

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE GENEL GİDER KAVRAMI, KAPSAMI, ÖNEMİ VE TEKLİFLERE YANSITILMASININ İRDELENMESİ

M. Emin ÖCAL ve Feyzullah KADIRHAN
Ç.Ü., İnşaat Mühendisliği Bölümü, Adana/Türkiye

ÖZET : İnşaat ön keşfi hazırlama aşamasında yapı maliyetini önemli ölçüde etkileyen genel gider kalemlerinin yeterince dikkate alınmaması nedeniyle ön keşif tutarlarının çoğunlukla gerçeği yansıtmadığı yönünde ülkemizde, yaygın bir kanaat vardır. Bu çalışmada, Türk inşaat sektöründe maliyet analizi yapılırken genel giderlerin ne düzeyde ve hangi doğrulukla dikkate alındığının araştırılması hedeflenmiştir. Bu kapsamda önce genel gider kavramı, maliyet yönetiminde genel giderlerin önemi ve konunun Türk muhasebe sisteminde ele alınış şekli incelenmiştir. Sonra da halen inşaat sektöründe faaliyet göstermekte olan yüklenicilere anket uygulanarak konuya yönelik veriler toplanmıştır. Elde edilen verilerin analizi sonucunda, Türk inşaat sektöründe genel giderlerinin maliyetlere yansıtılması konusunda önemli eksikliklerin olduğu yönünde bulgulara ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Genel gider, Maliyet yönetimi, Maliyet tahmini, İnşaat sektörü

THE CONCEPT, SCOPE AND IMPORTANCE OF THE OVERHEADS IN THE CONSTRUCTION SECTOR AND EXAMINING HOW THE OVERHEADS ARE REFLECTED TO THE OFFERS

ABSTRACT : There is a common belief in our country that, the preliminary cost estimation does not generally reflect the reality, since the overhead items which significantly effects the construction costs are not taken into account sufficiently at the stage of preliminary cost estimation of the construction. In this study, it is aimed to determine how the overheads are taken into account and at which accuracy they are considered while making a cost analysis in Turkish construction sector. In this context, firstly the overhead concept, the importance of the overheads in cost management and the handle of this subject in Turkish accounting system are examined. Then, the data is collected through a questionnaire survey which has been practiced with the active contractors in the construction sector. According to the data analysis, the findings reveal significant deficiencies in terms of reflecting overheads on cost items in Turkish construction sector.

Key Words: Overheads, Cost management, Cost Estimate, Construction Sector

1. GİRİŞ

Rekabetin küresel boyuta ulaştığı günümüzde işletmelerin, varlıklarını devam ettirebilmek için yeni üretim ortamıyla uyumlu maliyet yönetim sistemlerini benimsemeleri gerekmektedir. Çünkü ürün kalitesi ile ilgili beklentilerin yükselmesi yanında maliyet girdilerinin düzeyi ve niteliği de değişmiştir. Özellikle bilgisayar teknolojisinde ve otomasyonda ortaya çıkan ilerlemeler ve bunların üretimde kullanılması, teknolojiye bağlı amortisman, enerji, mühendislik ve uzman işçilik gibi maliyetlerin önemini ve ağırlığını artırmıştır. Bunun sonucu olarak üretim maliyetleri içinde genel üretim giderlerinin payı artarken, otomasyonun etkisiyle direkt işçilik maliyetlerinin payı azalmıştır. Hatta birçok sanayi dalında gittikçe daha çok işletmenin direkt işçilik kalemini iptal ederek bu maliyeti dolaylı işçilik olarak genel üretim maliyetlerine dâhil ettiği görülmektedir.

Üretim alanındaki söz konusu gelişmelere bağlı olarak maliyetlerin yapısındaki bu değişim, üretimle direkt işçilik arasındaki bağın hayli zayıflamasına neden olmuştur. Bunun sonucu olarak, geleneksel maliyet muhasebesinin maliyet analizinde hatalara sebep olduğu ve bu yüzden mamul maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmadığı yönünde kuşku artmış ve tartışmalar başlamıştır. Bu tartışmalar tüm işletmelerde girdilerin gruplanması ve bunların maliyet yönetimine yansıtılması konusunda yeni yaklaşımları da beraberinde getirmiştir.

Ülkemizde toplam yatırımların yaklaşık % 50'sini oluşturan inşaat sektörüne 200'den fazla alt sektör girdi sağlamaktadır (8). Dolayısıyla tedarikçi kuruluşlar da dikkate alındığında inşaat sektörünün Gayri Safi Milli Hâsıladaki (GSMH) payı yaklaşık %33 ve istihdama katkısı %12 düzeyindedir. İnşaat sektörü, imalat ve hizmet alanlarını da kapsadığından bu sektörde meydana gelen olumsuzlukların etkisi de yaygın olmaktadır. Ayrıca ortaya çıkan ürünün yüksek maliyetli ve ömrünün uzun olması bakımından yapı üretimi diğer sektörlerden farklılık göstermektedir. Belirtilen nedenlerle sektörde üretim maliyetinin gerçekçi biçimde tahmini, yatırımların öngörülen süre ve maliyetle gerçekleşmesi ve kaynakların etkin biçimde kullanılması açısından büyük önem taşımaktadır.

Ancak, ülkemizde genel olarak yapı üretimine başlanılmadan yapılan fizibilite aşamasında gerçekçi ve ayrıntılı maliyet tahminine yönelik sistematik yaklaşımlar oldukça sınırlıdır. Dolayısıyla inşaat ön keşfi olarak tahmin edilen değerler, genel kabullere dayalı olarak belirlenmekte ve bu nedenle de gerçekleşme düzeyi oldukça düşüktür. Gelenekselleşmiş olan bu davranış şekli, inşaat sürecindeki parasal hareketlerin muhasebeleştirilmesinde de devam etmektedir. Detaylı maliyet analizi ve maliyet yönetimi ile ilgili söz konusu yetersizlikler, inşaat sektöründe parasal kaynak ihtiyacı ve işin süresine yönelik tahminlerde ciddi sapmalara neden olmaktadır. Bu da inşaatların vaktinde tamamlanmamasına ve buna bağlı çeşitli kayıplara neden olmaktadır.

Bu çalışmada, inşaat sektöründe yapı ön keşfinin çıkarılması aşamasında, özellikle genel gider grubunda yer alan maliyet kalemlerinin ne düzeyde dikkate alındığının saptanması amaçlanmıştır. Bu kapsamda önce genel gider kavramı, maliyet yönetiminde genel giderlerin önemi ve konunun Türk muhasebe sisteminde ele alınış şekli incelenmiştir. Sonra da halen inşaat sektöründe faaliyet göstermekte olan yüklenicilere anket uygulanarak konuya yönelik veriler toplanmıştır. Elde edilen verilerin analizi

sonucunda, Türk inşaat sektöründe genel giderlerinin maliyetlere yansıtılması konusunda önemli eksikliklerin olduğu yönünde bulgulara ulaşılmıştır (3).

2. GENEL GİDER KAVRAMI

Üretim ve ticaret işletmelerinde, genel giderler çeşitli ampirik yaklaşımlarla tanımlanmaya ve sınıflandırılmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda genel giderleri, işletmelerde ürün veya hizmetlere doğrudan mal edilemeyen giderler olarak sınıflandırmak mümkündür. Sabit nitelikli olan ve üretim faaliyetine bağlı olarak ortaya çıkan bu giderler, işletmede idari kademelerde çalışan ve esas itibariyle üretim faaliyetleri ile doğrudan ilgisi olmayan bölümlerin personel giderleri, bu bölümde kullanılan demirbaş amortismanları, işletme ile ilgili vergiler, harçlar, aidatlar, hukuki danışmanlık vb. gider türlerinden oluşmaktadır (5).

2.1. Genel Giderlerin Gruplanması

Üretim mühendisliğinde genel giderler, işletmeler için “yönetilebilir” gider kategorisinde olup; gözden geçirilebilir, analiz edilebilir, bütçelendirilebilir ve yöneticiler tarafından tahsis edilebilirler. Dolayısıyla genel giderler yöneticilerin karar ve inisiyatiflerinden etkilenmektedir. Dolayısıyla işletme departmanlarda oluşan performans düşüşlerinden kaynaklanan genel giderler büyük ölçüde kontrol edilebilir gider haline gelebilmektedir. Ancak kontrol edilemeyen genel giderler de mevcuttur ve bu bağlamda genel giderleri kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyenler olarak gruplamak da mümkündür.

Kontrol edilemeyen genel giderler, işletmeye özgü olup çoğunlukla aşağıdaki giderlerden oluşmaktadır:

- Miras vergi giderleri
- Patent giderleri
- Ödendi ve alındılar
- Bölge bayiliği giderleri
- Satışlar ve kazanç vergi giderleri
- Komisyon giderleri
- Niteliksiz borç ve diğer rezerv giderleri
- Sigorta prim giderleri
- Niteliksiz hizmet giderleri

Yukarıda sıralananlar dışındaki gider kategorileri, kontrol edilebilir genel giderler olarak tanımlanmaktadır.

Kontrol edilen veya edilemeyen genel giderler aynı kontrol mekanizmasına tabi değildir. Her ne kadar hepsinde aynı yönetsel kontrol prensipleri uygulansa da bunlar arasında ayırım yapılması ve farklı organizasyon seviyelerinde ele alınmaları maliyet yönetiminde daha sağlıklı sonuç vermektedir.

2.2. Genel Giderlerin Kontrolü

Genel giderlerin hesaplanması, yöneticinin bakış açısından oldukça etkilenmektedir. Bu nedenle genel giderlerin yönetimi işletmeler için özellikli bir konudur.

Üretim departmanının hedefi, mal veya hizmet üretiminde oluşan birim giderlerin azaltılması; satış departmanının çabası ise, satış hacminin büyütülmesi yönündedir.

İdareciler daha fazla mal veya hizmet sunumu ve dolayısıyla daha büyük bütçe elde etmekle ilgilenir. Yöneticiler ise; genel giderlerin kârı azaltan önemli bir etken olduğunun farkındadırlar ve bu giderleri asgariye indirerek daha büyük kârlar elde etme peşindedirler (10).

Şüphesiz genel giderin yönetimi konusunda gösterilen titizliğin, aynı zamanda finansal ve üretim giderleri alanında da gösterilmesi ve kendilerine özgü denetim mekanizmalarının geliştirilmesi gerekir. Bu konularda olumsuz tutumlar ve/veya yetersizlikler işletmeyi dönemsel olarak krizlere sürükleyebilir. İşletme bünyesinde oluşan krizler çoğunlukla genel giderlerin artmasıyla sonuçlanır. Bu yüzden, genel giderlerin kontrolü, satış giderlerinden veya üretimin kontrolünden farklı bir problemdir. Farklı motivasyonlar ve davranışlar gerekmektedir. Dolayısıyla işletmenin kâr yeteneklerinin artırılması için genel gider performanslarının gözetilip denetlenmesi konusunda işletmeye özgü farklı tarz ve standartların oluşturulması gerekmektedir.

Sonuç itibarıyla, işletmelerin üretim hacim ve kapasitelerine göre değişiklik göstermekle birlikte ekonominin bütün dallarındaki aktivitelerin genel giderler ile ilgili sorunları mevcuttur. Bu nedenle işletmelerde maliyet analizi ve yönetiminde genel giderlerin yeri ve öneminin göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

3. ÜLKEMİZDE İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Ülkemizdeki mevcut vergi mevzuatı bakımından çeşitli gruplara ayrılan inşaat işlerinden birisi Özel İnşaat İşleri olarak adlandırılmakta olup bunlar, Yap-sat şeklinde sürdürülen inşaatlardır. Diğer bir grup ise, İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşleri olarak adlandırılan ve bir taahhüt kapsamında sürdürülen inşaat işleridir. Bu her iki grubun da muhasebe uygulamaları açısından çeşitli farklılıklar mevcuttur.

Belli bir sözleşme kapsamında *Yıllara Yaygın İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşleri (YYİÖİ)* şeklinde yapılan inşaat işleri *Hizmet Üretimi* niteliğinde olmaları nedeniyle bu tür işletmeler Hizmet İşletmeleri olarak değerlendirilmektedirler. *Yap/Sat* (YS) şeklinde, bina, konut, işyeri vb. inşaat işi yapan işletmeler ise, Üretim İşletmeleri olarak kabul edilmektedirler. Bu nedenle, YYİÖİ şeklinde yapılan inşaat işleri ile YS şeklinde özel inşaat yapan inşaat işletmelerinin hukuki yapıları, işleyişleri, muhasebe usul ve esasları farklılıklar göstermektedir.

Buna göre; YYİÖİ işleri için Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 42. ve 44. madde kapsamında vergilendirme düzenlemeleri getirilmiştir. YS inşaatlar ise bu kapsamın dışındaki *diğer ticari işletmeler* için geçerli olan vergilendirme yöntemlerine tabi tutulmaktadır. Bu farklılıklar, YYİÖİ ve YS inşaat işlerinin özgün yönleriyle değerlendirilmesini gerektirmektedir (2).

Gelir vergisi yükümlülerince elde edilen inşaat/taahhüt ve onarım işleriyle ilgili kazançlar *ticari kazanç* sayılmıştır. İlgili yasaya göre inşaat kazancı için bittiği yıl mart ayında Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilerek vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisi yükümlülerince elde edilen inşaat/taahhüt ve onarım işleri kazançları (kurum tarafından elde edilen) *kurum kazancı* sayılmıştır. GVK ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) öngörülen yöntemler uyarınca, kurumlar vergisi, inşaatın bittiği yılı izleyen yılın nisan ayında beyan edilmektedir (4).

Yıllara yaygın olmayan inşaat/taahhüt işleri ise, GVK'nın 42. maddesi kapsamında vergilendirilmemektedir. Bu tür işlere özgü özel bir düzenleme getirilmemiş olması

nedeniyle, bu işler diğer ticari kazançlar gibi vergilendirilmemektedir. Aynı şekilde özel inşaat işleri de aynı sebepten dolayı diğer ticari kazançlar gibi vergilendirilmektedir. (1).

Türkiye’de mali kurumlar dışında bilânço esasına göre defter tutmak durumunda olan işletmeler zorunlu olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi(TMS) uygulamaktadırlar. 01.01.1994 tarihinden başlanarak uygulanmakta olan TMS, maliyet hesaplarının kayıt altına alınmasında Eş Zamanlı Kayıt Yönteminin uygulanmasını zorunlu tutmuştur. Bu yöntemle göre inşaat sürecinde yapılan üretim giderlerinin yapıldıkları tarihte (yılsonunu beklemeden) gider yerlerine dağıtılarak, muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. TMS, 7 kodlu maliyet hesaplarını uygulamada esneklik sağlamak üzere Tablo 3.1’de görüldüğü üzere 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre düzenlenmektedir. Bu suretle işletmelere, giderlerin sınıflandırılmasında ve izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için 7/A veya 7/B’nin uygulanması konusunda tercih kolaylığı sağlanmıştır. Ancak, 7/A seçeneği uygulaması *aktif toplam ve net satış hâsılatı toplamının* belli bir büyüklüğü aşması halinde isteğe bağlılık ortadan kalmakta, uygulanması zorunlu tutulmaktadır (7).

Tablo 3.1. 7/A–7/B Seçeneklerinin Temel Farklılıkları

3 Numaralı Tebliğe Göre İlgili Sisteme Tabi Olacak İşletmeler	7/A SİSTEMİ	7/B SİSTEMİ
	Önceki yıl aktif toplamı veya net satışları toplamı belirlenen sınırı aşan üretim ve hizmet işletmeleri	Önceki yıl aktif toplamı veya net satışları toplamı belirlenen sınırı aşmayan üretim ve hizmet ile tüm ticaret işletmeleri
Tahsis Edilen Hesaplar	700 – 789 Arası	790 – 799 Arası
Sistemin Özelliği	Ana hesaplarda giderler, fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Gider türleri ve gider yerleri Tali Hesaplarda veya Yardımcı Defterlerde izlenir.	Ana hesaplarda giderler, tür esasına göre belirlenmiştir. Maliyet dönemleri sonunda bu giderler Gider Tablosu üzerinde fonksiyonel esasa döndürülmektedir.

3.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Genel Gider Kavramı

Genel giderler deyimiyle neyin kastedildiği, ne Gelir Vergisi Kanunu’nda, ne de diğer vergi kanunlarında belirtilmiştir. Yani ülkemizde uygulanan kanunlarda genel giderin tanımı yoktur. GVK’nın 40. maddesinde safi kazancın tespitinde indirilecek giderlere yer verilmiştir. İlgili yasa maddesinin 1. fıkrasında, safi kazancın tespitinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirileceği hükme bağlanmıştır. Ancak, genel giderlerin nelerden ibaret olduğu da yine açıkça belirtilmemiştir. Bu nedenle kanunlarda, genel giderlerin tanımı yerine çerçevesi çizilmiştir. Bu bağlamda;

- Sabit kıymet vasfı taşımayan,
- Maliyet unsuru olmayan (mal veya hizmet üretimi için yapılmış doğrudan gider vasfı taşımamak),
- GVK'nın Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler başlıklı 41. veya KVK'nın Kabul Edilmeyen İndirimler başlıklı 15. maddelerinde sıralanan giderler, genel gider olarak değerlendirilip doğrudan dönem hâsılatından indirilmektedirler.

Vergi Usul Kanunu (VUK) 274. maddesinde, satın alınan ya da imal edilen ürünün maliyet bedelinin nasıl değerlendirileceği hükmedilmiştir. Kanun'un 275. maddesinde de imal edilen ürünün maliyet bedeli aşağıdaki giderlerden oluştuğu belirtilmiştir:

- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse,
- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan malzeme ve hammaddelerin bedeli,
- Ambalajlı olarak piyasaya sürülmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli (9).

Örneğin kira, kiraya konu nesne üretim faaliyetinde kullanılıyorsa (geçici şantiye binası gibi) direkt gider, genel amaçlı kullanılıyorsa (yönetim binası gibi) genel gider olarak dikkate alınmakta; şantiyede makine başında çalışan işçiye ya da üretimle ilgili diğer personele ödenen ücret direkt gider, genel amaca hizmet eden (yönetici, insan kaynakları personeli, muhasebe servisi personeli gibi) personele ödenen ücret genel gider olarak dikkate alınmaktadır. Benzer şekilde, üretimde kullanılan elektrik, su gibi giderler direkt gider, genel amaçlı kullanılan diğer giderler genel gider olarak dikkate alınmaktadır. Bununla birlikte temsil, ağırlama, reklâm, pazarlama gibi bazı harcamalar da genel gider niteliğindedirler. Amortismanlar sabit kıymet, üretimde kullanılıyorsa amortisman giderleri direkt gider, genel amaçlı kullanılıyorsa amortismanları genel gider olarak işlem görmektedir.

3.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Genel Giderlerin Dağıtımı

YYİO işleriyle ilgili GVK'da söz konusu özel düzenleme 43. maddede bu işlere ilişkin Genel Giderler ve Amortismanların neler olduğu belirtilmemiş, bu giderlerin dağıtımına ilişkin ölçütler aşağıdaki şekilde vurgulanmıştır.

"GVK Madde 43; Müşterek Genel Gider ve Amortismanların Dağıtılması: Birden fazla takvim yılına yaygın taahhüt işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır;

1. Yıl içinde birden fazla taahhüt işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel gider, tahsil olunan hakediş bedellerinin birbirine olan nispeti dâhilinde,

2. Yıl içinde tek veya birden fazla taahhüt işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan hakediş bedelleri ile diğer işlere ait satış veya hâsılat tutarlarının birbirine olan nispeti dâhilinde,

3. Birden fazla olan taahhüt işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır."

GVK'nın yukarıdaki düzenlemesinden, dağıtım konu genel giderlerden hangi işe ait olduğu belli olmayan ya da tüm işler için yapılmış olan giderlerin anlaşılması gerekiyor. Eğer bir genel giderin hangi inşaat için yapıldığı belli ise, bu durumda o gider dağıtılmayıp tamamı ilgili olduğu inşaatın maliyetine yüklenmektedir.

İfade edilen nitelikteki giderler dışında inşaat maliyetine doğrudan ya da dolaylı gider olarak yüklenmesi mümkün olmayan giderler de olabilmektedir. Örneğin mütacaat edilmiş ancak alınmamış bir ihaleye hazırlık aşamasında yapılmış bulunan giderler bu grup giderlerdendir. Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir özelge ile söz konusu giderlerin "taahhüt işi maliyetleriyle ilişkilendirilmeden dönem gideri olarak işlem görmesi gerektiği" belirtilmiştir (6).

GVK'nın 43'üncü maddesine göre; "Yıl içinde tek veya birden fazla taahhüt işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması durumunda, her yıla ilişkin Ortak Genel Giderler inşaat işlerine ait tahsil edilen hakediş tutarlarıyla diğer işlere ait satış veya hâsılat tutarlarının kıyaslanmasına göre dağıtılacaktır." Burada taahhüt işlerinde "tahsil edilen hakedişler" ölçütü yerine; diğer işlerde "satış veya hâsılat tutarı" ölçütünün baz alınması gerekmektedir. Ancak avans niteliğindeki tahsilâtların satış sayılmaması ve dağıtımda avansların dikkate alınmaması gerekmektedir.

İnşaatların tamamı için kullanılan ya da hangi inşaatla ne ölçüde kullanıldığı saptanamayan finansman giderleri ortak giderler kapsamında değerlendirilmektedir. İşletme bütünlüğü açısından, yabancı kaynak kullanımı ile ortaya çıkan ortak finansman giderlerinin, GVK'nın 43. maddesi doğrultusunda inşaatlar ve varsa diğer işler arasında maddede belirtilen ölçüler doğrultusunda dağıtılması ve bu yolla inşaatların maliyetine yüklenmesi gerekmektedir. İnşaat dışında, işletmenin genel yönetimi, satış vb. alandaki işçilik giderlerinin inşaatların maliyetine yüklenmeyip ilgili gider yerlerine yüklenmesi gerekmektedir. Örneğin; personel müdürlüğüne ilişkin ücretlerin Genel Yönetim Giderleri hesabında izlenmesi TMS'nin gereğidir.

İnşaat işletmelerinin ürettiği mamul için kullandığı direkt giderlerin yanında oluşan genel giderler ve bunların işletme kazancı ile olan ilişkisi itibarıyla oluşan vergisel boyut yine mevzuat gereği düzenlenmesi gerekmiştir. Bu konuda spesifik olarak genel giderlerin adına düzenlenmiş herhangi bir kanun yoktur. Ancak konunun işletme gelir ve giderleri açısından değerlendirildiği birçok kanun, tebliğ, genelge ve yargı kararı mevcuttur. Kanunlarla değerlendirilen birçok gider sınıfı ilgili kamu kuruluşu tebliğ ve genelgeleriyle spesifikleştirilmiştir. Bütün bunlara rağmen belirsizliğin olduğu durumlarda da yargı kararlarıyla konuya açıklık getirilmiştir.

4. TÜRKİYE'DE İNŞAAT SEKTÖRÜNDE GENEL VE DİREKT GİDER AYRIMI İLE İLGİLİ BİR ARAŞTIRMA

Genel gider kavramı günümüzde fazlasıyla kullanılmakta olduğu halde özellikle inşaat sektöründe maliyet belirlemede yeterince dikkate alınmadığı bilinmekte ancak bunun düzeyinin ne olduğu konusunda somut bilgi bulunmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada, inşaat sektöründe genel giderlerin algılanma şeklini ve düzeyini belirlemeye dönük bilgi toplanması hedeflenmiş ve bu amaçla geliştirilen anket sektör temsilcilerine uygulanmıştır.

Araştırma için oluşturulan ankette, Ek.1 ve Ek.2'de yer alan ve inşaat sektöründe karşılaşılabilecek muhtemel gider kalemlerinden derlenen giderler alfabetik olarak

sıralanmıştır. Ankette, söz konusu giderlerin sayısı 77 kalemle sınırlandırılmıştır. Anketin doldurulması ve değerlendirilebilmesinin kolay olması için, ilgili maliyet kalemlerinin her biri için “genel giderdir”, “doğrudan(direkt) giderdir” ve “dikkate almıyordum” şeklinde üç cevap seçeneği sunulmuştur.

Ankette yer alan işletmeler için;

- Konut
- Su Yapıları (Baraj, kanal, temiz su ve pis su şebeke döşeme, arıtma tesisi vb.)
- Ulaştırma Yapıları (Karayolu, otoyol, köprü, tünel, demir yolu, havaalanı vb.)

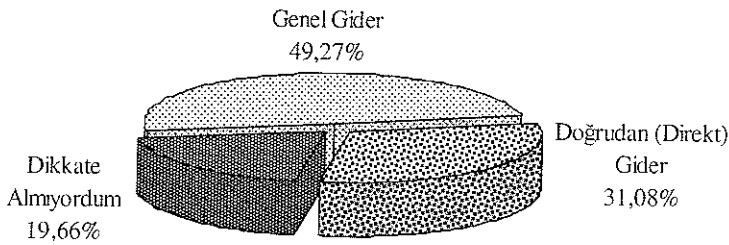
olmak üzere üç faaliyet alanı öngörülmüştür. Dolayısıyla işletmeler hakkında yapılan değerlendirme de bu üç faaliyet alanı için geçerli olmaktadır.

Uygulanan anket sayısını artırmak için, Şirnak Ticaret ve Sanayi Odası ile işbirliği yapılmış ve anketler, inşaat işi yapan işletmelere iletilmek üzere 81 il ve 33 büyük ilçenin ticaret ve sanayi veya ticaret odasına gönderilmiştir. Gönderilen 233 anketten 85 adedinin dönüşü sağlanmıştır. %36,48 düzeyindeki anket dönüş oranı, anket yöntemi açısından yeterli kabul edilip, elde edilen veriler işlenerek analiz edilmiştir (3).

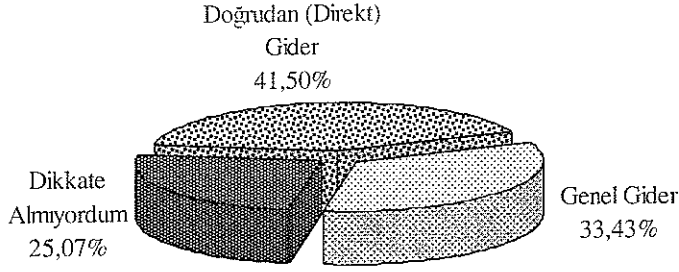
4.1. Bulgular

İnşaat işletmelerine, ankette yer alan gider kalemlerini yapı maliyetine yansıtırlarken hangi gider grubunda değerlendirdikleri sorulmuştur. Anket sonuçları her bir gider kalemleri bağlamında analiz edildiğinde, verilen yanıtların dağılımının Ek 1 ve Ek 2’de görüldüğü gibi olduğu görülmüştür.

Genel ve direkt gider kalemleriyle ilgili yanıtların dağılımlarının ortalaması alınarak da, işletmelerin genel ve direkt giderleri ne düzeyde doğru algılandıklarına yönelik oranlar tespit edilmiştir. Bu oranlara göre, İnşaat işletmelerinin % 49,27’sinin genel gider kalemlerini doğru ayırt ettiği, %31,08’sinin direkt gider olarak adlandırdığı, %19,66’sının ise bu genel gider kalemlerini maliyet hesabında hiç dikkate almadığı anlaşılmıştır (Şekil 4.1). Direkt giderlerle ilgili yanıtlara göre de, inşaat işletmelerinin % 41,50’snini direkt gider kalemlerini doğru tanımladığı, %43,43’ünün genel gider olarak gruplandığı ve %25,07’sinin ise bu genel direkt kalemlerini maliyet hesabında hiç dikkate almadığı anlaşılmıştır (Şekil 4.2).



Şekil 4.1. Ankete katılan inşaat işletmelerinin genel gider maliyet kalemlerine verilen cevapların dağılımı



Şekil 4.2. Ankete katılan inşaat işletmelerinin direkt gider maliyet kalemlerine verilen cevapların dağılımı

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

5.1. Sonuç

Yapı ön keşfinin gerçekçi olarak hesaplanabilmesi için, söz konusu inşaatla ilgili olası giderlerin tamamının dikkate alınmış olması gerekmektedir. Çünkü gerçeği yansıtmayan maliyet tahminleri, işin uygulama aşamasında taraflar arasında anlaşmazlıklara zemin hazırlaması yanında, işin uzamasına ve buna bağlı çok yönlü kayıplara neden olmaktadır. İnşaat sektöründe faaliyet gösteren inşaat işletmelerinin çoğu bireysel teşebbüs niteliğindedir ve istihdam edilen yetişmiş insan kaynağı bakımından yeterli düzeyde değildirler. Bunun doğal sonucu olarak da yapı önkeşifleri bazı yaklaşık kabuller ve geleneksel yöntemlere dayalı olarak belirlenmektedir. Bu konuda sık yapılan önemli hatalardan birisi de, önkeşif hazırlanırken, inşaatla ilgili direkt giderlere yoğunlaşıp, inşaat maliyeti içinde oldukça önemli bir ağırlığa sahip olan genel giderlerin ihmal ediliyor olmasıdır.

Bu çalışma kapsamında uygulanan anket sonuçları, inşaat sektöründe maliyet kalemlerinin analizi ve bunların inşaat maliyetine yansıtılması konusundaki eksikliğin boyutunu ortaya koymaktadır. Örneğin Şekil 4.1 incelendiğinde görüleceği gibi, ankete katılan inşaat işletmeleri maliyet hesaplamalarında genel gider maliyet kalemlerini ancak %49,27 oranında doğru değerlendirdiği görülmektedir. Benzer şekilde direkt gider maliyet kalemlerini ise ancak %41,50 oranında doğru değerlendirildiği görülmektedir (Şekil 4.2).

Şüphesiz daha da vahim olanı, işletmelerin %19,66'sının bazı genel gider kalemlerini, %25,07'sinin ise pek çok doğrudan (direkt) gider maliyet kalemini dikkate almıyor olmalarıdır (Şekil 4.1 ve Şekil 4.2). Çünkü maliyet belirlenirken bu kadar çok gider kaleminin göz ardı edilmesi, inşaat ön keşfinin gerçeği yansıtmaktan uzaklaşarak parasal programda ciddi sapmaları kaçınılmaz hale getirmektedir.

5.2. Öneriler

Bu çalışma sonucunda işletmelerin maliyet belirlemede önemli eksikliklerin bulunduğu anlaşılmıştır. Bu konuda;

1. Örgün eğitim kurumları müfredatlarında yer alan maliyet planlaması konusuna daha fazla yer verilerek gelecekte sektörde yer alacak teknik elemanların daha iyi yetiştirilmesine yardımcı olacağı,
2. Ülkemiz vergi hukukunca düzenlenen maliyet sınıflandırması ile ilgili yeteri detayda mevzuat ve uygulamaların bulunduğu, ancak sektörde yer alan aktörlerin konu ile ilgili bilgilerinin sınırlı olduğu; söz konusu eksikliğin giderilebilmesi için ilgili meslek odalarının üyelerini bilgilendirmesinin faydalı olacağı,
3. İşletmelerin organizasyonları bünyesinde, ülkemizde uygulanan muhasebe ve vergi mevzuatlarıyla uyumlu bir maliyet sistemi ve çağdaş raporlama sisteminin kurulmasının olumlu katkı sağlayacağı kuşkusuzdur.

*İNŞAAT SEKTÖRÜNDE GENEL GİDER KAVRAMI, KAPSAMI, ÖNEMİ
VE TEKLİFLERE YANSITILMASININ İRDELENMESİ*

Ek 1. Ankete katılan inşaat işletmelerinin genel gider maliyet kalemlerine verilen cevapların dağılımı

GENEL GİDER MALİYET KALEMLERİ	DOĞRU	YANLIŞ	
	Genel Giderdir (%)	Doğrudan (Direkt) Giderdir (%)	Dikkate Almıyordum (%)
Aidatlar	65,88	9,41	24,71
Bağış Giderleri	38,82	5,88	55,29
Bakım, Onarım Giderleri	51,76	41,18	7,06
Banka Giderleri	50,59	31,76	17,65
Belediye Harçları	30,59	64,71	4,71
Büro Temizlik Giderleri	72,94	5,88	21,18
Damga Vergisi	38,82	54,12	7,06
Dava, İcra Giderleri	42,35	30,59	27,06
Donanım ve Gayrimenkul Amortismanları	43,53	37,65	18,82
Düşük Değerli Demirbaş Giderleri	51,76	14,12	34,12
Elektrik Giderleri	55,29	42,35	2,35
Emlak Vergisi	50,59	27,06	22,35
Gayrimenkul Kira Giderleri	54,12	34,12	11,76
Gazete, Kitap, Dergi Giderleri	50,59	5,88	43,53
Gecikme ve Tecil Giderleri	22,35	32,94	44,71
Genel Kurul Giderleri	49,41	12,94	37,65
Hamaliye Giderleri	35,29	42,35	22,35
İlan Giderleri	57,65	18,82	23,53
İş Sağlığı ve Güvenliği Giderleri	47,06	42,35	10,59
Kırtasiye Malzemeleri Giderleri	70,59	14,12	15,29
Kurs, Sempozyum, Kongre Giderleri	47,06	12,94	40,00
Misafir Ağırlama Giderleri	58,82	7,06	34,12
Noter Harçları	54,12	41,18	4,71
Meslek Odası Harçları	58,82	21,18	20,00
Personel Taşıma Giderleri	44,71	38,82	16,47
Posta, Kargo Giderleri	57,65	17,65	24,71
Sağlık Tedavi Giderleri	45,88	23,53	30,59
Sağlık, Temizlik Malzemeleri Giderleri	60,00	22,35	17,65
Seyahat Giderleri	51,76	22,35	25,88
Sergi, Fuar Katılım Giderleri	50,59	10,59	37,65
Sigorta Giderleri	37,65	61,18	1,18
Su Giderleri	41,18	55,29	3,53
Şantiyenin Kaldırılması Giderleri	24,71	65,88	9,41
Şehir İçi Ulaşım Giderleri	47,06	27,06	25,88
Taşıt Akaryakıt Giderleri	44,71	52,94	2,35
Taşıt Araçları Amortismanları	50,59	40,00	9,41
Taşıt Bakım, Onarım Giderleri	43,53	52,94	3,53
Taşıt Harçları	64,71	24,71	11,76
Taşıt Kiraları	43,53	43,53	12,94
Telefon, Faks Giderleri	69,41	21,18	9,41
Yemek Giderleri	43,53	43,53	12,94
Genel Ortalama	49,27	31,08	19,66

Ek 2. Ankete katılan inşaat işletmelerinin direkt gider maliyet kalemlerine verilen cevapların dağılımı

DİREKT GİDER MALİYET KALEMLERİ	DOĞRU	YANLIŞ	
	Genel Giderdir (%)	Doğrudan (Direkt) Giderdir (%)	Dikkate Almıyordum (%)
Ambalaj Malzemeleri Giderleri	28,24	34,12	37,65
Bayram Harçlığı	9,41	36,47	54,12
Doğum Yardımı	4,71	31,76	63,53
Factoring Faizleri	35,29	29,41	35,29
Faiz Giderleri	47,06	32,94	20,00
Fason İşçilik Giderleri	50,59	22,35	27,06
Fazla Mesai Ücretleri	47,06	32,94	20,00
Giyim Yardımı	9,41	35,29	55,29
Hediye, Eşantiyon, Promosyon Giderleri	9,41	52,94	37,65
İkramiyeler	27,06	47,06	25,88
İşçilik Giderleri	83,53	15,29	1,18
İş Makineleri Akaryakıt Giderleri	74,12	23,53	2,35
İş Makineleri Amortismanları	58,82	31,76	9,41
Kıdem ve İhbar Tazminatı	31,76	44,71	23,53
Makine Amortismanları	56,47	35,29	8,24
Malzeme Giderleri	74,12	24,71	1,18
Mamul Nakliye Giderleri	69,41	28,24	2,35
Numune Giderleri	45,88	27,06	27,06
Ölüm Giderleri	10,59	32,94	56,47
Patent Ücretleri	18,82	38,82	42,35
Reklam Giderleri	17,65	57,65	24,71
Sosyal Yardımlar	27,06	43,53	29,41
SSK Primi İşveren Payı	72,94	25,88	1,18
Şantiye İçi Eğitim Giderleri	40,00	29,41	30,59
Tanıtım Materyali Giderleri	23,53	40,00	36,47
Taşeron Giderleri	75,29	24,71	0,00
İş Makineleri Kira Giderleri	64,71	31,76	3,53
İş Makineleri Bakım Onarım Giderleri	62,35	32,94	4,71
Tatil Ücretleri	11,76	32,94	55,29
Proje Hazırlama Giderleri	63,53	36,47	0,00
Tercüme Giderleri	22,35	29,41	48,24
Teshir Giderleri	17,65	42,35	40,00
Ücret Giderleri	52,94	37,65	9,41
Yakacak Yardımı	16,47	35,29	48,24
Yapı Denetim Firması ya da Teknik Uygulama Sorumlusu Giderleri	67,06	20,00	12,94
Yardımcı Madde Giderleri	67,06	25,88	7,06
Genel Ortamala	41,50	33,43	25,07

6. KAYNAKLAR

1. Çankaya,İ., “İnşaat Muhasebesi”, Yaklaşım Yay., Ankara, 2000.
2. Gelir Vergisi Kanunu, 193 Sayılı, 1996.
3. Kadirhan,F., “İnşaat Sektöründe Genel Gider Kavramı, Kapsamı, Önemi Ve Tekliflere Yansıtılmasının İrdelenmesi”, Çukurova Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2009.
4. Kurumlar Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı, 1949.
5. Maç,M., “GVK'nın 43. Maddesi Açısından Müşterek Genel Giderleri Kapsamı Ve Finansman Giderlerinin Durumu”, <http://Turmob.Org.Tr/Turmob/Basin/M29.302>. Doc, Nisan, 2002.
6. Maliye Bakanlığı Özelgesi, 12502 Sayılı, 1996.
7. Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliğ, Sıra No: 10, 2000.
8. İntes, “Mart 2005 Raporu”, Türkiye İnşaat Ve Tesisat Müttehhitleri İşveren Sendikası, Ankara, 2005.
9. Vergi Usul Kanunu, 213 Sayılı, 1961.
10. Youngs,A.J., “Overhead Capital”, Edinburg University Pres, October, 1966.

