
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 2

(DMS 2)

NAKİT AKIŞ TABLOLARI

RG 05 Nisan 2008 / 26838

Amaç

1. Nakit akış tablosu, raporlama döneminde nakit giriş kaynakları ve nakit harcanan kalemler ile raporlama tarihindeki nakit tutarını gösterir. Nakit akış bilgileri, bir kamu idaresinin faaliyetlerinin finansmanı için gerekli olan nakdi nasıl karşıladığını ve bu nakdi ne şekilde kullandığının anlaşılmasını sağlar. Bu Standardın amacı, bir kamu idaresinin nakit ve nakit benzeri varlıklarında belirli bir dönem içinde meydana gelen değişikliklere ilişkin bilginin sunulmasını sağlamaktır.

Kapsam

2. Kamu idareleri, bu standartla belirlenen esaslar çerçevesinde nakit akış tablosunu dönemler itibarıyla hazırlar ve sunar. Bu tablo genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tamamı için tek bir tablo olarak düzenlenir.

Tanımlar

3. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamları ile kullanılır.

Borçlanma Maliyetleri:

Borçlanılan fonlarla ilişkili olarak kamu idareleri tarafından yüklenilen faiz ve diğer giderlerdir.

Döviz Kuru:

İki para biriminin birbirine çevrilmesinde uygulanan orandır.

Esas Faaliyetler:

Bir kamu idaresinin yatırım ve finansman faaliyetleri dışındaki faaliyetleridir.

Faaliyet Sonucu:

Faaliyetlerden doğan giderlerin, faaliyetlerden doğan gelirlerden çıkarılmasından sonra geriye kalan farktır.

Finansman Faaliyetleri:

Kamu idaresinin net değer ve borçlarının büyüklüğünde ve niteliğinde değişikliklere neden olan faaliyetlerdir.

Gelecekteki Ekonomik Yararlar:

Varlıklar, kamu idarelerinin hedeflerini gerçekleştirmelerinde araç teşkil eder. Net nakit girişi oluşturmak için elde bulundurulan varlıklar ise gelecekteki ekonomik yararlardır.

Gelirler:

Raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak varlıklar ile yeniden değerleme farkları dışında net varlık/öz kaynakta artışa neden olan her türlü işlemdir.

Giderler:

Raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak yükümlülükler ile yeniden değerleme farkları dışında net varlık/öz kaynakta azalmaya neden olan her türlü işlemdir.

İştirak:

Kamu idarelerinin, yatırım amaçlı olarak elinde bulundurduğu hisseleri nedeniyle üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, kontrol edilen kuruluş veya ortak girişim niteliğinde olmayan kuruluşlardır.

Kamu İdaresi:

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2 nci maddesinde tanımlanan genel yönetim kapsamındaki idarelerdir.

Kontrol:

Diğer bir kuruluşun faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla söz konusu kuruluşun malî politikalarının ve faaliyetlerinin yönetilmesi gücüdür.

Kontrol Eden Kuruluş:

Bir veya daha fazla sayıdaki kuruluş ya da idareyi kontrol eden kuruluş ya da idaredir.

Kontrol Edilen Kuruluş (Bağlı Ortaklık):

Başka bir kuruluşun kontrolü altında olan kuruluştur.

Kur Farkı:

Bir yabancı para biriminin döviz kurları kullanılarak raporlama para birimi cinsinden ifade edilmesi sırasında oluşan olumlu veya olumsuz farktır.

Nakit:

Elde bulunan para ve vadesiz mevduatlardır.

Nakit Akışları:

Nakit ve nakit benzeri varlıkların giriş ve çıkışlarıdır.

Nakit Benzeri Varlıklar:

Konvertibl para birimlerine kolayca dönüştürülebilen ve önemli değer değişikliği riski taşımayan, kısa vadeli yüksek derecede likit varlıklardır.

Net Varlık/Özkaynak:

Bilânçodaki varlıklar ile yükümlülükler arasındaki farktır. Net varlık/özkaynak artı veya eksi durumda olabilir. Net varlık/özkaynak bir kurumsal birimin faaliyet sonucundan etkilenir. Net varlık/özkaynaktaki bir yıldan diğer yıla görülen iyileşmeler kurumsal birimin olumlu, bozulmalar ise olumsuz faaliyet sonucunu gösterir. Net varlık/özkaynaktaki olumlu ya da olumsuz farkın varlık ya da yükümlülük envanterinden kaynaklanması halinde bu husus ayrıca açıklanır.

Ortak Girişim (İş Ortaklığı):

İki veya daha fazla tarafın ortak kontrolüne tabi bir faaliyeti yürütmek üzere oluşturulan organizasyondur.

Raporlama Para Birimi:

Malî tabloların sunulmasında kullanılan ulusal para birimidir.

Tahakkuk Esası:

İşlem ve olayların, varsa bu işlemlere ilişkin nakdin veya nakit benzeri varlıkların alındığı veya ödendiği hususu dikkate alınmaksızın gerçekleştikleri anda kaydedildiği bir muhasebe esasıdır. Bir ekonomik değer; oluşturulduğunda, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir ve ilgili oldukları dönemlerin malî tablolarında gösterilir. Varlıklar, yükümlülükler, net varlık/özkaynak, gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilen unsurlardır.

Türev Ürünler:

Varlık ve yükümlülüklerin etkin bir şekilde idare edilebilmesi ve risk yönetimi amacıyla yurt içi veya uluslararası sermaye piyasalarında kullanılan, belirli bir mali araç, gösterge veya mala bağlı, cayılamaz vadeli işlem (futures), teslim amaçlı vadeli işlem (forward), cayılabilir vadeli işlem (opsiyon) ve vadeli değiş tokuş (swap) gibi her türlü finansal araçtır.

Varlıklar:

Geçmişteki işlem ve olayların bir sonucu olan, gelecekte ekonomik yararlar sağlaması beklenen ve kamu idareleri tarafından kontrol edilen kaynak ve değerlerdir.

Yabancı Para:

Raporlama para birimi dışındaki para birimidir.

Yabancı Ülkedeki Bağlı Kuruluş:

Faaliyetleri, raporlayan kuruluşun ülkesi dışındaki başka bir ülkede yürütülen veya yönetilen kontrol edilen kuruluş, iştirak, iş ortaklığı veya birimlerdir.

Yatırım Faaliyetleri:

Uzun vadeli varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir.

Yükümlülükler:

Geçmişteki işlem ve olaylardan doğan ve ödenmesi sonucunda, idarenin ekonomik kaynak ve değerlerinde azalma gerçekleşmesi beklenen, idareye ait mevcut borç ve sorumluluklardır.

Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar

4. Nakit benzeri varlıklar, yatırım veya diğer amaçlar için kullanılmayan, kısa vadeli nakit yükümlülüklerini karşılamak için elde bulundurulmuş varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak nitelendirilebilmesi için, değeri saptanabilen bir nakit miktarına dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin önemsiz seviyede olması gerekmektedir.

5. Kamu idareleri, nakit ve nakit benzeri varlıkların unsurlarını nakit akış tablosunda belirtmeli ve nakit akış tablosundaki tutarların, bilançoda bunlara karşılık gelen kalemlerle mutabakatını göstermelidir.

6. Banka borçlanmaları finansman faaliyetleri olarak değerlendirilir. Ancak bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken limit aşımı, fazla nakit çekimi gibi işlemler, nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturur, nakit ve nakit benzeri varlıkların bir unsurunu teşkil eder.

7. Nakit akışları, nakit veya nakit benzeri varlıkları oluşturan kalemler arasındaki hareketleri dikkate almaz, bu unsurlar nakit yönetiminin bir parçasını oluşturur. Nakit yönetimi, fazla nakdin nakit benzeri araçlarda değerlendirilmesini de içerir.

8. Kamu idarelerinin yatırım araçlarının bir parçası olarak değerlendirilen mali araçların sınıflandırılmasında gerçekleşen değişiklikler gibi, nakit ve nakit benzeri varlıkların unsurlarının belirlenmesine yönelik politikadaki değişikliklerin etkisi, ilgili Devlet Muhasebesi Standardına göre açıklanmalıdır.

Nakit Akışlarının Raporlanması ve Sunulması

9. Kamu idareleri, nakit akışlarını brüt nakit giriş ve çıkışlarına ait ana grupları gösterecek şekilde raporlamalıdır.

10. Nakit akış tablosu aşağıdaki bölümlerden oluşur:

- 1) Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları,
- 2) Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları,
- 3) Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları.

11. Bir kamu idaresi, yatırım, finansman ve esas faaliyetlerinde gerçekleşen nakit akışlarını, en uygun şekilde sunmalıdır. Faaliyet sınıflandırması kullanıcılara, bu faaliyetlerin kamu idaresinin mali durumu üzerindeki etkisi ile nakit ve nakit benzeri varlıkların miktarını değerlendirmeye yönelik bilgi sunmalıdır. Bu bilgi aynı zamanda, faaliyetler arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi için kullanılır.

12. Tek bir işlem, farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışlarını içerebilir. Örneğin, bir kredinin nakit geri ödemesi, hem faiz hem de anapara ödemesini kapsayabilir. Burada faiz esas faaliyet olarak, anapara ise finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır.

Esas Faaliyetler

13. Esas faaliyetlere ilişkin net nakit akışlarının tutarı kamu idaresinin faaliyetini yürütebilme, yükümlülüklerini ödeyebilme ve dış finansman kaynaklarına başvurmaksızın yeni yatırımlar yapabilme kapasitesini yansıtır. Genel yönetime ait konsolide net nakit akışlarının toplam tutarı, esas faaliyetlerin ne kadarlık kısmının vergi, harç ve diğer gelirler yoluyla finanse edildiği konusunda bilgi sağlar.

14. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, esasen kamu idaresinin temel nakit getiren faaliyetlerinden elde edilir. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı örnekleri aşağıdadır:

- 1) Vergi, resim, harç ve cezalardan sağlanan nakit girişleri,
- 2) Sunulan mal ve hizmetlerin ücretlerinden sağlanan nakit girişleri,
- 3) Merkezi yönetim ve diğer kamu kuruluşlarınca yapılanlar da dâhil olmak üzere hibe, transfer, bağış, yardım ve benzeri işlemlerden sağlanan nakit girişleri,

- 4) Lisans, ruhsat, telif hakkı, ücret, komisyon ve benzeri gelirlerden sağlanan nakit girişleri,
 - 5) Diğer kamu idarelerinin faaliyetlerini finanse etmek üzere yapılan nakit ödemeleri (krediler hariç),
 - 6) Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan nakit ödemeleri,
 - 7) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeleri,
 - 8) Sosyal güvenlik kuruluşlarının aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeyle ilgili diğer yükümlülükler,
 - 9) Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit giriş ve çıkışları,
 - 10) Devam etmeyen faaliyetlerle ilgili nakit giriş ve çıkışları,
 - 11) Yargı kararları neticesinde gerçekleşen nakit giriş ve çıkışları.
15. Kamu idareleri net olarak ayırımını yapamadıkları faaliyetlerini esas faaliyetler kapsamında değerlendirmelidirler.

Yatırım Faaliyetleri

16. Yatırım faaliyetleri, kamu idaresinin gelecekteki ekonomik faydasına katkıda bulunması beklenen varlıklar için nakit çıkışlarının ne ölçüde gerçekleştirildiğini yansıtan faaliyetlerdir. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdadır:

- 1) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların alım ve satımına ilişkin nakit giriş ve çıkışları,
- 2) Başka bir kamu idaresinin özkaynak veya borçlanma araçlarını almak ya da iş ortaklığına katılmak amacıyla gerçekleştirilen nakit ödemeleri,
- 3) Yatırım faaliyetleri ile ilgili olarak üçüncü taraflara verilen avans ve kredilere ilişkin nakit çıkışları ve geri ödenmesinden sağlanan nakit girişleri.

17. Üretim yapan tesisin bir makine ya da teçhizatının satılması işlemleri neticesinde elde edilen hâsılat veya bu tür makine teçhizat alımına yönelik ödemelerin tamamı yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

18. Riskten korunma amacıyla yapılan sözleşmelerde, bu sözleşmeden kaynaklanan nakit akışları, korumaya alınan yatırım işleminin nakit akışlarının sınıflandırıldığı şekilde sınıflandırılır.

Finansman Faaliyetleri

19. Kamu idaresinin net değerinin ve borçlarının büyüklük ve niteliğinde değişikliklere neden olan faaliyetlerdir. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdadır:

- 1) Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri,

- 2) Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,
- 3) Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,
- 4) Türev ürünlere ilişkin nakit giriş/çıkışları (Bunların faizlerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları esas faaliyet kapsamında değerlendirilir).

Yabancı Para Nakit Akışları

20. Yabancı paraya dayalı olarak gerçekleştirilen işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, gerçekleşme tarihindeki kur üzerinden raporlama para birimine çevrilmek suretiyle kaydedilmelidir.

21. Kur değişikliklerinden kaynaklanan gerçekleşmemiş gelir ve giderler nakit akışı değildir. Ancak nakit ve nakit benzeri varlıkların dönem başındaki ve sonundaki mutabakatını sağlamak üzere, kur farklarının yabancı para birimi cinsinden tutulan nakit ve nakit benzeri varlıklar üzerindeki etkisi nakit akış tablolarında raporlanmalıdır.

Faiz ve Temettüleri

22. Alınan faiz ve temettü veya ödenen faizden kaynaklanan nakit akışlarının her biri esas faaliyetler içerisinde ayrı ayrı gösterilmelidir.

23. Bir dönem içerisinde ödenen faiz tutarları, gider yazılması veya aktifleştirilmesi durumuna bakılmaksızın nakit akış tablosunda belirtilmelidir.

Kontrol Edilen Kuruluşlar, İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

24. Kamu idaresi, bir iştirak veya kontrol edilen kuruluşa tahsis edilen veya aktarılan tüm kaynakları, kuruluş ile kendi arasındaki nakit akışlarıyla sınırlı olarak muhasebeleştirilmelidir.

Kontrol Edilen Kuruluşlar ve Diğer Birimlerin Edinimi ve Elden Çıkarılması

25. Kontrol edilen kuruluşların veya diğer birimlerin edinimi ve elden çıkarılmasından kaynaklanan toplam nakit akışları ayrı olarak sunulmalı ve yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılmalıdır.

26. Kamu idareleri, dönem içerisinde kontrol edilen kuruluşların edinimi veya elden çıkarılmasıyla ilgili olarak gerçekleşen işlemleri toplam tutarları itibarıyla belirtmelidir.

27. Kontrol edilen kuruluş veya diğer birimlerin elden çıkarılmasından kaynaklanan nakit akışları, bunların edinimlerinden kaynaklanan nakit akışlarından düşülmemelidir ve diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

Nakit Dışı İşlemler

28. Nakit veya nakit benzeri varlıkların kullanılmasını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri nakit dışı işlemlerdir. Söz konusu işlemler, bu yatırım ve finansman faaliyetleri hakkındaki bilgileri sunacak şekilde mali tablolarda sunulmalıdır.

29. Nakit dışı işlemlere yönelik örnekler aşağıdadır:

- 1) Varlıkların takas, doğrudan ilgili yükümlülüklerin üstlenilmesi veya finansal kiralama yoluyla edinimi,
- 2) Borcun özkaynağa dönüştürülmesi.

Diğer Açıklamalar

30. Kamu idareleri, hesaplarında bulunmakla birlikte hukuken tasarruf imkânı bulunmayan önemli miktardaki nakit ve nakit benzeri varlık tutarlarını mali tabloların notlar bölümünde açıklamalıdır.

31. Kamu idarelerinin mali durumu ve likiditesinin anlaşılması için kullanıcılar tarafından ihtiyaç duyulacak ek bilgiler mali tabloların notlar bölümünde sunulur. Söz konusu notlar aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- 1) Gelecekteki faaliyetler ve sermaye taahhütlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla mevcut bulunan borçlanma imkânları ve varsa bu imkânların kullanılmasına ilişkin sınırlamalar,
- 2) Kullanımı sınırlı olan nakit bakiyelerin tutarı ve içeriği.

32. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Ocak 2007 tarihinde yayımlanan, Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulunun Nakit Akış Tabloları adlı 2 numaralı standardından yararlanılarak hazırlanmıştır.

33. Bu Standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

34. Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

EK

Örnek Nakit Akış Tablosu

Bu ekin amacı standardın uygulanmasını örnekle açıklamak ve anlamlarını açıklığa kavuşturmadır.

Kamu İdaresi–31 Aralık 200(t) tarihi itibarıyla Konsolide Nakit Akış Tablosu (1.000)

	200(t)	200(t-1)
ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>		
Vergiler	X	X
Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri	X	X
Alınan bağış ve yardımlar	X	X
Faiz gelirleri	X	X
Diğer nakit girişleri	X	X
<i>Nakit Çıkışları</i>		
Personel giderleri	(X)	(X)
Sağlık ve sosyal güvenlik giderleri	(X)	(X)
Mal ve hizmet alım giderleri	(X)	(X)
Faiz giderleri	(X)	(X)
Diğer nakit çıkışları	(X)	(X)
Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları	X	X
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>		
Tesis ve ekipmanların satışından kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Menkul kıymet satışından kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	X	X
<i>Nakit Çıkışları</i>		
Tesis ve ekipman alımına yönelik nakit çıkışları	(X)	(X)
Menkul kıymet alımına yönelik nakit çıkışları	(X)	(X)
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları	X	X

FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	X	X
<i>Nakit Çıkışları</i>		
Alınan borçların geri ödenmesinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Dağıtılan temettülerden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları	X	X
Nakit ve nakit ve nakit benzeri varlıklardaki net artış/azalma	X	X
Dönem başındaki nakit ve nakit benzeri varlıklar	X	X
Dönem sonundaki nakit ve nakit benzeri varlıklar	X	X