

İŞLETMELERİN AKTİFLERİNDE YER ALAN DURAN VARLIKLARIN EMSAL BEDELİ ÜZERİNDEN DEĞERLENMESİ

Sakıp ŞEKER *

A- Genel Açıklamalar

Yüksek ve sürekli enflasyon olgusu ülkelerin ticari, iktisadi, sosyal ve siyasi alanında pek çok olumsuzlukların yanında ticari işletmelerin bilançoları üzerinde de önemli problemler yaratmaktadır. Sürekli yüksek enflasyon, önlem alınmadığı takdirde işletmelerin bilançolarının gerçeği yansıtmasını engellemektedir. Gerçeği yansıtmayan mali tablolar, başta haksız vergileme olmak üzere pek çok olumsuzluklara neden olmaktadır.

Bilindiği gibi yüksek enflasyon ortamında mali tabloların gerçek değerlerini yansıtmasını ve işletmeleri fiyat hareketlerinin olumsuz etkilerinden korumayı sağlayan önlemler iki grupta toplanabilir.

- 1- **Genel (köklü) önlemler.**¹ (Enflasyon muhasebesi yöntemleri)
- 2- **Diğer (kısmi) önlemler.** (Hızlandırılmış amortisman yöntemi, amortisman süresinin kısaltılması, reeskont, LIFO yöntemi, yenileme fonu, maliyet artışı fonu, yatırım indiriminde endeksleme, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satış karının vergiden istisna tutulması vb. Bu önlemlere ticari işletme gelirlerini kapsam dışında tutan menkul kıymet gelirlerindeki indirim oranı ile menkul kıymet gelirlerinin beyan dışında tutulması veya yüksek istisna tutarlarını da ekleyebiliriz.)

Ülkemizde, bunlardan ikincisi zaman içinde ilave yöntemlerle desteklenerek öteden beri uygulanmakta, mali tabloların topyekün düzeltilmesini amaçlayan birincisi ise gerekliliği herkes tarafından kabul edildiği halde bugüne kadar yasal bir düzenlemeye kavuşturulamamıştır.

1.1.1997 tarihinde yürürlüğe giren TMS-2 (Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama) Standardı da henüz uygulama imkanı bulamamıştır. SPK tarafından çıkartılan Seri XI, No:20 no'lu Tebliğ ise tekrar ertelenmezse 1.1.2003 tarihinde yürürlüğe girecektir.²

Ülkemizdeki enflasyon artışının ekonomi üzerindeki yıkıcı etkisini, 10'ar yıllık periyotlardaki artışlara bakıldığında görmek mümkündür. Fiyatlar genel seviyesi örneğin 1972-1982 döneminde 21,7 kat arttığı halde 1982-1992 döneminde 45,7 kat; 1992-2002 döneminde 203,3 kat artmıştır.

Bu yazımızda mali tabloların yüksek ve sürekli enflasyon karşısında gerçeği yansitmaktan uzaklaştığı, özellikle sabit yatırım harcamaları yüksek olan işletmelerin **enflasyon vergisi** ödemek zorunda kaldığı ve bu durumun kayıt dışı ekonomiyi beslediği vurgulanarak, bugüne kadar birikmiş olan bu sorunun çözümü konusundaki görüş ve önerilerimize yer verilecektir.

* Yeminli Mali Müşavir

¹ SKP'nın Seri XI, No:20 no'lu Tebliğinde; "yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili hesap dönemi dahil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının hesap dönemi başına göre %10 veya daha fazla bir oranda artması hali, **yüksek enflasyon dönemi** olarak tanımlanmıştır. TMS-2 Standardında ise son üç yıllık kümülatif enflasyon oranının %100 yakın ya da bu oranın üstünde olması yüksek enflasyonun var olduğunu ve finansal tabloların zorunlu olarak düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir. 01.01.1990 tarihinde yürürlüğe giren UMS-29 Standardında da, son üç yıllık kümülatif enflasyon oranının %100 ve üzerinde olması yüksek enflasyon dönemi kabul edilmiştir.

² SPK tarafından yayımlanan "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ" 28 Kasım 2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

B- Yeniden Değerlemenin Tarihçesi

Yüksek enflasyona karşı işletmeleri koruyan en etkili “kısmi önlem” kuşkusuz yeniden değerlendirme yöntemidir. (Burada yeniden değerlendirme dışındaki diğer kısmi önlemlere ilişkin düzenlemeler hakkında açıklama yapılmayacaktır.)

Yeniden değerlendirme kavramı vergi mevzuatımıza yaklaşık 40 yıl önce 2.Dünya Savaşının ve yüksek enflasyonun ekonomimiz üzerindeki olumsuz etkileri dikkate alınarak 1963 yılında Vergi Usul Kanunu’na 205 sayılı Kanunla eklenen geçici 11.madde hükmü ile girmiştir. Ancak, bu hükmün uygulama zamanının ve değer artış oranının belirlenmesi Maliye Bakanlığı’na bırakıldığı için Maliye Bakanlığı vergi kaybı endişesiyle yeniden değerlendirme yapılmasına imkan sağlamamış, geçici 11. maddede 2791 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle 1982 hesap dönemi sonu itibariyle, 1981 yılı dahil önceki yıllarda aktife giren sabit kıymetlerde, geriye doğru her yıl bir katsayı artışı yapılarak 1972 yılı ve önceki yıllarda aktife alınanlarda 11 katsayısı uygulanmak üzere **toptan yeniden değerlendirme** yapılmasına imkan sağlanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile (bilanço usulüne göre defter tutan şahıs işletmeleri ve şahıs şirketleri) **gelir vergisi mükelleflerine değerlemeden önceki değerleri üzerinden**, kurumlar vergisi mükelleflerine ise **değerlemenin yapıldığı hesap dönemini takip eden 1983 hesap döneminden itibaren** amortisman ayırma hakkı tanınmıştır. Diğer bir ifade ile, 31.12.1982 tarihi itibariyle 1981 ve önceki yıllar için 2 ila 11 katsayıları uygulanarak yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda kurumlar vergisi mükellefleri değerlendirme yapıldığı 1983 yılında amortisman ayırabilmiş, gelir vergisi mükelleflerine ise değerlendirilmiş değerler üzerinden amortisman ayırma hakkı verilmediği için, sadece bilanço aktif ve pasif kalemleri **“büyütülmüş”** diğer bir ifade ile bilançolar güzelleştirilmiştir. 3094 sayılı Kanun değişikliği ile 1984 yılından itibaren her yıl Maliye Bakanlığı’na belirlenecek yeniden değerlendirme oranı uygulanarak yeniden değerlendirme yapma olanağı sağlanmıştır. 1987 yılından itibaren yeniden değerlemede DİE’nce yayımlanan Toptan Eşya Fiyatları Genel İndeksinde meydana gelen ortalama fiyat artışı oranı uygulanmaktadır. Daha önce yeniden değerlendirme oranı TEFE oranı %10 indirilerek tespit edilmekteydi. Gayrimenkullerde ise halen yürürlükteki hükümden olduğu gibi, vergi kaybı endişesi ile yeniden değerlendirme mantığına aykırı şekilde yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortisman ayırmaktadır.

Hemen belirtelim ki, geçici 11.maddenin uygulanmayan ilk halinde değerlendirme artışından kaynaklanan amortisman giderinin vergi matrahından indirilmesine müsaade edilmediği gibi fonun sermayeye ilavesi de uygun görülmemiştir. Sermayeye ilave edilmesi halinde fonun kazanç ilavesi öngörülmüş, ancak bu taktirde amortisman giderinin kazançtan indirimi kabul edilmiştir.

Enflasyonun geçici olmadığı anlaşılınca kanun tekniği yönünden de geçici 11.madde kalıcı bir hüküm olarak 1.1.1987 tarihinden itibaren 3332 sayılı kanun ile mükerrer 298.maddeye aktarılmıştır.

Yeniden değerlendirme uygulaması başlangıçta gelir vergisi mükelleflerine bir fon avantajı sağlamazken 4008 sayılı Kanunla 1995 yılından itibaren gelir vergisi mükellefleri de değerlendirilmiş değer üzerinden amortisman ayırma hakkına sahip olmuşlar, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle 1.1.1999 tarihinden itibaren “özel maliyet bedelleri” de yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır. Dar mükellefiyete tabi olanlara yeniden değerlendirme yapma hakkı ise 3824 sayılı Kanunla 1992 yılından itibaren sağlanmıştır.

C- Yeniden Değerleme Bilançoları Düzeltmeyi Sağladı Mı?

Enflasyonun yaşanmadığı veya milli gelir artışının fiyatlar genel seviyesindeki artışın üzerinde olduğu, düşük oranlı enflasyon yaşanan ekonomilerde yeniden değerlendirme ihtiyacı ortaya çıkmaz. İşletmelerin aktifinde duran varlıklar hesap grubunda yer alan iktisadi kıymetlerin satın alındığı yılda maliyet bedellerinin tamamen gider yazılmayıp amortisman yoluyla itfa edilmesi, enflasyon ortamında, haksız bir vergilemeye neden olur. Sürekli enflasyon ortamında amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılması, işletmelerin sabit kıymetlerini yenileyecek fon yaratmasına imkan vermez. Bu durum **“enflasyon vergisine”** neden olacağından kayıt dışı ekonominin en önemli nedeni haline gelir.

Ülkemizde sürekli ve yüksek enflasyon yaşanması karşısında mali tabloların bütün kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesi yerine, sadece amortisman tabi bazı iktisadi kıymetlerde enflasyonun etkisinin azaltılmasına yönelik bazı uygulamalar bulunmaktadır. Bunlardan en etkili olanı kuşkusuz maliyet artış fonu ve (yeniden değerlendirme) değer artış fonu uygulamalarıdır. Maliyet artış fonunun ATİK'in satıldığı dönemde enflasyondan kaynaklanan karın vergi dışı tutulmasını sağlamasına rağmen, değer artış fonu aynı zamanda bilanço kalemlerini sürekli cari fiyat üzerinden göstermeyi ve amortisman yoluyla fon yaratmayı amaçlamaktadır.

Uygulanmakta olan yeniden değerlendirme yöntemi bilançolardaki duran varlıkların gerçek değerlerini göstermesini sağlamakta mıdır? Bu soruya çeşitli nedenlerle “evet” demek mümkün değildir.

- Amortisman süresinin geçmişte 4 halen 5 yıl olması (binalarda 50 yıl), duran varlıkların, enflasyondan kaynaklanan artışlarının bilançoya tam olarak yansıtılmasını engellemesi,
- Uygulama süresi içinde bazı kıymetlerin veya mükelleflerin yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulması,
- Finansman gider kısıtlaması yapmamak için bazı mükelleflerin yeniden değerlemeyi tercih etmemesi,
- Yeniden değerlemenin zorunlu olmaması (iktisadi devlet teşekkülleri hariç),
- Çeşitli nedenlerle amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin bilançoya tam olarak yansıtılmaması, (Tarihi maliyetlerin doğru olmaması)
- Gayrimenkullerde amortismanının değerlendirme öncesi değerden (maliyet bedeli) ayrılması nedeniyle fon yaratma özelliğinin bulunmaması,
- Gayrimenkullerin değerinin yeniden değerlendirme oranının altında veya üstünde gerçekleşmesi,

Özetle bugüne kadarki yeniden değerlendirme uygulamalarının işletmeleri enflasyon vergisinden koruduğunu, bilançolarda gösterilen değerlerin cari değerleri gösterdiğini söylemek mümkün değildir.

D- 2001 Yılı Ekonomik Krizinin Bilançolar Üzerindeki İlave Etkileri

Yüksek enflasyona rağmen pek çok işletme ayakta kalmayı ve büyümeyi başarabilmiştir. Bu göreceli başarının altında kayıt dışı ekonomik faaliyetler ile bazı vergi teşvik ve devlet yardımları (sübvansiyon) ile korumaların önemli payı vardır.

Ancak 2001 yılı Şubat krizi bir çok işletmenin kapanmasına veya küçülmesine neden olmuştur. Bu kriz sonunda finansman giderlerinden kaynaklanan önemli kur farkı ve faiz giderleri işletmelerin öz kaynaklarını bilanço üzerinde (-) değere indirmiş ve bu durumdaki şirketlerin Türk Ticaret Kanunu hükümleri karşısında faaliyetlerini sürdürmeleri imkansız hale gelmiştir.

E- Türk Ticaret Kanunu Hükümleri

1- Sermaye Kaybı Nedeniyle İflas Hali

TTK'nun 434/3.maddesine göre şirketin esas sermayesinin 2/3'ünü kaybetmesi halinde anonim şirketler münfesi olurlar. Aynı hüküm limited şirketler için de geçerlidir. Esas sermayeden maksat tescil edilmiş nominal sermayedir.

Anılan Kanununun 324.maddesine göre esas sermayenin yarısının karşılıksız kalması halinde yönetim kurulu derhal toplanarak durumu genel kurula bildirmek zorundadır. Esas sermayenin üçte ikisinin karşılıksız kalması halinde, genel kurul bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile faaliyetin sürdürülmesine karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. Kalan üçte bir sermaye ile faaliyete devam edilmesi kararı alınması halinde sermayenin azaltılması gerektiği konusunda kanunda bir hüküm yoktur. Şirketin birikmiş zararları sermayenin 2/3'ünü aşarsa şirketin faaliyetini sürdürmesi mümkün değildir. Hesaplama sermaye ve kar yedeklerinin de dikkate alınması gerekir. Şirketin aktifleri şirketin borçlarını karşılamaya yetmemesi halinde yönetim kurulunun bu durumu mahkemeye bildirmesi zorunludur. Böyle bir durumda genel kurulun toplantıya çağırılmasına gerek yoktur. Mahkeme bu takdirde şirketin iflasına hükmeder. Ancak, yönetim kurulunun veya alacaklılardan birinin talebi ile şirketin yaşatılması (ıslahı) mümkün ise mahkeme iflas kararını erteleyebilir. Uygulamada yasanın bu hükümlerine yeterince uyulduğu söylenemez.

2- Değerleme Hükümleri

Mali tabloların işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir vermesi için envanter ve bilançonun ticari esaslar (genel kabul görmüş muhasebe kuralları) gereğince eksiksiz, kolay anlaşılır bir şekilde Türk Lirası üzerinden tutulması gerekir.(TTK, 75/1)

TTK'nun 75.maddesine göre, bütün aktifler **en çok** bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün **borsa rayicine** göre, alacaklar ve borçlar **itibari** değerine göre (ihtilafı olanlar hariç) değerlendirilir. (TTK, 75/2,3)

Gayrimenkuller, binalar, enerji santralleri, makineler, nakil vasıtaları, demirbaş ve tesisler, haklar ile hammaddeler, mamuller, ticari mallar **en fazla maliyet bedeli** üzerinden değerlendirilir.(TTK, Md:460,461)

Değerleme hükümleri konusunda esas itibarıyla TTK ile Vergi Usul Kanunu arasında önemli bir farklılık yoktur. Aktif değerleri maliyet bedelinin altında gösterilmesi istisnai bir durum olup, şirketin gelişmesi ve istikrarlı kar dağıtımı için öngörülmüştür. Esas olan maliyet bedelidir. Bunun dışında aktif kıymetlerin maliyet bedelinden daha fazla gösterilebildiği tek durum **aciz halinde** söz konusudur.

Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa yönetim kurulu **aktiflerin satış fiyatları esas** olmak üzere bir ara bilanço tanzim eder. (TTK Md:324) Şirketin esas sermayesinin 2/3'ünü kaybetmesi aciz halinde bulunduğu anlamına gelir.

TTK Kanunu hükümlerine göre mali tabloların hazırlanması ve defterlerin tutulmasında genel kabul görmüş muhasebe kuralları geçerlidir. Bu nedenle aktif kıymetlerin maliyet bedeli üzerinden, borçların ise kayıtlı (itibari) değer üzerinden gösterilmesi esastır. Ancak, şirketin aciz halinde aktiflerin satış fiyatı üzerinden ara bilanço düzenlenmesi yanında, 458.maddeye göre, şirket işlerinin devamlı gelişmesini veyahut mümkün merteye istikrarlı kar payları dağıtılmasını temin bakımından münasip ve faydalı olduğu takdirde, **aktiflerin bilanço günündeki kıymetlerinden daha aşağı** bir kıymetle bilançoya konması şeklinde veya başka suretle **gizli yedek akça** ayrılması caizdir.

Ekonomik kriz nedeniyle meydana gelen aşırı zararlar bazı şirketlerin özkaynaklarını (-) değere düşürmüştür. Bu durumdaki şirketlerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile olan işlemlerini sürdürebilmeleri için 324.maddeye göre aktif kıymetleri satış fiyatı (piyasa fiyatı) üzerinden değerlemek suretiyle bir ara bilanço düzenlemeli ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığına veya ilgili mahkemeye ibraz edilmelidir. **Değer düzeltme niteliğindeki bu işlemler hiçbir suretle yasal defterlere kaydedilmemelidir.**

Örneğin, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı esas sermayesi 1 trilyon, öz kaynakları toplamı (-) 5 trilyon olan bir şirketin sermayesini 3 trilyon liraya çıkarmasına esas sermayesinin 2/3'ünü kaybettiği gerekçesiyle izin vermemektedir. Böyle bir şirketin asgari olarak artırması gereken sermaye tutarı 8 trilyon olmalıdır. Diğer bir ifade ile öz kaynaklar nominal sermayenin (9 trilyon) 1/3'ünün altına düşmemelidir.

F- Aktif Kıymetlerin Satış Fiyatının Tespiti

Zaman zaman işletmenin aktifindeki kayıtlı değeri ile piyasa değeri arasındaki farkın bilançoda **değerleme farkı** olarak sermaye yedekleri hesabında gösterildiği, buna göre bilanço düzenlendiği, hatta bu şekilde hesaplanan fonun "**değer artışı fonu**" olarak sermayeye ilave edilmek istendiği veya dönem karına ilave edilerek bilançonun düzeltilmesi yoluna gidildiği görülmektedir.

Bu suretle hesaplanan değerlendirme farklarının ne Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298.maddesi hükmünde ne de TTK hükümlerinde yeri vardır. Bu nedenle Kanun hükmüne dayanmayan sermaye yedeklerinin fiilen böyle bir yedek olsa dahi sermayeye ilave edilmesi, Hazine lehine olduğu gerekçesiyle kara ilave edilmesi veya zarardan mahsup edilmesi veya **herhangi bir şekilde şirketin defter kayıtlarında gösterilmesi mümkün değildir.**

Satış bedeline göre değerlendirme sadece şirketin öz varlığının esas sermayenin 1/3'ünün altına düşmesi halinde iflas durumunu önlemek bakımından ilgili Mahkemeye veya Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na ibraz etmek amacıyla düzenlenebilir. Değerlemenin gerçeğe uygun olması bakımından mahkemece atanan bilirkişiye yaptırılmasında yarar vardır. TTK'nun 324.maddesinde bilirkişi zorunluluğu yoktur. **Böyle bir durumda sermaye yedekleri arasında gösterilecek tutar, (değerleme farkı) piyasa bedeli ile bilançodaki aktif değer arasındaki fark olmalıdır.** Bilançodaki aktif değer ile satış fiyatı arasındaki olumlu fark ise aktife ilave edilir. Bu suretle düzenlenecek bilanço esas bilanço değil, geçici mahiyette bir **ara bilançodur.** Satış (piyasa) fiyatları esas alınarak yapılacak değerlemede ortaya çıkan değerlendirme artışının (gizli yedeklerin) yeterli olması, yani öz kaynakların nominal sermayenin 1/3'ünün üzerinde olması halinde şirketin faaliyetini sürdürmesi mümkündür.

G- İşletmelerin Aktiflerindeki Gayrimenkullerin Emsal Bedeli İle Değerlenmesine İmkan Sağlanmalıdır.

Bilindiği üzere işletmeye ait olmayan gayrimenkullerin değerinin yükseltilmesi konusunda 4369 sayılı Kanun ile 1998 yılında önemli bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, 30 Eylül 1998 tarihine kadar beyan edilen gayrimenkullerin **emlak vergi değeri**, bu gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde maliyet bedeli olarak kabul edilmektedir.(VUK, Geçici Md:46/1 ve Geçici Md:56/F) Değer yükseltilmesinin iktisadi işletmelere ait gayrimenkulleri kapsamaması **“beyaz sayfa açma”** söylemi ve eşitlik prensibi ile uyumlu olmamıştır. Bu eksiklik, **“Mali Milat”** olarak adlandırılan düzenlemelerin ertelenmesi nedeniyle 1.1.2003 tarihinden itibaren yeni bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç bulunan vergi düzenlemeleri kapsamında giderilmelidir. Yıllarca süren yüksek enflasyon ve ekonomik krizlerin işletmeler üzerinde meydana getirdiği ağır tahribat düzeltilmelidir.³

Hükümetin IMF'ye verdiği taahhütler arasında 1.1.2003 tarihinden itibaren enflasyon muhasebesine (düzeltmesi) geçilmesi de yer almaktadır. Ancak, erken seçim nedeniyle 2002 yılı sonuna kadar söz konusu yasanın çıkartılması zor görülmektedir. Böyle bir yasa çıkartılsa dahi yazımızın yukarıdaki (C) bölümünde belirtilen nedenlerle özellikle işletmelerin aktiflerindeki gayrimenkullerin gerçek değerinin (emsal bedellerinin) bilançoya yansıtılmasında önemli sorunlar yaşanacaktır. Bilançoların enflasyona göre düzeltilmesinin kolay bir iş olmadığı bilinmelidir. Böyle bir yasa çıkarılsa bile gayrimenkul fiyatlarının özelliği nedeniyle artışa esas alınacak TEFE endeksi doğru sonuçların çıkmasını sağlamayabilir.

Benim önerim, çıkarılacak bir yasa ile bir defaya mahsus olmak ve geçmişte yaşanan ağır ekonomik kriz ve enflasyonun etkisini hafifletmek amacıyla, işletmelerin aktiflerindeki bütün gayrimenkullerin piyasa değeri (emsal bedel) üzerinden bilançolarda gösterilmesi sağlanmalıdır. Emsal bedel uygulaması tesis, makine ve taşıtlar ile gayrimaddi haklar için de öngörülebilir. Bu suretle;

³ Hemen belirtelim ki, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan kıymetli madenlerin (altın, platin, gümüş) ve taşlar ile ziynet eşyalarının belli bir vergi ödemek karşılığında kayıtlarına almalarına imkan veren 20.11.1996 gün ve 4213 sayılı “Kıymetli Maden ve Ziynet Eşyası Beyanı Hakkında Kanun”un sadece bunları satanları (kuyumcuları) koruduğu ve bu stok affının eşitlik prensibine aykırı olduğu gerekçesiyle açılan iptal davası Anayasa Mahkemesinin 12.03.1998 gün ve 1998/6 sayılı Kararı ile reddedilmiştir.(21.09.2002 tarihli Resmi Gazete)

- Bilançolar gerçek değerleri gösterecektir.
- Enflasyon (muhasbesi) düzeltilmesi hesaplamasındaki güçlükler ortadan kalkacaktır.
- Aktife kayıtlı söz konusu varlıkların satış işlemleri gerçek değeri ile gösterileceğinden kayıt dışı işlemler azalacak, gayrimenkul fiyatlarında gerçek (emsal) bedel ortaya çıkacaktır.
- Söz konusu kıymet artışlarının amortisman yoluyla itfasına imkan tanınması halinde işletmelere ilave fon sağlanmış olacaktır.

Yukarda önerdiğimiz yöntem genel ekspertiz (genel yeniden değerlendirme) yöntemine benzetilebilir.⁴ Ancak, önerdiğimiz yöntem duran varlıkların dışındaki varlıkların takdir yöntemiyle değil, genel fiyat düzeyi muhasbesi yöntemi esas alınarak Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS-29) ve Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) ilkeleri doğrultusunda düzeltilmesi esasına dayanmaktadır.

Genel enflasyon düzeltilmesine geçilmediği takdirde yeniden değerlendirme yapılan binalarda amortismanın yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden ayrılması sağlanmalıdır. Bu nedenle VUK'nun mükerrer 298.maddesinin 4.bendindeki **“Şu kadar ki, bina, arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulur”** cümlesi kaldırılmalıdır.

Yapılacak düzenleme ile; yeniden değerlendirme sonucunda meydana gelen değer ilgili aktif kıymetin piyasa değerini aşmamalıdır. Bu konuya mutlaka bir çözüm bulunmalıdır. Değerlemeler yargı denetiminde bilirkişi marifetiyle yapılmalıdır. Bu uygulamada yeminli mali müşavirler ve mali müşavirlerden de yararlanılabilir. Bilançoların değer fazlalığı değer düşüklüğünden daha tehlikelidir. Değerlenmiş kayıtlı değerlerin emlak vergi değerini aşmaması bir otokontrol yöntemi olarak kabul edilebilir.⁵ Son söz olarak, enflasyon muhasbesi uygulamasına 2003 yılında mutlaka geçilmelidir. Ancak, bundan önce mali tablolarındaki duran varlıklar hesapları genel bir değerlendirme yöntemiyle güncelleştirilmelidir.

⁴ Nuri Uman “Enflasyon Muhasebesi” Sy:34 Denet Yayıncılık A.Ş. İstanbul-2002

⁵ 2791 Sayılı Kanunla VUK'nun geçici 11.maddesinde yapılan düzenlemede, gayrimenkullerin değerlendirilmiş değerinin emlak vergi değerini aşmaması öngörülmüş, ancak bu hüküm uygulamaya girmeden yasadan çıkartılmıştır.