ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

Nakit Akış Tablosunda, faiz ve temettümlere ilişkin nakit giriş ve çıkışları ayrı ayrı açıklanır. Bu kalemlerin her biri dönemler arasında tutarlı bir şekilde esas, yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili oluşlarına göre sınıflandırılır.

ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARININ RAPORLANMASI

DOĞRUDAN YÖNTEM	DOLAYLI YÖNTEM
Doğrudan yöntem, gayrisafi nakit girişleri ve gayrisafi nakit çıkışlarının ana gruplar halinde sınıflandırılarak sunulduğu yöntemdir. Örneğin, işletmenin mal satışlarından elde ettiği toplam nakit girişleri tek bir kalem olarak Nakit Akış Tablosuna yansıtılır.	Dolaylı yöntemde, esas faaliyetlerden nakit akışlarına, dönem kârı veya zararının, nakit akışı yaratmayan unsurların etkilerine göre düzeltilmesi suretiyle ulaşılır. Örneğin, Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılan amortisman giderleri, esas faaliyetlerden nakit akışlarına ulaşılırken dönem kâr veya zarar tutarına eklenir.

YATIRIM VE FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları; uzun vadeli varlıkların ve nakit benzeri olmayan yatırımların edinilmesinin ve elden çıkarılmasından kaynaklanan nakit akışlarını içerir. Örneğin, üretimde kullanılacak bir makine satın almak için yapılan nakit ödeme ve paylarını satın almak için yapılan nakit çıkışları bu kapsamda değerlendirilir.	Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları; işletmenin ödenmiş sermayesinin ve borçlanmalarının büyüklüğünde ve yapısında değişikliğe neden olan faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarını içerir. Örneğin, tahvil ihraç edilmesinden kaynaklanan nakit girişleri bu kapsamda değerlendirilir.
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

3.1. NAKİT AKIŞ TABLOSU

Paragraf 2.1- Nakit Akış Tablosu

Bu bölümde, Nakit Akış Tablosunda yer alması gereken bilgiler ve bu bilgilerin ne şekilde sunulacağı düzenlenmektedir. Nakit Akış Tablosu, işletmenin bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur. Nakit Akış Tablosunda nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar; esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri itibarıyla ayrı olarak gösterilir.

Paragraf 2.2

Nakit Akış Tablosu, konsolide olmayan finansal tablolar hazırlayan işletmeler tarafından Ek 4'teki örneğe, konsolide finansal tablolar hazırlayan işletmeler tarafından ise Ek 8'deki örneğe uygun olarak hazırlanır. Örneklerde yer alan biçimsel yapıya uygun olmak şartıyla işletmelerin Nakit Akış Tablolarını istedikleri ayrıntıda hazırlamaları mümkündür.

Açıklama:

İşletmenin bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerinde meydana gelen artış ve azalışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablo olarak tanımlanan Nakit Akış Tablosunda nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan giriş ve çıkışlar (nakit akışı) esas alınır.

Nakit Akış Tablosu BOBİ FRS kapsamında sunulması gereken zorunlu finansal tablolardan olup, BOBİ FRS'nin ekinde asgari olarak sunulması gereken bilgilerin de yer aldığı finansal tablo formatları örnek olarak yayımlanmıştır. İşletmeler söz konusu finansal tablo formatına uyum sağlamak koşuluyla Nakit Akış Tablolarını istedikleri detayda sunabilirler.

BOBİ FRS kapsamında hazırlanacak Nakit Akış Tabloları işletmenin finansal tablolarının konsolide olup olmadığına göre değişkenlik göstermektedir. BOBİ FRS'de konsolide finansal tablolar *“ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır”* şeklinde tanımlanır. Dolayısıyla konsolide finansal tablo hazırlayan işletmeler finansal tablolarını BOBİ FRS Ek-8'deki formata uygun olarak hazırlar. Bunlar dışında bağlı ortaklığı bulunmayan işletmeler ile bağlı ortaklığı bulunmakla birlikte bunları özkaynak veya maliyet yöntemine göre muhasebeleştiiren işletmeler ise finansal tablolarını BOBİ FRS Ek-4'deki formata uygun olarak hazırlar.

Nakit Akış Tablosunun üç ana başlık altında ele alınması ve açıklanması; işletmelerin bu üç faaliyet neticesinde nakit oluşturma kapasitelerinin belirlenmesi, yıllar itibarıyla ilgili faaliyetlerden kaynaklanan nakdin tutar olarak karşılaştırılması ve analiz edilmesi açısından önemlidir.

Soru 2.1:

Nakit Akış Tablosunu BOBİ FRS ekinde yer alan Nakit Akış Tablosu formatlarına uygun olarak hazırlamayan bir işletme BOBİ FRS'ye uygunluk beyanında bulunabilir mi?

BOBİ FRS ekinde belirtilen nakit akış tablosu formatına uyum sağlamayan bir işletme BOBİ FRS'ye uygunluk beyanında bulunamaz. Bir başka ifadeyle işletmeler, nakit akış tablolarını BOBİ FRS ekinde belirtilen formatta hazırlamakla yükümlüdür. Ancak işletmelerin söz konusu tabloda, yapıyı bozmamak koşuluyla finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu daha detay açıklamalara yer vermelerinde herhangi bir sakınca yoktur.

3.2. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ KAVRAMLARI

Paragraf 2.3- Nakit Tanımı

Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder.

Paragraf 2.4- Nakit Benzerleri Tanımı

Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırım kısa vadeye (örneğin edinim tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa bir vadeye) sahip olduğunda genellikle nakit benzeri olarak nitelendirilir. Bununla birlikte özkaynak araçları genellikle nakit benzeri olarak değerlendirilemez.

Açıklama:

Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder. Vadesiz mevduat ise işletmenin talep etmesi halinde hemen ödenecek ve ödenmesi halinde herhangi bir kayba veya cezaya uğramayacak olan mevduat türüdür. Ancak vadesiz mevduat kullanımının banka tarafından kısıtlanmış olması durumunda; söz konusu mevduat nakit olarak ele alınamayacaktır.

Nakit ve nakit benzerleri tanımında yer alan “belirli bir nakde çevrilme” kavramı, ilk yatırım yapıldığı sırada yapılan yatırımdan elde edilecek nakit tutarının bilinebiliyor olmasını ifade eder. Dolayısıyla bir yatırımın bir piyasada belli bir fiyat üzerinden her zaman nakde dönüştürülebiliyor olması, o yatırımın nakit benzeri olduğunu göstermez. Altın bu duruma örnek olarak verilebilir.

Soru 2.2: Kredi kartı alacakları nakit benzeri olarak kabul edilebilir mi?

Kredi kartı alacakları için doğrudan nakit benzeridir ya da değildir demek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Bu noktada işletmenin muhakeme kullanması ve nakit ve nakit benzerleri için belirlemiş olduğu politika kapsamında kredi kartı alacakları için bir karar vermesi ve bu kararı tutarlı bir biçimde uygulaması gerekir.

Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlar olarak tanımlanmış olup, kredi kartı alacaklarının “yatırım” niteliğine sahip olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Ayrıca, kredi kartı alacakları vadesinden önce tahsil edildiğinde ya da nakde çevrildiğinde, işletmelerin belirli bir tutarda komisyon ödemesi gerekmektedir. Bu nedenle vadesinden önce tahsilat yapıldığında ödenmesi gereken komisyon tutarının büyüklüğü de kredi kartı alacaklarının nakit benzeri tanımını karşılayıp karşılamadığının tespitinde önemlidir.

Diğer taraftan, kredi kartı alacaklarının tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilmekte ve değerindeki değişim riski önemsiz olabilmektedir. Ayrıca, taşıdıkları kredi riski düzeyi vadeli mevduatlarla hemen hemen aynı olmakta ve kredi riski müşterinin değil bankanın (veya diğer bir finansal kuruluşun) kredi riskini yansıtmaktadır. Bu özellikleri açısından ise kredi kartı alacaklarının nakit benzeri tanımını karşıladığını söylemek mümkündür.

Dolayısıyla, işletmelerin muhasebe politikası tercihi olarak kredi kartı alacaklarını nakit benzeri ya da ticari alçak olarak sınıflandırabileceği değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, kredi kartı alacaklarını nakit benzeri olarak sınıflandıran işletmelerin 26.7/(ğ) bendi uyarınca nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri kapsamında dipnotlarında bu hususu belirtmeleri gerekmektedir. Bunun yanı sıra, 26.7/(f) kapsamında açıklanacak önemli muhasebe politikaları arasında bu hususa yer verilmesi önem arz edecektir.

Örnek 2.1: İşletme, ABC bankasında vadesiz mevduat (Türk Lirası) hesabı açtırmıştır. Bu hesabın yılsonu bakiyesi 350.000 TL'dir. Bakiyenin kullanımı açısından herhangi bir sınırlama ve kısıt söz konusu değildir.

Bu hesaba ilgili herhangi bir sınırlama söz konusu olmadığından, hesapta tutulan bakiye nakit tanımını karşılamaktadır.

Nakit benzerleri kavramının nakit kavramıyla kıyaslandığında ayırt edilmesi ve tanımlaması daha zordur. Bu kapsamda işletme yönetiminin nakit ve nakit benzerlerini belirlerken; mesleki muhakemede bulunarak, işletmenin nakit ve nakit benzerlerini belirlemesine katkı sağlayacak muhasebe politikalarını oluşturması gerekmektedir. Bu amaçla işletmelerin, nelerin nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılacağı, nelerin sınıflandırılmayacağı konusundaki kriterleri belirlemesi beklenmektedir.

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.

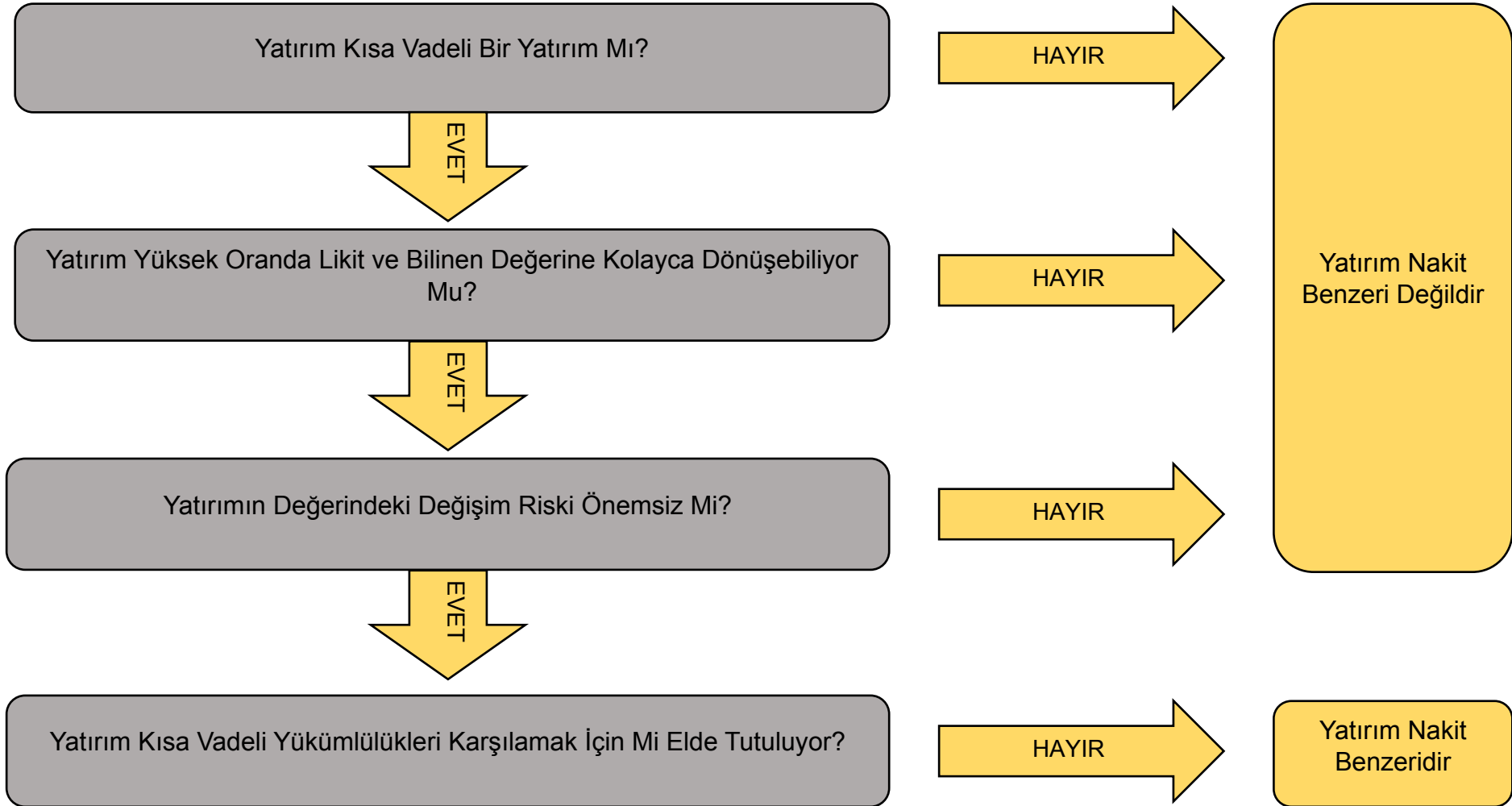
Soru 2.3: Nakit benzerlerinin belirlenmesinde dikkate alınması gereken temel kriterler nelerdir?

Söz konusu kriterler kısaca dört başlık altında ele alınabilir:

- Kısa vadeli olması,
- Yüksek likiditeye sahip olması,
- Bilinen nakit tutarına kolayca dönüşmesi ve
- Değerindeki değişim riskinin son derece önemsiz olması.

Nakit benzerleri genellikle kısa vadeli nakit taahhütleri yerine getirmek amacıyla elde tutulurlar.

Şekil 1- Yatırımların Nakit Benzeri Olup Olmadığının Belirlenmesine İlişkin Karar Ağacı



Örnek 2.2:

Aşağıdakiler nakit benzeri olarak sınıflandırılabilir:

- Vadesiz çekler,
- Ters repo işlemlerinden kaynaklı alacaklar,
- Bankalarca belli bir kısa vadeli yükümlülüğü (örneğin, 90 günden az) yerine getirmek amacıyla bloke edilen tutarlar,
- Likit fonlar (yatırım yapıldığı sırada elde edilecek tutarın belirli bir kesinlikte bilindiği ve dolayısıyla değerindeki değişim riskinin önemsiz olması).

Soru 2.4:

3 aylık süre, nakit benzerlerinin sınıflandırılmasında temel bir kıstas mıdır?

Bu noktada temel husus söz konusu varlığın değerindeki değişim riskinin önemsiz olması ve belirli bir nakde kolayca çevrilebilir olmasıdır.

Bu itibarla, BOBİ FRS'de verilen 3 aylık süre temel bir kıstas olmayıp, sadece örnek niteliğindedir. Söz konusu örnek süre, işletme yönetimine nakit ve nakit benzerlerinin sınıflandırılmasında muhakeme kullanarak bir muhasebe politikası belirlerken yardımcı olması amacıyla verilmiştir.

İşletmelerin, nakit benzerlerini sınıflandırırken kullandıkları muhakemenin ise önemli muhasebe politikalarının bir parçası olarak finansal tablo dipnotlarında açıklaması gerekmektedir.

Soru 2.5:

İşletme muhasebe politikası olarak nakit ve nakit benzerleri için kısa vade eşliğini 90 gün olarak belirlemiştir. İşletme finansal tablo tarihi itibarıyla vadesine 90 gün kalan 2 yıl önce almış olduğu devlet tahvillerini nakit ve nakit benzerli olarak sınıflandırabilir mi?

Vadesine 90 gün kalmış olsa da; söz konusu tahviller işletme açısından (vadesi de göz önünde bulundurulduğunda) başlangıçta yatırım amacıyla alınmış varlıklardır. Bir varlığın nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılması için öncelikle yatırım amacından ziyade kısa vadeli yükümlülükleri yerine getirmek amacıyla elde tutuluyor olması gerekmektedir. Dolayısıyla, vadenin 90 gün altına düşmesi söz konusu varlığın nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılması için tek başına yeterli değildir.

Örnek 2.3:

İşletme bir ticari bankaya iki aylık süre için sabit bir faiz oranı üzerinden (yıllık %10) vadeli hesap açtırmıştır. Vadeli mevduata aktarılan para 1.150.000 TL'dir. İşletme buradan elde ettiği faiz ve anaparayı tahsil ettiğinde tedarikçilerine olan borçlarını kapatacaktır. İşletme söz konusu vadeli mevduatı nakit benzeri olarak sınıflandırmıştır.

Söz konusu vadeli mevduat kısa vadelidir, yüksek derecede likiditeye sahiptir ve değerindeki değişim riski önemsizdir. Ayrıca söz konusu yatırım işletmenin kısa vadeli borçlarını karşılamak için yapılmıştır. Bu noktada yatırım, nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılması için gereken tüm şartları karşılamaktadır. Yapılan sınıflandırma doğru bir sınıflandırmadır.

Örnek 2.4:

İşletmeler tarafından elde tutulan fiziki altınlar (külçe, çeyrek altın vs.) nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılmıştır.

Elde tutulan altınlar likiditeye sahip olsa dahi değerindeki değişim riski önemsiz olmadığından nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılmazlar.

Bu gerekçeyle işletmeler tarafından elde tutulan altınlar nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılmaz.

Örnek 2.5:

İşletme, Borsa İstanbul'da işlem gören bir işletmenin paylarını satın almıştır. İşletme söz konusu hisse senetlerini, hemen nakde çevrilebileceği gerekçesiyle nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırmıştır.

Hisse senetleri belli bir zamanda kolayca nakde çevrilebilir varlıklar olmasına rağmen;

- Değerindeki değişim riski önemsiz değildir ve
- Hisse senedinin satın alındığı tarihteki satıldığındaki değeri bilinmemektedir.

Dolayısıyla, işletmeler tarafından elde tutulan hisse senetleri nakit ve nakit benzeri olarak sınıflandırılmaz.

Paragraf 2.5- Kredili Mevduat Hesapları

Bankalar nezdindeki kredili cari mevduat hesabı borçlanmaya benzediğinden genellikle finansman faaliyeti olarak nitelendirilir. Ancak, talep üzerine geri ödenebilecek olmaları ve işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaları durumunda, söz konusu cari hesaplar nakit ve nakit benzerlerinin bir bileşeni olarak değerlendirilir.

Açıklama:

Kredili mevduat hesaplarının işletmenin nakit yönetiminin bir parçası olduğu durumlarda söz konusu bakiyeler nakit ve nakit benzerlerinin bir bileşeni olarak dikkate alınırlar.

Bu kredili bakiyenin sürekli negatif-pozitif yönlü hareket görmesi işletmenin kredili mevduat hesaplarını nakit yönetiminin bir parçası olarak kullandığının bir göstergesi olarak kabul edilir.

Örnek 2.6:

İşletmenin bir ticari bankada kredili mevduat hesabı vardır. Söz konusu hesap işletmece aktif bir şekilde kullanılmaktadır. Ayrıca söz konusu kredili mevduat hesabı talep edildiğinde ödenebilir durumdadır.

İşletme için kredili mevduat hesabı nakit benzeri olarak dikkate alınmalıdır.

Örnek 2.7:

Örnek 2.6'daki durum bu örnekte de geçerlidir. Ancak işletme kredili mevduat hesabını sıklıkla kullanmamaktadır. Belli dönemlerde ihtiyaç duyulan kısa vadeli finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla istisnai olarak kullanmaktadır.

Bu işletme için ise söz konusu kredili mevduat hesabı nakit ve nakit benzeri olarak dikkate alınmamalıdır. Çünkü söz konusu hesap işletme açısından nakit yönetiminin bir parçası olarak kullanılmamaktadır. Dolayısıyla işletmenin nakit yönetiminin bir parçası değildir.

Paragraf 2.6- Nakit Akışlarının Oluşumu

Nakit ve nakit benzerlerinin işletmeye girişleri ve işletmeden çıkışları nakit akışlarını oluşturur. Ancak nakit ve nakit benzerleri arasındaki hareketler nakit akışı olarak nitelendirilmez.

Açıklama:

Nakit Akış Tablosu temel olarak esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit hareketleri esas almaktadır. Ancak nakit ve nakit benzerlerini oluşturan kalemler arasındaki işlemlerden doğan nakit hareketi, nakit akışı olarak değerlendirilmez. Söz konusu işlemler işletmenin nakit yönetiminin bir parçası olarak değerlendirilir. İşletmenin nakit yönetimi kapsamında bir varlık satın alması nakit hareketi doğuran işlem olarak değerlendirilmez. Örneğin, işletmenin elinde tuttuğu nakit fazlasını gecelik repo yapması bu duruma örnek olarak verilebilir. Nakit yönetimi kapsamında işletmeler, ellerinde tutukluları nakit fazlalarını yine nakit ve nakit benzerlerine yatırırlar.

3.3. NAKİT AKIŞ TABLOSUNUN SUNUMU**Paragraf 2.7- Nakit Akış Tablosunun Sunumu**

Nakit Akış Tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde sınıflandırılarak sunulur.

Açıklama:

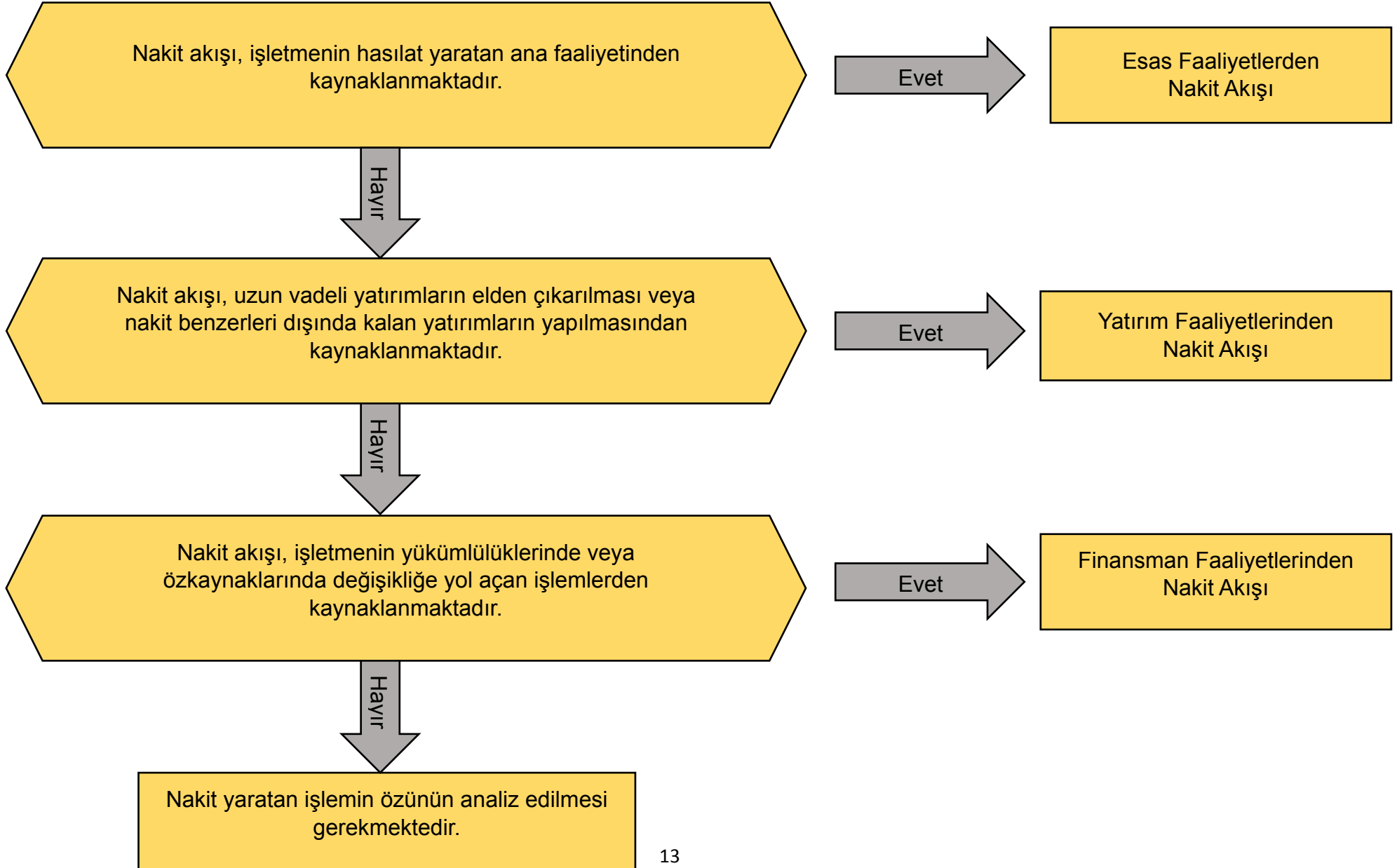
Nakit Akış Tablosu kapsamında yapılan sınıflandırma işletmenin hangi faaliyetinden hangi oranda nakit akışı yarattığının değerlendirmesi açısından ayrıntılı bir bilgi sağlar. İşletmenin hangi faaliyetlerinden nakit girişi veya çıkışı sağladığı hakkındaki açıklamalar, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki performansı ve finansal durumu hakkında öngörülerde bulunmasına katkı sağlar.

Bazı durumlarda nakit akışının esas faaliyet, yatırım faaliyeti ve finansman faaliyeti olarak sınıflandırılması son derece güç olabilmektedir. Böyle durumlarda işletmelerin söz konusu sınıflandırmayı yapması için muhakemede bulunması gerekecektir.

Bazı durumlarda ise tek bir işlem, farklı şekillerde sınıflandırılması gereken nakit akışları doğurabilir.

Örneğin, bir kredi geri ödemesinin hem faiz hem de anapara ödemesi içermesi durumunda, faiz unsuru esas faaliyet olarak sınıflandırılabilirken, anapara ödemesi finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır.

Şekil 2- Nakit Akışlarının Faaliyetlere Göre Sınıflandırılmasına İlişkin Karar Ağacı



3.3.1. Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

Paragraf 2.8- Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

Esas faaliyetler, bir işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleridir. Ayrıca işletmenin yatırım ve finansman faaliyeti olarak nitelendirilmeyen diğer faaliyetleri de esas faaliyet olarak kabul edilir. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, genellikle etkileri kâr veya zarara yansıtılan işlem ve olayların sonucu olarak ortaya çıkar.

Açıklama:

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, öncelikli olarak işletmenin hasılat doğuran faaliyetlerinden elde edilir. Dolayısıyla bu nakit akışları genellikle, kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınan işlemler ve diğer olaylardan kaynaklanır. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarına örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Mal satışından ve hizmet sunumundan elde edilen nakit girişleri,
- İsim hakkı, ücret, komisyon ve diğer hasılat türlerinden elde edilen nakit girişleri,
- Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan nakit ödemeler,
- Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeler,
- Finansman veya yatırım faaliyetleri olarak belirlenemediği sürece, gelir vergilerine ilişkin nakit ödemeler veya iadeler ve
- Aracılık ya da alım satım amacıyla elde tutulan stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenlerin alım ve satımından kaynaklanan nakit giriş ve çıkışları.

Örnek 2.8:

Özel bir okul, öğrencilerinden yıllık kayıt ücreti ve aylık öğrenim ücreti almaktadır. Öğrencilerin okulda giydiği tek tip üniforma okulun üniforma mağazasında satılmaktadır. Ayrıca okulun kafeteryasında öğrencilere yemek hizmeti verilmektedir.

Bununla birlikte, okul yönetimi yıl içinde kullandığı bir adet yazıcı ile bir adet taşıtın satışını gerçekleştirmiştir.

Okul yönetimi söz konusu işlemler neticesindeki nakit akışlarını aşağıdaki şekilde sınıflandırmalıdır:

- Yıllık kayıt ücreti, aylık öğrenim ücreti, üniforma satış geliri ve kafeteryadan elde edilen gelirler esas faaliyetlerden nakit girişi olarak sınıflandırılmalıdır.
- Yazıcı ve taşıtın satılması neticesinde ortaya çıkan kazanç, Kâr veya Zarar Tablosunda raporlanırken, söz konusu satıştan elde edilen nakit, Nakit Akış Tablosunda yatırım faaliyetlerinden nakit girişi olarak sınıflandırılmalıdır.

Örnek 2.9:

İşletme tarafından esas faaliyetlerinde kullanılmak üzere bir makine kiralanmıştır. İşletme söz konusu kiralama işlemi karşılığında 3 yıllık süre için yıllık 720.000 TL ödemeyi taahhüt etmiştir.

Bu kiralama işlemi “Kiralamalar” bölümü uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmıştır. İşletme söz konusu tutarı kira ödemeleri gerçekleştiğinde, esas faaliyetlerden nakit çıkışı olarak sınıflandıracaktır.

Paragraf 2.9- Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışlarının Sunumu

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, doğrudan ya da dolaylı yöntemden biri kullanılarak sunulur.

Açıklama:

Doğrudan yöntem ve dolaylı yöntem seçimi sadece Nakit Akış Tablosunun esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının sunumunu etkilemektedir.

Doğrudan yöntem veya dolaylı yöntem seçimi tamamen işletmenin tercihinine bağlıdır. Ancak yapılan tercih tutarlı bir biçimde uygulanmalıdır. Takip eden süreçte yapılan tercihte bir değişiklik meydana gelmesi halinde, söz konusu değişiklik bir sunum değişikliği olup, karşılaştırmalı finansal tablonun da düzeltilmesi gerekir.

TMS 7’de, dolaylı yöntemle göre doğrudan yöntemin işletmenin nakit akışları açısından daha ihtiyaca uygun bilgi vereceği gerekçesiyle doğrudan yöntemin kullanılması teşvik edilmektedir.

Bununla birlikte BOBİ FRS’de bu iki yöntemden hangisinin seçileceğiyle ilgili herhangi bir yönlendirme bulunmamaktadır.

Doğrudan Yöntem

Paragraf 2.10

Doğrudan yöntemde gayrisafi nakit girişleri ve gayrisafi nakit çıkışları ana gruplar halinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulur.

Paragraf 2.11

Doğrudan yöntemde esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit girişleri; mal satışlarından, hizmet sunumundan, aracılık faaliyetlerinden, diğer esas faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri ve benzeri şekilde gruplandırılarak gösterilebilir. Bu tür nakit girişlerinin hesaplanmasında, ilgili esas faaliyetlerden sağlanan safi hasılat tutarına bu faaliyetlerden kaynaklanan alacaklardaki azalışlar eklenir, artışlar ise bu tutardan indirilir.

Paragraf 2.12

Doğrudan yöntemde esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları ise, satılan mal maliyetlerine, hizmet maliyetlerine, faaliyet giderlerine ilişkin nakit çıkışları ve benzeri şekilde gruplandırılarak gösterilebilir. Bu tür nakit çıkışlarının hesaplanmasında ise satışların maliyeti ve ilgili diğer kalemlerden hareket edilebilir. Bu kalemlere ilişkin tutarlara stoklardaki artışların, alımlardan kaynaklanan borçlardaki azalışların eklenmesi; bu tutarlardan amortisman giderleri ve tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş giderler gibi nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerin, alımlardan kaynaklanan borçlardaki artışların, stoklardaki azalışların indirilmesi gerekir.

Açıklama:

Doğrudan yöntemde Nakit Akış Tablosu, işletmenin muhasebe altyapısı nakit akışı yaratan ve yaratmayan kalemlerin tespit edilmesine olanak tanıyorsa muhasebe kayıtları kullanılarak oluşturulabilir. Bu durumda kalemler arasında mutabakat da sağlanmış olur. Ancak, bu mümkün değilse, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, hasılat, satışların maliyeti gibi Kâr veya Zarar Tablosu kalemlerinin;

- Dönem içinde stoklar, faaliyetle ilgili ticari alacak ve borçlardaki değişikliklere,
- Diğer nakit giriş ve çıkışı gerektirmeyen kalemler ve bunların nakit etkisine ve
- Yatırım veya finansman nakit akışlarıyla ilgili olan kalemlerin etkisine

göre düzeltilmesiyle elde edilir.

Örnek 2.10:

Bu örnekte doğrudan yöntemde göre hazırlanan Nakit Akış Tablosunun esas faaliyetlerden nakit akışları bölümünün oluşturulması anlatılmıştır.

İşletmenin 2018 ve 2019 yılı finansal tablolarına ilişkin bilgileri ve işlemleri aşağıdaki gibidir:

- Dönem içinde üretim faaliyeti için istihdam edilen personele 100.000 TL; diğer faaliyetler için istihdam edilen personele ise 50.000 TL kıdem tazminatı ödemesi yapılmıştır.
- Peşin ödenmiş giderler işletmenin idari ofisi için peşin olarak ödenen kira bedelidir.
- 250.000 TL tutarındaki ticari alacaklara ilişkin vade farkı gelirlerinin 150.000 TL'lik kısmı henüz tahsil edilmemiştir.

Esas faaliyetlerle ilgili olarak 31/12/2019 tarihli Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan ilgili tutarlar aşağıdaki gibidir:

Hasılat	26.800.000 TL
Satışların Maliyeti	11.500.000 TL
<i>Amortisman</i>	<i>500.000 TL</i>
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>	<i>300.000 TL</i>

Üretimle İlişkilendirilen Diğer Giderler	10.700.000 TL
Faaliyet Giderleri	7.900.000 TL
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>	200.000 TL
<i>Amortisman Gideri</i>	2.000.000 TL
<i>Diğer Giderler</i>	5.700.000 TL
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	
<i>Ticari Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri</i>	250.000 TL
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	
<i>Komisyon Gideri</i>	1.000.000 TL
Vergi Gideri	650.000 TL

Esas faaliyetlerle ilgili olarak Finansal Durum Tablosunda yer alan ilgili tutarlar aşağıdaki gibidir:

	31/12/2018	31/12/2019
Ticari Alacaklar	1.350.000 TL	1.764.000 TL
Ticari Borçlar	1.985.450 TL	2.215.450 TL
Stoklar	1.600.000 TL	1.750.000 TL
Peşin Ödenmiş Giderler	0	350.000 TL
Karşılıklar	1.300.000 TL	2.400.000 TL
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>	1.000.000 TL	1.350.000 TL
<i>Vergi Karşılığı</i>	300.000 TL	1.050.000 TL
Alınan Avanslar	300.000 TL	250.000 TL
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	150.000 TL	250.000 TL
<i>Üretimde İstihdam Edilen Personelle ilgili Ödenecek Vergi ve Diğer yükümlülük</i>	150.000 TL	250.000 TL

Hesaplamalar:

Hasılat	26.800.000 TL
Ticari Alacaklardaki Değişimler	(414.000 TL)
Ticari Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri*	150.000 TL
Alınan Avanslardaki Değişimler	(50.000 TL)
Mal Satışlarından Nakit Girişleri	26.486.000 TL

*Vade farkı gelirlerinin tahsil edilen kısmı "Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları" bölümünde "Alınan Faiz" kalemi içerisinde nakit girişi olarak gösterilecektir.

Satışların Maliyeti	(11.500.000 TL)
Amortisman	500.000 TL
Kıdem Tazminatı Karşılığındaki Değişimler (100.000 TL yıl içerisinde ödenen)	300.000 TL -100.000 TL = 200.000 TL
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklerdeki Değişimler	100.000 TL

Ticari Borçlardaki Değişimler	230.000 TL
Stoklardaki Değişimler	(150.000 TL)
Satılan Mal Maliyetine İlişkin Nakit Çıkışları	(10.620.000 TL)
Faaliyet Giderleri	(7.900.000 TL)
Kıdem Tazminatı Karşılıklarındaki Değişimler	200.000 TL – 50.000 TL = 150.000 TL
Amortisman	2.000.000 TL
Peşin Ödenmiş Giderler	(350.000 TL)
Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları	(6.100.000 TL)

Hesaplamalardan sonra işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları doğrudan yöntemle göre aşağıdaki gibi sunulacaktır.

ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI

Nakit Girişi (+)	26.486.000 TL
Mal Satışlarından Nakit Girişleri	26.486.000 TL
Nakit Çıkışı (-)	(17.720.000 TL)
Satılan Mal Maliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları	(10.620.000 TL)
Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları	(6.100.000 TL)
Esas Faaliyetlerden Diğer Nakit Çıkışları	(1.000.000 TL)
Alınan Faiz	100.000 TL
Vergi Ödemeleri	(600.000 TL)
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları	8.266.000 TL

2.10 paragrafında doğrudan yöntem uygulanırken, nakit girişleri ile çıkışlarının gayrisafi olarak sunulacağı ifade edilmiştir. Ancak, BOBİ FRS’de doğrudan yöntemle ilgili olarak, gayri safi nakit girişleri ve gayri safi nakit çıkışlarının KDV dâhil ya da hariç tutarlar üzerinden mi sunulacağı açık bir biçimde düzenlenmemiştir. Bu durum, nakit girişleri ve nakit çıkışları belirlenirken yapılacak düzeltme işlemlerinde, KDV hariç tutarlar üzerinden sunulan Kâr veya Zarar Tablosu kalemleri ile KDV dâhil tutarlar üzerinden sunulan Finansal Durum Tablosu kalemlerinin kullanılmasına yol açmakta ve dolayısıyla Kâr veya Zarar Tablosu kalemlerinin KDV’nin etkisine göre düzeltilmesi konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu belirsizliği gidermek ve konuyla ilgili olarak rehberlik sağlamak amacıyla bu modülde iki yöntem tavsiye edilmektedir:

Yöntem 1:

İşletmenin muhasebe sisteminin, KDV hareketlerinin, KDV’yi doğuran işlemler bakımından sistemli bir şekilde sınıflandırılmasına imkân tanınması ve işletmenin, bu bilgiye aşırı maliyet ve çaba gerekmeden ulaşması durumunda, nakit girişleri ve nakit çıkışları belirlenirken, Kâr veya Zarar Tablosu kalemlerinin, bu kalemlerle doğrudan bağlantılı olan KDV’ler dâhil edilerek düzeltilmesi önerilmektedir. Bu yöntem

seçildiğinde KDV ödemelerinden kaynaklanan nakit çıkışları, “Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları” kaleminde görülmüş olacaktır.

Yöntem 2:

İşletmenin muhasebe sisteminin izin vermemesi ya da aşırı maliyet ya da çaba gerekmesi nedeniyle Yöntem 1’i uygulamayı tercih etmemesi durumunda ise, nakit girişleri ve nakit çıkışları belirlenirken yapılacak düzeltmelerde; Kâr veya Zarar Tablosu kalemleri KDV hariç tutarlar üzerinden dikkate alınacaktır. Bu yöntemde, KDV’den kaynaklanan nakit girişleri ve çıkışları KDV hesaplarının net tutarlarının dönem başı ve dönem sonu farkları alınmak suretiyle hesaplanarak, “Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları” kaleminde gösterilmiş olacaktır. Bu durum ise “Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları” kaleminde gösterilen nakit akışının KDV ödemelerini yansıtmamasına neden olacaktır. Bu ise bu yöntemin bir eksikliğini oluşturmaktadır.

Diğer taraftan, gerçeğe uygun sunumun sağlanması ve söz konusu yöntemlerin işletmenin nakit akışlarına olan etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması amacıyla, “Dipnotlar” bölümünün 26.6 paragrafı uyarınca, işletmelerin hangi yöntemi uyguladığı hakkında bilgi vermesi gerekmektedir.

Örnek 2.11:

İşletme dönem içinde, 500.000 TL + %18 KDV karşılığında ticari mal almıştır. Söz konusu alım için 390.000 TL nakit ödeme yapılmıştır. Geriye kalan 200.000 TL tutarındaki borç, başlangıçtaki vadesi 1 yıldan az olduğu için defter değeriyle “Ticari Borçlar” kaleminde izlenmektedir.

İşletme ilgili dönemde maliyet bedeli 500.000 TL olan stoklarını, 800.000 TL + %18 KDV karşılığında satmıştır. Söz konusu satış bedelinin 644.000 TL’lik kısmı tahsil etmiş, kalan tutar ise başlangıçtaki vadesi 1 yıldan az olduğu için “Ticari Alacaklar” kaleminde gösterilmiştir.

İşletme dönem içinde 40.000 TL KDV ödemesi yapmıştır.

Söz konusu işletmenin “Stoklar”, “Ticari Alacaklar” ve “Ticari Borçlar” kalemlerinde belirtilenler dışında başka bir hareket olmamıştır. İşletme esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarını dolaylı yöntemle göre sunmaktadır.

Yukarıdaki mal alım ve satım işlemleri ile sadece bu işlemlere ait KDV etkisinin nakit akış tablosuna yansıtılmasında uygulanabilecek iki farklı yöntemle aşağıda yer verilmiştir.

Yöntem 1:

Hasılat Tutarı	800.000 TL
Hesaplanan KDV Tutarı	144.000 TL
Ticari Alacaklardaki Değişimler	(300.000 TL)
Mal Satışlarından Nakit Girişleri	644.000 TL
Satışların Maliyeti	(500.000 TL)
İndirilecek KDV	(90.000 TL)

Ticari Borçlardaki Değişimler	200.000 TL
Satılan Mal Maliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları	(390.000 TL)
Diğer Nakit Girişleri/Çıktıları	(40.000 TL)*
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları	214.000 TL

* KDV ödemesi

Yöntem 2:

Hasılat Tutarı	800.000 TL
Ticari Alacaklardaki Değişimler	(300.000 TL)
Mal Satışlarından Nakit Girişleri	500.000 TL
Satışların Maliyeti	(500.000 TL)
Ticari Borçlardaki Değişimler	200.000 TL
Satılan Mal Maliyetlerine İlişkin Nakit Çıktıları	(300.000 TL)
Diğer Nakit Girişleri/Çıktıları	(90.000 TL) + 144.000 TL - 40.000 TL = 14.000 TL
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları	214.000 TL

Doğrudan yöntemde, “Mal Satışlarından Nakit Girişleri” ve “Satılan Mal Maliyetine İlişkin Nakit Çıktıları” kalemlerinin hesaplanmasında sırasıyla hasılat ve satışların maliyeti tutarlarının KDV hariç tutarlar olmasına rağmen, ticari alacak ve borç tutarlarının KDV dâhil tutarları yansıtması nedeniyle, işletmenin muhasebe sisteminin izin vermesi durumunda alım ve satım işlemlerine ilişkin KDV tutarlarının nakit akış tablosunun bu kalemleri içerisinde düzeltilmesi önerilmektedir. Ancak muhasebe sisteminin el vermemesi ya da uygulama kolaylığı sağlaması açısından Yöntem 2’de belirtilen hesaplamaların yapılması da mümkündür. “Dipnotlar” bölümünün 26.6 paragrafı uyarınca da yapılan tercih hakkında dipnotlarda açıklama yapılması uygun olacaktır.

Paragraf 2.13- Dolaylı Yöntem

Dolaylı yöntemde, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının gösterimine vergi öncesi kârdan, diğer bir ifadeyle Dönem Kârı veya Zararı kaleminden başlanır. Ardından, Dönem Kârı veya Zararı kalemi aşağıdaki unsurların etkilerine göre düzeltilir:

a) Nakit akışı yaratmayan kalemler (amortismanlar, karşılıklar, ertelenmiş vergiler, tahakkuk etmiş ancak henüz nakit olarak tahsil edilmemiş gelirler ile ödenmemiş giderler, kur farklarından kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar, peşin ödenmiş giderlerin dönemde tahakkuk eden kısımları, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerin dağıtılmamış kârlarından işletmeye düşen paylar gibi),

- b) Stoklarda ve esas faaliyetlere ilişkin alacak ve borçlarda dönem içerisinde meydana gelen değişiklikler ve
- c) Yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı oluşturan kalemler.

Örnek 2.12:

Bu Örnek, Örnek 2.8'de belirtilen işletmenin Nakit Akış Tablosunun dolaylı yöntemle göre hazırlanmasını ele almaktadır.

İşletmenin 2018 ve 2019 yılı finansal tablolarına ilişkin bilgiler ve işlemler aşağıdaki gibidir:

- Dönem içerisinde üretim faaliyeti için istihdam edilen personele 100.000 TL, diğer faaliyetler için istihdam edilen personele ise 50.000 TL kıdem tazminatı ödemesi gerçekleştirilmiştir.
- Peşin ödenmiş giderler işletmenin idari ofisi için peşin olarak ödenen kira bedelidir.
- 250.000 TL tutarındaki ticari alacaklara ilişkin vade farkı gelirlerinin 150.000 TL'lik kısmı henüz tahsil edilmemiştir.

31/12/2019 dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosu bilgileri aşağıdaki gibidir:

Hasılat	26.800.000 TL
Satışların Maliyeti	11.500.000 TL
<i>Amortisman</i>	500.000 TL
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>	300.000 TL
<i>Üretimle İlişkilendirilen Diğer Giderler</i>	10.700.000 TL
Faaliyet Giderleri	7.900.000 TL
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>	200.000 TL
<i>Amortisman Gideri</i>	2.000.000 TL
<i>Diğer Giderler</i>	5.700.000 TL
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	250.000 TL
<i>Ticari Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri</i>	
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	1.000.000 TL
<i>Komisyon Gideri</i>	
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	400.000 TL
<i>Maddi Duran Varlıklar Satış Kazancı</i>	350.000 TL
<i>Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış Kazançları</i>	50.000 TL
Diğer Faaliyetlerden Giderler	500.000 TL
<i>İştirak ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar</i>	
Finansal Gelirler	500.000 TL
<i>Kur Farkı Gelirleri</i>	380.000 TL
<i>Faiz, Kâr Payı ve Benzeri Gelirler</i>	120.000 TL
Finansal Giderler	300.000 TL
<i>Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları</i>	250.000 TL
<i>Faiz ve Benzeri Giderler</i>	50.000 TL

Dönem Kârı veya Zararı	6.750.000 TL
Vergi Gideri	1.350.000 TL
Dönem Net Kârı veya Zararı	5.400.000 TL

Esas faaliyetlerle ilgili Finansal Durum Tablosunda yer alan ilgili tutarlar aşağıdaki gibidir:

	31/12/2018	31/12/2019
Ticari Alacaklar	1.350.000 TL	1.764.000 TL
Ticari Borçlar	1.985.450 TL	2.215.450 TL
Stoklar	1.600.000 TL	1.750.000 TL
Peşin Ödenmiş Giderler	0	350.000 TL
Karşılıklar	1.300.000 TL	2.400.000 TL
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>	<i>1.000.000 TL</i>	<i>1.350.000 TL</i>
<i>Vergi Karşılığı</i>	<i>300.000 TL</i>	<i>1.050.000 TL</i>
Alınan Avanslar	300.000 TL	250.000 TL
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler <i>Üretimde İstihdam Edilen Personelle İlgili Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülük</i>	<i>150.000 TL</i>	<i>250.000 TL</i>

A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞI	31/12/2019
Dönem Kârı/Zararı	6.750.000 TL
Dönem Kârı/Zararı Mutabakatıyla İlgili Düzeltmeler	
<i>Amortisman ve İtfa Gideriyle İlgili Düzeltmeler</i>	2.500.000 TL
<i>Karşılıklarla İlgili Düzeltmeler</i>	1.350.000 TL - 1.000.000 TL = 350.000 TL
<i>Faiz Gelirleri ve Giderleriyle İlgili Düzeltmeler</i>	(100.000 TL*) - (120.000 TL**) + (50.000 TL***) = (170.000 TL)
<i>Gerçekleşmemiş Kur Farklarıyla İlgili Düzeltmeler</i>	(380.000 TL)
<i>Gerçeğe Uygun Değer Kayıpları/Kazançları ile İlgili Düzeltmeler</i>	250.000 TL - 50.000 TL = 200.000 TL
<i>Stoklardaki Artış/Azalış ile İlgili Düzeltmeler</i>	(150.000 TL)
<i>Ticari Alacaklardaki Artış/Azalış ile İlgili Düzeltmeler</i>	(414.000 TL)
<i>Ticari Borçlardaki Artış/Azalış ile İlgili Düzeltmeler</i>	230.000 TL
<i>Nakit Dışı Kalemlere İlişkin Diğer Düzeltmeler</i>	500.000 TL
<i>Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kayıplar/Kazançlar ile İlgili Düzeltmeler</i>	(350.000 TL)
<i>Kâr veya Zarar Mutabakatıyla İlgili Diğer Düzeltmeler</i>	(350.000 TL) - (50.000 TL) + 100.000 TL = (300.000 TL)
Alınan Faiz	100.000 TL
Vergi Ödemeleri	(600.000 TL)
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışları	8.266.000 TL

*Vade farkı gelirlerinin tahsil edilen kısmına ilişkin düzeltmedir.

**İşletme, alınan faiz ve kâr payından kaynaklanan nakit girişlerini yatırım faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde raporlamıştır.
***İşletme, ödenen faizlerden kaynaklanan nakit çıkışlarını finansman faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde raporlamıştır.

Soru 2.6:

Nakit Akış Tablosunun sunumunda doğrudan yöntemden dolaylı yöntem ya da dolaylı yöntemden doğrudan yöntem geçiş yapılabilir mi?

Bu geçişin, BOBİ FRS kapsamında muhasebe politikası değişikliği olarak değerlendirilmesi uygun olacaktır. Bu çerçevede, “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar” 3.8 paragrafı uyarınca yapılan değerlendirme sonucunda yöntem değişikliğine gidilmesi mümkündür. Yöntem değişikliğine gidildiğinde geriye dönük uygulama yapılarak, karşılaştırmalı döneme ait finansal tabloların da yeniden düzenlenmesi gerekecektir.

3.3.2. Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

Paragraf 2.14- Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerlerine dâhil edilmeyen diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasıdır. Yalnızca Finansal Durum Tablosunda bir varlığın kayda alınmasına neden olan harcamalar yatırım faaliyetinden kaynaklanan nakit çıkışı olarak sınıflandırılabilir.

Açıklama:

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, gelecekte işletmeye gelir ve nakit akışı sağlaması öngörülen kaynaklar için ne ölçüde harcama yapıldığını gösterir.

Yapılan bir harcamanın yatırım faaliyetlerinden nakit çıkışı olarak sınıflandırılabilmesi için, bu harcama doğrultusunda işletmenin finansal durum tablosunda bir varlık muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir harcama sonucunda Finansal Durum Tablosuna bir varlık yansıtılmıyorsa, bu harcamaya ilişkin nakit akışları yatırım faaliyetlerinden nakit çıkışı olarak sınıflandırılmaz. Örneğin, BOBİ FRS'ye göre Finansal Durum Tablosuna varlık olarak yansıtılmayan reklam ve promosyon harcamaları, eğitim harcamaları, araştırma giderleri, aktifleştirilemeyen geliştirme giderleri ve arama ve değerlendirme varlığı olarak kaydedilmeyen harcamalar yatırım faaliyetinden nakit çıkışı olarak sınıflandırılmaz.

Bir harcamanın yatırım faaliyetinden nakit akışı olarak sınıflandırılması genellikle işletme tarafından muhakeme yapılmasını gerektirir. Böyle durumlarda işletmelerin konuyla ilgili muhasebe politikası oluşturmaları beklenir.

Genellikle aşağıda belirtilen işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan nakit akışları yatırım faaliyetlerinden nakit akışı olarak sınıflandırılabilir:

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların edinimi için yapılan nakit ödemeler. Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme giderleri ve işletme tarafından inşa edilen maddi duran varlıklar için yapılan nakit ödemeleri de içerir.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışından elde edilen nakit girişleri.
- Diğer işletmelerin özkaynak veya borçlanma araçlarını ve müştereken kontrol edilen işlemelerin paylarını edinmek için yapılan nakit ödemeler (nakit benzeri olarak değerlendirilen finansal araçlar için yapılan nakit ödemeler hariç).
- Diğer işletmelerin özkaynak veya borçlanma araçlarının ve müştereken kontrol edilen işlemelerin paylarının satışından elde edilen nakit girişleri (nakit benzeri olarak değerlendirilen finansal araçların satışından elde edilen nakit girişleri hariç).
- Diğer taraflara verilen nakit avanslar ve krediler.
- Diğer taraflara verilen nakit avans ve kredilere ilişkin geri ödemelerden elde edilen nakit girişleri.
- Futures, forward, opsiyon ve swap sözleşmeleri için yapılan ve finansman faaliyeti olarak sınıflandırılmayan nakit giriş ve çıkışları.

Paragraf 2.15- Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları

Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynaklarının ve yükümlülüklerinin tutarında ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir.

Açıklama:

Finansman faaliyetlerinden nakit akışlarına örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- İşletmenin kendi paylarının veya diğer özkaynak araçlarının ihracından elde edilen nakit girişleri.
- İşletmenin kendi paylarını edinmek veya tekrar satın almak için ortaklarına yaptığı nakit ödemeler.
- Borç senedi, bono ve tahvil ihracından, alınan kredi ve ipotekli borçlardan ve diğer kısa veya uzun vadeli borçlanmalardan elde edilen nakit girişleri,
- Borçlanılan tutarlara ilişkin nakit geri ödemeler.
- Finansal kiralama ile ilgili mevcut yükümlülük tutarını azaltmak amacıyla kiracı tarafından nakden yapılan ödemeler. Faaliyet kiralaması kapsamında yapılan kira ödemeleri işletmenin yükümlülük tutarında ve içeriğinde bir değişiklik yaratmadığından esas faaliyetlerden nakit çıkışı olarak gösterilir.



Paragraf 2.16 - Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarının Sunumu

Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan gayrisafi nakit giriş ve çıkışları ana gruplar halinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulur.

Açıklama:

TFRS'lerde bazı işlemler için öngörülen nakit akışlarının netleştirilerek raporlanmasına yönelik muafiyetler BOBİ FRS'de sağlanmamıştır. TFRS'lerde sağlanan söz konusu muafiyetler genel olarak finansal kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen işlemlerle ilgilidir. BOBİ FRS uyarınca yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan tüm nakit akışlarının gayri safi olarak sunulması gerekmektedir.

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının raporlanmasında olduğu gibi, nakit veya nakit benzeri kullanımını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri nakit akış tablosunda yer almaz. Bu tür işlemler, işletmenin varlık ve kaynaklarını etkilemesine rağmen, herhangi bir nakit girişi veya çıkışı doğurmadığından nakit akış tablosuna alınmaz.

Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı yaratmayan işlemlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Varlıkların vadeli olarak ya da finansal kiralama yoluyla edinilmesi,
- Bir işletmenin pay ihracı yoluyla edinilmesi ve
- Yükümlülüğün özkaynağa dönüştürülmesi.

Bu tür nakit akışı yaratmayan yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili işlemlerin niteliği ve Finansal Durum Tablosu üzerindeki etkileri hakkında “*Dipnotlar*” bölümünün 26.6 paragrafı uyarınca açıklama yapılması uygun olacaktır.

Bu tür işlemlerden sadece, vadeli olarak duran varlık ediniminde, varsa ilk edinim sırasında yapılan peşin ödemeler yatırım faaliyetlerinden nakit çıkışı oluşturacaktır. İlk edinimden sonra ödemesi yapılacak tutarların ise yatırım faaliyetlerinden mi yoksa finansman faaliyetlerinden mi nakit çıkışı oluşturacağına ise vadenin uzunluğuna göre karar verilmesi gerekir. Bilindiği üzere BOBİ FRS'de vadeli olarak gerçekleştirilen varlık edinimlerinde vadenin 1 yıldan uzun olması durumunda ödenecek tutarlar iskonto edilerek gösterilmektedir. Bu genel uygulama dikkate alındığında, duran varlık edinimlerinde vadenin 1 yıldan kısa olup olmamasına göre edinimden sonra ortaya çıkacak nakit çıkışlarının sınıflandırılmasına karar verilmesi uygun olacaktır. Yani 1 yıldan uzun vadeli edinimlerde ilk edinimden sonra yapılacak anapara geri ödemelerinin finansman faaliyetlerinden nakit çıkışı olarak gösterilmesi yerinde olacaktır. Vadenin uzun olduğu durumlarda ise ilk edinimden sonra yapılan ödemelerin finansman faaliyetlerinden nakit çıkışı olarak gösterilmesi, finansal kiralamalardan kaynaklanan nakit akışların sunumuyla tutarlı olacaktır.

Finansal kiralama yoluyla edinilen duran varlıklarda ise kiralama sözleşmesinin başlangıcında varlık ve yükümlülük muhasebeleştirilmesine rağmen herhangi bir nakit giriş ve çıkışı Nakit Akış Tablosunda gösterilmeyecektir. Sonradan yapılacak kira ödemelerinin anapara kısımları finansman faaliyetlerinden nakit çıkışı olarak raporlanırken, finansman giderleriyle ilgili nakit çıkışları işletmenin tercihine bağlı olarak esas ya da finansman faaliyetlerinden nakit çıkışı olarak raporlanacaktır.

Örnek 2.13:

A işletmesi 30/10/2020 tarihinde B işletmesinin %25'lik payını 1.750.000 TL'ye devralmış olup ödemeyi nakit olarak yapmıştır. Söz konusu paylar Finansal Durum Tablosunda iştiraklerdeki yatırımlar olarak sınıflandırılmıştır.

Devir işlemi neticesinde A işletmesinin "Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları" başlığı altında "**İştirak ve müşterek girişim paylarının ediniminden nakit çıkışları**" bölümünde 1.750.000 TL'lik nakit çıkışı raporlanacaktır.

Örnek 2.14:

Bir ilaç üreticisi 2020 yılında faaliyetlerine başlamıştır. İşletmenin 2020 yılındaki nakit çıkışları aşağıdaki gibidir:

Başlangıç Maliyetleri: 100.000 TL

Makine Alımı: 300.000 TL

Makine Kurulum - Montaj Gideri: 5.000 TL

Personelin Eğitimi: 10.000 TL

Reklam Faaliyetleri: 50.000 TL

İşletme İçinde Oluşturulan Markalar: 15.000 TL

İşletme İçinde Oluşturulan Müşteri Listeleri: 1.500 TL

İşletme nakit akışlarını aşağıdaki şekilde sınıflandırmalıdır:

- Makine alımı ve makinenin kurulumu için ödenen toplam tutar (300.000 + 5.000 = 305.000 TL) uzun vadeli bir varlığın elde edilmesi için ödenen bir tutar olduğundan, bu kapsamda katlanılan harcamalar yatırım faaliyetlerinden nakit çıkışı olarak değerlendirilmez.
- Makine edinimi dışındaki bütün nakit çıkışları, karşılığında Finansal Durum Tablosuna bir varlık yansıtılmadığından yatırım faaliyetlerinden nakit çıkışı olarak değerlendirilemeyecek ve belirtilen harcamalara ilişkin nakit çıkışları esas faaliyetlerden nakit çıkışı olarak raporlanacaktır.

Soru 2.7:

İşletme bir bina inşaatına başlamıştır. İşletme yönetimi inşası 1 yıldan uzun sürecek olan bina için katlandığı borçlanma maliyetlerini aktifleştirecektir. İşletme dönem içinde söz konusu bina inşaatı için fon yaratmak adına 1.500.000 TL kredi kullanmıştır. Bu kredinin 2018 yılı için ödenen ve inşaat maliyeti olarak aktifleştirilen faiz tutarı 125.000 TL'dir. Kredinin bu yıla ilişkin yapılan geri ödeme tutarı 350.000 TL'dir. İşletme ödemiş olduğu faiz giderini Nakit Akış Tablosunda nasıl gösterecektir? (Çekilen kredinin tamamı dönem içinde inşaat için kullanılmış ve binanın maliyetinde aktifleştirilmiştir. Dolayısıyla binanın dönem sonu defter değeri 1.625.000 TL'dir.)

B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞI	
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından nakit çıkışları	(1.500.000 TL)
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri	1.500.000 TL
Borçlanmadan kaynaklanan nakit çıkışları	350.000 TL
Ödenen faiz*	(125.000 TL)

*İşletme ödenen faizlerden nakit çıkışlarını finansman faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde raporlamıştır.

Örnek 2.15:

İşletme belirli bir tarihte ödeyeceği kısa vadeli bir yükümlülüğü yerine getirmek için elde tuttuğu nakitleri, vadesine 1 ay kalan ve likiditesi yüksek bir borçlanma aracına yatırmıştır.

İşletmenin yapmış olduğu kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlar nakit benzeri olarak değerlendirilir. Bunlar Nakit Akış Tablosunda nakit ve nakit benzeri kalemler arasında gerçekleşen işlemler olduğundan nakit akışı yaratmazlar.

Örnek 2.16:

İşletme, paylarının %5'ini elinde bulunduran pay sahiplerinden kendi paylarını satın almak istemektedir. Bu kapsamda %5'lik payını satın almak için 750.000 TL ödeme yapmıştır. İşletme bir sonraki yıl elinde bulundurduğu %5'lik payını 800.000 TL karşılığında satmıştır. Buna göre işletme,

- Kendi paylarının edinimi neticesinde gerçekleşen 750.000 TL'lik nakit çıkışını Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları başlığı altında "İşletmenin Kendi Paylarını ve Diğer Özkaynak Araçlarını Almasıyla İlgili Nakit Çıkışları" kaleminde,

- 1 yıl sonra paylarını sattığında Nakit Akış Tablosunda ortaya çıkan 800.000 TL'lik nakit girişini yine Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları başlığı altında "Özkaynak Araçlarının İhracından Nakit Girişleri" kaleminde raporlar.

Örnek 2.17:

İşletme, faaliyetlerinde kullanmak amacıyla bir makine kiralamıştır. Söz konusu kiralama işlemi finansal kiralama tanımını karşılamaktadır. "Kiralamalar" bölümü uyarınca bu kiralamayla ilgili olarak kiralama süresinin başlangıcında Finansal Durum Tablosuna yansıtılan varlık ve yükümlülük tutarı 500.000 TL'dir. İşletme dönem içinde 60.000 TL kira ödemesi yapmış olup, bu kira ödemesinin 33.000 TL'sini finansman gideri, geri kalan kısmı ise anapara ödemesidir.

İşletme, cari döneme ait Nakit Akış Tablosunda bu kiralamayla ilgili nakit akışlarını aşağıdaki şekilde raporlayacaktır:

B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışları	0
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	
Finansal Kiralama Borçlarından Nakit Çıkışları	(27.000 TL)
Ödenen Faiz*	(33.000 TL)

*İşletme ödenen faizlerden nakit çıkışlarını finansman faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde raporlamıştır.

Örnek 2.18:

İşletme, kira geliri sağlamak amacıyla yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan bir binayı 01/06/2020 tarihinde vadeli olarak almıştır. Toplam bedeli 5.600.000 TL olan gayrimenkulün, 2.000.000 TL'si peşin olarak ödenmiş olup, geriye kalan 3.600.000 TL ise 01/03/2021 tarihinde ödenecektir. İşletme, kalan tutarın ödemesini de 01/03/2021 tarihinde gerçekleştirmiştir.

Bu işlemle ilgili olarak işletmenin 2020 ve 2021 yıllarına ait Nakit Akış Tablosunun yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde raporlanacak nakit akışlarına aşağıda yer verilmiştir. Söz konusu işlemin her iki yıl için de finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına herhangi bir etkisi olmayacaktır.

B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞI	2020	2021
Diğer Uzun Vadeli Varlıkların Alımlarından Nakit Çıkışları	2.000.000 TL	3.600.0000 TL

Örnek 2.19:

İşletme, kira geliri sağlamak amacıyla yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan bir binayı 01/06/2020 tarihinde vadeli olarak almıştır. Toplam bedeli 5.840.000 TL olan gayrimenkulün, 2.000.000 TL'si peşin olarak ödenmiş geri kalan 3.840.000 TL ise 24 ay vadeyle 160.000 TL'lik eşit taksitte ödenecektir. Taksit ödemeleri ay sonlarında yapılacaktır. Yatırım amaçlı gayrimenkul peşin ödeme yapılarak alınmış olsaydı yapılacak ödeme tutarı 5.500.000 TL'dir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul 1 yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alındığından, 01/06/2020 tarihinde peşin değeri olan 5.500.000 TL üzerinden Finansal Durum Tablosunda yansıtılacaktır. Ayrıca, "Diğer Borçlar" kalemi altında 3.500.000 TL tutarında bir yükümlülük gösterilecektir. İşletme, ödeme tablosuna göre ilgili finansal yükümlülüğün etkin faiz oranını aylık %0,76 olarak hesaplamıştır. Buna göre, tahakkuk eden aylık faiz tutarları ve ödemeler ile finansal yükümlülüğün ayın başı ve sonundaki değerleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

	Finansal Yükümlülüğün Ay Başındaki Değeri	Aylık Faiz	Aylık Ödemeler	Finansal Yükümlülüğün Ay Sonundaki Değeri
Haziran 20	3.500.000 TL	26.438 TL	160.000 TL	3.366.438 TL
Temmuz 20	3.366.438 TL	25.429 TL	160.000 TL	3.231.867 TL
Ağustos 20	3.231.867 TL	24.412 TL	160.000 TL	3.096.279 TL
Eylül 20	3.096.279 TL	23.388 TL	160.000 TL	2.959.667 TL
Ekim 20	2.959.667 TL	22.356 TL	160.000 TL	2.822.024 TL
Kasım 20	2.822.024 TL	21.317 TL	160.000 TL	2.683.340 TL
Aralık 20	2.683.340 TL	20.269 TL	160.000 TL	2.543.609 TL
Ocak 21	2.543.609 TL	19.214 TL	160.000 TL	2.402.823 TL
Şubat 21	2.402.823 TL	18.150 TL	160.000 TL	2.260.973 TL
Mart 21	2.260.973 TL	17.079 TL	160.000 TL	2.118.051 TL
Nisan 21	2.118.051 TL	15.999 TL	160.000 TL	1.974.050 TL
Mayıs 21	1.974.050 TL	14.911 TL	160.000 TL	1.828.962 TL
Haziran 21	1.828.962 TL	13.815 TL	160.000 TL	1.682.777 TL
Temmuz 21	1.682.777 TL	12.711 TL	160.000 TL	1.535.488 TL
Ağustos 21	1.535.488 TL	11.599 TL	160.000 TL	1.387.087 TL
Eylül 21	1.387.087 TL	10.478 TL	160.000 TL	1.237.564 TL
Ekim 21	1.237.564 TL	9.348 TL	160.000 TL	1.086.912 TL
Kasım 21	1.086.912 TL	8.210 TL	160.000 TL	935.122 TL
Aralık 21	935.122 TL	7.064 TL	160.000 TL	782.186 TL
Ocak 22	782.186 TL	5.908 TL	160.000 TL	628.094 TL
Şubat 22	628.094 TL	4.744 TL	160.000 TL	472.839 TL
Mart 22	472.839 TL	3.572 TL	160.000 TL	316.410 TL
Nisan 22	316.410 TL	2.390 TL	160.000 TL	158.800 TL
Mayıs 22	158.800 TL	1.200 TL	160.000 TL	0

Vadeli duran varlık alımlarında sonradan yapılacak ödemelerin yatırım faaliyetlerinden nakit çıkışı olarak mı yoksa finansman faaliyetlerinden nakit çıkışı olarak mı sınıflandırılacağı vadelerin uzunluğuna bağlı olarak değişkenlik gösterecektir. BOBİ FRS'de yaygın olarak 1 yıldan uzun vadeli ödemelerin iskonto edilmek suretiyle finansal tablolara yansıtıldığı dikkate alındığında, benzer bir uygulamanın Nakit Akış Tablosu için de yapılabileceği düşünülmektedir. Yani ödemelerin 1 yıldan daha uzun olduğu duran varlık alımlarında ödemelerin finansman faaliyetinden nakit çıkışı olarak sınıflandırılması uygun olacaktır.

İşletmenin 2020 ve 2021 yıllarına ait Nakit Akış Tablosunun yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit akışları bölümlerinde bu işlemle ilgili yansıtılacak nakit akışlarına aşağıda yer verilmiştir.

B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	2020	2021
Diğer Uzun Vadeli Varlıkların Alımlarından Nakit Çıkışları	(2.000.000 TL)	0
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışları	(1.120.000 TL)	(1.920.000 TL)
Ödenen Faiz*	(163.609 TL)	(158.577 TL)

*İşletme, ödenen faizlerden nakit çıkışlarını finansman faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde raporlamıştır.

Örnek 2.20:

İşletme, kira geliri sağlamak amacıyla yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan bir binayı 01/06/2020 tarihinde 5.500.000 TL bedelle peşin olarak almıştır. Söz konusu gayrimenkulün edinimi için 3.500.000 TL kredi kullanılmıştır. Bu kredi 24 ay vadeyle 160.000 TL'lik eşit taksitlerle ödenecektir. Taksit ödemeleri ay sonlarında yapılacaktır.

İşletme, ödeme tablosuna göre ilgili kredinin etkin faiz oranını aylık %0,76 olarak hesaplamıştır. Buna göre tahakkuk eden aylık faiz tutarları ve ödemeler ile kredinin ayın başı ve sonundaki değerleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

	Ay Başındaki Değeri	Aylık Faiz	Aylık Ödemeler	Ay Sonundaki Değeri
Haziran 20	3.500.000 TL	26.438 TL	160.000 TL	3.366.438 TL
Temmuz 20	3.366.438 TL	25.429 TL	160.000 TL	3.231.867 TL
Ağustos 20	3.231.867 TL	24.412 TL	160.000 TL	3.096.279 TL
Eylül 20	3.096.279 TL	23.388 TL	160.000 TL	2.959.667 TL
Ekim 20	2.959.667 TL	22.356 TL	160.000 TL	2.822.024 TL
Kasım 20	2.822.024 TL	21.317 TL	160.000 TL	2.683.340 TL
Aralık 20	2.683.340 TL	20.269 TL	160.000 TL	2.543.609 TL
Ocak 21	2.543.609 TL	19.214 TL	160.000 TL	2.402.823 TL
Şubat 21	2.402.823 TL	18.150 TL	160.000 TL	2.260.973 TL

Mart 21	2.260.973 TL	17.079 TL	160.000 TL	2.118.051 TL
Nisan 21	2.118.051 TL	15.999 TL	160.000 TL	1.974.050 TL
Mayıs 21	1.974.050 TL	14.911 TL	160.000 TL	1.828.962 TL
Haziran 21	1.828.962 TL	13.815 TL	160.000 TL	1.682.777 TL
Temmuz 21	1.682.777 TL	12.711 TL	160.000 TL	1.535.488 TL
Ağustos 21	1.535.488 TL	11.599 TL	160.000 TL	1.387.087 TL
Eylül 21	1.387.087 TL	10.478 TL	160.000 TL	1.237.564 TL
Ekim 21	1.237.564 TL	9.348 TL	160.000 TL	1.086.912 TL
Kasım 21	1.086.912 TL	8.210 TL	160.000 TL	935.122 TL
Aralık 21	935.122 TL	7.064 TL	160.000 TL	782.186 TL
Ocak 22	782.186 TL	5.908 TL	160.000 TL	628.094 TL
Şubat 22	628.094 TL	4.744 TL	160.000 TL	472.839 TL
Mart 22	472.839 TL	3.572 TL	160.000 TL	316.410 TL
Nisan 22	316.410 TL	2.390 TL	160.000 TL	158.800 TL
Mayıs 22	158.800 TL	1.200 TL	160.000 TL	0

İşletmenin 2020 ve 2021 yıllarına ait Nakit Akış Tablosunun yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit akışları bölümlerinde bu işlemle ilgili olarak yansıtılacak nakit akışlarına aşağıda yer verilmiştir.

B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	2020	2021
Diğer Uzun Vadeli Varlıkların Alımlarından Nakit Çıkışları	(5.500.000 TL)	0
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri	3.500.000 TL	0
Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışları	(1.120.000 TL)	(1.920.000 TL)
Ödenen Faiz*	(163.609 TL)	(158.577 TL)

*İşletme, ödenen faizlerden nakit çıkışlarını finansman faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde raporlamıştır.

Örnek 2.21:

Bir araç kiralama işletmesi ortalama olarak 2 yılda filosunu yenilemektedir. İşletme, cari hesap döneminde 10.000.000 TL tutarında araç alımı, 8.000.000 TL tutarında da araç satışı gerçekleştirmiştir. İşletmenin dönemde elde ettiği kira geliri 2.000.000 TL olup, tamamını nakden tahsil etmiştir.

İşletmenin esas faaliyetleri kapsamında başkalarına kiralamak ve daha sonra satmak amacıyla elde tuttuğu varlıkların edinimi ya da üretim için yapılan nakit çıkışlarının esas faaliyetlerden nakit akışları içerisinde, bunlardan elde edilen kira gelirleri ile bu varlıkların satışından elde edilen nakit girişlerinin de yine esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları içerisinde sunulması uygun olacaktır.

Dolayısıyla bu örnekte işletme, belirtilen işlemler dolayısıyla yatırım faaliyetlerinden nakit akışlarında herhangi bir nakit giriş-çıkışı raporlamayacak, tüm giriş ve çıkışlar esas faaliyetlerden nakit akışları içerisinde gösterilecektir.

Örnek 2.22:

İşletme, 01/01/2020 tarihinde 78.000 TL karşılığında sıfır kupon ödemeli bir tahvil satın almıştır. Tahvillerin vadesi 31/12/2022 tarihinde dolacak olup, tahvillerin nominal değeri 100.000 TL'dir.

İşletme, 2020 yılı hesap döneminde yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında "Başka İşletme veya Fon Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Ediniminden Nakit Çıkışları" kaleminde 78.000 TL nakit çıkışı raporlayacaktır.

Söz konusu tahvil alımlarıyla ilgili olarak 2021 yılı hesap döneminde herhangi bir nakit giriş veya çıkışı raporlanmayacaktır.

2022 yılı hesap döneminde yatırım faaliyetlerinden nakit akışları içinde "Başka İşletme veya Fon Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri" kaleminde 78.000 TL nakit girişi ile işletmenin tercihine bağlı olarak esas ya da yatırım faaliyetlerinden nakit akışlarında "Alınan Faiz" kaleminde 22.000 TL nakit girişi raporlayacaktır.

3.4. YABANCI PARA CİNSİNDEN İŞLEMLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI

Paragraf 2.17- Yabancı Para Cinsinden İşlemlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

Yabancı para cinsinden işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, nakit akışının gerçekleştiği tarihteki döviz kuru kullanılarak işletmenin ağırlıklı kullandığı para birimine çevrilmesi suretiyle bulunan tutar üzerinden gösterilir.

Açıklama:

İşletmelerin finansal durumları ve faaliyet sonuçlarının yanı sıra nakit akışlarını da ağırlıklı kullanılan para birimine dönüştürmesi gerekmektedir. Bir işletme için ağırlıklı kullanılan para birimi dışındaki tüm para birimleri yabancı para birimi olarak ifade edilir.

Yabancı para cinsinden işlemlerin nakit akış etkisinin Nakit Akış Tablosunda gösterilmesi özel olarak bu bölümde ele alınmıştır. Diğer bir ifadeyle, "Yabancı Para Çevrim İşlemleri" bölümü yabancı para cinsinden işlemlerin sonuçlarının Finansal Durum Tablosu ile Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılmasıyla ilgili hükümleri içerirken, bu bölüm bu tür işlemlerin Nakit Akış Tablosuna olan etkilerini düzenler.

Doğrudan yöntemde yabancı para cinsinden nakit giriş veya çıkışı olduğunda nakit giriş veya çıkışının olduğu tarihteki döviz kuru üzerinden çevrim yapılarak, gerçekleşen nakit giriş veya çıkışı Nakit Akış Tablosunda gösterilir. Dolayısıyla, bu yöntemde gerçekleşmemiş kur farklarıyla ilgili ayrıca bir düzeltme yapılması gerekmez.

Ancak dolaylı yöntem kullanıldığında, dönem kâr ve zararı ile esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışı arasında mutabakat yapılırken bazı gerçekleşmemiş kur farklarına için düzeltme yapılması gerekecektir. Bu düzeltme BOBİ FRS ekinde yer alan finansal tablo örneklerinde “Gerçekleşmemiş Kur Farklarıyla İlgili Düzeltmeler” kalemi kullanılarak yapılacaktır. Bu kapsamda, esas faaliyetlerle ilgili Finansal Durum Tablosu kalemlerinin (ticari alacaklar ve ticari borçlar gibi) gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar içermesi durumunda bunlara ait kazanç ve kayıplar mutabakat yapılırken düzeltilmez. Dolayısıyla mutabakat yapılırken düzeltilecek olan gerçekleşmemiş kur farkı kazanç ve kayıpları esas faaliyetlerle ilgili Finansal Durum Tablosu kalemlerine dâhil edilmemiş kazanç ve kayıpları içerir.

Örnek 2.23:

A işletmesinin ağırlıklı kullanılan para birimi TL'dir. İşletmenin yabancı paralı işlemleri gerçekleştirdiği tarihlere ilişkin kurlar ise aşağıdaki gibidir:

1 Ocak 2018: 1USD=4 TL

31 Aralık 2018: 1USD=4,20 TL

Ortalama Kur: 1USD=4,10 TL

İşletme, 1 Ocak 2018'de B bankasından 1.000.000 USD kredi temin etmiştir. Söz konusu kredi 1 Ocak 2019'da 1.100.000 USD olarak ödenecektir. İşletme, finansal yükümlülüklerini yerine getirmek için almış olduğu krediyi aynı gün TL'ye çevirmiştir.

İşletme yılsonu itibarıyla Nakit Akış Tablosunun “Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları” başlığı altında “Borçlanmadan Kaynaklı Nakit Girişi” olarak 4.000.000 TL (1.000.000 x 4=4.000.000TL) raporlayacaktır.

İşletme sırasıyla aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapacaktır:

1 Ocak:

Kasa	4.000.000 TL	
Banka Kredileri		4.000.000 TL

31 Aralık:

Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri *	410.000 TL	
Banka Kredileri		410.000 TL

*100.000 USD tahakkuk eden faizin ortalama kur olan 4,10 TL ile çarpılması neticesinde bulunan faiz yükümlülüğü.

Ancak yılsonu itibarıyla bankaya krediden dolayı ödenecek olan toplam tutar 1.100.000 USD yani yılsonu kuruyla 4.620.000 TL'dir. Bu durumda yabancı para çevriminden kaynaklanan gerçekleşmemiş kur farklarının da gösterilmesi adına aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydının daha yapılması gerekmektedir:

31 Aralık:

Kur Farkı Zararları	210.000 TL	
Banka Kredileri		210.000 TL

A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI	
Dönem Kârı/Zararı	(620.000 TL)
Dönem Kârı/Zararı Mutabakatıyla İlgili Düzeltmeler	
<i>Faiz Gelirleri ve Giderleriyle İlgili Düzeltmeler</i>	410.000 TL
<i>Gerçekleşmemiş Kur Farklarıyla İlgili Düzeltmeler</i>	210.000 TL
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı	0
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	
<i>Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri</i>	4.000.000 TL
Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı	4.000.000 TL

İşletmenin doğrudan yöntemle göre hazırlanan 2018 yılına ait Nakit Akış Tablosunun finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde bu işlemle ilgili olarak yer alacak nakit akışları aşağıdaki gibidir:

C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	
<i>Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri</i>	4.000.000 TL
Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı	4.000.000 TL

İşletmenin dolaylı yöntemle göre hazırlanan Nakit Akış Tablosunun 2018 yılına ait Nakit Akış Tablosunun esas ve finansman faaliyetlerinden nakit akışlarına bölümlerinde bu işlemle ilgili yansıtılacak nakit akışlarına aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 2.24:

İşletme, 15 Kasım'da vadeli olarak 600.000 USD tutarında stok alımı gerçekleştirmiştir. İşletme, bu stok alımıyla ilgili olarak 10 Aralık'ta 200.000 USD ödeme yapmıştır. İşletme, dönem içinde stokların yarısını 2.400.000 TL nakit karşılığında satmıştır. İşlemlere ait kurlar aşağıdaki gibidir:

15 Kasım: 1 USD = 6.50 TL

10 Aralık: 1USD = 6.60 TL

31 Aralık: 1 USD = 6.35 TL

Söz konusu işlemlerle ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

15 Kasım:

Ticari Mallar	3.900.000 TL	
Satıcılar		3.900.000 TL

10 Aralık:

Satıcılar	1.320.000 TL	
Bankalar		1.320.000 TL

Satış Kaydı:

Bankalar	2.400.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		2.400.000 TL

Satışların Maliyeti Kaydı:

Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1.950.000 TL	
Ticari Mallar		1.950.000 TL

Satıcılar	40.000 TL	
Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları		40.000 TL

İşletmenin doğrudan yöntemle göre hazırlanan Nakit Akış Tablosunun esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları bölümünde bu işlemle ilgili olarak yer alacak nakit akışlarına aşağıda yer verilmiştir.

A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI	
<i>Mal Satışlarından Nakit Girişleri</i>	2.400.000 TL
<i>Satılan Mal Maliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları</i>	(1.320.000 TL)
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı	1.080.000 TL

İşletmenin dolaylı yöntemle göre hazırlanan Nakit Akış Tablosunun esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları bölümünde bu işlemle ilgili olarak yer alacak nakit akışlarına aşağıda yer verilmiştir.

A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI	
Dönem Kârı/Zararı	490.000 TL
Dönem Kârı/Zararı Mutabakatıyla İlgili Düzeltmeler	
<i>Stoklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler</i>	(1.950.000 TL)
<i>Ticari Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler</i>	2.540.000 TL
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı	1.080.000 TL

Örnek 2.25:

İşletme, 15 Kasım'da vadeli olarak 600.000 USD tutarında makine alımı gerçekleştirmiştir. İşletme, bu makine alımıyla ilgili olarak 10 Aralık'ta 200.000 USD

ödeme yapmıştır. İşletme, kalan ödemeyi Ocak ayında gerçekleştirecektir. İşlemlere ait kurlar aşağıdaki gibidir:

15 Kasım: 1 USD = 6.50 TL

10 Aralık: 1USD = 6.60 TL

31 Aralık: 1 USD = 6.35 TL

Söz konusu işlemlerle ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

15 Kasım:

Maddi Duran Varlıklar	3.900.000 TL	
Diğer Borçlar		3.900.000 TL

10 Aralık:

Diğer Borçlar	1.320.000 TL	
Bankalar		1.320.000 TL

Diğer Borçlar	40.000 TL	
Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları		40.000 TL

İşletmenin doğrudan yöntemle göre hazırlanan Nakit Akış Tablosunun yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde bu işlemle ilgili olarak yer alacak nakit akışlarına aşağıda yer verilmiştir.

B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	
<i>Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışları</i>	(1.320.000 TL)
Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı	(1.320.000 TL)

İşletmenin dolaylı yöntemle göre hazırlanan Nakit Akış Tablosunun esas ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümlerinde bu işlemle ilgili olarak yer alacak nakit akışlarına aşağıda yer verilmiştir.

A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI	
Dönem Kârı/Zararı	(40.000 TL)
Dönem Kârı/Zararı Mutabakatıyla İlgili Düzeltmeler	
<i>Gerçekleşmemiş Kur Farklarıyla İlgili Düzeltmeler</i>	40.000 TL
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı	0
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	
<i>Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışları</i>	(1.320.000 TL)
Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı	(1.320.000 TL)

Paragraf 2.18- Yurtdışındaki Bağlı Ortağa Ait Nakit Akışları

Konsolide finansal tablolar hazırlayan ana ortaklıklar konsolide Nakit Akış Tablolarını hazırlarken yurt dışındaki bağlı ortaklıklarına ait nakit akışlarını, nakit akışının gerçekleştiği tarihteki döviz kuru üzerinden ağırlıkla kullanılan para birimine çevirir.

Açıklama:

Yabancı para cinsinden nakit akışlarında olduğu gibi yurtdışındaki bağlı ortaklığa ait nakit akışları raporlanırken, bağlı ortaklığın nakit akışlarının gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden ağırlıkla kullanılan para birimine çevrimi konsolide finansal tablo hazırlanması açısından önem taşımaktadır.

Bu hüküm, konsolide finansal tablo hazırlayan ana ortaklıkların ağırlıkla kullanılan para biriminden farklı bir para birimine sahip bağlı ortaklıkların nakit akışların çevriminde uygulanır.

Bağlı ortaklıkların nakit akışlarının nakit akışının gerçekleştiği tarihteki döviz kuru üzerinden çevrilmesi, bununla birlikte dönem başı ve dönem sonu nakit ve nakit benzerleri tutarlarının dönem sonu döviz kurundan çevrilmesi nedeniyle ortaya çıkacak farkların “Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi” kalemiyle dengelenmesi gerekecektir.

Örnek 2.26:

A işletmesinin ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirasıdır. İşletmenin yurtdışındaki bağlı ortaklığının ağırlıkla kullanılan para birimi USD olup, bağlı ortaklığın 2021 yılına ait Nakit Akış Tablosu aşağıda yer almaktadır. Nakit Akış Tablosundaki maddi duran varlık alımı ile borçlanmadan kaynaklanan nakit akışları tek bir alıma ve borçlanmaya aittir.

Ayrıca Nakit Akış Tablosunun çevriminde kullanılacak kur bilgileri şu şekildedir:

31/12/2020 tarihindeki kur: 1 USD=6.00 TL

31/12/2021 tarihindeki kur: 1 USD=6.10 TL

2021 yılı ortalama kuru:1 USD=6.05 TL

Gelir Vergisinin ödendiği tarihteki kur:1 USD=6.06 TL

Maddi duran varlığın alındığı tarihteki kur: 1 USD=6.02 TL

Borçlanmanın yapıldığı tarihteki kur: 1 USD=6.04 TL

Örnekte kolaylık olması açısından mal satışları ve satılan malın maliyetine ilişkin nakit çıkışlarının çevriminde yıllık ortalama kur kullanılmıştır.

	USD Tutarlar	Kur	TL Tutarlar
Mal Satışlarından Nakit Girişleri	600.000	6.05	3.630.000
Satılan Mal Maliyetine İlişkin Nakit Çıkışları	(500.000)	6.05	(3.025.000)
Vergi Ödemeleri/İadeleri	(15.000)	6.06	(90.900)
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışları	85.000		514.100
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışları	(90.000)	6.02	(541.800)
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları	(90.000)		(541.800)
Borçlanmalardan Kaynaklanan Nakit Girişleri	70.000	6.04	422.800
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları	70.000		422.800
Kur Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış	65.000		395.100
Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi	0		11.200
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış	65.000		406.300
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri	98.000	6.00	588.000
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri	163.000	6.10	994.300

Paragraf 2.19- Ortalama Kur Kullanımı

Uygulama kolaylığı açısından yukarıdaki çevrim işlemlerinde nakit akışlarının gerçekleştiği tarihteki döviz kurlarına yakın bir kur (örneğin haftalık veya aylık ortalama kur) kullanılabilir. Ancak döviz kurlarında önemli dalgalanmaların olduğu dönemlerde ortalama kur kullanılamaz.

Açıklama:

Bu bölüm, uygulama kolaylığı olması açısından ortalama kur kullanımına izin vermektedir. Ancak önemli dalgalanmaların olduğu dönemlerde ortalama kurun kullanımı uygun değildir.

Paragraf 2.20- Döviz Kurundaki Değişimlerin Sunumu

Döviz kurlarındaki değişimler nedeniyle değerlemeden ortaya çıkan kazanç ve kayıp tutarları, nakit hareketine neden olmadığından nakit akışı olarak nitelendirilmez. Ancak, nakit ve nakit benzerlerinin dönem başı ve dönem sonu mutabakatını sağlamak amacıyla, döviz kurundaki değişimlerin yabancı para cinsinden elde tutulan veya yabancı para cinsinden ödenecek veya tahsil edilecek nakit ve nakit

benzerleri üzerindeki etkisinin Nakit Akış Tablosunda sunulması gerekir. Bu amaçla nakit ve nakit benzerleri dönem sonu kuru üzerinden yeniden ölçülür. Bu şekilde tespit edilen değerlemeden doğan kazanç veya kayıp tutarları, Nakit Akış Tablosunda, esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından ayrı olarak “Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi” kaleminde gösterilir.

Açıklama:

Doğrudan yöntemde; yabancı para cinsinden işlemlerle ilgili nakit akışları, gerçekleştiği tarihteki kurdan çevrildiğinden Nakit Akış Tablosunda nakit ve nakit benzerlerine ilişkin kur farkları doğrudan tespit edilmekte ve söz konusu farklar “Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi” kaleminde gösterilmektedir.

Dolaylı yöntemde ise; dönem kâr ve zararıyla esas faaliyetlerden nakit akışı arasındaki mutabakat yapılırken, Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılmış olan nakit ve nakit benzerlerine ilişkin kur farklarının düzeltilmesi gerekmektedir. Bu düzeltme yapılırken “Gerçekleşmemiş Kur Farklarıyla İlgili Düzeltmeler” kalemi kullanılacaktır. Bu şekilde nakit ve nakit benzerlerine ilişkin kur farklarının etkisi, esas faaliyetlerden arındırılarak nakit ve nakit benzerlerine ilişkin kur farklarının tamamı “Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi” kaleminde gösterilmiş olacaktır.

Örnek 2.27:

A işletmesinin ağırlıklı kullanılan para birimi TL’dir. İşletmenin cari dönemde hiçbir işleminin olmadığı varsayımıyla, nakit ve nakit benzerlerine ilişkin detayı aşağıdaki gibidir:

	1 Ocak 2018		31 Aralık 2018	
Döviz Kasası	50.000 USD	1 USD:3,75 TL	50.000 USD	1 USD: 5,90 TL
Döviz Mevduat	350.000 USD		350.000 USD	

1 Ocak 2018’deki Nakit ve Nakit Benzerleri: 1.500.000 TL

31 Aralık 2018’deki Nakit ve Nakit Benzerleri: 2.360.000 TL

Yılbaşındaki nakit ve nakit benzerleri ile yılsonunda nakit ve nakit benzerlerine ilişkin bakiyeler karşılaştırıldığında 860.000 TL nakit girişi varmış gibi görünse de aslında söz konusu tutarın tamamı kur kaynaklıdır ve özü itibarıyla herhangi bir nakit girişi söz konusu değildir.

A işletmesi, söz konusu durumu Nakit Akış Tablosunda aşağıdaki şekilde sunacaktır.

A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞI	-
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞI	-
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NET NAKİT AKIŞI	-
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	860.000 TL

Örnek 2.28:

A işletmesinin dönem başında 800 USD ve 7.000 TL tutarında nakit ve nakit benzeri bulunmaktadır. İşletme, dönem içinde 1.000 USD tutarında hasılat elde etmiştir. Satışlar nakden yapılmıştır. Ayrıca dönemde tek seferde 500 USD tutarında stok alımı yapmış ve bu stokların 2/3'sini dönem içinde satmıştır. Stok alımlarının 400 USD'si peşin olarak ödenmiş geriye kalan 100 USD'lik borcun yarısını dönem içinde tek seferde ödenmiştir.

İşletmenin faaliyet giderleri nakden ödenmiş olup, toplamda 2.000 TL'dir. Vergi oranı %20 olarak alınacaktır. İşletme dönem içinde 3.042 TL kurumlar vergisi ödemiştir. İşletme için ertelenmiş vergi hesaplama yükümlülüğü söz konusu değildir. KDV'nin olmadığı varsayılmıştır.

Dönem içinde işletmenin bu işlemler dışında gerçekleştirdiği başka hiçbir işlem yoktur.

Ayrıca Nakit Akış Tablosunun hazırlanmasında kullanılacak kur bilgileri şu şekildedir:

Dönem başı kur: 1 USD=6 TL

Dönem sonu kur: 1 USD=6,20 TL

Stok alım tarihindeki kur:1 USD=6,12 TL

Borcun ödendiği tarihteki kur: 1 USD=6,25 TL

Ortalama kur: 1 USD=6,17 TL

Örnekte kolaylık olması açısından mal satışları ve satılan malın maliyetine ilişkin nakit çıkışlarının çevriminde yıllık ortalama kur kullanılmıştır.

Satış Kaydı:

Kasa (USD)	6.170 TL	
Yurtiçi Satışlar		6.170 TL

Alış Kaydı:

Ticari Mallar	3.060 TL	
Satıcılar		612 TL
Kasa (USD)		2.448 TL

Stok Çıkış Kaydı:

Satılan Ticari Mallar Maliyeti	2.040 TL	
Ticari Mallar		2.040 TL

Kalan Borcun Ödeme Kaydı:

Satıcılar	312,5 TL	
Kasa (USD)		312,5 TL

Faaliyet Giderine İlişkin Kayıt:

Faaliyet Giderleri	2.000 TL	
Kasa (TL)		2.000 TL

Vergi Ödemesi Kaydı:

Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	300 TL	
Kasa (TL)		300 TL

Yılsonu Değerleme Kayıtları:

Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları	10,5 TL	
Satıcılar		10,5 TL

Kasa	160,5 TL	
Kur Farkı Kazançları		160,5 TL

Dönem Kârı Vergi Karşılıkları:

Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	456 TL	
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		456 TL

İşletmenin Kâr veya Zarar Tablosu aşağıdaki gibidir:

Satış Hasılatı	6.170 TL
Satışların Maliyeti	(2.040 TL)
Brüt Kâr	4.130 TL
Faaliyet Giderleri	(2.000 TL)
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	(10,5 TL)
Esas Faaliyet Kârı	2.119,5 TL
Finansal Gelirler	160,5 TL
Dönem Kârı veya Zararı	2.280 TL

İşletmenin doğrudan yöntemle göre hazırlanan Nakit Akış Tablosuna aşağıda yer verilmiştir.

A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI	
<i>Mal Satışlarından Nakit Girişleri</i>	6.170 TL
<i>Satılan Mal Maliyetine İlişkin Nakit Çıkışları</i>	(2.448 TL + 312,5 TL = 2.760,5 TL)
<i>Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları</i>	(2.000 TL)
<i>Vergi Ödemeleri</i>	(300 TL)
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı	1.109,5 TL
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	0
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	0
Kur Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış	1.109,5 TL
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	160,5 TL
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış	1.270 TL
E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	11.800 TL
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri	13.070 TL

İşletmenin dolaylı yöntemle göre hazırlanan Nakit Akış Tablosuna aşağıda yer verilmiştir.

A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI	
Dönem Kârı/Zararı	2.280 TL
Dönem Kârı/Zararı Mutabakatıyla İlgili Düzeltmeler	
<i>Gerçekleşmemiş Kur Farklarıyla İlgili Düzeltmeler</i>	(160,5 TL)
<i>Stoklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler</i>	(1.020 TL)
<i>Ticari Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler</i>	310 TL
Vergi Ödemeleri/İadeleri	(300 TL)
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı	1.109,5 TL
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	0
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	0
Kur Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış	1.109,5 TL
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	160,5 TL
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış	1.270 TL
E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	11.800 TL
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri	13.070 TL

3.5. FAİZ VE KÂR PAYI

Paragraf 2.21- Faiz ve Kâr Paylarının Sunumu

Nakit Akış Tablosunda alınan faizler, ödenen faizler, alınan kâr payları ve ödenen kâr payları ayrı bir şekilde gösterilir. Bu kalemlerin her biri dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

Paragraf 2.22

Alınan faizler, ödenen faizler, alınan kâr payları ve ödenen kâr payları esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. Alternatif olarak, alınan faizler ve alınan kâr payları yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak, ödenen faizler ve ödenen kâr payları finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak gösterilebilir.

Açıklama:

İşletmeler faiz ve kâr paylarını Nakit Akış Tablosunda esas, yatırım ve finansman faaliyetleri başlıkları altında sunabilirler. Yapılacak sınıflandırmanın tutarlı bir şekilde uygulanması önemlidir. İşletme, faiz ve kâr paylarının sunumuna ilişkin olarak yapmış olduğu sınıflandırmayı yıllar itibarıyla tutarlı bir şekilde uygulamalıdır. “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünün 1.26 paragrafına göre de finansal tablo kalemlerinin sunumu ve sınıflandırmasında ancak istisnai durumlarda değişiklik yapılmasına izin verilmektedir. Bu paragrafta göre sadece nakit akışlarının gerçeğe

daha uygun bir şekilde sunumunun sağlanması şartıyla bir değişiklik yapmak mümkündür.

BOBİ FRS'de faiz ve kâr paylarının nerde sınıflandırılacağıyla ilgili kesin bir belirleme yapılmamıştır.

Ödenen faiz ile alınan faiz ve kâr payları, kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alındığından, esas faaliyetlerden nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. Alternatif olarak, ödenen faiz finansman kaynağı temin etmenin maliyeti, alınan faiz ve kâr payları ise yatırımların getirileri olduğundan; ödenen faiz finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı, alınan faiz ve kâr payları ise yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılabilir.

Ödenen kâr payları, finansman kaynağı temin etmenin maliyeti olduğundan, finansman faaliyetlerinden nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. Alternatif olarak ödenen kâr payları, finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından kâr payı dağıtma gücünü değerlendirirken yardımcı olduğu için esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının bir bileşeni olarak da sınıflandırılabilir.

Örnek 2.29:

Hesap dönemi sonu 31 Aralık 2019 olan A işletmesinin nakit ve nakit benzerleri; nakit ve banka mevduatlarından oluşmaktadır.

İşletme kısa vadeli yatırımlarından 350.000 TL faiz geliri tahsil etmiş, satıcılara olan uzun vadeli borçları için 620.000 TL faiz ödemiş ve müştereken kontrol edilen işletmelerinden de 480.000 TL temettü geliri elde etmiştir. Ayrıca A işletmesi söz konusu hesap döneminde 220.000 TL kâr payı ödemesi yapmıştır.

A işletmesi söz konusu tutarları Nakit Akış Tablosunda aşağıdaki şekilde gösterebilir:

A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI	-
<i>Alınan Faiz</i>	350.000 TL
<i>Ödenen Faiz</i>	(620.000 TL)
<i>Alınan Kâr Payları</i>	480.000 TL
<i>Ödenen Kâr Payları</i>	(220.000 TL)
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı	(10.000 TL)

Alternatif olarak A işletmesi aşağıdaki şekilde bir sunum da gerçekleştirilebilir:

B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	-
<i>Alınan Faiz</i>	350.000 TL
<i>Alınan Kâr Payları</i>	480.000 TL
Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı	830.000 TL
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	
<i>Ödenen Faiz</i>	(620.000 TL)
<i>Ödenen Kâr Payları</i>	(220.000 TL)
Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı	(840.000 TL)

Soru 2.8:

Bir işletme yatırım amacıyla bir gayrimenkul inşa etmektedir. Söz konusu inşaatın finansmanını sağlamak için 2 yıllık kredi kullanmıştır. İşletme kredi sözleşmesi kapsamında yıllık 650.000 TL faiz giderine katlanmaktadır. İşletme söz konusu krediyi BOBİ FRS'de belirtilen hükümleri karşıladığı için ilgili varlığın defter değerine dâhil ederek aktifleştirmektedir. İşletme aktifleştirmiş olduğu faiz giderini Nakit Akış Tablosunda nasıl sınıflandıracaktır?

İşletme, ödemiş olduğu faiz giderini borçlanma maliyeti olarak aktifleştirse dahi esas ya da finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde "Ödenen Faiz" kalemi içerisinde göstermelidir.

Ayrıca yatırım amaçlı gayrimenkul edinimi yatırım faaliyetlerinden nakit akışı olarak raporlandığından bunlara ilişkin borçlanma maliyetleri dolayısıyla oluşan nakit çıkışlarının da yatırım faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde "Ödenen Faiz" kalemi içerisinde gösterilmesi mümkündür. Ancak bu tür bir gösterim yapılabilmesi için işletmenin borçlanmalarından ya da esas faaliyetleriyle ilgili borçlarından herhangi bir faiz ödemesi olmaması gerekir.

3.6. VERGİLER**Paragraf 2.23- Vergilerin Sunumu**

Vergilerle ilgili nakit akışları, açık olarak finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilişkili olmadıkları takdirde esas faaliyetlerden nakit akışı olarak sınıflandırılır. Gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin nakit akışları Nakit Akış Tablosundaki "Vergi ödemeleri/iadeleri" kaleminde, diğer vergiler ise (örneğin KDV gibi dolaylı vergiler) "Diğer nakit girişleri/çıkışları" kaleminde sunulur.

Açıklama:

Gelir üzerinden alınan vergiler işletmenin esas faaliyetlerinin, yatırım faaliyetlerinin ve finansman faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkan mali kârdan alınan vergiyi temsil etmektedir. Bu doğrultuda esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin ödemelerin/iadelerin ayrıştırılarak sunulabilmesi mümkünse her bir faaliyet altında ayrı ayrı sunum gerçekleştirilir. Örneğin, vergi ödemelerinin/iadelerin yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılan münferit bir işlemle ilişkilendirilmesi mümkün olduğunda; vergiden kaynaklanan nakit akışı, yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılır. Ancak bu tür bir ayrıştırmayı yapmak çoğunlukla pratik değildir. Bu nedenle çoğunlukla gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin ödemeler esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları bölümünde sınıflandırılır.

Örnek 2.30:

Hesap dönemi sonu 31 Aralık 2019 olan A işletmesinin yılsonu itibarıyla ödemiş olduğu toplam kurumlar vergisi tutarı 1.460.000 TL'dir. Söz konusu verginin herhangi bir yatırım veya finansman faaliyeti ile ilişkilendirilebilmesi mümkün değildir.

İşletmenin yıl içinde ödemiş olduğu diğer vergilerin (KDV, ÖTV vb.) tutarı ise 879.000 TL'dir.

A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞI	-
<i>Vergi Ödemeleri/İadeleri</i>	(1.460.000 TL)
<i>Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları</i>	(879.000 TL)
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışları	(2.339.000 TL)

3.7. BAĞLI ORTAKLIKLAR, İŞTİRAKLER VE MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR

Paragraf 2.24- Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

Bağlı ortaklıklar, iştirakler veya müşterek girişimler maliyet yöntemine ya da özkaynak yöntemine göre kayda alındıklarında işletme sadece yapılan yatırımlar ya da elden çıkarmalar nedeniyle ortaya çıkan nakit akışlarını ve kendisiyle bu yatırımlar arasında gerçekleşen işlemler (kâr payı tahsilatları, avans ödemeleri gibi) nedeniyle ortaya çıkan nakit akışlarını sunar.

Açıklama:

İştirakler ve müşterek girişimler konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilirken, münferit finansal tablolarda işletmenin politika tercihiyle bağlı olarak maliyet ya da özkaynak yöntemine göre biri kullanılarak muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla bu paragraf uyarınca iştirak ve müşterek girişimler açısından Nakit Akış Tablosuna sadece bu yatırımların elde edilmesi sırasında ödenen nakit çıkışları, bu yatırımların kısmen veya tamamen elden çıkarılması sırasında edinilen nakit girişleri ile bu işletmelerle gerçekleştirilen nakit işlemler yansıtacaktır. Dolayısıyla iştiraklerin ve müşterek kontrol edilen işletmelerin kendi finansal tablolarında yer alan nakit akışları işletmenin nakit akışları ile konsolide edilmez.

Bağlı ortaklıklar ise münferit finansal tablolarda özkaynak ya da maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Dolayısıyla münferit finansal tablolar açısından iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmeler için yukarıda belirtilen açıklamalar bağlı ortaklıklar için de geçerlidir.

Konsolide finansal tablolar açısından; bağlı ortaklıklar tam konsolidasyon yöntemiyle konsolide edileceklerinden (istisnai durumlar hariç) bu paragraf konsolide edilen bağlı ortaklıklar için uygulanmaz. Bu bağlı ortaklıkların nakit akışları işletmenin kendi nakit akışlarıyla konsolide edilerek konsolide Nakit Akış Tablosunda yer alır.

Örnek 2.31:

A işletmesi B işletmesinin paylarının %25'ini 1 Haziran 2020 tarihinde 5.000.000 TL'ye satın almış ve ödemeyi peşin yapmıştır. Bu satın alma işleminde negatif şerefiye çıkmamıştır. B işletmesinin Haziran ayı ve sonrası için dönem net kârı 600.000 TL olup, B işletmesinin özkaynaklarında kaydettiği ilâve bir kazanç veya kaybı bulunmamaktadır. Temmuz ayında A işletmesi B işletmesinden, B işletmesinin finansal tablolarında net defter değeri 1.000.000 TL olan bir maddi duran varlığı 1.500.000 TL'ye satın almıştır. B işletmesi Ekim ayında 400.000 TL kâr payı ödemesi gerçekleştirmiştir. B işletmesi özkaynak yöntemiyle konsolide edilmektedir.

Bu işlemle ilgili olarak, işletmenin Nakit Akış Tablosunun yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümüne yansıtılacak nakit akışları aşağıda yer verilmiştir.

B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	
<i>İştirak ve Müşterek Girişim Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları</i>	(5.000.000 TL)
<i>Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışları</i>	(1.500.000 TL)
<i>Alınan Kâr Payları*</i>	100.000 TL
Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışları	(6.400.000 TL)

*İşletme, alınan kâr paylarını yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları içerisinde sunmaktadır.

Ayrıca işletmenin dolaylı yöntemle göre Nakit Akış Tablosu hazırlaması durumunda, "Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışları" bölümündeki "Yatırım ya da Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarına Neden Olan Diğer Kalemlere İlişkin Düzeltmeler" kaleminde -25.000 TL tutarında bir düzeltme yapılacaktır.

Paragraf 2.25

Bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişim yatırımlarının elde edilmesi, bu yatırımların ilave paylarının alınması, bu yatırımlardaki payların kısmen veya tamamen elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır. Ancak konsolide finansal tablolar hazırlayan ana ortaklıklar, kontrol kaybını oluşturmayacak şekilde bağlı ortaklıklarındaki paylarının bir kısmını elden çıkarmaları veya bağlı ortaklıklarının ilave paylarını almaları sonucu ortaya çıkan nakit akışlarını konsolide Nakit Akış Tablolarında finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak gösterir.

Açıklama:

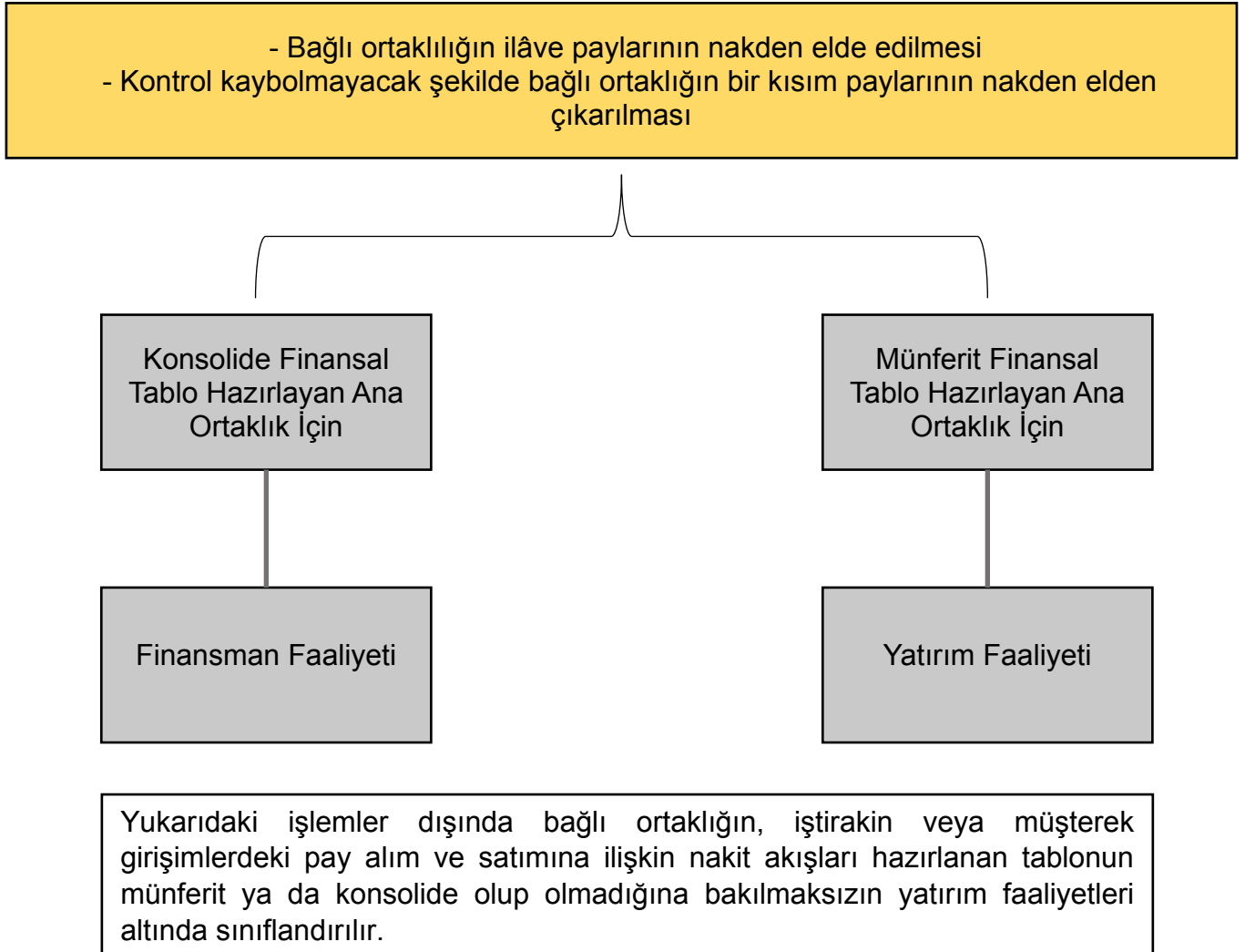
İştirak ve müşterek girişimlerdeki payların elde edilmesi veya ilâve pay alımları nedeniyle yapılan nakit ödemeler, hazırlanan tablonun münferit veya konsolide olup olmadığına bakılmaksızın, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak "İştirak ve Müşterek Girişim Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları" kaleminde gösterilir. Aynı şekilde iştirak ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki payların

kısmen veya tamamen elden çıkarılması sonucu alınan nakit ödemeler, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde, “İştirak ve Müşterek Girişim Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları” kaleminde gösterilir.

İşletmenin münferit finansal tablo hazırlaması durumunda, bağlı ortaklıkların paylarının edinimi ve elde çıkarılmasıyla ilgili nakit akışlarının raporlanması, iştirak ve müştereken kontrol edilen işletmelerinkiyle aynı şekilde yapılacaktır. Sadece nakit girişlerinde “Bağlı Ortaklıklardaki Payların Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri” kalemi, nakit çıkışları ise “Bağlı Ortaklık Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları” kalemi kullanılacaktır.

Ancak, konsolide finansal tablo hazırlanması durumunda bağlı ortaklığın ilk kez kontrolünün elde edilmesiyle sonuçlanan pay alımları ile bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybına neden olan pay satışları nedeniyle ortaya çıkan nakit giriş ve çıkışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları altında gösterilecektir. Bununla birlikte, bağlı ortaklıktaki kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen pay alım ve satışları ise ortaklar arasında gerçekleşen bir işlem niteliğindedir. Bu sebeple, söz konusu işlemler nedeniyle meydana gelen nakit giriş ve çıkışları finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde sunulur.

Şekil 3 - Bağlı Ortaklıktaki Yatırımlar ile İştirak ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlara İlişkin Nakit Giriş Çıkışlarının Tespitine Yönelik Karar Ağacı



Örnek 2.32:

A işletmesi, 30/10/2018 tarihinde ortak olmak amacı ile B işletmesinin %25'lik payını 1.750.000 TL'ye devralmıştır.

A işletmesi, 05/07/2019 tarihinde B işletmesinin %15'lik payını daha satın almış ve 850.000 TL ödemiştir. İlave pay alımından sonra da A işletmesi B işletmesini kontrol etmemektedir.

A işletmesi ilâve olarak 05/07/2019 tarihinde edinmiş olduğu pay neticesinde ödediği 850.000 TL'yi "Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları" başlığı altında "İştirak ve Müşterek Girişim Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları" olarak raporlayacaktır.

Paragraf 2.26

Bağlı ortaklıktaki yatırımlar ile iştirak ve müşterek girişimlerdeki yatırımların elde edilmesi, bu yatırımların ilave paylarının alınması, bu yatırımlardaki payların kısmen veya tamamen elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan nakit akışları Nakit Akış Tablosunda ayrı olarak gösterilir.

Açıklama:

Bağlı ortaklıktaki yatırımlar, iştirakler ve müşterek girişimler nezdinde gerçekleşen işlemlere ait nakit giriş ve çıkışlarının Nakit Akış Tablosunda ayrı bir şekilde sunulması gerekmektedir. Söz konusu işlemlerin ayrı bir şekilde sunulması, finansal tablo kullanıcılarına bu işletmeler özelinde gerçekleşen işlemlerin büyüklüğü ve nakit akışları hakkında bilgi verir. Bu kapsamda kullanılacak kalemlere de örnek finansal tablolarda ayrı bir şekilde yer verilmiştir.

4. NAKİT AKIŞ TABLOSUNA İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

"Dipnotlar" bölümünde, işletmelerin finansal tablolarında yapmaları gereken asgari açıklamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda, 26.7/(ğ) bendi uyarınca nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri ile 26.7/(h) bendi uyarınca kasa ve bankalardaki döviz mevcutlarının cinsinin ve miktarının açıklanması gerekmektedir.

5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

	MSUGT	BOBİ FRS	TFRS
Nakit Akış Tablosu Hazırlama Yükümlülüğü	Ek mali tablodur. Hazırlamak ihtiyaridir.	Zorunlu finansal tablodur.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Esas Faaliyetlerde Kaynaklanan Nakit Akışlarının Sunumunda Kullanılan Yöntem	Doğrudan Yöntem	Doğrudan Yöntem Dolaylı Yöntem	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Nakit Benzeri Kavramı	Belirli bir kriter belirtilmemiştir. Kural olarak kasa, bankadaki nakit mevcudu ve ibrazı halinde tahsili mümkün çekler nakit mevcudu olarak değerlendirilmiştir.	Nakit benzeri tanımı yapılarak kriterleri belirlenmiştir. Nakit benzeri bileşenlerinin muhasebe politikası olarak işletme tarafından belirlenmesi gerekmektedir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Esas Faaliyet, Yatırım Faaliyeti ve Finansman Faaliyeti Ayrımı	Bu kapsamda bir belirleme yapılmamış olup, sadece dönem içi nakit giriş ve çıkışlarına ilişkin belirlemeler yapılmıştır.	Nakit Akış Tablosu esas itibarıyla bu üç başlıktan oluşmaktadır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

MSUGT'ta Nakit Akış Tablosunda asgari olarak yer verilmesi gereken kalemler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

Dönem İçi Nakit Girişleri:	Dönem İçi Nakit Çıkışları:
<ul style="list-style-type: none">➤ Satışlardan Elde Edilen Nakit➤ Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlardan Dolayı Sağlanan Nakit➤ Olağandışı Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit➤ Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit➤ Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit➤ Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit➤ Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit➤ Diğer Nakit Girişleri	<ul style="list-style-type: none">➤ Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları➤ Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları➤ Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları➤ Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışı➤ Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışı➤ Duran Varlık Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları➤ Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri➤ Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri➤ Ödenen Vergi ve Benzerleri➤ Ödenen Temettüleri➤ Diğer Nakit Çıkışları

MSUGT'ta dönem içi nakit giriş ve çıkışı olarak yapılan sınıflandırma BOBİ FRS'de esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak üç ayrı başlıkta raporlamaktadır.

BOBİ FRS'de MSUGT'a göre daha detaylı bir açıklama ve sınıflandırma yapılmıştır. Bununla birlikte, BOBİ FRS işletmenin nakit akışlarının hangi faaliyetlerinden kaynaklandığının tespitine imkân tanımaktadır.

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 7 *Nakit Akış Tablosu*.
(Erişim:https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%207.pdf)
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 7 – *Statement of Cash Flows*
(Erişim:<https://cdn.ifrs.org/media/feature/supportingimplementation/smes/module-07.pdf>)
- Barnes, J., & Ernst & Young. (2018). *International GAAP 2018: Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd.
- PricewaterhouseCoopers LLP, Global Accounting Consulting Services Staff (2018). *Manual of Accounting: IFRS 2019*, LexisNexis U.K.
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.