

Citation: Yücenürşen, M. (2020), Çift Taraflı Kayıt Yönteminden Üçlü Kayıt Sistemine Geçiş: Momentum Muhasebesi, BMIJ, (2020), 8(1): 1008-1025 doi: <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v8i1.1426>

ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİNDEN ÜÇLÜ KAYIT SİSTEMİNE GEÇİŞ: MOMENTUM MUHASEBESİ

Mehmet YÜCENURŞEN¹

Received Date (Başvuru Tarihi): 11/02/2020

Accepted Date (Kabul Tarihi): 02/03/2020

Published Date (Yayın Tarihi): 25/03/2020

ÖZ

Çift taraflı kayıt yöntemi, bir muhasebe kayıt sistemi olarak ilk olarak Luca Pacioli tarafından açıklanmış ve bütün dünyada kabul görmüştür. Bilindiği üzere bir önerme, kuram ya da teori yanlışlanabilir ise bilimseldir. Bu doğrultuda çift taraflı kayıt yöntemini eleştiren ve alternatif kayıt sistemi arayışını sürdüren muhasebeciler olmuştur. Yeni bir muhasebe sistemi önerenlerden biri de Amerikan Muhasebeciler Derneği'nin başkanlığını yürütmüş Japon ekonomi ve muhasebe profesörü Juji Ijiri'dir. Ijiri ilk olarak 1982 yılında yayınladığı "Üç Taraflı Kayıt Sistemi ve Gelir Momentumu" adlı kitabında çift taraflı kayıt yönteminin eksik ve kusurlu taraflarını açıklamış ve alternatif olarak üçlü kayıt sistemi ve momentum muhasebesini önermiştir. Aynı zamanda ilerleyen yıllarda konu ile ilgili çeşitli yayınları yayınlamıştır. Bu çalışmada, Ijiri'nin üçlü kayıt sistemi ve momentum muhasebesi geliştirme nedenlerine değinilmiş, sistemin örnek bir uygulama ile açıklanmaya çalışılmış ve sisteme yönelik değerlendirmelerde bulunulmuştur. Bu bağlamda bu çalışma ile üçlü kayıt yöntemi ve momentum muhasebesinin özellikleri açıklanarak literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Momentum Muhasebesi, Üçlü Kayıt Sistemi, Juji Ijiri

JEL Kodları: M40, M41, M49

TRANSITION FROM DOUBLE – ENTRY BOOKKEEPING TO TRIPLE – ENTRY BOOKKEEPING: MOMENTUM ACCOUNTING

ABSTRACT

The double – entry bookkeeping was first described by Luca Pacioli as an accounting system and has been accepted worldwide. As is known, a proposition, theory, or theory is scientific if it can be falsified. Accordingly, there have been accountants who criticize the double – entry bookkeeping method and continue the search for an alternative registration system. One of the suggestions of a new accounting system is the Japanese economics and accounting professor Juji Ijiri, who chaired the American Accounting Association. In his book titled "Triple-entry Bookkeeping and Income Momentum" published in 1982, Ijiri first explained the missing and flawed sides the double – entry bookkeeping method and alternatively suggested triple-entry bookkeeping system and momentum accounting. Various publications on the subject were published in the coming years. In this study, the reasons for developing the triple-entry bookkeeping system and momentum accounting of Ijiri are explained, the explained with a sample application and evaluations are made. In this context, it is thought that this study will contribute to the literature by explaining the triple-entry bookkeeping system and the characteristics of momentum accounting.

Keywords: Momentum Accounting, Triple-Entry Bookkeeping, Yuji Ijiri

JEL Codes: M40, M41, M49

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Aksaray Üniversitesi, Ortaköy MYO, yucenursen@hotmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-6327-0169>

“Muhasebenin, bir işletmede meydana gelen ekonomik olayları nasıl ifade edebileceğine dair karmaşık kuralları vardır. Bu kurallar insanlara hizmet etmeyi amaçlamaktadır, ancak öte yandan yine insanlar kurallar tarafından kısıtlanır. İnsanlar, kendilerinden ödün vermedikçe ve kuralları gözden geçirmedikçe, muhasebe onlara hizmet edemez.” (Ijiri, 1971: 7).

“Muhasebe bilimi, bir kuklayı kontrol etmek için kullanılan iplere benzetilebilir.[...] Akademisyenler ve meslek mensupları ipleri incelemek ve yeniden tasarlamakla meşguller ancak içlerinden bazıları kuklanın ipleri kontrol altına aldığına farketmeye başlıyor.” (Perks, 1993: 43).

1. GİRİŞ

Tarih boyunca yaşanan ekonomik, bilimsel ve siyasi birçok değişim muhasebe biliminin gelişmesinde etkili olmuştur. Toplumlar, kendi toplumlarının ekonomik dinamiklerine göre muhasebe sistemleri geliştirmişlerdir. Hiç kuşkusuz söz konusu bu sistemlerin en popülerleri çift taraflı kayıt yöntemidir. Bilindiği üzere yöntem günümüzdeki muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmaktadır.

Finansal bilgi kullanıcılarının, yatırım yaptıkları/yapmayı düşündükleri bir işletme ile ilgili temel bilgi kaynağı finansal tablolarıdır. Finansal tabloların tam, doğru, eksiksiz hazırlanmış olması içerdiği finansal bilgilerin ‘tarihi’ olduğu gerçeğini değiştirmez. Bu bağlamda finansal durum tablosunda yer alan kalemlerin ölçümleri başka bir ifade ile varlıkların kaynağı ve kullanımı ile ilgili işlemlerin *belirli bir tarihte* görülebilmesi, üretilen bilgilerin statik ya da ‘hareketsiz’ olduğunu söylemek mümkündür.

Ijiri, bir işletmenin iş dinamikleri hakkında daha fazla bilgiye ulaşabilmesi için mevcut muhasebe sistemine göre daha güvenilir olduğunu öne sürdüğü alternatif bir kayıt sistemi önermektedir. Ijiri, dönem içindeki mevcut “momentum”u ve işletme tarafından oluşturulan yeni “momentum”u açıklamayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda, üç taraflı kayıt sistemi ve momentum muhasebesinin çift taraflı kayıt sisteminden “evrileceği” düşünülürse öncelikle çift taraflı kayıt sisteminin karakteristik özelliklerini açıklamak yerinde olacaktır.

2. ÇİFT TARAFLI KAYIT SİSTEMİ

Düzenli bir muhasebe sisteminin ilk izlerine 13. yüzyıl İtalya şehir devletlerinde özellikle Floransa’da rastlanılmaktadır (Andreica, 2016). Yine Floransa kökenli olduğu kabul edilen Papalık ve Floransa Belediye kayıtları basit muhasebe usul ve esaslarının bilindiğini göstermektedir (Uçma, 2010). Ancak çift taraflı kayıt sistemine dair ilk basılı kitap ise

“Muhasebenin Babası” olarak bilinen İtalyan bir keşiş olan Luca Pacioli tarafından yazılmıştır. 1494 yılında basılan “*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*”; cebir, ticari matematik, dünyanın belirli bölgelerindeki ticaret örf ve adetleri gibi konularının yanında çift taraflı muhasebe sistemine dayanan bir model içeren basılı ilk eser olmasından dolayı muhasebe tarihi açısından önemlidir (Can, 2007).

Pacioli, Summa Arithmetica’da çift taraflı kayıt sistemine “Venedik Sistemi” adını vermiştir ve kitap çoğaltılarak söz konusu bu sistem Avrupa’ya ve Dünya’ya yayılmıştır (Atabey, Yılmaz, & Yılmaz, 2018). Çift taraflı muhasebe de “*o zamanlardan kalma tuhaf bir saate benzer; orta çağın sonbaharında kurulmuş ve bugüne değin şaşılacak biçimde doğru çalışmaktadır.*” (Yavuz, 2017). Başka bir ifade ile muhasebede yaklaşık 500 sene önce gerçekleşen devrimsel yenilik olarak nitelendirilebilecek bu sistemden sonra günümüze kadar köklü bir değişiklik olmamıştır (Kirkegaard, 1996). Ancak bu durum hemen akla şu soruyu getirmektedir: 500 yıllık bu sistem o kadar kusursuz mudur ki sanayi devrimi ile dünyanın tamamını etkileyen gelişmeler muhasebe bilimini etkilememiştir? Belki de bütün dünyada çeşitli kurum ve kuruluşlarca çıkarılan yasalar, öneriler, standartlar vs. bu sistemin kusurlu olduğunu ortaya koyuyor olabilir.

Çift taraflı kayıt sisteminden önce mali işlemler belirli bazı hesaplara kayıt ediliyordu. Bu kayıtlamada muhasebe ile ilgili bilgilerin tamamı değil belirli bölümleri kayıt edilirdi (Örten, Kurt, & Torun, 2011). Böyle bir sistemde, en önemli sorun yatırımcıların özkaynak değişimini inceleme imkanlarının bulunmamasıydı. Büyük Alman şair ve düşünürü Goethe’nin “*insan dimağının en mükemmel icatlarından biri*” olarak ifade ettiği çift taraflı kayıt tekniği (Ryan, 2014), işletme hesaplarının birbirleriyle ilişkili ve düzenli bir şekilde kayıt altına alınmasına olanak sağlamasıyla sermaye ekonomisinin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Winjum (1971), çift taraflı kayıt yönteminin sermaye ekonomisinin gelişimindeki yerini 4 başlıkta incelemiştir.

- **Çift taraflı kayıt yöntemi, ekonomik hayata karşı yeni bir tutum geliştirmiştir.** Sadece geçim/yaşamını sürdürme olan hedef, yerini ‘kar’a bıraktı. Kazanma ruhu teşvik edildi. Çift taraflı kayıt yöntemi sürekli olarak kar arayışına neden oldu. Bu sayede, işletme hedefleri belirlenebildi ve sermaye kavramı anlaşıldı.
- **Kazanma ruhu, ekonomik hesaplamaların geliştirilmesine yol açmıştır.** Birbiri ile ilişkili hesapların kullanılması girişimcilerin rasyonel kar etmesini mümkün kılmıştır.

Girişimci, ekonomik durumu rahatça belirleme ve buna göre karar alabilme ayrıcalığına kavuşmuştur.

- **Çift taraflı kayıt yöntemi benzersiz bir sınıflandırma yöntemidir.** Çift taraflı kayıt yöntemi ile hesapların ve işletmenin düzeni sağlanmış ve hesapların doğruluğu karşılıklı olarak doğrulanabilmiştir.
- Çift taraflı kayıt yöntemi işletme mülkiyeti ile işletme yönetiminin ayrı ayrı tanınmasına sağlamıştır ve bu durum büyük sermaye şirketlerinin kuruluşunu mümkün kılmıştır. Çift taraflı kayıt yönteminin sağladığı standart sayesinde sadece işletme sahibi ve muhasebecinin değil birçok kişinin anlayabileceği kayıtlar oluşturulmuştur.

Çift taraflı kayıt yöntemi ile genel amaç ‘geçinmek/hayatta kalmak’tan, kar etme amacına dönüşmüştür. Muhasebe çerçevesi içerisinde hesapların tanınması ve gerçek hayatta kullanılabilirliğinin olması girişimcinin ürün karı, girişimin özellikleri ve hedeflerini bu doğrultuda belirlemesini mümkün kılmıştır. Bu bağlamda, modern muhasebenin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yöntemi hem kapitalist sistemin hem de hedefi kazanç olan rasyonel ekonomik faaliyetlerin başlamasını sağlamıştır (Akalin, 2017; Sangster, 2016). Nitekim önde gelen iktisat tarihçilerinden biri olan Werner Sombart’a göre “*Kapitalizm, çift taraflı kayıt yöntemi olmadan düşünülemez.*” (Aktaran Chiapello, 2007).

Çift taraflı kayıt yöntemi, varlık ve sonuç hesaplarını anlaşılır ve kolayca özetlenebilir şekilde sunar ki bu durum işletme sermayesi ile gelir ve giderlerin ayrıntılı olarak incelenebilmesini mümkün kılmaktadır (Yamey, 2005).

Bilindiği üzere çift taraflı kayıt yönteminde, hesaplardaki artışlar bir tarafa, azalışlar diğer tarafa kayıt edilmektedir. Başka bir ifade ile her iş olgusu borç ve alacak biçiminde iki taraflı olacak bir biçimde kayıt edilir. Çift taraflı kayıt yönteminde, borç ve alacak şeklinde iki taraf olmasındaki en büyük etken ise yöntemin geliştirildiği çağda negatif değerlerin henüz matematik alanında kabul görmemiş olmasıdır. Pacioli’nin negatif sayı kavramını kabul etmediği ve kullanmadığı Summa Arithmetica’da açıkça görülmektedir (Peters & Emery, 1978). Bu bağlamda çift taraflı kayıt yöntemi temelinde, değer hesaplarını borç tarafına ve kaynak hesaplarını ise alacak tarafına kayıt ederek varlıkların kaynaklara eşitliğini göstermesi yatmaktadır. Böylece negatif sayı kullanmadan, negatif sayıları muhasebe sistemine kayıt edebilmek mümkün olmuştur. Çift taraflı kayıt yönteminin en temel özelliği budur.

3. YUJİ İJİRİ VE ÜÇ BOYUTLU MUHASEBE

24.02.1935 yılında Japonya'nın Kobe şehrinde dünyaya gelen Yuji Ijiri, bir fırın işleten babasından aritmetik öğrendi ve matematik alanına ilgi duydu (Hsieh, 2018). 14 yaşında babasının işletmesinde muhasebe kayıtlarını tutmaya başladı ve bu sayede muhasebe alanına yöneldi. 21 yaşında mali müşavirlik sınavlarını başarıyla geçti ve Japonya'da bu sınavı geçen en genç insan olmayı başardı. 2011 yılında emekli oluncaya kadar Carnegie-Mellon Üniversitesi'nde görev yaptı. Muhasebe Ölçüm Teorisi (Theory of Accounting Measurement) (İjiri, 1975), Tarihi Maliyet Muhasebesi ve Rasyonelliği (Historical Cost Accounting and Its Rationality) (İjiri, 1981), Momentum Muhasebesi ve Üçlü Kayıt Sistemi (Momentum Accounting and Triple-entry Bookkeeping) (İjiri, 1989) konuları dahil olmak üzere 25'den fazla kitap ve 200'den fazla makale yayınladı. 1982-1983 yıllarında Amerika Muhasebeciler Derneği'nde (AAA) başkanlık görevini yürüttü. Seçkin bir muhasebe eğitimcisi ve araştırmacısı olarak; Amerika Muhasebeciler Derneği'nin vermiş olduğu Muhasebe Literatürüne Önemli Katkılar ödülünü ve üstün muhasebe eğitimcisi ödülleriyle layık görüldü (AAA, 2020).

Ijiri (1989: 19-21) en meşhur eseri olan Momentum Muhasebesi ve Üçlü Kayıt Sistemi'nde, çift taraflı kayıt sistemini ve evrimini şu şekilde açıklamıştır:

- 1) Negatif sayıları kullanmaktan kaçınmak için iki sütuna ihtiyaç vardır.
- 2) İki sütun oluşturulduktan sonra hem pozitif hem de negatif sayılar sisteme kayıt edilebilir ve tek bir iş olgusundan kaynaklanan sermaye hareketleri arasındaki bağlantıyı açıkça gösterir.
- 3) Belirli işlemler iki hesapta muhasebeleştirilmeye başlandı ve ikinci bir hesap gerektirmeyen işlemler 'artık' bir hesaba dönüştü.
- 4) Söz konusu bu 'artık' hesap, günümüzde özkaynak kavramına dönüştü.
- 5) Negatif sayıların kullanımı kabul edilmiş olsaydı, çift taraflı kayıt yöntemi muhtemelen günümüzde olduğu gibi evrimleşemezdi.
- 6) Negatif sayıların kabulü ve kullanımından bu zamana kadar, çift taraflı kayıt özelliği yok hükmündedir.
- 7) Negatif sayıları işleyebilen bir sistemin iki sütuna ihtiyacı yoktur ve bu nedenle yapay olarak muhasebeleştirilmesi gereken 'artık' bir değere sahip olmayacaktır.

Üçlü kayıt sistemi olarak da bilinen momentum muhasebesi, Yuji Ijiri (1982, 1984, 1986, 1987, 1988, 1989) tarafından muhasebede yeni bir aşama olarak; çift taraflı kayıt sisteminin tek taraflı kayıt sisteminden geliştirilmesine benzer bir mantık ile geliştirilmiştir. Çift taraflı kayıt sistemi iş olgularının nasıl ve neden olduğunu açıklar; momentum muhasebesi ise bunların yanında iş olgularının ‘ne oranda’ olduğunu açıklama amacı güder. Momentum muhasebesi genel olarak, yönetimin karar almak için ihtiyaç duyduğu bilgiyi mevcut duruma göre daha güvenilir ve etkin bir alternatif olarak sunulmaktadır. Burada temel düşünce, bir işletmenin gelirlerinin durumunun dönemler arası farklılıklar değil seviyelerine göre değerlendirilmesi düşüncesidir. Bir işletmeyi finansal olarak değerlendirmeyi araç kullanma analojisiyle açıklayacak olursak, momentum muhasebesi şu ana kadar araç ile gidilen mesafeyi ölçmek yerine aracın gittiği hızı ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu noktada momentum muhasebesi bir dönemdeki mevcut momentumu ve yönetim tarafından oluşturulan yeni momentumu açıklar.

Momentum muhasebesinin fikri temelde fizik biliminden gelmektedir (Blommaer, 1995). Newton’un ilk hareket yasası, hareket eden bir cismin, üzerine herhangi bir kuvvet uygulanmadığı sürece, doğrusal hareketini aynı hızda sürdürdüğünü belirtir. Bu bağlamda, momentum muhasebesindeki momentum kavramı gelir ve giderlerin ‘yavaşlaması veya hızlanması’ olarak değerlendirilir. Buna karşılık, bir işletmeyi nesne olarak düşünecek olursak, çift girişi kayıt yönteminde basit bir ifade bir nesnenin hızı (geliri) ve yeri (değerleri) raporlanmaktadır.

Bilindiği üzere geleneksel muhasebe uygulamalarında işlemler tekrarlamaz, tekerrür etmez (non-recurrence) olarak değerlendirilir ve işlemler gerçekleşme esnasında kayıt edilmektedir (Arzova, 2009: 23-24). Amortisman ayırma gibi işlemler bazı istisna tekerrür eden, tekrarlayan (recurrence) işlemler olarak ele alınsa da tekerrür etmeme hali bir genellik durumu arz eder (Ijiri, 1987).

Momentum muhasebesi ise gelir ve giderlerin tekerrür ettiği ve gerçekleştiği ilkesini savunmaktadır. Ticari ilişkiler, personel ödemeleri, vergiler vb. gelir ve giderler düzenlidir ve sürekli olarak tekerrür etmektedir. Bu bağlamda, işletmelerin gelir ve gider kalemlerinin hemen hemen tamamı tekerrür eden iş olgularından meydana gelmektedir.

Ijiri, momentum muhasebesi ile geleneksel muhasebe arasındaki farkı klasik bütçe sistemi ile sıfır tabanlı bütçeleme sistemi arasındaki farka benzetmektedir. Bilindiği üzere gelir ve gider kalemlerinin önceki dönemler ile karşılaştırılması ve meydana gelen farklılıkların

analizi denetimin temelini oluşturur. Denetim sonuçlarına göre denetçiler, gelir ve gider kalemlerinde önceki döneme göre meydana gelen büyük değişimler için işletmelerden açıklama istemektedirler.

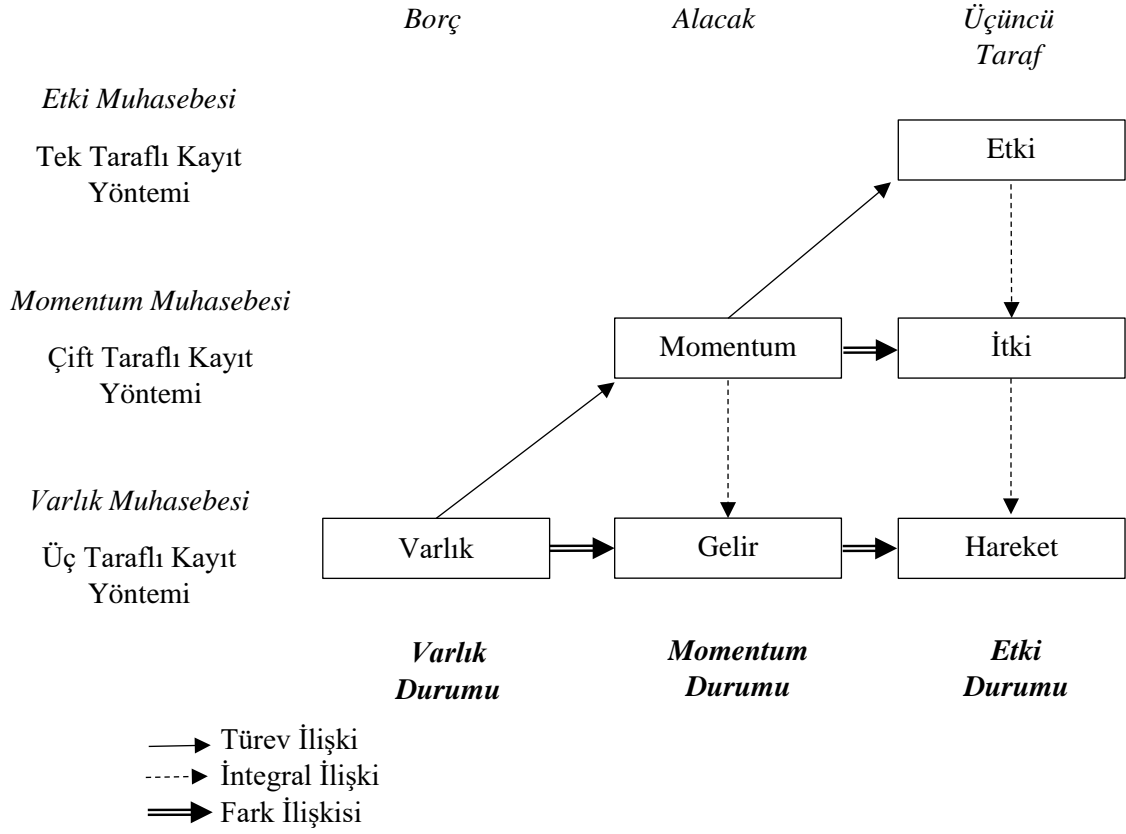
‘Momentum’ kavramı, personel ödemeleri veya faiz gelirleri gibi tekrar eden gelir veya giderleri ifade etmektedir. Söz konusu bu giderlerin sonraki dönemlerde tekrarlayacağı kesindir.

İşletmenin varlıklarında meydana gelen bir pozitif değişimin bir gelire bağlı olmasına benzer bir şekilde, Ijiri’ye göre momentumdaki değişimler ‘itki’ (impulse) ile meydana gelmektedir. İtki terimi mühendislik alanında momentumdaki bir değişikliği açıklamak için kullanılan bir terimdir. Geleneksel muhasebede gelirin oluşmasına yol açan varlığın tespitinin bile zor olduğu düşünülürse, momentumda değişime neden olacak itkilerin belirlenmesinin oldukça zor olacağı söylenebilir (Melse, 2004). Ancak Ijiri, meslek mensupları ve kanun koyucuların momentum muhasebesi kavramını benimsemesi ile birlikte zamanla bu durumun aşılacağını belirtmektedir.

Modern muhasebe uygulamalarının temeli çift taraflı kayıt yöntemine dayanmaktadır ve bu duruma yüzyıllardır evrimleşerek ulaşmıştır. Bu bağlamda Ijiri, momentum muhasebesine gereken olgunlaşma süresinin tanınması durumunda günümüzde kullanılan finansal raporların kalitesini, tutarlılığını ve kullanım kolaylığını sağlayacağını vurgulamaktadır. Aynı zamanda Ijiri, momentum muhasebesinin evrileceği günümüzde kullanılan muhasebe uygulamalarının mevcut durumunun koruması gerektiğini belirtmektedir. Başka bir ifade ile mevcut muhasebe uygulamalarına eklenecek yeni uygulamalar; rasyonel bir şekilde mevcut uygulamalardan türetilmelidir.

Ijiri işletmelerin, karlılık açısından bir süreklilik seviyesine ulaşabileceğini ve ulaşılan bu seviyede yeni varlıklar edinmeye/oluşturmaya/ortaya çıkarmaya devam etmesini beklemektedir. Bu ivmenin ortaya çıkarılması ve sürdürülmesini ölçmek için muhasebe ölçümlerini üç boyutlu olarak uygulamayı önermektedir.

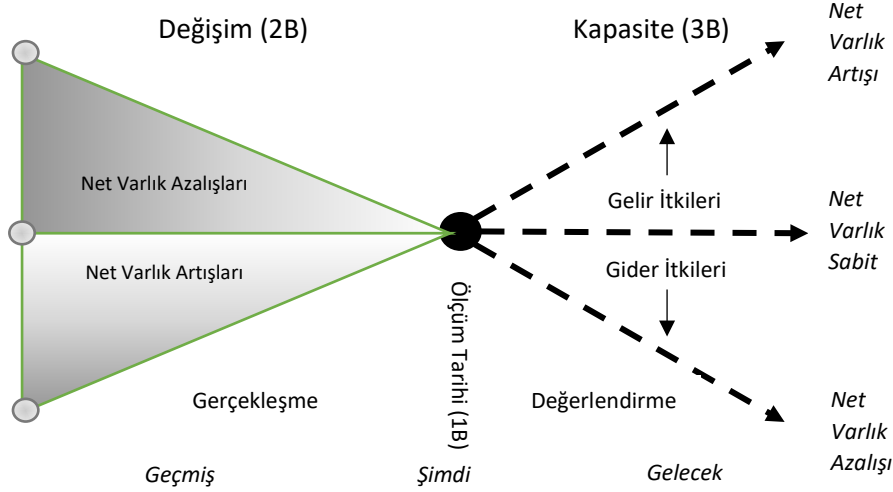
Bu bağlamda Ijiri’nin (1986) üç taraflı kayıt sistemi çerçevesi aşağıdaki gibidir.



Şekil 1. Ijiri'nin Üç Taraflı Kayıt Sistemi Çerçevesi

Kaynak: Ijiri, 1986

- **Varlık (Wealth):** Bu boyut, finansal durum tablosunda yer alan kalemleri kapsar. Başka bir ifade ile yabancı kaynaklar ve özkaynakların kullanılması ile oluşan varlıkların yönetilmesidir.
- **Momentum:** Gelir ve giderler ile varlıklarda meydana gelen değişimlerin yönetilmesini ifade eden ikinci boyuttur. Bu boyuttaki hesaplar, gelir tablosunu içeren momentum raporlarındadır.
- **Etki (Force):** Gelecekte yeni bir varlık yaratmak için gereken işletme kapasitesini ifade eden üçüncü boyuttur. Pozitif/negatif itkilerin yönetilmesiyle birlikte yeni varlık yaratma kapasitesini etkileyecek hesapların belirlenmesini içerir.



Şekil 2. Momentum Muhasebesi ve Üçlü Kayıt Sistemi Zaman Doğrusu

Kaynak: Melse, 2008

Şekil 1 incelendiğinde varlık, momentum ve etki hesaplarının durumları ve aralarındaki ilişki görülecektir. Varlıklardaki değişimler gelir tarafından ve gelirden oluşan değişimler ise hareket tarafından açıklanmaktadır. Söz konusu bu üç kavram arasında yatay bir ilişki bulunmaktadır. Gelirin ve hareketin değişim oranı; momentum ve itkidir ki bu kavramlar arasında dikey bir ilişki vardır. İtkide meydana gelen değişimler ise etki hesapları açıklamaktadır. Bu bağlamda, etki hesapları tek yanlı kayıt yöntemi ile momentum ve itki hesapları çift taraflı kayıt yöntemi ile ve varlıklar/gelirler/hareket hesapları ise üç taraflı kayıt yöntemi ile incelenmektedir.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için örnek bir uygulama gerçekleştirilmiştir (Ijiri, 1987'den uyarlanmıştır.).

Kurgusal bir şirket olan ABC Şirketi 01.07.2019 tarihinde 80.000 TL değerinde nominal değeri ile piyasa değeri birbirine eşit olan hazine bonusu ile kurulmuştur. Hazine bonusunun yıllık faizi %12'dir. Şirket aynı gün elindeki hazine bonolarının tamamı ile bir arsa satın almış ve bu arsayı aynı gün aylık 1200 TL'ye kiralamıştır. Ay sonunda kira bedeli peşin alınmıştır.

Söz konusu bu olaylar geleneksel muhasebe açısından muhasebeleştirilecek olunursa; öncelikle devlet tahviller ile şirket kuruluşu, arsa için tahvil verilmesi ve nakit olarak kira bedeli alınması için kayıtlar gerçekleştirilecektir. Bu bağlamda, gerçekleştirilen kayıtlar incelendiğinde devlet tahvillerinin satın alınmasının ortakların katkılarına, kira gelirinin ise yönetimin performansına bağlı olduğu kanısına varılacaktır.

Momentum muhasebesi ise söz konusu bu olayları farklı yorumlayacaktır. Hazine bonusunun edinilmesi momentum muhasebesi için kayıt edilebilir bir olay değildir, ancak

bononun aylık 800 TL getiri sağlayacak olması bir ‘momentum’dur ve ortakların katkısı olarak değerlendirilir. Aynı zamanda bonoların arsa ile takas edilmesini 800 TL/ay momentumun kaybedilmesi anlamına gelmektedir. Ancak momentum muhasebesi 800TL/ay olarak belirlenen tahvillerin momentumunun, elde edilen arsanın momentumundan az olmasını bekler. Nitekim 1200 TL/ay momentum ile arsa kiraya verilmiştir. Yani şirketin net varlıkları üzerinde bir artış olmasa da kazanç momentum 800 TL/ay’dan 1200 TL/ay’a yükseltilmiş oldu. Momentum muhasebesi bu artışı kendine has bir hesap olan “taşınmaz yönetimi” ile ilişkilendirecektir.

Kira gelirinin ay sonunda nakit olarak tahsili geleneksel muhasebe tarafından kayıt edilecek olsa da momentum muhasebesi için değildir. Kira gelirinin tahsili zaten daha önce muhasebeleştirilmiş olan momentumun gerçekleşmesidir. Bu bağlamda geleneksel muhasebe ve momentum muhasebesi kayıtları Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. Geleneksel Muhasebe ve Momentum Muhasebesine Göre Yevmiye Kayıtları

Geleneksel Muhasebe			Momentum Muhasebesi		
1) ABC Şirketi 01.07.2019 tarihinde 80.000 TL değerinde %12 faiz geliri olan hazine bonosu ile kurulmuştur. (Vergiler ihmal edilmiştir.)					
112 K.K.T.S.B. 500 SERMAYE	80.000	80.000	FAİZ GEL. SERMAYE	800 TL/ay	800 TL/ay
2) 01.07.2019 tarihinde hazine bonosu ile bir arsa takas edilmiştir.					
Geleneksel Muhasebe			Momentum Muhasebesi		
250 ARAZİ VE ARS. 112 K.K.T.S.B.	80.000	80.000	YATIRIM GEL. FAİZ GEL.	800 TL/ay	800 TL/ay
3) 01.07.2019 tarihinde arsa aylık 1200 TL’ye kiralanmıştır.					
Geleneksel Muhasebe			Momentum Muhasebesi		
Kayıt yapılmaz.			KİRA GEL. YATIRIM GEL. TAŞINMAZ YÖN.	1200 TL/ay	800 TL/ay 400 TL/ay
4) 31.07.2019 tarihinde 1200 TL kira bedeli peşin alınmıştır.					
Geleneksel Muhasebe			Momentum Muhasebesi		
100 KASA 649 DİĞ. F. O. G.VE K.	1.200	1.200	Kayıt yapılmaz.		

Bilindiği üzere günümüzde temel mali tablolar finansal durum tablosu (bilanço) ve kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu (gelir tablosu) olmak üzere iki tanedir. Uygulama örneğinde geleneksel muhasebeye göre söz konusu bu iki temel tablo hazırlanırken momentum muhasebesine göre bu tablolar momentum tablosu ve itki tablosu olarak hazırlanacaktır.

İjiri, işletme performansı ölçülürken önceki dönemden gelen gelirler ve giderlerin sürekliliğinin sonucu olarak performans konu dönemde bazı yanılgıların olabileceğini ve daha sağlıklı bir performans ölçümünün ancak dönemde yürütülen faaliyetler sonucunda edinilen momentumun ölçümü ile sağlanabileceğini belirtmiştir.

Tablo 2. Geleneksel Muhasebe ve Momentum Muhasebesine Göre Finansal Durum, Gelir, Momentum ve İtke Tabloları

Finansal Durum Tablosu (Bilanço) (TL)		Momentum Tablosu	
Nakit ve Nakit Benzeri	1.200	Kira Gelirleri	1.200 TL/ay
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	80.000	NET MOMENTUM	1.200 TL/ay
TOPLAM VARLIKLAR	81.200		

Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (TL)		İtke Tablosu	
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	1.200	Taşınmaz Yönetimi	400 TL/ay
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	1.200	Ortakların Katkıları	800 TL/ay
		NET İTKİLER	1.200 TL/ay

Üçlü kayıt sisteminin yapısı hakkında fikir vermek için boyutlar arasındaki temel ilişkiyi gösteren bir örnek gerçekleştirilmiştir (İjiri, 1986'dan uyarlanmıştır.).

Kurgusal bir şirket olan XYZ Şirketinin ana faaliyet konusu perakende ambalajlı su satışı ve dağıtımı olup, ocak ayı sonu itibari ile 30 TL nakit, 180 TL alacağı, 340 TL değerinde stoku ve 50 TL borcu bulunmaktadır. Şirketin herhangi bir gayrimenkulü bulunmayıp, dağıtım amaçlı kullanılan araçlar kiralanmıştır. Bu bağlamda şirketin ay sonunda net varlık tutarı 500 TL olarak belirlenmiştir. Aynı zamanda ay sonu itibari ile şirketin net momentumu 10 TL/ay'dır (100 TL/ay satışlar – 90 TL/ay giderler). 90 TL/ay olan harcamaları; 50 TL/ay satışların maliyeti, 30 TL/ay faaliyet giderleri ve 10 TL/ay vergi giderlerinden meydana gelmektedir.

Ocak ayı başı itibari ile şirket yönetimi yeni bir ürün olan “karbonatlı su” ürününü piyasaya sunmayı planlamaktadır. Şirket yönetimi piyasaya sunulacak olan bu yeni ürünün toplam momentum ve net varlıklar üzerindeki etkisini ölçmek istemektedir. Ayrıca şirket yönetimi ürün başına karlılık, satışların hacmi ve dağıtım elemanlarının etkinliği olma üzere üç faktör üzerinde durmak ve gerekli durumlarda önlem almak istemektedir. Bu bağlamda şirket yönetimi yeni ürün, karlılık, hacim ve etkinlik faktörlerine ilişkin momentum değişiklerini görebilmek adına söz konusu bu faktörler ayrı varyanslar olarak takip etmektedir.

Ocak ayına ait faaliyetlere ilişkin veriler Tablo 3'te gösterilmektedir. Tablo 3 incelendiğinde net momentumun 10 TL/ay'dan 15 TL/ay'a yükseldiği görülmektedir. Bu artışın genel olarak yeni ürünün piyasaya sunulmasından kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda momentumdaki artışın ocak/şubat ayı ve toplamda net varlıklar üzerinde meydana getirdiği artış Tablo 3'te sunulmaktadır. Bu bağlamda net itke toplamı ocak ayında 15 TL/ay ve şubat ayında ise 18 TL/ay olarak belirlenmiştir. Söz konusu bu durum; XYZ şirketinin net varlıklarında 33 TL (533-500) artışa neden olmuştur.

Bu bağlamda şirketin varlık ve momentum durumunu gösteren özet tablo aşağıda sunulmaktadır.

Tablo 3. XYZ Şirketinin Varlık ve Momentum Durumu

	Momentum Muhasebesi					Geleneksel Muhasebe (TL bazında)					
	Başlangıç Momentumu	Yeni Ürün	Karlılık	Hacim	Etkinlik	Toplam Momentum	Kasa	Alacaklar	Stok	Borçlar	Net Varlıklar
<i>Ocak Ayı</i>											
Başlangıç Varlıkları							30	180	340	-50	500
Satışlar	100 TL/ay	20 TL/ay	12 TL/ay	8 TL/ay		140 TL/ay	40	100			140
Satışların Maliyeti	-50 TL/ay	-8 TL/ay	-10 TL/ay	-4 TL/ay		-72 TL/ay			-72		-72
Faaliyet Giderleri	-30 TL/ay	-4 TL/ay		-2 TL/ay	-2 TL/ay	-38 TL/ay				-38	-38
Vergiler	-10 TL/ay	-4 TL/ay	-1 TL/ay	-1 TL/ay	1 TL/ay	-15 TL/ay				-15	-15
Net Momentum	10 TL/ay	4 TL/ay	1 TL/ay	1 TL/ay	-1 TL/ay	15 TL/ay					
Satın Alma									80	-80	
Tahsilatlar							90	-90			
Ödemeler							-70			70	
Ay Sonu İtibari ile Net Varlıklar							90	190	348	113	515
<i>Şubat Ayı</i>											
Başlangıç Varlıkları							90	190	348	113	515
Satışlar	140 TL/ay	6 TL/ay	-8 TL/ay	12 TL/ay		150 TL/ay	30	120			150
Satışların Maliyeti	-72 TL/ay	-2 TL/ay	2 TL/ay	-6 TL/ay		-78 TL/ay			-78		-78
Faaliyet Giderleri	-38 TL/ay			-2 TL/ay	4 TL/ay	-36 TL/ay				-36	-36
Vergiler	-15 TL/ay	-2 TL/ay	3 TL/ay	-2 TL/ay	-2 TL/ay	-18 TL/ay				-18	-18
Net Momentum	15 TL/ay	2 TL/ay	-3 TL/ay	2 TL/ay	2 TL/ay	18 TL/ay					
Satın Alma									75	-75	
Tahsilatlar							110	-110			
Ödemeler							-122			122	
Ay Sonu İtibari ile Net Varlıklar							108	200	345	-120	533
<i>İtkiler</i>											
Ocak Ayı		4 TL/ay	1 TL/ay	1 TL/ay	-1 TL/ay						
Şubat Ayı		2 TL/ay	-3 TL/ay	2 TL/ay	2 TL/ay						
Toplam	10 TL/ay	6 TL/ay	-2 TL/ay	3 TL/ay	1 TL/ay	18 TL/ay					
<i>Etkiler (Varlıklardaki Değişimler)</i>											
Ocak Ayı	10 TL/ay	4 TL/ay	1 TL/ay	1 TL/ay	-1 TL/ay	15 TL/ay	<i>Net Varlıklardaki Toplam Artış</i>		$533-500 = 33$		
Şubat Ayı	10 TL/ay	6 TL/ay	-2 TL/ay	3 TL/ay	1 TL/ay	18 TL/ay					
Toplam	20 TL/ay	10 TL/ay	-1 TL/ay	4 TL/ay	0 TL/ay	33 TL/ay					

Fraser (1993), üç taraflı kayıt sistemi ve momentum muhasebesi hakkında bazı değerlendirme ve eleştirilerde bulunmuştur:

- Mevcut muhasebe çerçevesinin genişletilerek hangi sorunlara çözüm bulunacağı ve neden gereksinim duyulacağı tam olarak açıklanmamıştır. Bu durum, üç taraflı kayıt sisteminin yarar sağlamayacağı anlamına gelmez ancak sağlayacağı yarar sehven keşfedilmiş bir yarar olacaktır.
- Mevcut muhasebe sistemine üçüncü bir taraf eklemek uygulamada bazı sorunlara neden olacaktır. Nitekim tarihi maliyetlendirmeye dayalı bir sistemde var olan sorunların derinliği artacaktır.
- Önerilen üçüncü taraf eklemesi en iyi ihtimal ile sorunlu gözükmemektedir. Aynı zamanda karar verme süreçlerine sağlayacağı iddia edilen yararlar kanıtlanmış değildir.

Ijiri tarafından oluşturulan momentum muhasebesinin oluşturma nedeni dikkat çekicidir. Mevcut muhasebe sistemini değiştirmek için temel olarak 2 yaklaşım belirlenebilir;

- Muhasebe teorileri baz alınarak muhasebenin amacı ve ihtiyacından yola çıkılarak sistemi geliştirmek için önerilerde bulunulabilir,
- Mevcut sistemin kusurlarının belirlenerek bu kusurların düzeltilmesi için değişiklikler önerilebilir.

Ijiri'nin ikinci yaklaşımı benimsediği görülmektedir. Bu durumun nedeni mevcut sistemin kusurlu bir mantığa dayanmasıdır. Ancak Ijiri üçüncü bir boyutun neden gerekli olduğuna ilişkin gerekçe sunmaz. Bu sistemin yararları ve gerekliliğine ilişkin analiz ancak 'ex post' gerçekleştirilebilir. Ancak bir sistemin işlevselliği tasarım kalitesine bağlıdır. Tasarım, işlev belirtilmeden veya istenebilecek iyileşmeler düşünülmeden gerçekleştirildiğinde sistem sorunlu olabilir. Ijiri, momentum muhasebesinin gerekliliğini faydasına yönelik faktörlerden ziyade rasyonel temellere dayandırmıştır.

Ijiri (1971, 1983), tarihi maliyet değerlemesini benimsediğini ve savunduğunu belirtmektedir. Ancak söz konusu tarihi maliyet değerlemesinin eksikliklerinin bulunduğu literatürde geniş kabul görmektedir (Wells, 1971; Barlev & Haddad, 2003; Akdoğan, 2009: 45; Bahadır, 2016). Bu bağlamda, tarihi maliyet değerlemesinin eksiklikler mevcut iken mevcut uygulamalar üzerinde nasıl geliştirmeler yapılacağını öngörmek zorlaşmaktadır. Özellikle tarihi maliyet esas alınarak oluşturulan finansal raporlar; nakit, alacak ve borç kalemleri haricinde tam anlamıyla gerçeğe uygun olduğunu söylemek mümkün değildir.

Ijiri'nin önerdiği üçlü kayıt sistemi; performans odaklı bir ölçüm sistemi önererek gelir ve giderlerin raporlanmasını ve işletme mevcut olan varlık/kaynak değişiminin sonuçları üzerinde odaklanmaktadır. Üçlü kayıt sistemi çift taraflı kayıt yöntemine alternatif olmaktan ziyade, çift taraflı kayıt yönteminin eksiklerini ve zayıf yönlerini giderici mevcut durumun analizi ve geleceğe yönelik stratejilerin oluşturulmasında alternatif raporlama imkanı sunmaktadır. Bu bağlamda, üçlü kayıt sistemi geliştirilmeye açık olduğu için “gelecekte” çift taraflı kayıt sistemine alternatif olabilecektir.

Ijiri'nin tarihi maliyet yöntemini benimsemesi ise üçlü kayıt sisteminin en zayıf yönüdür. Çünkü “geçmişin” performansını ortaya koyması ve günümüz ticaret ortamında ticaretin değişen doğasına karşılık şirket çevresine ihtiyaç duyulan bilgilerin eksiksiz, tam, doğru ve zamanında en düşük maliyetle sunulması konusunda yetersiz kalabilmektedir. Bu eleştirilerin ortadan kaldırılabilmesi için üçlü kayıt yönteminin doğasına uygun değerlendirme esaslarının geliştirilmesi gerekmektedir.

4. TARTIŞMA VE SONUÇ

Mevcut muhasebe uygulamaları, yaklaşık 500 yıl önce Luca Pacioli tarafından geliştirilen çift taraflı kayıt yöntemini temel almaktadır. Geleneksel muhasebe uygulamaları, günümüzde işletmelerin iş dinamiklerini ‘yakalama’ ve bilgi sunma konusunda eleştirilmektedir. Bu nedenle Ijiri, çift taraflı kayıt yöntemini temel alacak şekilde üçlü kayıt sistemi ve momentum muhasebesi uygulamalarını önermektedir.

Momentum muhasebesi, geleneksel muhasebe sistemine girilemeyen iş olgularıyla ilgili verileri kapsar. Faiz oranlarındaki değişimler, yatırım kararlarındaki değişiklikler vb. olaylar momentum muhasebesi içinde sistematik olarak kaydedilir. Bununla birlikte, momentum muhasebesi sistemi çift taraflı kayıt yöntemi ile bağlantılı çalışır.

Momentum muhasebesi; çift taraflı kayıt yönteminin değerlerini sistematik, ayrıntılı ve periyodik bir şekilde açıklayabilir. Bu durum günümüz yoğun rekabet ortamında muhasebe bilgi sisteminden istenen ve karar verme süreçlerinde kullanılan bilgilerin sistematik, ayrıntılı ve periyodik bir şekilde sunulmasına olanak sağlayacaktır.

Momentum muhasebesi ve üçlü kayıt yönteminin uygulanabilirliği için momentum ve itki kavramlarına ilişkin yeni hesapları içeren ve yeni muhasebe kurallarının geliştirildiği bir model tasarlanması gerekmektedir. Söz konusu model tasarlanırken dikkat edilmesi gereken hususlardan biride momentumları etkileyen etkilerin belirlenmesi işlemidir. Örneğin; Ijiri satış gelirlerinin eski ve yeni müşterilerinin satın almalarına dayandırmaktadır ancak satış gelirleri

sadece eski ve yeni müşterilere değil geçmiş yıllardaki reklam harcamaları, sektörün durumu, pazara yeni ürün sürülmesi vb. birçok faktöre dayandırılabilir. Dolayısıyla momentumlara etki eden itkilerin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi hususu büyük önem arz etmektedir.

Aynı zamanda momentum muhasebesini uygulayacak muhasebecinin tarafsız ve güvenilir olmasının yanında iş olgularına ilgi düzeyinin yüksek olması ve ileri bildirim (feed forward) özelliklerine de sahip olması gerekir.

Momentum muhasebe ve üçlü kayıt sisteminde muhasebe kayıtları; iş olgularını kanıtlayan belgelerin yanında, tespit edilen momentumlara da bağlı olacaktır. İşletmelerin momentum ve itkilerinin hesaplanabildiği bir çerçevede, işletme performansı daha etkin ve verimli bir şekilde ölçülebilecektir.

KAYNAKÇA

- AAA. (2020, Ocak 24). *American Accounting Association*. American Accounting Association: <https://aaahq.org/Accounting-Hall-of-Fame/members/1989/Yuji-Ijiri> adresinden alındı
- Akalın, K. H. (2017). Çift Taraflı Defter Tutmanın Zihniyet Kökenleri. *Istanbul Journal of Economics*(67), 1-29.
- Akdoğan, N. (2009). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Andreica, I. (2016). Double-entry Bookkeeping versus Simple-entry Bookkeeping. *Economics and Rural Development*, 73(2), 282-290.
- Arzova, S. B. (2009). *Muhasebe Teorisi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- 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.
- Bahadır, O. (2016). Normatif Muhasebe Teorileri Kapsamında Ölçüm. *Mali Çözüm*, 26(136), 35-48.
- Barlev, B., & Haddad, J. R. (2003). Fair Value Accounting and the Management of the Firm. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(4), 383-415.
- Blommaer, T. M. (1995). Additional Disclosure: Triple-entry and Momentum Accounting. *European Accounting Review*, 4(3), 580-581.
- Can, A. V. (2007). Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" mıdır? *Akademik Bakış*(12), 1-15.
- Chiapello, E. (2007). Accounting and the Birth of the Notion of Capitalism. *Critical Perspectives on Accounting*(18), 263-296.
- Fraser, I. A. (1993). Triple-entry Bookkeeping: A Critique. *Accounting and Business Research*, 23(90), 151-158.
- Hsieh, P.-G. (2018). The Intellectual Development of Yuji Ijiri. *Accounting History*, 23(4), 541-554.
- Ijiri, Y. (1971). Axioms for Historical Cost Valuation: A Reply. *Journal of Accounting Research*, 9(1), 181-187.
- Ijiri, Y. (1971). Logic and Sanctions in Accounting. R. Stirling, & W. Bentz içinde, *Accounting in Perspective*. Chicago: South-Western Publishing Company.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of Accounting Measurement*. American Accounting Association.

Ijiri, Y. (1981). *Historical Cost Accounting and Its Rationality*. 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.

Kirkegaard, H. (1996). The Logic of Double-Entry Bookkeeping. *American Business Review*, 14(2), 9-18.

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.

Örten, R., Kurt, G., & Torun, S. (2011). Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(1), 34-69.

Perks, R. W. (1993). *Accounting and Society*. New York: Chapman & Hall.

Peters, R. M., & Emery, D. R. (1978). The Role of Negative Numbers in the Development of Double Entry Bookkeeping. *Journal of Accounting Research*, 16(2), 424-426.

Ryan, J. (2014). Historical Note: Did Double-Entry Bookkeeping Contribute to Economic Development, Specifically the Introduction of Capitalism? *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, 8(3), 85-97.

Sangster, A. (2016). The Genesis of Double Entry Bookkeeping. *The Accounting Review*, 91(1), 299-315.

Uçma, T. (2010). Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Kapitalizmin Doğuşu: Werner Sombart'ın Sosyo-Ekonomik Perspektifinden. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 10(32), 101-115.

Wells, M. C. (1971). Axioms for Historical Cost Valuation. *Journal of Accounting Research*, 9(1), 171-180.

Winjum, J. O. (1971). Accounting and the Rise of Capitalism: An Accountant's View. *Journal of Accounting Research*, 9(2), 333-350.

Yamey, B. S. (2005). The Historical Significance of Double-entry Bookkeeping: Some Non-Sombartian Claims. *Accounting, Business & Financial History*, 15(1), 77-88.

Yavuz, E. (2017). Çift Yanlı Muhasebe ve Kapitalizm: Sermayenin Dolanımı Açısından Sombart'gil Bir Yaklaşım. *Accounting and Financial History Research Journal*(13).