



## POZİTİF MUHASEBE TEORİSİNİN GELİŞİMİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL BİR ÇALIŞMA

*A Conceptual Study on the Development of Positive Accounting Theory*

**Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU**

Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İsbeyli Yerleşkesi, İşletme Anabilim Dalı, cagrikoroglu@hotmail.com Nazilli-Aydın/Türkiye

**Ar. Gör. Ümit KACIR**

Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İsbeyli Yerleşkesi, İşletme Anabilim Dalı, umit.kacir@adu.edu.tr Nazilli-Aydın/Türkiye

Kacir, Ü. (2018). "Pozitif Muhasebe Teorisinin Gelişimine İlişkin Kavramsal Bir Çalışma", International Journal of Academic Value Studies, Vol:4, Issue:22; pp:914-921

**Makale Türü:** Araştırma Makalesi

### ARTICLE INFO

### ÖZ

#### Article History

Makale Geliş Tarihi  
Article Arrival Date  
04/10/2018

Makale Yayın Kabul Tarihi  
The Published Rel. Date  
30/10/2018

#### Anahtar Kelimeler

Muhasebe Teorileri, Pozitif  
Muhasebe Teorileri,  
Normatif Muhasebe  
Teorileri, Pozitif Muhasebe  
Teorisi

#### Keywords:

Accounting Theories,  
Positive Accounting  
Theories, Normative  
Accounting Theories,  
Positive Accounting Theory

Muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında ortaya çıkarılmak istenen başarının yanı sıra muhasebe uygulamaları seçiminin önemi de her geçen gün artmaktadır. Bu sebeple muhasebe uygulamalarının seçiminde yöneticilere yol göstermesi için muhasebe teorilerinden yararlanılabilir. Muhasebe teorileri, muhasebe uygulamalarının seçimini yanı sıra, muhasebe uygulamalarına ilişkin tahminlerde de bulunabilir. İşletme yöneticilerinin geleceğe yönelik sağlıklı kararlar almasında yardımcı olmaya çalışan muhasebe teorileri, normatif ve pozitif muhasebe teorileri olmak üzere ikiye ayrılır. Metafizik verileri inkar ederek tamamen bilimsel verilerle muhasebe birimlerine yol göstermek amacıyla felsefik bir bakış açısı sunan pozitif muhasebe teorisi modern anlamda muhasebe uygulamaları için önemli bir hale gelmektedir. Bu çalışmada da pozitif muhasebe teorilerinin bir türü olan pozitif muhasebe teorisi ele alınmış, tarihsel gelişimine ilişkin bilgi verilmeye çalışılmış ve bu konu üzerine yapılan çalışmalar incelenmiştir.

### ABSTRACT

In addition to the desired success of the conducted accounting activities, the importance of choosing accounting practices is increasing day by day. For this reason, accounting theories can be used to guide managers in the selection of accounting practices. Accounting theories can also be used to estimate accounting practices. Accounting theories that try to help managers to make sound decisions about the future are divided into two as normative and positive accounting theories. Positive accounting theory, which presents a philosophical point of view to guide the accounting units with purely scientific data by denying metaphysical data, becomes important for modern accounting practices. In this study, positive accounting theory, which is a kind of positive accounting theories, has been taken into consideration and it has been tried to give information about historical development and studies on this subject have been examined.

## 1. GİRİŞ

Yöneticiler sorumluluğunda olan işletmelerin stratejik hedeflerini gerçekleştirebilmek için mali ve finansal tablolara bakarak geleceği aydınlatıp kararlar vermeye çalışırlar. Bu doğrultuda yöneticiler kararlarına yardımcı olan tabloları sağlıklı bir şekilde elde etmek için muhasebe uygulamalarının

seçiminde ve bu uygulamalardan ortaya çıkan sonuçların yorumlanmasında muhasebe teorilerinden yararlanabilmektedirler. İşletmelerin muhasebe faaliyetlerini daha verimli bir şekilde gerçekleştirebilmek amacıyla tamamen bilimsellik üzerine gelişimini sağlamış olan pozitif muhasebe teorisi bu çalışmanın konusu olmuştur. Metafizik hiçbir kavramı dikkate almayan pozitivist bir bakış açısıyla tamamen bilimsel veriler ve uygulamalarla sonuçlar ortaya koyan pozitif muhasebe teorisinin ele alındığı bu çalışmada ilk önce, muhasebe teorileri başlığı altında genel bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Daha sonraki kısımda ise bir muhasebe teorileri türü olan normatif muhasebe teorisi ele alınmıştır. Normatif muhasebe teorisine değinildikten sonra, bir diğer muhasebe teorileri türü olan pozitif muhasebe teorilerinden bahsedilmiştir. Son aşamada ise pozitif muhasebe teorilerinin bir türü olan pozitif muhasebe teorisi incelenmiştir. Çalışmanın devamında bu başlık altında konunun fikir önderleri olan Watts ve Zimmerman hakkında bilgi verilmiş ve bu alan ile ilgili çalışmalarına değinilmiştir. Pozitif muhasebe teorisi başlığı altındaki son kısım da ise ulaşılabilen çalışmalarla ilgili kısaca bilgi verilmiş ve bu alanda yapılan diğer çalışmalar sıralanmıştır.

## 2. MUHASEBE TEORİLERİ

Muhasebe teorilerini, "bize çeşitli muhasebe yöntemleri arasından seçim yapmada kullanılan kurallar bütünü" olarak tanımlayamayız. Muhasebe teorileri, kullanacağımız yöntemleri açıklamalı ve bizlere yol göstermelidir (Gökten, 2013:40). Teorilerin bu konuda yol gösterici olması yöneticilerin ve muhasebecilerin olağan veya olağan dışı olaylar karşısında vereceği kararlarda isabet oranını yükseltebilir. Watts ve Zimmerman (1978)' a göre muhasebe teorileri, talebe cevap olarak üretilen ekonomik ürünler olarak analiz edilebilir. Bu ifadeye göre arz ve talebi incelemek mantıklı bir davranış olacaktır. Yani ortaya çıkan talebi karşılamak için sunulacak olan arzın işletme yararına gerçekleştirilebilmesi için uygulanacak olan muhasebe faaliyetlerinin şekillenmesine yardımcı olacaktır.

Muhasebe teorilerinin iki tür amacı vardır. İlk amacı muhasebe uygulamalarını açıklamak ikinci amacı ise muhasebe uygulamalarına yönelik tahminlerde bulunmak (Gökten, 2013:40). Muhasebe teorilerinin, uygulamaları açıklanmasına yönelik amacı, firmaların kullandıkları muhasebe yöntemlerini tercih etme sebeplerini açıklamaya yöneliktir.

Yapılan literatür çalışmalarında, 20'inci yüzyılın başlarına kadar muhasebe teorisi ile ilgili elle tutulur bilgilere ulaşılamamıştır. Bu dönemde muhasebe teorisyenleri arasında ciddi anlaşmazlıklar göze çarpmaktadır. Muhasebe teorisyle ilgili kavramlar, 1900'lü yılların başlangıcından itibaren 1960'lı yılların son dönemine kadar belirginleşmeye başlamıştır. 1960'lı yıllardan itibaren muhasebe teorileri üzerine ampirik çalışmalar yapılmaya başlamıştır. Bu dönemden itibaren ampirik çalışmaların yoğun bir şekilde yapılmasının nedenlerini aşağıdaki gibi belirtmek mümkündür (Akdoğan ve Hamdi, 1987:140).

- Elde edilen sonuçların güvenilirliğini artırmak,
- Klasik muhasebe teorilerinin yeterli olmaması,
- Akademisyen muhasebecilerin bilim insanı niteliğine sahip olma ve bilim çevrelerindeki statülerini arttırma istekleri,
- Ampirik çalışmaların yapılabilmesi için gerekli olan istatistiki bilgileri kullanabilen muhasebecilerin sayılarında artış olması,
- Gerekli verilere ulaşmanın kolaylaşmasıdır.

1970'li yıllardan itibaren muhasebeye olan bakış açısı büyük bir değişim geçirmiştir. Artık muhasebe alanında bilimsel yaklaşım etkin olmaya başlamıştır (Akdoğan ve Hamdi, 1987:134, 137).

### 2.1. NORMATİF MUHASEBE TEORİLERİ

Normatif Fransız bir kelimedir ve Türk Dil Kurumu'nun resmî sitesinde "düzgüsel" ile eş anlamlı olarak anılmaktadır. Kelime anlamı olarak da "yasalarla ilgili olan" şeklinde ifade edilmektedir (TDK). Bu tanım doğrultusunda normatif muhasebenin kuralları belirleyen bir teori olduğu söylenebilir. Nitekim Akdoğan ve Aydın (1987:134) muhasebe teorisinin, muhasebenin ne olduğunun yanında ne olması gerektiği ile de ilgilenen; muhasebe ilkelerinin, yöntemlerinin ve kurallarının belli bir amaca ulaşmak için belirlenmesiyle uğraşan bir teori olduğunu belirtir.

Normatif muhasebede yer alan birtakım sorular vardır. Normatif soruların bazıları ise şu şekildedir (Jensen, 1976:2-3).

- Kira sözleşmeleri bilançoda nasıl gösterilmelidir?

- Bilanço ve gelir tablosunda tasfiye değeri kullanılmalı mıdır?
- Değişen fiyat düzeyleri nasıl muhasebeleştirilmelidir?
- Kurdaki değişimler işletmeler tarafından nasıl muhasebeleştirilmelidir?
- Stoklar nasıl değerlendirilmelidir?
- Yıllık finansal tablolarda neler raporlanmalıdır?
- Ara finansal tablolar denetime tabi tutulmalı mıdır?
- Konsolide tablolarda, bağlı ortaklıklarda azınlık payı nasıl muhasebeleştirilmelidir?

Bu sorular doğrultusunda muhasebe teorisinin, genel olarak muhasebe faaliyetlerinde yapılan işlemlerin düzenlenmesi ile ilgili kurallar ortaya koymak için bu soruların cevaplarını aramaya çalıştığı görülebilir.

1950'den 1960'ların sonuna doğru işletmelerle ilgili bilgi sahibi olmanın tek yolu işletmenin finansal raporları olarak kabul edilmektedir (Ball, 1972:1-2). Bu yıllardan itibaren ise muhasebe alanında kural koyucu bir dönem etkin olmaya başladı (Gökten, 2013:40). Zamanla muhasebe alanında kuralların ortaya çıkması normatif muhasebe teorisinin yaygınlaşmasına olanak tanıdığı görülmektedir. Normatif muhasebe teorisinin sınıflandırılması iki türdür. İlki genel kabul görmüş sınıflandırma, ikincisi ise Richard Mattessich tarafından yapılan sınıflandırmadır

#### 1. Genel kabul görmüş sınıflandırma

- Tarihi maliyet muhasebesi
- Cari alım gücü muhasebesi
- Cari maliyet muhasebesi
- Çıkış fiyat muhasebesi

#### 2. Mattessich sınıflandırması

### 2.2. POZİTİF MUHASEBE TEORİLERİ

Muhasebe teorileri türlerinden olan pozitif muhasebe teorisinin, muhasebe kavramları içerisinde yer alması 1960'lı yılların sonlarına denk gelmektedir. Muhasebe teorilerinde uygulanmaya başlanan ampirik çalışmalarla birlikte pozitif muhasebe teorisi kavramı gelişmiştir. Muhasebe teorilerinde yeni yeni uygulanmaya başlanan bilimsel teknikler yani yöntemsel uygulamalardaki gelişmeler, pozitif muhasebe teorisinin muhasebe bilimi içerisinde yer almasına sebep olmuştur diyebiliriz. Bu yıllarda özellikle Amerika'da muhasebe üzerine yapılan çalışmalar aşağıda belirtilen iki konu üzerine yoğunlaşmıştır (Schreuder, 19871).

1. Muhasebe teorileri ile uygulamaları arasındaki ilişki,
2. Muhasebe politikası oluşturulması sırasında bilimsel bilginin önemi.

Öte yandan tıpkı normatif muhasebe teorisinde olduğu gibi pozitif muhasebe teorileri de bazı soruların cevaplarıyla meşgul olmaktadır. Bu soruları ise şöyle sırlamak mümkündür (Jensen, 1976:3-4).

- Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına neden gereken önem verilmemektedir? Arz doğrultulu güçler hangileridir ve muhasebe uygulamaları üzerindeki etkileri hangileridir?
- İşletmeler muhasebe yöntemlerini neden değiştirir?
- İşletmeler neden denetçilerini değiştirirler?
- Koyulan kurallar muhasebe uygulamalarını nasıl etkilemiştir?
- İşletmeler neden uyguladıkları amortisman yöntemini kullanmaktadırlar?
- SMMM ve SMM sertifikası sürecinin muhasebe uygulamaları ve araştırmaları üzerindeki etkisi nedir?
- Muhasebe alanında neden etik konusuna önem verilmektedir?

Belirtilen bu soruları cevaplamaya çalışan pozitif muhasebe teorilerinin ilgisi, “hangi muhasebe politikasının uygulandığı ve hangi muhasebe yöntemlerinin seçildiği” ve “seçilen muhasebe yöntemlerinin neden seçildiği, neden seçilen yöntemden başkasının seçilmediğidir” konuları üzerine yoğunlaşmıştır (Sterling, 1990:102).

### 3. POZİTİF MUHASEBE TEORİSİ

Pozitif muhasebe teorisiyle ilgili gereken bilgileri paylaşmadan önce belirtilmesi gereken bir husus vardır. Pozitif muhasebe teorileri ile pozitif muhasebe teorisi farklı kavramlardır. Pozitif muhasebe teorisi, pozitif muhasebe teorileri çeşitlerinden birisidir. Pozitif muhasebe teorisini geliştiren Watts ve Zimmerman başka bir isim verselerdi böylesine bir anlam kargaşası ortaya çıkmayacaktı.

Muhasebe teorisi işletme yönetiminin davranışlarının ne olacağına dair tahminler yapmaktadır (latridis ve Joseph, 2005:764). İşletmelerin mali nitelikteki işlemleriyle ilgilenen muhasebe, sadece devlete olan yükümlülüklerin yerine getirilmesi için değil; aynı zamanda yöneticilerin geleceğe dönük kararlar almasında da yardımcı olur. Ortaya çıkan sonuçları yorumlaması yöneticilerin öngörude bulunmasını ve dolayısıyla daha kolay karar vermesini sağlayabilir. Buna ek olarak pozitif muhasebe teorisi, mevcut durumda kullanılan muhasebe uygulamalarını açıklar ve gözlenen uygulamalardan genel olarak kural ve ilkeler ortaya çıkarma çabası içerisinde olur (Akdoğan ve Aydın, 1987:129).

Muhasebe uygulamasına ilgi gösterderen pozitif muhasebe teorisi, muhasebe uygulamalarını açıklayabilmek için Pozitif Muhasebe Teorisi, yalnızca ekonomik gerçeklerin gözleminin yeterli olduğunu değil, aynı zamanda neoklasik açıdan da kanıtlayabilmelidir. Pozitivizm kavramı, hiçbir metafizik içeriğe sahip olmayan sadece fiziksel gerçeklere dayanan bilim alanıdır. Tamamen felsefi bir düşünce tarzı olan pozitivizm mantıksal gerekçeler üzerine araştırmaları açıklamaya çalışır. Pozitivizm müşahede sonucu veriler elde edilebilen bilgilerle ilgilenmektedir. Mantık üzerine kurulmuş olan bir muhasebe teorisi hiç kuşkusuz pozitivizm etkisinde kalacaktır. Bu sebeple pozitif muhasebe teorisi araştırmaları hep mantıklı açıklamalar üzerinde yoğunlaşabilir. Bunların yanında pozitif muhasebesinin bir diğer adı ise “ekonomi tabanlı muhasebe teorisi” dir.

### 4. POZİTİF MUHASEBE TEORİSİNE KATKI VERENLER

#### 4.1. Ross L. Watts ve Jerold L. Zimmerman’ın Pozitif Muhasebe Teorisine Katkıları

Pozitif muhasebe teorisinin ortaya çıkması ve gelişmesine büyük katkıları olan Watts 1966 yılında Newcastle Üniversitesi muhasebe lisans programından mezun olmuştur. Yüksek lisans eğitimini ise Chicago üniversitesinde finans üzerine yapmıştır. Watts Chicago üniversitesinde doktora eğitimini tamamlamış, doktora tezini muhasebe ve finans üzerine yapmıştır. Watts’ın akademik kariyeri ise Chicago üniversitesinde başlamış ve yardımcı doçent olarak Rochester üniversitesinde devam etmiştir.

Zimmerman ise lisans eğitimini finans alanında Colorado Üniversite’sinde yapmış ve 1969 yılında mezun olmuştur. 1974 yılında tamamladığı doktora eğitimini California Üniversite’sinde İşletme Yönetimi üzerine yapmıştır. Zimmerman’ın akademik kariyeri Rochester Üniversitesin ’de başlamış ve bu üniversitede devam etmiştir.

Watts ve Zimmerman, pozitif muhasebe teorisi üzerine yazdıkları iki makale ile (1978 ve 1979) “AICPA muhasebe literatürüne önemli katkı” ödülünü ve ayrıca Zimmerman kendisinin yazmış olduğu makale ile “AAA rekabetçi yazı ödülünü kazanmıştır (Christenson, 1983:2). Watts ve Zimmerman normatif muhasebe teorilerinin öznel yargıları içermesinden dolayı yapılacak olan ampirik çalışmaların zorlaştığını ve bu nedenle normatif teorilerin bilimsel olmadıklarını savunmaktadırlar (Schreuder, 1983:3). Bu durumun aksine bu ikili pozitif muhasebe teorisinin bilimsel teori olduğunu, diğer teorilerin ise bilimsel olmayan teori olduğunu savunmuşlardır (Sterling, 1990,100). Watts ve Zimmerman pozitif muhasebe teorisinin, muhasebe uygulamalarında gözlemlenen durumlara karşı açıklama yaparken gözlemlenemeyen durumlara tahminlerde bulunduğunu öne sürerler (Whitley, 1988:632).

#### 4.2. Rochester ve Chicago Okulu

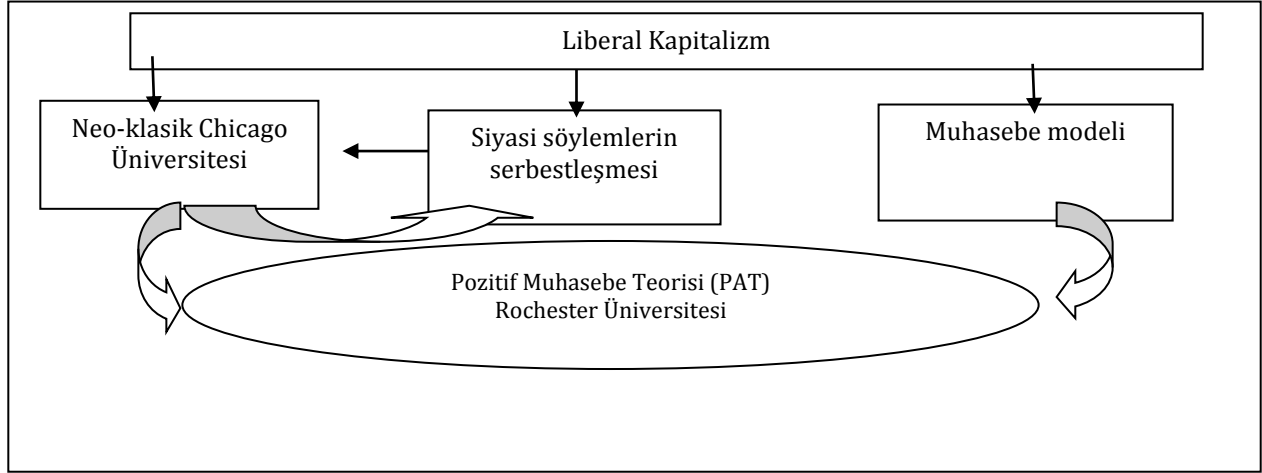
1850 yılında kurulan ve bünyesinde önemli finans ve muhasebe profesörü çalıştıran Rochester Üniversitesini pozitif muhasebesinin doğduğu okul olarak söyleyebiliriz. Rochester üniversitesindeki çalışmalar incelendiğinde, normatif uygulamalarda olduğu gibi nelerin olması gerektiğiyle ilgilenmezler yani kuralcı değildirler (Chabrak ve Burrowes, 2006:11). Rochester Üniversitesinde uzun süre çalışmış olan Watts ve Zimmerman, bu okulun yetiştirmiş olduğu önemli akademisyenlerdendir. Okulun araştırmacıları pozitif muhasebe teorisi üzerine yürütülen çalışmalarda Milton Friedman’dan etkilenmiştir. Milton Friedman’nın çalışmalarından etkilenen okulun pozitif muhasebe teorisi konusunda farklılık gösteren yanlarından bahsetmek mümkündür. Bu farklılıklardan bir tanesi;

Friedman, teorinin tahminsel fonksiyonuna büyük önem vermiş ancak açıklayıcı fonksiyonuna ise daha az önem vermiştir (Christenson, 1983:16).

Pozitif muhasebe teorisinin, Rochester ve Chicago üniversitesinden etkilenerek gelişme gösterdiğini söylemek mümkündür. Bu doğrultuda pozitif muhasebe teorisinin gelişimi aşağıdaki şekilde incelenebilir.

Pozitif muhasebe teorisi üzerine araştırmalar yapan Rochester okulu, Chicago okuluna katılmıştır. Rochester Okulu, Chicago ekonomi düşünce ekolünden büyük ölçüde etkilenmesi ve iki okulun düşünce tarzlarını birleştirip bir birliktelik kurma fikri iki okulun birleşmesine sebep olmuştur (Chabrak, 2006:9).

**Şekil 1.** Pozitif Muhasebe Teorisinin Ortaya Çıkış Süreci



**Kaynak:** Chabrak ve Burrowes, (2006).

Pozitif muhasebe teorisinin ortaya çıkış süreci gösterildiği şekil incelendiğinde liberal kapitalizm, neo-klasik Chicago üniversitesi, siyasi söylemlerin serbestleşmesi ve muhasebe modeli olarak dört farklı gücün etkileşimi sonucu şekillenmiştir. Bu etkileşim liberal kapitalizmin hakimiyetinin olduğu 1960'lı yıllarda siyasi söylemler serbestleşmiş neo-klasik akım liberal kapitalizmden etkilenmiş pozitif muhasebe modeli şekil almıştır. Watts ve Zimmerman araştırmalarına bilimsel bir teori geliştirmek amacıyla başlamışlardır. Bu çalışmalarını yürütürken kendisinden önceki araştırmacıların çalışmalarından etkilenmişlerdir. Bu durum önceki araştırmacıların akımı olan Neo-klasik iktisat anlayışının pozitif muhasebe teorisini etkilemesine neden olmuştur. Yapılan literatür taraması neticesinde, Neo-klasik iktisatçıların 1870'li yıllarda fizik teorilerini kopyaladıkları görülür (Chabrak ve Burrowes, 2006:22). Bu sebeple Neo-klasik iktisattan etkilenen pozitif muhasebe teorisinin fizik teorilerinden de etkilendiği düşünülebilir.

Rochester üniversitesinde yapılan araştırmalara göre, muhasebe araştırmalarının sorunlarının sınıflandırılması için sorulacak sorular şu şekildedir (Christenson, 1983:5);

1. Söz konusu sorun problem mi yoksa metaproblem mi?
2. Sorunun pozitif mi yoksa normatif bir önerme ile mi çözüleceğidir?
3. Gerekli olan önerme pozitif önerme gözlemsel mi yoksa kuramsal mı olmalıdır?

Aşağıdaki tabloda bu sorular nezdinde karşılaşılan sorunlarla muhatap olacak kişilerin nasıl nitelendirileceği hakkında bilgiler verilmiştir.



**Tablo 1.** Pozitif Muhasebe Yöntemi

Sorunun Derecesi	Problem Çözümünün Niteliği		
	Pozitif Önerme		Normatif Önerme
	Gözlemsel	Kuramsal	
Birincil (Muhasebe Kurumları)	1. Uygulama Yapan Muhasebeciler	2. Muhasebenin Teorik Boyutuyla İlgilenen Muhasebeciler	3. İşletme Yöneticileri
İkincil (Meta) (Muhasebeciler, yöneticiler ve kullanıcılar)	4. Rochester Üniversitesi (Tarihçiler, İktisatçılar ve Sosyologlar)		5. Muhasebenin Kurulları ile İlgilenen Muhasebeciler

**Kaynak:** Christenson, (1983:2).

Yukarıdaki tablo incelendiğinde birincil ve ikincil olmak üzere iki adet sorunla karşılaşılmaktadır. Birincil sorunların muhatabı muhasebe kurumlarının kendileridir. Problemin çözümünde ise gözlemsel seviyede uygulamacı muhasebeciler kuramsal seviyede ise teorik boyutla ilgilenen muhasebecilerdir. Birincil sorunun normatif önerme kısmında ise, muhasebe uygulamalarının nasıl işleme gerektiğine karar veren işletme yöneticileridir. İkincil sorunun muhatabı ise muhasebeciler, yöneticiler ve kullanıcılarıdır. Problemin çözümü aşamasında dört numaralı hücrede pozitif açıdan inceleyen ve tahminlerde bulunan tarihçiler, iktisatçılar ve sosyologlardır. İkincil problemin normatif önerme kısmıyla ise muhasebe kurallarıyla ilgilenen muhasebeciler beş numaralı hücrede karşımıza çıkmaktadır.

## 5. LİTERATÜR ÇALIŞMALARI

Pozitif muhasebesi için yapılan literatür taramasında daha önce yapılmış çalışmaları aşağıdaki gibi kısaca özetlenmiştir.

Chabrak & Burrowes (2006), çalışmalarında Watts ve Zimmerman'ın 1986 yılı pozitif muhasebe teorisini Derrida'nın yeniden yapılandırma konsepti ile birlikte ele almışlardır. Rochester okulunun 'logosentrizm' izlerini vurgulamışlardır. Yapılan kavramsal çalışmanın sonucunda teoride Marx'ın ideolojisine ulaşmayı mümkün kılmıştır. Ayrıca örtük yada açık bir şekilde Derrida'nın yeniden yapılandırıcılık teorisinin muhasebede kullanımını literatürde eleştirel bir bakış açısıyla incelenmiştir.

Watt & Zimmerman (1990), bu makalesinde pozitif muhasebe teorisini 1978-1979 yılları arasında kendi yayınlarına eleştirel bir bakış açısı getirmişlerdir. 1978 yılı yayını pozitif muhasebe teorisi muhasebe uygulamalarının tanımlamaları, kontrat maliyetlerinin önemi ve daha önce bilinmeyen ampirik düzenlemelerin keşfine odaklanmıştır. 1979 yayını ise çok üretken olmayan metodolojik bir tartışmaya yer vermiştir. Bu makale ise metodolojideki tartışmada mevcut yanlış yorumlamaları açıklığa kavuşturmak için kaleme alınmıştır. Ayrıca muhasebe seçiminde pozitif araştırmaları geliştirmek için çeşitli yollar önerilmiştir. Bu gelişmelerden en önemlisi teori ve ampirik testler arasındaki sıkı ilişkidir. ikinci önerilen gelişme regresyonda değişkenler arasındaki içsellik (endojen) tanıyan modeller ve son önerilen gelişme regresyonda hem bağımlı hem bağımsız değişkenlerde ölçme hatalarını azaltılmasıdır.

Kabir (2010:137), pozitif muhasebe teorisi ve bilim adlı makalesinde pozitif muhasebe teorisinin gelişimini incelemiş ve bu teoriyi Popper (1959), Kuhn (1996) ve Lakatos (1970)'un muhasebe standartlarıyla karşılaştırmıştır. Pozitif muhasebe teorisi son kırk yılın en etkili muhasebe araştırma programıdır. Watt & Zimmerman (1986) 'ın öncülük ettiği pozitif muhasebe bakış açısının bu kadar popüler olmasının bir nedeni de muhasebe teorisine pozitivist yaklaşımlarıdır. Bu sebeple muhasebe teorisinin doğal bilimlere taklit ederek ne derece başarıya ulaştığını ve pozitif muhasebe teorisinin gelişimini muhasebenin üç standardıyla karşılaştırarak incelemek önemlidir. bu araştırmanın sonucunda muhasebenin doğal bilimlerin geldiği noktaya gelemediği sonucuna ulaşıldı. Bahsedilen üç

standartı içermesine rağmen pozitif muhasebe teorisinin içinde bulunduğu metodolojik pozisyonun hiçbir bilimsel muhasebe standartlarına uymadığı görülmüştür. Üstelik pozitif muhasebe teorisinde metodolojik boşluklar tespit edilmiştir.

Christenson (1983), pozitif muhasebenin metodolojisini ele almıştır. Watt & Zimmerman (1986) çoğu muhasebe teorilerini normatif olmasından dolayı bilimsel nitelikte olmadıklarını ifade etmiştir. Bu sebeple mevcut muhasebe uygulamalarını açıklamak için pozitif teori geliştirmişlerdir. Bu makalede Rochester okulunun programında yer alan metodolojik konulara yer verilmiştir. Öncelikle Rochester okulunun geleneksel teorisinin hedeften uzak olduğu görüşü tartışılmıştır. Çünkü burada iki farklı seviyede olayın ayırt ediciliğinin başarılı bir şekilde ele alınmadığı savunulmuştur. İkinci olarak 19. yy pozitivizmine dayanan 'pozitif' teori konsepti tartışılmıştır. Son olarak ise Rochester okulunun kabul ettiği teorilerinin kabul görmesi için ortaya koyduğu standartların oldukça zayıf olduğu konusuna açıklık getirilmiştir. Tüm bu teoriler Popper (1959)'ın metafizikten bilime sınır çizdiği hipotezin önüne geçememiştir.

Watt ve Zimmerman (1978), muhasebe standartlarında pozitif teoriyi savunmuştur. Belirli faktörlerin firmanın nakit akışını belirlemesi beklenir ve sonucunda bu durum muhasebe standartlarını etkiler. Belirtilen bu faktörleri vergiler, yönetmelikler, politik maliyetler gibi bileşenler oluşturur. Tüm bu bileşenler modele dahil edilir. Değişen muhasebe standartları değişimi öngördüğü için büyük firmalar düşün kazancı deneyimler. Tüm diğer firmalarda arka planda ek muhasebe masrafları çıktığında değişime direnç gösterirler. Bu varsayımdan yola çıkarak ampirik bir araştırma yapmıştır.

Pozitif muhasebe teorisi hakkında daha önceden yapılmış diğer çalışmaların ve yazarların isimleri ise aşağıdaki gibidir;

- Boland, L. A. (1992). "Criticizing Positive Accounting Theory"
- Gökten, P. O. (2013). Pozitif Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma. (Doktora Tezi).
- Melis, A. (2005). "Financial Statements and Positive Accounting Theory. The Early Contribution of Aldo Amaduzzi"
- Nelson, M. W., Ntui, P. P. And Mengena, M. (2011). "Determinants of Different accounting methods choice in Tanzania: A Positive Accounting Theory Approach"
- Sterling, R. R. (1990). "Positive Accounting: An Assessment"
- Watts, R. L., Zimmerman, J. L. (1986). "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective"

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

İnsanoğlu hayatını sürdürürken gerek iş hayatında gerekse sivil hayatında kendisine bir yok gösterici bir kılavuz arar. Bu arayış insanın hata yapma olasılığını minimuma düşürme arzusundan kaynaklanmaktadır. İş ve sivil hayatında içerisinde mevcut olan bu durum işletme yöneticileri içinde önem arz eden bir durumdur. Bu önemli hususta, pozitif muhasebe teorisi, muhasebe uygulamalarını açıklayarak yöneticilere yol gösterir. İşletmelerin ileriye dönük faaliyetlerinde kararlar vermesine yardımcı olan raporları hazırlayan muhasebe birimlerinin gelişi güzel yani düzensizlik içinde çalışması işletmeler için bir risk olarak görülebilir. Bu risk ortamını ortadan kaldırmak için pozitif muhasebe teorisi işletmelere muhasebe uygulamalarını açıklar ve uygulamalar esnasında kullanılmak üzere kurallar koyar. Belirlenen bu kurallar muhasebe uygulamaları esnasında bir standardın yakalanmasına yardımcı olabilir. Bu standardı yakalamaya çalışan pozitif muhasebe teorisinin, değişken finans faktörlerinden etkilenen muhasebe uygulamaların karşısında zorlanabilmektedir. Hiç kuşkusuz muhasebenin böyle bir etkilenme yaşaması ileriye dönük mevcut durumu açıklamayı, işlemler sonucunda ortaya çıkan verilerle öngörülerde bulunmayı ve çalışma sırasında yapılması gerekenleri olumsuz etkilemektedir. Bu etkilenme muhasebenin bir meslek dalı olduğundan dolayı bilim dalı olarak düşünülmeceği fikrini gündeme getirmiş olabilir. Ancak Gökten (2013), yazmış olduğu doktora tezinde bu fikrin aksini ispat etmeye çalışmıştır. Ayrıca elde bulunan verileri bilimsel yöntemlerle inceleyen pozitif muhasebe teorisi, rastlantısal varsayımlar ortaya atmayarak işletmelere ampirik çalışmalarla ispatlanmış fikirler vermektedir. Bu fikirler yöneticilerin izleyeceği muhasebe politikalarını tamamen bilimsel yöntemlerle hazırlanmış verilere dayanarak gerçekleştireceğine olanak tanıyabilir.

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, N. & Aydın, H. (1987). Muhasebe Teorileri, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Ball, R. J. (1972). "Changes in Accounting Techniques and Stock Prices", Journal of Accounting Research, 10(1), 1-38.
- Chabrak, N. & Burrowes, A. (2006). "The Language of Rochester School: Positive Accounting Theory Deconstructed", The 8th Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, 10-12 Temmuz 2006, 1-30, Cardiff.
- Christenson, C. "The Methodology of Positive Accounting", The Accounting Review, 8(1), 1-22.
- Gökten, P. O. (2013) "Pozitif muhasebe teorisi ve muhasebe politikalarının seçimine ilişkin ampirik bir çalışma" Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Latridis, G. & Joseph N. L. (2005) "A Conceptual Framework of Accounting Policy Choice Under SSAP 20", Managerial Auditing Journal, 20(7), 763-778.
- Jensen, C. M. "Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting", Graduate School of Business, Stanford University, California.
- Kabir, M. H. (2010). "Positive Accounting Theory and Science", Journal of CENTRUM Cathedra: The Business and Economics Research Journal, 3(2), 136-149.
- Schreuder, H. (1987). "Positively Normative (Accounting) Theories", Researchmemorandum, September, 1-31, Amsterdam,
- Sterling, R. R. (1990). "Positive Accounting: An Assessment", Abacus, September, 97-135.
- TDK, Türk Dil Kurumu, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)
- Watts, R.L. & Zimmerman, J. L. (1978). "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", The Accounting Review, 53(1), 112-134.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). Positive Accounting Theory, Prentice Hall.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses", The Accounting Review, 54(2), 273-305.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective", The Accounting Review, 65(1), 131-156.
- Whitley, R. D. (1988). "The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory", Accounting, Organizations and Society, 13(6), 631-645.