

ÜÇLÜ KAYIT YÖNTEMİNİN MUHASEBE TARİHİNDE VE İŞLETMELERİN MUHASEBE ÖRGÜTLENMESİNDEKİ YERİ

THE PLACE OF TRIPLE-ENTRY BOOKKEEPING METHOD IN THE HISTORY OF ACCOUNTING AND ACCOUNTING ORGANIZATION OF BUSINESSES

Arş. Gör. Dr. Mert Öncel

Ordu Üniversitesi, Ünye İ.İ.B.F.

ORCID: 0000-0003-0936-4487, mertoncel@gmail.com

ABSTRACT

Accounting is one of the most important functions that help the management levels, which are responsible for ensuring that the business achieves its goals in an effective and efficient manner, in the execution and supervision of the activities. Along with the evolution of business, the accounting organization has also gone through different stages. The accounting organization, which started with a simple single-entry bookkeeping that took into account only one dimension of financial transactions, was then based on a double-entry bookkeeping that dealt with the debit and credit dimensions together. In addition to the double-entry bookkeeping system, which is the dominant practice today, the triple entry bookkeeping method, which was introduced towards the end of the 20th century, adds another dimension to accounting and better demonstrates the impact of income and expenses.

In the study, the development of the accounting organization in the historical process and the place of the triple entry bookkeeping method in this structure were examined. The record order and basic financial statements created by this method are explained with a sample application.

Keywords: Accounting history, accounting organization, single-entry bookkeeping, double-entry bookkeeping, triple entry bookkeeping

ÖZ

İşletmenin etkin ve verimli bir biçimde amaçlarına ulaşmasını sağlamakla görevli yönetim kademelerine, faaliyetlerin yürütülmesi ve denetlenmesinde yardımcı dokunan en önemli fonksiyonlardan biri muhasebedir. İşletmeciliğin evrimi ile birlikte muhasebe organizasyonu da farklı aşamalardan geçmiştir. Önceleri mali işlemlerin yalnızca bir boyutunu göz önüne alan basit bir tek taraflı kayıt yöntemi ile başlayan muhasebe örgütlenmesi daha sonra borç ve alacak boyutlarını birlikte ele alan çift taraflı kayıt yöntemini esas almıştır. Günümüzde egemen uygulama olan çift taraflı kayıt yönteminin yanı sıra 20. yüzyılın sonlarına doğru ortaya atılan üçlü kayıt yöntemi ise muhasebeye bir boyut daha ekleyerek gelir ve giderlerin etkisini daha iyi gözler önüne sermektedir.

Çalışmada muhasebe örgütlenmesinin tarihsel süreç içerisindeki gelişimi ve üçlü kayıt yönteminin bu yapı içerisindeki yeri incelenmiştir. Bu yöntemle oluşturulan kayıt düzeni ve temel finansal tablolar bir örnek uygulamayla açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe tarihi, Muhasebe örgütlenmesi, tek taraflı kayıt, çift taraflı kayıt, üçlü kayıt yöntemi

1. Giriş

Muhasebe işletmeler için önemli bir departmandır. İşletme yönetimine ürün maliyetini belirleme, fiyatlama ve bütçeleme gibi karar alınmasını gerektiren pek çok konuda yardımcı olmakla birlikte, dış çevreye de finansal tablolar yoluyla işletmenin mali yapısı hakkında önemli ipuçları vermektedir. Bunların oluşumunda muhasebe örgütlenmesi işleri kapsamında yer alan defter tutma ve kayıt düzeninin payı büyüktür.

Muhasebe örgütlenmesi, muhasebeden beklenen bilgi akışının sağlanması için kullanılacak araçların muhasebe yasaları, teorileri ve yöntemlerine göre düzenlenmesidir. Muhasebe örgütlenmesinin unsurları ise belge düzeni, nitelikli elemanlar, hesap planı, donanım-yazılım sistemleri ve defter sistemidir (Akçay, 2003).

Binlerce yıldan beri varlığını sürdüren ve gelişen bir bilim dalı konumundaki muhasebede en basit defter tutma şekli olan tek taraflı kayıt muhasebe uygulamalarının ardından 15. yüzyılda İtalyan tüccar ve bankacılar tarafından kullanılmaya başlanan çift taraflı kayıt yöntemi günümüz iş uygulamaları için ana muhasebe paradigması olarak kabul görmüştür (Maiti vd. 2021). 1870 yılında Rus din adamı, muhasebeci ve iktisatçı F.V. Ezerskiy yayınladığı çalışmada üçlü Rus kayıt yöntemi fikrini açıklamıştır (Ayanoğlu vd. 2019). O zaman hak ettiği ilgiyi görmeyen bu fikir, 1982 yılına gelindiğinde ise Japon ekonomist, muhasebe araştırmacısı ve eğitimci Yuji Ijiri'nin çalışmasındaki farklı yaklaşım ile birlikte popülerite kazanmıştır.

Çalışmada hangi ticari işlemin hangi sebeple gerçekleştiğinin yanı sıra hangi oranda gerçekleştiğini de açıklayan üçlü kayıt yöntemi ile tek taraflı ve çift taraflı kayıt yöntemleri incelenmiş, üçlü kayıt yönteminin defter tutma ve finansal tablo düzenleme süreçlerinde sunduğu farklılıklar bir örnek yardımıyla anlatılmaya çalışılmıştır.



2. Literatür Taraması

Ijiri (1986) çalışmasında daha önce ortaya koyduğu gelir momentumu üzerine bir çerçeve geliştirerek momentum, itki ve kuvvet kavramlarını tanıtmıştır. Üçlü kayıt yönteminin uygulanmasıyla yönetimin dikkatinin çift taraflı kayıt yöntemindekinden daha derin bir gelir ve servet algısı üzerine yoğunlaşacağını savunmaktadır.

Hyon ve Park (1998), üçlü kayıt yönteminin işletmeleri geliştirmekle kalmayıp, muhasebecilerin de yeni beceriler kazanarak sahip oldukları mesleki çerçevenin genişleyeceğini belirtmişlerdir.

Mali tabloların analizi için momentum ve kuvvet kavramlarının birleştirilmesini öneren Melse (2008), net servet momentumunu performans ölçümü ve risk analizi için tamamlayıcı bir yöntem olarak incelemiştir.

Ayanoğlu ve diğerleri (2019), Ezerskiy'nin Rus üçlü kayıt yöntemini geliştirme nedenlerine değinilmiş, yöntemin özellikleri örnekler verilerek açıklanmış ve başarısızlık nedenleri irdelenmiştir.

Ijiri'nin üçlü kayıt yöntemini geliştirme nedenlerine değinen Yücenurşen (2020), örnek uygulamalarla yöntemin işleyişini açıklamayarak değerlendirmelerde bulunmuş, yöntemle birlikte işletmenin performans ölçümünün daha verimli bir şekilde yapılabileceğini öne sürmüştür.

Yine Ayanoglu ve diğçerleri (2021), Ijiri'nin üçlü kayıt yönteminin işleyişini açıklamış, örnek uygulama ile birlikte kullanılabilirliğini değerlendirmiş ve bilim çevrelerinin yöntem hakkındaki olumlu ve olumsuz görüşlerine değinmişlerdir.

Kâr marjı ile gelir momentumu arasında pozitif korelasyon olduğunu vurgulayan Laing ve Perrin (2022) ayrıca üçlü kayıt yönteminin ortaya çıkmasından sonraki gelişmelerin, yöntemin uygulanma ihtimalini azalttığına işaret etmişlerdir.

3. Muhasebe Örgütlenmesinde Kayıt Yöntemlerinin Gelişimi

Babil medeniyetinde kil tabletlerde, Eski Mısır'da papirüslerde, Eski Yunan ve Roma medeniyetlerindeki kayıtlarda hesap icmallere ve farklı kayıt yöntemlerine rastlanmıştır (Sevilengül, 2011). Ticaret hayatındaki gelişmelere paralel olarak zamanla farklı kayıt tutma yöntemleri oluşmuştur. Bunlar tek taraflı, çift taraflı ve son dönemlerde ortaya çıkan üç taraflı (üçlü) kayıt yöntemleridir.

3.1. Tek Taraflı Kayıt Yöntemi

Eski Mısır'da MÖ 3400'lü yıllarda, Babiller'de MÖ 1800'lü yıllarda görülen, sonrasında Antik Yunan ve Roma medeniyetleri tarafından daha da geliştirilen hesap tutma tekniğı, orta çağın başlarında yaşanan ciddi ekonomik ve siyasi krizler sonucunda anlamını yitirmiş, sonrasında ticaret hayatının canlanması, şirketlerin kurulması ve kredili işlemlerin artmasıyla birlikte yeniden gelişme göstermiştir (Sevilengül, 2011).

MS 1300 yılına kadar olan dönemde, paranın icadından önce ticari işlemlerin aynı (mal cinsinden) kayıtlarına rastlanmıştır. Mısır'da varlık sayıları ve çeşitlerinin kayıt altına alınmasıyla envanter hesaplamalarının ve oluşturulan yazılı planlamalardan da bütçelemenin gelişmeye başladığı bilinmektedir. Babiller'de malın adedi, türü ve tarafların isimlerinin yanı sıra tarihin de kaydedilmeye başlandığı görülmüştür. Paranın icadıyla (MÖ 7. yy) birlikte muhasebe kayıtlarında varlık değerleri parasal olarak ifade edilmiş ve değer artışları kâr, azalışları da zarar olarak ifade edilmiştir (Sultankhanova vd. 2019).

Tek taraflı kayıt yöntemine ait Ortadoğı coğrafyasındaki gelişmeler Abbasîlerin (750-1258) keşfettiğı ve devlet muhasebesinde kullanmakta olduğu mali sistemi ve merdiven yöntemini İlhanlılar'ın (1256-1353) örnek alması ile hız kazanmıştır. İlhanlılar çağının en ileri devlet muhasebesi kültürünü oluşturmuş, Anadolu'ya geliş ile birlikte Arap ve Fars kültürlerinin etkisi altında kalan Türkler de İlhanlılar'dan etkilenmiştir. Fars kültürünü temsil eden İranlı aydınların Selçuklu ve Osmanlılara devlet muhasebesi ve mali yönetimi konusunda yaptıkları hizmetler Anadolu muhasebe ve kayıt kültürünün oluşmasına zemin hazırlamıştır. Selçuklulardaki muhasebe belgeleri günümüze gelemediğı için onların bu alandaki başarılarını ölçmek pek mümkün bulunmamaktadır (Güvemli, 2015). İlhanlı Devleti'nin kısa ömrüne rağmen ilham kaynağı olduğu Anadolu muhasebe kayıt kültürü Anadolu Selçuklular, Anadolu Beylikleri ve Osmanlı Devleti'nde devlet muhasebesi odaklı gelişmiştir. Anadolu muhasebe kayıt kültürü tahakkuk esaslı olmuş ve merdiven yöntemini kullanmıştır (Can vd. 2021).

Osmanlılar, merdiven kayıt yöntemini zamanla başarılı bir kullanım seviyesine ulaştırmıştır (Güvemli, 2015). Kayıt defterinin ilk sayfalarına alt alta gelirler, son sayfalara ise giderler yazılmakta ve gelirlere göre giderleri ayarlama mantığı hâkim olduğundan, bu tutarlar arasında çıkarma işlemi yapılmıştır (Bülbül, 2000). Merdiven yöntemi, en başta ana

tutarın yer alması, onun bileşeni olan küçük tutarların da alt alta bir merdivenin basamakları gibi dizilmesinden dolayı bu ismi almıştır. Kayıtlarda tutarın yanı sıra miktarın da yazıldığı görülmektedir. Osmanlıda 19. yy. sonlarına kadar uygulanan Merdiven yönteminin her ne kadar tek taraflı kayıt yönteminin özellikleri kullanılsa da aslında yöntemin borç ve alacaklı hesaplara yer vermesi gibi bazı çift taraflı kayıt özelliklerine sahip olarak tek ve çift taraflı kayıt yöntemlerinin bir karması olduğu, hatta çift taraflı kayıt yönteminden önce var olarak ona esin kaynağı olduğu söylenebilir. Ancak borçlu ve alacaklı hesapların her seferinde belirgin bir şekilde kaydedilmemesinden dolayı tam anlamıyla çift taraflı kayıt özelliklerini de taşımamaktadır (Can vd. 2021). Osmanlılarda yaklaşık 500 yıllık bir süreçte esasen devlet muhasebesinde kullanılan yöntem, devlete ait işletmelerde ve vakıflarda da varlık göstermiştir. Burada da günlük defter, büyük defter, gelir-gider defteri, kişi hesapları defteri gibi pek çok türde muhasebe defteri tutulmuştur (Aydemir ve Erkan, 2011).

Kullanıldığı dönemlerde ticaret hayatının nispeten basit yapısından dolayı az miktarda ayrıntının yer aldığı yöntemde mali bilgilerin yalnızca bir kısmı kaydedilmektedir. Alacağın, borcun, gelir veya giderin yalnızca kendisi kayıt altına alınmakta, hangi olaydan kaynaklandığı belirtilmemektedir. Ayrıca tahsilat ve ödemelerde farklı hesaplar kullanılmamaktadır.

Tek taraflı kayıt yöntemi, varlıkların yazıldığı ve işletmeden gittiğinde üzerinin çizildiği basit bir varlık listesi olarak ifade edilmektedir (Fartika ve Septiawan, 2022). Her bir varlık tek bir satırla tanımlanmaktadır. Varlığın adının yanı sıra tarih, miktar ve bazen de yorum bulunmaktadır. Bu basit yöntem, aynı zamanda hata potansiyeli olan bir yöntemdir. Art niyetli bir muhasebecinin tek yapması gereken alta bir satır daha eklemektir. Bu olayın keşfedildiği durumda bile hata mı yoksa hile mi olduğuna dair herhangi bir ipucu bulunmamaktadır. Dolayısıyla hata ve hileleri bulmak ve onarmak son derece zor olmaktadır. Bu da muhasebe defterlerinin güvenilirliğine önemli bir sınırlama getirmektedir (Grigg, 2005). Örneğin bir kuruluş kredi aldığı anda bu tutar gelir olarak kaydedilmektedir. Bu da o kuruluşun mali durumunun tam olarak resmedilememesi anlamına gelmektedir (Maiti vd. 2021).

Gerek yöntemin hata ve hileye açık yapısı gerekse de orta çağ döneminde daha karmaşık hale gelen mali işlemlerden dolayı tek taraflı kayıt yönteminin yeterlilik düzeyi azalmıştır. 14. yy. dan itibaren bu ihtiyaçları karşılayabilecek bir yöntem olan çift taraflı kayıt yöntemi benimsenmeye başlamıştır.

3.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi

İtalyan matematikçi ve din adamı Luca Pacioli'nin 1494 yılında kaleme aldığı kısaca "Summa Arithmetica" olarak adlandırılan eserde çift taraflı kayıt yöntemini açıklamaktadır. 13. yy'da İtalya'nın Floransa kentinde tutulmuş çeşitli kayıtlardan çift taraflı kayıt yönteminin daha önce uygulandığı anlaşılmaktadır. Hatta doğu ve İslam medeniyetlerinde daha önceleri de kullanılmış olma ihtimali bulunmaktadır. Abdullah Bin Muhammed Bin Kiyâ El Mazendarani'nin 1363 tarihli el yazması "Risale-i Felekiyye" adlı eserinde merdiven yönteminden ve çift taraflı kayda has yevmiye, defterikebir, kişi hesapları gibi birtakım özelliklerden bahsetmektedir. Tüm bunların ışığı altında Pacioli'nin eserine matbaada basılarak çoğaltılan ve çift taraflı kayıt yönteminin tanınmasını sağlayan muhasebe kitabı demek yanlış olmayacaktır (Sevilengül, 2011).



Osmanlılarda 1839'da ilan edilen Tanzimat Fermanı ile birlikte özel sektör sermaye birikimi yoksunluğundan dolayı pek çok devlet fabrikası kurma girişimi başlamıştır. Ancak bu girişim, yatırım ve maliyet muhasebesi uygulamalarını, kâr hesaplamalarını ve çift taraflı kayıt yöntemini bilen muhasebecilerin olmamasından ve kâra dayalı işletmeciliğin bilinmemesinden dolayı başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Bunun üzerine 1850'de yayınlanan Ticaret Kanunu çift taraflı kayıt yönteminin işlevlerini tanıtmıştır. Ancak ticarete şeriat hükümlerinin geçerli olması, çift taraflı kayıt yöntemini uygulayan şirket ve muhasebecilerin olmamasından dolayı bu kanun için uygun ortam bulunamamıştır. Yine de yabancı sermayeli şirketler bu kanun ile kurulabilmiştir. Bunlardan biri de daha sonra çift taraflı kayıt yöntemini uygulayacak olan Osmanlı Bankası'dır (Güvemli ve Kaya, 2015).

Osmanlılar'da 19. yy. sonlarına kadar merdiven yöntemi ile uygulanan tek taraflı kayıt yöntemi, 1879 yılındaki Padişah fermanıyla birlikte yerini çift taraflı kayıt yöntemine bırakmıştır. Çift taraflı kayıt yönteminin ilk uygulama örneklerine 13. yy. da İtalya'da tutulan kayıtlarda rastlandığı düşünüldüğünde Osmanlılar uygulamada batıya nazaran bir hayli geç kalmıştır. Bu denli geç kalınmasında özel sektörün gelişmemesi oldukça etkilidir. Osmanlı Bankası'nın öncülüğünde kurulan Düyun-u Umumiye ve Düyun-u Umumiye'nin kurduğu Tuzla Tekeli ve Tütün Tekeli şirketleri, çift taraflı kayıt tekniğinin kullanılmasının ilk örneklerindedir. Düyun-u Umumiye İdaresi'nin uygulamaları çift taraflı kayıt, bilanço ve gelir-gider tablosu, kâr hesaplamaları gibi alanlarda katkı sağladığı gibi Tütün Tekeli'nin 1885 yılındaki mali tabloları göz önüne alındığında, Türk muhasebe düşüncesinin gelişimine ve çağdaşlaşma derecesine önemli katkılarda bulunduğu yadsınamaz bir gerçektir (Güvemli vd. 2016).

Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra 1927 yılında Muhasebe-i Umumiye Kanunu çıkarılmıştır. Cumhuriyet döneminde muhasebenin gelişimi kamu iktisadi teşebbüsleri aracılığıyla gerçekleşmiştir. 1933 yılında kurulan Sümerbank'ın hesap planı ve muhasebe sistemi Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının en büyük adımlarından biridir. Planlı kalkınmanın sağlanması ve maliyetlerin kontrolü için 1977 yılında "Tek Düzen Maliyet Muhasebesi Rehberi" yayınlanmıştır. 1980'lerde ülkeye yabancı sermayenin girmeye başlamasıyla birlikte 1982 yılında Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuş, 1989 yılında Kurul kapsamında bulunan tüm kurum ve kuruluşların uygulamaları için bir standart hesap planı oluşturulmuştur. 1994 yılında yürürlüğe giren "Tek Düzen Hesap Planı" ise ülkedeki muhasebe uygulamalarının tümüne bir standart kazandırmıştır. Kamu yönetimi odaklı olan ve özel sektörde muhasebenin gelişmesine zemin hazırlayamayan Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 2005 yılında çıkarılan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır (Bükey ve Demir, 2021).

Yöntem hakkında basılan eserlerin farklı dillere çevrilerek öncelikle İngiltere ve Almanya'ya ulaşması, İtalya'da tüccar çıraklığı için oluşturulan özel okullardan iyi bir muhasebe bilgisiyle mezun olanların oluşturduğu muhasebe kültürü, kurulan işletmelerin yoğun hesap bilgisi gerektiren işlemlere sahip olması gibi etkenler, çift taraflı kayıt yönteminin günümüze kadar ulaşmasına ve kapitalist sistem için zemin oluşmasına sebebiyet vermiştir (Uçma, 2010).

Bu yöntemde tek taraflı kayıt yönteminin hata ve hileleri tespit edemeyen yapısına yeni bir özellik eklenerek hata-hile riski azaltılmaktadır. Aynı zamanda da kaydı yapan kuruluşun mali işlemleri hakkında daha detaylı bilgi sunulmaktadır. Bunları sağlamak üzere eklenen

özellik, defterlerin varlık ve kaynak adları verilen iki tarafa ayrılması ve tarafların birbiriyle eşitlenmesi, diğer bir ifadeyle bilanço denkliğinin sağlanmasıdır (Grigg, 2005). Yöntem, varlık ve kaynaklardaki artışlar muhasebe kayıtlarının bir tarafına (sırasıyla sol ve sağ), azalışlar da karşı tarafına yazılmak suretiyle geliştirilmiştir.

Çift taraflı kayıt yönteminin iki boyutu bulunmaktadır. İlki varlık ve kaynakların kaydedilmesi, ikincisi de varlık ve kaynakların kullanımından dolayı oluşan gelir-giderlerin kaydedilmesidir. Çift taraflı kayıt yönteminde her mali işlem en az iki hesaba kaydedilmelidir. Bu hesaplardan birine borç kaydı yapılırken diğer hesaba alacak kaydı yapılmalıdır. Borç ve alacak toplamları birbirini tutmuyorsa işlemlerde bir hata yapılmış demektir. Örneğin bir kuruluş kredi aldığı anda borç tarafına nakit, alacak tarafına ise kredi hesabı kaydedilecektir. Anlamı, kredi çekilerek kasaya nakit para konulduğudur. Tek taraflı kayıt yönteminden farklı olarak tahakkuk esaslı olan yöntemde daha net ve doğru bilgiler ile daha fazla kontrol imkânı bulunmaktadır (Maiti vd., 2021).

Çift taraflı kayıt yönteminin muhasebe organizasyonuna kazandırdığı önemli araçlar da ticari defterlerdir. Günlük mali işlemlerin tarih sırasıyla kaydedildiği yevmiye defteri ve her hesap için ayrı ayrı tutulan defter-i kebir (büyük defter) de bunların en önemlilerindedir. Basit İtalyan Sistemi olarak bilinen bu sistemin yanı sıra tek bir kayıtle yevmiye ve defter-i kebirin ikisine birden kullanılmasına olanak sağlayan ve işlem pratikliği sağlayan Defter-i Kebirli Yevmiye (Amerikan Sistemi) de yine muhasebe alanında yapılmış önemli katkılardandır (Yazan, 2018).

Yöntem, her yevmiye maddesini çizgilerle birbirinden ayırması, numaralandırması, işlem tarihine yer vermesi, açıklamaya yer vermesi, borçlu hesabın soldan başlatırken alacaklı hesabı ortallardan başlatarak yazması gibi özellikleriyle muhasebe kayıt düzenine bir sistematiklik getirmiştir.



3.3. Üçlü Kayıt Yöntemi

Tek taraflı kayıt yöntemi mali işlemlerin kayıt altına alınması ihtiyacını kendi zamanında karşılamıştır. Yakın geçmişte çift taraflı kayıt yöntemi de birkaç yüzyıl boyunca muhasebede tatmin edici sonuçlar vermiştir (Hyon ve Park, 1998). 19. ve 20. yy. dönemlerinde işletmeler sayıca artmış ve hacimleri büyümüş, bu durum da muhasebe verisine duyulan ihtiyacın artmasına sebep olmuştur. Çift taraflı kayıt yönteminde her finansal işlemde sonra sonuçların günlük olarak izlenememesi, yalnızca dönem sonlarında izleme yapılması sorununa çözüm bulmak için üçlü kayıt yöntemi düşüncesi atılmıştır.

Aslında 1870 yılında Rus bilim adamı Ezerskiy, denetçi sıfatıyla çalıştığı zamanlarda çift taraflı kayıt yönteminde gördüğü hata ve hilelerden yola çıkarak üçlü bir Rus kayıt sistemi fikrini açıklamış ancak ilerleyen dönemlerde yöntem Rusya'nın çalkantıları arasında rafa kaldırılmıştır. Ona göre işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin performans üzerindeki etkisi eşzamanlı olarak (yalnızca dönem sonlarındaki finansal tablolarda değil) takip edilmelidir. Buna göre her mali işlem sonrasında kârın hesaplanarak sermayeye eklenebileceği bir sistem geliştirmiştir. Sistemin en önemli avantajı basit ve anlaşılabilir olması iken, nakit esasında oluşturulması en büyük handikabı olmaktadır. Sistemin adına aşağıdaki özelliklerinden dolayı "üçlü" kelimesi geçmektedir (Ayanoglu vd. 2019):

- Üç defter (günlük, sermaye ve rapor defterleri) kullanılması: Faaliyetlerin belgelendirilmiş mali sonuçları öncelikle kronolojik olarak günlük deftere (Yevmiye defteriyle aynı şekilde olmayıp tarih, açıklama ve tutar gibi bilgilerden oluşan bir nevi hatırlatma notu formatındadır.) Aynı tarihte mali işlem sermaye defterine kaydedilmektedir (Çalışmanın örnek uygulama kısmında yapılacak kayıt bu defterin kayıdır.). son olarak mali dönem sonlarında sermaye defterindeki kalan tutarlar da bilanço ve mizanın karışımı olan bir tablo olarak nitelendirilebilecek rapor (özet) defterine aktarılmaktadır.
- Üç kayıt yönü (artış, azalış ve kalan) bulunması: Borç (debit) ve alacak (credit) ifadelerinin yerine artış ve azalış ifadeleri tercih edilmiştir. Bunun sebebi işletmenin ekonomik gücünde değişiklik yaratan, artıran ya da azaltan işlemlerin konu edilmesidir. Artış ve azalışlar karşılaştırıldığında fazlalık olan taraftaki tutar da kalan olarak nitelendirilmektedir.
- Üç ana hesap (nakit, mevcutlar ve sermaye) kullanılması: Ezerskiy'nin sisteminde bilanço denkliği, nakit ve mevcutların toplamının sermayeye eşitlenmesidir. Yalnızca bu üç bilanço unsurunda değişiklik yaratan mali olaylar kayıt altına alınmaktadır. Borç ve alacaklar sistem dışı bırakılmış gibi görünse de değişimleriyle sebebiyet verdikleri etkiler sermaye hesabı üzerinde gösterilmektedir.

1982 yılına gelindiğinde üçlü kayıt yöntemi, Japon bilim adamı Yuji Ijiri tarafından muhasebenin yeni paradigması olarak sunulmuştur. Yazar 1986 yılında çalışmasını detaylandırarak bir daha yayınlamıştır. Çift taraflı kayıt yönteminde mali işlemin niteliği ve ona neden olan olay açıklanırken, üçlü kayıta olayın hangi oranda gerçekleştiğine de yer verilmektedir. Bu yöntemin ilgi alanına girebilmesi için gelir ve giderlerin sonraki dönemlerde tekrarlama (yinelenme) eğilimde olmaları gerekmektedir. Yinelenme bir kural, yinelenmeme ise istisnadır. Bu durum elde edilen her gelirin yeni olduğu statükosuna zıttır. Bu yöntemin statükosu ise her dönemdeki gelir oranında bir değişim olmamasıdır. Müşterilerin her ay ürünleri düzenli satın almaları, dönemlik ödenen faiz ve vergi ödemeleri, maaş ödemeleri tekrar eden gelir ve giderlere (diğer adıyla momenta) örnektir (Sørensen, 2016).

Kullanılan temel kavramlar “momentum”, “itki” ve “kuvvet” şeklindedir. Gelirin kazanılma ya da giderin oluşma hızı olan momentum, dönem başına para miktarı ile ölçülmektedir (gelir/zaman ya da gider/zaman). Bir yatırımın her yıl ₺100.000 kazandıracağına belirtilmesi geliri değil momentumu işaret etmektedir. Momentumdaki değişimi ve bu değişimin sebeplerini açıklayan kavram itki kavramıdır. Her yıl düzenli kazanılacak ₺100.000’de değişim oluşacaksa aradaki fark itki olmaktadır. Kuvvet ise dönemler itibarıyla kârdeki değişimlerin toplamı olmaktadır (Ijiri, 1986). Kuvvet bir tahmin olarak nitelendirilebilir, çünkü ilerleyen dönemlerde ne kadar kâr birikebileceği hakkında fikir vererek ne kadar yeni servet yaratılabileceğini ifade etmektedir (Ayanoğlu vd., 2021).

Üçlü kayıt yönteminde özellikle işletmenin sürekli gelir veya gider yaratan dinamik olaylar takibe alınmaktadır. Kârda, dolayısıyla da sermayedeki artışlar dönem içinde de incelenmektedir. Uygulayıcılar ve kanun koyucuların bu kayıt türüne ve kavramlarına alıştıkça var olan çift taraflı kayıt literatürüne alternatif olarak yeni hesapların türetileceğini ve olgunlaştıktan sonra kayıt ve raporlamada istenilen kalite ile kullanım kolaylığının yaşanacağı öne sürülmektedir (Sørensen, 2016).

Üçlü kayıt yöntemi kâr ve sermayedeki değişimleri sürekli mercak altında tutmasıyla çift taraflı kayıt yönteminin hata ve hile riskini daha aşağıya çekmektedir. Sermayedeki değişimlerin takip edilmesiyle üçüncü bir boyut olarak gelecekteki servet yaratma kapasitesinin de net bir şekilde ortaya konulmasını sağlamaktadır. Bunlar çift taraflı kayıt yöntemine göre üstünlükleri olarak nitelendirilebilir.

Yönteme yönelik eleştiriler değerlendirildiğinde, hala değer sağlama potansiyeline sahip olsa da ortaya atıldığı günden itibaren meydana gelen gelişmeler yöntemin daha ileriye taşınması sağlamaktan uzaktır. Bu haliyle yaygın bir şekilde uygulanma olasılığı düşük olan yöntemin teknik iyileştirmelerle en azından yönetim muhasebesi sistemini geliştirmeye yönelik bir analiz metodu olarak hatırı sayılır bir yer edinebileceği değerlendirilmektedir (Laing ve Perrin, 2022).

4. Üçlü Kayıt Yönteminde Kayıt Düzeni ve Finansal Tablolar

Üçlü kayıt yönteminde bir mali olayın kaydedilebilmesi için onun işletmeye her dönemde düzenli olarak gelir getirmesi ya da gider oluşturması, itici bir güç teşkil etmesi gerekmektedir. Yöntemin kayıt düzeninin ve finansal tablo yapısının anlaşılması için aşağıdaki örnek uygulama üzerinden gidilecektir. Örnekte hem mali işlemleri nakit, varlıklar ve sermaye üçlüsü aracılığıyla ele alan ve mali işlemde hemen sonra kârı sermayeye ekleyen Ezerskiy'nin üçlü Rus kayıt yöntemi hem de düzenli gelir-giderleri momentum, itki ve kuvvet kavramlarıyla açıklayan Yuji Ijiri'nin öne sürdüğü üçlü kayıt yöntemi kullanılarak çözüm yapılmıştır. Ayrıca çift taraflı kayıt yöntemine göre yapılması gereken yevmiye kayıtları da karşılaştırma yapılması amacıyla verilmiştir.

Örnek¹ : Bir işletme, Eylül 2022'de aktifine kayıtlı, sermaye olarak konulan ve ₺600.000 kayıtlı değeri olan kamyonu aylık ₺35.000'e başka bir işletmeye kiralamıştır. Mamul dağıtımını amacıyla kullanılmak için aktifte bulunan kamyonun amortisman gideri aylık ₺10.000, amortisman dışı faaliyet gideri ₺5.000, ortakların beklediği aylık minimum kârlılık (işletme için özsermaye maliyeti) %2'dir. Tüm vergiler ihmal edilmiştir.

Ertesi ay olan Ekim 2022 için aşağıda yer alan iki farklı senaryo söz konusudur:

a) Aynı işletme Ekim 2022'de aktifine kayıtlı ve edinme maliyeti ₺750.000 olan diğer dağıtım kamyonunu da ₺27.000'e kiraya vermiştir. Aylık amortisman gideri ₺12.500, amortisman dışı faaliyet gideri ₺4.000, satın alımında kullanılan kredi faizi aylık %1'dir.

b) Ekim ayında kiraya verilen kamyon ile ilgili a şıkkındaki bilgiler geçerli olmakla birlikte, Eylül ayında kiraya verilen kamyonun sözleşmesi tazminatsız feshedilmiş ve kamyon bilançodaki net değeri tutarında satılmıştır. Elde edilen satış tutarı bir bankanın kur korumalı mevduat hesabına yatırılmış ve Ekim ayı sonunda ₺24.000 faiz ve kur farkı elde edilmiştir.

Senaryo (a): Verilenlere göre Eylül ayındaki ve (a) senaryosu için Ekim ayındaki düzenli net gelir (net momentum) tutarı, kamyonların kira gelirlerinden amortisman, diğer faaliyet giderleri ve borçlanma ile özsermaye maliyetleri düşürülerek aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Eylül:

Ekim:

¹ Sørensen (2016)'dan esinlenilmiştir.

Brüt kira geliri:	₺35.000	₺62.000
Amortisman:	(₺10.000)	(₺22.500)
Faaliyet gideri:	(₺5.000)	(₺9.000)
Özsermaye maliyeti/Kredi faizi:	(₺12.000)	(₺19.500)
Net momentum:	₺8.000	₺11.000

Burada önemli olan nokta, bu gelirlerin (aynı zamanda yukarıda gösterilen giderlerin) kamyonların faydalı ömürleri boyunca beklendiğidir. Elbette ki bu gelirlerde ve giderlerde artış veya azalışlar olabilecektir. Gelir-giderlerdeki bu hızlanma ve yavaşlamalar (itkiler) da sebeplerine göre kayıt altına alınacaktır.

İlk ay kiralama faaliyetinden ₺8.000 net gelir elde edilmektedir. Sermaye olarak işletmeye konulan kamyonun Eylül ayında elde edilen kira geliri, sermayenin kazancı olarak nitelendirilmekte ve üçlü kayıt yönteminin hali hazırda var olmayan fakat oluşturulduğu takdirde aşağıdaki gibi olması önerilen kendine özgü hesaplarıyla şu yevmiye kaydı yapılmaktadır:

Sermaye Katkısı		₺8.000/ay	
	Kira Geliri		₺8.000/ay
<i>Eylül ayı kira net geliri</i>			

Ekim ayında ise işletmenin önceki kira sözleşmesi devam etmekte olup, borçlanma yoluyla edinilen fon ile yeni bir kamyon alınmış ve ondan da net ₺3.000 gelir elde edilmiştir. İşletme mali yönetiminin becerisi ile borcun değerlendirilerek faydalı bir varlık için sarf edilmesi ve ondan da aylık ₺3.000'lik gelir elde edilmesi, işletmenin varlık yönetim becerisi olarak ele alınmakta ve öyle kaydedilmektedir. Dolayısıyla Ekim ayına ait kayıt aşağıdaki şekli olacaktır.

Varlık Yönetimi		₺3.000/ay	
Sermaye Katkısı		₺8.000/ay	
	Kira Geliri		₺11.000/ay
<i>Ekim (a) kira net geliri</i>			

Söz konusu iki ayın kira geliri Ezerskiy'nin önerdiği üçlü Rus kayıt sisteminde yapılacak olsaydı üç temel hesap aşağıdaki gibi kayıtlanacaktır. Sistem nakit esaslı olduğu için gelir nakit hesaba alınacak, amortisman varlık azalışı olarak nitelendirilecektir. Diğer faaliyet giderleri ile borçlanma ve özsermaye maliyetlerinin nakit olarak ödendiği varsayılmaktadır. Bu durumda gelir ve giderler arasında Eylül ayında oluşan ₺8.000 ve Ekim ayında oluşan ₺11.000'lik farklar kâr, diğer bir ifadeyle sermayenin artışı olarak kabul edilmekte ve sermaye hesabına artış olarak kaydedilmektedir.

Ezerskiy'nin sisteminde Eylül ayı sermaye defteri kaydı:

Nakit	Varlıklar	Sermaye
-------	-----------	---------

Artış	Azalış	Artış	Azalış	Artış	Azalış
35.000	17.000		10.000	8.000	

Ezerskiy'nin sisteminde Ekim ayı (a) sermaye defteri kaydı:

Nakit		Varlıklar		Sermaye	
Artış	Azalış	Artış	Azalış	Artış	Azalış
62.000	28.500		22.500	11.000	

Üçlü kayıt yönteminin kullandığı temel finansal tablolar momentum (düzenli gelir-giderler) ve itki (gelir-gider değişimi) tablolarıdır. Momentum tablosu gelir ve giderlerin hangi tür faaliyetlerden oluştuğunu belirten yapısıyla gelir-gider tablosuna karşılık gelmektedir. İtki tablosu ise gelir ile giderlerin hangi varlık ve kaynak unsurlarından meydana geldiğini belirtmektedir. Bu yönüyle birebir bilanço özelliklerini taşımamaktadır. Zaten üçlü kayıt yöntemi dönemlik gelir ve gider oluşumu ve artış-azalış hızını baz almakta, işletmenin anlık durumuyla bilanço gibi statik bir şekilde ilgilenmemektedir.

İşletmenin Ekim ayı sonundaki finansal tabloları, üçlü kayıt yöntemine özgü olacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

Momentum Tablosu

<u>Kira Geliri</u>	₺19.000/ay
Net momentum	₺19.000/ay

İtki Tablosu

Sermaye Katkısı	₺16.000/ay
<u>Varlık Yönetimi</u>	₺3.000/ay
Net itki	₺19.000/ay



Tablolardan işletmenin iki ayda ₺19.000 kira geliri elde ettiği, bu gelirin ₺16.000'inin sermaye elementlerinden elde edildiği, ₺3.000'inin de yönetimin kaynakları farklı yatırımlara kanalize etmesinden dolayı elde edildiği anlaşılmaktadır.

Eylül ayında ve (a) senaryosuna göre Ekim ayında gerçekleştirilen faaliyetler çift taraflı kayıt yönteminde şu şekilde kaydedilecektir:

760. Pazarlama Satış ve	Dağıtım Giderleri	15.000	
	100. Kasa		5.000
	257. Birikmiş Amortismanlar		10.000
<i>Eylül ayı faaliyet gideri</i>	<i>kayıt</i>		

Özsermayenin beklediği kârlılık, kâr dağıtımını ödemesinin yapıldığı ayda kayıt altına alınmakta, üçlü kayıt yönteminde olduğu gibi düzenli takip edilmemektedir. Yukarıdaki kayıta amortisman dışı faaliyet giderlerinin peşin olarak ödendiği varsayılmıştır. Ayrıca kamyonun kiralanması sırasında herhangi bir kayıt yapılmadığı gözden kaçmamalıdır. Eylül ayı sonunda kira bedeli peşin tahsil edildiğinde ise aşağıdaki kayıt yapılacaktır. Görüldüğü üzere Eylül ayında ₺8.000/ay momentum oluşurken, çift taraflı kayıta ₺35.000 gelir ve ₺20.000 gider oluşmuş, ₺15.000 kâr oluşmuştur.

100. Kasa		35.000	
	649. Diğer Faaliyetlerden		
	Olağan Gelir ve Kârlar		35.000
<i>Eylül ayı peşin tahsil edilen</i>	<i>kamyon kira bedeli</i>		

Ekim ayında kiraya verilen ilk kamyon için Eylül ayında yapılan kayıtlar aynen yapılacaktır. Senaryo (a)'da kiraya verilen ikinci kamyon için yapılacak Ekim ayı çift taraflı kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

760. Pazarlama Satış ve	Dağıtım Gideri	16.500	
780. Finansman Gideri		7.500	
	100. Kasa		4.000
	257. Birikmiş Amortismanlar		12.500
	300. Banka Kredileri		7.500
<i>Eylül ayı ikinci kamyon</i>	<i>finansman ve faaliyet gideri kaydı</i>		

Son olarak Ekim ayındaki kiralar tahsil edildiğinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

100. Kasa		62.000	
	649. Diğer Faaliyetlerden		
	Olağan Gelir ve Kârlar		62.000
<i>Eylül ayı iki kamyonu ait</i>	<i>peşin tahsil edilen kira bedeli</i>		

İkinci kamyon için tüm giderler kayıt altına alındığından, yapılan çift taraflı kayıtlarda elde edilen kâr tutarı ₺3.000 (₺27.000-₺24.000) olmaktadır. Bu tutar üçlü kayıt yöntemindeki Ekim momentumu ile aynıdır.

Senaryo (b): Eylül ayında bir değişiklik olmamakla birlikte, (b) senaryosunda Ekim ayı için düzenli net gelir tutarı da aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

	<u>Eylül:</u>	<u>Ekim:</u>
Brüt kira geliri:	₺35.000	₺27.000
Kur korumalı mevduat geliri:	-	₺24.000
Amortisman:	(₺10.000)	(₺12.500)
Faaliyet gideri:	(₺5.000)	(₺4.000)
Özsermaye maliyeti/Kredi faizi:	(₺12.000)	(₺19.500)
Net momentum:	₺8.000	₺15.000

İkinci senaryoya göre Ekim ayında önceki ay yapılan kira sözleşmesinin iptal edilmesi ve kamyonun elden çıkarılmasıyla sağlanan fonun kur korumalı mevduat hesabına yatırılmasıyla birlikte elde edilen gelirin niteliği değişmiştir. Bu değişim üçlü kayıt yönteminde karşılığını aşağıdaki şekilde bulacaktır.

Kira Geliri (Gelir Dönüşümü)		₺8.000/ay	
	Yatırım Geliri		₺8.000/ay
<i>Ekim ayı (b) kira gelirinin</i>	<i>yatırım gelirine dönüşmesi</i>		

Kur korumalı mevduattan elde edilen aylık ₺12.000 tutarındaki gelir, vazgeçilen kira sözleşmesinin ₺8.000'lik gelirinden ₺4.000 daha fazladır. Bu durumda yönetimin becerisi sonucu gelirden meydana gelen bu artış üçlü kayıt yönteminde yerini alacaktır.

Varlık Yönetimi		₺4.000/ay	
	Yatırım Geliri		₺4.000/ay
<i>Ekim (b) kur kor. mevduat</i>	<i>ile sağlanan ilave gelir</i>		

Son olarak Ekim ayında alınarak kiraya verilen ikinci kamyonun elde edilen net kira geliri de ayrı olarak aşağıdaki gibi kaydedilmelidir.

Varlık Yönetimi		₺3.000/ay	
	Kira Geliri		₺3.000/ay
<i>Ekim (b) ikinci kamyonun</i>	<i>sağlanan kira geliri</i>		

Yine Ezerskiy'nin sisteminde Ekim ayı (b) sermaye defteri kaydı da aşağıdaki gibi olacaktır.

Nakit		Varlıklar		Sermaye	
Artış	Azalış	Artış	Azalış	Artış	Azalış
51.000	23.500		12.500	15.000	

Yukarıdaki kayıta yine nakit esaslı sistemin gereği olarak Ekim ayındaki kira ve mevduat gelirleri nakit artışı kısmına, kasadan çıkan faaliyet giderleri ve kredi/özsermaye maliyetleri nakit azalış kısmına, nakit çıkışı gerektirmeyen amortisman gideri varlık azalış kısmına, ₺15.000'lik net momentum da sermaye artışı kısmına kaydedilmektedir.

(b) senaryosuna göre 2022 Ekim ayı sonu itibarıyla oluşacak finansal tablolar da şöyle olacaktır:

<u>Momentum Tablosu</u>		<u>İtke Tablosu</u>	
Kira Geliri	₺11.000/ay	Sermaye Katkısı	₺8.000/ay
<u>Yatırım Geliri</u>	<u>₺12.000/ay</u>	Gelir Dönüşümü	₺8.000/ay
Net momentum	₺23.000/ay	<u>Varlık Yönetimi</u>	<u>₺7.000/ay</u>
		Net itke	₺23.000/ay

Ekim ayında ikinci kamyonun ait kayıtlar Eylül ayındakiler ile aynıdır. Senaryo (b)'deki farklılık olan ilk kamyonun satılması ve tutarın kur korumalı mevduata yatırılması ile ilgili kayıtlar ise çift taraflı kayıt yönteminde şu şekildedir:



257. Birikmiş Amort. ²		120.000	
100. Kasa		480.000	
	254. Taşıtlar		600.000
<i>Kamyon satış işleminin</i>	<i>muhasebeleştirilmesi</i>		
102. Bankalar		24.000	
	642. Faiz Gelirleri		12.000
	646. Kambiyo Kârları		12.000
<i>Kur korumalı mevduata</i>	<i>ait faiz ve kur farkının kaydı</i>		

Görüldüğü gibi üçlü kayıt yönteminde, çift taraflı kayıt yöntemindeki tüm kayıtlar yapılmamakta, yalnızca her dönemde düzenli gelir-gidere yol açan işlemler kaydedilmektedir. Bu da akla yöntemin tek başına değil de destekleyici bir yöntem olarak uygulanmasının daha uygun olup olmayacağı sorularını getirmektedir.

5. Sonuç

Kökeni günümüzden yaklaşık 5-6 bin yıl kadar öncesinde keşfedilen hesap tutma tekniklerine dayanan muhasebe biliminde bir iş veya işletmenin mali durumu hakkında yöneticileri, ortakları ve diğer kesimleri bilgilendirmek için mali tablolar kullanılmaktadır. Bu tabloların hammaddesini de muhasebe kayıtları oluşturmaktadır. Kayıt tutma yöntemleri zaman içerisinde değişime uğramıştır. Bunlar kronolojik sıralamayla tek, çift ve üç taraflı kayıt tutma yöntemleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ticari ve mali ilişkilerin günümüze göre son derece basit olduğu dönemlerde ortaya çıkan tek taraflı kayıt tutma yöntemi de karmaşık olmayan bir yapıya sahipti. Yöntem, mali işlemin servette yarattığı etkinin tek bir satır ve tek bir hesap halinde yazılmasından ibaretti. Çift taraflı kayıt yöntemi ise borç ve alacak boyutunu hesaba katarak hem varlık hem de kaynak hesaplarının çalışmasını sağlamıştır. Bu nedenle muhasebeden alınan ayrıntının boyutu artmış, dolayısıyla daha çok verim alınmaya başlanmıştır.

19. ve 20. yy. dönemlerinde günümüzdeki işletme mantığının iyiden iyiye oluşması ve işletmelerin büyümesi, arzulanan muhasebe verisi boyutunu daha da artırmıştır. Doğal olarak bu dönemlerde mali olayların işletmeye olan etkilerinin statik bir şekilde yalnızca dönem sonlarında değil de her an finansal tablolara yansıtılması düşüncesi doğmuştur. Bu dinamik yapıyı temsilen de üçlü kayıt yöntemi düşüncesi türetilmiştir.

Üçlü kayıt yönteminde işletmenin tüm mali olaylarından ziyade, yalnızca her dönem düzenli gelir veya gider yaratan dinamik olayları odak noktasındadır. Önceki yöntemlerde yıl sonu hesaplar kapatılırken akla gelen kâr ve sermaye artışı kavramı, bu yöntemle birlikte belirli bir düzende tekrarlanan her mali işlemde sonra ifade edilmeye başlanmıştır.

Üçlü kayıt yöntemi, günümüz muhasebe organizasyonunda egemen bir konuma sahip olan çift taraflı kayıt yönteminin varlık-kaynak ve gelir-gider olmak üzere iki boyuttan oluşan yapısına üçüncü bir boyut eklemektedir. Bu da servet yaratma kapasitesidir. Net varlıktaki değişimin düzenli periyotlarda elde edilen gelirlerle ve katlanılan giderlerle ifade

² Kamyonun birikmiş amortismanının bir yıllık olduğu varsayılmıştır.

edilmesi, işletmenin gelecekte elde edebileceği kâr tutarını daha sağlıklı tahmin etmesini, kâr planlamasının daha isabetli yolmasını ve ortaklar için yaratılabilecek servet miktarının daha gerçekçi bir şekilde ortaya konulmasını sağlayacaktır.

Üçlü kayıt yöntemi kabul görmeye, uygulanma sayısı artmaya başladıkça muhasebe örgütlenmesindeki yeri güçlenecektir. Ticaret hayatının ve işletmelerin yapısı hızla değiştiği sürece, muhasebede hâkim olan kayıt düzeninin gerek boyutunda gerekse niteliğinde farklı beklentilere cevap verecek gelişimler ve eklentiler olması artık sürpriz olarak karşılanmayacak bir durumdur.

Tüm artılarının yanı sıra üçlü kayıt yönteminin İjiri'den sonra istenilen noktaya taşınmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Şu anda çift taraflı kayıt yönteminin yerine geçerek ana akım kayıt yöntemi olmaktan uzak görünmektedir. Ayrıca yalnızca düzenli gelir ve giderlerin kayıt altına alınması da diğer mali işlemler için yine çift taraflı kayıt yönteminin kullanılması gerektiği anlamını çıkarabilecektir. Yine de gelir ve giderlerin yalnızca dönem sonunda değil de her zaman takip edilebilmesi, gelir-giderlerdeki hızlanma ve yavaşlamaların tespit edilebilmesi ve gelecekte yeni servet yaratma kapasitesi olan işlemlerin farkına varılması gibi konularda işletme yönetimine yardımcı olabilecek bir yönetim muhasebesi tekniği olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Kaynakça

- Akçay, S. (2003). Perakende Satış Yapan Zincir Mağazalarda Muhasebe Örgütlenmesi ve Bir Uygulama [Yayımlanmamış yüksek lisans tezi], Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.
- Ayanoğlu, Y., Yanık, S.S. ve Sultankhanova, G. (2019). Ezerskiy'in Muhasebede Önerdiği Üçlü Kayıt Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme, 38. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: Kırk Yılın Muhasebesi ve Yeni Hayallerimiz, Denizli, 65-88.
- 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.
- Aydemir, O. ve Erkan, M. (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (1), 110-128.
- Bükey, M. ve Demir, N. (2021). Cumhuriyet Dönemi Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler ve Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Sistemi Üzerindeki Etkisi, Lectio Socialis, 5(1), 35-42.
- Bülbül, Y. (2000). Osmanlı Devleti'nin Muhasebe Sistemi: 1300-1600 [Yayımlanmamış doktora tezi], Marmara Üniversitesi Ortadoğu ve İslam Ülkeleri Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul.
- Can, A.V., Aliusta, H. ve Bağdat, A. (2021). Osmanlı Devleti'nde Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçiş Etkileyen Sosyo-Kültürel Nedenlerin Analizi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 14(3), 1231-1259.
- Fartika, W. ve Septiawan, B. (2022). Application of Triple-Entry Bookkeeping with Blockchain Technology as an Effort to Prevent Accounting Fraud, Akuntansi Dewantara, 6(2), 42-47, <https://jurnal.ustjogja.ac.id/index.php/akuntansidewantara/article/view/13033>, Erişim Tarihi: 18.10.2022
- Grigg, I. (2005). Triple Entry Accounting, Working Paper, https://www.researchgate.net/profile/IanGrigg/publication/308640258_Triple_Entr



- y_Accounting/links/57e99c4408aed0a291304588/Triple-Entry -Accounting.pdf, Erişim Tarihi: 20.10.2022
- Güvemli, O. (2015). Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri (Orta Asya Kültüründen Batılılaşmaya), Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (9), 5-17.
- Güvemli, O. ve Kaya, M.A. (2015). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim: 1839-1885, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (9), 43-65.
- Güvemli, O., Zeytinoğlu, E. ve Aygül, E. (2016). Osmanlı İmparatorluğunda Çift Yanlı Kayıt Yönteminin XIX. Yüzyılın İkinci Yarısında Bir Sanayi İşletmesinde İlk Kez Uygulanması: Tütün Rejisi Örneği, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (11), 197-223.
- Hyon, Y.H. ve Park, S.W. (1998). A New Two-Dimensional Double-Entry Bookkeeping System and Three-Dimensional Accounting, Second Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA98) Conference Proceedings Book, Osaka.
- Ijiri, Y. (1986). A Framework for Triple-Entry Bookkeeping, The Accounting Review, 61(4), 745-759, <https://www.gwern.net/docs/bitcoin/1986-ijiri.pdf>, Erişim Tarihi: 20.10.2022
- Laing, G.K. ve Perrin, R.W. (2022). Momentum Accounting Revisited, Journal of New Business Ideas & Trends, 20(1), 1-36.
- Maiti, M., Kotliarov, I. ve Lipatnikov, V. (2021). A Future Triple Entry Accounting Framework Using Blockchain Technology, Blockchain: Research and Applications, (2), 1-8, <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2096720921000324>, Erişim Tarihi: 13.10.2022
- Melse, E. (2008). Accounting in Three Dimensions: A Case for Momentum Revisited, The Journal of Risk Finance, 9(4), 334-350.
- Sevilengül, O. (2011). Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sørensen, P.S. (2016). An Argument for the Implementation of Triple Entry Bookkeeping [Master Thesis], Aalborg University, https://projekter.aau.dk/projekter/files/245235285/Triple_entry_masters_finals.pdf, Erişim Tarihi: 21.10.2022
- Uçma, T. (2010). Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Kapitalizmin Doğuşu: Werner Sombart'ın Sosyo-ekonomik Perspektifinden, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2010, 101-116.
- Yazan, Ö. (2018). Birleşik Defter Sistemi Olarak Defter-i Kebirli Yevmiye ve Türk Muhasebe Eğitimindeki Yeri, MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi, 7(4), 375-398.
- Yücenurşen, M. (2020), Çift Taraflı Kayıt Yönteminden Üçlü Kayıt Sistemine Geçiş: Momentum Muhasebesi, BMIJ, (2020), 8(1): 1008-1025.

Extended Summary

Accounting is an important department for businesses. While it helps the business management in many issues that require decision-making such as determining the product cost, pricing and budgeting, it also gives important clues to the external environment about the financial structure of the business through financial statements. Bookkeeping and recording system, which are the cornerstones of accounting organization, have a great share in their formation.

Accounting organization is the arrangement of the tools to be used in order to provide the expected information flow from accounting according to accounting laws, theories and methods. The elements of accounting organization are document order, qualified personnel, chart of accounts, hardware-software systems and ledger system.

After the single-entry bookkeeping accounting practices, which is the simplest form of bookkeeping in accounting, which has existed and developed for thousands of years, the double-entry bookkeeping method, which was started to be used by Italian merchants and bankers in the 15th century, has been accepted as the main accounting paradigm for today's business applications. In 1870, the Russian clergyman, accountant and economist F.V. Ezerskiy explained the idea of triple Russian bookkeeping method in his work. This idea, which did not receive the attention it deserved at the time, gained popularity in 1982 with the different approach in the work of Japanese economist, accounting researcher and educator Yuji Ijiri.

In the study, the triple-entry bookkeeping method and previous recording methods, which explains which event occurred for what reason as well as at what rate, were examined, and the differences that the triple recording method offered in bookkeeping and financial statement organization organizations were tried to be explained with the help of an example.

The accounting technique, which was founded in Babylon and created by the Ancient Greek and Roman civilizations towards the end of the first age, lost its meaning as a result of the serious economic and political crises in the beginning of the Middle Ages, and then developed again with the revival of trade life, the establishment of companies and the increase in credit transactions.

In the period from 4000 BC to 1300 AD, it is seen that the records of commercial transactions were kept in kind at first, and in cash with the invention of money. Inventory calculations started with the recording of asset numbers and types. It is seen that budgeting started to develop from the written plans created in the following years. Over time, it has been observed that the number and type of the goods, as well as the names of the parties and the date, began to be recorded. With the use of money, asset values are expressed in monetary terms, and increases in value are expressed as profits and decreases as losses.

In the single-entry bookkeeping method, each asset was defined with a single line. In addition to the name of the asset, there was the date, the amount, and sometimes the comment. This simple method was also potentially error-prone. All a malicious accountant had to do was add one more line. Even when this event was discovered, there was no clue as to whether it was a bug or a gimmick. Therefore, it was extremely difficult to find and repair bugs and cheats. This placed an important limitation on the reliability of the



accounting books. For example, when an organization received a loan, it was recorded as income. This means that the financial situation of that organization cannot be fully depicted.

Although it is said that the Italian mathematician and clergyman Luca Pacioli discovered the double-entry bookkeeping method in the work called "Summa Arithmetica" written in 1494, it's not possible to say that it is true. It is understood from various records kept in Italy in the 13th century that the double-entry bookkeeping method was applied before. It is even possible that it was used before in eastern and Islamic civilizations. Al Mazandarani's manuscript "Risale-i Felekiyye", dated 1363, mentions the ladder method and some features such as diary, ledger, personal accounts peculiar to double-entry bookkeeping. In the light of all this, it would not be wrong to call Pacioli's work the first accounting book published.

Factors such as the translation of the published works about the method into different languages, firstly reaching England and Germany, the accounting culture created by the graduates with good accounting knowledge from private schools created for merchant apprenticeship in Italy, and the fact that the established businesses have transactions that require intensive account knowledge, are the reasons why the double-entry bookkeeping method can be used. It has reached the present day and paved the way for the capitalist system.

The double-entry bookkeeping method has made accounting today's systematic with its features such as separating each journal item from each other with lines, numbering, including the date of the transaction, including the explanation, and writing the payable account starting from the middle while starting the payee account from the middle.

In 1982, the triple entry method was presented by the Japanese scientist Yuji Ijiri as the new paradigm of accounting. The author detailed his work and published it again in 1986. While the nature of the financial transaction and the event that caused it are explained in double-entry bookkeeping, the rate of occurrence of the event in triple recording is also included. In order for this method to be of interest, income and expenses must have a tendency to recur in subsequent periods. The rate of change of income-expenditure corresponds to the momentum term. Recurrence is the rule, non-repetition is the exception. This contrasts with the status quo, where every income generated is new. The status quo of this method is that there is no change in the rate of income in each period. Customers' regular purchases of products each month, interest and tax payments paid quarterly, salary payments are examples of recurring income and expenses (aka momenta).

Proportional changes in regular income and expenses are explained by the concept of impulse. Ijiri argues that as practitioners and legislators become accustomed to this record type and concept, new accounts will be created as an alternative to the existing double-entry bookkeeping literature, and once they mature, the desired quality and ease of use will be experienced in registration and reporting. Accountants, who apply the method that makes it possible to measure the performance of the business at any moment, will gain a different perspective in this dynamic accounting system and will focus on estimating the future situation rather than the current situation.

Today, the triple registry method is also associated with distributed ledger technology and is used with blockchain technology, which includes smart contracts. The transaction is verified by a third entry, which acts as a link between the two business partners who keep

double-sided books. Therefore, any possible manipulation attempt can be easily noticed. This means that this method incorporates the elements of transparency and trust more.

Although the double-entry bookkeeping method is still the dominant view today, there is no doubt that as the triple-entry bookkeeping method is accepted by different segments, its unique chart of accounts and financial statement sets will be fully formed and its place in the accounting organization will be strengthened. As long as the structure of business life and businesses change rapidly, it is no longer surprising that there are developments and add-ons that will respond to different expectations in terms of both size and quality of the record system that dominates accounting.



Ek bilgiler

Çıkar çatışması bilgisi: Sorumlu yazarlar, çalışmada çıkar çatışması olmadığını kabul etmektedir.

Destek bilgisi: Çalışmada herhangi bir kuruluştan destek sağlanmamıştır.

Etik onay bilgisi: Çalışma, etik onay belgesi gerektirmemektedir.

Katkı oranı bilgisi: Yazarın katkı oranı %100 şeklindedir.