

DERLEME MAKALE

MUHASEBE VE KAPİTALİZM; TANZİMAT DÖNEMİ İKTİSADİ ZİHNİYETİ VE ŞİRKET-İ HAYRİYE MUHASEBE DÜZENİ⁴
CAPITALISM AND ACCOUNTING; THE ECONOMIC MENTALITY OF THE TANZİMAT ERA AND THE REPORTING SYSTEM OF SİRKET-I HAYRIYE

Dr. Öğr. Üyesi Pınar DALOĞLU*
Prof. Dr. Miraç Sema ÜLKER**

ÖZ

Günümüzde küresel boyut kazanan kapitalizmin; özellikleri, üretim biçimi ve dinamiklerinin yanı sıra ortaya çıkış tarihi de önemli bir tartışma konusudur. Ortaya çıkış tarihini belirlemek, kapitalizmin doğru ve kapsamlı tanımını yapabilmek ve bugünkü küresel ekonomiyi anlayabilmek adına önemlidir. Muhasebenin enstrüman olarak kullanılması yolu ile kapitalist üretimin ve bunun gerektirdiği zihniyetin anlaşılabilmesi mümkündür. Çünkü muhasebe, üretim ilişkilerinin ve zihniyetin çıktısı olup, kanıt niteliğindedir. Osmanlı Devleti'nin de sanayileşme çabası ve iktisadi gelişime uyumu, tarihsel süreç ve başarısı bakımından tartışılan bir husustur. Çalışmada, muhasebenin bu tartışmalara katkıda bulunabileceği varsayımıyla, iktisadi gelişim sürecinde önemli bir kırılma noktası olarak kabul edilen Tanzimat Dönemi sonrasındaki gelişmeler ile şekillenen, Osmanlı Devleti'nin ilk anonim şirketi olan Şirket-i Hayriye'nin, muhasebe raporları incelenmiştir. Böylece tartışmalı bir dönemin zihniyetini ve iktisadi politikaların özel sektördeki başarısını tespit etmek amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Kapitalizm, Osmanlı, Tanzimat, Muhasebe Tarihi, Şirket-i Hayriye

* “Kapitalizm Ve Muhasebe; Tanzimat Dönemi İktisadi Zihniyetinin Muhasebe Kayıt Düzenine Etkisi” İsimli Doktora Tezinden Türetilmiştir.

** T.C. İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi
<https://orcid.org/0000-0002-1456-4603>

*** T.C. İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ABD. Öğretim Üyesi <https://orcid.org/0000-0002-9959-6291>

ABSTRACT

Nowadays not only the characteristics of capitalism that has acquired a global dimension, the mode of production and its dynamics but also the period that capitalism had emerged are crucial debates. It is important to determine the period that capitalism had emerged in order to make an extensive and accurate definition of capitalism and to understand the contemporary global economy. It is possible to comprehend the capitalist production and the related mentality by way of using accounting as a tool. The industrialization efforts of the Ottoman Empire and its compatibility to the economic development are also disputed issues with regards to the historical period and its success. In this study, on the assumption that accounting could contribute to these debates, the accounting reports of Şirket-i Hayriye being the first joint-stock company of the Ottoman Empire that was formed after developments in the Tanzimat Era being accepted as a breaking point for the economic development, would be analyzed. Since therefore it is aimed to identify the mentality of a debated era and the success of the economic policies in the private sector.

Keywords: Capitalism, Ottoman, Tanzimat, Accounting History, Şirket-i Hayriye

1. GİRİŞ

Kapitalizm, insan harici üretim araçlarının özel sahipleri ile özgür ve mülksüz işçiler arasındaki ilişkilerden oluşan ekonomik sistemdir. (Rand 2005: 165) Bu sistemin içerisindeki üretim araçlarının özel sahipleri konumundaki işletmeler, emeği, doğal kaynakları, makine, bina, araç ve gereçleri nasıl kullanacaklarına karar verdiklerinde ekonomik bir süreç başlamış olur. (Boone vd 2013: 86) İşletmeler bu süreçlerini takip etmek, yorumlamak, karar vermek ve yönetmek için ise sistematik bir kayıt düzenine, muhasebe sistemine, ihtiyaç duymaktadırlar. Muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler aynı zamanda diğer ihtiyaç duyan kesimin bilgisine de sunulmaktadır. Dolayısı ile günümüzde küresel hâkimiyete sahip olan kapitalizm ile işletmelerin muhasebeleri arasında doğrudan ve dolaylı bir ilişkinin olduğu açıkça görülebilmektedir.

Muhasebe ve kapitalizm arasındaki ilişki önemli bir tartışma konusudur. Bunlardan ilki Werner Sombart ve Max Weber'in kapitalist zihniyet ve çift taraflı kayıt yöntemi arasında kurduğu ilişkidir. Bir diğeri ise Rob Bryer'in, Weber'in kapitalist zihniyeti ile Marx'ın üretim ilişkilerini sentezleyerek kapitalizme geçiş sürecini açıkladığı teorisi. Rob Bryer çalışmalarında

kapitalizme geçişi tarihsel olarak açıklamak üzere hesaplama biçimlerinden faydalanmaktadır. Bu çalışmada da öncelikle kapitalist zihniyet ve muhasebe ilişkisi araştırılmış, sonrasında ise Marx'ın kapitalist dönüşüm süreci ve Bryer'ın hesaplama zihniyeti ve üretim ilişkilerini sentezleyerek ortaya koyduğu metodu ele alınmıştır. Sonrasında ise Bryer'ın yöntemi ile Tanzimat döneminin ilk anonim şirketi olan Şirket-i Hayriye'nin hesaplama zihniyeti incelenmiş, böylece Osmanlı Devleti'nin Tanzimat Dönemi'ndeki zihniyeti anlamaya çalışılmıştır.

2. KAPİTALİST ZİHNİYET, KAPİTALİZME GEÇİŞ VE MUHASEBE

Klasik iktisat teorisinde kapitalizm, insanın ekonomik doğasının bir sonucu olarak ilk çağlardan beri var olan, kendiliğinden ortaya çıkan ve olgunlaşarak son halini alan ekonomik sistem olarak tanımlanır. Bu görüşe göre feodalizmin ticaret toplumunun gelişimini sekteye uğratmış olmasına karşın, insanın doğasındaki *rasyonel olarak kişisel çıkarların peşinden koşma eğilimi*, gelişimin sürekliliğini sağlamıştır.¹ (Wood 2003: 20) Sombart ve Weber, insanın ekonomik doğası şeklinde tanımlanan ve insanı genel bir ekonomi anlayışı içerisine yerleştiren düşünce biçimini reddetmiş, kapitalizm için önkoşulları ortaya koymuş ve bu koşullar ile de zihniyeti birleştirmişlerdir. Modern kapitalizmi oluşturan, bireyin ilk çağlardan beri sahip olduğu daha fazla elde etme arzusunun ehlileştirilmesi ve rasyonel hale gelmesidir. Böylece akılcı kararlar verebilen ve rasyonel kazanç yollarını araştıran kapitalist zihniyete sahip girişimciler ortaya çıkmıştır. (Sombart 2011: 23-31) (Weber 2015: 9, 61-63.) Sombart ve Weber'in bir diğer ortak özelliği, her ikisinin de kapitalist zihniyet ile Çift Taraflı Kayıt Yöntemi (ÇTKY) arasında ilişki kurmuş olmasıdır. (Sombart 1916: 122) (Weber 2011:139-140) ÇTKY ile

¹ Bu düşünceye itiraz eden pek çok araştırmacı vardır. Bunlardan en dikkat çeken Maurice Dobb'dur. "Dobb'un kapitalizmin belirli bir tanımını seçmek için temel kriteri tarihsel özgünlüktür. Bu yüzden 'kapitalizmin ruhu' ve 'ticaret eşittir kapitalizm' seçeneklerini reddeder. Bu iki tanımın da kapitalizmi belli bir tarihsel dönemi sınırlamak konusunda yetersiz olduğunu iddia eder. Öyle ki bunlardan herhangi birini kullanmak 'tarihin neredeyse her döneminin hiç değilse kısmen kapitalist olduğu' sonucunu çıkarma tehlikesini içermektedir." (Kaye 2009: 65) Kapitalizm en eski dönemlerden beri var olduğu iddiasının "kapitalizm = ticaret + piyasa" eşitliğine dayandırıldığı söylenebilmektedir. Karşıt görüş savunan bir diğer araştırmacı Polanyi ise piyasaya tarihin neredeyse her döneminde rastlanabileceğini ama piyasanın varlığının piyasa toplumuna denk olmadığına vurgu yapmaktadır. Bu yüzden piyasa toplumu 19. Yüzyıla rastlamaktadır. Polanyi'ye göre, "İktisat tarihi, ulusal piyasaların doğuşunun, hiçbir biçimde, ekonomi alanının zamanla ve kendiliğinden hükümet kontrolünden kurtulması sonucu olmadığını gösteriyor. Tersine, piyasa, piyasa düzenini topluma ekonomi dışı nedenlerle kabul ettiren hükümetin, bilinçli bir biçimde, bazen de şiddet kullanarak, yaptığı müdahalelerin sonucu ortaya çıkmış." tir. (Polanyi 2010: 333)

güvenilir bilgi elde etmek, kontrol sağlamak ve karşılaştırma yapabilmek yolu ile rasyonel kazanç elde etmek mümkün hale gelmektedir.

Weber ve Sombart, kapitalizmin tam olarak ne zaman ortaya çıktığını kesin bir dille söylemese de, öncüllerini ortaya koymuş; Rönesans ve Reform ile ilişkilendirmişlerdir. Fakat genel olarak literatürde bilinen “geçiş tartışmaları”, “meta” üretiminin genelleştiği, bu çerçevede bütün üretimin değişim için yapıldığı, yine, bütün üretimin sermayenin kendisini büyütmesine tabi olduğu, bütün üretimin sermayenin olduğu, artı-emeğin doğrudan baskıyla ya da ekonomi dışı zor yoluyla değil meta mübadelesi aracılığıyla gerçekleştiği bir sosyo-ekonomik sistem” olarak tanımlanan Marxist kapitalizm tanımına dayanmaktadır.(Kaymak 2010: 87) Kapitalist dönüşüm tarım ve ticaretin her ikisinde ortaya çıkararak gerekli sermayeyi oluşturmuştur.

Marxist teoride feodalizmin çatlayıp geçiş sürecinin başlaması ile birlikte, kapitalizmin tanımındaki bazı kavramlar tarihsel olarak belirsiz hale gelmektedir. (Gurley 1976: 21) Bryer, muhasebeleştirme ve hesaplama zihniyetindeki tarihsel değişimin izi sürülerek, feodalizmden kapitalizme geçiş sürecindeki belirsizliğin açıklanabileceğini savunmaktadır. Bryer’a göre her farklı üretim ilişkisi farklı artık değer yaratma biçimini ve dolayısıyla farklı hesaplama zihniyetini ortaya çıkartmaktadır. Üretimin toplumsal ilişkilerinin özündeki artık değer belirleyici yönlerinin ayırt edilmesi ve üretim sürecinin kontrolü ve organizasyonundaki farklı biçimlerin incelenmesi, sürecin açıklanabilmesi açısından önemli bir rehber olabilecektir. (Bryer 2000: 137-139)

Muhasebenin yalnızca işletme faaliyetlerinin sonuçlarının raporlandığı bir sistem olarak kabul edilmesi, onun sosyal yönünü gözardı etmek demektir. İşletmeler kâr elde etmenin yollarını ararken kendi içerisindeki süreçleri şekillendiren, yönlendiren ve bu süreçten etkilenen tüm kesimlere bilgi üreten sosyal bir yapıya sahiptirler. Böylece muhasebe ile elde edilen bilgiler, hâkim ekonomik ilişkileri yansıtan ve işletme ile dış paydaşlar arasındaki bağ kuran bir işlev kazanmış olmaktadır. Dolayısı ile muhasebe verileri ve sistemi, belirli bir dönemin kültürü ve iktisadi bakış açısını anlayabilmek adına kanıt sunabilecektir.

2.1. Kapitalist Tarıma Dönüşüm ve Hesaplama Zihniyeti

Marx para ve metanın sermayeye dönüşebilmesi için, farklı iki meta sahibinin karşı karşıya gelmesi ve ilişki kurması gerektiğini söylemektedir. Aynı zamanda üretim araçları sahipleri ile emek gücünü satan özgür işçiler karşı karşıya gelmelidir.

Sermaye ilişkisi, işçiler ile emeğin gerçekleşme koşullarını oluşturan mülkiyetin birbirinden ayrılması ile toplumsal geçim ve üretim araçları sermayeye, dolaysız üreticiler ise ücretli işçilere dönüşmektedir. Böylece ilk birikim, *üreticileri üretim araçlarından ayıran tarihsel bir süreçtir.* (Marx 2015a: 687)²

Fakat bu ayırım bir anda gerçekleşmemiştir. Örneğin üretim, ilk zamanlar evlere iş vererek gerçekleştirilmiştir. Böylece üretim araçlarının kontrolü işçilerde kalmaya devam etmiştir. Bu süreçte işçiler kapitalistten hammaddeyi teslim alıp, ürünü kullanıma hazır biçimde teslim etmekteydiler. Bu üretim biçiminde işçiler üzerinde biçimsel hâkimiyet söz konusudur. (Gouverneur 2007: 179) Kapitalist üretimde ücretli çalışanların fiziksel ve doğrudan kontrol edilebilir olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile hem biçimsel hâkimiyet hem de gerçek hâkimiyetin mevcut olması gerekmektedir. Makineleşme ile birlikte “*çok sayıda ücretli işçinin elbirliği ile sermaye, bizzat emek sürecini gerçekleştiren bir gereklilik, üretimin gerçek bir gerekliliği haline gelmiştir.*” (Marx 2015a: 345) Böylece işçiler üretim araçları sahipleri hesabına çalışmak zorunda kalmışlar ve kapitalistler tarafından denetlenen makinelerin uzantısı haline gelmişlerdir. Böylece kapitalistin hâkimiyeti ikili bir nitelik kazanmıştır. (Gouverneur 2007: 179)

Kapitalist üretim biçiminde biçimsel hâkimiyet ve gerçek hâkimiyetin sağlanmış olması zorunluluğu, feodalizmi kapitalizmden ayıran belirgin hususlardan bir diğeri olan *artık emeğin üreticiden alınmasının özgül iktisadi biçimi* ile ilişkilidir. (Marx 2015b: 775-776) Feodal düzende, köylüler, sahip olduğu üretim araçlarını ve geçimi için gerekli ihtiyaçlarını piyasadan temin etmediği için, elde ettiği ürünü piyasa için değil, yalnızca kendisi için üretmektedir. (Brenner 1976: 48) Köylülerin üretim araçları üzerinde tasarruf hakkına sahip olması, lordların üretim sürecini denetleme ve yönlendirmesine engel olmaktadır. Bu nedenle lordlar artığa, iktisadi olmayan (politik) zor kullanarak -feodal biçimde- el koymaktadırlar. (Brenner 1976: 48) Lord daha fazla artık değer elde etmek istediğinde, serfin lord için çalışması gereken sürenin uzatılması yeterli olacaktır. Bu biçimde elde edilen artık değer *mutlak artık değer* olarak adlandırılmaktadır.³ Kapitalizmde artık emek, yer ve zaman olarak farklılaşmaz. Artık emeğin alınmasında baskı veya iktisadi olmayan zor

2 Avrupa'daki dönüşüm sürecinde 16.yy'daki arazi çitleme ve kilise mallarının yağmalanmasının rolü bulunur. Arazi çitleme nedeniyle mülksüzleşen halk emeğini ücret karşılığında satmak yolu ile geçimini sağlamak zorunda kaldı. Diğer taraftan üretim ve geçim araçları sahipleri onların emeğini satın alarak üretmeye yöneldiler. Böylece üreticiler üretim araçları üzerindeki kontrolünü kaybettiler.

3 Marxist kuramın özünü, değer kullanım ve değişim değeri olarak ikiye ayrılması ve değer emeğe bağlanması oluşturmaktadır. (Marx 1868, Aktaran: Korsch 2000: 121) Metanın kullanım değeri bir kenara

söz konusu değildir. (Dobb 2007: 433) Kapitalist daha fazla artık değer elde etmek istediğinde emeğin üretim gücünün ya da verimliliğinin artırılması yolu ile elde edilen *görelî artık değer*in peşinden gitmektedir. Görelî artık değer elde edebilmek için gerçek hâkimiyetin de sağlanmış olması gerekmektedir. Çünkü ancak bu şekilde etkinlik ve verimlilik artırılabilir.

Gerçek hâkimiyetin sağlanması ve görelî emek ile kapitalist üretim gerçekleşmiş olmaktadır. Bu bağlamda eksiksiz üretim maliyetleri, standart maliyetler, muhasebe temelli performans değerlendirme, sermaye bütçeleme, birim maliyet gibi modern finansal ve yönetim muhasebesi uygulamalarına rastlanıldığında, kapitalist zihniyetin kanıtlarına da ulaşılmış olunacaktır. (Bryer 2000a, 2005, 1994) Ayrıca üretim ve yönetim maliyetleri gibi, maliyetlerin ve giderlerin fonksiyonlarına göre sınıflandırılması, bu ayrımın yapılmış olması, kapitalist zihniyetin sonucunda gelişmiş bir uygulamadır. (Bryer 2005: 38)

Kapitalistlerin gerçek hâkimiyet sağlaması üzerine, uygulayıcı işçiler ile yönetim-denetim-araştırma vb. işlerden sorumlu olanlar arasında ayrışma ortaya çıkmıştır. İşletmelerin büyümesi ve makineleşmenin artması ile birlikte, bu işler, yönetim adına uzmanlaşmış bir azınlık tarafından yürütülmeye başlanmıştır. Hâkimiyetteki bu değişiklik, hesap verilebilirlik ilişkilerini de değiştirmiştir. Biçimsel hâkimiyet altındaki işçilerin kontrolü daha yalınken, gerçek hâkimiyet ile birlikte daha karmaşık ve gizemli hale gelmiştir. (Bryer 2005: 34) Başlangıçta işçiler yalnızca emtia üretimindeki kullanım değeri ve değişim değeri açısından hesap vermekle yükümlüken, gerçek hâkimiyet altındaki işçi, sermaye için de hesap vermekle yükümlü hale gelmiştir. (Bryer 2000a: 142) Kapitalist ise kontrol sağlayabilmek için, sadece gelir ve giderler için değil, sabit sermaye, üretim maliyetleri ve sermaye getirisi için de hesap yapmalıdır. (Bryer 2000a: 142)

bırakıldığında geriye sadece emek ürünleri olma özellikleri kalmaktadır. Hepsinde ortak olan bu toplumsal ürün kristalleri olarak ele alındığında ise bu değeri oluşturur. (Marx 2003a: 48) Kapitalistin başlıca amacı olan artık değer ise, artık emek yaratarak ortaya çıkmaktadır. Artık emek, işgünün içerisinde gerekli emekten arta kalan zamandır. İşçinin çalışma süresine denk gelen, kapitalistin sermayesini karşılayan kısmına gerekli zaman, harcanan emeğe ise gerekli emek denilmektedir. Kapitalist ücret ödeyerek, işçinin gün boyu çalışmasını sağlamış olur. İşçi, günün belirli bir kısmında kendi ihtiyaçlarını karşılayabilmek için gerekli zaman kadar çalışmaktadır. Geri kalanında ise kapitalist için çalışır ve bu harcanan emeğe artık emek denilmektedir. (Marx 2015a: 216) Kapitalist artık emeği nasıl arttıracakının yollarını arar. Bunun için ise iki yol bulunmaktadır; mutlak artık değer veya görelî artık değer yaratmak. Mutlak artık değer için işçinin çalışma sürelerinin uzatılması yolu ile artık değer artırılmış olmaktadır. Görelî artık değer ise çalışma süresi içerisinde etkinlik ve verimliliği artırarak, aynı süre içerisinde daha fazla üretme yolu ile sağlanabilmektedir.

2.2. Sermayenin Serbestleşmesi ve hesaplama Zihniyeti

Tüccar sermayesinin serbest kalması, kapitalist dönüşümün ikinci aşamasını oluşturmaktadır. Sermaye ise eşit *sermayeye eşit kâr talebi* istenmesi ile birlikte serbest kalarak sosyal sermaye haline gelmiştir. (Bryer 2000: 150) Bu görüşün kaynağını ise Marx'ın "*Demek ki, gelişmiş kapitalist üretimin nihai sonuçlarından biri olan eşit kâr oranı, burada, en basit biçimiyle, sermayenin başlangıç noktalarından birisidir.*" (Marx 2015b: 880) ifadesi oluşturmaktadır. 14 ve 15. yüzyıllarda İtalya ticari şirketlerinde, ilk kez kârla ve kâr oranıyla karşılaşmaktadır. Bu tüccarlar, bilinçli bir biçimde söz konusu kâr oranını tüm katılımcılar için eşitlemeye çalışmışlardır. Marx bu ifadesi ile İtalya'da ki sermayenin başlangıcının yanı sıra, eşit kâr oranının kapitalist üretimin sonucu olduğunu belirtmektedir.

Genel olarak anonim şirkete yatırılan sermayenin, kısa süreli macera yerine, uzun dönemli getiri elde etme beklentisi sebebiyle sabit sermaye yatırımları önemli hale gelmektedir. Çünkü feodal üretim biçiminde, üretime yatırılmak ve fazlasını elde etmek üzere nakit veya maddi sermaye fikri yoktur. Bu durumda gelir ve gider hesapları tutmak yeterlidir. (Bryer 1993, 1994) Kapitalist üretim ile birlikte duran varlıklara, araç ve demirbaşlara yatırımlar önemli gelişme göstermiştir. Bu durum bireysel hesap verilebilirlikten, sermaye için hesap verme zorunluluğunu getirmiştir. (Bryer 2000b: 368) Bu nedenle kapitalist muhasebede, maliyet esaslı tahakkuklar veya sermaye-gelir muhasebesi gerekmektedir. (Littleton 1966: 206-207) (Bryer 1993, 1994) ÇTKY, varlık ve borçların değerlerinin belirlenebilmesi ve kapitalist kârın hesaplanmasında oldukça önemlidir. (Bryer 2000a: 141) Aynı zamanda sabit varlıklarının öneminin artması, amortisman hesaplamasını da beraberinde getirmiştir. Aktifteki uzun ömürlü varlıkların ve net kârın dikkatli hesaplanması ihtiyacı, amortismanın öneminin anlaşılmasında belirleyici olmuştur. (Littleton 1966: 240)

3. TANZİMAT DÖNEMİ VE ŞİRKET-İ HAYRİYE HESAPLAMA ZİHNİYETİ

Osmanlı Devleti, toprak mülkiyeti ve üretim ilişkileri sebebiyle Asyatik üretim tarzına sahip toplum olarak kabul edilmektedir. Bu durum, Osmanlı Devleti'ndeki üretim ilişkilerini Marxist bakış açısı ile incelemeyi kısıtlamaktadır. Bu çalışmada da böyle bir karşılaştırma girişiminde bulunulmamaktadır. Buna karşın Osmanlı Devleti'nde din, siyaset, ahlâk, aile, cemaat, tarikat ilişkilerinin içerisindeki

iktisadi ilişkileri ayırıştırmak *çayda erimiş şekeri bulup çıkarmak kadar imkânsız* kabul edilmektedir. (Genç 2017: 40) Bu sosyal ve iktisadi ilişkiler, toplumun üretim ilişkilerinin siyasi düzenlemesi ile doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle muhasebe ve zihniyetin toplumun üretim ilişkilerinin fonksiyonu olma özelliği, geçerliliğini korumaktadır. Dolayısı ile Bryer'ın Weber-Marx teorilerinin sentezi şeklindeki *kapitalist üretim ve düşünüş* biçimi ile gelişen zihniyeti ve beraberinde şekillenen *kapitalist muhasebe* biçimi tanımlamalarından faydalanılarak; Osmanlı Devleti'nin Tanzimat ile değişen iktisadi zihniyetini, muhasebe kayıtları ve hesapları ile anlayabilmenin mümkün olduğu düşünölmektedir.

3.1. Tanzimat Sonrası İktisadi Yapı

Avrupa'da 15. yüzyılda toprak mülkiyeti ilişkilerinde başlayan ve sonrasında üretim ilişkilerinde devam eden hareketlenme ve dönüşüm, burjuva ve sanayi devrimi ile sonuçlanırken, Osmanlı Devleti'nin geleneksel ekonomik ilişkileri 1820'lere kadar değişmeden devam etmiştir. (Pamuk 2014: 83) Bu dönemden önce, toprak düzeni⁴ parasallaşmamıştır ve aynı ilişkiler hâkimdir. Tarım dışı üretim zanaatkârlık düzeyindedir. Piyasa göstergelerinden ziyade, ahlâk normları ve fütüvvet ilkesi etkilidir.⁵ Ticaret yükte hafif, pahada ağır mallar etrafında dönmektedir. Aynı zamanda devletin âdem-i merkezîyetçi yapısı ile ekonomiye hâkim olmak istemesi, girişimciliği ve ticareti örseleyen önemli bir unsurdur.⁶ Bütün bu dinamikler, Osmanlı'nın Tanzimat Dönemi ile birlikte 4.ş etkenlere bağımlı, devletin hareket noktasını oluşturduğu bir çağdaşlaşma sürecini beraberinde getirmiştir. (Toprak 1997: 222)

Reformların ilki toprak mülkiyetinde gerçekleşmiştir. Bu reformların

10 Osmanlı Devleti'nde toprak mülkiyeti devlete aittir. Dolayısı ile tarımsal faaliyet ile gelir elde etmeye çalışan çiftçi sınıfı bulunmamaktadır.

11 "Feodal-ağalık ve efendilik şuuru" ve beraberinde getirdiği ahlâk ve tasavvuf terbiyesi Osmanlı iktisadi hayatına yön veren önemli bir unsurdur. Buna göre kâr elde etmek için gereken girişimcilik yerine şân, şeref ve gösterişlilik, sermaye biriktirmek yerine etrafa dağıtmak temel davranış biçimi haline gelmiştir. Sadece kâr elde etmek üzere yapılan faaliyetler "asil" olarak kabul edilmemektedir. (Reyhan 2008: 48) Dolayısı ile Osmanlı toplumunda rasyonel zihniyet gelişmemiş, kâr güdüsü oluşmamış, yerine İslami kanaatkârlık yaygın bir anlayış olmuştur.

12 Osmanlı Devleti'nin iktisadi dünya görüşünün temelini ise işe (provizyonizm), gelenekçilik (tradisyonizm) ve fiskalizm ilkeleri oluşturmaktadır. İşe ilkesi, iktisadi faaliyete tüketici açısından bakmaktadır ve bu nedenle mal arzını bollaştırmak, malın kalitesini yüksek, fiyatını düşük tutmak için üretim ve ticaret üzerinde sıkı müdahale gerekmektedir. Gelenekçilik ilkesi, sosyal ve iktisadi ilişkilerde yavaş yavaş oluşan dengeleri muhafaza etme ve değişimleri engellemeyi gerektirmektedir. Devletin gelenekçilik ilkesi sayesinde, sınıfsal yapı devletin üzerinde etkili olamamışken, devlet toprak üzerindeki sağladığı mülkiyet sayesinde sınıfsal yapıyı etkilemiştir. Tarımsal artık değerin devlet tarafından el konulmasına dayalı düzen sayesinde, sermaye birikimi ile sonuçlanabilecek tüm faaliyetler önlenmiştir. (Kongar 2000: 58) İktisadi düzeni korumak için ise tüketim ve üretim kontrol altında tutulmaya çalışılmıştır. Bu ilki ilkenin benimsenmesinin temel sebebi, kıtlığı önlemektir. Fiskalizm ise hazineye ait gelirlerin mümkün olduğu kadar artırılması ve bu düzeyde kalması için çaba göstermeyi gerektirmektedir. (Genç 2017: 42,44,46) Bu üç ilkenin ortak özelliğini, devletin merkezi gücünü koruyabilmek amacı ile müdahaleye

temelinde 1831 senesinde tımar sisteminin kaldırılması yatmaktadır. 1841 ve 1847’de kişilerin ellerinde bulunan topraklara tapu verilmeye başlanmış, 1849 ve 1858’de miri arazilerin borç karşılığında el değiştirmesi kabul edilmiştir. 1866’da ise yabancılara toprak satışı kabul edilmiştir. Böylece mülkiyet, toplumsal tabakalaşmanın merkezinin belirleyicisi haline gelmiştir. Bu süreçte artığa el koyan askeri sınıf üyesi merkezi yöneticiler, bürokratlar haline gelmişlerdir. Zanaatkâr ve ulemanın gücü ise tüccarlara geçmiştir. (Sürgevil vd. 2012: 263) Diğer taraftan aynı dönemde üretim ilişkilerini düzenleyen yapılarda da değişiklikler olmuştur. Devlet öncelikle, loncalar üzerindeki denetimi sağlayan narh düzenine ve gedik uygulamalarına son vermiştir. Sonrasında ise loncalar tamamen kaldırılmıştır. Böylece loncaların tekeli uygulamaları son bulmuş, zanaatkârlar ithal mallar karşısında rekabet edemeyerek zayıflamıştır. (Pamuk 2013: 158.) Böylece kapitalizm için gerekli olan maddi gerekliliklerin dışında zihniyet ve bilinç sorunu da kırılmış olmaktadır.

Mamul mallar üretimi için örgütleniş biçimi tanzimat ile farklılaşmaya başlamıştır. 1830-1840 yılları arasında, devlet inisiyatifi ile çoğunluğu İstanbul çevresinde işletmeler kurulmuştur. Fakat bu işletmelerin asıl amacı devletin ve ordunun gereksinimlerini karşılamaktır. 1840 tarihinde Tanzimat’ın tatbik edildiği yerlerde temettü vergisi konulması kararlaştırılmıştır. Tüccarların yıllık temettüleri üzerinden vergilendirilmeleri zorunluluğu ile ilk defa özel kesimin yıllık kazanç miktarının tespit edilmesi söz konusu olmuştur. Aynı zamanda *Muhasıllar Talimatı* ile mükellefler ile devletin doğrudan temas halinde olmasını gerektiren kurallar konulmuştur. Bu düzenlemeler ile devlet vergi gelirlerini arttırmak ve denetlemek için, özel kesim ise ödemesi gereken vergiyi takip edebilmek için muhasebe kayıt düzenini geliştirmeye ihtiyaç duymaya başlamıştır. Fakat bu vergi düzenlemesi etkin bir biçimde uygulamaya konulamamıştır. Özel teşebbüse ağırlığın verilememiş olmasının, adapte olunamamasında önemli etkisi olduğu söylenebilmektedir.

1860-1876 yılları arasındaki dönemde ise özel teşebbüse ağırlık verilmeye başlanmıştır. İthal gümrüğü kaldırılmış, İstanbul’da sergi açılmış, kalifiye eleman yetiştirmeye yönelik sanayi mektepleri açılmış, İslah-ı Sanayi komisyonu kurulmuştur. (Önsoy 1984: 8) 1860’ dan sonra mamul mallar üretimi,

ve sıkı kontrole dayalı bir iktisadi politika izlemesi oluşturmaktadır. Bu politikanın izlenmesi için uygulanan en etkin yöntem ise “narh” tır. Narh uygulamasına verilen önem, kapitalist zihniyetin oluşmasını engellemiş ve çözülmeyi geciktirmiştir. Çünkü narh uygulaması ile kâr haddinin %5 ile %15 arasında sınırlandırılması, zanaatkâr ve tüccarların, gelirlerinin yanı sıra giderlerini de kontrol ederek özgür bir biçimde kâr peşinde koşmasına engel teşkil eden bir uygulamadır.

serbest ticaret antlaşmaları ve yeni sanayinin ithal mallarının korunamadığı koşullarda bir bölümü yerli, bir bölümü yabancı sermayedarlar tarafından kurulan işletmelerde gerçekleştirilmiştir. Bu işletmelerde, sanayi devrimi sonrasında Avrupa’da geliştirilen makineler ithal edilerek kullanılmıştır. (Pamuk 2013: 225) 1879 İstanbul Ticaret Odası’nın kurulması ile kâra dayalı işletmecilik anlayışında gelişmeler olmuştur. Aynı zamanda 1880’li yıllarda kazançtan vergi alınmasını öngören Temettü Vergisi kendisini kabul ettirmeye başlamıştır. Özel sektörde kayıt usullerinde ihtiyaçlar değişmiştir ve bağlantılı olarak özel sektör muhasebe sistemlerinde de gelişmeler olmuştur. Özel kesim ihtiyaçlarının artmasına karşın, 1880 tarihindeki çift taraflı kayıt tutma yöntemine geçiş, yine de devletin çabalarıyla gerçekleşmiştir. (Yaşar 2016: 203) Geçiş önceleri devletin üretim ve hizmet kurumlarındaki muhasebesi ile sınırlı kalmış olsa da, özel sektörde de kullanımlarına rastlamak mümkündür.

Tanzimat ile başlayan hareket 1908 Devrimi ve 1915’teki II Meşrutiyet’in ilanı ile birlikte ulusal ekonomi kurma düşüncesi doğrultusunda evrilmiştir. II. Meşrutiyet ile birlikte gelişen *ulusal ekonomi kurma* düşüncesindeki temel amaç, iktisadi yapıyı güçlendirmek, bireye girişim ortamı yaratmak, halkın vergi ödeme gücünü arttırarak devlete dolaylı yoldan vergi sağlamak. Böylece *teşebbüs şahsi* Osmanlı toplumunun yaşam felsefesi haline gelmesi hedeflenmiştir. (Toprak 1982: 19) 1908 Devrimi ve II. Meşrutiyet ile şirketleşme hız kazanmış, milli iktisat görüşü yerleşmiştir. Tanzimat gereken kırılmayı başlatmış, gerekli ortamın evrilmesi ve zihniyetin değişmesinin sonucunda ise 1908 Devrimi ve II. Meşrutiyet’in milli iktisat görüşü yerleşmiştir. Bu bağlamda, Tanzimat Dönemi’nin ilk anonim şirketinin hesapları ile dönemin zihniyetindeki değişimin izleri araştırılarak, Tanzimat sonrasındaki atılan iktisadi adımların etkinliğini, 1908 Devrimi ve II. Meşrutiyetin bu sürecin neresinde olduğunu görmek de mümkün hale gelmektedir.

3.2. Şirket-i Hayriye ve Kapitalist Zihniyet

Osmanlı Devleti’ndeki ilk anonim şirket 1851’de kurulan ve ilk kent içi toplu taşıma işletmesi olan Şirket-i Hayriye’dir. Şirketin kuruluşu Tanzimat dönemine denk gelmektedir. Bu nedenle de şirket, Tanzimat’tan sonra hız kazanan değişimi yansıtan şirketleşme sürecinin ilk örneğini oluşturmaktadır. (Murat vd. 2010: 211) Osmanlı Devleti’nin geleneksel dönem ve Tanzimat sonrası dönemi hüviyetlerindeki farklılık, Şirket-i Hayriye’nin iktisadi zihniyeti ve muhasebe uygulamalarına da yansyacaktı. Çünkü Şirket-i

Hayriye yönetiminin zihniyetini, Osmanlı Devleti'nin iktisadi gelişmelerinden bağımsız düşünmek mümkün değildir. Bunun iki temel nedeni bulunmaktadır. Öncelikle şirketin yöneticileri ve hissedarlarını Osmanlı Devleti'nin Tanzimat Dönemi'ndeki reform sürecinde etkili olan bürokratlar ve önde gelen tüccarlar oluşturmaktaydı. Keza, şirketin tüzük tasarısını kaleme alan Keçecizade Fuad Paşa, Tanzimat'ın mimarlarından biri olarak kabul edilmektedir. Keçecizade Fuad Paşa, devletin iktisadi bunalımına çözüm getirmeye çalışan sadrazamlık görevi yapmış önemli bir devlet adamıdır. Bir diğer nedeni ise Osmanlı iktisadi gelişmeleri, Tanzimat sonrasında özel şirketleri de destekleyecek biçimde evrilmiştir. Bu nedenler ile Şirket-i Hayriye'nin *sabit varlıklar ve hesap verilebilirlik ilişkileri* ile *üretim süreci ve hesap verilebilirlik ilişkileri*, devletin iktisadi zihniyeti hakkında önemli ipuçları sunmaktadır.

3.2.1 Sabit Varlıklar ve Hesap Verilebilirlik İlişkileri

Kapitalizmin gerçek hâkimiyetinde, fabrikalaşma ile birlikte duran varlıklara, araç ve demirbaşlara yatırımların önemi artmaktadır. Bu gelişmenin muhasebeye ilk yansımaları ise bu varlıkların detaylı envanterinin çıkartılmasıdır. Temelde kar amaçlı işletmeler, belirli bir tarihte edinmiş oldukları varlıklarını, girişim sonundaki durumu ile karşılaştırmakta ve böylece sermayelerini hesaplamaktadır. (Weber 2011:147) Böylece salt gelir ve gider için değil sermaye için de hesap verilebilirlik sağlanabilmektedir.

Şirket-i Hayriye'nin en önemli sabit varlığı vapurlarıdır. Şirket ilk önce altı vapur ile Boğaziçi'nin altı semtine yapılan seferler ile faaliyetine başlamış, 1869 tarihinde vapur sayısı yirmiye yükselmiş, araba vapurları da hizmete başlamıştır. (Murat vd. 2010: 211) Yıllar itibariyle faaliyeti gelişmiş ve vapur sayısında artış olmuştur. Şirket, kurulduğu tarihten itibaren sabit varlık yatırımı yapmış olmasına karşın, ilk yıllardaki raporlarında sabit varlıklarına rastlanmamaktadır. Bunun yerine 1854-1855 yılı raporlarında aşağıdaki gibi açıklama paragrafına yer verilmektedir.

“...Şirket-i Hayriye zırde gösterildiği vechile el-hâletü hâzihî on aç kıta vapura ve tekne derûnunda bir ufak fabrikaya ve Büyükdere'de sâhil-ideryâda kâin bir arsaya mutasarrıf bulunduğu ve ikisi otuzar ve biri altmış ve biri de seksen at kuvvetinde müceddeden dört aded vapurun inşâsına umûm hissedârân hazerâtı cem'iyetinde karar verilip...”

Hesap verilebilirlik ilişkilerindeki ilk kırılma 1867 senesinde gerçekleşmiştir. Ali Hilmi Efendi ve Raşit Efendi ile ilgili yolsuzluk iddiaları neticesinde,

4 Haziran 1867 tarihinde “Tetkik Komisyonu” kurulmuştur. Bu tarihten önce kayıtların düzenli tutulmadığı, yıllık olarak varlıkların ve borçların raporlanmadığı bilinmektedir. Bu komisyon, iki müdürün çalışmalarını incelemiş ve aşağıdaki raporu hazırlamıştır.

“Şirketin muamelatına bakıldığında ve tahkikat sırasında şu hususlar açığa çıkarılmıştır: Sandukar (yani veznedar) İstenfan’ın kendi kalemiyle yapılan yeküne göre, 380 bin kuruş açığı tespit edilmiş ve sandukar İstefan’a yol verilerek bundan sonra muhasebe hesaplarının yıldan yıla kontrol edilmesine, bir bilançonun tanzimine karar verilmiştir.” (Tutel 2005: 40)

Bu gelişme ile birlikte şirket yönetimin beyanı şeklinde düzenlenmiş, sunulan tablolar ve gerekli açıklamaları içeren *İdare meclisi mazbatası*; aylara göre gelir ve giderlerin karşılaştırmalarının yapıldığı *t senesi vâridât ve masârifât-ı şehriyesinin beyânı*; gelir ve giderlerin niteliklerine göre sınıflandırıldığı *t senesi vâridât ve cinsi ve miktârının beyânı*; niteliklerine göre sınıflandırılmış gelir ve giderlerin bir önceki yıl ile karşılaştırmalı olarak sunulduğu *t senesi vâridât ve masârifât-ı mütenevvi’asıyla t+1 senesi vâridât ve masârifâtının mukâbele ve muvezenesi* ve şirketin varlıklarının ve kaynaklarının raporlandığı *Muvâzene-i Umûmiye t senesi Şubat’ı gâyetinde kumpanyanın mevcûdât ve duyûnâtının beyânı* tablolarını da düzenlemeye ve ilan etmeye başlamıştır. Böylece şirketin çalışanları ve idari müdürleri yalnızca gelir ve giderler için değil, sabit varlıklar, borçlar ve sermaye için de hesap vermekle zorunlu hale gelmiştir. Bu tarih şirketteki zihniyetin değiştiğine dair önemli bir kanıttır.

Denetim ve kontrol sağlama çabası 1888 senesindeki Dâhili Nizamname’de de görülmektedir. Bu düzenlemede, 1880 senesinde zorunlu hale getirilen ÇTKY’ne de yer verilmektedir. Dâhili nizamnamenin 56. Maddesine göre;

“Vapurlar için alınacak her tür eşya ve gereçlerin muhasebe defterlerinde kayıtları muzaftaa usulüne göre yapılacak, muhasebenin onayı müdürün verili emri olmadıkça veznedan bir akçe dahi verilmeyecektir. Her altı ayda bir kez vapurlarda ve ambarlarda mevcut eşyanın başlıcaları yoklama defterleri ile karşılaştırılır. 3 ayda bir kez de yönetim kurulunun kararı ile istenildiği zaman vezne dahi denetlenir. Bu denetlemelerde eksik çıkar veya bir çalınma olayı meydana gelmişse tazmini ilgili memurun kefalet akçesinden, bu akçe yeterli gelmezse mal varlığından, o da yeterli gelmezse kefillerine ödetilir ve haklarında kanuni işlem uygulanır. Durum ticaret nezaretinde bir yazı ile bildirilir.” (Kızıldemir Tarihsiz: 270-271)

Nizamnamenin söz konusu maddelerine göre yönetim, sabit varlıkların korunmasına ve denetlenmesine yönelik tedbir alma ihtiyacı duymuştur. Çift taraflı kayıt yönteminin zorunlu tutulması da, kontrol ve denetimin sağlanabilmesi amacı taşımaktadır. Şirketin diğer önemli varlık kalemleri ise iskeleler, arazi ve emlaklardır. İstanbul’da buharlı deniz taşımacılığı 1830’lardan beri yapılmış olsa da, 1870 yılına kadar buharlı araçların limanlara yanaşmaları ve yüklerini boşaltmaları için herhangi bir girişimde bulunulmamıştır. Altyapı çalışmalarına gereksinim, Şirket-i Hayriye’nin boşaltma-yükleme sürelerinin kısılması ve malların indirilmesi ile yüklenmesindeki kargaşanın ve düzensizliklerin önlenmesine imkân vererek, gelirlerini artırma çabası ile ortaya çıkmıştır. Bu nedenle şirket, iskele yatırımları yapma kararı almıştır. (Erler 2001: 72) Dolayısı ile bu varlıkların, şirketin zihniyetindeki değişim sonucunda, daha fazla kâr elde etmek ve üretkenliği arttırmak amacı ile önem kazandığı söylenebilmektedir. Diğer taraftan 1910 senesine kadar, gayrimenkullerin değeri tek bir rakam halinde, mevcudat-ı muvazene tablosunda verilmekte, detaylı envanteri açıklanmamaktadır. Fakat 1910 senesindeki açıklamalarda şirket yönetimi, işletmenin vapurlar haricindeki varlıklarının değerleri ile birlikte detaylı envanterini çıkartarak, işletmenin tüm sabit varlıkları için hesap verebilir hale gelmiştir. Böylece şirketin sabit varlıklar için hesap verilebilir olma süreci 1867 senesinde başlamış, süreç içerisinde gelişerek ve düzenlenerek 1910 senesinde son halini almıştır.

3.2.1.1. Sabit Varlıkların Maliyetleri

Şirketin ilk yıllarında sahip olunan vapurlar alım bedelleri ile Edevat-ı Sabiha hesabında görülebilmektedir. Diğer bir ifade ile vapurların kayıtlı değeri, satın alma maliyetinden oluşmaktadır. Satın alma esnasında ve kullanıma hazır hale getirilmesi için katlanılan maliyetlerin vapurların değerine eklendiğine ilişkin veri elde edilememektedir. Fakat 1890 senesinde mevcut Edevât-ı Sâbiha’nın değer takdirinin yapıldığı görülmektedir. Raporlarda bu varlıkların değeri öncelikle 1890 senesi için 8.591.488 kuruş, 1891 senesi için ise 15.792.000 kuruş olarak gösterilmiştir. 1892 senesindeki muhasebe raporlarında aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

“Üç yüz beş senesi ibtidâsında takdir olunan edevât-ı sâbiha bedelâtı yüz elli sekiz bin üç yüz yirmi lira ve üç yüz yedi senesi nihâyetinde dahi bu miktar bedel-i muharrer olduğu...”

Bu açıklamaya göre 1890 senesinde Edevât-ı Sâbiha’nın değeri 15.832.000 kuruş olarak tespit edilmiştir ve 1892 senesinde de aynı değerde olduğu

belirtilmektedir. Böylece şirketin varlıklarının değerini, mübadele veya piyasa değeri ile yeniden değerlediğini söylemek mümkündür.⁷ Değişim değeri, kapitalist üreticinin kâr elde etmesi için zorunlu olan ekonomik ilişkiyi yaratmaktadır. (Giddens 2014: 92) Dolayısı ile değerlendirme işlemi, sermayenin en önemli unsuru olarak görülen sabit varlıkların değerini korumaya yönelik olup, kapitalist zihniyetin gerekliliği olarak kabul edilebilmektedir.

1892 senesine kadar vapurların kullanım süresini arttırmaya yönelik yapılan tamirat masrafları, vapurların değerine eklenmemektedir. 1892 senesinde vapurların tamirâtı ile ilgili harcamaların muhasebeleştirilmesinde zihniyetin farklılaştığı görülmektedir. Öncelikle, muhasebe raporlarının açıklamalarında tamirat masraflarının detaylarını gösteren bir cetvel düzenlenmiştir. Bu cetvelde tamirat bölümündeki işçiliklerin, genel maaş hesabından ayrı tutulması dikkat çeken bir husustur. Tamirat işçilik harcamalarının dönüştürme maliyeti olarak kabul edilerek vapurların maliyetine eklenmesi kapitalist zihniyet ile örtüşmektedir. 1892 senesindeki raporlarda ayrıca, aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

“...vapurların tamirâtı yolunda vuku bulan ve yine müfettişlerce istiksâr edilen mebâliğe gelince müstağni-i beyân olduğu üzere bir vapurun müddet-i devâmı itibâr edilen zaman zarfında suret-i dâimede vâki' olan ufak tüfek perakende tamirinden başka kazanının altı senede bir tebdil ve tecdidî ve makesince başlıca edevâtın sekiz on senede tamir veyahut tebdil ve tecdidî ve teknesinin ve çapanasının yine bu müddet zarfında mücedded surette tamiri gibi masârif-i külliye ihtiyarı dahi zarûrî ve tabiî olup zikr olunan zaman içinde vukuundan ictinâb mümkün olmayan bu gibi masârifin yekûnu vapurun bedel-i aslîsine hemen muâdildir.”

Bu açıklamaya göre, 8-10 yılda bir yapılması gereken makine kazan tamiri, cedit kazan bedeli gibi maliyetler, vapurun ömrünü arttırıcı niteliktedir. Bu harcamaların gider olarak kaydedilmiş olmasına karşın, zihniyetin değişimine bağlı olarak yeni muhasebeleştirme yöntemi arayışının olduğu söylenebilmektedir. Nitekim 1900 senesindeki muhasebe ve faaliyet raporu açıklamalarında aşağıdaki bilgiye yer verilmektedir.

“İşbu bin üç yüz on beş senesi zarfında tamîri icrâ edilen 19 numaralı seyyâr nâm vapurun teknesinin mükemmelen tamiriyle derûnuna vaz olunan cedîd kazanın inşâsiyçün ceman 413737 kuruş, 94 santim sarf olunmuştur.

⁷ Şirketi Hayriye'nin Rumi 1297 Senesi Masârîfâtının Cins ve Miktarları'nda, satın alınmış olan altın ile ilgili kambiyo farkının hesaplandığı ve akçe zararı olarak kaydedildiği de görülmektedir. Bu işlem, nakit varlıklarının da değerlemeye tabi tutulduğunu göstermektedir.

Meblağ-ı mezbûrun usûl-i müttezeye tevfikân vapur bedeline zam edilerek ve yüzde on hesâbıyla tenâkus tahsîsâtına ilâveten on senede mahsûbu icrâ edileceği gibi 1314 senesinde tamir olunan 33'lü Nusret nam vapurun masârif-ı tamiriyesinden mütebâkî 230000 kuruşun dahi ol vechile mezkûr vapurun bedeline zam ile ale'l-usûl yüzde on nisbetinde bir miktâr tenâkus tahsîsâtına ilâve ile mahsûbu icrâ edilecektir.”

Bu açıklamaya göre 19 numaralı Seyyar isimli vapurun kazanın tamirâtı için katlanılmış olan 413.737 kuruş tutar, vapurun maliyet bedeline eklenmektedir. Böylece tamirat ile ilgili harcamalar, önceki yıllarda doğrudan gider olarak kaydedilirken, 1900 senesinde varlığın ekonomik ömrünü arttıracak bir harcama olarak kabul edilmiş ve varlığın maliyetine eklenmeye başlanmıştır. Sabit varlıkların kapasitesini arttırmak, kullanımında ekonomi sağlamak, ömrünü uzatmak ve ekonomik değerini arttırmak amacı ile katlanılan harcamalara “*sermaye harcaması*” denilmektedir. (Erdamar vd. 2015: 124) Bu harcamalar sabit varlıkların ve sermayenin değerinin korunmasına yönelik olup, kapitalist zihniyetin sonucunda gelişmiştir.

3.2.1.2. Sabit Varlıkların Amortismanı

Sabit sermaye emeğin üretkenliğini arttırması sebebiyle, kapitalizm ile önem kazanmıştır. Amortisman hesaplaması da, sabit sermayenin öneminin artması ile bunların değerlerinin ve net kârın dikkatli hesaplanması ihtiyacı ile önem kazanmış bir uygulamadır. (Littleton 1966: 240.) Şirketin ilk amortisman hesaplaması tenakus tahsisatıdır. Tenakus, 1888 tarihli Dâhili Nizamnamenin 44. Maddesine göre, Edevat-ı Sabiha'nın istismalinden kıymetlerine düşen yıpranma payı olarak tanımlanmaktadır. İlgili maddedeki “*Giderler bölümünde... hareket edici aletler üzerine yüzde beş noksan karşılığı amortisman...*” açıklaması ile tenakus tahsisatı oranı belirlenmektedir. Her dönem için hesaplanan tutar Masarifat-ı Umumiye tablosuna gider olarak kaydedilirken, Duyunat-ı Umumiye tablosunda da birikimli olarak Tenakus hesabına eklenmektedir. Fakat tenakus tahsisatının, Muvâzene-i Mevcûdât tablosundaki Edevat-ı Sabiha üzerinden %5 olarak ayrılması gerekirken, ayrılan tutarın bu hesaplama ile örtüşmediği görülmektedir. Örneğin 1890 senesindeki Edevat-ı Sabiha tutarı 8.591.488 kuruştur. Bunun % 5'i, 429.524 kuruş olması gerekmektedir. Fakat ayrılan tenakus tahsisatı tutarı 799.897 kuruştur. Bu farkın nedeni aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

“Tenâkus tahsîsâtı olan yedi bin dokuz yüz doksan sekiz lira doksan yedi kuruş seksen beş bin dokuz yüz on dört lira seksen sekiz kuruş kıymet-i hakîkiye üzerine nizamnâme-i dâhilînin 44 maddesi mücebince yüzde beş hesâbıyla dört bin iki yüz doksan beş lira yirmi dört kuruş olmak lâzım gelir ise de idârece bu numaralı vapurdan on beş numaraya kadar olan vapurların esaslı sûretde tamir olunmadıkları halde nihâyet üç seneye kadar istimal olunabileceği itibarıyla yedi bin dokuz yüz doksan sekiz lira doksan yedi kuruş gösterilip mikdâr-ı mezkûr pek münâsip ve işbu vapurların esaslı sûretde tamir olunarak istimalinden ise komisyon-ı mahsûsunun i’tâ etmiş olduğu raporda muharrer kıymet-i hakîkiyeleri üzerine talip taharrîsiyle satılarak esmâniyla yeri vapurlar mübâya’ası şirketçe daha ziyâde mûcib-i menfa’at olacağı tahattur olunmuştur.”

Paragrafta aşırı yıpranmaya bağlı olarak üç yıl içerisinde kullanılmayacak duruma gelecek olan 1-15 numaralı vapurlar için “Fevkalade Amortisman” benzeri, yıpranma payının hesaplandığı belirtilmektedir. Fakat tutarın ne biçimde hesaplandığı açıklanmamaktadır. Amortisman ile ilişkili bir diğer hesap ise Tedenn-i Kıymet’tir. Taşınmaz gayrimenkulün yıpranma payı olarak hesaplanan tutar, Tedenn-i Kıymet hesabına kaydedilmektedir. 1888 tarihli Dâhili Nizamname’nin 58. maddesine göre;

“Şirketin yıllık kâr payından sözleşme gereği şehir emanetinin (Belediye) aidatı çıkarıldıktan sonra geriye kalandan evvela yedek akçesini oluşturmak üzere % 6, sonra şirketin taşınmazlarının %6 amortismanları çıkarılacak, geri kalan %88 gelir payı adı ile hisse sahiplerine dağıtılacaktır. 10 yıl içerisinde istenmeyen ve sahip çıkılmayan faiz ve kâr payları gazete ilanları ile duyurulur ve bir belirli süre verilir. Bu süre içinde haklarına düşen paralarını almayan hisse sahiplerinin paraları şirkete kalır.” (Kızıldemir Tarihsiz: 271.)

Tedenn-i Kıymet hesaplaması güncel amortisman hesaplamasından farklılaşmaktadır. Güncel amortisman hesaplaması, sabit varlığın defter değeri üzerinden, ekonomik ömrü de dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Fakat Tedenn-i Kıymet, aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Tedennî-i Kıymet Karşılığı} = (\text{Hâsılât-ı Sâfiye} - \text{Şehremâneti Tutarı}) \times \%6$$

Tedennî-i Kıymet Karşılığı’nın, varlıkların defter değeri yerine Hâsılât-ı Sâfiye üzerinden hesaplanması, farklı bir uygulama örneği sunmaktadır.

Bu hesap, işletmenin nihai sonuç hesabını temsil eden kâr ve zarar içerisinde izlenmektedir. Bu giderler, “*safi kârı etkileyen giderler*” olarak adlandırılmaktadır. Kâr payları, firmanın zorunlu görülme riskleri, dönem kârının doğru tespit edilebilmesi için alınması gereken tedbirler, aktifleştirilen giderler çerçevesinde yer alan unsurların tümü ile bunlara ilişkin amortismanlar bu biçimdeki giderlere örnek olarak verilebilmektedir. (Hiçşamaz 1970: 204.) Vapurlar haricindeki işletme varlıkları için hesaplanan yıpranma payının, Masarifat-ı Muvazene tablosunda kâr ve zarar hesapları arasında sınıflandırılmasının, gayrisafi kârı etkileyen gider olarak kabul edilmesinden kaynaklandığı söylenebilmektedir. İşletmecilik faaliyetlerinin sonucundan ziyade, doğrudan sermayenin bir parçası olarak görülmesi nedeniyle, sermaye üzerinden hesaplanmaktadır. Şirketin sabit varlıkları için amortismanın hesaplamış olması, kapitalist zihniyetin gelişmeye başladığına dair önemli bir kanıt sunmaktadır.

3.2.2. Üretim Süreci ve Hesap Verilebilirlik İlişkileri

Muhasebe, işletmedeki mevcut üretim ilişkilerinin yazılı hale getirilmiş bir özeti şeklinde ifade edilebilmektedir. Bu nedenle kapitalist üretim ilişkilerinin mevcudiyetinin en önemli ispatlarından bir diğeri, üretim faaliyeti ile ilgili giderlerin ne biçimde muhasebeleştirildiği veya raporlandığıdır. Giderlerin raporlanması ile ilgili görülen ilk farklılık, tabloların düzenlenme biçiminin yanı sıra sınıflandırma biçiminin ve kullanılan hesapların da yıllar itibariyle farklılık göstermesidir.

Şirketin 1854-1855 senesindeki raporlarında gelirler ve giderlerin aynı tablo içerisinde ve *gelirler-giderler* şeklinde listelendiği görülmektedir. 1855-1856 senesindeki raporlarda ise gelir ve giderler ayrı tablolarda detaylandırılmıştır. Aynı sene gelirler ve giderler basit bir biçimde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Karşılaştırma yapma ihtiyacının ve dolayısı ile hesap verilebilirlik ilişkilerindeki değişime bağlı olarak zihniyetin değişmeye başladığı söylenebilmektedir. 1882 senesinde giderlerin hesaplar bazında daha detaylı biçimde sınıflandırmaya tabi tutulduğu görülmektedir. Hesapların sınıflandırılması, önceki yıllar ile karşılaştırma yapılabilmesi ve verimliliğin tespit edilebilmesi açısından önemli bir adımdır. Buna karşın 1882 senesindeki sınıflandırmanın tutarsızlık gösterdiği görülmektedir. Örneğin, kömür ve umum mahiyat direkt üretim gideri olarak kabul edilebilirken, diğer kalemler hem üretim hem de idare giderlerinin karması şeklindedir.

1904 senesinden sonra, masrafların bu biçimde sınıflandırılmalarının yanı sıra, gider yerlerine göre idarehane, fabrika, mauna ve Hasköy olarak da sınıflandırıldığı görülmektedir. Bu sınıflandırma ile birlikte, üretim ve üretim ile ilgili olmayan giderler ayırımının yapılmaya başlandığı söylenebilmektedir. Bu ayırım, üretimin etkinliğinin ve verimliliğinin takip edilebilmesi açısından önemli bir gelişmedir. (Bryer 2005: 38) Üretim ve yönetim gibi, giderlerin fonksiyonlarına göre ayrılmış olmasının, kapitalist zihniyetin sonucunda geliştiği kabul edilmektedir. (Bryer 2000a: 141) Gelirlerin de bilet hasılatı ve diğer hasılatlar biçiminde sınıflandırılmış olması, brüt kâr ve faaliyet kârının doğru bir biçimde hesaplanabilmesini sağlamaktadır. Bu bakımdan 1904 senesinde önemli bir kırılmanın gerçekleştiği söylenebilmektedir.

Kapitalist zihniyetin bir diğer kanıtı ise üretim maliyetlerinin eksiksiz olarak ve birim maliyetlerin efektif biçimde hesaplanması gibi modern yönetim muhasebesi uygulamalarının var olması olarak kabul edilmektedir. İşletmenin 1882 senesindeki raporları da dâhil olmak üzere tüm açıklamalarında, vapurların kaç sefer çalıştığı ve kaç yolcunun taşınmış olduğunun bilgisi yer almaktadır. Detaylı maliyet hesaplamaları, elde etme maliyetlerini, tamamlanan stokların maliyetlerini, satılan malların maliyetlerini ve sonuç olarak kârı doğru bir şekilde hesaplayabilmek için zorunluluktur. (Littleton 1966: 321) Bu verilerden birim maliyet, toplam maliyet, satılan hizmet maliyeti gibi kalemler hesaplanabilmektedir.

Kapitalist zihniyet, üretimin etkinliğini sağlamak için işçilerin verimliliğini ve etkinliğini sağlamayı zorunlu kılmaktadır. Şirket-i Hayriye’de maaşlar ve çalışma süreleri ile ilgili detaylı kayıtlara 1910 senesine kadar rastlanmamaktadır. Bu tarihten önce, 1901 senesinde, çalışanların çalışma süreleri ile ilgili aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

“...amele-i merkûme gâyet geç vakitte işe başlayıp erkence terk-i eşgâl etmekte oldukları istihbâr olduğundan bu hale meydan verilmemek üzere memurin-i aidesine tenbihat-ı şedide ve ekide icrası ve hilfatına hareket edenler hakkında muamele-i lazımedin ifası...”

Bu açıklamada, çalışan memurun biçimsel hâkimiyetinden bahsedilmektedir. Diğer bir ifade ile emeğin kullanım değerinin kontrolü söz konusudur. Vapurların tamirat masraflarının fazla olması ile ilgili zaman zaman şikâyetler dile getirilmiş olsa da, bu masrafların düşürülmesindeki işçilerin rolüne değinilmemektedir. Aynı zamanda kömür fiyatının kontrolü oldukça önem arz ederken, çalışan memur ve işçilerin etkinliğinin arttırılmasına

yönelik çalışmalar ve muhasebe kayıtları görülmemektedir. 1907-1908-1909 senelerinde, müfettiş olarak atanmış olan hissedarlardan Saadetli Arslanyan Artin Efendi Hazretleri'yle Paket Gümrüğü Müdürü Saadetli Mahmud Beyefendi'nin sunduğu raporda aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

“Fabrikada tamirat hizmetlerinde müstahdem memurin ve ustabaşı ve saireye maaşat meyanında verilmekte olan senevi üç bin beş yüz lira mikdarında meblağın maaşat-ı Umûmiye meyanından ihracıyla tamirat hesabatının mikdar-ı sahihi bilinmek üzere tamirat cihetine idhali.”

Açıklamada, tamirat hizmetlerinde çalışan işçilerin ücretlerinin, memur maaşlarında değil, tamirat masraflarında gösterilmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Fakat ayrıştırmanın ve maaşların detaylandırılmasının 1910 senesinde yapıldığı görülmektedir. Bu tarihteki raporlarda dikkati çeken ilk husus, masraf tablosundaki maaşat hesabından ayrı tutularak, fabrikalardaki maaşlı memurların maaşları tamirat hesabına, kömür işlerinde çalışanların maaşları kömür sarfiyat hesabına, iskelelerin tamiratında çalışanlar ile hukuk müşavirlerinin maaşları da ilgili hesaplara kaydedilmektedir. Diğer ifadeyle maaşların kaydedilmesinde gider yerleri dikkate alınmaya başlanmıştır. Bu uygulama ile ilgili gider yeri için maliyet kontrolünün sağlanabilmesi mümkün hale gelmektedir. Böylece etkinlik ve verimliliğin arttırılabilmesi adına ilerleme kaydedilmiştir.

Kapitalist muhasebede, maliyet esaslı tahakkukların önemi büyüktür. Çünkü işletmelerin varlıklarını doğru tespit edebilmesi için sermaye-gelir muhasebesi tutması gerekmektedir. Şirketin Mukarrer faiz hesaplaması ve kaydı gider tahakkukunun bir örneğini oluşturmaktadır. Her yıl hesaplanan tutar giderlere ve borçlara kaydedilmektedir. Hissedarlara ödeme yapıldıktan sonra borç hesabı kapatılmaktadır. Şehremanetine hesaplanan tutar da tahakkuk esasına örnek teşkil etmektedir. Her yıl tahakkuku yapılmakta, ödeme gerçekleştirildikten sonra Duyûnât-ı Umûmiye'deki hesap kapatılmaktadır.

Bir hesaplamanın rasyonel olabilmesi için, şimdi veya gelecek için gereksinim duyulanlar ile kontrolünde bulunduranların, olası zarar veya yok olma tehlikelerinin ve gelecekteki muhtemel faydalarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.(Weber 2011:139-140) Bu hesaplama ile şirket muhtemel zarar ve yok olma tehlikesini göz önünde tutmuş olmaktadır. Şirketin ihtiyatlı davranma ihtiyacı ortaya çıkacaktır. Şirket-i Hayriye'de bu ihtiyacın duyulduğu görülmektedir. Mevcudat-ı Muvazene tablosunda, tahsil edilmesi şüpheli olan alacaklar için, tablonun alt satırında matlubat-ı meşkûke

tutarının yer aldığı görülmektedir. Bu kayıt bir nevi nazım hesap niteliğindedir. Tablonun toplamını etkilememekte, sadece tablodaki alacaklar tutarından tahsilatının şüpheli olduğuna kanaat getirilen tutar kaydedilmektedir. Şüpheli alacaklar karşılığının ilk örneğini oluşturduğunu söylemek mümkündür. Aynı zamanda vapurların sermayesi üzerinden her yıl için %1 olarak ayrılan sigorta tahsisatı ve safi kâr üzerinden ihtiyat tahsisatı ayırmış olması da ihtiyatlı davranma ihtiyacı ile ortaya çıkmış uygulamalar olarak kabul edilebilmektedir. (Kızıldemir Tarihsiz: 40)

4.SONUÇ

Muhasebenin yalnızca işletme faaliyetlerinin sonuçlarının raporlandığı bir sistem olarak kabul edilmesi, onun sosyal yönünü gözardı etmek demektir. İşletmeler kâr elde etmenin yollarını ararken kendi içerisindeki süreçleri şekillendiren, yönlendiren ve bu süreçten etkilenen tüm kesimlere bilgi üreten sosyal bir yapıya sahiptirler. Bu yapının raporlanması ihtiyacı ise sosyal muhasebe kavramını ortaya çıkarmaktadır. Muhasebenin sosyal yönü sayesinde şirketlerin faaliyet sonuçlarına ulaşmak amacıyla izledikleri yolu gözlemleyebilmek mümkün hale gelmektedir. Dolayısı ile muhasebe verileri ve sistemi, belirli bir dönemin kültürü ve iktisadi bakış açısını anlayabilmek adına kanıt niteliğindedir. Yürütülen çalışmanın temelinde de bu görüş bulunmaktadır. Çalışmada, bireysel, toplumsal, davranışsal ve iktisadi olarak önemli sonuçları bulunan kapitalist üretim biçimi ve kapitalist zihniyet ile muhasebe arasındaki ilişki ele alınmıştır. Böylece, muhasebe raporları ile bir dönemin iktisadi zihniyeti anlaşılmasına çalışılmıştır.

Şirkette ilk kırılma 1867 senesindeki şirket içi çatışmalar sonucunda başlamıştır. Bu tarihte sabit varlıklar ve sermaye muhasebesinin önemi ve bu kalemler için hesap verme zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu kırılmada 1860 senesi sonrasındaki özel sektörü destekleyici reform ve politikaların etkili olduğu söylenebilmektedir. 1882 senesinde, bu kırılma ile birlikte gerçekleşen değişimin muhasebe raporlarına yansımaları net olarak görülebilmektedir. 1901 senesinde çalışanlar üzerinde biçimsel hâkimiyetin sağlanması, 1904 senesinde üretim hesaplarında giderlerin gider yerlerine göre sınıflandırılmaya başlanması ve sonuç olarak 1910 senesinde maaşlar ve çalışma süreleri ile ilgili kayıtların detaylandırılması diğer gelişmeler olarak görülmektedir. Bu nedenle şirketin zihniyetinin 1867 senesinden 1910 senesine kadar kademeli olarak değiştiğini ve son halini aldığını söylemek mümkündür.

Tanzimat ile başlayan iktisadi bütünleşme süreci göz önünde bulundurulduğunda, şirketin zihniyetini, Tanzimat reformlarından bağımsız düşünmek olanaksızdır. Dolayısı ile İttihat ve Terakki Fırkası'nın 1908-1915 yılları arasında hâkim olan iktisadi ideolojisinin aşamalarının Şirket-i Hayriye'nin zihniyetine yansıdığını söyleyebilmek mümkündür. 1849'dan sonra kurulmuş 352 anonim şirketin %76'sının 1908-1920 yılları arasında kurulmuş olmasına karşın, bu şirketleri kurmak için gereken girişimcilik ruhunun 1860'lı yıllarda oluşmaya başladığını, Şirket-i Hayriye hesapları ve muhasebe raporlarındaki değişimde görülebilmektedir.

Günümüzde, iktisat tarihi araştırmalarında çözüm aranan pek çok soru bulunmaktadır. Bu soruların cevaplarını iktisat-muhasebe temelli bakış açısıyla çözmenin mümkün olduğu, yapılan çalışmanın sonuçları ile görülebilmektedir. Muhasebenin salt işletme faaliyetlerini sonuçlayan bir sistem olarak görülmemesi, ona multidisipliner bir kimlikle, pek çok tartışmada önemli bir işlev yükleyebilecektir.

KAYNAKÇA

Boone, L. E. and Kurtz, D. D. (2013). *Çağdaş İşletme*. Ed. Azmi Yalçın. İstanbul: Nobel Yayınevi.

Brenner, R. (1976). *Agrarian Class Structure and Economic Development in Pre-Industrial Europe*. Oxford University Press 70: 30-75.

Bryer, R. (1993). The Late Nineteenth Century Revolution in Financial Reporting: Accounting for The Rise of Investor or Managerial Capitalism?. *Accounting, Organizations and Society*. 18(7/8), 649-690.

Bryer, R. (1994). Accounting for The Social Relations of Feudalism. *Accounting and Business Research*. 95, 209-228.

Bryer, R. (2000a). A History of Accounting and The Transition to Capitalism in England; Part One- Theory. *Accounting, Organizations and Society*. 25, 131-162.

Bryer, R. (2000b). A History of Accounting and The Transition to Capitalism in England; Part Two-Evidence. *Accounting, Organizations and Society*. 25, 327-381.

Bryer, R. (2005). A Marxist Accounting History of The British Industrial Revolution: A Review of Evidence and Suggestions for Research. *Accounting, Organizations and Society*. 30, 25-65.

Dobb, Maurice (2007). *Kapitalizmin Gelişimi Üzerine İncelemeler: Geçiş*

Tartışmaları. İstanbul: Belge Uluslararası Yayıncılık.

Erdamar, C. ve Basık, O.F. (2014). *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Erler, M.Y. (2001). *İstanbul'da Deniz Ulaşımı*. İstanbul: Osmanlı Araştırmaları XXI.

Genç, M. (2017). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet ve Ekonomi*. İstanbul: Ötügen Yayıncılık.

Giddens, A. (2014). *Kapitalizm ve Modern Sosyal Teori; Marx, Durkheim ve Max Weber'in Çalışmalarının Bir Analizi*. İstanbul: İletişim Yayınları.

Gurley, J. G. (1976). *Challengers to Capitalism: Marx, Lenin and Mao. The Portable Stanford Series*. San Francisco: Book Company Inc.

Gouverneur, J. (2007): *Kapitalist Ekonominin Temelleri; Çağdaş Kapitalizmin Marksist Ekonomik Tahliline Giriş*. Ankara: İmge Kitabevi.

Hiçşaşmaz, M. (1970). *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*. Ankara: Tisa Matbaacılık.

Kaymak, M. (2010). Tarımda Kapitalist Dönüşümün Klasik Modeli: İlkel Birikimden Tarımsal Kapitalizme İngiliz Tarımı. *Toplum ve Hekim*. 25, 85-102.

Kızıldemir, M. O. [t.y.]. *Şirket-i Hayriye İdaresi*. İstanbul: Er-Dil Yayıncılık
Kongar, E.(2000). *21. Yüzyılda Türkiye; 2000'li Yıllarda Türkiye'nin Toplumsal Yapısı*. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Littleton, C. (1966). *Accounting Evoluationto 1900*. Newyork: American Institute Publishing.

Marx, K. (2015a). *Kapital: Ekonomi Politiğin Eleştirisi I. Cilt Sermayenin Üretim Süreci*, İstanbul: Yordam Kitap.

Marx, K.(2015b). *Kapital: Ekonomi Politiğin Eleştirisi III. Cilt Bir Bütün Olarak Kapitalist Üretim Süreci*. İstanbul: Yordam Kitap.

Murat, S.ve Şahin, L.(2010). *Dünden Bugüne İstanbul'da Ulaşım*. İstanbul: İTO Yayınları.

Önsoy, R. (1984). Tanzimat Dönemi Sanayileşme Politikası. *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 5-12.

Pamuk, Şevket (2013). *Osmanlı- Türkiye İktisadi Tarihi 1500-1914*. İstanbul: İletişim Yayınları.

Pamuk, Ş. (2014). *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Rand, A. (2005). Kapitalizm nedir?. *Liberal Düşünce*. 37, 165-184.

Reyhan, C. (2008). *Osmanlı'da Kapitalizmin Kökenleri; Kent-Kapitalizm İlişkisi Üzerine Tarihsel-sosyolojik Bir Çözümleme*. İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.

Sombart, W. (2011). *Burjuva- Modern Ekonomi Dönemine Ait İnsanın Ahlâkı ve Entelektüel Tarihine Katkı*. Ankara: Doğu Batı Yayınları.

Sürgevil, S. vd. (2012). *Türkiye Tarihi ve Uygarlıkları V; Değişim Sürecinde Türkiye (1699-1908)*. İzmir: İlya Yayınevi.

Şirket-i Hayriye Şartnamesi, 10 Kanunievvel 1304, Boğaziçi, Şirket-i Hayriye.

Şirket-i Hayriye'nin (Rumi) 1273, 1297, 1299, 1302, 1303, 1304, 1305, 1306, 1307, 1308, 1309, 1310, 1311, 1314, 1315, 1316, 1317, 1319-1320, 1322-1323-1324 ve 1326 yıllarının Vâridât ve Masârîfât-ı Vâkiasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedvelleri

Toprak, Z. (1982). *Türkiye'de Milli İktisat (1908-1918)*. Ankara: Yurt Yayınları.

Toprak, Z. (1997). *İktisat Tarihi Osmanlı Devleti 1600-1908*. İstanbul: Cem Yayınevi.

Tutel, E. (2005). *İstanbul'un Unutulmayan Gemileri*. İstanbul: Kitabevi Yayıncılık.

Weber, M. (2011). *Toplumsal ve Ekonomik Örgütlenme Kuramı*. İstanbul: Cem Yayınevi.

Weber, M. (2015). *Protestan Ahlâkı ve Kapitalizmin Ruhü*. Ankara: Alter Yayıncılık.

Wood, E. M. (2003). *Kapitalizmin Kökeni; Geniş Bir Bakış*. Ankara: Epos Yayınları.

Yaşar, R. Ş. (2016). Osmanlı İmparatorluğu'nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları; Kapitalizme Doğru İlk Adımlar. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 8-1, 201-207.