

## Üç Taraflı Kayıt Yönteminin (Momentum Muhasebesi) Uygulanabilirliği Üzerine Bir Değerlendirme

Bahri Ozan Yaman | ORCID 0000-0002-3078-7620 | bahri.yaman@amasya.edu.tr

Amasya Üniversitesi, Gümüşhacıköy Hasan Duman Meslek Yüksekokulu, Finans, Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Amasya, Türkiye

ROR ID: <https://ror.org/00sbx0y13>

### Öz

İşletmelerin etkin ve verimli olabilmeleri, belirledikleri amaçlara ulaşabilmeleri, büyüebilmeleri en önemlisi de bunu sürdürülebilir hale getirebilmeleri için muhasebe önemli bir fonksiyondur. Muhasebe fonksiyonunda ise en önemli unsur kayıt sistemidir. Geçmişten günümüze muhasebede kayıt yöntemi olarak, tek taraflı kayıt yöntemi ve çift taraflı kayıt yönteminin kullanıldığı bilinmektedir. Ancak son yıllarda çift taraflı kayıt yöntemini bir adım daha öteye taşıyan üç taraflı kayıt yöntemi dillendirilmeye başlanmıştır. Bu yöntemi Japon bilim adamı Yuji Ijiri ilk kez 1982 yılında "Üç Taraflı Kayıt Sistemi ve Gelir Momentumu" adlı eserde ortaya koymuştur. Ijiri, çift taraflı kayıt yönteminin zayıf ve eksik yönlerine vurgu yaparak, bunları giderici üç taraflı kayıt yöntemini geliştirmiş ve daha sonraki yıllarda bu yöntemle ilgili çeşitli eserler de yayımlamıştır. Çalışma da Ijiri tarafından geliştirilen bu yöntemin uygulanabilir olup olmadığının ortaya konması amaçlanmıştır. Bu bağlamda, öncelikle üç taraflı kayıt yönteminin işleyiş felsefesi açıklanmış, geliştirilen örnek bir uygulamadan hareketle muhasebe kayıtları hem çift taraflı kayıt yöntemine hem de üç taraflı kayıt yöntemine göre yapılmış ve her iki kayıt yöntemi karşılaştırılarak, üç taraflı kayıt yönteminin uygulanabilirliği değerlendirilmiştir. Sonuç olarak bu kayıt yönteminin bazı koşulları yerine getirmesi şartıyla uygulanabilir olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuçtan hareketle bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

### Anahtar Kelimeler

Üç Taraflı Kayıt Yöntemi, Momentum Muhasebesi, Çok Boyutlu Muhasebe, Yuji Ijiri

### Atıf Bilgisi

Yaman, Ozan, Bahri. "Üç Taraflı Kayıt Yönteminin (Momentum Muhasebesi) Uygulanabilirliği Üzerine Bir Değerlendirme". Hitit Ekonomi ve Politika Dergisi Cilt No 4/Sayı No 2 (Aralık 2024), 87-106

Geliş Tarihi 16 Kasım 2024

Kabul Tarihi 29 Aralık 2024

Yayın Tarihi 30 Aralık 2024

Değerlendirme İki Dış Hakem / Çift Taraflı Körleme

Etik Beyan

Bu çalışma, 23-25 Mayıs 2024 tarihinde Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi'nde gerçekleştirilen "I. Uluslararası İktisadi ve İdari Çalışmalar Kongresi"nde sözlü olarak sunulan özet bildirinin genişletilmiş halidir. Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur.

Yazar Katkısı	%100
Benzerlik Taraması	Yapıldı - iThenticate
Etik Bildirim	hepdergi@gmail.com
Çıkar Çatışması	Çıkar çatışması beyan edilmemiştir.
Finansman	Bu araştırmayı desteklemek için dış fon kullanılmamıştır.
Telif Hakkı & Lisans	Yazarlar dergide yayınlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmaları CC BY-NC 4.0 lisansı altında yayımlanmaktadır.

## **An Evaluation on The Applicability of Triple-Entry Recording Method (Momentum Accounting)**

Bahri Ozan Yaman | ORCID 0000-0002-3078-7620 | bahri.yaman@amasya.edu.tr

Amasya University, Gümüşhacıköy Hasan Duman Vocational School, Department of Finance,  
Banking and Insurance, Amasya, Türkiye

ROR ID: <https://ror.org/00sbx0y13>

### **Abstract**

This study aims to analyze the economic effects of the social security system in Turkey, especially the relationship between health expenditures and economic growth. Increasing health expenditures in the social security system in Turkey in recent years have raised concerns about the sustainability of the system and necessitated an investigation of its effects on economic growth. In this study, an econometric model testing the relationship between health expenditures and Gross Domestic Product (GDP) is constructed and ARDL cointegration test is applied using Turkish data for the period 1980-2022. The findings reveal that the increase in health expenditures has a positive effect on economic growth in Turkey, but this effect is relatively limited. This suggests that health expenditures contribute to growth by increasing labor productivity and human capital quality, but this contribution is limited. The findings of the study provide important contributions to understanding the effects of the social security system on economic growth and shaping health policies in Turkey.

### **Keywords**

Three-Entry Recording Method, Momentum Accounting, Multi-Dimensional Accounting, Yuji Ijiri

### **Citation**

Yaman, Bahri, Ozan. "An Evaluation On The Applicability Of Triple-Entry Recording Method (Momentum Accounting)". *Hitit Journal of Economics and Politics Volume 4/Issue 2 (December 2024), 87-106*

Date of Submission 16 November 2024

Date of Acceptance 28 December 2024

Date of Publication 30 December 2024

Peer-Review Double anonymized - Two External

Ethical Statement

This study is an expanded version of the abstract presented orally at the "I. International Congress of Economic and Administrative Studies" held at Tokat Gaziosmanpaşa University on 23-25 May 2024. It is declared that scientific and ethical principles have been followed while carrying out and writing this study and that all the sources used have been properly cited.

Author Contribution 100%

Plagiarism Checks Yes - iThenticate

Conflicts of Interest The author(s) has no conflict of interest to declare.

Complaints hepdergi@gmail.com

Grant Support The author(s) acknowledge that they received no external funding in

support of this research.  
Copyright & License Authors publishing with the journal retain the copyright to their work licensed under the **CC BY-NC 4.0**.

## GİRİŞ

Muhasebenin bugüne gelmesinde geçmişten günümüze ekonomik, ticari, dini, hukuki ve bilimsel diğer pek çok gelişme katkıda bulunmuştur. Toplumlar tarih boyunca, kendi toplumsal özelliklerine, ekonomik yapılarına, gereksinimlerine ve sahip oldukları bilgi ve teknolojiye göre muhasebe sistemlerini geliştirmişlerdir. Geliştirilen en önemli muhasebe sistemi ise çift taraflı kayıt yöntemidir ve bugünkü muhasebe uygulamalarının temelini teşkil etmektedir.

Finansal bilgiyi kullananların, yatırımcı oldukları ya da olmayı düşündükleri bir işletme için en önemli gösterge finansal tablolarıdır. Bu finansal tablolar her ne kadar tam ve doğru bir şekilde hazırlanmış olsa da içeriğindeki finansal bilgiler tarihi bilgiler niteliğindedir. Dolayısıyla finansal durum tablosunda yer alan unsurların yani varlıklar ile kaynaklar ve bunların kullanımı belirli bir tarihe ait olduğundan üretilen bilgiler statiktir. Teknolojideki gelişmeler ve ekonomik hayatın çeşitlenmesi bu statik yapıda bir güncelleme ihtiyacını gündeme taşımıştır. Bu soruna çözüm önerisi getiren Japon bilim insanı Yuji Ijiri üç taraflı kayıt yöntemi-momentum muhasebesi teorisini gündeme taşımıştır.

Üç taraflı kayıt yöntemini temel alan momentum muhasebesinde, işletmenin varlıklarındaki pozitif bir değişimin bir gelire bağlı olduğunu, gelirdeki yani momentumdaki değişimler ile bir itki yani hareketin meydana geldiği varsayımı yatmaktadır. Dolayısıyla işletmeler hem değerlerini hem de gelir-gider sonucunda değerlerindeki meydana gelen değişimin muhasebesini kayıt altına alarak iki ayrı düzeyde muhasebe tutmuş olmaktadır. Momentum muhasebesi ile gelir ve giderdeki değişimlerin nedenleri anlaşılmakta, işletmenin momentumu ile bunu sürdürme kapasitesi incelenmektedir. Yine işletmenin mali durumu hakkında günümüzde yönetim muhasebesinde kullanılan pek çok finansal analizinde kapsamlı ve özet olarak bir raporlamaya imkan tanımaktadır.

Literatür incelendiğinde çalışmaların daha çok üç taraflı kayıt yöntemi ile yapılan muhasebe kayıtları üzerine odaklandığı, fakat bu yöntemin geleneksel muhasebeden farkına değinmediği tespit edilmiştir. Bu makalenin bu eksik yönü gidererek bundan sonra yapılacak çalışmalara ön ayak olacağı değerlendirilmektedir. Bu bağlamda çalışmada örnek uygulamadan hareketle muhasebe kayıtları hem üç taraflı kayıt yöntemine hem de geleneksel muhasebe kayıt yöntemine göre yapılmış, bu iki yöntem karşılaştırılarak arasındaki farklar ortaya konmuştur. Buradan hareketle çalışmada, tek taraflı kayıt yöntemi ile çift taraflı kayıt yönteminin geçmişten bugüne gelişimi incelenmiş, daha sonra Ijiri'nin üçlü kayıt yöntemi ve yöntemi geliştirme nedenleri açıklanmış akabinde ise söz konusu yöntem geliştirilen örnek bir uygulama ile somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

### 1. Tek Taraflı Kayıt Sisteminden Çift Taraflı Kayıt Sistemine Geçiş

Hesap tutma ekonomik hayat ile birlikte kendini göstermiş ve ekonomideki gelişmelere paralel olarak da gelişme kaydetmiştir. Geçmişten günümüze ticari hayatın gelişmesiyle birlikte ticari işlemlerin kayda alınmasında farklı kayıt yöntemleri kullanılmıştır. Bu kayıt yöntemleri, tek taraflı kayıt yöntemi, çift taraflı kayıt yöntemi ve son zamanlarda dillendirilmeye başlanan ve bu çalışmanın konusunu oluşturan üç taraflı kayıt yöntemidir. Bu yöntemler aşağıda ana hatlarıyla açıklanmıştır.

#### 1.1. Tek Taraflı Kayıt Sistemi

Eski dönemlerde düzenli bir sistematığe sahip olamayan muhasebe, yalnızca envanter esaslı bir olguyla gelişimini sürdürmüştür. Bu gelişmelerin her

aşamasında muhasebeden faydalanan taraflar kendi ihtiyaçları doğrultusunda teorik felsefeden yola çıkarak kayıt yapma ve akabinde de geleneksel analiz teknikleri doğrultusunda kullanım sağlamışlardır (Kızıl vd, 2015: 73). Geçmişten günümüze ekonomik hayatın her aşamasında muhasebenin olduğu da görülmektedir.

Bu yöneme göre değer yaratan parasal hareketlerin bütünü değil, sadece amaca yönelik kısmı kayıt altına alınmaktadır. Yani kayda alınacak bilgileri, kişilerin veya işletmelerin amaçları doğrultusunda gerçekleştiren bir kayıt yöntemidir. Bu anlamda, yöneme en iyi örnek olarak alacakların, borçların, gelir ve giderlerin takibini gösterebiliriz. Tek taraflı kayıtlamada işletmede meydana gelen alacaklar ve borçlar takip edilirken bunların ikinci bir boyutu olan tahsilatlar ya da ödemeler ayrıca takip edilmemektedir (Örten vd., 2011: 65). Bu durum gelir ve giderler izlenirken de aynıdır. Yani bir gelir tahsil edildiğinde ya da gider ödendiğinde bu işlemlere ait nakit giriş ve çıkışları kaydedilmez. Bir başka deyişle bu yöntem, ticari işlemlerin yalnızca tek tarafı ile ilgilenen bir kayıt yöntemidir ve günümüzde hala geçerliliğini korumaktadır.

### 2.1. Çift Taraflı Kayıt Sistemi

Haçlı Seferleri'nin başlaması, doğudaki zenginliğin ve bilimin Avrupa'ya taşınmasıyla birlikte önemli derecede iktisadi gelişmeler olmuş, bunun akabinde ise sosyal gelişmeler kendini göstermiştir. Bu seferler sayesinde Batı ile Doğu arasındaki iktisadi ilişkiler artmış iki medeniyet arasında ticaretin doğmasına sebep olmuştur. Bu iktisadi ve sosyal etkileşimden özellikle İtalya, İspanya ve Fransa'nın Akdeniz'e kıyısı olan şehirler etkilenmiş ve sonrasında önemli iktisadi gelişmeler meydana gelmiştir (Güvemli, 1995: 129-130). Bilhassa da 13. yüzyılın sonlarında, İtalyan ticaret ve bankacılık şirketleri yerleşik şubeler açarak muhasebe bölümleri kurmuşlar ve muhasebenin gelişmesine ayrıca katkıda bulunmuşlardır (Uçma, 2010: 102). Orta Çağ'da meydana gelen bu gelişmeler çift taraflı kayıt tekniğinin yani bugünkü anlamda muhasebe teorisinin ve uygulamalarının temelini oluşturmuştur.

Çift taraflı kayıt yöntemi özünde varlık, kaynak, gelir, gider ve sonuçla ilgili bilgilerin bir bütün olarak kayda alınması gayesinde olduğundan meydana gelen her parasal olay borç ve alacak biçiminde oluşturulan taraflara kaydedilmektedir (Örten vd., 2011: 66). Bu uygulamanın günümüzde hala geçerliliğini koruyan ve muhasebe de devrim niteliğinde olan borç-alacak şeklinde görülen çift taraflı kaydın oluşumunu desteklediği görülmektedir (Atabey vd, 2018: 21).

Bazılarına göre, çift taraflı kayıt yalnızca borç ve alacakların eşit olduğu bir sistemi ifade eder. Oysaki, bunun yanında gerçek ve nominal hesapların eş zamanlı olarak hem muhasebe sisteminin ilerlemesini hem de işletmenin durumu hakkında raporlar üretebilen koordineli ve içsel olarak tutarlı bir yapı içinde bütünleştirildiği bir kayıt tutma sistemini ifade etmektedir. Bu hesaplamaların sabit periyodik aralıklarla gerçekleştiği varsayılmaktadır. Bu yöntemin varsayımları ise şöyledir (Winjum, 1791: 334-335):

- Tek ölçütün borç ve alacakların eşitliği olduğu ve sürekli dengede olan bir muhasebe sisteminin varlığı,
- İlk sisteme bir sermaye hesabının eklenmesi, sermaye hesabına ek olarak nominal hesapların (gelirler, giderler, girişimler, vb.) kullanılmasıdır. Bu hesaplar sermaye hesapları ile düzensiz bir şekilde kapatılmakta, ancak bu sistemde net gelir periyodik olarak hesaplanmaktadır,

- Nominal hesapların sermaye hesapları ile periyodik olarak kapatılması ve net gelirin yıllık olarak hesaplanmasıdır.

Çift taraflı kayıt yönteminin temel mantığı "varlıklar = kaynaklar" eşitliğine yani temel muhasebe eşitliğine dayanmaktadır. Muhasebede meydana gelen değer hareketleri hesap aracılığı ile takip edilmektedir. Hesaplarda meydana gelen artışlar bir tarafa, azalışlar ise diğer tarafa kaydedilmek suretiyle ticari işlemlerdeki hareketlilik takip edilmektedir.

Çift taraflı kayıt yönteminde borç ve alacak şeklinde iki tarafın olmasının altında yatan gerçek bu yöntemin geliştirildiği zamanlarda negatif sayıların matematikte henüz kullanılmamasından kaynaklandığıdır (Peters ve Emery, 1978: 426).

Yöntem, işletmenin bağımsızlığını yani ayrı bir kişiliği olduğu kavramını içermektedir. İşlemlerin para cinsinden kayda alınması, benzer özelliğe sahip olmayan unsurların para cinsinden karşılaştırılabildiğini de göstermektedir. Bu şekilde finansal işlemlerin para birimi cinsinden kayda alınması sonucuna varılmaktadır. Bu yöntem ayrıca, gider ve öz kaynak hesaplarının kullanımı ile birlikte sermaye hesapları ile gider hesapları arasındaki ayrıma yönelik bir açıklama da getirmektedir (Uçma, 2010: 104).

Çift taraflı kayıt yöntemindeki kar hesapları öz kaynak hesaplarında ortaya çıkan net değişimin de izahını yapmaktadır. Bilanço eşitliği bu ifadeden hareketle sermayedeki değişimin kara eşitlenmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Gelir tablosu hesapları ile sermaye hesaplarının birbirine entegre edilmesi esasına dayanan bu önemli özellik, üç taraflı kaydın mantığını anlamaya yardımcı olmaktadır (Ayanoğlu vd., 2021; 163). Yani üç taraflı kayıt yöntemi yeni bir kayıt yöntemi olarak değil, halihazırdaki çift taraflı kayıt sisteminin, yönetim muhasebesi bilgilerinin entegre edilmesi sonucu kardaki değişimin açıklanması sonucunu doğurmaktadır.

## 2. Üç Taraflı Kayıt Sistemine Geçiş

Momentum muhasebesinin (üç taraflı kayıt) temel düşüncesi fizik biliminden ileri gelmektedir. Newton'un hareket kanunu olan hareket halinde olan bir cisim üzerine bir kuvvet uygulanmazsa hareketi aynı hızda olmaktadır düşüncesinden hareketle İjiri momentum muhasebesindeki momentum kavramını gelir ve giderlerin yavaşlaması ya da hızlanması olarak ele almıştır.

### 2.1. Literatür

Literatürde bu konuyla ilgili çalışmalar bulunmaktadır. Ancak yapılan çalışmalar daha çok üç taraflı kayıt yönteminin işleyişini açıklamaya yöneliktir. Bu çalışma ise yöntemin uygulanmasına yönelik olduğundan literatürde yalnızca uygulama çalışmalarına yer verilmiştir.

Yuji İjiri (1982, 1984, 1986, 1987, 1988, 1989), üç taraflı kayıt yöntemini, muhasebede yeni bir kayıt yöntemi olarak değil, çift taraflı kayıt sisteminin tek taraflı kayıt sisteminin geliştirilmesine benzer bir şekilde üç taraflı kayıt sisteminin de çift taraflı kayıt sistemini reddetmediği hatta daha ileriye götürdüğü bir kayıt yöntemi olduğunu savunmaktadır. Çift taraflı kayıt yöntemi işletmede meydana gelen parasal işlemlerin nasıl ve neden olduğu soruları üzerine odaklanırken; üç taraflı kayıt yöntemi ise bunlara ek olarak parasal işlemlerin ne oranda gerçekleştiğini açıklama güdüsündedir. İşletmelerin varlıklarında meydana gelen hareketin gelir-gider unsuruna bağlı olmasıyla paralel şekilde, momentumda meydana gelen değişimler ise itki tarafından oluşturulmaktadır. İjiri'nin önerdiği bu üçlü kayıt; performans ölçen bir sistemdir. İjiri çalışmalarında, üçlü kayıt sistemini çift taraflı kayıt yöntemine

alternatif olarak değil, yönteminin eksiklerini ve zayıf yönlerini analiz ederek, geleceğe dair stratejilerin meydana getirilmesinde alternatif raporlama olarak görmüştür. Ayrıca, üç taraflı kayıt yönteminin gelişime açık olduğunu ve bundan dolayı gelecek yıllarda çift taraflı kayıt yöntemine alternatif olabileceği sonucuna varmıştır.

Melse (2004), Yuji Ijiri'nin momentum muhasebesi teorisinin düzenli olarak kullanılan performans ölçütlerine ek olarak hangi anlamlı yeni bilgilerin elde edebileceğini; 1987-2002 arasındaki gelir vergisi öncesi kâr (PBİT), vergi sonrası kâr (PAT), öz sermaye getirisi (ROE) ve toplam varlık getirisi (ROTA) oranlarını kullanarak araştırdığı çalışmasında; finansal muhasebe oranlarının zamansal olarak farklı olan verilerden hesaplanmaması gerektiğini ortaya koymuştur. Kullanılan oranların belirli bir zaman periyoduna, örneğin bir yıla, çeyreğe veya aya ait verilerden veya belirli bir zaman noktasında ölçülen verilerden hesaplanması gerektiği, momentum muhasebesi teorisinin üçlü girişi, finansal muhasebe sisteminin iki boyutunu, yeni değer yaratılmasının momentumunu veya değişim oranını yönlendiren güçleri hesaba katmak için üçüncü bir boyuta genişletilebileceği sonucuna varmıştır.

Melse (2008), 2004 yılında aynı firmayı örneklediği çalışmasında; zaman serilerini dört yıl daha uzatmış, firmanın kârlılığının istikrarını daha ayrıntılı olarak araştırmıştır. Sonuç olarak momentum muhasebesi ile performans analizi ve ilgili yeni bilgilerin elde edilebileceğini göstermiştir. ROTA'nın çok farklı bir eğilime sahip olan yılları birbirinden ayırarak, daha bilgilendirici oranlar aramak için momentum muhasebesinin kullanmanın anlamlı olduğunu, net değer momentumunun benzer bir ortak formata sahip olduğu sonucuna varmıştır.

Leal ve Ferreira (2013), Brezilya donanmasının 2005 ve 2009 yılları arasındaki kapsamlı gelir tablosu verilerini kullanarak momentum muhasebesi teorisinin uygulanma olasılığını araştırdıkları çalışmada; kamu muhasebesinin özelliklerine göre gerekli değişiklikler yapılarak, momentum muhasebesinin maliyet ve gider davranışını anında desteklediğini ortaya koymuşlardır. Çalışma, kuruluşun stratejik kararları dâhilinde, analiz biriminin mali tablolarında kaydedilen bilgilerin daha fazla kullanılması olasılığını değerlendirmektedir. Ortaya çıkan sonuçlar, teoriyi çok boyutlu bir bağlamda kullanmanın mümkün olduğunu ortaya koymaktadır.

Hsieh (2013), Ijiri'nin momentum muhasebesi teorisini muhasebedeki değerlendirme ölçümleriyle ilgili sorunlara çözüm arayışıyla yaptığı çalışmasında, yaşanan finansal krizlerin, krizleri önlemede varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesinin şirketler için yeterli bir önlem olup olmayacağı sorununu gerçeğe uygun değer ile değerlemenin yeterli olmadığı durumlarda yapılacak değerlendirme için en uygun aracı momentum muhasebesi olduğunu bir alternatif olarak önermiştir. Yine çalışmada, üç taraflı kayıt yönteminin kullanılması halinde gerçeğe uygun değer ile yapılan muhasebe kayıtlarının benimsenmesine yardımcı olacağı görüşünü savunmaktadır.

Yücenurşen (2020), Ijiri'nin üçlü kayıt yöntemi ve momentum muhasebesi geliştirme nedenlerine değindiği çalışmasında, söz konusu yöntemi geliştirdiği örnek bir uygulamadan hareketle açıklamaya çalışmış ve yönetime yönelik değerlendirmelerde bulunmuştur. Çalışmada, momentum muhasebesinin çift taraflı kayıt yönteminin içerdiği değerleri açıklayabildiğini, bu yöntemin uygulanabilmesi momentum ve itki kavramlarının kapsama alındığı yeni muhasebe kurallarının geliştirilmesi gerekliliği sonucuna varmıştır.

Ayanoğlu vd. (2021), üç taraflı kayıt yöntemini işleyişini açıklamak ve yöntemin



kullanılabilirliğini değerlendirmek amacıyla, kendi geliştirdikleri örnek bir uygulamadan hareketle çok boyutlu muhasebe teorisini uygulamışlardır. Sonuç olarak bu teorinin muhasebenin fizik bakış açısıyla ifadesi olduğuna, yönetsel ihtiyaçlara cevap verdiğine, uygulanması için projelerde etkili olan iç ve dış faktörlerin doğru bir şekilde belirlenmesi gerektiğine ve aynı zamanda uygulayıcının olaylara hakim olan, algı ve duyarlılık düzeyi yüksek olan ve işletmenin iç ve dış dinamiklerini iyi tanınması gerektiğinin önemli olduğu sonucuna varmışlardır.

Öncel (2022), çalışmasında muhasebenin işletme örgütlenmesindeki tarihsel süreç olarak gelişimini ve üç taraflı muhasebe kayıt yönteminin işletmenin örgüt yapısındaki yerini bir örnek uygulamadan hareketle hem kayıt düzeni hem de finansal tablolar ile açıklamıştır. Bu yöntemin kabul görmesiyle birlikte muhasebe örgütlenmesindeki yerinin güçleneceğine vurgu yapmıştır. Yine bu yöntemin şu an için çift taraflı kayıt yönteminin yerine geçemeyeceğini fakat gelir-giderdeki değişimlerin tespit edilerek işletmenin gelecekteki servet yaratma kapasitesinin farkına varılarak işletme yönetimine yardımcı olabilecek bir yönetim muhasebesi tekniği olduğunu tespit etmiştir.

## 2.2. Yuji Ijiri

Muhasebe ve ekonomi profesörü olan Japon bilim insanı Yuji Ijiri, 1935'te Japonya Kobe'de doğmuş ve 2017'de ise Kanada Ohio'da vefat etmiştir. ([https://en.wikipedia.org/wiki/Yuji\\_Ijiri](https://en.wikipedia.org/wiki/Yuji_Ijiri)). Küçük yaşlardan beri matematiğe ilgi duyan Ijiri, ilkokul dördüncü sınıftayken bir matematik profesöründen dersler almış, daha sonraki yıllarda babasının fırıncı dükkanının muhasebe kayıtlarını tutmaya başlamıştır (Yücenürşen, 2020: 1012).

Muhasebecinin iyi bir hukukçu olmasını gerektiğini düşünerek 1954 yılında, hukuk fakültesine girmiş ve 1956 yılındaki mezuniyetinin ardından iki üniversite diplomasına sahip olmuştur. Yine aynı yıllarda henüz yirmi bir yaşındayken yeminli mali müşavir unvanını almıştır (García, 2017: 141-142). 1960 yılında Minnesota Üniversitesi'nde yüksek lisans yapmış ve doktora eğitimi için Carnegie Teknoloji Enstitüsü'ne kaydını yaptırmış ve eğitiminin ardından doktor unvanını almıştır. 1967 yılında ise profesör olmuştur (García, 2017: 143).

Ijiri'nin maliyet ve yönetim muhasebesi alanında birçok eseri bulunmaktadır. Çok boyutlu muhasebe yöntemini ise 1966 yılında yayımladığı "Fiziksel Ölçümler ve Çok Boyutlu Muhasebe" adlı kitabında ortaya koymuştur. Kitabında ekonomik kaynakları sınıflarına ayırarak her bir sınıflama için bir değerlendirme ölçüsü meydana getirmiştir. Ekonomik kaynaklar arasında meydana gelen farkın yani "t" dönemi ile "t-1" dönemindeki ekonomik kaynaklar arasındaki farkın, geliri meydana getirdiği tezini ortaya atmıştır. Daha sonra Varlık-Faaliyet Tablosu'nu da meydana getirmiştir (Ayanaoğlu vd., 2021:162). Bu görüşünden yola çıkarak muhasebede kullanılan bilgilerinin birden fazla amaç için kullanılabileceğini savunmuştur.

1985 yılında Amerika Muhasebeciler Federasyonu başkanlığına seçilen Ijiri, üç taraflı muhasebe fikrini uzun yıllar çalışmış ve 1980'lerden itibaren çeşitli yayınlar yaparak bu konuyu işlemiştir (García, 2017: 143).

## 2.3. Üç Taraflı Kayıt Sistemi

Çift taraflı kayıt sistemine üçüncü tarafın eklenmesiyle oluşturulan üç taraflı kayıt sistemine ilk örnek F.V. Ezersk'in önerdiği "Üçlü Rus Kayıt Sistemi" gösterilmektedir. Bu kayıt sisteminde Ezersky yöneticilere ek bilgi sunmak amacıyla mevcut çift taraflı kayda üçüncü bir sütun açarak üretimle ilgili

hareketlerin izlenmesi önerisinde bulunmuştur. Sistem; üç muhasebe defterinin kullanılması, hesaplara üç bilginin kaydedilmesi ve sadece ana hesabın kullanılması esasına dayanmaktadır. Ancak bu yöntem hiçbir zaman kullanım alanı bulamamıştır (Ayanoğlu vd., 2019: 71).

Ezersk'in üçlü kayıt denemesinden sonra bu defa İjiri üçlü kayıt yöntemini çalışmıştır. Ancak bu teori Ezersk'in teorisinden farklıdır. İjiri, momentum muhasebesinde, geleneksel muhasebede yer almayan işlemlerle ilgili bilgeleri içine aldığı öne sürmektedir. Faiz oranındaki değişimler ve akabinde yatırım yapma kararında yaşanan değişiklikler gibi durumlar momentum muhasebesi içerisinde kaydedilmektedir. Üç taraflı kayıt sistemi çift taraflı kayıt sistemini reddetmemekte aksine çift taraflı kayıt yöntemi ile bağlantılı olarak çalışmaktadır. Bu yöntem çift taraflı kayıt yönteminin değerlerini daha ayrıntılı, daha periyodik kısacası daha sistematik bir şekilde açıklamaktadır (İjiri 1982: 20). Böylece günümüzde var olan yoğun rekabet olgusu içerisinde muhasebe bilgi sisteminden istenen ve karar verme süreçlerinde kullanılan bilgilerinde sistematik olmasına imkan vermektedir.

İjiri, "Momentum Muhasebesi ve Üçlü Kayıt Sistemi" adlı eserinde, çift taraflı kayıt sistemini ve evrimini şöyle açıklamıştır (İjiri, 1989: 19-21).

- Çift taraflı kayıt sisteminin ortaya atıldığı dönemde negatif sayıların olmaması nedeniyle azalış ve artışı göstermek için kullanılan iki sütuna ihtiyaç vardı. Sütunlardan biri artışı, diğeri ise azalışı temsil ediyordu. Böylece hem pozitif sayıların hem de negatif sayıların sisteme eklenmesiyle birlikte tek bir işlemin sonucunda oluşan sermaye hareketleri açıklanabilmekteydi.
- Beli başlı olgular borç ve alacak tarafında kayıt altına alınmaya başlandı. Bu olgular dışında hesaba dahil edilemeyen işlemler ise "artık" hesabı oluşturdu, bu hesap ise zamanla öz kaynak halini aldı.
- O zamanlarda negatif sayılar kullanılmış olsaydı, çift taraflı kayıt yöntemi günümüze kadar değişim gösteremezdi. Dolayısıyla negatif sayıların kullanılmaya başlanmasıyla o günden bugüne geçen zamanda çift taraflı kayıt özelliği yok hükmündedir.
- Negatif sayıların olduğu bir dünyada muhasebe kayıtlarında iki sütuna ihtiyaç yoktur ve dolayısıyla artık değer de oluşmayacaktır.

Dolayısıyla çift yanlı kayıt yönteminin ortaya çıkardığı değer hesaplarına ilave olarak sonuç hesaplarının kullanımı, yani değerler ikiliği oluşmaktadır. Çift yanlı kayıt yöntemi bunu baz alacak biçimde işler ve bu yöntemle üçüncü bir tarafında eklenmesiyle birlikte üç taraflı kayıt yöntemine ulaşmada temel varsayım olmaktadır. Bunun sebebi ise bu şekilde işleyen çift yanlı kayıt yöntemi, nasıl tek yanlı kayıt yönteminden çift yanlı kayıt yöntemine geçişi yani değer hesaplarına ilave olarak sermaye hesaplarının da kayıt yöntemi içerisinde yer bulmasına sebep oluyorsa, işletme için de sermaye hesaplarına ilave olacak şekilde sermaye hesaplarının sebep olduğu gelişim ile aynı bir gelişim sergileyerek değer hesapları ile sermaye hesapları arasındaki ilişki ile bir araya gelecek ve sonuç olarak üçüncü bir tarafı da eklememize yol açacaktır.

Üç taraflı kayıt yöntemi, karar almada yönetimin gerek duyduğu bilgeleri halihazırdaki duruma göre çok daha güvenli hale getirmektedir. Bu yöntemin ana fikrinde, bir işletmedeki gelirlerin dönemler arasında oluşan farklılıklara göre değil seviyelerine göre değerlendirilme fikri yatmaktadır. Bunu ise finansal anlamda açıklamak gerekirse otomobil kullanmaya benzetebiliriz. Şöyle ki momentum muhasebesiyle otomobil ile şimdiye kadar gidilen mesafe ölçülmez,

bunun yerine otomobilin hızının ölçülmesi amaçlanmaktadır. Şimdiye kadar gidilen mesafe ise zaten genel muhasebe tarafından ölçülmektedir. Sonuç olarak momentum muhasebesi, bir dönem içerisinde meydana gelen momentum ile yönetimin performansına bağlı olarak meydana gelen yeni momentumu ölçmektedir.

Momentum muhasebesinin üç temel varsayımı bulunmaktadır. Bunlar (Ijiri, 1982: 21);

1- Gelirlerin ve giderlerin bir işletmede sürekli olarak meydana geldiği kabul edilmektedir. Bunlara örnek olarak ticari faaliyetler, ücret ödemeleri, vergi vb. faaliyetler sonucunda oluşmuş gelir ve giderler gösterilebilir. Ayrıca bu gelir ve giderlerin sürekli ve düzenli olduğu da varsayılmaktadır.

2- Bu yöntem, kesinlikle çift taraflı kayıt yöntemine alternatif bir yöntem değildir, aksine çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkardığı eksik ve zayıf yönleri esas alarak halihazırdaki durumu analiz etmekte ve geleceğe dair hedefleri ortaya koymaktadır.

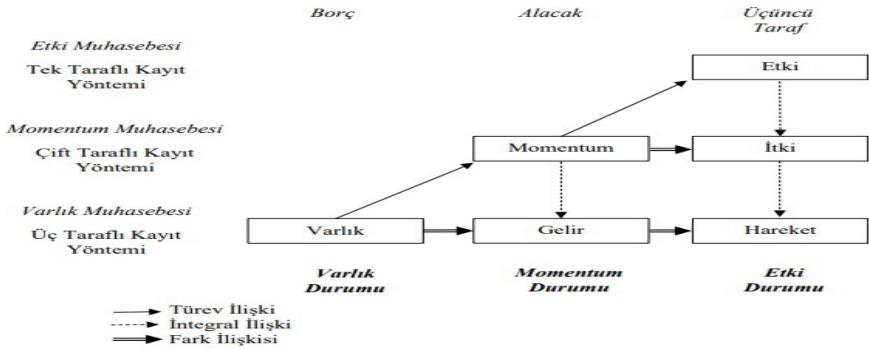
3- Performans bazlı bir ölçüm yöntemi önermekte, böylece gelirlerin ve giderlerin raporlanmasını ve akabinde de işletmenin mevcuttaki varlık/kaynak değişiminin sonuçlarına yoğunlaşmaktadır.

Ticari hayatta vergi, personele yapılan ödemeler, faaliyet kaynaklı ödemeler ya da tahsilat gibi gelir ve giderler düzenli bir şekilde olmaktadır, yani tekerrür durumundadır. Dolayısıyla, işletmelerde meydana gelen gelir ve gider unsurlarının neredeyse tamamı tekrarlayan faaliyetlerden oluşmaktadır.

Ijiri, muhasebe hesapları arasında var olan boyutsal ilişkiyi açıklayabilmek için Newton'un hareket yasalarından ilham almıştır. Söz konusu yasa, cisimlerin herhangi bir sürtünme olmadan vektörel hızları cismin hızının ve kütesinin bir sonucu olduğunu ifade etmektedir. Ijiri'de bu yasadaki hareketle net varlıkları yani serveti, yeni varlık yaratmada belirli bir hıza ya da bir ivmeye sahip mikroekonomik cisim şeklinde tanımlamıştır. Dolayısıyla karlı işletmelerin süreklilik düzeyine varabileceklerini varsaymıştır. Yeni bir zenginliğin devam edebilmesi için bu mevcut ivmeyi aşabilecek karşıt güçlerin gücüne bağlı olarak işletmede ulaşılan seviyenin devamının olması beklenmektedir (Melse, 2004: 32). İşte Ijiri, bu ivmenin ortaya çıkarılmasını ve sürdürülebilmesini ölçebilmek için muhasebe ölçümlerini üç boyutlu olarak yönetmeyi önermiştir.

Momentum muhasebesinin temelleri birikmiş net gelir kavramına dayanmaktadır. Zaman geçtikçe, net gelir momentum adı verilen belirli bir orana ulaşır ve bu birikim değişiminden sorumlu olan güçlerin zaman içindeki etkisine maruz kalmakta, buna ise "ivme" denmektedir ve yönetim tarafından tetiklenen "eylem"e neden olmaktadır. Momentum, yönetiminin sorumluluğu servetin değişim oranlarının izlemesi, bunu tamamlayan kuvvet yönetimi ile momentumu değiştiren iç ve dış kuvvetlere odaklanarak stratejik planlama ile ilgili konularla ilgilenmektedir (Leal ve Ferreira, 2013: 1391).

Bu anlatılanlardan yola çıkarak Ijiri'nin (1986: 749) üç taraflı kayıt yönteminin genel çerçevesi aşağıdaki Şekil 1'deki gibidir.



Şekil incelendiğinde; şeklin en alt satırı varlık muhasebesi olarak tanımlanmıştır. Borç sütununda ise varlık hesaplarında meydana gelen artışlar artı, kaynak hesaplarındaki azalışlar ise eksi olarak kaydedilmekte ve sonuç olarak iki unsur arasındaki fark ise varlık durumunu göstermektedir. Gelir ve giderler ise alacak sütununda takip edilmekte ve aralarındaki fark ise kar/zarar durumunu yani momentumu göstermektedir. Üçüncü taraf ise bu iki tarafta değişime neden olan hareketler ile açıklamaktadır ki bu da etki durumunu göstermektedir. İkinci satır momentum muhasebesi olarak tanımlanmaktadır. Burada momentum, hareketi yani geliri ve gideri ölçmektedir. Buradaki itki ise gelir ve gider tutarları arasındaki değişikliklerdir. En üst satır ise etki (kuvvet) muhasebesi olarak açıklanmaktadır. Dolayısıyla net varlıklarda meydana gelen değişimin, zaman içerisinde meydana gelen değişime bölümü şeklinde ifade edilmektedir.

Önceki kısımlarda açıklandığı üzere üç taraflı kayıt yöntemi, çift taraflı kayıt yönteminin işleme mantığına üçüncü bir tarafın eklenmesi suretiyle işletmede meydana gelen değer hareketlerinin izlenmesine odaklanmaktadır. Daha çok yönetim muhasebesi alanında karar alıcıların kararlarını almadan önce projeleri için beklenen karı elde edemeyeceklerini görmelerini sağlamaktadır.

Konunun somutlaştırılarak daha iyi anlaşılabilmesi için örnek bir uygulama geliştirilmiştir.<sup>1</sup>

Bir işletme 01.05.2024 tarihinde 1.500.000 TL değerinde nakit sermaye ile kurulmuştur. İşletme bu para ile bina satın almış ve aylık 20.000 TL'den kiraya vermiştir. Söz konusu binanın aylık amortisman gideri 3.000 TL, binaya ait diğer giderler ise 1.500 TL'dir (Tüm vergiler ihmal edilmiştir).

Bir ay sonra aşağıda yer alan iki farklı senaryo söz konusu olacaktır.

**Senaryo 1:** İşletme Haziran ayında bu defa piyasa değeri 1.600.000 TL olan bir bina daha satın almış ve bedelini peşin olarak ödemiştir. Bu binayı 22.000 TL'den kiraya vermiş, binanın aylık amortisman gideri ise 3.200 TL'dir. Diğer giderler ise 1.600 TL'dir.

**Senaryo 2:** Mayıs ayında kiraya verilen binanın kira sözleşmesi feshedilmiş ve net değer üzerinden satılmıştır. Elde edilen satış tutarı aylık % 4'ten vadeli mevduat hesabına yatırılmıştır ve ay sonunda 60.000 TL faiz geliri elde

<sup>1</sup>Bu örnek uygulama İjiri (1986-1987) ve Öncel (2022) yararlanılarak geliştirilmiştir.

edilmiştir. Verilenlere göre;

**Senaryo 1:** Yukarıdaki verilenlerden hareketle 01.05.2024 tarihi ile (1) nolu senaryo için hesaplamalar şöyle olacaktır.

	<u>Mayıs</u>	<u>Haziran</u>
Brüt Kira geliri	20.000	42.000
Amortisman	(3.000)	(6.200)
Diğer giderler	(1.500)	(3.100)
<b><u>net momentum</u></b>	<b><u>15.500</u></b>	<b><u>32.700</u></b>

Elde edilen gelirler binaların faydalı ömürleri boyunca devam edecektir. Gelirlerde ve giderlerde meydana gelecek olan azalma veya artma sebebine göre kayıt altına alınacaktır ki momentum muhasebesi de zaten burada devreye girmektedir. Yukarıda yer alan örnek uygulamalar senaryolarıyla birlikte hem geleneksel muhasebe kayıtlarına göre hem de üç taraflı kayıt (momentum muhasebesi) yöntemine göre aşağıda yer almaktadır.

#### **Geleneksel muhasebe kayıtları:**

Bu olay geleneksel muhasebe açısından muhasebeleştirilecek olursa; işletmenin kuruluş, binalardan alınan kira bedeli, amortisman ve diğer giderler için mayıs ayında yapılacak kayıtlar aşağıda yer almaktadır.

#### **İşletmenin kuruluş kaydı**

KASA	1.500.000	
SERMAYE		1.500.000

#### **Bina satın alım kaydı**

BİNALAR	1.500.000	
KASA		1.500.000

#### **Faaliyet gideri kaydı**

FAALİYET GİDERLERİ	4.500	
KASA		1.500
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		3.000

Yukarıdaki kayıtlarda bina bedeli ile diğer giderlerin peşin ödendiği varsayılmıştır.

Mayıs ayı sonunda bina kira bedeli peşin olarak tahsil edildiği varsayımı altında aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

### Bina kirasından elde edilen gelirin kaydı

KASA	20.000	
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		20.000

Haziran ayında ise Mayıs ayında ilk bina için yapılan kayıtlar tekrar yapılacaktır. Senaryo (1) durumunda Haziran ayında kiraya verilen ikinci bina için Haziran ayı kayıtlar ise aşağıda yer almaktadır.

### Faaliyet giderleri kaydı

FAALİYET GİDERLERİ	9.300	
KASA		3.100
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		6.200

Yukarıdaki kayıta yine diğer giderlerin peşin ödendiği varsayılmıştır.

### Kira tahsil kaydı

KASA	42.000	
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		42.000

### Momentum muhasebesi kayıtları:

Bu işlemlerin sonuçlarına momentum muhasebesi mantığı ile bakıldığında, yalnızca kira gelirinin yönetimin performansına bağlı olduğu ortaya çıkacaktır. Şöyle ki söz konusu binaların kira gelirleri momentumdur ve ortakların işletmeye olan katkısıdır. Dolayısıyla momentum muhasebesi kayıt yönteminde bu senaryodaki durumlar geleneksel muhasebeden farklı bir şekilde cereyan edecektir. Mayıs ayında kiralama faaliyetinden 15.500 TL net gelir elde edilecektir ve sermaye ile ilişkilendirilerek kayıtlara alınacaktır. Buradaki önemli nokta gelirlerde ve giderlerde her ne kadar artış ya da azalış olsa da söz konusu bu gelir ve giderlerin binanın faydalı ömrü boyunca devam edeceğidir. Burada gelir-giderdeki hızlanma (artış) ve yavaşlamalar (azalma) yani itkiler nedenlerine göre kayıt altına alınacaktır.

Buna göre mayıs ayında 15.500 TL net gelir elde edilmiştir. Bu kira geliri sermaye kazancı olmakta ve momentum muhasebesinin kendine has kayıt yöntemi ve hesaplarıyla şöyle bir kayıt yapılacaktır.

### Kira geliri kaydı

SERMAYE KATKISI	15.500 TL/ay	
KİRA GELİRİ		15.500 TL/ay

Haziran ayında ise işletmenin Mayıs ayı faaliyetleri aynen devam etmekle birlikte Haziran ayında işletme diğer binasını 22.000 TL'den kiraya vermiş ve net 17.200 TL gelir elde etmiştir. Söz konusu gelir bina kirası nedeniyle elde edildiği için "Bina Yönetimi" ile ilişkilendirilecektir. Haziran ayına ait kayıt ise şöyle olacaktır.

### Kira net geliri kaydı

BİNA YÖNETİMİ	17.200 TL/ay	
SERMAYE KATKISI	15.500 TL/ay	
KİRA GELİRİ		32.700 TL/ay

Momentum muhasebesinde geçerli olan finansal tablolar momentum ve itki tablolarıdır. Burada momentum tablosu gelir ve giderlerin hangi faaliyetlerden oluştuğunu gösterdiği çift taraflı kayıt yönteminin gelir tablosuna karşılık gelmektedir. İtki tablosu ise varlık ve kaynakların hangi gelir ve giderler unsurlarından meydana geldiğini açıklamaktadır. Fakat bu itki tablosu çift taraflı kayıt yönteminde kullanılan bilançoya karşılık gelmemektedir. Çünkü momentum muhasebesi kayıt yöntemi düzenli gelir ve gider oluşumu ile artış ve azalışı yani itkiyi dikkate almakta, işletmelerin anlık durumlarını dikkate almamaktadır.

İşletmenin momentum muhasebesine göre Haziran ayı sonundaki finansal tabloları ise aşağıda verilmiştir.

Momentum Tablosu	İtki Tablosu
Kira Geliri 48.200 TL/ay	Sermaye Katkısı 31.000 TL/ay
<b>Net Momentum 48.200 TL/ay</b>	Bina Yönetimi 17.200 TL/ay
	<b>Net İtki 48.200 TL/ay</b>

Bu tablonun anlamı şudur: İşletmenin iki ayda elde ettiği 48.200 TL'lik kira gelirinin 31.000 TL'sini sermaye unsurlarından, kalan 17.200 TL'yi ise yönetimin performansı olarak kaynakların farklı kullanılmasından meydana gelmiştir.

**Senaryo 2:** Mayıs ayında herhangi bir değişiklik yoktur, ancak Haziran ayına ait bilgiler ise aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

	<b><u>Mayıs</u></b>	<b><u>Haziran</u></b>
Brüt Kira geliri	20.000	22.000
Faiz Getirisi	-	60.000
Amortisman	(3.000)	(3.200)
Diğer giderler	(1.500)	(1.600)
<b><u>net momentum</u></b>	<b><u>15.500</u></b>	<b><u>77.200</u></b>

Bu senaryoya göre Haziran ayında elde edilen gelirin niteliği değişiklik göstermiştir. Buna göre söz konusu senaryonun geleneksel muhasebe ile momentum muhasebesi kayıtları aşağıda yer almaktadır.

#### **Geleneksel Muhasebe kayıtları:**

Senaryo (2)'deki Haziran ayına ait bina kira kaydı Mayıs ayı kayıtları ile aynıdır. Farklılık ilk binanın satılması ve elde edilen tutar ile faiz yatırımı yapılmasıdır. Bu işleme ait kayıtlar ise aşağıda yer almaktadır.

#### **Binanın satış işlemleri kaydı**

KASA	1.497.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR <sup>2</sup>	3.000	
BİNALAR		1.500.000

#### **Faize yatırılan paradan elde edilen gelirin kaydı**

BANKALAR	60.000	
FAİZ GELİRLERİ		60.000

#### **Momentum muhasebesine göre kayıtlar:**

İkinci senaryoda Haziran ayında ilk binaya ait kira sözleşmesi feshedilmiş, bina satılmış ve elde edilen para faize yatırılmıştır. Bu işlemle birlikte kira geliri yerine faiz geliri elde edilmesiyle birlikte elde edilen gelirin niteliğinde ve tutarında bir değişme meydana gelmiştir. İşte bu tutardaki değişim yönetimin performansına bağlı olarak gelişmiş, işletmede bir momentum meydana gelmiş, bununda kayda alınması gerekmektedir. Bu bilgilerden hareketle bu işleme ait kayıt aşağıda verilmiştir.

#### **Kira gelirinin faiz gelirine dönüşmesi kaydı**

KİRA GELİRİ	15.500 TL/ay	
FAİZ GELİRİ		15.500 TL/ay

<sup>2</sup>Binanın amortismanı bir aylık olarak alınmıştır.



Faize yatırılan paradan elde edilen aylık 60.000 TL faiz geliri, vazgeçilen kira gelirinden (60.000-15.500) 44.500 TL daha fazladır. Bu faaliyet yönetimin performansına bağlı olarak gelişmiştir ve kayıt altına alınması gerekmektedir.

#### Faizden sağlanan ek gelir kaydı

BİNA YÖNETİMİ	44.500 TL/ay	
FAİZ GELİRİ		44.500 TL/ay

İkinci senaryoya göre Haziran ayı itibariyle oluşacak finansal tablolar ise şöyle olacaktır.

Momentum Tablosu		İtke Tablosu	
Kira Geliri	15.500 TL/ay	Sermaye Katkısı	15.500 TL/ay
Faiz Geliri	60.000 TL/ay	Gelir Dönüşümü	15.500 TL/ay
<b>Net Momentum</b>	<b>75.500 TL/ay</b>	Bina Yönetimi	44.500 TL/ay
		<b>Net İtke</b>	<b>75.500 TL/ay</b>

Yukarıda karşılaştırılmalı olarak verilen kayıtlarda da görüldüğü üzere momentum muhasebesi kayıt yönteminde, çift taraflı kayıt yönteminde olduğu gibi tüm kayıtlar yapılmaz, yalnızca dönemlerde gelir veya giderler ile gelir ve giderlerde meydana gelen değişimler kayıt altına alınmaktadır.

Ancak, Fraser (1993), çalışmasında üç taraflı kayıt yöntemini değerlendirmiş ve bazı eleştiriler getirmiştir. Getirdiği eleştiriler ise şöyledir:

- Mevcuttaki muhasebenin genişletilmesiyle hangi problemlere çözüm getireceği ve bu yönteme niçin gereksinim duyulduğunun tam olarak açıklaması yapılmadığını, dolayısıyla sağlayacağı yararında sehven olabileceğini iddia etmiştir.
- Tarihi maliyetlemenin olduğu bir sistemde iki taraflı kayıt yöntemine üçüncü bir tarafı eklemek, sorunlara neden olacağını ve böylelikle sistemin derinliğinin artacağı kanısını taşımaktadır.
- Ayrıca, eklenen üçüncü tarafın yararlarının kanıtlanmadığı sonucuna da varmıştır.

#### 4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İşletmede meydana gelen parasal hareketleri kayıt altına alma ilkesine dayanan muhasebe biliminin çıktıları olan finansal tablolar, bir işletmenin finansal durumunun çıkar ilişkisine göre ilgili kesimlere bilgi sunmak amacıyla kullanılmaktadır. Bu finansal tabloları oluşturmanın temelinde muhasebe kayıtları yatmaktadır. Bu kayıtlar, tek taraflı ve çift taraflı muhasebe kayıtları

şeklinde günümüze kadar gelmiştir. Son zamanlarda bu kayıt yöntemine farklı bir bakış açısı getiren Yuji Ijiri, çift taraflı kayıt sisteminin üzerine yeni bir kayıt sistemi geliştirerek finansal muhasebeyi yönetim muhasebesi bakış açısıyla oluşturma amacı gütmüştür.

Bu yapı, çift yanlı kayıt yönteminin değerlerdeki değişimleri sistematik, teferuatlı ve düzenli bir şekilde gelir ile açıklayabilmesi gibi günümüzdeki rekabet koşullarında muhasebeden beklenen karar almada kullanılacak yönetim muhasebesi bilgilerinin, aynı çerçevede altında sistematik, ayrıntılı ve düzenli olarak raporlanabilirliğine zemin hazırlayacaktır.

Üç taraflı kayıt yöntemi günümüz çift taraflı kayıt yönteminin aktif-pasif ve gelirden oluşan iki unsuruna üçüncü bir boyut olan servet oluşturma kapasitesini eklemektedir. Net varlıktaki değişim gelir ve giderdeki değişime bağlı olarak değişirken üç taraflı kayıt yöntemiyle işletmenin gelecekteki performansını daha sağlıklı bir şekilde tahmin ederek, kar planlamasına yardımcı olacak ve ekonomik hayatın gelişmesine olan katkısı da artacaktır.

Üç taraflı kayıt sistemi çift taraflı kayıt sistemine bir alternatif olarak değil, onun eksik ve zayıf kalan yönlerini gidererek işletmelerin mevcut durumunun düzelmesine olanak tanınarak geleceğe dair stratejiler oluşturulmasına imkan tanımaktadır. Bu bağlamda düşünüldüğünde üç taraflı kayıt yöntemi geliştirilmeye açık bir yöntem olduğu düşünülmektedir.

Muhasebe, günümüzde değişen ve gelişen iş durumuna ayak uydurmaya çalışırken, gelir ve giderdeki değişimleri çeşitli matematiksel yöntemlerle açıklamaktadır. İşletmede meydana gelen gelir ve giderdeki değişimlerin anlaşılması zamanımızın ekonomik koşullarında oldukça hayati önem arz etmektedir. Bundan dolayı işletmelerin gelir ve giderlerde meydana gelen değişimlerin ölçülmesi mevcut kayıt yöntemi olan çift taraflı kayıt sisteminin geliştirilerek bu sisteme entegre edilmesi ve aynı zamanda gelir ve gider unsurları ile direkt bağlantılı olarak gösterilmesi karar verme sürecinde olan tarafların anlaşılabilirlik düzeyini arttıracaktır. Böylelikle bu üç taraflı kayıt yöntemiyle birlikte finansal muhasebenin yönetim muhasebesi ile ilişkisi daha da artacak ve aynı anda finansal olayların etkilerini görmelerini sağlayarak rasyonel karar alınmasını sağlayacaktır.

Tek yanlı kayıt yönteminin kullanıldığı zamanlarda gelir ve giderlerin de kayıt altına alındığı görülse de aslında sistematik olarak kayıt altına alınamıyor olması bir gerçekliktir. Bu bakımdan, muhasebe kayıtlarının tutulmasında tek yanlıktan çift yanlılığa geçiş, başlı başına yeni bir yöntemin bir bütünü olarak ortaya çıkışını sağlamaktadır. Dolayısıyla nasıl ki ilk şart olarak tek taraflı kayıt yönteminin genişletilmesiyle çift taraflı kayıt yöntemi elde edilmişse, benzer mantık temelleri üzerinde çift yanlı kayıt yöntemi de genişletilerek üç yanlı kayıt yöntemine geçmek mantıksız görünmemektedir.

Ayrıca, bu kayıt yönteminin uygulanabilmesi için yöntemin iki önemli kavramı olan momentum ve itki kavramına ilişkin yeni hesapların ve buna uygun kuralların geliştirildiği bir modele ihtiyaç olduğu düşünülmektedir. Yine momentumu belirleyen itki ise titizlikle belirlenmelidir. Bu yöntem gelir ve giderler ile bunlara ilişkin değişimlerin takip edilmesini dönem sonunda değil de sürekli olarak göstermesi ve gelecekteki gelir yaratma kapasitesini açıklaması açısından yönetime yardımcı olacaktır. Bu bağlamda bu çalışma ile literatüre katkı sağlanacağı hedeflenmektedir.

## KAYNAKÇA

- Atabey, N. A., Yılmaz, B., & Yılmaz, H. (2018). Ortaçağ Avrupa'sında İktisadi ve Siyasi Tarih Çerçevesinde Muhasebe İhtiyacı ve Çift Taraflı Kayıt Tekniği: Lisans Ve Lisans Üstü Öğrenciler İçin Bir Rehber. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (15), 7-38.
- Ayanoğlu, Y., Yanık, S. S., & Sultankhanova, G. (2019). Ezerskiy'in Muhasebede Önerdiği Üçlü Kayıt Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme" 38. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: Kırk Yılın Muhasebesi ve Yeni Hayallerimiz (s. 65-88). Denizli: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü.
- Ayanoğlu, Y., Yanık, S.S. ve Alıcı, M. (2021). Çok Boyutlu Muhasebe-Momentum Muhasebesi", 39. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: Değişen Teknoloji ve İş Ortamında Muhasebe, Burdur, 160-171. Erişim adresi: [https:// chrome extension://efaidnbnmnibpcajpcglclefindmkaj/https://turmes2020.mehmetakif.edu.tr/files/bildiriler-kitabi.pdf](https://chrome-extension://efaidnbnmnibpcajpcglclefindmkaj/https://turmes2020.mehmetakif.edu.tr/files/bildiriler-kitabi.pdf).
- Fraser, I. A. (1993). Triple-Entry Bookkeeping: A Critique" *Accounting and Business Research*, 23(90), 151-158.
- García, N. (2017). Ijiri and Accountability, Understanding Mattessich and Ijiri, A Study of Accounting Thought Studies in The Development of Accounting Thought, (21), 141-176.
- Güvemli, Oktay (1995). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar 1. Cilt. İstanbul: Avcıol Basım.
- Hsieh, P. G. (2013). Yuji Ijiri's Thoughts As A Possible Solution For The Recent Revolutions In Accounting Standards-A Focus On Accounting Measurements, *Journal of Research in International Business and Management*, 3(2), 38-52.
- Ijiri, Y. (1981). *Historical Cost Accounting and Its Rationality*, (Vol. 1). Vancouver, BC: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Ijiri, Y. (1982). *Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum*, Sarasota: American Accounting Association.
- Ijiri, Y. (1984). A Reliability Comparison of The Measurement of Wealth, Income, and Force, *The Accounting Review*, 59(1), 52-63.
- Ijiri, Y. (1986). A Framework For Triple-Entry Bookkeeping, *The Accounting Review*, 61(4), 745-759.
- Ijiri, Y. (1987). Three Postulates of Momentum Accounting, *Accounting Horizons*, 1(1), 25-34.
- Ijiri, Y. (1988). Momentum Accounting and Managerial Goals On Impulses, *Management Science*, 34(2), 160-166.
- Ijiri, Y. (1989). *Momentum Accounting and Triple-Entry Bookkeeping*, American Accounting Association.
- Kızıl, C., Akman, V., Zorkalkan, T., ve Turkmen, R. (2015). Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış, *LEGES Sosyal Bilimler Dergisi* 5(1), (70-87).
- Leal, R. B., and De Sousa Ferreira, A. C. (2013). Momentum Accounting In Public Management: A Case Study In A Brazilian Navy's Services Provider Military Organization, In *Proceedings of World Academy of Science, Engineering and Technology* (No. 78, p. 460). World Academy of Science, Engineering and Technology.
- Melse, E. (2004). Accounting in Three Dimensions: A Case for Momentum, *Balance Sheet*, 12(1), 31-36.
- Melse, E. (2008). Accounting in Three Dimensions: A Case for Momentum Revisited, *The Journal of Risk Finance*, 9(4), 334-350.
- Öncel, M. (2022). Üçlü Kayıt Yönteminin Muhasebe Tarihinde ve İşletmelerin Muhasebe Örgütlenmesindeki Yeri, *Yönetim ve Örgüt Tarihi Dergisi*, 1(2), 116-134.
- Örten, R., Kurt, G., ve Torun, S. (2011). Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 34-69.

- Peters, R. M., and Emery, D. R. (1978). The role of negative numbers in the development of double entry bookkeeping, *Journal of accounting research*, 424-426
- Uçma, T. (2010). Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Kapitalizmin Doğuşu: Werner Sombart'ın Sosyoekonomik Perspektifinden, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (32), 101-116.
- Winjum, J. O. (1971). Accounting And The Rise of Capitalism: An Accountant's View, *Journal of Accounting Research*, 333-350.
- Yuji İjiri. 24 Ağustos 202 tarihinde [https://en.wikipedia.org/wiki/yuji\\_ijiri](https://en.wikipedia.org/wiki/yuji_ijiri) adresinden erişildi.
- Yücenurşen, M. (2020). Çift Taraflı Kayıt Yönteminden Üçlü Kayıt Sistemine Geçiş: Momentum Muhasebesi, *BMIJ*, (2020), 8(1): 1008-1025.