

DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE KÂR VE KARLILIĞIN ANLAMI

Bekir RAYKARA¹

Maliye Bakanlığı Müh. Gn. Müdürlüğü Daire Bşk,

Not: Bu makale Mali Hukuk Dergisinin Temmuz Ağustos 1994 tarihli 52. sayısında yayınlanmıştır.

I — GİRİŞ

Döner Sermayeli işletmeyi; «Genel bütçeye dahil daire ve katma bütçeli idarelere bağlı ve bu daire ve idarelerin kendilerine kanunla verilen, süreklilik arz eden görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare ilkelerine göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin olarak kurulmuş, ticari, zirai ve sınai müesseselerdir» şeklinde tanımlayabiliriz.

Döner sermayeli işletmeler birer iktisadi işletmedir. Ancak tam bir ticari işletme oldukları söylenemez. Çünkü tanımdan da anlaşılacağı gibi «Döner Sermayeli işletme» esas itibariyle kamu hizmetine bağlı olarak ortaya çıkmıştır, işte bu özellik bu tür işletmelerde «Kâr» ve «Kârlılık» gibi kavramların anlaşılmasında güçlük çıkarmaktadır.

Bu makalede «Döner Sermayeli işletmelerde Kâr ve Kârlılık» kavramlarına açıklık getirmeye çalışacağız. Bunun için önce, genel anlamda kâr, daha sonra da döner sermayeli işletmelerde kâr kavramları açıklandıktan sonra, döner sermayeli işletmelerde kârlılık kavramı üzerinde durulacaktır.

II — GENEL OLARAK «KÂR» KAVRAMI:

T.D.K nün 1988 basımlı Türkçe Sözlüğü kârı : Alışveriş işlerinin sağladığı para kazancı» mecazi olarak da «Yarar,, fayda» olarak açıklamaktadır.

Muhasebe anlamında ise tek bir “kâr” kavramından söz etmek mümkün değildir. Gerçi çok genel olarak Karı; «Belli bir faaliyet neticesinde belli bir dönem sonunda elde edilen her türlü hasılatın bu hasılatın elde edilmesi için yapılan dolaylı dolaysız tüm giderler düşüldükten sonra kalan kısım» şeklinde tanımlamak mümkündür. Ancak bu

¹ Bekir BAYKARA, 1953 UŞAK/Sivaslı doğumludur. 1976 yılında A.Ü. SBF, 1986.yılında A.Ü. Hukuk Fakültesinden mezun olmuştur.

genel tanım ihtiyaca tam cevap veremediğinden kâra ilişkin alt kavramlar türetilmiştir. Bunların başlıcalarını aşağıda açıklamaya çalışacağız.

1 - Gayrisafi (Brüt) Satış Kârı: Safi satış hasılatından satılan malın maliyeti düşüldükten sonra kalan kısımdır.

Safi satış hasılatı, gayrisafi satış hasılatından, satış vergileri, iadeler, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra bulunur.

Satılan malın maliyeti ticari ve sınai işletmeler için farklıdır.

Ticari işletmelerde satılan malın maliyeti (Dönem başı mal mevcudu (+) satın alınan mallar (-) satın alınan malların elde edilmesi için yapılan giderler (-) dönem sonu mal mevcudu) formülü ile bulunabilir.

Sınai işletmelerde satılan malın maliyeti; dönem başı mal mevcudu (+), dönem sonu mal mevcudu (-) olarak dikkate alındıktan sonra, üretimde kullanılan veya üretimle ilgili, hammadde, yardımcı madde dolaysız işçilik, amortisman - kira - enerji - yakıt - su gibi genel imal giderleri, ambalaj giderleri ve genel yönetim giderlerinden üretim bölümlerine verilen payların toplanmasından oluşur.

2 — Faaliyet Kârı : Yukarıda açıklanan “Gayri Safi Satış Kârı” ndan pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel idare giderleri düşüldükten sonra kalan kısımdır.

3 — Faaliyet Dışı Kâr (veya Zarar) : işletmenin asıl faaliyeti dışındaki konularda elde ettiği genellikle arızı kâr (veya zarar) dır. Bunlar, faiz, kira, kur farkından, karşılıklardan, menkul - gayrimenkul satış kârı veya zararı gibi unsurlardır.

4 — Vergiden önceki Kâr : Faaliyet kârına faaliyet dışı karı ekleyip faaliyet dışı zararları düştüktan sonra kalan kısımdır.

5 — Dönem Kârı : Vergiden önceki kârdan ödenecek ve diğer kanuni yükümlülükler çıktıktan sonra kalan kısımdır.

III — DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE KAR

Bir döner sermayeli işletmenin bilanço ve kâr – zarar cetvelinde görülen kârın anlamı nedir?. Bu kâr yukarıda tanımını verdiğimiz beş kâr çeşidinden hangisine girer?. Bunun cevabını vermek için döner sermayeli işletmelerde bilanço ve kâr - zarar cetvellerinin neleri ihtiva ettiğini bilmek gerekir.

Döner sermayeli bir işletmenin bilançosu görünüşte ticari bir işletmenin bilançosundan farklı değildir. Aktifte; kasa, banka, sabit kıymetler, alacaklar, stoklar vd.,

pasifte; sermaye, borçlar, amortisman ve karşılıklar v.d. Ancak gerçekte durum böyle değildir, özellikle üretim ve hizmet işletmeleri için aktifin büyük kısmını oluşturan, arsa, bina, makine ve tesisat bilançoda görülmez. Bunlar genel veya katma bütçe tarafından tahsis edilen sabit kıymetlerdir. Bilançoda sabit kıymet olarak görülen kalemler ise döner sermaye bütçesinden alınan küçük demirbaş ve makinelerdir, örneğin; Sağlık Bakanlığına bağlı 401 adet hastane ve hıfzısıhha enstitüsü döner sermayeli işletmelerinin bilançosunda görülen demirbaş ve bağlı değer tutarı 1992 yılı sonu itibariyle 129,7 milyar liradır. Bu tutarın sadece bir hastaneye (örneğin; Ankara Yüksek İhtisas Hastanesi) ait sabit kıymetlerden bile az olduğu kuşkusuzdur.

Kısaca; döner sermayelerin bilançoları esas itibariyle muhasebe anlamında «Döner Sermaye» yi, yani aktifte döner değerleri, pasifte bunun karşılığı olan sermaye ve kısa vadeli borçları gösterir.

Kullanılan bütün kaynakları göstermeyen döner sermaye bilançoları gibi döner sermayelerin kâr /zarar (veya «Gelir») tabloları bütün giderleri ihtiva etmez. Kâr -zarar tablosunda görülen giderler esas itibariyle 1050 sayılı Kanunun 49 uncu maddesinde belirtilen, hammadde, malzeme, uzman ve işçilik masraflarıdır. Dolayısıyla satılan malın maliyeti içerisinde önemli bir yer tutan amortisman gideri mevcut değildir. Bazı işletmelerde, elektrik, yakıt, su gibi gider unsurları da genel veya katma bütçeden karşılanmaktadır. Genel idare gideri mahiyetindeki memur (idareci, muhasebeci, vs.) maaştan esas itibariyle döner sermayenin bağlı bulunduğu bütçeden karşılanır.

Yukarıda anlatılan ve döner sermayeli işletmelerin çoğuna uygulanabilecek olan bu maliyeti II. kısımda açıklanan maliyet kavramlarından birine benzetmek mümkün değildir. Kendine özgü bir konumu olan bu maliyete «Döner Sermaye Maliyeti» demek doğru olacaktır.

Döner sermaye kâr - zarar cetvellerinin gider kısmı yukarıda anlatıldığı gibidir. Bu işletmelere ait kâr -zarar cetvellerinin gelir kısmına bakıldığında durumun farklı olduğu görülür. 4 Ağustos 1984 tarihinde yayımlanan Döner Sermayeli işletmeler ihale Yönetmeliğinin 63/2. maddesi «Üretilen mal ve hizmetler maliyet bedelinin altında olmamak kaydıyla kuruluşlar tarafından tespit edilecek ticari usullere göre satılır.» şeklindedir. Görüldüğü gibi bu işletmeler esas itibariyle piyasa fiyatı ile satış yapacaklar ve maliyetin altında mal ve hizmet satamayacaklardır. Maliyet «Döner sermaye maliyeti»

olarak anlaşıldığından, yukarıda açıklandığı gibi «Döner Sermaye Maliyeti» de gerçek maliyet olmadığından bu şarta uyulsa bile, gerçek maliyetin altında satış yapılabileceği açıktır. Ancak gerçekte, döner sermayeli işletmeler genellikle maliyetin (Döner sermaye maliyeti) ve piyasada oluşmuş fiyatın üstünde bir fiyatla mal veya hizmet satmaktadırlar. Piyasada oluşmuş fiyatın üstünde bir fiyatla satış yapmak, ekonomi ve ticaret ilkelerine aykırıdır ve garip, imkansız gelebilir, örneğin bir forma belli' kalite basım işi 100.- lirasına yapılırken bir döner sermaye işletmesi tarafından 120 veya 150, liraya yapılabilir ve müşteri bulur. Bunun nedeni 2886 sayılı Kanunun 71 inci maddesidir. ² Bu maddeye göre, kanun kapsamına giren idarelerin, bu idarelere bağlı döner-sermayeli müesseselerden yaptıktan alımlar Maliye ve Gümrük Bakanlığının uygun görüşü alınarak kıymet takdiri suretiyle yapılır, idareler bu maddeye dayanarak genel ihale usullerinin işlemlerinden ve sorumluluğundan kaçmak için fiyatına bakmadan döner sermayeli işletmelerden alım yapmaktadırlar. Bazı idareler de kendilerine bağlı döner sermayelerin yaşaması veya güçlenmesi için yüksek fiyatla mal ve hizmet almaktadırlar. Döner sermayeli işletmelerin kamu kesimine yaptıkları satışların fiyatları genellikle piyasa fiyatının üstündedir ve tekel olanlarının veya maliyet kaygısı olmayan işletmelerin dışındakilerin satışlarının çoğu kamu kesimindedir. Bu konuda bir kaç örnek aşağıya atanmıştır.

İşletme Adı	Kamu Kesimi Payı (1988)
Başbakanlık Basımevi (Resmi Gazete hariç)	99
Devlet Konukevi	80-85
Köy Hizmetleri ³	90-95
Milli Eğitim Bakanlığı İstanbul Basımevi	100

Yukarıda anlatılan hususlar iş hasılatı, yani faaliyet neticesinde elde edilen hasılatlar için geçerlidir. Döner sermayeli işletmelerden bazılarının hasılatlarının büyük kısmı, esas itibariyle arizi olması gereken faiz, kira ve bağış gelirdir ve arizi değil,

² Bu madde,, tekel durumunda olan (Orman Genel Müdürlüğü Döner Sermaye işletmesi gibi) ve maliyet sorunu olmayan veya tamamen kamu hizmeti gören (Sağlık işletmeleri gibi), işletmeler hariç çoğu işletmenin yaşamasını sağlamaktadır. Bu madde olmasaydı çoğu döner sermaye «Döner Sermaye Maliyeti» ni bile karşılayamaz ve kapanırdı.

³ Bu işletmeler faaliyet hasılatının % 90 ını oluşturan ihalelerinin hemen hemen tamamını kendi bağlı oldukları Katma Bütçeden almaktadır.

devamlıdır. Bunun en belirgin Örnekleri Köy Hizmetleri, Ceza Evleri ile Nüfus ve Vatandaşlık işleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye işletmeleridir.

Bu işletmelerin 1992 yılı sonu itibariyle faaliyet dışı gelirleri aşağıda gösterilmiştir. (Milyon olarak) ,

İşletmenin Adı	Toplam Gelir	Faaliyet Dışı Gelir	Faaliyet Dışı Gelir % si
Ceza ve Tevkifevleri D.S.İ. ^{4 5}	100.928,9	52.498,8	52,9
Köy Hizmetleri Gn. Md. D.S.İ. ⁶	42.824,6	17.272,9	40,1
Nüfus ve Vat. İşl. Gn. Md. D.S.İ.	124	109,2	87

Burada Devlet Hastanelerinin yani Sağlık Kurumları Döner Sermaye işletmelerinin gelir ve giderlerine de kısaca değinmek gerekir. Bu işletmelerde doktor, hemşire, teknisyen ve hastabakıcı ücretlerinin tamamı genel bütçeden karşılanmaktadır. Yakıt, malzeme, ilaç gibi giderlerin de genel bütçeden karşılanamayan kısımları döner sermayeden karşılanmaktadır. Buna karşılık fiyatları da piyasa fiyatından daha düşük olduğu gibi mevzuat gereği bazı hizmetleri de parasız sunmaktadır. Yani bu işletmeler gider ve gelir olarak ayrı bir kategori meydana getirmektedirler.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere döner sermaye giderleri gibi döner sermaye hasılatı (veya geliri) de bilinen hasılattan farklıdır. Benzeri olmayan bu hasılatı da «Döner Sermaye Hasılatı» olarak adlandırmak en doğru yol olacaktır.

Sonuç Olarak: Döner sermaye kârını, yukarıda II. bölümde açıklanan kâr kavramlarından hiç birine benzetmek mümkün değildir. «Döner Sermaye Hasılatı» ndan «Döner Sermaye Malîyeti» çıktıktan sonra kalan Karı gene «Döner Sermaye Karı» olarak adlandırmaktan başka yol yoktur.

IV — DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE KARLILIK :

⁴ Ceza ve Tevkifevleri D.S.İ. 1943 yılında kurulmuştur. Kârını genel bütçeye yatırmaz, sermayesine ekler. Bu nedenle elinde büyük miktarlarda fonlar birikmiştir. Bunları faiz karşılığı bankaya yatırılmaktadır, örneğin 1992 yılı iş hasılatı 100,9 milyar iken sermayesi 255,1 milyar, bankadaki parası ise 1723 milyar liradır..

Bu işletmeler 1993 yılında 524 Sayılı KHK. ile «işletmeler ve İş Yurtlan Kurumu» olmuştur.

⁵ Bu işletmenin faaliyet dışı gelirlerinden birisi de 2548 Sayılı Kanun gereği alınan ve 1978 yılından beri döner sermayeye aktarılan «Cezaevleri Harcı» denilen «Ceza Evleriyle Mahkeme Binaları İnşaatı Karşılığı Alınan Harç» tır. Bu harç döner sermayeye aktarıldığından bu yana kârlar gibi bankada yatmaktadır. Ancak bu para gelir hesabına değil doğrudan sermaye hesabına kaydedilmektedir, iktisadi bir işletme vasfını taşıyan döner sermayeli bir kuruluşun harç gelirinin olması anlaşılabilir bir durumdur.

⁶ Bu döner sermayenin faaliyet dışı geliri faizler ve katma bütçeye ait araçların kirasıdır.

Genel olarak karlılık (veya rantabilite) bir orandır. Belli bir dönemde, (genel olarak bir yıl) elde edilen karın, bu kârın elde edilmesi için kullanılan kaynaklara oranlamasıdır.

Kullanılan kaynaklara göre kârlılık «Öz Sermaye Kârlılığı» ve «Toplama Sermaye Kârlılığı» olarak sınıflandırılabilir.

Yakarıdaki bölümde döner sermayeli işletmelerin bilançolarında yer alan sermayenin; esas itibariyle «Döner Sermaye» yi kapsadığını, sabit kıymetleri içermediğini, belirtmiş ve aynı şekilde Karı oluşturan kalemlerden maliyetin de bütün maliyet unsurlarını kapsamadığını ve kendine özgü bir «Döner Sermaye Maliyeti» olduğunu belirtmiştik. Bu durumda döner sermayeli işletmelerdeki gerek «öz Sermaye Kârlılığı» gerekse «Toplam Sermaye Kârlılığı» kendine özgü bir «Döner Sermaye Kârlılığı» olacaktır.

V— SONUÇ:

Yazımızda açıklamak istediğimiz husus şudur : Döner sermayeli işletmelerde maliyet - hasılat - kâr ve kârlılık bilinen anlamlarından çok farklı, kendine Özgü bir anlam ifade eder. Bu nedenle döner sermayeli işletmelerin muhasebe değerlerine bakarak özel teşebbüs işletmeleri ve Kamu iktisadi Teşebbüsleri ile karşılaştırmalar yapmak doğru değildir. Hatta bu değerlere bakarak döner sermayeli işletmeler arasında bile karşılaştırmalar yapılamaz. Çünkü her birinin genel veya katma bütçeden sağlanan giderleri farklı olduğu gibi, hasılatlarının yapısı da farklıdır.

Bir döner sermayeli işletmenin gerçek kârını ve kârlılığını bilmek için; o işletmeye, bağlı olduğu bütçeden sağlanan, bina, arazi, makine ve tesisatın değeri, bu bütçeden sağlanan personel - yakıt vs. giderleri ve 2886 Sayılı Kanununun 71 inci maddesi ile sağlanan piyasa fiyatının üstünde satış imkanlarının bilinmesi gerekir. Bu hususlar bilinmeden işletmeler arası karşılaştırmalar yapılamayacağı gibi kâr dağıtımı, prim verilmesi gibi hususlara da karar verilemez. Bu durumlar gözetilmeden, çalışanlara Kardan pay vermek genel ve katma bütçeden ek ücret vermek demektir.