

**T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE BİLİM DALI**

**DOKTORA TEZİ**

**KAPİTALİZM VE MUHASEBE; TANZİMAT  
DÖNEMİ İKTİSADİ ZİHNİYETİNİN MUHASEBE  
KAYIT DÜZENİNE ETKİSİ**

**Pınar DALOĞLU**

**2502140202**

**TEZ DANIŞMANI**

**Prof. Dr. Miraç Sema ÜLKER**

**İSTANBUL – 2018**



T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA  
TEZ ONAYI

**ÖĞRENCİNİN;**

**Adı ve Soyadı** : PINAR DALOĞLU **Numarası** : 2502140202  
**Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı** : MUHASEBE **Danışmanı** : PROF.DR.MIRAÇ SEMA ÜLKER  
**Tez Savunma Tarihi** : 26.11.2018 **Saati** : 15:00  
**Tez Başlığı** : KAPİTALİZM VE MUHASEBE; TANZİMAT DÖNEMİ İKTİSADI ZİHNİYETİNİN MUHASEBE KAYIT DÜZENİNE ETKİSİ.

**TEZ SAVUNMA SINAVI**, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin **50. Maddesi** uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.MIRAÇ SEMA ÜLKER		KABUL
PROF.DR.FATİH YILMAZ		KABUL
PROF.DR.İDİL KAYA		KABUL
PROF.DR.MEHMET ÖZKAN		(Kabul)
DOÇ.DR.ÖZGÜR ESEN		(Kabul)

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.HANIFI AYBOĞA		
DOÇ.DR.NERGİS NALAN YAKAR		

## ÖZ

# KAPİTALİZM VE MUHASEBE; TANZİMAT DÖNEMİ İKTİSADİ ZİHNİYETİNİN MUHASEBE KAYIT DÜZENİNE ETKİSİ

**Pınar DALOĞLU**

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. Rob Bryer, Karl Marx'ın üretim ilişkileri ve Max Weber'in kapitalist zihniyetini sentezleyerek oluşturduğu method ile muhasebeye böyle bir işlev yüklemiştir. Bryer bu sentezi ile tartışmalı olan İngiltere'nin kapitalist dönüşüm sürecini, muhasebe tarihi yardımı ile açıklamaya çalışmıştır. Bu methoda göre 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 Kelimeler:** Kapitalizm, Osmanlı, Tanzimat, İngiltere, Karl Marx, Max Weber, Sanayileşme, Muhasebe Tarihi, Şirket-i Hayriye

## ABSTRACT

# CAPITALISM AND ACCOUNTING; THE IMPACT OF THE ECONOMIC MENTALITY OF TANZIMAT ERA TO ACCOUNTING REPORTING SYSTEM

**Pınar DALOĞLU**

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. Rob Bryer gave accounting such a function by means of his method synthesising Karl Marx's relations of production notion with Max Weber's capitalist mentality notion. Bryer tried to explain the debated capitalist transformation of Britain through this synthesis with the help of accounting history. In compliance with this method, accounting, being the result of relations of production and mentality, has also the evidential value. 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, Britain, Karl Marx, Max Weber, Industrialization, Accounting History, Şirket-i Hayriye

## ÖNSÖZ

İşletmeler, günden güne büyüyen ölçekleri, karmaşık hale gelen yönetim yapıları ve sertleşen küresel rekabet ile birlikte, ekonomik yapının parçası olarak faaliyetlerini sürdürmekte zorlanmaya başlamışlardır. Bu süreçte gereken uyumu sağlayabilmek adına daha fazla ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bilgiyi elde etmenin en güvenilir yollarından bir tanesi, işletmenin muhasebe raporlarıdır. Muhasebe raporları, işletmecilik faaliyetlerinin sonucunun parasal ifadesi olmanın yanı sıra, işletmenin kültürünün de çıktısıdır. İşletmenin faaliyetlerini yürütürken izlediği politika ve sosyal yönü hakkında da fikir vermektedir.

Çalışmada, muhasebenin sosyal yönü ile kapitalist zihniyet arasındaki ilişkiden yola çıkılarak, Tanzimat Fermanı'nın ilan edilmesinden sonraki iktisadi zihniyetin, özel sektör yönetiminin "kâr elde etme" güdüsüne etkisi anlaşılmaya çalışılmaktadır. Bu amaçla Tanzimat sonrasında kurulan, Osmanlı Devleti'nin ilk anonim şirketi olarak kabul edilen Şirket-i Hayriye'nin muhasebe raporları incelenmektedir. Çalışmanın ilk bölümü literatür taraması niteliğinde olup, muhasebe ve kapitalizm ilişkisi üzerine yapılmış çalışmalar üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde Osmanlı Devleti'nin Tanzimat Fermanı öncesi ve sonrasındaki iktisadi zihniyeti karşılaştırılmıştır. Tanzimat'ın sanayileşme ve iktisadi büyüme bakımından önemli bir kırılma olarak kabul edilmesinin nedenleri ele alınmaktadır. Aynı zamanda genel olarak muhasebenin tarihsel gelişimi ile ilişkilendirilmeye çalışılmaktadır. Son bölümde ise Şirket-i Hayriye'nin 1852-1910 tarihleri arasındaki muhasebe raporları incelenmektedir. Şirketin muhasebe raporlarına eksiksiz ulaşabilmek mümkün olamamıştır. Bu durum çalışmanın kısıtlarından birini oluşturmaktadır. Bir diğer kısıt ise, Osmanlı Devleti'ndeki özel şirketlerin muhasebe defterlerinin günümüze ulaşamamış olmasıdır. Bu eksiklik, Tanzimat öncesindeki uygulamalar hakkında fikir edinmeyi engellemektedir. Buna karşın çalışma, ilk anonim şirket olan Şirket-i Hayriye'nin muhasebe raporlarını inceleme, süreç

itibariyle raporlama biçimindeki değişimi izleme, iktisadi dūřünme biçimindeki ve zihniyetindeki gelişmeyi anlamak bakımından önemli katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda muhasebenin diğer disiplinlere katkı sağlayan yanını da ön plana çıkartarak, Tanzimat Dönemi ile ilgili tartışmalara muhasebe tarihi ile açıklık getireceği düşünölmektedir.

Bu çalışmanın yürütölmesinde desteğini ve katkılarını esirgemeyen değerli danışmanım sayın Prof. Dr. Sema Ülker'e teşekkür ederim. Aynı zamanda Şirket-i Hayriye'nin faaliyet raporlarını temin etmemde önemli katkısı bulunan Yard. Doç. Dr. Murat Koraltürk'e, baştan sona akademik katkısını esirgemeyen Yard. Doç. Dr. Emre Balıkçı'ya ve bu süreçte manevi desteğini her zaman hissettiğim eşime ayrıca teşekkürlerimi sunarım.

Pınar DALOğLU

İstanbul- 2018

# İÇİNDEKİLER

## Sayfa

ÖZ.....	III
ABSTRACT .....	IV
ÖNSÖZ.....	VI
İÇİNDEKİLER .....	VII
TABLolar LİSTESİ.....	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	X
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAPİTALİZM VE MUHASEBE

1.1. Kapitalist Zihniyet ve Muhasebe Etkileşimi.....	7
1.1.1. Genel Olarak Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Temelleri ve Gelişim Süreci.....	12
1.1.2. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Ortaya Çıkışı ve Kapitalizm.....	19
1.1.2.1. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Ortaya Çıkışı ve Din.....	27
1.1.2.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Ortaya Çıkışı ve Rönesans Perspektifi.....	33
1.2. Muhasebe ve Marxist Açıdan Kapitalist Üretim Biçiminin Özellikleri .....	38
1.2.1. Toplumun Üretim Güçleri, Üretim İlişkileri ve Hesaplama Zihniyeti.....	39
1.2.2. Kapitalizm ve Artık Değer Üretimi.....	44
1.2.3. Marksist Dönüşüm Teorisi ve Muhasebe Tarihinin Kanıtsal Niteliği..	49

1.2.3.1. Kapitalist Tarım, Özgür Emek ve Hesaplama Zihniyeti.....51

1.2.3.2. Sermayenin Serbestleşmesi ve Hesaplama Zihniyeti.....63

## İKİNCİ BÖLÜM

### OSMANLI DEVLETİ TANZİMAT DÖNEMİ İKTİSADİ GELİŞMELERİ VE MUHASEBE

2.1. Osmanlı Devleti'nin Geleneksel Dönem İktisadi Yapısı ve Muhasebe Kayıt Düzeni.....	73
2.1.1. Merdiven Kayıt Yöntemi.....	75
2.1.2. Osmanlı Devleti'nin Geleneksel Döneminde Kapitalistleşememe Nedenleri ve Muhasebe Kayıt Düzeni.....	87
2.1.2.1. Adem-i Merkeziyetçilik ve İlm-i Tedbir-i Devlet Anlayışı.....	88
2.1.2.2. Toprak Mülkiyeti.....	93
2.1.2.3. Ahilik ve Lonca Ahlâkı.....	97
2.2. Osmanlı Devleti'nin Tanzimat Sonrası Dönemi İktisadi Yapısı ve Muhasebe Kayıt Düzeni.....	101
2.2.1. Tanzimat Fermanı'nın İlanını Hazırlayan İktisadi Gelişmeler.....	102
2.2.2. Tanzimat Fermanı'nın İlanından Sonraki İktisadi Gelişmeler ve Muhasebe Kayıt Düzeni.....	103



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ŞİRKET-İ HAYRIYE MUHASEBE DÜZENİ VE KAPİTALİZM

3.1. Genel Olarak Şirket-i Hayriye.....	115
3.2. Genel Olarak Şirket-i Hayriye'nin Muhasebe Raporları.....	123
3.2.1. 1854-1855 (Rumi 1270-1271) Senesi Raporları.....	124
3.2.2. 1857-1858 (Rumi 1272-1273) Senesi Raporları.....	125
3.2.3. 1882 (Rumi 1297) Senesi ve Sonrası Raporları.....	134
3.3. İktisadi Gelişme Sürecinde Şirket-i Hayriye Muhasebe Düzeni.....	159
3.3.1. Sabit Varlıklar ve Hesap Verilebilirlik İlişkileri.....	160
3.3.1.1. Sabit Varlıkların Maliyetleri.....	171
3.3.1.2. Sabit Varlıkların Amortismanı.....	176
3.3.2. Üretim Hesapları ve Hesap Verilebilirlik İlişkileri.....	179
<b>SONUÇ.....</b>	<b>195</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>202</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>220</b>

## TABLolar

<b>Tablo 1.1:</b>	Hesap Tutmanın Öncülleri.....	12
<b>Tablo 1.2:</b>	Harcamaların Sınıflandırıldığı El Defteri Örneği.....	13
<b>Tablo 1.3:</b>	Çift Kolonlu Kasa Hesabının Gelir-Gider Şeklinde Kullanımı.....	15
<b>Tablo 1.4:</b>	Modern Kayıt Yönteminin Gelişim Aşamaları.....	17
<b>Tablo 1.5:</b>	Servet-Gelir Matrisi.....	36
<b>Tablo 1.6:</b>	Borç Alacak Matrisi.....	37
<b>Tablo 1.7:</b>	Feodalizmden Kapitalizme Geçişin Muhasebe Göstergeleri.....	44
<b>Tablo 1.8:</b>	Üretim İlişkilerine Göre Emek ve Artık Değer.....	55
<b>Tablo 1.9:</b>	İngiltere Endüstri Devrimi Sürecindeki Kapitalist Zihniyetin Muhasebe Kanıtları.....	62
<b>Tablo 2.10:</b>	Günümüz Muhasebe Kuralları ve Merdiven Kayıt Yöntemi Karşılaştırması.....	79
<b>Tablo 2.11:</b>	Vefat Eden Devlet Hanım'ın Tereke Hesaplaması (1463).....	84
<b>Tablo 2.12:</b>	Para Vakıflarında Para Yatırımı/Kazanç Elde Etme Yöntemleri.....	91
<b>Tablo 2.13:</b>	Batı Finansal Muhasebe Sistemi ve İslami Muhasebenin Karşılaştırmalı Özellikleri.....	97
<b>Tablo 2.14:</b>	Feshane-i Amire'nin 1851-1852 Yıllarına Ait Satış, Mal Oluş ve Kâr Hesaplamaları.....	109
<b>Tablo 3.15:</b>	Şirket-i Hayriye Vapurlarının 1857-1858 (Rumi 1272-1273) Seneleri Aylar İtibari İle Gelir ve Giderleri.....	125
<b>Tablo 3.16:</b>	Şirket-i Hayriye 1857-1858 (Rumi 1272-1273) Seneleri Niteliklerine Göre Giderler.....	128
<b>Tablo 3.17:</b>	Şirket-i Hayriye 1857 (Rumi 1273) Senesi Vâridât Detayları Tablosu.....	132

<b>Tablo 3.18:</b>	Şirket-i Hayriye'nin 1882 (Rumi 1297) senesi Aylar İtibariyle Gelirleri.....	136
<b>Tablo 3.19:</b>	Şirket-i Hayriye'nin 1882 (Rumi 1297) senesi Aylar İtibariyle Giderleri.....	137
<b>Tablo 3.20:</b>	Şirketi Hayriye'nin 1882 (Rumi 1297) Senesi Masârifâtının Cins ve Miktarları.....	138
<b>Tablo 3.21:</b>	Şirket-i Hayriye'nin Yıllar İtibari ile Masârifât Hesapları.....	142
<b>Tablo 3.22:</b>	Şirketi Hayriye'nin 1882 (Rumi 1297) Senesi Vâridâtının Cins ve Miktarları.....	147
<b>Tablo 3.23:</b>	Şirket-i Hayriye'nin Yıllar İtibari ile Vâridât Hesapları.....	148
<b>Tablo 3.24:</b>	Şirketi Hayriye'nin 1881-1882 (Rumi 1296-1297) Seneleri Masârifâtının Mukâbele ve Muvezenesi.....	150
<b>Tablo 3.25:</b>	Şirket-İ Hayriye'nin 1882 (Rumi 1297) Senesi Duyûnât-ı Umûmimiye Beyânı.....	151
<b>Tablo 3.26:</b>	Şirket-i Hayriye'nin Yıllar İtibari ile Duyûnât-ı Umûmiye Hesapları.....	152
<b>Tablo 3.27:</b>	Şirket-İ Hayriye'nin 1881 (Rumi 1297) Senesi Mevcûdât-ı Muvâzene Beyânı.....	154
<b>Tablo 3.28:</b>	Şirket-i Hayriye'nin Yıllar İtibari ile Muvâzene-i Mevcûdât Hesapları.....	156
<b>Tablo 3.29:</b>	Şirket-i Hayriye Filosu.....	163
<b>Tablo 3.30:</b>	1892 (Rumi 1307) Senesi Vapurların Tamiratını Gösterir Cetvel...	173
<b>Tablo 3.31:</b>	1 Numaralı Vapurunun Tamirat Maliyeti Detayları.....	174
<b>Tablo 3.32:</b>	Şirket-İ Hayriye'nin 51 Yıllık Hasılat ve Maliyet Detayları.....	181

## ŞEKİLLER

<b>Şekil 1.1:</b>	Ekonomi, İşletme ve Muhasebe.....6
<b>Şekil 1.2:</b>	Ortak Ölçü Birimi Olarak Paranın Muhasebedeki İşlevi.....22
<b>Şekil 1.3:</b>	Marx'ın Üretim Güçleri, Üretim ve Üst Yapı Kuramı.....41
<b>Şekil 1.4:</b>	Üretimin Toplumsal İlişkileri, Hesaplama Zihniyeti ve Hesaplar Arasındaki Karşılıklı İlişki.....42
<b>Şekil 1.5:</b>	Marx'ın Tarihsel Kapitalist Dönüşümü.....70
<b>Şekil 2.6:</b>	Osmanlı'da Merdiven Kayıt Düzenini Oluşturan Defter Sistemi.....78
<b>Şekil 2.7:</b>	Nakit Vakıflarının İşleyişi.....92
<b>Şekil 2.8:</b>	19. Yüzyıl İstanbul ve Anadolu'daki Mamul Mallar Üretiminin Örgütlenişi.....106
<b>Şekil 2.9:</b>	Demir Fabrikasının Raporlama Dönemi Çizelgesi.....110

## KISALTMALAR

- A.e.** : Aynı eser
- A.g.e.** : Adı geçen eser
- B.a.** : Eserin bütününe atıf.
- Bkz.** : Bakınız
- s.** : Sayfa
- UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- v.b.** : Ve benzeri

## GİRİŞ

Dünya ekonomisini birbirine bağlayan kapitalizm, bireysel ve örgütsel tüm kesimi iktisadi, siyasi, sosyolojik, psikolojik ve diğer pek çok açıdan etkisi altına almış bir sistemdir. Bu gücü ve pek çok alandaki etkisi, kapitalizmi sosyal bilim araştırmaları açısından cazip hale getirmektedir ve bu nedenle hemen her alanda kapitalizm ile ilgili disiplinler arası çalışmalara rastlamak mümkündür. Bunun bir örneğini de muhasebe-kapitalizm ilişkisi üzerine yürütülmüş çalışmalar oluşturmaktadır.

Literatürdeki kapitalizm ve muhasebe ilişkisi üzerine yürütülmüş çalışmaları, muhasebenin kapitalist zihniyet ile ilişkisi ve muhasebenin üretim biçimleri ile ilişkisi şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Muhasebenin kapitalist zihniyet ile ilişkisi hakkındaki ilk görüş Werner Sombart'a aittir. Sombart, muhasebe kayıtlarının gerçekleştirilmesinde uygulanan çift taraflı kayıt yöntemi ile rasyonaliteyi ve kapitalist zihniyeti özdeşleştirerek, çift taraflı kayıt yöntemi olmadan kapitalizmin düşünülmemeyeceğini savunmaktadır. Max Weber de benzer bir biçimde, çift taraflı kayıt yöntemini, kapitalist zihniyetin ve dolayısı ile kapitalizmin ortaya çıkması için ön koşul olarak göstermektedir. Kapitalist zihniyet, akılcı para kazanma yollarını arayan girişimciyi harekete geçiren duygudur. Kapitalist zihniyet, ilk çağdan beri var olan kazanma güdüsünün ehlileştirilmesi ve rasyonel hale getirilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Kapitalist zihniyet, rasyonel hesaplamayı gerektirmektedir. Rasyonel hesaplama ise ancak çift taraflı kayıt yöntemi ile gerçekleştirilebilmektedir. Muhasebe araştırmaları literatüründe, Sombart ve Weber'in bu görüşünü destekleyen veya karşıt görüş geliştiren pek çok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar, genel olarak tek taraflı kayıt yönteminden çift taraflı kayıt yöntemine geçiş nedenlerini inceleyerek ve çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkış süreci üzerinde yoğunlaşarak, kapitalizm ile muhasebe ilişkisini açıklamak üzerine kuruludur.

Kapitalizm ve muhasebe ilişkisini araştırmak üzere yapılan diğer çalışmaları, kapitalist üretim ilişkileri ve muhasebe ilişkisi bağlamında ele almak mümkündür. Rob Bryer'in araştırmaları ile başlayan bu çalışmalar, sonrasında yürütölen pek çok tartışma ile günümüze kadar ulaşmaktadır. Rob Bryer, Weber'in sosyal olaylar bağlamında açıkladığı kapitalist zihniyet ile Karl Marx'ın emek artık değer teorisini birleştirmektedir. Böylece, Marx'ın feodalizmden kapitalizme geçiş teorisini ekonomik determinizmden ayırıştırıp, feodal artık değer ve kapitalist artık değerin muhasebe pratiklerine yansımalarını ve zihniyetteki değerışimi tespit etmeyi amaçlamıştır. Bryer alışmalarında; Marx'ın üretici güçler, üretim ilişkileri ve alt-üst yapı kuramından yola çıkarak, üretim ilişkilerinin hesaplama zihniyetine yansıdığını ve bu sebeple, dönüşüm sürecinin anlaşılmasında hesapların önemli bir araç olabileceğini savunmaktadır. Kapitalist girişimci, kârı maksimize etmenin yollarını aradığı için, muhasebeleştirme yöntemlerinde ve hesaplama biçiminde bu arayışın izleri görölecektir. Ayrıca, üretim ilişkilerindeki değerışim, zihniyette de değerışime neden olacak ve dolayısı ile hesap verilebilirliğin niteliğinde de değerışme görölecektir. Hesap verilebilirlik kapitalist anlamda, "ekonomik" sebepler içerirken, feodal düşünce biçiminde "politik" temellidir. Kapitalist girişimci zihniyetinin bu nedenlerden dolayı, muhasebe ortamına ve hesaplara etkisi yadsınamayacaktır.

İktisat tarihi tartışmalarında, Avrupa'da feodalizmin ne zaman kırılma gösterdiği ve kapitalistleşme sürecinin ne şekilde dönemlendirileceği önemli bir tartışma konusudur. Bu tartışmalar, 13.yüzyıl ve 19.yüzyıl aralığını kapsayacak şekilde farklılaşmaktadır. Feodal ilişkiler ve üretim biçimi ile kapitalist ilişkiler ve üretim biçiminin dinamiklerinin farklı tanımlanması nedeniyle, geçiş süreci farklı yorumlanmaktadır. Avrupa'da feodalizmin kırılmasında, genel olarak, ücretli özgür işgücü, arazinin itlenerek çevrilmesi, şehirleşme, teknolojik gelişmeler, kilisenin gücünün azalması, Rönesans, Reform, coğrafi keşifler ve veba salgını gibi çeşitli sebepler sıralanmaktadır. Avrupa'da kapitalizmin, tüm bu toplumsal sürecin sonunda, doğal bir biçimde olgunlaştığı söylenebilmektedir. Osmanlı Devleti'nde sanayileşme ve kapitalistleşme süreci ise daha farklı dinamikler çerçevesinde gelişmiştir. Osmanlı Devleti, Marx'ın asya tipi üretim tarzına sahip olan bugünün

gelişmekte olan ülkeleri ile aynı biçimde sınıflandırılmaktadır. Kendi içsel dinamikleriyle ekonomik gelişme ve evrimi gerçekleştiremeyeceği kabul edilen bu ülkeler, ancak kapitalizm ile karşılaşmaları durumunda değişimi başlatabileceklerdir.<sup>1</sup> Osmanlı Devleti'ndeki iktisadi ilişkilerinin, 18. yüzyıl Avrupa'sındaki Sanayi Devrimi ile ilişkilendirilmesinin yanı sıra, 16. yüzyıldan itibaren dış iktisadi ilişkilerden büyük ölçüde etkilenmeye başladığı da savunulmaktadır.<sup>2</sup> Buna karşın, Osmanlı Devleti 16. yüzyıldan itibaren parasallaşma sürecine girmiş olsa da, aynı ilişkilerin çözülmesi 1820'lere kadar gerçekleşmemiştir. Osmanlı Devleti'nin dış etkenlere bağımlı, devletin hareket noktasını oluşturduğu çağdaşlaşma süreci, Tanzimat ile başlamaktadır.<sup>3</sup> Çünkü devlet, Tanzimat öncesinde kapitalizm ile doğrudan karşı karşıya gelebilmiştir. Bu bakımdan Tanzimat'ı kırılım noktası olarak kabul edebilmek mümkündür. Osmanlı Devleti'nin Tanzimat'tan önceki geleneksel dönemi iktisadi zihniyeti, İslamiyet'in, doğu oryantalizminin<sup>4</sup>, toprak düzeninin, fütüvvet (Gençlik, yiğitlik, belli inanç ve düşünceleri olan dinî mahiyetteki görüş ve bu görüşe dayalı esnaf birliği) ilkesi ve ahlâkının, zanaatkârlık düzeyindeki üretim ilişkilerinin<sup>5</sup> etkisinde şekillenmiştir. Tanzimat ile birlikte devletin siyasi ve ekonomik gücünü yeniden kazanması amaçlanmıştır. Bu amaçla batıyı model alan bir dizi düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler, geleneksel dönemdeki kısıtlayıcı kurumların ve yapıların kırılması ve mevcut zihniyetin değişmesi için gerekli hareketi bir nebze sağlamıştır. Bu bağlamda Osmanlı Devleti'nin sanayileşme veya kapitalistleşme sürecini, Tanzimat öncesi ve sonrası iktisadi zihniyeti olarak iki ayrı bölümde ele almak gerekmektedir.

Osmanlı Devleti geleneksel dönemi ve Tanzimat sonrası dönemi karşılaştırıldığında tarımsal ve ticari ilişkilerin yeniden şekillenmesinde ve batıya dönük reformlarda, saray ve bürokrasinin etkisi söz konusudur. Bu nedenle tabandan

---

<sup>1</sup> Gülten Kazgan, **Tanzimattan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, Mart 2002, İstanbul, s. 17.

<sup>2</sup> Yahya S. Tezel, **Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi**, Yurt yayınları, Ankara, 1982, s. 21.

<sup>3</sup> Zafer Toprak, "İktisat Tarihi", **Osmanlı Devleti 1600-1908**, Yayın Yönetmeni: Sina Akşin, Cem Yayınevi, İstanbul, 1997, s. 222.

<sup>4</sup> Şevket Pamuk, **Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2014, s. 83.

<sup>5</sup> Toprak, A.g.e., 1997, s. 222.



hareketle başlamış bir süreçten söz etmek mümkün değildir. Bu benzerlik muhasebe ile ilgili düzenlemeler için de söz konusudur. Kâra dayalı verginin olmayışı, devletin üretim miktarları ve fiyatlar ile ilgili kısıtlayıcı uygulamaları ve sermaye sahiplerinin mal güvenliğinin sınırlı olması nedeniyle özel kesimde muhasebe uygulamaları gelişme gösterememiştir. Devlet ise gelir ve giderlerini hesaplamak üzere merdiven kayıt yöntemini kullanmıştır ve özel kesim muhasebe sistemi için Tanzimat'a kadar herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Dolayısı ile geleneksel dönemdeki özel kesimin muhasebe defterleri günümüze kadar ulaşmamıştır. Tanzimat'tan sonra, vergi reformları ve iktisadi zihniyetin değişmesi neticesinde, muhasebe düzeni ile ilgili de gelişmeler söz konusu olmuştur. Bu bakımdan değerlendirildiğinde, devletin iktisadi zihniyeti gibi muhasebe uygulamalarının da geleneksel dönem ve Tanzimat sonrası dönemde farklılaşması beklenen bir durum olmaktadır.

Osmanlı Devleti'nde, Tanzimat sonrasındaki özel kesimin iktisadi zihniyetinin anlaşılması, dönemin reformlarının özel kesime yansımaları anlamak bakımından önemlidir. Bu sayede, devlet hareketiyle şekillenen sanayileşme sürecinin, özel sektör girişimcisinin zihniyetinde ne biçimde somutlaştığı hakkında fikir sahibi olmak mümkün hale gelecektir. Diğer taraftan, değişen üretim ilişkilerini ve dolayısı ile zihniyeti anlamak, iktisadi çerçevede tanımlanan tarihsel süreci destekleyici veya reddedici bir kanıt oluşturacaktır. Bu noktada muhasebe etkin bir araç haline gelmektedir. Çalışmada bu amaç ile 1850 ve 1950 tarihleri arasında faaliyette bulunmuş, Şirket-i Hayriye'nin 1850-1911 yılları arasındaki, ulaşılabilmiş olan finansal tabloları ve açıklamaları incelenmektedir. Anonim şirket, kapitalizmin ön koşulu olan sermayenin serbestleşmesi için gerekli bir yapılanmadır. Şirket-i Hayriye, Osmanlı Devleti'nin ilk anonim şirketi olması nedeniyle tercih edilmiştir. Şirketin finansal tabloları ile Osmanlı Devleti'nin iktisadi ilişkilerinde geçiş ve dönüşümün başlangıcı olarak kabul edilen Tanzimat Dönemi'nin zihniyetinin, özel sektöre yansımaları anlaşılabilir. Aynı zamanda kapitalist düşünce biçiminin ortaya çıkışı ve yerleşmesinin tarihsel süreci de açıklanabilmektedir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAPİTALİZM VE MUHASEBE

Kapitalizm, insan harici üretim araçlarının özel sahipleri ile özgür ve mülksüz işçiler arasındaki ilişkilerden oluşan ve feodalizmin yıkılmasından beri batı dünyasında egemen olan ekonomik sistemdir.<sup>6</sup> Üretim araçlarının özel sahipleri konumundaki işletmeler, emeği, doğal kaynakları, makine, bina, araç ve gereçleri nasıl kullanacaklarına karar verdiklerinde, tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere kıt kaynakların dağıtımında rol almış olurlar.<sup>7</sup> İşletme, tüketicilerin ihtiyaçlarını ortaya çıkarır; bilinçli hale getirir; değişikliğe uğratar; kademelenmelerini farklı bir hale getirir ve bu ihtiyaçları karşılamak için faaliyetini sürdürür. Bu perspektif ile işletme, ekonomik bir fonksiyonu yerine getirmiş olur. İşletmenin ekonomik fonksiyonu aşağıdaki maddeler ile özetlenmektedir.<sup>8</sup>

- a) Görevini yerine getirebilmek üzere, maddi (sermaye, donanım, ilk madde ve malzeme) ve manevi (bilimsel ve teknik bilgiler, tecrübe vb.) kaynakları bir araya getirmek veya yaratmak.
- b) Bu maddi ve manevi kaynaklara, evrimini de göz önünde bulundurarak yön vermek ve bunu sürekli hale getirmek.
- c) Faaliyet sonuçlarının, bu faaliyet için harcanan enerjiden daha üstün olabilmesi için bu kaynakları en üretken biçimde birleştirmek.
- d) Araştırma ve ilerleme, yenilik, pazarlama ve üretkenlik gibi faktörler ile işletmenin liderlik sağlaması ve kâr etmesi için faaliyet göstermek.
- e) İşletme, insanların işbirliğinden doğmaktadır. İşletme, ekonomik hedeflere yöneltilecek ve teşvik edilecek faaliyetler sistemi ve organizasyon meydana

<sup>6</sup> Ayn Rand, Kapitalizm nedir? ”, **Liberal Düşünce**”, Cilt: 10, No: 37, 2005, s. 165.

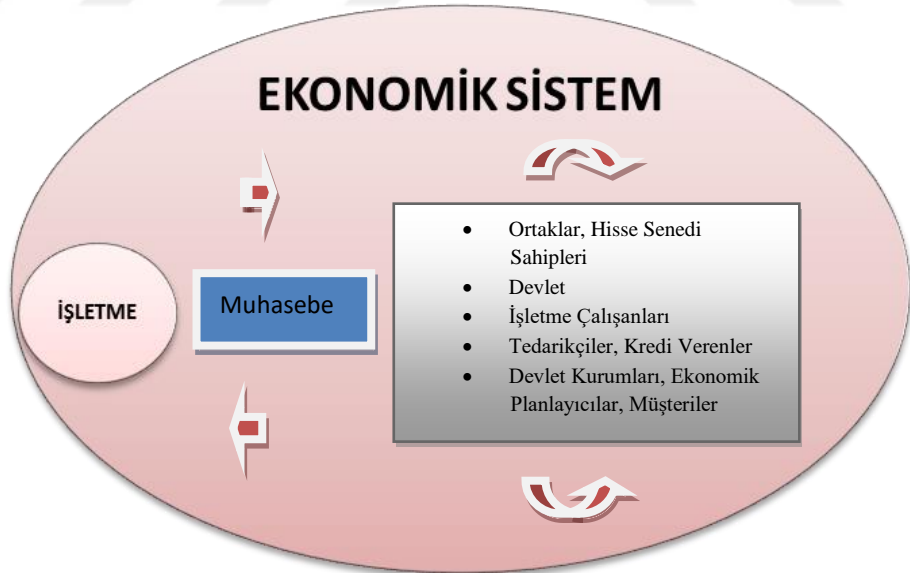
<sup>7</sup> Louis E. Boone ve David D. Kurtz, **Çağdaş İşletme**, Editör: Azmi Yalçın, Nobel Yayınevi, 2013, s. 86.

<sup>8</sup> Philippe De Wott, **İşletme ve Yönetim**, Çeviren: Süheyl Gürbaşkan, İstanbul Reklam Yayınları, No:14, 1972, s.9.

getirmektedir. Bu sebeple, insani atmosfer, işletmenin ilerleme fonksiyonunu yerine getirmesine katkıda bulunan önemli bir fonksiyondur.

- f) İşletme görevini bir toplum içerisinde gerçekleştirmektedir. Bu tüm toplum, yani global toplum içerisinde, farklı kesimlerin menfaatleri de söz konusudur. İşletmenin bu kesimler ile kurduğu ilişkilerin niteliği, işletmenin görevini yerine getirmesindeki başarısının derecesini belirlemektedir.

Şekil 1.1’de de görülebileceği gibi, ekonomik yapının içerisinde işletmelerin yanı sıra, yatırımcılar, tedarikçiler, kredi verenler, çalışanlar gibi gruplar da yer almaktadır. İşletmeler, en küçük birim olarak yer aldığı iktisadi bütünlük içerisinde, dışa açılabilmek, bu gruplar ile bilgi paylaşabilmek ve hesap verebilmek amacı ile bir araca ihtiyaç duymaktadır. Bu araç ise muhasebedir. İşletmeler, muhasebe aracılığı ile faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarını ilgililer ile paylaşabilmektedir.



**Şekil 1.1:** Ekonomi, İşletme ve Muhasebe

Muhasebenin bu özelliği, toplumda yer alan gruplar arasındaki ilişkiyi ortaya koyucu rol oynayan ve eşit olmayan güç dağılımının yeniden düzenlenmesini

sağlayan “Politik-İktisat” temelli muhasebe araştırmalarının temelini oluşturmaktadır. Böylece muhasebe, daha bütüncül bir çerçeveden bakmaya olanak sağlamaktadır ve bu durum, muhasebe raporlarının toplumda gelir, refah ve gücün bölünmesinde etkin bir rol oynaması sebebi ile değerinin anlaşılmasına yardımcı olmaktadır. Her toplum, farklı sosyal kurumlar tarafından karakterize edilmektedir ve muhasebe, toplumdaki gruplar arasındaki ilişkide ve sosyal kurumların anlaşılmasında kilit rol oynamaktadır. Bu nedenle muhasebe, bilimsel dönüşüm süreci içerisinde birbiri ile savaşan ya da yarışan çoklu paradigmalardan hâkim olduğu bir disiplin haline gelmiştir.<sup>9</sup> Dolayısı ile en önemli ekonomik sistemlerden birisi olan kapitalizm ile muhasebe arasında direkt veya dolaylı bir ilişkinin varlığı şaşırtıcı değildir.

Muhasebe ve kapitalizm arasında ilişki olduğuna dair ilk görüş Werner Sombart tarafından ortaya atılmıştır. Sombart ift taraflı kayıt yöntemi ve kapitalizmin ortaya çıkışı arasında önemli bir bağ olduğunu savunmaktadır. Bir diğer görüş ise, iktisat sosyolojisi çalışmaları ile bilinen Max Weber'dir. Max Weber de kapitalizmin ortaya çıkışında rasyonel muhasebe ve çift taraflı kayıt yönteminin önemli etkisi olduğunu savunmaktadır. Werner Sombart ve Max Weber'in bir diğer ortak özelliği, kapitalizmin özünü, kapitalizmin ruhunda aramış olmalarıdır. Bu çalışmada öncelikle, Sombart ve Weber'in görüşleri doğrultusunda, muhasebenin kapitalist zihniyetin ortaya çıkışındaki rolü ele alınmıştır.

## **1.1. Kapitalist Zihniyet ve Muhasebe Etkileşimi**

Muhasebe sistemi, belirli bir dönemde bir işletmede ortaya çıkan ve para ile ifade edilebilen olayları kaydeder, sınıflandırır, özetler ve bu sürece ilişkin bilgilerle, sürecin sonunda ulaşılan durumu raporlar. İnsanların gereksinimlerini gidermek amacıyla faaliyet gösteren ekonomik birimler veya “*Tarım, sanayi, ticaret,*

---

<sup>9</sup> Tuğba Uçma, **Muhasebenin Teorik Yapısı; Genel Bir Bakış**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s.64.

*bankacılık vb. iş alanlarında, kâr amacıyla bir sermaye yatırılarak kurulan kurum*”<sup>10</sup> olarak tanımlanan işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ve yapısını değerlendirmek, faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olabilmek amacıyla muhasebe kavramlarının ve muhasebeleştirme sürecinin bilinmesi gerekmektedir.<sup>11</sup> Muhasebedeki birçok yöntemin veya sürecin açıklamalarında da, işletme tanımı ile benzerlik gösteren, “İşletmeler, kârlarını maksimize etmek için...”, cümlesine sıkça rastlanmaktadır. Esasında bu cümle, kapitalizmin karakterini veya temel özelliğini birebir tarif etmektedir. İşletmelerin kâr elde etme ve sermayelerini koruma amacı, “*Kapitalizmin Ruhü*”nun ortaya çıkardığı günümüz şirketlerine yansımalarının ta kendisidir.

Sombart kapitalizmi, “*O esas olarak pazar tarafından birbirine bağlanmış ki bunlardan biri, hem üretim araçlarının sahibi hem de ekonominin öznesi, diğeri ise mülksüz ve sade işçi (ekonomik nesne), birbiriyle karşılıklı ilişki içinde oldukları, ama alım-satım ilkesinin ve ekonomik zihniyetin geçerli olduğu bir örgütlenmedir*” şeklinde tanımlamaktadır.<sup>12</sup> “*Ekonomik zihniyet*”, tanımın dikkat çeken kısmıdır. Sombart determinist iktisatçıların aksine, “insanın ekonomik doğası” şeklinde tanımlanan ve insanı genel bir ekonomi anlayışı içerisine yerleştiren düşünce biçimini reddetmektedir. Sombart’a göre, ekonomik yaşama ait düşünce biçimini oluşturan tinsel ve ruhsal unsurların etkisi yadsınmamalıdır. Ekonomik süreçlerin doğru bir şekilde anlaşılabilmesi için tinsel ve ruhsal unsurların derinlemesine incelenmesi gerekmektedir. Tinsel unsurlar, dikkat ya da çalışkanlık, namuslu yada dürüst olmak gibi özellikler ile ekonomik girişimler esnasında ortaya çıkan, hesabı kuvvetli olmak ve belli bir muhasebe yöntemi uygulamak şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu unsurlar bir durumdan diğere göre değişiklik göstermektedir. Eskiden bir esnafı yönlendiren ekonomik düşünce ile bugün bir Amerikalı

<sup>10</sup> <http://www.tdk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 24.05.2016 (Çevrimiçi).

<sup>11</sup> Cengiz Erdamar ve Feryal O. Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Türkmen Kitabevi, 4. Baskı, 2014, s. 2.

<sup>12</sup> Werner Sombart, *Der Moderne Capitalismus*, 1916, 1. Basım, s. 319, Aktaran: Georg Fülbert, **Kapitalizmin Kısa Tarihi**, Çeviren: Sadık Usta, Yordam Kitap, İkinci Baskı, 2011, s. 26.

girişimciyi yönlendiren düşünce tamamen farklıyken, günümüzdeki esnaf ile büyük sanayicinin zihniyeti dahi farklılaşmaktadır.<sup>13</sup>

Sombart'a göre kapitalizm öncesi yaşamın temel özelliği, genelde hiçbirşeyin gelip bozamayacağı bir dinlenme halini andıran organik yaşam ile benzerlik göstermektedir. Kapitalizm öncesinde insanlar, gereksinimlerini toplumsal konumuna uygun bir şekilde karşılamaya çalışır. Bir senyör gibi yaşamak her zaman gelirleri giderlerden arttırma çabasını, köylü gibi yaşamak ise geçinecek kadar gelir elde etme çabasını gerektirmektedir. Bu durum, ekonomi alanında entelektüel açıdan gelişmemiş, duygusal yapıya sahip ve kolayca etkilenen insan egemenliğine sebep olmuştur. Ayrıca insanların en temel amacı, rahat yaşamaktır. Bu sebeple, kısa sürede maksimum seviyede üretim yapmak için herhangi bir gerekçe bulunmamaktadır. Sombart için, tüm bu özelliklerin oluşturduğu kapitalizm öncesi dönemin kırılmasına ve eski dünyanın paramparça olmasına neden olan "*kapitalist zihniyet*"tir.<sup>14</sup>

Kapitalist zihniyetin ortaya çıkması için girişimcilik ruhu ve burjuva erdemlerinin mevcut olması gerekmektedir. Girişimcilik ruhu; para tutkusu, serüven aşkı, yaratıcılık gibi özelliklerden oluşmaktadır. Burjuva erdemleri ise düşünceye dayalı dikkat, sözlerini tartarak söyleme, akılcı bir ölçülülük, düzenli ve idareli olma gibi özelliklerdir.<sup>15</sup> Burjuva girişimcilerin asal meşguliyetleri arasında, Sombart'ın kapitalist zihniyet içerisinde önemle vurguladığı, hesap kitap işleri ve muhasebe yer almaktadır.<sup>16</sup> Kapitalizmin başlangıç yıllarından itibaren hesap kitap yapmak, işlerin yürütülmesinde hayati öneme sahiptir. Hesap kitap işleri, her türlü etkinliği sayılar ile ifade etme ve bu sayılarla gelirler ve harcamalar gibi karmaşık bir sistem oluşturma yeteneğine sahip olmayı da içermektedir. Bu değerler sistemi sayesinde, borçlar ve alacaklar arasında ilişki kurularak bir şirketin kârlı olup olmadığı saptanabilmektedir.

---

<sup>13</sup>Werner Sombart, **Burjuva- Modern Ekonomi Dönemine Ait İnsanın Ahlâkı ve Entelektüel Tarihine Katkı**, Çeviren: Oğuz Adanır, Doğu Batı Yayınları, Ankara, Ekim 2011, s. 16-17.

<sup>14</sup> **A.e.**, s. 23-31

<sup>15</sup> **A.e.**, s. 32.

<sup>16</sup> **A.e.**, s. 138.

Sombart'a göre hesap kitap yapmanın kökenlerinin ve gelişme sürecinin incelenmesinin amaçları aşağıdaki gibidir:<sup>17</sup>

- a) Bu teknik aracın durumu ve kullanışı olup olmadığı incelenerek gelişme süreci değerlendirilebilecektir.
- b) Geçmiş dönemlere ait hesaplar ve muhasebe defterleri incelenerek, o dönemde ne şekilde hesap-kitap yapıldığı direkt olarak tespit edilebilecektir.
- c) Çağdaşları olan insanların bulabildiğimiz tanıklıklarına başvurarak aşağı yukarı aynı sonuca ulaşılabilecektir.

Sombart'ın hesap-kitap yapmanın kökenleri ve gelişimi ile kapitalist zihniyet arasındaki kurduğu ilişkiye, Schumpeter'de katılmaktadır. Schumpeter'e göre, farklı ülkelerdeki işletme yönetimi, işletme hukuku, ticari coğrafya ve iş koşullarının yavaş yavaş değişim sürecini anlayabilmek açısından muhasebe ve ticari aritmetik oldukça önemlidir. Muhasebe ve ticari aritmetik aracılığı ile ekonomik analizlerin yapılabilmesi mümkün hale gelmektedir.<sup>18</sup> Diğer bir ifade ile bir toplumun muhasebe tarihi incelenerek, iktisadi ilişkilerini anlamak mümkün olabilecektir. Bu nedenle muhasebe tarihi araştırmaları, diğer disiplinlere katkı sağlamak açısından da oldukça önemlidir.

Sombart gibi Weber de kapitalizmi, ortaya çıkışı için gerekli gördükleri şartlar farklılık gösterse de, ekonomik zihniyette arayan bir diğer araştırmacıdır. Weber'e göre, *“bir ekonomik eylemin “kapitalist” olup olmadığını, değiş tokuş fırsatlarını sömürerek kazanç elde etme üzerine kurulu, yani barışçıl kazanç fırsatları üzerine kurulu bir eylem olup olmadığına göre”*<sup>19</sup> anlamak mümkündür. Weber, Katolik dininin temelindeki zenginlerin cennete gidemeyecek olgusunun, sermaye birikiminin önünü tıkayan ve biriktirmeyi, dolayısıyla sermaye birikimini

---

<sup>17</sup> Werner Sombart, **The Quintessence of Capitalism: A Study of The History and Psychology of The Modern Business Man**, Editör: M. Epstein, Noble Offset Printers, 1967, s.125.

<sup>18</sup>Joseph A.Schumpeter, **History of Economic Analysis**, Editör: Elizabeth Boody Schumpeter, London : George Allen and Unwin, 1963, s. 156.

<sup>19</sup>Max Weber, **Protestan Ahlâkı ve Kapitalizmin Ruhü**, Çeviren: Emir Aktan, Alter Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 9.

olumsuz etkileyen ortamı yarattığını savunmaktadır. Zihniyetteki değişim ve birikim, "zenginleşmek günah değildir" bakışıyla Protestanlıkla birlikte, asıl kırılmalardan birini oluşturmaktadır. İlerleyen bölümlerde din ve kapitalizm ilişkisi detaylı ele alınmaktadır. Esasında kazanç elde etme arzusu çok eski çağlardan beri vardır. Fakat "rasyonel" biçimde -barışçıl fırsatlar üzerine kurulu- kazanç sağlama çabası, Weber'in tanımladığı Ortaçağ'da ortaya çıkan kapitalizmi önceki dönemlerdeki ticari faaliyetlerden ayırmaktadır. Diğer bir ifade ile kapitalizm, tarih boyunca var olan her toplum ve birey için geçerli olan, "para kazanma hırsı" ve "kazanç arayışı" şeklindeki kazanma veya elde etme arzusunun ehlileştirilmesi ve ussal olmayan içgüdünün, ussal bir biçimde dengelenmesinin sonucudur. Ehlileştirilememiş ve ussal olmayan kazanma hırsı, Weber'in dile getirdiği kapitalist zihniyet ile benzeşmemektedir.<sup>20</sup> Weber'e göre, kapitalist dönüşümü yapacak olan şey, iş yapılabilmesi için belirli bir alana yatırılan parayla ilgili değildir. Burada önemli olan kapitalist zihniyettir. Bu zihniyet, kendisi için gerekli olan sermayeyi ve pazarları yaratır ancak tersi geçerli değildir.<sup>21</sup>

Weber'e göre kapitalist işletmenin var olabilmesinin önemli bir koşulu ussal muhasebeciliktir. Weber, ussal muhasebecilik ile varlık ve borçların detaylı hesaplandığı sermaye muhasebesini kastetmektedir. Sombart da, kapitalizm için şirketlerin uzun ömürlü olması gerektiği ile sağlıklı ve sistematik (ussal) muhasebeye sahip olmaları gerektiğini belirtir.<sup>22</sup> Sombart'ın sıralamış olduğu gereklilikler, esasında günümüzdeki muhasebe uygulamalarında sıkça sözedilen muhasebe ilkelerinden bazılarıdır; süreklilik kavramı ve çift taraflılık ilkesi. Sombart'ın ussal muhasebe sistemi ile kastı ise, "çift taraflı kayıt yöntemi"dir ve yöntemi kapitalizm için ön koşul olarak göstermektedir.<sup>23</sup> Sombart'ın bu görüşü, pek çok muhasebe tarihi araştırmasına konu olmuştur. Çift taraflı kayıt yöntemi ve kapitalizm arasındaki ilişkilerin irdelenmesinden önce, yöntemin kökenleri, gelişim aşamaları ve bu aşamalar doğrultusunda farklılaşan ortaya çıkış tarihi ile ilgili tartışmalara yer

---

<sup>20</sup> A.e., s. 9.

<sup>21</sup> A.e., s. 68-69.

<sup>22</sup> Sombart, A.g.e., 1916, s. 142.

<sup>23</sup> A.g.e., 1916.

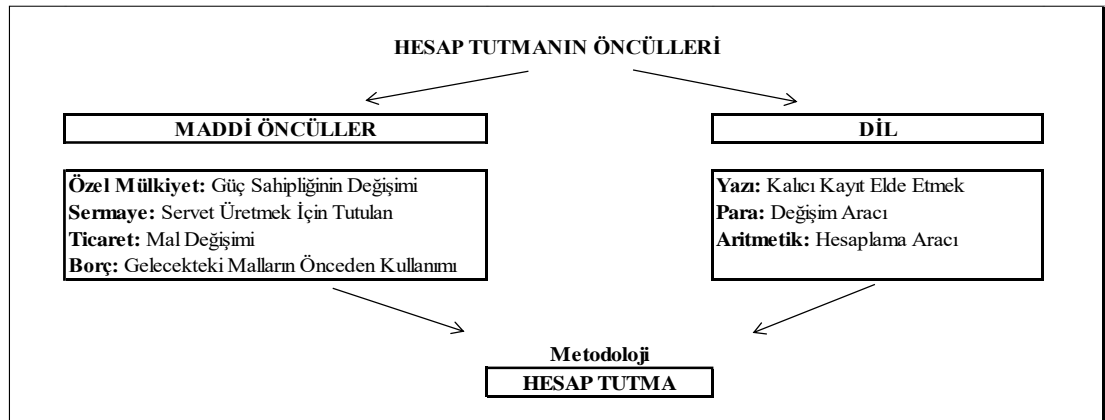


verilmesi gerekmektedir. Çünkü çift taraflı kayıt yöntemi, ihtiyaçlar ile birlikte gelişmiş ve şekillenmiş bir yöntemdir. Bu süreç ile ilgili farklı yorumlar, ortaya çıkış tarihi hakkında farklı görüşlere de sebep olmaktadır.

### 1.1.1. Genel Olarak Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Temelleri ve Gelişim Süreci

Hesap yapmak ve hesap tutmak kavramları, M.Ö. 3500'lü yıllardaki, Eski Mısır'da papirüs üzerine yapılmış, ekmek gibi günlük ihtiyaçlar ve gümüş v.b. alım-satım mallarının kayıtlarına kadar dayanmaktadır.<sup>24</sup> Yazı, para ve aritmetik, çok eski çağlarda hesap ve hesap tutma kavramının ortaya çıkmasına yardımcı olmuştur. Çift taraflı kayıt tutma yönteminin gelişmesinde ise özel mülkiyet, sermaye, ticari hayatın gelişmesi ve borçlanma araçlarının ortaya çıkması ve yaygınlaşmasının önemli etkisi olduğu kabul edilmektedir. Hesap tutma ihtiyacının temelindeki unsurlar Tablo 1.1'deki gibidir.

**Tablo 1.1:** Hesap Tutmanın Öncülleri



**Kaynak:** A.C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing, Rusell&Rusell, Newyork, 1966, s. 13.

<sup>24</sup> Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, Cilt 1, İstanbul, 1995, s. 105.

Sombart'a göre, düzensiz olarak tutulmuş hesaplar ilk kez 13. yüzyılda, İtalya'da ortaya çıkmıştır.<sup>25</sup> Bu tarih, hesapların ortaya çıkışını açıklamak açısından oldukça geçtir. Sombart, muhtemelen, hesapların ortaya çıkışı ile hesap tutmanın hukuki niteliğini de göz önünde bulundurmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, derebeyleri ve kilisenin paylaşmış olduğu mal varlığının yönetimi hesap tutmayı, bu hesap tutmaya dayalı hesap vermek de hukuki niteliği gerektiriyordu. Bu durum ise, Batı Avrupa'da, ortaçağda gelişen bir süreçtir.<sup>26</sup> Kayıt yöntemlerinin en ilkel ve basit olanı, ilkçağdan ortaçağa kadar kullanılan, anlaşmazlıkları ve unutmayı önlemek amacı ile "mémorial" veya el defteri olarak adlandırılan, sadece tarih sırasına göre ve detaylı açıklama içerecek şekilde kayıt yapılan defterlerdir. Bu yöntem, genel olarak tek taraflı kayıt yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemin, harcamaların belirli bir sınıflandırmaya tabi tutulmuş, nispeten gelişmiş bir örneği Tablo 1.2'de sunulmuştur.

**Tablo 1.2:** Harcamaların Sınıflandırıldığı El Defteri Örneği

Ocak 19... HARCAMALARI				
Tarih	Gider Çeşitleri			
	Giyecek	Isıtma	Taşıma	.....
1 Ocak	50	15	70	.....
2 Ocak				.....
.....				.....
.....				.....
<b>Toplam</b>	<b>T<sub>1</sub></b>	<b>T<sub>2</sub></b>	<b>T<sub>3</sub></b>	<b>Genel Toplam</b>

**Kaynak:** P. Lasségue, *Comptabilité de l'Entrepise*, sh. 13, Sirey, Paris, 1961, Aktaran: Mazhar Hiçşaşmaz, *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Tisa Matbaacılık, Ankara, 1970, s. 91.

Bu yöntem, günümüzde de ev masraflarının takip edilmesinde veya kişisel küçük hesaplamamızda kullandığımız basit hesaplama yöntemiyle benzerlik

<sup>25</sup> Eve Chiapello, Accounting and The Birth of The Notion of Capitalism," **Critical Perspectives on Accounting**, No:18, 2007, ss. 265-266.

<sup>26</sup>Oktay Güvemli, **Mali Tabloların Evrimi**, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2007, s. 21.

göstermektedir. Floransa ve Malta'daki ticari gelişmeler ve Haçlı seferlerinin getirdiği bolluk sayesinde, tüccarların kayıt tutmayı detaylandırma ihtiyacı artmıştır. El defterlerine kayıt yapmak, onların hesaplaşma gereksinimini karşılayamaz duruma gelmiştir. Bu sebeple yeni yöntemler geliştirmeye başlamışlardır. Bu süreç, çift kolonlu kayıt yönteminin ortaya çıkışına kadar devam etmiştir. Çift kolonlu kayıt yöntemi de, tek taraflı kayıt yöntemi gibi basit kayıt yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Çift kolonlu kaydın özünde, hesapların otomatik kontrolünü sağlamaya dönük sistem arayışı yatmaktadır. Bu sistem arayışında, tekniksel ve mantıksal olmak üzere iki etken bulunmaktadır. Teknik etken, Arap rakamları ve ondalık hesaplamaların yaygınlaşması sonucunda ortaya çıkmıştır. Ondalık hesap sistemi ile işlemler gruplandırılarak iki ayrı sütuna gelir ve gider şeklinde kayıt yapılmaya başlanmıştır. Mantıksal etken ise, tüm işlemlerin hesaba kaydedilmesi gerektiği görüşünün yaygınlaşmasının sonucudur. Böylece, önceleri kontrol amacı ile gelir-gider biçiminde sağ ve sol sütunlara yapılan kayıtların, mali faaliyet sonuçlarını tespit etmekte de faydalı olabileceği sonucu ortaya çıkmıştır.<sup>27</sup>

Çift kolonlu kayıt yöntemi, ilk olarak kasa hesabının, gelir ve gider kayıtlarının izlenebilmesi amacıyla kullanılmaya başlanmıştır. Bu nedenle yöntem, "Kasa Muhasebesi" veya "Venedik Usulü" olarak da adlandırılmaktadır. Bu yöntemle ilk olarak Floransa'daki şirketlerin 1157 tarihindeki kayıtlarında rastlanılmaktadır.<sup>28</sup> Alacakların ve borçların takip edilebilmesi amacı ile tutulmuş, bilinen ilk çift kolonlu kayıt ise, 1211 tarihine ait Florantine Bank kayıtlarıdır. Bu belgelerde sayfalar dikey olarak ikiye bölünmüştür ve her hesap aynı zamanda yatay çizgilerle de ayrılmaktadır.<sup>29</sup> Böylece her işlem, bir hesabın sol tarafına kaydedilirken başka bir hesabın sağ kolonuna kayıt yapmayı gerektirmektedir ve bu sayede kontrol

---

<sup>27</sup> Y.V. Sokolov, Muhasebenin Gelişim Tarihi, Finans-İstatistika, 1985, s. 36, Aktaran: Oktay Güvenli, **Mali Tabloların Evrimi**, s. 19.

<sup>28</sup>Güvenli, **A.g.e.**, 2007, s. 24.

<sup>29</sup>Alan Sangster, "The Genesis of Double Entry Bookkeeping," **American Accounting Association**, Vol 91, No. 1, 2016, s. 302.

sağlanmış olmaktadır.<sup>30</sup> Çift kolonlu kasa hesabına örnek Tablo 1.3'te sunulmaktadır.

**Tablo 1.3:** Çift Kolonlu Kasa Hesabının Gelir-Gider Şeklinde Kullanımı

Kasa Hesabı			
Tarih	Açıklama	Tahsiller	Ödemeler
1 Ocak	Devir	5000	
	Bay A 'dan Tahsil Edilen	500	
	Bay B'ye Ödenen		1000
	Günlük Kalıntı		4500
	Toplam		5500
2 Ocak	Devir	4500	

**Kaynak:** P. Lasségue, *Comptabilité de l'Entreprise*, sh. 13, Sirey, Paris, 1961, Aktaran: Mazhar Hiçşmaz, *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Tisa Matbaacılık, Ankara, 1970, s. 92.

1290 tarihindeki, Bonsignori şirketinin kayıtlarında ilk kez, kasa ve kişi hesaplarının karşılıklı olarak çalıştırıldığı görülmektedir. Kasa hesabı ve alacak-borç hesaplarının beraber ve karşılıklı çalıştırılması, diğer hesaplar ile bağlantı kurma yeteneğini geliştirmiştir.<sup>31</sup> Bir süre sonra stoklar da benzer şekilde izlenmeye başlanmıştır. Muhasebe uygulamalarının gelişmesi yeni ihtiyaçları yaratmıştır. Yeni ihtiyaçlar ise yeni çözümleri getirmiştir. Bu döngüsel süreç ile muhasebe bugünkü halini almıştır.

Çift taraflı kayıt yönteminin ilk kullanılmaya başlandığı zaman ile çift kolonlu kayıt yönteminin gelişmiş hali arasındaki fark çok belirgin değildir. Bu sebeple, çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışı ile ilgili, farklı zaman ve yer tartışmaları bulunmaktadır. K. P. Klinge yöntemin 11. yüzyılda Araplar tarafından kullanıldığını ve Venediklilerin ticaret esnasında onlardan öğrendiklerini

<sup>30</sup> Mazhar Hiçşmaz, *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Tisa Matbaacılık, Ankara, 1970, s.93.

<sup>31</sup>Hiçşmaz, **A.g.e.**, s. 18.

belirtmektedir. Vito Kıymino bu kayıt düzeninin 1135 tarihinde ilk kez Sicilya'da uygulandığını; E. Foresté, çift taraflı kayıt yönteminin ilk kez 1339 tarihinde Fransa'da kullanıldığını iddia etmektedir. Sombart, işlemlerin, borç ve alacak olacak şekilde iki farklı hesaba kaydedildiği çift taraflı kayıt yönteminin, ilk kez 1340'ta Ceneviz Belediye yönetiminin muhasebe işlemlerinde kullanıldığını belirtmektedir. Muhasebe tarihçilerinden Joseph H. Vlaemmick, Sombart'ın görüşünü destekleyerek, çift taraflı kayıt yönteminin 14. yüzyıl başlarında ortaya çıktığını belirtmektedir. Aynı yıllarda Cenevizli bankacıların bu yöntem ile kayıt yaptıklarını, ödemelerde kasanın alacaklı, parayı alan kişinin borçlu olarak kaydedildiği, şahıs hesaplarının, varlık hesaplarının, masraf hesaplarının, kâr-zarar hesabının ve sermaye hesabının kullanılmış olduğunu belirtmektedir. Bununla birlikte, 1384 tarihli Datini Şirketi kayıtları, 1406 tarihli Donado Zorango Şirketi, 1450 tarihli Medici Ailesi'nin bu yöntemi kullandıklarını belirtmektedir.<sup>32</sup>

Tartışmalara açıklık kazandırmak amacı ile yöntemin asgari özellikleri belirlenmeye çalışılmış ve bu özellikleri taşımayan kayıt yöntemleri basit kayıt yöntemi olarak adlandırılmaya başlanmıştır. Bu özelliklerden ilki, çift kolonlu kayıta, her işlemin bir hesaba kaydedilmesi, fakat çift taraflı kayıta olduğu gibi kontra hesabın aynı kayıt içerisinde yer almaması olarak gösterilmiştir. Diğer bir ifade ile bir işlem iki ayrı hesabı etkilemektedir. Fakat kayıtlar tek bir madde içerisinde, kontra hesaba da yer verilecek şekilde yapılmamaktadır. Bu bağlamda geçiş aşamalarının özellikleri Tablo 1.4'te özetlenmiştir.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Güvemli, **A.g.e.**, 2007, s. 9.

<sup>33</sup> Sangster, **A.g.e.**, s. 300.

**Tablo 1.4:** Modern Kayıt Yönteminin Gelişim Aşamaları

	Basit Kayıt Yöntemi		Çift Taraflı Kayıt Yöntemi
	Tek Taraflı	Çift Kolonlu	
<b>Kayıtların Yapılışı</b>	1 Hesap	2 Hesap	2 Hesap
<b>Her kayıt diğer hesabın ismini de içerir mi?</b>	HAYIR	EVET	EVET
<b>Her kayıt, kontra hesap sütununu da içerir mi?</b>	HAYIR	HAYIR	EVET

*Kaynak: Alan Sangster, "The Genesis of Double Entry Bookkeeping," American Accounting Association, Vol 91, No. 1, 2016, s. 302.*

Kısaca, Tablo 1.4'te de özetlendiği gibi, basit kayıt yönteminde hesaplar birbirinden ayrı olacak şekilde çalıştırılırken, çift taraflı kayıt yönteminde, tüm hesapların birbirleriyle sıkı bir şekilde ilişki içerisinde çalıştırıldığı bir sistem söz konusudur. Bu ayrımın haricinde, çift taraflı kayıt yöntemini açıklamak üzere geliştirilmiş görüşler aşağıdaki maddeleri kapsamaktadır<sup>34</sup>;

- Hesabın borç ve alacak olacak şekilde iki ayrı sütuna ayrılması,
- Bazı işlemlerin, her iki sütuna aynı rakamla yazılması,
- Tüm işlemlerin eşit toplamlarda denklik sağlanacak biçimde, iki ayrı sütuna da kaydedilmesi,
- Tüm işlemlerin eşit toplamlarda denklik sağlanacak biçimde, iki ayrı sütuna da kaydedilmesi ve sistemin, işletme ortaklarının net varlıklarını hesaplamaya olanak verecek şekilde varlık ve yükümlülük kayıtlarını kapsayacak biçimde sistemli yapılıyor olması,
- Bilanço ve sonuç hesaplarını da içerecek şekilde, birbirleriyle paralel olarak işleyen iki ayrı hesap serisinin bulunması.<sup>35</sup>

<sup>34</sup>Yuji Ijiri, **Momentum Accounting and Triple Entry Bookkeeping; Exporing The Dynamic Structure of Accounting Measurements**, American Accounting Association, 1989, s. 27-28.

<sup>35</sup>Yuji Ijiri, bu maddedeki ayrımı, servet hesapları ve gelir hesapları şeklinde yapmıştır. Varlık hesaplarını pozitif, yükümlülük hesaplarını ise negatif olacak şekilde, işletmenin servetinin ne olduğunu tespit etmek için kullanılan hesaplar olarak kabul ettiği için bu şekilde tanımlamaktadır.

Bu açıklamalardan, çift taraflı kayıt yönteminin "*olmazsa olmaz*"larından bir tanesi sonuç hesaplarıdır. Çift taraflı kayıt yöntemi, yatırılmış sermayeden kazanç ve kayıpların hesaplanabilirliğini sağlamalıdır. Bu sebeple, sonuç hesaplarının varlığı olmadan, çift taraflı kayıt yönteminden söz edilememektedir. Bu özellik aynı zamanda modern anlamda hesap tutmanın fonksiyonu olarak da kabul edilmektedir.<sup>36</sup> İşletmenin varlık ve yükümlülükleri bilanço hesapları ile kâr veya zarar yaratan işletme faaliyetleri ise sonuç hesapları ile izlenebilmektedir.

Bilanço hesaplarına göre; Aktif - Pasif = Sonuç (1)	} Aktif - Pasif = Hasılat - Giderler
Sonuç Hesaplarına Göre; Hasılat- Giderler= Sonuç (2)	

Bu eşitliklerden 3 numaralı eşitlikte sol taraf, işletmede kullanılan hesapların borç kalıntılarını, sağ taraf ise alacak kalıntılarını vermektedir. Eşitliğin sol tarafındaki hesapların işleyişine yön veren kurallar ile sağ tarafın işleyişine yön veren kurallar aynı özelliktedir. Bu homojen ve dengeli yapı, çift taraflı kayıt yöntemini basit kayıt yönteminden üstün kılmaktadır.<sup>37</sup>

Bir medeniyet, yakın veya uzak medeniyetlerden belirli değerleri kabul ederken kendi kültürel değerlerini de ihraç etmektedir. Kapitalizm için de aynı koşullar geçerlidir. Jacob Fugger, Venedik ziyaretinde, çift taraflı kayıt yöntemi hakkında çalışmış ve bu tekniği Augsburg'a getirmiştir.<sup>38</sup> Ragusan Cotrugli'nin

Güncelliği sağlamak açısından bilanço hesapları ve sonuç hesapları şeklinde tercüme edilmesi uygun görülmüştür.

<sup>36</sup> A.C. Littleton, **Accounting Evolution to 1900**, American Institute Publishing, Rusell&Rusell, Newyork, 1966, s. 27.

<sup>37</sup>Hiçşamaz, **A.g.e.**, s. 122.

<sup>38</sup> Fernand Braudel, **Maddi Medeniyet ve Kapitalizm**, Çeviri: Mustafa Özel, Ağaç Yayıncılık, İstanbul, 1991, s.150.

yazmış olduğu 1458 tarihli ticaret kitabında, birinci bölümde, alacak ve borçları dengede tutarak düzenli defter tutmanın faydalarına ayrılmıştır.<sup>39</sup> Lucca Pacioli de, çift taraflı kayıt yöntemini kendisinin bulmadığını ve Venedikli tüccarlar tarafından iki yüz yıldır kullanıldığını belirtmektedir. Fakat kayıtlardaki temel eşitliğin devamlılığını sağlayan hususları, kâr ve zarar hesabı ile birlikte gösterilecek şekilde ilk defa sistemli bir şekilde açıklaması sebebiyle modern muhasebenin babası olarak kabul edilmektedir.<sup>40</sup>

### **1.1.2. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Ortaya Çıkışı ve Kapitalizm**

Sombart, *Der Moderne Capitalismus*'ta, çift taraflı kayıt yöntemi ve kapitalizm arasında güçlü bir ilişkinin olduğunu ve çift taraflı kayıt yönteminin, kapitalizmin ortaya çıkmasında ön koşul olduğunu savunmaktadır. Ekonominin rasyonalizasyonu için, çift taraflı kayıt yönteminin kullanılması ve iyi planlanmış sistematik teşebbüslerin varlığı gerekmektedir. Sermayenin ekonomik yapı içerisinde faydalı hale gelebilmesi için, çift taraflı kayıt yönteminin, kapitalist zihniyet ve kapitalist işletme kavramını oluşturmuş olması gerekir.<sup>41</sup>

Weber de, çift taraflı kayıt yönteminin, geliştirilmiş en iyi muhasebe sistemi olduğunu belirtmektedir. Weber, barışçıl yollarla, başka düşünceler arasında kazanç olanakları elde etmeye yönelik etkinliğe, kazançlı ekonomik etkinlik adını verir.<sup>42</sup> Esasında kazançlı ekonomik etkinlik, günümüzdeki kâr amaçlı işletmelerdir. Kapitalist girişimciliğin özünde bilinmezlikleri, yeni mamuller, yeni üretim süreçleri, yeni metotlar ve pazarlar yolu ile çözümleyerek, daha az maliyet ile daha fazla kâr

---

<sup>39</sup> A.e., s. 173.

<sup>40</sup> Littleton, A.g.e., s. 3.

<sup>41</sup> Sombart, A.g.e., 1916, s. 122.

<sup>42</sup> Weber, A.g.e., 2011, s. 146.



elde etme amacı yer almaktadır.<sup>43</sup> Bu amaca ulaşabilmek için kapitalist işletmeci bazı kararlar almak durumundadır. İşletmeci bugüne kadar denenmemiş veya araştırılmamış alanlar için alternatif fırsatları değerlendirmek isteyebilecektir veya alternatif metotlar arasından seçim yapmak zorunda kalabilecektir. Bu nedenle Weber'e göre, kâr amaçlı işletmeler, sermaye muhasebesi tutmak zorundadır. Sermaye muhasebesinde, işletmenin belirli bir tarihteki tüm varlıklarının, girişim sonundaki tüm varlıklar ile karşılaştırılması (hesap dönemi başında ve sonunda) gerekmektedir. Arta kalan değer, sermayedir (anamal). Dönem başındaki bilanço ile dönem sonundaki bilanço arasındaki artı ya da eksi farka ise kâr veya zarar denilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu açıklamalara ek olarak, Weber, ancak sermaye muhasebesi üzerine kurulu bir girişimin, gelecekte kazanç sağlayabilecek fırsatların fark edilmesine imkân vereceğini savunmaktadır. Sermaye muhasebesi ile çift taraflı kayıt yöntemi referans gösterilmektedir.<sup>44</sup> Görüldüğü üzere Weber, çift taraflı kayıt yöntemini, işletmenin karının rasyonel bir biçimde hesaplanabilmesi için önemli bir araç olarak görmektedir. İşletmelerin giderlerini minimize ederek, akılcı yollarla kazançlarını arttırabilmesi için, muhasebe sistemlerinin eksiksiz ve doğru bilgiyi sağlayacak biçimde dizayn edilmiş olması gerekecektir. Çift taraflı kayıt yöntemi, hatasız ve eksiksiz kayıt yapmayı sağlayan bir yöntemdir. Dolayısı ile Weber'in de iddia ettiği gibi çift taraflı kayıt yönteminin kapitalist zihniyete olumlu etkisi yadsınamayacaktır.

Çift taraflı kayıt yöntemini kapitalizm için ön koşul olarak kabul eden Sombart ve Weber'in görüşleri; yöntemin "olmazsa olmaz"ının kayıtların düzenli bir şekilde kapatılması olarak kabul edilmesi durumunda geçersiz hale gelmektedir.<sup>45</sup> Bu durumda hesapların kapatılması, Weber ve Sombart'ın iddia ettiği kapitalizmin ortaya çıkış tarihinden çok sonradır. Örneğin James O. Winjum ve Basil Yamey, hesapların kapatılmasının 1840 yıllarında gelişmiş olduğunu iddia etmektedirler. Bu tarihe kadar hesaplar düzenli olarak kapatılmamıştır. Sadece büyük defter ve

---

<sup>43</sup> Basil Yamey, "Accounting and The Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart," **Journal of Accounting Research**, 2 (2), 1964, s. 128.

<sup>44</sup> Weber, **A.g.e.**, 2011, s. 147.

<sup>45</sup> **Bkz.**, s. 18.

yevmiye defter kayıtları tamamen dolduğunda veya tüccarın başka sebepler ile yeni defter alması ile ilgili yasal bir zorunluluk olması durumunda, defterler kapatılmıştır. Pek çok referansta, muhasebe defterlerinin her yıl kapatıldığına rastlanmaktadır. Fakat bu durum, tüccarların her yıl yeni bir defter seti alması ile ilişkilidir. Yeni defter alımlarında da, eski defterlerde kapanış verilmeksizin, yeni defter açılışları yapılmıştır.<sup>46</sup> Bunun temel nedeni, başlık parası, kumar kazancı veya kaybı ve ev masraflarının kaydedilmesinde, kapanış işlemlerinin insanlar için çok karmaşık görünmüş olmasıdır.<sup>47</sup> Diğer taraftan, 19. yüzyıla kadar Ducth East India Company, Sun Fire Insurance gibi önemli şirketler, kasa defteri veya “*mémorial*” ile basit kayıt yöntemine göre defter tutmuşlardır.<sup>48</sup> Bu işletmelerin, varlıklar ve borçlar yardımı ile sermaye ve kârlarını hesaplayabildikleri, fakat "sermaye" adının yerleşmemiş olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile toplam kâr veya toplam sermaye, varlık veya borçların belirli bir tarihte değerlerinin belirlenmesi, envanterinin yapılması ile hesaplanabilecektir.<sup>49</sup> Bu nedenler ile Yamey, çift taraflı kayıt tutma yönteminin, rasyonalite için en ideal yöntem olduğu görüşünü reddetmektedir.

Weber’e göre, rasyonel bir ekonomik işlemin hesaplaması paraya dayalı olmalıdır. Diğer bir ifade ile “ortak ölçü birimi”, “para” olmalıdır. Bu ifade, muhasebenin temel kavramlarından biri olan “para ile ölçülme kavramı”nın özünü oluşturmaktadır.<sup>50</sup> Bugün, sahip olunan bir şeyin ne kadar mal olduğu sorulduğunda, “şu kadar TL” diye cevap verilecektir. Fakat Ortaçağ başlarında bu soruya, büyük ihtimalle “kendim yaptım” şeklinde cevap verilmekteydi. Bir diğer elde etme biçimi ise mübadeleydi. Mübadele, Piskopos ya da lordun denetiminde kurulmuş olan pazarlarda, serflerin<sup>51</sup> ve zanaatkârların ürettiği artık ürünlerin el değiştirmesi şeklinde gerçekleşmekteydi. Sürekli talebin olmaması fazla üretim

---

<sup>46</sup> Yamey, A.g.e, 1949, ss. 106-107.

<sup>47</sup> Aktaran: Aho, **Confession and Bookkeeping: The Religious, Moral, and Rhetorical Roots of Modern Accounting**, State University of New York Press, New York, 2005, ss. 32-35.

<sup>48</sup> Basil Yamey, Scientific Bookkeeping and The Rise of Capitalism”, **The Economic History Review**,” Second Series, Vol 1, 1949, s. 105.

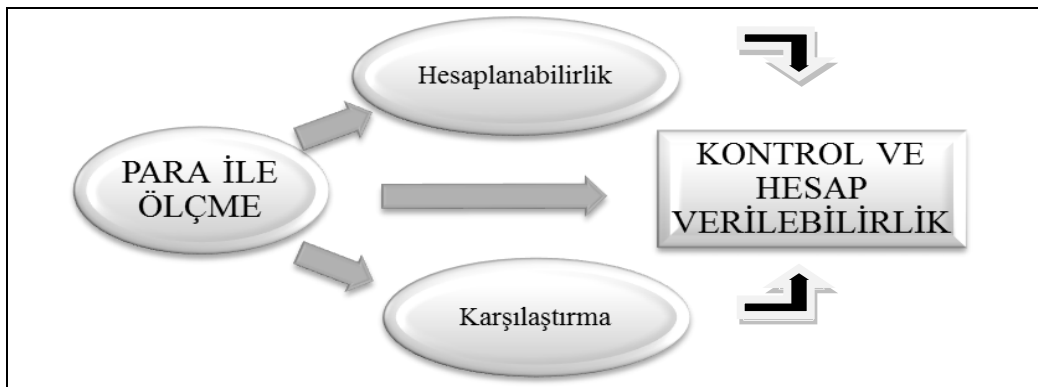
<sup>49</sup> Yamey, A.g.e., 1964, s. 121.

<sup>50</sup> Weber, A.g.e., 2011, s. 163

<sup>51</sup> Derebeylik toplum düzeninde toprakla birlikte alınıp satılan köle, <http://www.tdk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 6.5.2018 (Çevrimiçi)).

ihtiyacı da yaratmıyordu. İnsanların zenginliğinin ölçüsü ise öncelikle topraktır.<sup>52</sup> Ticaretin yaygınlaşması ile birlikte yeni bir servet çeşidi “para” ortaya çıkmıştır. Paranın etkinleşmesi ve akıcılık kazanması ile birlikte, yeni bir biçimde alarak ve satarak yaşayan orta sınıf oluşmuştur.<sup>53</sup> İlk zamanlar, paranın ortaya çıkması ve yaygınlaşmasına karşın, bu dönemdeki bazı karşılaştırmalar ve hesaplamalar, önceki yılın kg, makine çalıştırma süresi gibi fiziki ölçülere göre yapılmaya devam etmiştir. Gelişmiş muhasebede bu karşılaştırmalar parasal olarak ifade edilmektedir. Amortisman ve itfa ile geleceğe ilişkin üretim kesitlerinin de parasal olarak ifade edilmesi mümkün olmaktadır. Bununla birlikte, faaliyetlerin etkinliğinin saptanması ve yeni kararlar alınması fiziksel ölçütlere göre oldukça zorken, paraya dayalı hesaplamalarda kolaylıkla tespit edilebilmektedir.<sup>54</sup>

Varlıkların, borçların ve işletme ile ilgili tüm işlemlerin ortak ve tek bir ölçü birimi “para” ile ifade edilmesi, işletmenin tüm varlık ve borçlarının aritmetik olarak hesaplanabilmesini ve dönemler itibari ile karşılaştırılabilmesini mümkün kılmıştır. Hesaplanabilirlik ve karşılaştırılabilirliğin mümkün hale gelmesi ile çift taraflı kayıt yönteminin kontrol ve hesap verilebilirlik işlevleri yerine getirilebilmektedir.



**Şekil 1.2:** Ortak Ölçü Birimi Olarak Paranın Muhasebedeki İşlevi

<sup>52</sup> Leo Huberman, **Feodal Toplumdan Yirminci Yüzyıla**, Çeviren: Murat Belge, İletişim Yayınları, 11. Baskı, İstanbul, 2011, s. 27.

<sup>53</sup> **A.e.**, s. 47.

<sup>54</sup> Weber, **A.g.e.**, 2011, s. 163

Parasal hesaplamının rasyonel olabilmesi için:<sup>55</sup>

- a) Şimdi veya gelecek için gereksinim duyulanlar ile kontrolünde bulunduranların, olası zarar veya yok olma tehlikeleri ve gelecekteki muhtemel faydalarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.
- b) Gelecekte yapılması düşünülen her türlü ekonomik etkinlikten beklenen yararlar ve sürdürülen etkinlikten elde edilen kazanç ve giderlerin karşılaştırılması ile safi ürün karşılaştırmalı olarak incelenmelidir.
- c) Bir işletmedeki mal ve diğer kaynakların tümünün, düzenli aralıklar ile parasal olarak karşılaştırılması gerekmektedir.
- d) İşletmenin belirli bir süre elinde bulunduracağı düşünülen gelir ve giderlerin parasal tutarları veya parasal karşılıkları önceden kestirilmeli ve gerçekleştiğinde ise karşılaştırması yapılmalıdır.
- e) Gereksinimlerin ilgili dönem içerisinde yukarıdaki kriterlere göre karşılanması gerekmektedir.

Weber, işletmenin kendi gereksinimlerini karşılaştırması ya da kendi kullanımı için gereken malları sürekli olarak kullanması ve edinmesine bütçe yönetimi demektedir. Burada söz konusu olan, kaynakların belirli gereksinimler için rasyonel bir biçimde dağıtılmasıdır. Buradaki bütçeleme d şikkındaki yöntemle yapılabilecektir.<sup>56</sup> Karşılaştırma yapmak, işletme varlıkları ve borçları üzerinde sürekli bir biçimde kontrolün sağlanmasına imkân vermektedir. Karşılaştırmanın rasyonel bir biçimde yapılabilmesi ise çift taraflı kayıt yöntemi ile mümkündür. Yamey ise çift taraflı kayıt yönteminin ve hatta muhasebe verilerinin karar alma ve strateji belirleme açısından çok düşük rol oynadığını savunmaktadır. Muhasebe verileri geçmiş bilgileri kapsamaktadır ve tamamen yeni koşullar için rehber kabul edilemeyecektir. Aynı zamanda benzer alternatifler arasında seçim yapılacağı durumlarda da, maliyetlerin ve fiyatların istikrarsız olması sebebiyle geçmiş muhasebe verilerinden faydalanılamayacaktır.<sup>57</sup> Yamey bu görüşleri ile

<sup>55</sup> Weber, A.g.e., 2011, s. 139-140.

<sup>56</sup> A.e., s. 140.

<sup>57</sup> Yamey, A.g.e.,1964, ss. 128, 129, 130, 132.

muhasebenin işletme faaliyetlerinin sonucunu özetleme fonksiyonunu gözardı etmektedir. İşletmenin faaliyetlerini oluşturan satın alma, üretim, satış ve dağıtımın her biri ayrı ayrı karar almayı gerektirmektedir. Örneğin satın alma kararının verilebilmesi için, işletmenin mevcut kar-zararının biliniyor olması ve buradan hareketle ödemeye razı olunan en yüksek fiyatın tespit edilebilmesi gerekmektedir. Bu ve diğer benzer kararların alınabilmesi için gerekli bilgiyi ise en doğru ve eksiksiz biçimde muhasebe yardımı ile elde etmek mümkündür.

Kapitalist zihniyet ve rasyonel karar verme ihtiyacının diğer bir sonucu ise çift taraflı kayıt yöntemi ile hesapların eksiksiz ve düzenli tutulmaya başlanmasıdır.<sup>58</sup> Ekonomik hesaplamaların geliştirilmesi sayesinde yeni kazanma ruhu daha ileriye taşınmıştır. Hesaplar ile ilişkilendirilmiş sistemlerin kullanılması, işletmeciler tarafından rasyonel kâr elde edilmesini mümkün kılmıştır. Rasyonalizasyon, dikkatli hesaplama gerektirmektedir.<sup>59</sup> Çift taraflı kayıt yöntemi bir taraftan kâr arayışını desteklemiş, diğer taraftan sistematik defter tutma sayesinde, firmadaki hesaplar ve işlemlerdeki düzeni desteklemiştir. Hatasız kayıt yapmaya katkıda bulunmuştur.<sup>60</sup> Yamey, 16. ve 18. yüzyıl arasındaki muhasebe kayıtlarının, özellikle borçların ve alacakların kesin tutarlardan oluşmadığını, olması gerekenden daha yüksek tutarlarda gösterilerek hesapların şişirildiğini belirtmektedir. Fakat bu düzensizlik işletme sahipleri için önemli değildir. Çünkü işletmeciler mevcut alacakları ve ilişkili tarafları hakkında hatırlatıcı bilgilere ihtiyaç duymaktadır ve hesaplama ve ölçme daha az önem teşkil etmektedir.<sup>61</sup> Aynı zamanda, ortaklıklardaki ve stoklardaki yatırımlar ve gemiler, binalar, araziler gibi sabit varlıkların değerlerinin sunulduğu raporlarda, varlık hesaplarının borç ve alacak toplamları birbirine eşit değildir. Bunun nedeni, varlıklardan sağlanan gelirlerin varlığın maliyetinden çıkartılıp, masrafların maliyete eklenmesi ve varlık ile ilişkili gelir ve giderlerin kâr hesaplamasından ayrı tutulmasıdır. Değerleme veya dikkatli gelir hesaplama üzerine

---

<sup>58</sup> Bkz. s. 20.

<sup>59</sup> James O. Winjum, "Accounting and The Rise Of Capitalism: An Accountant's View," **Journal of Accounting Research**, 1971, s.336.

<sup>60</sup> A.g.e., s.336.

<sup>61</sup> Yamey, A.g.e., 1964, s. 122.

bir çabaya rastlanmamaktadır.<sup>62</sup> Ayrıca bilanço genellikle tasfiye durumlarında düzenlenmektedir. Örneğin Fuggerler 1511’de devlet denetiminden sonra, 1527 tarihinde kâr ve sermayelerini değerlendirmek üzere bilanço düzenlemişlerdir. Bu süreye kadar 1511’deki denetime göre kayıtlarını yapmaya devam etmişlerdir.<sup>63</sup>

Weber, ev ile işin birbirinden ayrılmaması durumunda kapitalist işletmeden bahsedebilmenin mümkün olmadığını savunmaktadır.<sup>64</sup> Sombart da, kapitalist işletmelerin sahiplerinden ayrı kişiliğe sahip olması gerektiği hususunda Weber ile aynı görüşü savunur. Weber’e göre, ev ile işin birbirinden ayrılması ve işletmenin mal varlığının kişisel mal varlığından hukuki olarak ayrı tutulması, kapitalist işletmenin varlığı için zorunluluktur.<sup>65</sup> Bir malvarlığının yönetimi ile kazanç amaçlı işletme, herbirinin ekonomik etkinliğinin derinlerdeki anlamına göre farklılaşmaktadır. Biri, mal varlığı ya da gelirleri sağlamlaştırıp arttırmayı, diğeri ise işletmenin kazançlılık durumu ile pazardaki durumunu geliştirip sağlamlaştırmayı amaçlar. Bu sebeple, aile bütçesi ile işletmenin birbirinden ayrılması gereği rastlantısal değildir. Bir işletmenin kazançlılığına ilişkin ölçüler ile işçileri ya da tüketicilerinin özel çıkarlarına ilişkin ölçüler birbirini tutmaz. Bununla birlikte işletmenin denetimini elinde bulunduran kişiler veya örgütlerin özel varlık ve gelirlerine ilişkin ölçüler de, uzun sürede işletmenin kazançlılığı ile özdeş değildir. Çağdaş bir işletmenin rasyonel olarak yönetilmesindeki çıkarları ile işletme sahiplerinin kişisel çıkarları uyumlu olmadığı gibi zaman zaman birbirine aykırılık ta gösterir. Weber bu ayrımı, eski çağın ekonomik düzeninin sınırını çizmek açısından önemli kabul etmektedir.<sup>66</sup>

Yamey, çift taraflı kayıt yönteminin kişilik ilkesinin ortaya çıkması üzerinde herhangi bir etkisi olmadığını savunmaktadır. Dutch East India Company, The Sun

---

<sup>62</sup> A.e., s. 123.

<sup>63</sup> Braudel, A.g.e., s. 175.

<sup>64</sup> Weber, A.g.e., 2015, s.13.

<sup>65</sup> A.e., s. 14

<sup>66</sup> Max Weber , **Toplumsal ve Ekonomik Örgütlenme Kuramı**, Çeviri: Özer Ozankaya, Cem yayınevi, 1. Baskı, 2011, s. 157.

Fire Insurance Office of London, The Whiting Machine Company ve The Capital and Countries Bank gibi dünya çapındaki şirketlerde çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmalarına rağmen, kişilik ilkesi gelişmiştir. Diğer taraftan, İngiltere'de, çift taraflı kayıt yöntemini benimsemesine karşın kişisel hesapları ile çiftlik hesaplarını birbirinden ayırmayan, sermaye hesaplarının sahibin adı ile gösterildiği muhasebe defterleri bulunmaktadır. Yamey bu sebeplerden dolayı, şirket varlıkları ile sermaye varlıklarının birbirinden ayrılması olgusunu, ortaklık yapılarının ortaya çıkmasının bir sonucu olarak kabul etmektedir.<sup>67</sup> Winjum'a göre de çift taraflı kayıt yöntemi, yönetim ve ortaklığın ayrılması ve çok ortaklı şirket yapılarının oluşmasına katkıda bulunmuştur.<sup>68</sup>

James O. Winjum, çift taraflı kayıt yönteminin gelişim sürecini aşağıdaki gibi açıklamaktadır ve Sombart'ın tezinin, bu aşamalar dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır.<sup>69</sup>

- a) Tek kriterin borç ve alacak eşitliği olduğu kayıt sistemi (İkili Kayıt-13. yüzyıl)
- b) Borç ve alacak eşitliğinin yanı sıra sermaye hesabının kullanılmaya başlanması (15. yüzyıl)
- c) Gelir ve gider gibi hesapların kullanılmaya başlanması fakat net gelirin periyodik olarak hesaplanmaması sebebiyle bu hesapların düzenli olarak kapatılmaması (15.yüzyıl-19.yüzyıl)
- d) Üçüncü maddeye ek olarak bu hesapların belirli periyotlarda sermaye hesaplaması için kapatılması ve net gelirin yıllık olarak hesaplanması (19. yüzyıl)

---

<sup>67</sup> Yamey, **A.g.e., 1964**, s. 126.

<sup>68</sup> Winjum, **A.g.e.**, s. 336.

<sup>69</sup> **A.e.**, s. 335.

Sombart'ın kapitalizm dönemlendirmeleri; 13. yüzyıldan 18. yüzyılın ortasına kadar ki dönem “*Erken Kapitalizm*”, 18. yüzyılın ortasından Birinci Dünya Savaşı'na kadar; “*Tam Kapitalizm*”, ve 1914 tarihinden sonrası “*Geç Kapitalizm*” şeklindedir.<sup>70</sup> Dolayısı ile “*gelir ve gider gibi hesapların kullanılmaya başlanması fakat net gelirin periyodik olarak hesaplanmaması sebebiyle bu hesapların düzenli olarak kapatılmaması*” tam kapitalizm dönemine özgüdür. “*Hesapların rutin olarak kapatılması ve net gelirin yıllık olarak hesaplanması*” ise 19. yüzyılda görülmektedir. Bu dönem ise geç kapitalizm dönemine denk gelmektedir. Bu koşullar altında Sombart'ın tezi geçersiz hale gelmektedir.<sup>71</sup> Winjum'un kronolojisine ek olarak, Sombart ve Weber'in, kapitalizm ile doğrudan ilişkilendirdiği Reform ve Rönesans ile çift taraflı kayıt yöntemi arasındaki ilişkiler incelendiğinde de, benzer ve karşıt görüşler olduğu görülmektedir.

### **1.1.2.1. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Ortaya Çıkışı ve Din**

Sombart, kapitalizmin tarihsel gelişiminde kiliselerin ve din sistemlerinin etkisi olduğunu belirtmektedir. Din sistemlerinin gelişmeyi hızlandırabilmesinin yanı sıra, engellemesi de söz konusu olabilmektedir.<sup>72</sup> Sombart'a göre Yahudilik dini, Hıristiyanlığın Katoliklik ve Protestanlık mezheplerinden, bazı özellikleri itibariyle ayrılmaktadır. En belirgin özelliği ise, kapitalizmi destekleyen bütün öğretileri gidebilecekleri en uç noktaya kadar gitmeye zorlamasıdır.<sup>73</sup> Yahudi hukukunda yabancılara karşı ayrımcı uygulamalar söz konusudur. Örneğin kendi aralarında faizsiz ödünç para verme doğal bir yardımlaşma biçimidir. Fakat “yabancı”nın faizsiz ödünç alma uygulamasından faydalanması mümkün değildir.<sup>74</sup> Ayrıca, bir yabancının yapmış olduğu her türlü hesaplama hatasını kişiye söylemeden, kendi yararına kullanabilecektir. Diğer bir ifade ile “yabancılar”a dilediği gibi

---

<sup>70</sup> Chiapello, A.g.e., s. 265.

<sup>71</sup> Winjum, A.g.e., s. 335.

<sup>72</sup> Sombart, A.g.e., 2011, s. 243.

<sup>73</sup> A.e., s. 269.

<sup>74</sup> A.e., s. 271.



davranabilecektir.<sup>75</sup> Böylece yabancılar ile kişisel ilişkiler yerine, güçlü ekonomik ve ticari ilişkiler geliştirmişlerdir. Sombart önceleri Yahudilik dininin, kapitalizmin gelişmesinde ana etkenlerden biri olduğunu savunmuş olsa da, sonraları kapitalist zihniyetin gelişmesinde Katolik kilisesinin önemli bir desteği olduğunu, özellikle İtalya’da bu desteğin daha açık bir biçimde görülebildiğini söylemektedir.<sup>76</sup> Özellikle erken Ortaçağ Katolik kilisesinin skolastik bakış açısının, faizin ahlâki açıdan yasal olup olmadığı da dâhil olmak üzere, kapitalist zihniyetin gelişmesini engellemek yerine onu canlandırıcı etkisi olduğunu savunmaktadır.<sup>77</sup> Weber'e göre ise, kapitalizmin ruhunun gelişmesinde, 15. ve 16. yüzyıllarda, özellikle iki büyük olay etkili olmuştur: Rönesans ve Reform. Rönesans ile birlikte klasik bilginin akılcı teknikler ile yeniden sorgulanması söz konusudur ve bu akılcılık kapitalizmin gelişmesinde önemli bir aktördür. Fakat asıl önemli etki reformdur.<sup>78</sup> Çünkü kapitalizm için zorunlu tuttuğu ruhu, Protestanlıktaki Kalvinizm ile ilişkilendirmektedir. Kalvinizmin, çalışmanın tanrı katında merteye kazanabilmenin anahtarı olduğu vurgusunun, insanlardaki ussal kazanma güdüsünü harekete geçirdiğini savunmaktadır. Weber’in Protestanlık-kapitalizm ilişkisi geriye doğru araştırıldığında 16. yüzyılın ilk dönemlerindeki, ilk kapitalist gelişme merkezlerinin bir kısmının ağırlıklı olarak Protestan olduğu görülmektedir. Marksist açıklamada da, Protestanlık, kapitalizmin ilk gelişme döneminde ortaya çıkan ekonomik değişimlerin yansımasıdır.<sup>79</sup> Sombart ve Weber’in kapitalizmin ortaya çıkışı ile çift taraflı kayıt yöntemi arasında kurmuş olduğu ilişki, kapitalizmin ortaya çıkışında etkili olduğu belirtilen din ve Rönesans ile çift taraflı kayıt yöntemi arasında da ilişki olup olmadığı sorusunu ortaya çıkarmaktadır.

Ortaçağ’da kayıt tutma tekniğinin genel olarak gelişmesinde; kredili işlemlerin artması, şirket kavramının oluşması, ticari işlemlerde vekâlet ilişkilerinin

---

<sup>75</sup> A.e., s. 273

<sup>76</sup> A.e., s. 244.

<sup>77</sup> A.e., s. 251.

<sup>78</sup> Weber, A.g.e., 2011, s. 80.

<sup>79</sup> Anthony Giddens, **Kapitalizm ve Modern Sosyal Teori; Marx, Durkheim ve Max Weber'in Çalışmalarının Bir Analizi**, Çeviren: Ümit Tatlıcan, İletişim Yayınları, 5. Baskı, 2014, İstanbul, s. 205.

kurulmasının yanı sıra, Katolik Kilisesi'ne bağlı Katoliklerin 13. yüzyıldaki ahlâki olarak hesap verilebilirlik ihtiyacının artmasına katkısı büyüktür. Bu kapsamda, James Aho, kayıt tutmayı iki olay ile ilişkilendirmektedir. İlk etmen; 1938'de İskoçya'da ıssız bir adada keşfedilen ünlü manastırda yaşamış olan Iona topluluğunun geliştirdiği bireysel ruhsal gelişim ve barış, adalet tabanlı kavramların yasalaştırılması gibi düşüncelerdir. Topluluğa göre, kişinin gelir ve giderleri üzerindeki kontrolü, ahlâki disiplinin bir parçasıdır ve bu nedenle her iki amaç için periyodik olarak hesap verilmesi gerekmektedir. Bu nedenle topluluktaki her üye çift taraflı hesap tutmak ile yükümlü hale gelmiştir.<sup>80</sup> İkinci etmen ise; 13. yüzyıldaki manastırlara yönlendirilen papalık fermanlarında, hane kontrollerinin merkezileştirilmesi için, toplumun gelirlerini ve giderlerini yazılı hesaplar şeklinde kaydetmesi gerektiği ve bu kayıtların periyodlar halinde kilise denetçileri tarafından inceleneceği hususu yer almaktadır. Keşişler, dış denetim haricinde kalan, eski feodal ayrıcalıklar ile şahsi işlerini yönetebilmek için finansal muhasebe teknikleri geliştirmişlerdir.<sup>81</sup> Ayrıca Katolik kilisesi, 1215 tarihinde Latran'daki dördüncü din işleri kurultayında, yeni bir itiraf yasası çıkartmıştır. Buna göre, bu tarihten itibaren her yetişkinin yılda en az bir kez rahip huzurunda sesli günah çıkartması gerekmektedir. İş adamları da günahlarını çıkartan kişiler ile işlerini hangi ilkelere göre yürütecekleri konusunda anlaşmışlardır.<sup>82</sup> Bu tarihten itibaren, kilisenin yönetim biçiminin sistematik hukuk, felsefenin gelişmesi ve yeni edebi stillerin ortaya çıkması gibi yeni bir toplumsal bilinç oluşturduğu söylenebilmektedir. İtiraf yasasının, Ortaçağ ticaretinin modernize olmasına iki yolla etkisi olduğu söylenebilmektedir:<sup>83</sup>

- a) Tüccarların ticaret yapabilmesinde ahlâki ve yasal güvence sağlanmıştır.
- b) Kapitalizmin ortaya çıkmasında etkili olan modern muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmuştur.

---

<sup>80</sup> Aho, A.g.e., 2005, s. 89.

<sup>81</sup> A.e., s. 88.

<sup>82</sup> Sombart, A.g.e., 2011, s. 237.

<sup>83</sup> Aho, A.g.e., 2005, s. 84

İtiraf ile ilgili katı düzenlemelerin yanı sıra emek veya risk olmadan kâr elde etmek de Ortaçağ kilisesinde yasak edilmiştir. Fakat kiliselerin aldığı bağışlar sayesinde kâr elde etmenin birinci yolu faizcilik ve tefecilik haline gelmiştir. Bu belirgin çelişki tüccarlar arasında vicdani bir kaygı yaratmıştır. Bu nedenle işlerini yürütürken rahiplere danışmadan günahın nasıl önlenebileceğini araştırmaya başlamışlardır. Böylece faiz yerine kira, ücret, önceden elde edilen kazanç gibi kelimeler kullanmaya başlamışlardır. Fakat tüccar bankacıların en önemli silahı çift taraflı kayıt yöntemi olmuştur. Bu yöntem ile ticarete hesap verebilir olma güvencesi elde etmişlerdir.<sup>84</sup> Çift taraflı kayıt yöntemi, Bruce G. Carruthers ve Wendy Nelson Espeland<sup>85</sup>'in de vurguladığı biçimde, retorik yapısı sayesinde, işletmenin dürüst faaliyet gösterdiği ve ahlâki olduğu hususlarında ikna edici özelliğe sahiptir ve bu nedenle işadamları tarafından benimsenmiştir.<sup>86</sup>

Görüldüğü üzere, çift taraflı kayıt yöntemi Reform'dan iki yüz yıl önce Floransa, Ceneviz ve Venedik'teki tüccarlar tarafından kullanılmıştır. Bu sebeple, Weber'in Çift Taraflı Kayıt yöntemi ve kapitalist zihniyetin ortaya çıkışını Protestanlık ile kesiştirmiş olması, bazı araştırmacılar tarafından hatalı bir tespit olarak kabul edilmektedir. Huberman'a göre, Weber, kapitalist zihniyetin, Protestan Reformu sonrasında geliştiğini iddia etmiş olsa da, Martin Luther'in 1517 tarihinde, "Doksan Beş Tez"i Wittenberg kilisesine çivilemeden çok önce de, kilisenin baskısı ve suiistimalleri herkesin bildiği bir konudur. Ortaçağda yükselen orta sınıf, Katolik kilisenin ilerlemeye engel olduğu ve Katolik kilisesinin feodal düzenin bir parçası olması sebebiyle düzeni korumaya çalıştığı görüşündeydi. Ülke topraklarının üçte birine sahip olması, onu ülkenin en zengin lordu yapıyordu.<sup>87</sup> Yazarlar, doktorlar, öğretmenler, avukatlar, yargıçlar gibi eğitim görmüşler ve tüccarlar, imalatçılar,

---

<sup>84</sup> A.e., s. 85.

<sup>85</sup> Bruce G. Carruthers ve Wendy Nelson Espeland, "Accounting for Rationally: Doble Entry Bookkeeping and The Rhetoric of Economic Rationality," **American Journal of Sociology**, VOL: 97/1, 1991, ss. 31-69.

<sup>86</sup> James Aho, "Rhetoric and The Invention of Double Entry Bookkeeping," **International Society for The History of Rhetoric, Rhetorica**, Vol:3/1, 1985, s. 22.

<sup>87</sup> Huberman, A.g.e., s. 98.

bankerler gibi paralı kesimin oluşturduğu burjuva sınıfı, feodal olmayan bir toplumda, feodal zırhı sırtlarından atıp şöyle *rahat oturan bir kapitalist ceket giymek* istiyorlardı.<sup>88</sup> Bu nedenle orta sınıf, dini mücadele adı altında kiliseye karşı gelmiş, buna da Protestan Reformu demiştir.<sup>89</sup> H. Pirenne'de, Avrupa'da kapitalizmin 12. ve 13. yüzyıldan itibaren, doğal ekonominin çözülerek, para ekonomisine geçiş ile başladığını söylemektedir. Bu sürecin gerçekleşmesi için kâr elde etme ve servet biriktirme arzusunda olan tüccarların varlığı gerekmektedir ve bu sürecin, çift taraflı kayıt yönteminin İtalya'da ortaya çıkışı ile olsa bile Kalvenizm ile bir ilişkisi bulunmamaktadır. Pirenne, kapitalizmin uzun mesafe ticareti ve büyük ticaret ruhundan başladığını savunarak, kapitalizmi mübadele düzeyinde tanımlamaktadır.<sup>90</sup>

Hans Derks, batı dini, kapitalizm ve çift taraflı kayıt yöntemi arasındaki ilişki üzerine yaptığı çalışmalar sonucunda, kapitalizmin, Kuzey İtalya'da ve Roma Katolik Kilisesi etkisi altında gelişmediğini savunmaktadır. Sombart'ın kronolojisinin aksine, kapitalizm için farklı kronoloji belirlemiştir: antik ekonominin sonu ve Roma İmparatorluğu'nun Çöküşü (500-1500 yılları arası), Batı Avrupa "*oikodalisation*" (aile, aile mal varlığı ve hane ekonomisi şeklinde yapılanma) dönemi (1500-1750 yılları arası), Batı Avrupa kapitalist üretimi (1750-1860 yılları arası), Batılı (Avrupalı) Kapitalizm (1860-1960 yılları arası). Derks'e göre, 1860 tarihine kadar tek tük kapitalist aktivitelere rastlanmış olsa da, tamamıyla gelişmiş olduğu söylenemeyecektir.<sup>91</sup> Roma katolizmi, çift taraflı kayıt yöntemi veya kapitalizm ile ilişkilendirilebilecek bir inanç sistemi değildir ve bu nedenle mevcut iddiaları tarihi bir temele dayandırmak mümkün değildir. Dini kurumlar ancak inanç sistemi içerisindeki statülerini kullanarak ekonomik sistem içerisinde rol alabileceklerdir. Derks, tek tanrılı dinler içerisinde yalnızca İslamiyet'i ayrı tutmaktadır. Çünkü çift taraflı kayıt yönteminin Araplardan öğrenilmiş olduğunu kabul etmektedir ve bu ayrı bir araştırma konusudur. Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda, Weber ve

---

<sup>88</sup> A.e., s. 169.

<sup>89</sup> A.e., s. 98.

<sup>90</sup> Maurice Dobb, **Kapitalizmin Gelişimi Üzerine İncelemeler: Geçiş Tartışmaları**, Editör: İsaye Üşür, Çeviren F. Akar, Belge Uluslararası Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2007, s. 364.

<sup>91</sup> Hans Derks, "Religion, Capitalism and The Rise Of Double-Entry Bookkeeping, Accounting," **Business&Financial History**, 18:2, 18 Nisan 2008, s.205.

Sombart'ın çift taraflı kayıt yöntemi ve kapitalizm ile ilgili neden sonuç ilişkisine dair kanıt bulunmadığını belirtmektedir.<sup>92</sup>

Alfred Crosby, Sombart ile aynı görüşü paylaşmasa da, kapitalizmi başka bir din ile ilişkilendirir. Crosby, çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışında ve benimsenmesinde, Maniheizm dininin etkisi olduğu görüşündedir. Maniheizm, üçüncü yüzyılda, Doğu İran'da, peygamberi Mani tarafından geliştirilmiş, dört dünya dininden birisidir. Doğu Suriye'den, Filistin, Anadolu ve Ermenistan'a, dördüncü yüzyılda Roma, Dalmaçya, Fransa ve İspanya'ya kadar izleri görülmektedir. Fakat esas merkezi Orta Asya olup, Uygur İmparatorluğu'nun resmi dini haline gelmiştir.<sup>93</sup> Crosby'e göre bu öğreti, çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışında etkili olmuştur. Bilanço vasıtası ile parasal her şey kategorize edilerek, artı veya eksi biçiminde sınıflandırılmıştır. Ayrıca Crosby'e göre, çift taraflı kayıt yöntemi dünyayı değiştirmemiştir ve kapitalizmin gelişmesi üzerinde de herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.<sup>94</sup> Crosby, on üçüncü yüzyıldaki Tuscan kayıtlarını, çift taraflı kayıt yöntemine örnek olarak göstermektedir. Fakat bu kayıtlar, kapanış kayıtlarını içermediği için tek yanlı kayıt yöntemi olarak kabul edilmektedir. Yamey, Crosby'nin Maniheizm ile çift taraflı kayıt yöntemi arasında kurmuş olduğu ilişkinin, "*Sombart Zehirlenmesi*"nden kaynaklandığını belirtir ve bu görüşe katılmaz.<sup>95</sup>

Bütün bu eleştiriler temelde İslamiyet-kapitalizm zıtlığının olamayacağını da kanıtı niteliğindedir. Temelde Weber'in zihniyet açıklaması (akılcılık, hesap tutma geleneği, kâr, girişimcilik zihniyeti vb.) çığır açıcıyken, Kalvenizm-kapitalizm arasında kurduğu ilişki, dünyadaki örnekler izlendiğinde geçerliliğini kaybetmektedir. Dolayısı ile Müslüman toplumlarda kapitalizmin gelişmemiş olmasını yalnızca din olgusu ile açıklamak mümkün değildir.

---

<sup>92</sup> A.e., s. 209.

<sup>93</sup> Kurt Rudolph, "Maniheizm," *Gazi Üniversitesi Çorum İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 2002/I, s.382.

<sup>94</sup> Alfred Crosby, *The Measure of Reality: Quantification and Western Society 1250-1600*, Cambridge University Press, 1997, s.220.

<sup>95</sup> Basil Yamey, "The Historical Significance of Double-Entry Bookkeeping: Some non Sombartian Claims," *Accounting&Business&Financial History*, 2007, 15:1, s. 80.

### 1.1.2.2. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Ortaya Çıkışı ve Rönesans Perspektifi

Çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışı ile ilişki kurulan bir diğer oluşum ise Rönesans'tır. Schumpeter, Weber'in, Protestan ahlâkı ve reform ile ilişkilendirdiği kapitalizmin başlangıcı görüşüne katılmamaktadır. Schumpeter'e göre, Sombart'ın süreci Rönesans'ın Katolik kilisesi zamanına dayanmaktadır. Schumpeter, Rönesans ile ortaya çıkan en önemli sonucun, kilisenin dışsalında kalan entelektüellerin ve bilimin ortaya çıkması olduğunu savunmaktadır. Öncesinde de kilise için çalışan fizikçiler ve avukatların var olmasına rağmen, Rönesans, onların ruhani işlerden sıyrılmasını sağlamıştır. Kilisenin dışsalında kalan entelektüellerin ve bilimin ihtiyaç ve sorunları sonucunda yine kilisenin dışsalında kalan sanatçı ve zanaatkârların sayısı artmıştır. (Da Vinci, Galileo vb.) Sonuç olarak iş adamları ve sivil vatandaşlar da, sanatçı ve zanaatkârlar gibi ekonomik ihtiyaçları doğrultusunda kaynak arayışına girmişlerdir.<sup>96</sup>

Pacioli, Summa'daki çift taraflı kayıt yöntemi hakkındaki tanımlamalarında, yöntemin, yüksek Rönesans dönemindeki genel hareket biçimi ile orantılı olarak, orantı ve simetri algısı ile benzeştiği görülmektedir.<sup>97</sup> Bu benzeşmenin temel nedenleri arasında, Lucca Pacioli'nin, İtalya'nın yüksek Rönesans dönemi düşünürlerinden birisi olması gösterilmektedir. Rönesans döneminde, Pacioli'nin Summa'sı, sadece muhasebe alanında değil, Milan'da, mimar Bramente, besteci Josquin Des Pres ve Leonardo Da Vinci'nin de bulunduğu önemli entellektüellerin de dikkatini çekmiştir. Pacioli, matematik ve simetri bilgisini paylaşmak üzere, bu entellektüeller tarafından Milano'ya davet edilmiştir. Piero Della Francesca'nın himayesindeki Pacioli, Leonardo Da Vinci'nin öğretmeni olmuştur. Böylece, Piero'nun Pacioli'nin matematik ve perspektifi üzerindeki etkisi Leonardo'nun "Son Akşam Yemeği" adlı çalışmasında etkili olmuştur. Sonraki zamanlarda, Leonardo ve

<sup>96</sup> Schumpeter, **A.g.e.**, s. 79

<sup>97</sup> Graeme Dean, Frank Clarke ve Francesco Capalbo, Pacioli's Double Entry- Part of An Intellectual and Social Movement, **Accounting History Review**, Vol:26, No.1, 2016, s. 13.

Pacioli bir araya gelerek “De Divine Proportione” isimli eseri oluşturmuşlardır. Eseri Pacioli yazarken, Leonardo kitaptaki eskizleri çizmiştir.<sup>98</sup> Bu bilgi, çift taraflı kayıt yöntemi ile ilgili yeni bir tartışmayı da beraberinde getirmektedir: “Pacioli’nin çift taraflı kayıt yöntemi, Rönesans sanatçılarının genel karakteri olan, matematiksel kurallara bağlılık, denge ve ölçülülüğün etkisi ile mi ortaya çıkmıştır? ” Bu soru, çift taraflı kayıt yöntemi ve kapitalizm arasındaki ilişki tartışmalarına yeni bir boyut katmaktadır. Sombart’ın, çift taraflı kayıt yönteminin, Newton ve Galileo ile aynı ruhtan ortaya çıktığını vurgulamış olması bu iddiayı kuvvetlendirmektedir.<sup>99</sup>

Durer, Piero Della Francesca ve Da Vinci gibi önemli Rönesans sanatçıları, çalışmalarını yüzeysellikten, matematiksel perspektife taşımışlardır. Matematiksel perspektif sayesinde gerçek dünyanın, Rönesans öncesinde yansıtıldığı gibi olmadığı fark edildi ve “gerçekte nasıl olduğu” ile ilgilenilmeye başlandı. Ticarete, “gerçekte nasıl olduğu” sorusu ise, işletmenin finansal durumu ve performansı ile uyumlu olması gerektiği cevabını ortaya çıkarmıştır. Bu cevap genel olarak ticarete, “hesap verilebilir olma” anlayışının yerleşmesine ve dolayısı ile kayıt tutmanın öneminin artmasına imkân vermiştir.<sup>100</sup> Bu bağlamda, çift taraflı kayıt yöntemi, hesap verilebilirlik ve itiraf etme ihtiyacının Katolik ahlâkı disiplini ile ortaya çıkmış olduğu görüşünün aksine, Rönesans perspektifini taşıyan bir yöntem olarak geliştirilmiş ve yaygınlaşmıştır.<sup>101</sup>

Rönesans ile birlikte çift taraflı kayıt yönteminin matematiksel dengeye dayalı perspektifi, tek taraflı kaydın yerini almıştır.<sup>102</sup> Tek taraflı kayıt yönteminde tahsil edilen nakdin girişi oldukça basitken, çift taraflı kayıt yönteminde borçlandırılan tutar kadar alacak kaydı yapılması gereken bir kontra hesaba ihtiyaç vardır. Bu kontra hesap varlık azalışı, borç alımı gibi bilanço hesapları olabilirken, gelir hesaplarından birisi de olabilir. Bu kayıt yöntemi ile kasaya giren nakdin nerden geldiği daha yakın takip edilebilmiştir ve bu durum kapitalist zihniyetin gelişmesine

---

<sup>98</sup> David E. Tinius ve William L. Weis, **Particularis de Computis et Scripturis; 1494 Fra Luca Pacioli**, The Contemporary Interpretation, Washington, 1994, s. 7.

<sup>99</sup> Ijiri, **A.g.e.**, 1989, s. 30.

<sup>100</sup> Dean,Clarke ve Capalbo,**A.g.e.**, s. 9.

<sup>101</sup> Aho, **A.g.e.**, 2005, s. 9.

<sup>102</sup> Dean,Clarke ve Capalbo ,**A.g.e.**,s.7.

katkıda bulunmaktadır.<sup>103</sup> Çünkü işletme sahiplerine “işletme faaliyetlerinden nakit yaratma”nın, diğer yollara kıyasla daha rasyonel olduğu fikrini edindirmiştir. Yuji Ijiri, çift taraflı kayıt yöntemindeki perspektif ve dengeyi formüller ve matrisler yardımı ile açıklamaktadır.

Örneğin, Bir işletmenin nakit ödemeleri; 760 TL’lik teçhizat, 84 TL kâr payı, 252 TL faaliyet giderleri 30 TL faiz giderleri olarak gerçekleşirken, kasaya nakit girişleri ise 200 TL borç alımı, 300 TL sermaye artırımını ve 852 TL hasılat olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca 300 TL tutarında, teçhizatlar için aşınma payı ayrılmıştır.

$$\begin{aligned} W_{(t)} &= W_1+W_2+W_3+W_4+\dots+W_n \\ W_{(31/12/19x5)} &= 226+460-200-300+84 \\ &= 270 \text{ TL} \end{aligned}$$

$W_{(t)}$ : İşletmenin belirli bir tarihteki (t) kazanılmış varlığı  
 $W_1$ : Nakit Girişleri-Nakit Çıkışları  
 $W_2$ : Varlıkların Net Değeri  
 $W_3$ : Borç Alımı  
 $W_4$ : Sermaye Artırımını  
 $W_5$ : Kar Payı Dağıtımını  
 $W_n$ : Diğer Varlık Kalemlerinin Değerleri

Tek kayıt yöntemi temelde sadece servet/net varlık hesaplarını kapsamaktadır. Servet ise “varlıklar-borçlar” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu nedenle tek taraflı kayıt yöntemi ile yapılacak kayıtlar yukarıdaki gibi formüle edilebilmektedir.<sup>104</sup> Çift taraflı kayıt yöntemi servet veya varlık hesaplarındaki artışı hesaplamanın yanı sıra, artışın nedenlerini ve detaylarını görmemize de yardımcı olmaktadır. Çift taraflı kayıt yöntemine göre ise eşitlik aşağıdaki gibi olmaktadır.

<sup>103</sup> Ijiri, A.g.e., 1989, s. 30.

<sup>104</sup> A.e., s. 32.



$$\text{Kazanılmış Varlık} = W_1+W_2+W_3+\dots+W_n = Y_1+Y_2+Y_3+Y_4+\dots+Y_m = \text{Kümülatif Gelir}$$

$$226+460-200-300+84 = -852+300+252+30$$

$$270 = 270$$

Y<sub>1</sub> : Hasılat

Y<sub>2</sub>: Amortisman Gideri

Y<sub>3</sub>: Faaliyet Gideri

Y<sub>4</sub>: Faiz Gideri

Y<sub>m</sub>: Diğer Gider Kalemlerinin Değerleri

Kazanılmış varlıklar, kurumun faaliyetleri sonucunda elde edilen gelir ile yaratılan varlıklar, kümülatif gelir ise, gelir kaynaklarını temsil etmektedir. Yükümlülükler negatif varlıklar olarak değerlendirilmektedir.<sup>105</sup> Tablo 1.5 ve Tablo 1.6'da görülebileceği gibi çift taraflı kayıt yönteminde, işletmede gerçekleşen her olayın kaydı, mevcut dengeyi korumaya yönelik geliştirilmiştir.

**Tablo 1.5: Servet-Gelir Matrisi**

SERVET GELİR MATRİSİ- ASİMETRİK HESAPLAR						
	KASA	TEÇHİZAT	ÖDENECEK	BAŞLANGIÇ	KAR PAYI	Kümülatif Gelir
		BORÇLAR	SERMAYESİ			
HASILAT	852					852
AMORTİSMAN		-300				-300
FAALİYET GİDERLERİ	-252					-252
FAİZ GİDERLERİ	-30					-30
İŞLETMEYE YATIRILAN (SAHIPLER)	300			-300		0
İŞLETMEDEN ÇEKİLEN (SAHIPLER)	-84				84	0
ÖDÜNÇ ALINANLAR	200		-200			0
TEÇHİZAT ALIMLARI	-760	760				0
<b>Kazanılmış Servet</b>	<b>226</b>	<b>460</b>	<b>-200</b>	<b>-300</b>	<b>84</b>	<b>270</b>

*Kaynak: Yuji Ijiri, Momentum Accounting and Triple Entry Bookkeeping; Exploring The Dynamic Structure of Accounting Measurements, American Accounting Association, 1989, s. 34.*

<sup>105</sup> Yuji Ijiri, A Framework for Triple-Entry Bookkeeping , **The Accounting Review**, Vol:XI, No:4, 1986, s. 746.

**Tablo 1.6:** Borç Alacak Matrisi

BORÇ ALCAK MATRİKSİ - SİMETRİK HESAPLAR										
	ALCAK									TOPLAM BORÇ
	KASA	TEÇHİZAT	ÖDENECEK BORÇLAR	BAŞLANGIÇ SERMAYESİ	KAR PAYI	HASILAT	AMORTİSMAN	FAALİYET GİDERLERİ	FAİZ GİDERLERİ	
BORÇ										
KASA				200	300	852				1352
TEÇHİZAT	760									760
ÖDENECEK BORÇLAR										0
BAŞLANGIÇ SERMAYESİ										0
KAR PAYI	84									84
HASILAT										0
AMORTİSMAN		300								300
FAALİYET GİDERLERİ	252									252
FAİZ GİDERLERİ	30									30
<b>TOPLAM ALCAK</b>	<b>1126</b>	<b>300</b>	<b>200</b>	<b>300</b>	<b>0</b>	<b>852</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2778</b>
<b>TOPLAM BORÇ</b>	<b>1352</b>	<b>760</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>84</b>	<b>0</b>	<b>300</b>	<b>252</b>	<b>30</b>	<b>2778</b>
<b>NET BORÇ</b>	<b>226</b>	<b>460</b>	<b>-200</b>	<b>-300</b>	<b>84</b>	<b>-852</b>	<b>300</b>	<b>252</b>	<b>30</b>	<b>0</b>

*Kaynak: Yuji Ijiri, Momentum Accounting and Triple Entry Bookkeeping; Exploring The Dynamic Structure of Accounting Measurements, American Accounting Association, 1989, s. 33.*

Weber ve Sombart'ın, kapitalizmin ortaya çıkışında çift taraflı kayıt yöntemine, kapitalist zihniyetin gelişmesi bakımından biçtikleri rol değişmemektedir. Her ikisi de, çift taraflı kayıt yönteminin rasyonel hesaplama becerisi kazandırması yolu ile girişimciliği ve kapitalist zihniyeti desteklediğini; kronolojik olarak kapitalizmin öncülü olduğunu savunmaktadır. Çift taraflı kayıt yönteminin doğuşu, 13. yüzyıl olarak kabul edilirse, bu dönem hem Rönesans hem de Reform hareketlerinin öncesine denk gelmektedir.<sup>106</sup> Bu dönem, çift taraflı kayıt yönteminin doğuşu (hesapların karşılıklı çalıştırılması olarak tanımlanan), bankacılık ve modern finans sisteminin ortaya çıktığı tarihlerdir.<sup>107</sup> Bu bağlamda, sonuç hesaplarının olmadığı ve kapanış kayıtlarının yapılmadığı çift taraflı kayıt yöntemi, kapitalizmin ortaya çıkışının öncesinde var olan bir uygulamadır. Yöntemin tanımındaki farklılıklar ve tartışmalar göz ardı edilecek olursa, Sombart ve Weber'in iddiaları kronolojik olarak tutarlıdır.

<sup>106</sup> Pacioli'nin kabul etmiş olduğu tarih dikkate alınmıştır.

<sup>107</sup> Esben Sloth Andersen, *Schumpeter's Evolutionary Economics; A Theoretical, Historical and Statistical Analyses of The Engine of Capitalism*, London: AnthemPress, 2009, s. 126.

## 1.2. Muhasebe ve Marxist Açından Kapitalist Üretim Biçiminin Özellikleri

Sombart'a göre, tarihsel sürecin ürünü olan, gidişatın özü ve doğası, bir dönemin zihniyetini ortaya çıkarabilmektedir.<sup>108</sup> Bu nedenle bir ülkenin muhasebe tarihi, o ülkenin ekonomik zihniyetindeki değişimin anlaşılması bakımından önemlidir. Weber de, Sombart ile aynı görüşü paylaşmaktadır. Weber, Kalvenizm ile oluşan kapitalist zihniyetin, özgür emek, hukuk kuralları, teknoloji, ticaret gibi diğer koşulların mevcut hale gelmesi ile birlikte açığa çıkmış olduğunu savunmaktadır. Weber, ekonomik hareketin sosyolojik kategorileri görüşünün, tamamen tartışmalı değer kavramından uzak olduğunu belirtmektedir.<sup>109</sup> Kastetmiş olduğu, Marx'ın emek değer teorisidir.<sup>110</sup> Weber, Marx'ın teorisindeki ekonomik determinizmin, tüm sosyal olaylar için geçerli olan sübjektif insan yapısını göz ardı ettiğini söylemektedir. Ayrıca Weber, emek artık değer için ön koşullar belirlememiş olmasına karşın, ortaya çıkışı ile ilgili tarihsel tanımlamalarda bulunmuştur. Bu noktada, Rob Bryer, Weber'in kapitalist zihniyet ve muhasebe arasında kurmuş olduğu ilişki ile Marx'ın üretim ilişkileri arasında bağ kurarak farklı bir görüş ortaya koymaktadır. Eğer ki Marx'ın feodalizmden kapitalizme geçiş teorisi, muhasebenin toplumsal tarihi yardımı ile incelenirse, Weber'in eleştirisi çözümlenmiş olacaktır.<sup>111</sup> Bu bağlamda Bryer, çift taraflı kayıt yöntemi ve kapitalizm arasındaki bağı araştırmak yerine muhasebe hesaplarını ve muhasebeleştirme tercihlerini inceleyerek, Marx'ın teorisine katkıda bulunmayı ve kapitalist zihniyeti anlamayı amaçlamaktadır.

---

<sup>108</sup> Sombart, **A.g.e.**,2011, s.14.

<sup>109</sup> **Bkz.**, s. 27.

<sup>110</sup> Rob Bryer, A History of Accounting and The Transition to Capitalism in England; PartOne-Theory, **Accounting, Organizations and Society**, 25, 2000a, s. 134.

<sup>111</sup> **A.e.**, s. 135.

### 1.2.1. Toplumun Üretim Güçleri, Üretim İlişkileri ve Hesaplama Zihniyeti

Marx'ın gelişim kuramınının temel kavramları olan üretim güçleri ve üretim ilişkilerinin özünde, kapsamlı bir biçimde üretim kavramı yer almaktadır. Marx, üretim kavramını alışkın olduğumuz şekliyle, sadece nesnelere üretilmesi biçiminde düşünmemektedir. Üretimi, insanın, doğa ve diğer insanlarla ve toplumla ilişkilerindeki süreçlerin bütünü ve bu ilişkilerin yeniden üretimi şeklinde tanımlamaktadır. Örneğin çocukların büyütülmesi türün yeniden üretilmesi iken, edebiyat ve din de birer tinsel üretimdir ve insanın üretiminin ve yeniden üretiminin birer parçasıdır.<sup>112</sup> Ayrıca üretim ile toplumsal gelişmenin belirli bir aşamasındaki toplum içerisinde yaşayan bireylerin üretimini kastetmektedir. Bu sebeple genel olarak üretimin sözünü edebilmek için ya üretimin değişik aşamalarında tarihsel gelişim süreci izlenmeli ya da belirli bir tarihsel dönemin ele alındığı en baştan belirtilmelidir.<sup>113</sup>

Üretim sürecinin özne ve nesnel etkenleri olan insan, üretim araçları, üretim teknolojisi, üretim organizasyonu ve üretime uygulanan bilimin tamamı üretim güçlerini oluşturmaktadır. Üretim güçleri, toplumun doğa üzerindeki egemenliğinin derecesini belirlemektedir. En öncelikli üretim gücü, bilgi ve deneyimi ile insandır. Dolayısı ile mekanizasyon ve otomasyon ne kadar ilerlemiş olursa olsun hiçbir üretim süreci insansız sürdürülemez.<sup>114</sup> Diğer bir ifadeyle insanların, emekleriyle belli maddi üretim araçları ve bundan kaynaklanan birlikte çalışmayla, toplumsal yaşam gereksinimlerinin tatminin maddi araçlarını, kapitalist anlamda mallarını,

---

<sup>112</sup> Mehmet Aksoy, "Marksizmin Kısa Formülü, Üretim Kavramı, Üretici Güçler ve Üretim İlişkileri, "<http://www.cafrande.org/marksizmin-kisa-formulu-uretim-kavrami-uretici-gucler-ve-uretim-iliskileri-mehmet-aksoy/>, Erişim Tarihi: 05.12.2016 (Çevrimiçi).

<sup>113</sup> Karl Marx, **Ekonomi Politğin Eleştirisine Katkı**, Çeviren: Sevim Belli, Sol Yayınları, 5. Baskı, 1993, s. 221.

<sup>114</sup> Alaattin Bilgi, **Marx Engels Ekonomi- Politik Sözlüğü**, Yurt Yayın, 1992, s. 215-216.

ürettikleri güçtür. İnsani emek gücünü arttıran her şey yeni bir toplumsal üretim gücüdür.<sup>115</sup>

İnsanlar belirli bir biçimde işbirliği yaparak ve etkinliklerini karşılıklı olarak değiş-tokuş ederek üretimde bulunmaktadır. Üretmek üzere birbirleriyle ilişkiler içerisine girerler. Üreticilerin kendi aralarındaki toplumsal ilişkiler, üretim araçlarının niteliklerine göre farklılaşmaktadır.<sup>116</sup> Maddi üretimin potansiyel ve dinamik gelişimi her tarihsel evrede, ilk zamanlar birbirleriyle uyumludur. İktisadi temeldeki değişme, hukuki ilişkiler, devlet ya da toplumsal bilinç biçimleri ya da fikirlerden oluşan üst yapıyı, yavaş veya hızlı bir biçimde altüst eder. Toplumun maddi üretim güçleri, o zamana kadar içinde hareket ettikleri mevcut üretim ilişkilerine ters düşer. Böylece toplumsal devrim ortaya çıkmış olur.<sup>117</sup> Dolayısı ile üretim güçleri ile karşılıklı ilişki içerisinde bulunan üretim ilişkileri, üstyapı tarzının gerçek temelidir. Toplumsal yaşamın yeniden üretiminde farklı görevler alan insanlar, ortak veya ayrı çıkarlara sahip oldukları diğer üreticiler ile kurdukları ortaklık veya karşıtlıkları, söz konusu çıkar ve konumlarını koruyup geliştirebilmek bakımından hukuksal ve siyasi açıdan çeşitli bilinç biçimleriyle adlandırılırlar.<sup>118</sup> Üretim güçleri, üretim ilişkileri ve üretim ilişkisi Şekil 1.3'teki gibi özetlenebilmektedir.

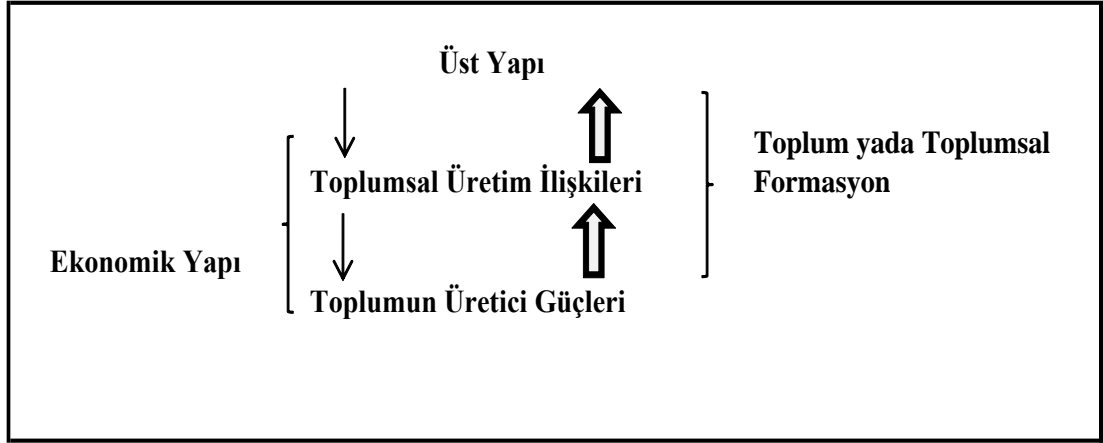
---

<sup>115</sup> Karl Korsch, **Marksist Kuram ve Sınıf Hareketleri**, Çeviren: Mehmet Okyayuz, Doruk Yayıncılık, I. Baskı, Ankara, 2000, s.206.

<sup>116</sup> Aksoy, **A.g.e.**

<sup>117</sup> Korsch, **A.e.**, s. 206.

<sup>118</sup> Aksoy, **A.g.e.**



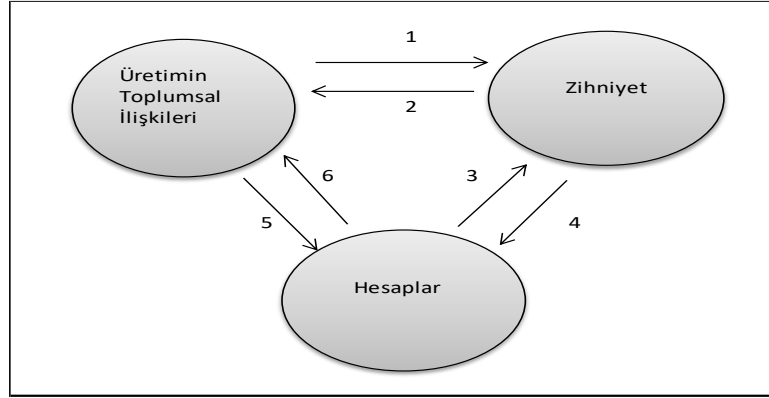
**Şekil 1.3:** Marx'ın Üretim Güçleri, Üretim ve Üst Yapı Kuramı<sup>119</sup>

Bryer, kapitalizmi sermaye getiri oranı ve hesaplama yöntemi çeşitlerine göre tanımlayarak, muhasebe ve kapitalizm arasında tamamen yeni ve mantıklı bir perspektif ortaya koymuştur.<sup>120</sup> Esasında, üretimin toplumsal ilişkileri, üretim araçları sahiplerinin, emekten artık değer yaratma davranış biçimini şart koşan ilişkiler bütünüdür. Her artık değer yaratma biçimi farklı bir hesaplama zihniyeti gerektirmektedir. Dolayısı ile artık değer yaratma biçimi ve hesaplama zihniyeti, üretim güçlerinin bir unsuru haline gelmektedir. Yukarıda da değinildiği gibi ilk zamanlar uyumlu olan üretim güçleri ve üretim ilişkileri, bir süre sonra çatışmaya başlayacaktır. Bu aynı zamanda, hesaplama zihniyeti ile üretim ilişkilerinin de ters düşeceği anlamına gelmektedir. Sonuç olarak, mevcut toplumsal ilişkiler ve hesaplama zihniyetleri, üretim araçlarının sahipleri (kapitalistler) tarafından elde edilen artık değere kabul edilemez bir sınır getirir. Bu sınır ile karşılaşılınca ise çatışma süreci başlayacaktır. Bu süreç mevcut toplumsal üretim biçimini ve hesaplama zihniyetini zayıflatır ve yeni bir toplumsal örgütlenme ve zihniyet ortaya çıkar.<sup>121</sup> Hesaplar, üretimin toplumsal ilişkileri ve zihniyet arasındaki ilişki Şekil 1.4'deki gibidir.

<sup>119</sup> John G. Gurley, **Challengers to Capitalism: Marx, Lenin and Mao**, The Portable Stanford Series, San Francisco Book Company Inc., San Francisco, 1976, s. 10.

<sup>120</sup> Bryer, **B.a.**, 2000a.

<sup>121</sup> **A.e.**, s.139.



**Şekil 1.4:** Üretim Toplumsal İlişkileri, Hesaplama Zihniyeti ve Hesaplar Arasındaki Karşılıklı İlişki<sup>122</sup>

Üretim araçlarının sahibinin emek artığını sağlama biçimini ideal hale getiren zihniyet üretimin toplumsal ilişkilerini meydana getirir. Zihniyet farklılaşrsa, bu biçim de farklılaşmaktadır. (1) Belirli zihniyete sahip bireyler ve gruplar, sosyal ilişkileri kendi fikirlerine uyum sağlayacak biçimde değiştirmeye çalışırlar. (2) Şekil 1.3'te bahsedildiği gibi, maddi üretim güçleri ve üretim ilişkileri belli bir noktadan sonra uyumlu halini kaybetmektedir. Sınıf çatışması ve kapitalistlerin artması ile birlikte, kapitalist ilişkiler de biçimsel ilişkilere dönüşmektedir. Diğer bir ifade ile kapitalistler, zihniyetler, hesaplar ve üretimdeki toplumsal ilişkiler üzerine çatışmaya başlamaktadır. Hesaplar ve zihniyet arasındaki bağlantı, hesapların, zihniyetin sayısal ve kavramsal yansıması olması sebebiyledir.(3) Aynı zamanda, hesapları türetenler, hesap verilebilirlik mekanizması yolu ile zihniyeti diğerlerine yaymaya çalışmaktadırlar. (4) Hesaplar ile toplumsal ilişkilerin idealize edilmesi söz konusudur. (5) Hesaplar, mevcut olan sosyal ilişkilerin zarar görmesine veya sağlamlaştırılmasına neden olabilmektedir. (6) Marx'ın teorisinde basit ve tek yönlü nedensel ilişkiler yoktur. Ancak koşullu olarak, sınıf çatışmasına dayalı tarihsel

<sup>122</sup> Rob Bryer, "A Marxist Accounting History of the British Industrial Revolution: A Review of Evidence and Suggestions for Research," **Accounting, Organizations and Society**, No: 30, 2005, 25-65, s. 28.

karşılıklı ilişkiler bulunmaktadır.<sup>123</sup> Ayrıca bu ilişkiler yardımı ile üç hipotez ortaya koyulmuştur. Bunlar:

- (1) Üretimin Toplumsal İlişkileri (ÜTİ)= f (Sınıf Çatışması, Zihniyetler, Muhasebe)  
(2) Muhasebe = g (Üretimin Toplumsal İlişkileri, Zihniyet)  
(3) Zihniyet = h (Üretimin Toplumsal İlişkileri, Muhasebe)

Ekonomi, insanın maddi dünya ile ilişkisi değil aynı zamanda üretimdeki toplumsal ilişkilerin siyasi düzenlemesi ile ilgilidir. Bunun merkezileştirilmesi, üretimin toplumsal kontrolü için temel sağlayan muhasebe biçimidir. Muhasebe biçimleri, üretim ilişkilerinin organik unsurlarıdır. Bryer, geliştirdiği Marxist bakış açısına göre, farklı üretim biçimlerine özgü artık değer yaratma biçimi ve getiri oranı hesaplama ile özgür emeğin üzerindeki hâkimiyetten yola çıkarak, muhasebeleştirme yöntemlerinin ve hesapların incelenmesi yolu ile şirketlerdeki kapitalist zihniyeti anlamaya çalışmaktadır. Çünkü her artık değer yaratma şeklindeki üretim ilişkisi farklı bir muhasebeleştirme biçimi ve hesap verme sorumluluğu gerektirecektir.<sup>124</sup> Marx'ın teorisini açıklamak için toplumsal üretim ilişkilerindeki dönüşümler ile hesaplama zihniyeti ve muhasebedeki dönüşümler arasındaki karşılıklı ilişkilerin, muhasebe tarihinde incelenmesi doğru bir yol olacaktır.<sup>125</sup> Bu yolun izlenmesi muhasebenin olanı göstermesinin yanı sıra zihniyete göre şekillenmesi sebebiyle doğru kabul edilebilecektir. Çünkü bir işletme için, örnek verilecek olunursa, sabit varlıklar daha önemli ise her varlık detaylandırılır, daha fazla açıklama yer alır. Fakat işletmenin stok kalemleri önemli ise, işlem yoğunluğunu ve zamanlarını bu hesapları düzenlemeye ve detaylandırmaya ayıracaklardır.

<sup>123</sup> A.e., s. 28.

<sup>124</sup> Rob Bryer, "Accounting for the Social Relations of Feudalism," **Accounting and Business Research**, 95, 1994 b.

<sup>125</sup> Bryer, A.g.e., 2005, s. 28.



## 1.2.2. Kapitalizm ve Artık Değer Üretimi

Bryer, feodalizmden kapitalizme geçişin temel göstergesinin artık değer elde etme zihniyeti olduğunu belirtmektedir. Bu nedenle artık değerın özünün irdelenmesi önemlidir. Bryer'ın ayrımı Tablo 1.7'de özetlenmektedir.

**Tablo 1.7:** Feodalizmden Kapitalizme Geçişin Muhasebe Göstergeleri

Hesaplama Zihniyeti	Feodal	Pre-Kapitalist (Feodal Getiri Oranı)	Kapitalist (Kapitalist Getiri Oranı)
Muhasebe Göstergesi	Tüketim Fazlası	$\frac{\text{Tüketim Fazlası}}{\text{Açılış Sermayesi}}$	$\frac{\text{Kâr}}{\text{İşletme Sermayesi}}$

Bryer, Tablo 1.7'deki geçiş göstergelerine, Marxist kuramı irdelerek ulaşmaktadır. Marx, Adam Smith ve David Ricardo'nun emek-değer teorilerinden farklı olarak değeri sadece "emek" ile açıklamaktadır. Adam Smith, değeri, sermaye birikimi ve özel mülkiyetin bulunmadığı ilkel ve vahşi dönemler için "ihtiva edilen emek" ile sermaye birikiminin ve özel mülkiyetin bulunduğu sanayi kapitalizmi döneminde emeğe kumanda etmek mümkün olduğu için, "emek, sermaye ve toprak" ile açıklamaktadır.<sup>126</sup> David Ricardo ise, verimli topraklar ve verimsiz topraklar ayrımı yaparak verimsiz topraklarda toprak rantından söz edilemeyeceği için değerın yalnızca emek ve sermaye ile ortaya çıktığını belirtmektedir. Sonrasında sermayeyi emek cinsinden ifade etmek amacı ile sermayeye dolaylı emek, emeğe ise doğrudan emek demektedir. Böylece verimsiz topraklarda değer dolaylı ve doğrudan emeğin toplamı veya diğer bir ifade ile emek tarafından üretilmiş olmaktadır.<sup>127</sup> Marksist

<sup>126</sup> Adam Smith, **Milletlerin Zenginliği**, Çeviren: Haldun Derin, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, I. Baskı, İstanbul, 2006.

<sup>127</sup> David Ricardo, **Ekonomi Politigin ve Vergilendirmenin İlkeleri**, Çeviren: Tayfun Ertan, Belge Yayınları, İstanbul, 1997.

kuramın özünde ise, Smith ve Ricardo'dan farklı olarak, üç yeni unsurun önemli etkisi bulunmaktadır. Bunlar:

1. *“Rant, kâr, faiz gibi sabit biçimler ile artı değer in özel fragmanlarını baştan varsayan tüm önceki iktisada karşın, ilk önce tüm bunların daha karmaşık bir biçimde, bir nevi çözelti halinde içinde bulunduğu artı değer in genel biçimi yer almaktadır.*
2. *Mal, kullanım değeri ve değişim değeri şeklinde ikili bir niteliğe sahiptir. Bu nedenle, malda bulunan emek te aynı şekilde ikili bir niteliğe sahiptir.*
3. *Çalışma ücreti ilk kez, arkasında saklı bir ilişkinin akıl dışı olgusu olarak açıklanmaktadır.”<sup>128</sup>*

Böylece, Marksist kuramın özünü, değer in kullanım ve değişim değeri olarak ikiye ayrılması ve değer in emeğe bağlanması oluşturmaktadır.<sup>129</sup> Marx, analizine metanın kullanım ve değişim değerinden başlayarak, değişim değerini değere, değeri ise metaldaki tüm kullanım değerlerinin birbirine eşitlenmesine imkân veren "emek ürünü olma" özelliği ile açıklamaktadır. Yani değeri kapitalist üreticiden ayırarak, yalnızca işçinin emeği ile açıklamaktadır. Böylece sermaye de, sadece emek üzerindeki kumanda gücü değil, *“karşılığı ödenmemiş emek üzerindeki kumanda gücü”*dür.<sup>130</sup>

Kapitalizm bir meta üretimi sistemidir ve kapitalizm ulusal ve çoğu kez uluslararası mübadele piyasasını gerektirmektedir. Metaların kullanım değeri ve mübadele değeri ayrımı, onlara iki yanlı bir görünüm kazandırmaktadır. Kullanım değeri, fiziksel bir ürün olarak metanın özelliklerinin temel ihtiyaçlarda

---

<sup>128</sup> Marx'ın Engels'e yazdığı 8.1.1868 tarihli mektup, Aktaran: Karl Korsch, **A.g.e.**, s. 121.

<sup>129</sup> **A.e.**, s. 121.

<sup>130</sup> Karl Marx, **Kapital: Ekonomi Politîğin Eleştirisi**, Cilt I, Sermayenin Üretim Süreci, Çeviren: Mehmet Selik ve Nail Satlıgan, Yordam Kitap, Sekizinci Basım, Haziran 2015, s. 509.

kullanılabilmesini ifade etmektedir.<sup>131</sup> Bir şeyin yararlılığı, onu kullanım değeri haline getirir.<sup>132</sup> Kullanım değeri ancak tüketim veya kullanımla gerçeklik kazanmaktadır. Bu nesnenin toplumsal (başkaları için olan) kullanılabilirliğe sahip olması, onun ekonomik tanımını meydana getirmektedir.<sup>133</sup> Mübadele değeri ise bir ürünün başka ürünler ile değiştirilmek için karşı karşıya gelindiğinde sahip olduğu değerdir. Mübadele değeri, kullanım değerinin aksine belirli bir ekonomik ilişkiyi gerektirir ve malların mübadele edildiği bir piyasadan bağımsız olarak alınamaz.<sup>134</sup> Metallerin kullanım değerleri bir kenara bırakılacak olunursa, geriye sadece “emek ürünleri olma” özellikleri kalmaktadır. Metallerin ortak noktası, insan emeğinin taşıyıcısı olmalarıdır. *“Hepsinde ortak olan bu toplumsal ürün kristalleri olarak bakıldığında ise bunlar “değer”dir.”* Bu tek ve aynı tür emek, soyut insan emeğidir.<sup>135</sup> Bir kullanım değeri, içerisinde ancak soyut insan emeğinin somutlaşması ile değere sahip olabilmektedir.<sup>136</sup>

Muhasebenin son zamanlardaki en önemli problemlerden birisi bilançodaki varlık ve yükümlülüklerin hangi değerler ile gösterilmesi gerektiği olarak kabul edilebilir. Her bir varlığın değerindeki 1 TL'lik artış, servetteki 1 TL'lik artış anlamına gelmektedir. Aynı ilişki, yükümlülükler için de geçerlidir. Bu nedenle "değerleme", hayati bir öneme sahiptir. Örneğin, işletme sahibi, mevcut fabrikasının kullanım değeri ile mi yoksa değişim değeri ile mi ilgilenmektedir? Karşıtlığa neden olmasına rağmen, muhtemelen her ikisi ile de ilgilenmektedir. Mübadele değeri tam olarak gerçekleştirmek isteniyorsa, kullanım değerini devretmek gerekmektedir.

---

<sup>131</sup> Giddens, **A.g.e.**, s.92.

<sup>132</sup> Karl Marx, **Kapital I. Cilt: Kapitalist Üretim Eleştirel Bir Tahlili**, Çeviren: Alattin Bilgi,Eriş Yayınları, Üçüncü Baskı, 2003,s. 50.

<sup>133</sup> Kosch, **A.ge.**, s. 124.

<sup>134</sup> Giddens, **A.ge.**, s. 92.

<sup>135</sup> Soyut emek, “türdeş insan emeğinin salt billurlaşması ve “hayalet benzeri bir nesnellik” olarak tanımlanmaktadır. Tüm metalleri mukayese edilebilir kılan budur. Mübadele değeri, metallerde cisimleşmiş insan emeğinin temsilidir. Örneğin bir marketteki raflarda mübadele değerleri görünür ve içerisinde cisimleşmiş insan emeği görülemez ve ölçülemez. Raflarda, hayalet benzeri varlığa sahip olan, işte bu insan emeğinin cisimleşmesidir. David Harvey, **Marx'ın Kapital'i İçin Kılavuz**, Çeviren: Bülent O. Doğan, Metis Yayınları, İstanbul, 2010, s 32-33.

<sup>136</sup> Marx, **Ag.e., Cilt I, 2003**, s. 48.

Kullanım değeri isteniyorsa, mübadele değerinden faydalanılamaz.<sup>137</sup> Benzer durum, UFRS'deki değerlendirme kuralları için de geçerlidir. Bir gayrimenkul, satılmaya karar verildiğinde, duran varlıklar arasından çıkartılmaktadır.<sup>138</sup>

Bir başka değer sorusu ise, kullanım değerinin ne biçimde artacağıdır. Örneğin, kişinin kendisi için kullanım değeri eklemesi potansiyel mübadele değerini arttıracak mıdır? Marxist bakış açısına göre iki farklı olasılık ortaya çıkmaktadır. Modern ve yeni bir mutfak yaptırılması söz konusu ise muhtemelen arttıracaktır. Fakat bir hobiye yönelik özel bir yapı eklendiyse muhtemelen arttırmayacaktır.<sup>139</sup> Muhasebede bir harcamanın, varlığın değerini arttırması ve maliyete eklenmesi için, varlığın ömrünü arttıracak nitelikte olması gerekmektedir. Aksi durumda, harcama gider olarak kaydedilmelidir.

Kapitalist üretim, yalnızca meta üretimi değil, özünde artık değer üretimidir. Kapitalist sistemde iş günü, gerekli emek ve artık emek olarak iki kısma ayrılır. İşçinin çalışma süresine karşılık gelen, kapitalistin koyduğu sermayeyi karşılayan kısmına gerekli zaman, harcanan emeğe ise gerekli emek denilmektedir.<sup>140</sup> Kapitalist, diğer metanın değeri gibi, üretimi için zorunlu olan emek gücünü satın almalıdır. Emek gücünün değeri, “*emekçinin varlığını sürdürebilmesi için gerekli olan geçim araçlarının değeri*”dir.<sup>141</sup> İşçinin her gün aynı performansla çalışabilmesi için, geçim araçlarının, onun, çalışan bir insan olarak normal durumunu sürdürebilmesi için yeterli olmalıdır.<sup>142</sup> Kapitalist, emek gücünü satın alarak, onu gün boyu çalıştırma hakkı elde etmiş olur ve işçi günün belirli bir kısmında kendi ihtiyaçlarını karşılamak için, gerekli zaman kadar çalışmaktadır. İşçinin gerekli emek zamanının ötesinde çalıştığı süreye artık emek zamanı, harcanan emeğe ise artık emek denmektedir ki artık emek, kapitalistin başlıca amacı olan artık değeri

---

<sup>137</sup> Harvey, A.g.e., s. 37.

<sup>138</sup> Uluslararası Muhasebe Standartları 36, Duran Varlıklar Standardı.

<sup>139</sup> Harvey, A.g.e., s. 37.

<sup>140</sup> Marx, A.g.e., 2015, Cilt I, s. 216.

<sup>141</sup> Marx, A.g.e., 2003, Cilt I, s. 159.

<sup>142</sup> Marx, A.g.e., 2015, Cilt I, s. 216.

oluşturmaktadır.<sup>143</sup> Modern üretim koşulları, işçinin ortalama bir işgünü içerisinde temel ihtiyaçları için gerekli emek zamandan daha fazla süre çalışabilmesini ve üretebilmesini daha da kolaylaştırmaktadır.<sup>144</sup> Böylece işçi sadece kendisi için değil, sermaye için de üretmiş olmaktadır.

Artık değer üretimi, mutlak artık değer üretimi ve görelî artık değer üretimi olarak iki farklı biçimde elde edilebilmektedir. Mutlak artık değer üretimi; işgününün işçinin tam kendi emek gücünün değerine eşit bir değeri ürettiği noktanın ötesine uzatılması ve bu artık değere sermaye tarafından el konmasıdır. Mutlak artık değer, üretimi, sadece iş gününün uzunluğuna bağlıdır. Görelî artık değer üretimi, işin teknik süreçlerini ve toplumun bileşimini giderek köklü değişikliklere uğratar.<sup>145</sup> Diğer bir ifade ile gerekli emek zamanının kısaltılmasından ve böylelikle işgününün iki kısmının büyüklükleri arasındaki oranın değişiminden kaynaklanan artık değerdir.<sup>146</sup> Tüm açıklanan artık değer-emek-gerekli emek zaman-değişir sermaye ilişkileri sonucunda, artık değer oranı hesaplamaları aşağıdaki gibi çeşitlendirilse de özünde hepsi aynı anlama gelmektedir.<sup>147</sup>

$$\frac{\text{Artık Değer}}{\text{Değişir Sermaye}} = \frac{\text{Artık Değer}}{\text{Emek Gücü Değeri}} = \frac{\text{Artık Emek}}{\text{Gerekli Emek}} = \frac{\text{Karşılığı Ödenmemiş Emek}}{\text{Karşılığı Ödenmiş Emek}}$$

Marx, artık değer ile kâr oranı hesaplamalarının birbiriyle karıştırıldığını vurgulamaktadır. Kâr oranı artık değer, sabit ve değişken sermaye toplamına oranıdır.<sup>148</sup>

<sup>143</sup> Marx, **A.g.e., 2015, Cilt I**, s. 216.

<sup>144</sup> Giddens, **A.g.e.**, s. 96.

<sup>145</sup> Marx, **A.g.e., 2015, Cilt I**, s. 487.

<sup>146</sup> **A.e.**, s. 308.

<sup>147</sup> **A.e.**, ss. 506-509.

<sup>148</sup> **A.e.**, s. 217.

$$\text{Kar Oranı} = \frac{\text{Artık Değer}}{\text{Sabit Sermaye} + \text{Değişken Sermaye}}$$

Kapitalist ücret haricinde, üretim için hammadde, makine, fabrika binası gibi harcamalara da katlanmak zorundadır. Ücretler “değişken sermaye”, diğer harcamalar ise “sabit sermaye” olarak adlandırılmaktadır. Sabit sermayeyi metallerde zaten cisimleşmiş olan ve şimdiki emek sürecinde üretim aracı olarak kullanılan geçmiş emeği içermektedir. Değişken sermaye onun aksine, canlı emek olarak, değişmez sermayedeki ölü emeği diriltir ve yeni metanın değerine aktarır.<sup>149</sup> Sabit sermaye kendinden daha fazlasını üretilen malın değerine aktaramamaktadır. Bu nedenle kapitalist artık değer, sermayenin sadece değişken kısmı ile ilişkilidir. Bu nedenle Bryer’a göre, değişken sermaye ve artık değer en önemli aktörü olan emeğin kontrolünün biçimi ve artık değer elde edilmesi biçimi, feodal, pre-kapitalist ve kapitalist üretim biçimlerini birbirinden ayırmaktadır. Dolayısı ile bu ayrımlar incelenecek olunursa, kapitalizmin dönüşümü üzerine süregelen tartışmalara katkı sağlamak mümkün hale gelecektir.

### **1.2.3. Marksist Dönüşüm Teorisi ve Muhasebe Tarihinin Kanıtsal Niteliği**

Genellikle ticari bir sistem veya girişimcilik ve rasyonel kâr elde etme ruhu olarak tanımlanan kapitalizm, artan talep, üretim ve mübadele ile birlikte sürekli değişen ve gelişen bir ekonomik süreç sonunda bugünkü halini almıştır. Diğer bir ifade ile feodalizmden kapitalizme geçiş keskin bir çizgi ile değil, belirli bir sürecin sonucunda gerçekleşmiştir. Feodalizmin çatlayıp geçiş sürecinin başlaması ile birlikte, kapitalizmin tanımındaki kavramlar tarihsel olarak belirsiz hale

<sup>149</sup> Giddens, A.g.e., s. 97.

gelmektedir.<sup>150</sup> Bryer, bu sürecin anlaşılması ve belirsizliğin ortadan kaldırılabilmesi bakımından muhasebenin kanıtsal niteliği olduğunu savunmaktadır.

Bryer, muhasebeleştirme ve hesaplama zihniyetindeki tarihsel değişimin izi sürülerek, Marx'ın feodalizmden kapitalizme geçiş süreci hakkındaki görüşlerinin test edilebileceğini savunmaktadır. Marx'ın teorisi, geçişle ilgili kapitalistik zihniyete doğru, feodal zihniyetin tüketim fazlasını maksimize etme dönüşümünü desteklemektedir. Bryer, feodal ve kapitalist muhasebenin bu farklılıklar ile uyumlu olduğunu savunmaktadır. 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.<sup>151</sup> Çünkü kapitalist zihniyet, ücretli emeğin ürettiği mal ve hizmetlerin satışından elde edilen artık değer ile ortaya çıkarılan işletme sermayesinin getiri oranının izinden gidecektir.<sup>152</sup>

Klasik ekonomi politikte kapitalizm ya da ticaret toplumu, ilerlemenin en yüksek aşaması olarak, çok eski ticari pratiklerin teknik ilerlemeler ile birlikte olgunlaşması ve siyasi ve kültürel baskılarından kurtulması biçiminde tanımlanmaktadır. Bu açıklamalarda niteliksel bir kopuştan ziyade niceliksel bir artış, piyasaların genişlemesi ve ekonomik yaşamın ticarileşmesinde artış söz konusudur.<sup>153</sup> Feodalizm ticaret toplumunun doğal gelişimini kesintiye uğratmış olsa da, piyasanın asli mantığı, başlangıçtan itibaren ve ortaya çıkan her fırsatta malları kâr amacıyla satarak çıkarlarını maksimize eden ve rasyonel olarak kişisel çıkarlarının peşinden koşan bireyleri devreye sokmuştur.<sup>154</sup> Henri Pirenne ve Adam Smith bu görüşü savunarak, kapitalizmi antik imparatorluklar ile

---

<sup>150</sup> Gurley, **A.g.e.**,s.21.

<sup>151</sup> Bryer, **A.g.e.**, 2000 a, ss. 137-139.

<sup>152</sup> **A.e.**, s. 135.

<sup>153</sup> Ellen Meiksins Wood, **Kapitalizmin Kökeni; Geniş Bir Bakış**, Çeviren: A. Cevdet Aşkın, Epos Yayınları, Birinci Baskı, Ankara, 2003, s. 20.

<sup>154</sup> **A.e.**, s. 23.

ilişkilendirmektedirler.<sup>155</sup> Bu görüşlere göre, kapitalizm en eski dönemlerden beri var olduğu için, onun ortaya çıkışını araştırmak anlamsızdır. Max Weber, Fernand Braudel, Werner Sombart gibi araştırmacılar daha sonraları, kapitalizmin ortaya çıkışını, çok özgül tarihsel koşullar ile ilişkilendirerek, ticarileştirme modelini bir nebze yumuşatmışlardır.<sup>156</sup> Fakat genel olarak 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”<sup>157</sup> olarak tanımlanan Marxist kapitalizm tanımına dayanmaktadır. Kapitalist dönüşüm süreci, tarım ve ticaretin her ikisinde ortaya çıkmış, gerekli sermayeyi oluşturmuştur.

### 1.2.3.1. Kapitalist Tarım, Özgür Emek ve Hesaplama Zihniyeti

Marxist kapitalizme geçiş, farklı görüşler çerçevesinde şekillenmektedir. Marx ve Engels, Komünist Manifesto’da modern burjuva toplumunu, “feodalizmin

---

<sup>155</sup> Bu düşünceye itiraz eden pekçok 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.” (Harvey J. Kaye, **İngiliz Marksist Tarihçiler**, Çeviren: Arife Köse, İletişim Yayınları, İstanbul, 2009, s. 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.” tr. (Karl Polanyi, **Büyük Dönüşüm**, Çeviren: Ayşe Buğra, İletişim yayınları, İstanbul, 2010, s. 333)

<sup>156</sup> A.e., s. 25.

<sup>157</sup> Muammer Kaymak, “Tarımda Kapitalist Dönüşümün Klasik Modeli: İlkel Birikimden Tarımsal Kapitalizme İngiliz Tarımı,” **Toplum ve Hekim**, Mart-Nisan 2010, Cilt 25, Sayı:2, s. 87.



*yıkıntıları arasından uç veren bir oluşum”* olarak açıklamaktadır.<sup>158</sup> Burada kapitalizmin kökeni, yükselen burjuvazi tarafından nihayet feodal prangaları sökülüp atılarak serbest bırakılmayı bekleyen yeni bir toplumsal biçim olarak açıklanmaktadır.<sup>159</sup> Kapital ve Grundrisse’deki görüşleri, klasik ekonomi politik ve onun ticarileştirme modelinden farklılık göstererek tamamen yeni bir tartışmayı başlatmaktadır. Sermaye birikimi artık değer varlığını, artık değer kapitalist üretimin, bu ise meta üreticilerinin elinde önemli miktarda sermaye ve emek gücünün varlığını ön koşul olarak gerekli kılar. Bu durum, “ilk birikim” ile ilgili kısır bir döngü yaratmaktadır.<sup>160</sup> Klasik ticarileştirme modelinde ilk birikim, ticaret toplumunun başlangıcındaki zenginliğin, ticari kavrama yeteneği ve tutumlulukla biriktirilmeye başlanan ve sonunda önemli miktarda yatırıma imkân verecek düzeye ulaşan sermaye birikim sürecidir.<sup>161</sup> Marx, üretim ve geçim araçları gibi para ve metanın da en başından beri sermaye olmadığı görüşü ile bunların sermayeye dönüştürülmesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu servetin sermayeye dönüşebilmesi için, birbirleriyle tamamen farklı iki meta sahibi karşı karşıya gelmeli ve ilişki kurmalıdır. Aynı zamanda başkalarının emek gücünü satın alarak sahip oldukları değeri arttırmaya can atan üretim ve geçim araçları sahipleri ile kendi emek gücünü satan özgür işçiler karşı karşıya gelmelidir. Bu işçilerin özgür olması ile köleler ve serfler gibi üretim araçları arasında yer almaması aynı zamanda bağımsız çalışan çiftçiler gibi de üretim araçlarına sahip olmaması kastedilmektedir. Sermaye ilişkisi, işçilerle emeğin gerçekleşme koşullarını oluşturan mülkiyetin birbirinden ayrılması ile birlikte toplumsal geçim ve üretim araçları sermayeye, dolaysız üreticiler ise ücretli işçilere dönüşür. Böylece ilk birikim, “*üreticileri üretim araçlarından ayıran tarihsel bir süreç*”tir.<sup>162</sup>

İngiltere’de nüfusun azalması ile birlikte, işgücü kıtlığı, yüksek ücretler ve tarım ürünlerinin fiyatlarının düşmesi ile lordlar, demesneciliği bırakarak topraklarını

---

<sup>158</sup> Karl Marx ve Friedrich Engels, **Komünist Parti Manifestosu**, Eriş Yayınları, Birinci Baskı, 2003, s. 23.

<sup>159</sup> Wood, **A.g.e.**, s. 43.

<sup>160</sup> Marx, **A.g.e.**, 2015, Cilt I, s. 386.

<sup>161</sup> Wood, **A.g.e.**, s. 44.

<sup>162</sup> Marx, **A.g.e.**, 2015, Cilt I, s. 687.

uzun yıllara (doksan dokuz yıl) dayanacak biçimde kiralamaya başlamışlardır. Bu durum feodal malikâneelerin küçülmesine, köylülerin topraklarının genişlemesine neden olmuştur. Böylece, kendi sermayesini kullanarak, ücretli işçi çalıştıran ve elde ettiği üründen toprak beyine parasal olarak veya toprak rantı olarak ödeme yapan özgür kiracı çiftçiler (Yeoman), Ortakçı (Metayer)'lerin yerini almıştır.<sup>163</sup> Özgür kiracı çiftçiler, 15. yüzyılda, yün fiyatlarının tahıl fiyatlarından daha yüksek olması sebebiyle arazinin çitlelenerek çevrilmesi faaliyetlerine girişmişlerdir. Fakat ellerindeki sermayenin yetersizliği nedeniyle sınırlı ölçüde kalınmıştır. 16. yüzyılda, soyluların geniş çaplı arazi çitleme faaliyetleri hız kazanmış ve 19. yüzyıla kadar devam etmiştir.<sup>164</sup> Aynı zamanda reform ile birlikte kilise mallarının yağmalanması, halkın mülksüzleştirilmesine bir başka boyut kazandırmıştır. Bu durum, o zamana dek görülmemiş mülksüz proletarya sınıfının ortaya çıkmasına neden oldu. 16. yüzyıldaki değerli madenlerin ve paranın değerindeki düşüşün uzun süreli kiralamalara yansıtılmaması nedeniyle; çiftçinin parasal sermayesi, kiranın parasal değerindeki düşüşün ücretlerdeki düşüşe eklenmesiyle kiracı çiftçilerin hiçbir ekstra çaba sarf etmesine gerek kalmaksızın büyüdü. Böylece 16. yüzyılın sonunda zengin kapitalist çiftçiler sınıfı son halini almış oldu.<sup>165</sup>

Artık emeğin üreticiden alınmasının özgül iktisadi biçimi, feodalizmi kapitalizmden ayıran belirgin hususlardan bir diğeridir. Bu görüş Marx'ın "*Toprak rantının en basit biçimi olan emek cinsinden rantı ele alırsak, burada dolaysız üretici haftanın bir kısmında fiilen ya da hukuken kendisine ait olan emek araçlarıyla (saban, sığır vb.) fiilen kendisine ait olan toprağı ektiğinden ve haftanın diğer günlerinde toprak sahibinin çiftliğinde, çiftlik sahibi için ve parasız olarak çalıştığından durum çok açıktır ve burada rant ile artık değer özdeştir. Burada karşılığı ödenmemiş emek kendisini kâr biçiminde değil rant biçiminde ifade eder... Dolaysız üretici, burada, varsayım gereği, emeğini gerçekleştirmesi ve kendi geçim araçlarını üretmesi için gerekli olan üretim araçlarının ve çalışmasının nesnel koşullarının zilyedir... Bu koşullar altında, artık emeklerinin toprak sahibi sayılan kişi için onlardan koparılması, yalnızca, hangi biçimi alırsa alsın,*

---

<sup>163</sup> A.e., s. 711,712,713.

<sup>164</sup> Kaymak, A.g.e., s. 91.

<sup>165</sup> Marx, A.g.e., 2015, Cilt I, s. 711,712,713.

*iktisadi olmayan zor yoluyla gerçekleşebilir.*"<sup>166</sup> paragrafına dayanmaktadır. 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. Bu nedenle üretim araçlarını daha etkin bir biçimde kullanarak, üretkenliği artırma çabasına girmez.<sup>167</sup> Köylülerin üretim araçları üzerinde tasarruf hakkına sahip olması, lordların üretim sürecini denetleme ve yönlendirmesine engel olmaktadır. Bu nedenle lordlar artığa, ekonomi dışı (politik) zor kullanarak -feodal biçimde- el koymaktadırlar. Bu durum toprak sahipleri üzerinde gizli bir ekonomik baskı oluşturmaktadır ve ekonomik ile politik iç içe geçmiş durumdadır. Daha etkin bir biçimde –kapitalist biçimde- artık değere el koyma çabası, daha etkili bir askeri örgütlenme ve feodal krallıklara yönlendirilmesine sebep olmuştur.<sup>168</sup> Kapitalizmde artık emek, yer ve zaman olarak farklılaşmaz. Artık emeğin alınmasında baskı veya iktisadi olmayan zor (politik nedenler) söz konusu değildir.<sup>169</sup> Sonuç olarak, kapitalizmi feodal üretim biçiminden farklı kılan şey, üretime el koyanların daha fazla artık değer elde etmek için, mutlak emeğin yanı sıra görelî emek ile artık değer yaratmaya çalışmasıdır.

Mutlak artı değer için işgününün işçinin tam kendi emek gücünün değerine eşit bir değeri ürettiği noktanın ötesine uzatılması yeterliyken, görelî artık değer için, işçilerin etkinliğinin ve verimliliğin kontrolü gerekmektedir. 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.<sup>170</sup> Üretim ve yönetim maliyetleri gibi, maliyetlerin ve giderlerin fonksiyonlarına göre sınıflandırılması, bu ayrımın yapılmış olması, kapitalist

---

<sup>166</sup> Karl Marx, **Kapital: Ekonomi Politğin Eleştirisi**, Cilt III, Bir Bütün Olarak Kapitalist Üretim Süreci, Çeviren: Mehmet Selik ve Nail Satlıgan, Yordam Kitap, Sekizinci Basım, Haziran 2015, ss. 775,776.

<sup>167</sup> Robert Brenner, "Agrarian Class Structure and Economic Development in Pre-Industrial Europe," **Oxford University Press, Past&Presents**, No 70, 1976, s. 48.

<sup>168</sup> **A.e.**, s. 61.

<sup>169</sup> Dobb, **A.g.e.**, s. 433.

<sup>170</sup> Bryer, **B.a.**, 2000a, 2005,1994b.

zihniyetin sonucunda gelişmiş bir uygulamadır.<sup>171</sup> Ayrıca üretim ile ilgili olan ve olmayan giderler ayrımının yapılması ve üretimin etkinliğini saptamak ve arttırmak için genel giderleri takip etmek kapitalist muhasebe ile ilişkilendirilebilecektir.<sup>172</sup>

Feodalizmden kapitalizme geçişi keskin bir çizgi ile betimlemek mümkün değildir. Feodalizmin çözülme tarihi ile 16. yüzyılın ikinci yarısına kadarki dönem için, üretim biçimi açısından ne isim verilmesi gerektiği dikkat çekilen bir husustur. Çünkü bu dönem feodal üretim biçimi veya kapitalist üretim biçimi tanımlarının her ikisine de uymamaktadır.<sup>173</sup> Kapitalist üretim ilişkilerine rastlansa da, toplumun geneline "hâkim" olduğu söylenemeyecektir. Bu dönemin nasıl adlandırılması gerektiği Dobb'un getirdiği teorik katkılardan birini oluşturmaktadır. Bu dönem, III Edward devri ile Elizabeth devrini ayıran iki yüz küsur yılı kapsamaktadır ve gerçek anlamda bir geçiş dönemi olmuştur. Bu dönem için "pre-kapitalist" adını vermektedir ve teorisini feodal, pre-kapitalist, kapitalist ayrımı çerçevesinde yapmaktadır.<sup>174</sup> Pre-kapitalist süreç için, artık değer yaratma süreci ve emeğin kontrolü farklılaşmaktadır ve bu farklılıklar Tablo 1.8'de özetlenmektedir.

**Tablo 1.8:** Üretim İlişkilerine Göre Emek ve Artık Değer

	Kölelik	Feodalizm	Kapitalizm	
			Biçimsel Hakimiyet	Gerçek Hakimiyet
<b>Ast İlişkisi</b>	Köle	Serf	Ücretli Çalışan	Ücretli Çalışan
<b>Emek Süreci</b>	Emeğin Kullanım Değerinin Kontrolü	Artık Emeğin Kontrolü	Emeğin Kullanım ve Değişim Değerinin Kontrolü	Değerlenme Sürecinin Kontrolü
<b>Artığın Biçimi</b>	Kullanım Değeri	Emek Kirası	Gelirler-Masraf	Artık Değer

*Kaynak: Bryer, A.g.e., 2005, s.32.*

<sup>171</sup> Bryer, A.g.e., 2000a, s. 141.

<sup>172</sup> Bryer, A.g.e., 2005, s. 38.

<sup>173</sup> Dobb, A.g.e., s. 19.

<sup>174</sup> Dobb, A.g.e., s. 19.

İşçilerin etkinliğinin ve kontrolünün sağlanabilmesi için ekonomik gücün yanı sıra "gerçek hâkimiyet" in de mevcut olması gerekmektedir. Gerçek hâkimiyetin sağlanabilmesi için, ücretli çalışanların fiziksel ve doğrudan kontrol edilebiliyor olması gerekmektedir. Kapitalizmin ilk zamanlarında, işyerleri ev atölyelerinden biraz daha büyük olan üretim yerleriydi. Böylece kapitalizmin ilk zamanlarında emeğin sermayenin boyunduruğu altına girmesi, yalnızca kendi hesabına değil kapitalist hesabına çalışmanın biçimsel sonucuydu. Kapitalistlerin egemenliği, işçilerin dışlandığı üretim araçlarından geliyordu ve işçiler hala üretim araçlarını denetliyor ve kapitalist için artık değer üretebiliyorlardı.<sup>175</sup> İşin başındaki zanaatkâr, işin yürütülmesini, üretim sürecini kontrol ediyordu.<sup>176</sup> Bu biçimde çalışanlar, üretilen emtialar, kullanım değeri ve değişim değeri için hesap vermekle yükümlüydüler. Yine bu dönemde üretim maliyetinin değerine ihtiyaç duyulmuyordu. Birkaç ücretli işçinin çalıştığı, üretim sonucundaki kâr ile kimsenin ilgilenmediği küçük çaplı atölyeler mevcuttu. Elde etme maliyetleri pazarlık sonucunda gerçekleştiği için biliniyordu ve dolayısı ile tüccarlar stoklarının maliyetlerini detaylandırma ihtiyacı duymuyorlardı.<sup>177</sup>

Fakat zaman geçtikçe, makineleşmenin gelişmesiyle, "*çok sayıda ücretli işçinin elbirliği ile sermaye, bizzat emek sürecini gerçekleştiren bir gereklilik, üretimin gerçek bir gerekliliği haline gelmiştir.*"<sup>178</sup> Böylece işçiler üretim araçları sahipleri hesabına çalışmak zorunda kalmışlar ve kapitalistler tarafından denetlenen makinelerin uzantısı haline gelmişlerdir. Böylece kapitalistin hâkimiyeti ikili bir nitelik kazanmıştır.<sup>179</sup> Biçimsel hâkimiyet ile malzeme işçilere teslim edilmekte, tamamlanmış halde teslim alınmaktadır. Emekçiler doğrudan kontrol edilememektedir ve sadece ekonomik olarak kapitaliste bağlıdırlar. Üretim, makineleşme ve fabrika üretimi ile işçilerin bağımlılığı hem fiziksel hem de ekonomik hale gelmiştir. İşçi üzerinde doğrudan kontrol sağlanabilmiş olmaktadır.<sup>180</sup>

---

<sup>175</sup>Jacques Gouverneur, **Kapitalist Ekonominin Temelleri; Çağdaş Kapitalizmin Marksist Ekonomik Tahliline Giriş**, Çeviren: Fikret Başkaya, 2. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, 2007, s. 179.

<sup>176</sup> Bryer, **A.g.e.**, 2005, s. 32.

<sup>177</sup> Littleton, **A.g.e.**, s. 320.

<sup>178</sup> Marx, **A.g.e.**, 2015, Cilt 1, s. 345.

<sup>179</sup> Gouverneur, **A.g.e.**, s. 179.

<sup>180</sup> Harvey, **A.g.e.**, s. 191.

Özellikle kapitalist üreticiler ilk zamanlarda, daha fazla artık değer elde edebilmek için, kadın ve çocuk işçileri günde yirmi saate kadar varan sürelerde çalıştırmışlardır. Çünkü çalışma süresinin uzatılması ile artık değer maksimize edilebilecektir. Fakat bir süre sonra işgününün ölçüsüz uzatılması toplumun tepkisi ile karşılaşmıştır. Sonuç olarak, yasal düzenlemeler ile iş günü süresi on iki saat ile kısıtlanmıştır ve kapitalist mutlak artık değerın sınırlanması sebebiyle yeni yollar aramaya başlamıştır.<sup>181</sup> Emek gücünün harcanma süresindeki kısalmanın telafisi, daha yoğun emek harcanması ile giderilmeye çalışılmıştır.<sup>182</sup> Bu durumda kapitalist, artık değer yaratma sürecini, diğer bir ifade ile değerlendirme sürecini kontrol etmeye başlamaktadır. Böylece görece artık değer yaratmak için, etkinlik ve verimliliği arttıracak yöntemler araştırılmıştır. Bu sayede, on üç saatte gerçekleştirilen üretim miktarı on iki saatte gerçekleştirilebilirken, aynı zamanda fabrika maliyetlerinden de tasarruf edilmiş olmaktadır.

Kapitalizmin filizlendiği, biçimsel hâkimiyetin mevcut olduğu dönem, kapitalist ve feodal muhasebeleştirme biçimleri arasında, ara bir biçim olarak karşımıza çıkmalı ve üretimin toplumsal ilişkilerinin geçiş biçimlerini göstermelidir. Biçimsel hâkimiyetin varlığında, çiftçilerin hesaplarında feodal artı değer olarak "kâr" görülecektir. Çiftçi, feodal düzendeki gibi politik veya doğrudan fiziksel zorlama ile işini yaptırmaktan ziyade, ekonomik zorlama kullanmış olmaktadır.<sup>183</sup> Gerçek hâkimiyetin göstergesi ise işletme sermayesindeki getiri oranı için hesap verilebilirliktir. Bugünkü değer tahmini hesaplamaları ile getiri oranı veya net gelir hesaplamaları, işletme sermayesi getiri oranı için kanıt kabul edilebilecektir.<sup>184</sup>

Kapitalistlerin gerçek hâkimiyet sağlaması üzerine, uygulayıcı işçiler ile yönetim-denetim-araştırma vb. işlerden sorumlu olanlar arasında ayrışma ortaya

---

<sup>181</sup> Marx, A.g.e., 2015, .Cilt I, s.392.

<sup>182</sup> A.e., s. 393.

<sup>183</sup> Bryer, A.g.e, 2000a, s. 153.

<sup>184</sup> Rob Bryer, "Accounting and control of the labour process (2004b)," **Critical Perspectives on Accounting Critical Perspectives on Accounting** 17(5):551-598.

çıkılmıştır. İşletmelerin büyümesi ve makineleşmenin artması ile birlikte, bu işler, yönetim adına uzmanlaşmış bir azınlık tarafından yürütülmeye başlanmıştır.<sup>185</sup> 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.<sup>186</sup> 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.<sup>187</sup> Böylece, feodalizm ve kapitalizmdeki farklı güç ilişkileri farklı hesap verme biçimlerini ortaya çıkarmıştır. Kapitalist kâr, dolaylı olarak ücretli emekten oluşmaktadır ve her kapitalistin sermaye payına göre adaletli bir biçimde dağıtılması gerekmektedir. Lordlar, üretim sürecine doğrudan katıldıkları için, doğrudan kontrol imkânına sahipken, kapitalizmde hesap verme iktisadidir. Lord kâhyanın belirli artık değer birikimini doğrudan belirleyebilirken, modern yöneticiler uygun buldukları alanlara göre hareket etmekte özgürdürler. Kâr zarar hesapları ve bilanço düzenleyerek hesap vermekte sorumludurlar.<sup>188</sup> Kapitalist üretim tarzında yıllık ürün veya cironun bir kısmı sermayeye bir kısmı ise gelire ayrılmaktadır.<sup>189</sup> Kapitalist sadece gelir ve giderler için değil, sabit sermaye, üretim maliyetleri ve sermaye getirisi için de hesap yapmalı ve hesap vermelidir.<sup>190</sup>

Fabrikalardan önce, feodal üretim biçiminde, üretime yatırılmak üzere ve fazlasını elde etmek üzere nakit veya maddi sermaye fikri yoktur. Lordlar için sabit varlıkların inşası külfet olarak görünmektedir. Sadece hayatlarını lüks bir biçimde devam ettirmek niyetindedirler. Bu niyet, üretimin değişim değerini onlar için önemsiz hale getirmektedir. Gelir-gider hesapları tutmak, onların beklentilerini karşılayacak niteliktedir.<sup>191</sup> Fabrika sistemi ile birlikte, girişimcilerin ücret ödeyerek,

---

<sup>185</sup> Gouverneur, **A.g.e.**, s. 180.

<sup>186</sup> Bryer, **A.g.e.**, 2005, s. 34.

<sup>187</sup> **A.e.**, s. 32.

<sup>188</sup> Bryer, **A.g.e.**, 2000a, s.142.

<sup>189</sup> Marx, **A.g.e.**, 2015, **Cilt: III**, s. 100.

<sup>190</sup> Bryer, **A.g.e.**, 2000a, s. 142.

<sup>191</sup> Rob Bryer, "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

hammadde olarak, üretim sürecini yöneten sermaye sahiplerinin sahipliğinde yürütülen, maliyetlerden daha yüksek satış fiyatı ile kâr elde etme sürecine dayalı bir sistem gelişmiştir. Bu sistem kapitalist üretimi meydana getirmektedir. Fabrikalaşma ile birlikte duran varlıklara, araç ve demirbaşlara yatırımlar önemli gelişme göstermiştir. Aynı zamanda üretkenliği arttırmak amacıyla detaylı maliyet hesaplamalarına ihtiyaç artmıştır.<sup>192</sup> Bu nedenle kapitalist muhasebede, maliyet esaslı tahakkuklar veya sermaye-gelir muhasebesi gerekmektedir.<sup>193</sup> Detaylı maliyet hesaplamaları, maliyet muhasebesi öncelikle tüccarın elde etme maliyetini, ikincisi tamamlanan stoklarının maliyet değerini, satmış olduğu malların değerini ve sonuç olarak karını doğru bir biçimde hesaplamasına imkân sağlamaktadır.<sup>194</sup>

Çift taraflı kayıt yöntemi, kapitalist zihniyet için zorunlu değildir. Bir işletme kâr-zarar hesaplayabilecek muhasebe sistemine sahipse kapitalist zihniyetin varlığından söz edilebilecektir. Örneğin Cotton Hall Farms'ın 1744-1745 yıllarındaki hesapları tek taraflı kayıt yöntemine göre düzenlenmiş olmasına karşın, açılış ve kapanış sermayesinin karşılaştırılması yolu ile kâr-zarar hesaplanmasına müsaittir. Bu hesaplama aşağıdaki formüldeki verileri sağlayan muhasebe sistemi var ise mümkün hale gelmektedir.<sup>195</sup>

$$\text{Kâr/Zarar} = (\text{Kapanış Sermayesi} + \text{Satışlar} - \text{Masraflar}) - \text{Açılış Sermayesi}$$

Dönem başında elde bulunan tohum, canlı hayvan, tırmık, saban gibi varlıklar açılış sermayesini oluşturmaktadır. Dönem içerisindeki yeni hayvan, tırmık, saban vb. alımlar masrafları oluşturmaktadır. Hane kullanımları, satışlar ve elde kalan

---

690, 1993a - Rob Bryer, "Accounting for the Social Relations of Feudalism," **Accounting and Business Research**, 95, 209–228, 1994b.

<sup>192</sup> Littleton, **A.g.e.**, s. 321.

<sup>193</sup> Bryer, **B.a.**, 1993a, 1994b.

<sup>194</sup> Littleton, **A.g.e.**, s. 321.

<sup>195</sup> Rob Bryer, "The genesis of the capitalist farmer: towards a Marxist accounting history of the origins of the English agricultural revolution," **Critical Perspectives on Accounting**, 2006, s. 384.



kapanış stokları/sermayesi ile masraflar ve açılış stokları/sermayesinin karşılaştırılması yolu ile kâr-zararı tespit etmişlerdir.<sup>196</sup> Ayrıca amortisman hesapladıkları da görülmektedir. Emegın üretkenliğini arttırması bakımından sabit sermayenin kapitalist zihniyet açısından önemli olması sebebiyle sabit sermaye ile birlikte, amortisman hesaplamaları kapitalizm ile gelişen bir uygulamadır.<sup>197</sup>

Kapitalist bakış açısına göre amortisman muhasebesinin amacı, tüketilen sabit sermayenin kontrolü için yönetimin sorumlu tutulmasıdır. Aktifteki uzun ömürlü varlıkların ve net kârın dikkatli hesaplanması ihtiyacı, amortismanın öneminin anlaşılmasında belirleyici olmuştur.<sup>198</sup> Kapitalist muhasebede amortismanı yüzde olarak belirleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Üretim birimi metodu da kullanılabilir. <sup>199</sup> Toms, bu durumun muhasebe tarihi açısından desteklenmediğini savunmaktadır. Amortisman, kapitalist zihniyet için önemli bir koşul olmuş olsaydı, amortismanı tabi varlıklara sahip olmayan organizasyonların kapitalist olarak tanımlanabilmesinin mümkün olmadığını söylemektedir. Bu durumda, kiralama ofisi olarak sınıflandırılan ve sermaye döngüsü sürecinde yer alan şirketler, kapitalist olmayan şirket olarak görülecekti. Aynı çelişkili durum, iş gücü kullanmadan, kapitalist getiri oranı mantalitesine sahip olunması durumunda da ortaya çıkacaktı.<sup>200</sup> Fakat Marx'a göre, üretim araçlarını kendisi temin eden ve kendi emeği ile üretim yapan kimse işçi de değildir, kapitalist de değildir. Bağımsız küçük üreticidir. Bir değer yaratmaktadır. Fakat bu değer, bir başkası adına çalışan bir işçinin yarattığı anlamda artık değer değildir. <sup>201</sup> Bu nedenle Toms'un belirttiği bireysel emeği ile tek başına üretim yapan kişinin, kapitalist olarak tanımlanabilmesi, Marx'ın kapitalist tanımı ile çelişmektedir. Ayrıca, günümüz açısından değerlendirmek gerekirse, Vergi Usul Kanunu'nda, bu tür mükellefler, basit usulde vergilendirmeye tabidirler. Bu nedenle, yevmiye defteri ve defteri kebir

---

<sup>196</sup> A.e., s. 384

<sup>197</sup> Bryer, A.g.e., 2000 a, s.141.

<sup>198</sup> Littleton, A.g.e., s. 240.

<sup>199</sup> Bryer, A.g.e., 2005, s. 43.

<sup>200</sup> J. S. Toms, Calculating Profit; A Historical Perspective on the Development of Capitalism, **Accounting, Organizations and Society**, 35(2010), s. 209.

<sup>201</sup> Mehmet Selik, **Marksist Değer Teorisi**, S.B.F. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1982, s. 46

tutmak zorunlulukları bulunmamaktadır. Tüm bu hususlara ek olarak kapitalist muhasebe, amortisman ve onarım-tamirat maliyetleri ayrımının yapılıp yapılmadığı önemli bir husustur. Onarımlar, sabit sermayeyi kullanmanın getirdiği fedakârlıkların yalnızca bir kısmıdır. Diğer kısmı amortisman olarak, üretimde tüketilen değerlerin maliyetidir.<sup>202</sup>

Bryer, faizi bir üretim maliyeti olarak aktifleştirmenin ve işletme sermayesi içerisinde gösterilmesinin feodal düşünüş biçiminin kanıtı olduğunu söylemektedir. Diğer kanıtlar ise; ortalama pazar değeri üzerinden transferler, sabit sermayenin tek bir kaleme gösterilmesi ve stokların detaylı muhasebesel hesaplamalarının yapılmamış olmasıdır.<sup>203</sup> Ayrıca kapitalistler, normal ve önlenemeyen fireleri, üretimin maliyetinin bir parçası olarak kabul etmektedirler. Çünkü satış için kullanım değeri yaratmaları açısından önemlidirler. Kapitalist olmayan zihniyet için bu maliyetler, etkinsizlikten kaynaklanmaları sebebiyle zarar olarak kabul edilmektedir.<sup>204</sup> Toms'a göre, faizin aktifleştirilmesi feodalizm göstergesi olarak kabul edilemeyecektir. Toms bu görüşünü, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) 23 göre, varlıkların borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilmesi ile ilişkilendirmektedir.<sup>205</sup> Fakat UMS 23'te, bir varlığa ait borçlanma maliyetleri, o varlığın özellikli varlık olması durumunda maliyete eklenebilmektedir. Özellikli varlık, kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi için zorunlu olarak uzun bir süre gereken varlıklardır.<sup>206</sup> Dolayısı ile Toms'un iddiası desteklenmemektedir.

Bryer kapitalist dönüşüm sürecini araştırmak üzere Tablo 1.9'daki çiftliklerin muhasebe defterlerini incelemiştir. Bu defterlerde, kapitalist muhasebe kanıtlarına ulaşmaktadır. Bu kanıtlar Tablo 1.9'da kategorize edilmiştir.

---

<sup>202</sup> Bryer, **A.g.e., 2005**, s. 44.

<sup>203</sup> Bryer, **A.g.e., 2000b**, s. 373.

<sup>204</sup> Bryer, **A.g.e., 2005**, s. 38.

<sup>205</sup> Toms, **A.g.e.**, s. 210.

<sup>206</sup> UMS 36, Borçlanma Maliyetleri Standardı.

**Tablo 1.9:** İngiltere Endüstri Devrimi Sürecindeki Kapitalist Zihniyetin Muhasebe Kanıtları

<b>Kapitalist Muhasebe Kategorisi</b>	<b>Kapitalist Hesapların Kanıtları</b>
Üretim Maliyetleri	Boulton and Watt (1796), Wedgewood (1772), Carron Company ( 1765-1784), Oldknow (1797)i Cyfarthfa (1790'lar), Darby Ironworks (1810), Crawshay (1822), Gott (1810), Greg (1832), New Lanark (1800-1812)
Sermaye Getirisi	Copper Smelting Partnership (1727), British Iron Company (1826), BW (1787-1794), Charlton Mills (1810), Mona Mine (1793-1800), Thomas Hall (1830'lar), Ashington Coal Company (1843)
Sermaye ve Gelir	Larwood Colliery (1789), BW, Llanelly Copper Company (1812), Dalcoath Mine (1872)
Amortisman Muhasebesi	Grand Allies Collieries, (18. Yüzyıl başları), Stanley Smelting Company (1788-1789), Carron Company (1803), BW (1803), Horrocks (1803), Crewdson&Co (1803), Oldknow (1797), Darby Ironworks (1810), McConnel&Kennedy (1811-1814), Birley&Hornby (1814), Benjamin Gott (1830), Marshalls Flax Mills (1846), Henry Ashworth (1849), Stella Coal Company (1820'ler),
Standart Maliyetleme ile Finansal ve Maliyet Muhasebesine Geçiş	Stavely Iron Works (1690), BW, Carron Company, Darby Ironworks

*Kaynak: Bryer, A.g.e., 2005, s. 35.*

Bryer'ın Tablo 1.9'da özetlenmiş çalışmalarına göre, kapitalist lordların oluşmasında önemli etkisi olan kapitalist çiftçiler 1670-1750 yılları arasında ortaya çıkmıştır. Kapitalist lordlar için sermaye getirisi önemli hale geldiği için 1750'lerde pek çok lord kapitalist olmuştur.<sup>207</sup> Dolayısı ile Bryer'ın elde ettiği muhasebe kanıtları ile Marx'ın dönüşüm süreci paralellik göstermektedir. 1670'ten önceki dönemdeki muhasebe kayıtlarında kapitalist zihniyete ait kanıtlara ulaşamamıştır.

<sup>207</sup> Bryer, A.g.e., 2005, s. 30.

### 1.2.3.2. 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.<sup>208</sup> Geçiş tartışmalarında, Dobb ve diğerleri, emtianın içerisindeki serbest sermayeyi göz ardı ederek sadece yaygınlaşmış emtia üretimine odaklanmaktadırlar. Yalnızca Brenner, “*Sadece doğrudan üreticilerin üretim araçlarına sahip olmaktan çıkarıldığı ve emekçilerin doğrudan egemenlik ilişkisinden kurtarıldığı yerde, mümkün olan en üst seviyede teknoloji kombinasyonunu mümkün hale getirebilmek için hem sermaye hem emek özgür olabilecektir. Yalnızca ücretli özgür emek koşulları altında satın almak, satmak, hayatta kalmak ve yeniden üretim söz konusu olabilecektir. Böyle bir sistemde, sermaye ve emek gücünün metalar (Marx’ın yaygın hale gelmiş emtia üretimi adını verdiği) olduğu bir sistemde, hayatta kalabilmek ve hayatta kalmanın devamlılığı için, toplumsal olarak gerekli üretim zamana ihtiyaç vardır.*”<sup>209</sup> ifadesi ile “sermayenin serbest kalması”nın kapitalizm için gerekli olduğuna dikkat çekmektedir. Bu açıklamasının kaynağını ise Marx’ın görüşleri oluşturur. 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 “*Demek ki, gelişmiş kapitalist üretimin nihai sonuçlarından biri olan eşit kâr oranı, burada, en basit biçimiyle, sermayenin başlangıç noktalarından birisidir.*” İfadesi ile İtalya’da ki sermayenin başlangıcının yanı sıra, eşit kâr oranının kapitalist üretimin sonucu olduğunu belirtmektedir.<sup>210</sup>

Kapitalist üretim biçiminde, eşit kâr talebi ile birlikte, sermaye sağlayanların genel kâr oranı düşmemektedir ve kâr, saf bir faiz biçimine dönüşmektedir.<sup>211</sup> Çünkü sermayedarların aldıkları kâr, verdikleri sermayenin ödülü olarak, faiz biçimini

<sup>208</sup> Bryer, A.g.e., 2000a, s. 150.

<sup>209</sup> Robert Brenner, “The Origins of Capitalist Development: a Critique of Neo-Smithian Marxism,” **Introduction to the Sociology of Developing Societies**, ss. 32-33.

<sup>210</sup> Marx, 2015, Cilt III, s. 880.

<sup>211</sup> A.e., s. 440.

almaktadır.<sup>212</sup> Karın, faiz olarak biçimlenmesi, kredi sisteminin varlığının göstergesidir. Kredi sistemi ve dünya pazarında rekabet, sermayenin serbest kalması ve gelişebilmesi için gerekli temel unsurlardır. Özellikle, dünya pazarındaki rekabet, kapitalist üretim tarzının temelini oluşturmaktadır.<sup>213</sup> Dolayısı ile bu eşitleme, sermayenin serbestleşmesi ve toplumsal sermayenin oluşması bakımından, tüm kapitalist üretimin temelini oluşturmaktadır.<sup>214</sup> Marx, anonim şirketlerin kurulmasını da kredi sistemi ile açıklamaktadır. Sermaye, anonim şirketlerde, özel sermayeden farklı olarak toplumsal sermaye biçimini almaktadır.<sup>215</sup> Böylece, eşit kâr talebinin, anonim şirketlerde ortaya çıkmış olması, sermayenin serbest kalması, kapitalist zihniyet, toplumsal sermaye ve anonim şirketlerin ortaya çıkması arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. Bu ilişkinin anonim şirket yansımalarını, 16. yüzyılda faaliyetine başlayan ve üç yüzyıl gibi bir süre içinde, Avrupa'daki pek çok ülkenin kaderini etkileyen Doğu Hindistan Kumpanyası (East India Company)'nda görmek mümkündür. Kumpanya aynı zamanda bilinen ilk anonim şirket yapılanmasıdır ve muhasebe tarihindeki eşit kâr talebi ile sermayenin serbestleşmesinin, Marx'ın geçiş süreci ile paralelliği görülebilmektedir. Şirketin muhasebe sistemini yönlendiren olgu, toplumdaki çatışmaları yansıtarak şirket içindeki sosyo-ekonomik çatışmaları tırmandırmış ve toplumdaki çatışmalar burjuva devrimi ile sonuçlanmıştır. Kumpanyanın 1600-1657 yılları arasında, muhasebe sistemindeki değişimler bu süreç için kanıt sağlamaktadır.<sup>216</sup>

Kumpanyanın kurulduğu sırada, İngiltere'deki birinci grup imtiyazlı şirketler, mal alıp satabilmek için tek bir şemsiye altında birleşiyorlardı. Kumpanyanın bu şirketlerden farkı, tek bir kurumsal beden olarak kurulmuş olması, kamusal şirketin kurumsal yapısı ile anonim sermaye sahipliğinin mali mekanizmasını

---

<sup>212</sup> A.e., s. 439.

<sup>213</sup> A.e., s. 119.

<sup>214</sup> A.e., s. 438.

<sup>215</sup> A.e., s. 439.

<sup>216</sup> Rob Bryer, A History of Accounting and The Transition to Capitalism in England; Part Two-Evidence, **Accounting, Organizations and Society**, 25, 2000b, s. 328.

birleştirmesidir.<sup>217</sup> Şirketin sermaye muhasebesine dayalı modeli, bir anda değil, belirli bir süreç ile son halini almıştır. Önceleri, çıkılacak her sefer için yatırımcıların duruma göre sermaye tahsis edip etmeyeceklerine karar verdikleri ayrı ayrı sermayeler oluşturulmuştur. 1657 yılına kadar çeşitli çatışmalar ve sonucundaki düzenlemeler neticesinde, “*bireysel seferlere bağımlı olmayan sınırsız devamlı yatırımın yer aldığı*” daimi bir anonim şirket halini almıştır ve temettülerin kârdan ödeneceği duyurulmuştur.<sup>218</sup> Sermaye muhasebesinin kullanılması ise 1614 tarihine dayanmaktadır. Bu tarihe kadar, bireysel olarak arttırılmış para, para ile edinilmiş ticari mallar ve şirkete kazandırılan toplam para olarak anlaşılan “stok” kelimesi kullanılmıştır. Sermaye muhasebesi ile para ve sermaye arasındaki bağlantı kırılmıştır.<sup>219</sup>

Sermaye muhasebesi ile modern anlamdaki çift taraflı kayıt yöntemi kastedilmemektedir. Kumpanya aksine, 1621 tarihinde çıkarttıkları tüzük ile muhasebe için tek taraflı bir sistem tanımlamaktadır. Bu sistemde, sermaye getirisi hesaplamasına imkân vermeyen, gelirler-harcamalar şeklindeki artık değer hesaplamasına dayalı işleyiş hâkimdir.<sup>220</sup> Genel olarak anonim şirkete yatırılan sermayenin, kısa süreli macera yerine, uzun dönemli getiri elde etme beklentisi içermesi sebebiyle, şirketin gelir-sermaye ayrımını iyi yapabilmesi gerekmektedir.<sup>221</sup> Ancak bu biçimde dağıtılabilir kâr tutarı doğru hesaplanabilecektir.<sup>222</sup> Şirketin 1621 tarihindeki tüzüğünde, kâr veya zararın ne şekilde hesaplanacağına dair spesifik bir bilgi bulunmamaktadır. Muhasebenin temel görevi, gemi maiyetlerini ve bu gemilerin genel maliyetlerden payını hesaplamaktır. Satışlar kalemi, getirilen malların toptan satış değerinden vergiler ve diğer satış masrafları düşüldükten sonra kalan

---

<sup>217</sup> Nick Robins, **Dünyayı Değiştiren Şirket; Doğu Hindistan Kumpanyası'nın Ödern Çokulusluluğu Şekillendirmesi**, Çeviren: İnanç Özekmekçi, h20 Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 47-48.

<sup>218</sup> **A.e.**, s. 48.

<sup>219</sup> Bryer, **A.g.e.**, 2000b, s. 347.

<sup>220</sup> **A.e.**, s. 348.

<sup>221</sup> Muhasebenin temel kavramlarından birisi “Süreklilik İlkesi”dir. Bu ilkenin muhasebeye yerleşmesi, anonim şirketlerin ortaya çıkması içe gerçekleştiği söylenebilmektedir. Çünkü yatırımcılar, uzun dönem için yatırdıkları sermayeden, düzenli periyodlarla gelir elde etmeyi beklemektedirler. Littleton, **A.g.e.**, s. 207

<sup>222</sup> Littleton, **A.g.e.**, s. 206 ve 207.

tutarı göstermekteydi. Bu tutardan borçlar ve diğer genel masraflar düşüldükten sonra kalan tutar, yatırımcılara dağıılmaktaydı. Bu dağıtım para veya mal biçiminde olabiliyordu. Seferlerin kâr veya zarar tutarı, getirilen malların değerinin toptan eşya fiyatına göre belirlenmesi sebebiyle, piyasaya göre değişkenlik gösterebilmekteydi.<sup>223</sup> Esasında bu, ticari malların gerçeğe uygun değeri- masraflar şeklindeki hesaplama biçimi, net gerçekleşebilir değer ilk örneği sayılabilmektedir. Hesaplamaların niteliği dikkate alındığında ise, bu dönem için feodal zihniyetin hâkim olduğu söylenebilmektedir. Çünkü kumpanyanın genel kâr veya zararının ve dolayısıyla sermaye getirisinin hesaplanması söz konusu değildir.

Kumpanyadaki çatışma, hisse sahiplerinin çoğunluğunun, hesapların doğru ve dürüst olduğuna dair şüpheleri ile başlamıştır. Temmuz 1619'da, mahkeme tarafından kumpanyadaki çoğunluk tarafından seçilecek altı denetçinin, hesapları incelemesi kararı alınmıştır. Denetçiler, bir takım hata ve yanlışlıkların düzeltilmesi ile 1621 tarihinde sermaye muhasebesinin doğru ve dürüst olduğunu belirtmişlerdir. Fakat 1626'daki tutanaklarda, defterlerin ihmalkârlık ve hatalardan korunabilmesi için incelenmesi gerektiği belirtilmektedir. Sonrasında muhasebeciler tarafından yıllık hesapların tutulacağı, muhafaza edileceği ve denetleneceği, stoklar için hesapların her yıl kapatılması gerektiği kararlaştırılmıştır. Böylece pek çok hata tespit edilip önlenebilmiştir. 1628'de toplumsal ilişkilerin değişimine bağlı olarak, hesap verilebilirlik talebine yönelik iç çatışmalar üst seviyeye yükselmiştir.<sup>224</sup> Kumpanya 1630 tarihinde çift taraflı kayıt yöntemine geçmiştir. Geçişin, eşit sermayeye eşit getiri oranı ile ilişkisinin olup olmadığı bilinmese de, hesap verilebilirlikte etkin olmadığı söylenebilmektedir.<sup>225</sup>

Şirket hesap verilebilirlik ile ilgili yaşanan çatışmalara çözüm sağlayabilmek adına 1634 tarihinde açık defter politikası yürütmeye başlamıştır. Buna göre,

---

<sup>223</sup> Bryer, A.g.e., 2000b, s. 349.

<sup>224</sup> A.e., s. 353.

<sup>225</sup> A.e., s. 360.

hesapları incelemek isteyen her oy sahibi, istediği zaman muhasebecilerin ve denetçilerin odasına girmekte özgürdü. Fakat bu durum, şirketin gizli kalması gereken, faaliyetleri ile ilgili sırların açığa çıkmasına ve dolayısı ile şirket içerisinde huzursuzluğa neden olmuştur. Bunun gibi çatışmalar, 1657 tarihinde şirketin feodal kimliğinden sıyrılmaya başlamasına kadar devam etmiştir.<sup>226</sup> 1657 tarihinde devamlı sermayeye geçilmesi kararının yanı sıra, temettü ödemelerinin nakit olarak yapılması da kararlaştırılmıştır. 1661 'de II Charles tarafından değiştirilen tüzüğe göre, her 500 pounda sahip üyenin bir oy hakkına sahip olması kararlaştırılmıştır. Ayrıca, artık değerden dağıtımların geçmişte olduğu gibi bölünerek değil, kazanılmış kârdan yapılacağı kararı da eş zamanlı alınmıştır. Böylece Doğu Hindistan Kumpanyası, geçici bir yatırımdan modern bir anonim şirket haline dönüşmüştür.<sup>227</sup> Bu modern yapılanmayı farklı kılan en önemli özellik yatırımcılarına mali desteğin yanı sıra şirketin yönetimi ve politikaları hakkında söz sahibi olma şansı yaratmış olmasıdır. 500 pound hisseye sahip herkes, 2000 poundun üzerinde hisseye sahip olan adaylardan oluşan 24 yönetici adayının seçiminde kullanmak üzere bir oya sahipti.<sup>228</sup> Bu karar, toplumsal sermayenin hâkim olabileceği, hissenin hisseyi yönetebilmesinin tek yoludur ve modern kapitalizm için devrimsel bir ilerlemedir.<sup>229</sup>

Yatırılan sermayenin kısa süreli bir macera yerine, uzun süreli getiri elde etme beklentisi içermesi sebebiyle, anonim şirketlerdeki temel sorunlardan bir tanesi dağıtılabilir kâr tutarındır. Bu nedenle gelir-sermaye ayrımı oldukça önemlidir. Bu süreç muhasebeden oldukça etkilenmektedir.<sup>230</sup> Kumpanyada da kalıcı sermaye ile birlikte, sermayenin her an çekilebilir olması ortadan kalkarak, sabit sermaye yatırımları mümkün hale gelmiştir. Bu durum bireylere mülkiyet ve tüketim fazlası için bireysel hesap vermek yerine sermaye için iktisadi hesap verme zorunluluğu getirmiştir.<sup>231</sup> Böylece kumpanyanın muhasebeleştirme sürecinde gelir-sermaye ayrımı oldukça önemli hale gelmiştir. Dağıtılabilir kârın hesaplanabilmesi için,

---

<sup>226</sup> Bryer, **A.g.m., 2000b**, s. 361.

<sup>227</sup> **A.e.**, s. 368.

<sup>228</sup> Robins, **A.g.e.**, s. 52.

<sup>229</sup> Bryer, **A.g.e., 2000b.**, s. 364.

<sup>230</sup> Littleton. **A.g.e.**, s. 207.

<sup>231</sup> Bryer, **A.g.e., 2000b**, s. 368.



maliyet tabanlı tahakkuk veya sermaye-gelir hesaplaması gerekmektedir. Bu nedenle çift taraflı kayıt yöntemi, baskın bir model olmamasına karşın, varlık ve borçların değerlerinin belirlenebilmesi ve kapitalist kârın hesaplanmasında oldukça önemlidir.<sup>232</sup> Sermaye, gelir ve kârın birbirinden ayrılması için ise, düzenli olarak hesapların kapatılması ve her dönem başında yeniden açılması gerekmektedir. Bu süreç önceki bölümlerde de bahsedildiği gibi, çift taraflı kayıt yönteminin taşınması gereken temel özellik olarak kabul edilmektedir.<sup>233</sup> Bu bağlamda kumpanyanın çift taraflı kayıt yöntemine geçmiş olması ile sermaye-gelir ayrımının yapılmış olması koşullarının birlikteliği önemlidir. Marx'ın teorisi çerçevesinde, çift taraflı kayıt yöntemi ile getiri hesaplaması söz konusu ise, kapitalistik işaretlerin mevcut olduğu söylenebilmektedir.<sup>234</sup>

Kârın eşitlenmesi ile birlikte genel kâr oranının düşmeyecek olması nedeniyle, anonim şirketler zaman zaman eşit getiri oranı vermeme eğilimi göstermişlerdir.<sup>235</sup> Bu durum kapitalist üretim tarzının, bizzat kapitalist üretim tarzı ile çelişkisi haline gelmektedir. Bazı alanlarda tekel oluşturdukları için devlet müdahalelerine sebebiyet vermektedir. Diğer taraftan kumpanyanın yapısal farklılığı, devlet tarafından imtiyaz tanınmış bir girişim olmasından kaynaklanmaktadır. Kral veya Parlamento tarafından verilen imtiyazlar, yirmi yılda bir yenilenmekteydi. Kralın, hüküm ve koşullar yerine getirilmemesi halinde sözleşmeyi feshetme, ticari faaliyetlere sınır getirme gibi yetkileri bulunmaktaydı.<sup>236</sup> Aynı zamanda artık değerın nasıl dağıtılacağını belirleyerek mali pazarlığa ilişkin kurallar koyabiliyordu. Bu nedenle kral ile arayı iyi tutmak adına, hediyeler ve rüşvetler yapılan işin temel harcamaları olarak kabul edilmekteydi.<sup>237</sup> Sonuç olarak kumpanya, tüm işlerini halletmek için muhalif olanları rüşvetle satın alma yoluna gitmiştir.<sup>238</sup> O dönemin yasal boşluğundan kaynaklanan bu durum hesap

---

<sup>232</sup> Bryer, **A.g.e., 2000a**, s. 141.

<sup>233</sup> **Bkz.**, s.19.

<sup>234</sup> Bryer, **A.g.e., 2000b**,s. 336

<sup>235</sup> Marx, **A.g.e., 2012, Cilt II**, s. 440.

<sup>236</sup> Robins, **A.g.e.**, s. 57.

<sup>237</sup> **A.e.**, s. 67.

<sup>238</sup> Robins, **A.g.e.**, s.68.

verilebilirliği zedeleyen, kumpanyadaki denetçilerin bağımsızlığını etkileyen bir durumdur. Bu nedenle kumpanya içindeki çatışmayı arttırmıştır.

Anonim şirketlerde zenginliğe sahip olanlar üretim sürecine yabancılaşmaktadır ve bu onların toplumsal dayanışmasının temelini oluşturur. Sermayenin tüm sahipleri eşit olarak bölünmesini ve tüm yatırımcıların sermayeleri için aynı getiri oranını elde etmeyi talep etmektedirler.<sup>239</sup> Bu yabancılaşma nedeniyle modern kapitalist anonim şirketlerde, bireysel kapitalistlerin yerini, üretim sürecinde ve artık değer yaratılmasındaki kapitaliste düşen tüm görevleri üstlenen yöneticiler almıştır.<sup>240</sup> Yönetici, üretimi kontrol etmek ve sermayeyi toplumsal sermayenin menfaatleri için arttıracak şekilde yönetmekle görevli bir işçidir.<sup>241</sup> Böylece işletme ve dolayısı ile sermaye, ortaklarından ayrılıp, kişilik kazanmış olmaktadır. Bu durum, muhasebedeki kişilik kavramının yanı sıra, hesap verilebilirlik fonksiyonunu da etkilemiştir. Fakat ilk anonim şirketlerde, özellikle Doğu Hindistan Kumpanyası'nda bu fonksiyonu tam olarak yerine getirmemiş kurucular ve kâğıt üzerindeki müdürler şeklinde asalaklar zümresi ortaya çıkmıştır. Bu zümre kendi kişisel çıkarları için hisse senedi sahtekârlıkları ve spekülasyonlar aracılığı ile menfaat sağlamışlardır.<sup>242</sup> Kumpanya, şirketlerin kendi içinde yer alan mübadele mantığı ile hâkimiyet arzusu arasındaki daimi savaşın ilk temsilidir. Son iki yüz yıldır, tüccarların ve girişimcilerin kişisel menfaatlerinin, kamusal çıkarları etkilememesi için şirketlerin hesap verebilir olması için sürekli çaba harcanmıştır.<sup>243</sup>

Özetle, Marx'ın kapitalizmin tarihsel dönüşümü hem tarımda hem ticaretle gerçekleşmiştir. Şekil 1.5'te Bryer'ın, tarım ve ticaretteki kapitalist dönüşüm ve getiri hesaplama biçimleri arasında kurduğu ilişki özetlenmektedir.

---

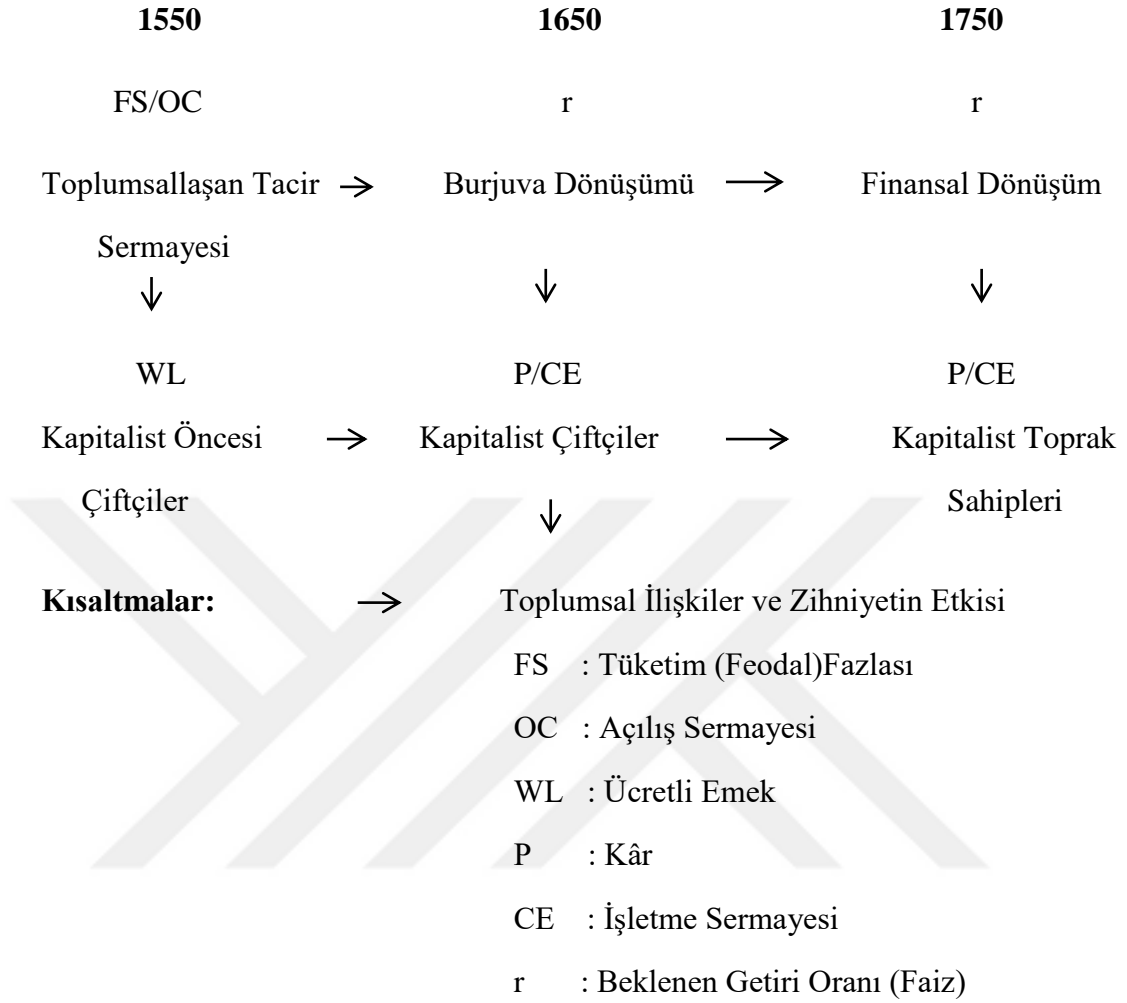
<sup>239</sup> Bryer, **A.g.e.**, 2000a, s. 142.

<sup>240</sup> Marx, **A.g.e.**, 2015, Cilt III, s. 388.

<sup>241</sup> **A.e.**, s. 512.

<sup>242</sup> **A.e.**, s. 441.

<sup>243</sup> Robins, **A.g.e.**, s. 40.



**Şekil 1.5:** Marx'ın Tarihsel Kapitalist Dönüşümü<sup>244</sup>

Önceki bölümde de ele alındığı gibi, Marx'a göre, 16. yüzyılın ortalarından itibaren fiyatların artışı, kapitalist çiftçiliğin gelişmesine yardımcı olmuştur. Dönüşüm, lordların topraklarını, ücretli emek çalıştıran çiftçiye kiralaması, seçkin ve tüccar sınıfının tarımdaki yeniden yatırımları ve denizaşırı ticaretten sağlanan yüksek miktardaki sermaye birikimi ile devam etmiştir. Bu genişleme 17. yüzyıla kadar devam etmiştir. Feodal tüccar sermayesinin terk edilip, kapitalist zihniyete sahip tüccarlardan oluşan yeni bir toplumsal sınıfın ortaya çıkması ve sömürgeci ticaret de, sosyal sermayenin gelişmesinde rol oynamışlardır. Bu tüccarlar, 17. yüzyıl

<sup>244</sup> Bryer, A.g.e., 2005, s. 31.

çatışmalarında ve burjuva devriminde etkili olmuşlardır.<sup>245</sup> Böylece 17. yüzyıldan itibaren toplumsallaşan sermaye ile birlikte sermaye getiri oranına bağımlılık ortaya çıkmıştır. Marx'ın bakış açısına göre, sermaye getiri oranı, 16. yüzyıl sonu, 17. yüzyıl başlarında, arazi piyasasının önemli ölçüde genişlemesi ile birlikte, tarımda da ortaya çıkmaktadır.<sup>246</sup> Uzun süreli kiralamalarda, lordlar, geniş araziler satın alıp bu arazileri köylülere veya kapitalistlere kiralamışlardır. Lord için toprağın kirasını “*borç faizi*” şeklinde görme eğilimi söz konusu olmuştur. Çünkü aldıkları kirayı, bu hasılatı elde etmek için yüklediği maliyetin parasal karşılığının faizi olarak kabul etmişlerdir. Bu biçimde gelir hesaplamak, “*arttırılmış sermayedeki getiri oranı*”nı vermektedir.

Kapitalist üretim ile birlikte hür fakat kendi başına iktisadi faaliyet imkânı kalmamış büyük bir insan topluluğu ortaya çıkmıştır. Çünkü bu insan kitlesi bağımlılıklarından kurtulabilmek için, sahip oldukları üretim araçlarını ellerinden çıkartmak zorunda kalmışlardır. Diğer taraftan ise, üretim araçları ellerinde toplanan, gittikçe güç kazanan başka bir sınıf ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak toplum, işçiler ve kapitalistler olarak iki farklı sınıftan oluşur hale gelmiştir.<sup>247</sup> Bu iki sınıf ile birlikte, yeni bir iktisadi zorunluluk ta ortaya çıkmıştır; iş gücünü, işçi yaşayabilmek için satmak, üretim araçları sahibi üretimde bulunabilmek için satın almak zorundadır.<sup>248</sup> Bu zorunluluk, sınıf çatışmasının temel sebebini oluşturmaktadır. Marx'a göre bu sınıf çatışması, 17. yüzyıl ortalarında, burjuva dönüşümü ile zirveye ulaşmıştır. Verimlilik ile yönlendirilen emek gücü ile birlikte, toplumsal güç olarak modern endüstriyel sermayenin ortaya çıkışı olarak görülmektedir.<sup>249</sup> Bu süreç, Doğu Hindistan Şirketi'ndeki kapitalist zihniyetin ortaya çıkması ve yerleşmesi süreci ile paralellik göstermektedir. Elde edilen muhasebe kanıtlarından bu sonuca ulaşılabilmektedir. Bu sayede, Marx'ın tarım ve ticaretteki kapitalist dönüşüm süreci tartışmalarına katkı sağlanabilmektedir.

---

<sup>245</sup> Bryer, **A.g.e.**, 2000b, s. 331.

<sup>246</sup> Bryer, **A.g.e.**, 2000a, s. 156.

<sup>247</sup> Selik, **A.g.e.**, s. 42.

<sup>248</sup> **A.e.**, s. 43.

<sup>249</sup> Marx ve Engels, **A.g.e.**, s. 24.

## İKİNCİ BÖLÜM

### OSMANLI DEVLETİ TANZİMAT DÖNEMİ İKTİSADİ GELİŞMELERİ VE MUHASEBE

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. Bu dönemin iktisadi zihniyeti, İslamiyet’in ve doğu oryantalizminin etkisinde şekillenmiştir.<sup>250</sup> Osmanlı, 16. yüzyıldan itibaren parasallaşma sürecine girmiş, bu süreç geleneksel yapıyı çözücü etkide bulunmaya başlamıştır. Fakat yeni bir yapının oluşması ancak 19. yüzyılda gündeme gelebilmiştir.<sup>251</sup> Bu dönemden önce, toprak düzeni parasallaşmamıştır ve aynı ilişkiler hâkimdir. Tarım dışı üretim zanaatkârlık düzeyindedir. Piyasa göstergelerinden ziyade, ahlâk normları ve fütüvvet ilkesi etkilidir. Ticaret yükte hafif, pahada ağır mallar etrafında dönmektedir. Bütün bu dinamikler, Osmanlı’nın dış etkenlere bağımlı, devletin hareket noktasını oluşturduğu bir çağdaşlaşma sürecini beraberinde getirmiştir.<sup>252</sup>

Osmanlı Devleti’nde din, siyaset, ahlâk, aile, cemaat, tarikat ilişkilerinin içerisindeki iktisadi ilişkileri ayırıştırmak “*çayda erimiş şekeri bulup çıkarmak kadar*” imkânsız kabul edilmektedir.<sup>253</sup> 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.<sup>254</sup> Osmanlı Devleti’nin geleneksel dönem ve Tanzimat sonrası dönemi

---

<sup>250</sup> Şevket Pamuk, **Türkiye’nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2014, s. 83.

<sup>251</sup> Toprak, **A.g.e., 1997**, s. 221.

<sup>252</sup> **A.e.**, s. 222.

<sup>253</sup> Mehmet Genç, **Osmanlı İmparatorluğu’nda Devlet ve Ekonomi**, Ötüken Yayıncılık, İstanbul, 2017,40.

<sup>254</sup> **Bkz.**, s. 43.

hüviyetlerindeki farklılık, dönemlerin iktisadi zihniyeti ve muhasebe uygulamalarına da yansiyacaktır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde, Osmanlı iktisadi zihniyetini 19. yüzyıl öncesi geleneksel dönem ve Tanzimat sonrası dönem olmak üzere iki ayrı başlık altında incelemek gerekmektedir.

## **2.1. Osmanlı Devleti'nin Geleneksel Dönem İktisadi Yapısı ve Muhasebe Kayıt Düzeni**

Avrupa'daki kapitalistleşme süreci temelde iki farklı biçimde tartışma konusudur. Klasik ekonomi politikte kapitalizm ya da ticaret toplumu, mevcut ticari uygulamaların, teknik bilginin de ilerlemesiyle, siyasi ve kültürel baskılardan kurtulması ve böylece, ticarete niceliksel ve ekonomik yaşamın ticarileşmesinde artış ile sonuçlanan bir süreçtir.<sup>255</sup> Marxist görüşe göre ise, ilk birikim “üreticileri üretimden ayıran tarihi bir süreç” olarak açıklanmaktadır. Avrupa'da bu süreç, hangi dinamikler ile yaşanmış olursa olsun, Asya toplumlarının genel olarak aynı dönem için bu süreçten etkilenmediğini söylemek mümkündür. Osmanlı Devleti'nde 15. ve 16. yüzyıllarda, tarımda emtia üretiminin artması, yer yer köylülerin mülksüzleştirilmesine, kıdemli devlet adamlarının ve hanedan üyelerinin haslardan elde edilen servet biriktirmeleri, artizanal üretimin gelişmesi gibi, ilk birikim işaretleri bulunmaktadır. Fakat Osmanlı yapılarındaki bu değişim Batı Avrupa'dakine benzer bir kapitalist birikim ile sonuçlanamamıştır.<sup>256</sup>

Osmanlı'nın kapitalizme eklemlenememesi ile ilgili klasik görüş, kapitalizmin gelişmesinde önemli rol oynayan piyasa mekanizmasının sağlanamaması, sermaye birikimi ve ücretli işgücü gibi kurumsal süreçlerin oluşamamasıdır. Sermaye, güçlü merkezi devlet geleneği sebebiyle, ücretli işgücü ise tımar sistemi ve reyanın bu

---

<sup>255</sup> Wood, A.g.e, s. 20.

<sup>256</sup> Tezel, A.g.e., s. 50,51,52.

nedenle toprağından ayırlamaması nedeniyle ortaya çıkamamıştır.<sup>257</sup> Bu grse ek olarak, Thorstein B. Veblen'in geleneklere dayalı kurumsal değişim anlayışı doğrultusunda, Osmanlı'nın yapısındaki örf, fütuhat, müsadere gibi kavramların, Avrupa'daki gelişmeye ayak uydurulamamasına sebep olan etkenler olduğu belirtilmektedir. Aynı zamanda Sabri lgener ve Ahmed Sayar'ın da savunduğu, Bizans'tan gelen feodal ağalık şuuru ve sonrasındaki İslam Tasavvufu'nun, kapitalist zihniyeti engellediği görüşü de bulunmaktadır.<sup>258</sup> Kapitalistleşememe hakkındaki görüşlerin farklılaşmasına karşın, batıdaki toplumsal gelişmenin kaynağını girişimci ve sivil bir orta kesim oluştururken, Osmanlı'daki gelişmenin batının etkisindeki bürokratik seçkinler tarafından alınan kararlar doğrultusunda gerçekleştiği genel olarak kabul edilmektedir.<sup>259</sup>

Avrupa'daki kapitalist gelişmeler, kapitalist girişimcilerin daha fazla kr beklentisini getirmiş, muhasebe kayıt yöntemleri bu beklentiler doğrultusunda gelişme göstermiştir. Avrupa'nın kapitalist zihniyetini, üreticilerin muhasebe defterlerinden anlamaya çalışmak mümkün olabilmektedir. Fakat Osmanlı Devleti'ndeki tüccar, esnaf ve girişimcilerin zihniyetini anlamamıza imkân sağlayacak muhasebe defterleri günümüze ulaşmamıştır. Özel sektör muhasebe kayıtlarının günümüze ulaşmamış olmasında, nüfus hareketlerinin yoğunluğunun belge saklanması gleştirmesinin yanı sıra, Osmanlı'nın kapitalistleşememesine neden olan merkezietçi yapısı ve iktisadi politikalarının önemli etkisi bulunmaktadır. Bu etkenler ve muhasebe kayıt düzenine olan yansımaları, toprak mülkiyeti, devletçilik ve narh uygulamaları ile ahilik ve lonca zihniyeti başlıkları altında ele alınacaktır. Öncelikle devletin kullandığı muhasebe sistemi olan, "Merdiven Kayıt Yöntemi"nin genel özellikleri, çift taraflı kayıt yöntemi ile benzerlik ve farklılıkları, kapitalist zihniyet kapsamında değerlendirilecektir.

---

<sup>257</sup> Ertuğrul Kızılkaya, "Osmanlı'nın Kapitalistleşememesi Olgusu Bağlamında Düşünceler," **Bilig**, 2005, Sayı 33, s. 51.

<sup>258</sup> **A.e.**, s. 46.

<sup>259</sup> Cenk Reyhan, **Osmanlı'da Kapitalizmin Kökenleri; Kent-Kapitalizm İlişkisi zerine Tarihsel-sosyolojik Bir zmlleme**, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 2008, s.41.

### 2.1.1. Merdiven Kayıt Yöntemi

Osmanlı Devleti'nde, devlet muhasebesinde Merdiven Kayıt Yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin detaylı olarak Miladi 1363'te Abdullah Püser Muhammet Bin Kiya-el Mazandarani tarafından Kitab-us Siyakat (Risale-i Felekkiye) kitabında açıklandığı bilinmektedir. Kitap İlhanlılar döneminde, siyakat yazısı ile kaleme alınmış önemli bir muhasebe öğretisi kitabıdır.<sup>260</sup> Yöntem ile açıklamaların bu kitap ile günümüze gelmiş olmasına karşın, kullanımı Abbasi Devleti'ne (750-1258) kadar dayanmaktadır. İlhanlılar ise yöntemi 1251- 1353 yılları arasında kullanmıştır.<sup>261</sup> Osmanlı Devleti'nin yöntemi kuruluş döneminde (1299-1453) kullandığına dair herhangi bir kanıt bulunmamakta, ilk örneklerine 15. yüzyılda rastlanmaktadır. Yöntem, 1879'da Çift Taraflı Kayıt Yöntemi'ne geçişe kadar, ihtiyaca göre geliştirilerek kullanılmaya devam edilmiştir.<sup>262</sup> Mazendari'nin geliştirdiği yönteme ilişkin Kitâb-ı Felekkiyye Fî Siyakat der Mazandarân'da yer alan bir örnek aşağıdaki gibidir<sup>263</sup>.

Harcamalar (Giderler) (Defteri Kebir Hesapları)-----	
Belde işleri, burslar, ücretler, ruhaniler	
ve inşaat işleri, gümüş dinar	20.000 Dinar
Minha (Yardımcı hesap)-----	
Belde işleri, burslar, ücretler, ruhaniler için ücretler	15.000 Dinar
Minzalike 1 (Yardımcı hesabın ayrıntısı)-----	

<sup>260</sup> Remzi Örtün, Ganite Kurt ve Salih Torun, Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat, **Muhtav Dergisi**, 2011, s.38.

<sup>261</sup> Cevat Ekici, **Osmanlı İmparatorluğu Devlet Muhasebe Sistemi; Merdiven Yönteminin Kullanım Alanları**, T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü Yayınları, İstanbul, 2010, s. 8.

<sup>262</sup> Oktay Güvemli ve Batuhan Güvemli, "Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi," **III International Scientific Conference - Sokolov Reading**, 22-25 Nisan 2015, Saint Petersburg State University, Russia, s. 21.

<sup>263</sup> Güvemli, **A.g.e.**, 1995, s 286-287.



Belde işleri, burslar, ücretler	10.000 Dinar
Minzalike 2 -----	
Belde işleri, 5.000 Dinar	
Minzalike 3 -----	
El Mücmel 2.000 Dinar	
Minzalike 3 -----	
El Maksat 3.000 Dinar	
Minzalike 2 -----	
Burslar ve ücretler	5.000 Dinar
Minzalike 3-----	
Burslar 2.500 Dinar	
Minzalike 3-----	
Ücretler 2.500 Dinar	
Minzalike 1 -----	
Ruhaniler için giysiler	5.000 Dinar
Minha (Yardımcı Hesap) -----	
İnşaat işleri (hanedan evleri için)	5.000 Dinar

Mazandarani silinmeyi, hata ve hileyi önlemek için daha uygun olduğunu düşündüğü aşağıdaki yöntemi önermektedir.

Harcamalar (Bütçe Giderleri) Defter-i Kebir Hesapları -----			
			20.000 Dinar
Yardımcı Hesaplar			
Belde işleri -----	Burslar -----	Ücretler -----	
5.000 Dinar	2.500 Dinar	2.500 Dinar	

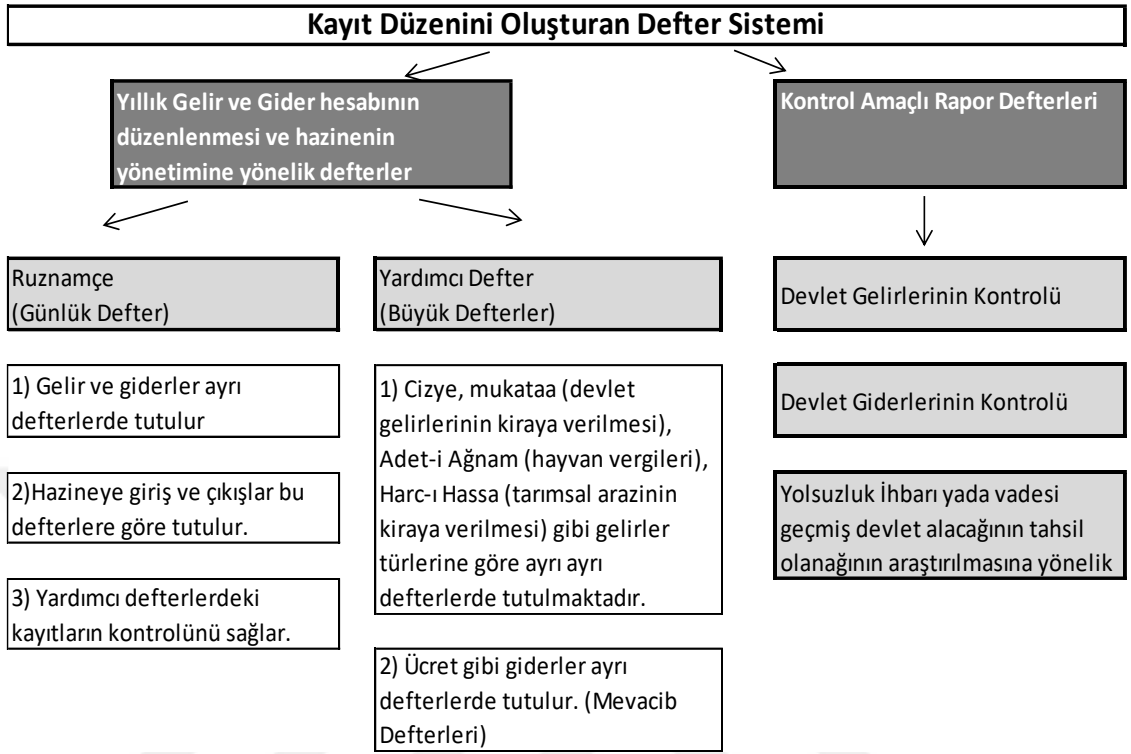
Ruhaniler ----- İnşaat İşleri -----	
5.000 Dinar	5.000 Dinar

Merdiven yönteminde yapılan kayda ilk önce ana hesap ile başlanmaktadır. Sonrasında yardımcı hesapların toplam tutarı yazılır ve yardımcı hesaplardan bir eksiğinin toplamı sırası ile azaltılarak kaydedilir. Böylece merdiven basamağı şeklindeki kayıt tamamlanır.<sup>264</sup> Ana hesaplar, “bütçe geliri” veya “bütçe gideri”dir. Bütçe gelirleri hesabının karşısında borçlandırılacak hesaplar, duruma göre mültezim (amil), hazine veya alacak hesabı olmaktadır. Bütçe giderlerinin karşısında ise, mültezim, hazine ve borç hesabı alacaklandırılmaktadır.<sup>265</sup> Görüldüğü üzere, yöntem genel olarak devlet gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılmaktadır.

Ruznamçe (Günlük Defter)’ye kayıtlar yapıldıktan sonra, masraflar ve gelirler büyük defterlere aktarılmaktadır. Osmanlı’da kayıt düzenini oluşturan defterler Şekil 2.6’da gösterilmektedir.

<sup>264</sup> Abdullah Püser Mohammed Bin Kiya El Mazenderani, **Risale-i Felekkiye**, Çeviren: İsmail Otar, Editör: Oktay Güvemli ve Cengiz Toraman, ISMMMO yayınları, İstanbul, 2013, s. 183.

<sup>265</sup> Örtten, Kurt ve Torun, **A.g.e**, s. 39



**Şekil 2.6:** Osmanlı'da Merdiven Kayıt Düzenini Oluşturan Defter Sistemi<sup>266</sup>

Merdiven Kayıt Yöntemindeki kurallar ve uygulamalar, günümüzdeki muhasebe kural ve uygulamaları ile benzerlikleri açısından ele alındığında, pek çok özellik örtüşmektedir. Bu benzerlik ve farklılıklar Tablo 2.10'da özetlenmektedir.

<sup>266</sup> O.Güvemli ve B. Güvemli, **B.a., 2015.**

**Tablo 2.10:** Günümüz Muhasebe Kuralları ve Merdiven Kayıt Yöntemi  
Karşılaştırması

<b>Günümüz Muhasebe Kuralları ve Şekli Yapı Özelliklerinden Bazıları</b>	<b>Merdiven Muhasebe Kayıt Usulünde Olup/Olmadığı ve Yapısı</b>
Muhasebe Kayıtlarının Geciktirilmeden 10 gün içerisinde yapılması.	Var. Bu kural Osmanlı İmparatorluğu döneminde 15 gün olarak uygulanmıştır.
Tutulması zorunlu defterlerin notere tasdik ettirilmesi	Var. Muhasebe defterleri Osmanlı İmparatorluğu için söylenecek olunursa; Kadı, Defterdar, Vezir hatta bazen Padişah tuğrası çekilerek onaylanırdı.
.defterlerin ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından tutulması.	Var. Defterler usta-şakirt eğitim biçimi içerisinde mesleği öğrenmiş ve kendisine itimat edilen kişiler tarafından tutulurdu.
Kayıtlarda yevmiye madde çizgisi.	Var. Bu özellik Abbasiler'den Osmanlı İmparatorluğu'na kadar devam etmiş bir uygulamadır. Genelde kaydın niteliğini belirten bir kelime yevmiyenin başlangıcını oluşturur ve bu kelimenin son harfi bir çizgi ile uzatıldıktan sonra yazılırdı. Böylece kelime ile kelimenin son harfi arasında uzun bir çizgi yer alır ve kayıt bunun altına yapılırdı.
Kayıtlarda tarih yazılması	Var. Tarih yazılması yine Abbasilerden Osmanlı İmparatorluğu'na kadar geçen tüm zaman dilimlerinde görülmüş bir uygulamadır.
Kayıtlara ilişkin yevmiye maddesi açıklaması	Var. Söz konusu işleme ilişkin olarak yapılan açıklamaların bazen yarım sayfa sürdüğü bile görülmektedir. Abbasi ve İlhanlılar'da genelde yevmiye çizgisinin üzerinde yapılan açıklamaların Osmanlı İmparatorluğu devrinde yevmiye çizgisinin altında yapıldığı gözlenmektedir.
Alt hesap uygulaması.	Var. Yalnızca burada alt hesaplar bilindik anlamda değil, bir üzüm salkımının aşağıya doğru akışı şeklinde yan yana veya çok uzunsa alt alta şeklinde olmaktadır.

Borç tutarının sola, alacak tutarının sağa yazılması	Yok. Yanda ifade edildiği şekilde bir yapı söz konusu değil. Gelirler de, giderler de aynı hizaya yazılmaktadır.
Sayfa sonu toplamlarının alınması	Kısmen. Bu uygulama bilindik bir şekilde olmaktan öte, hesap yoğun kayıtlarda kaydı yapan kişinin sağlama yapmak amacıyla çeşitli uygulamaları söz konusudur. Bunlardan en yaygın görüleni toplam hatası olup olmadığını denetlemek için gerçek rakamların üst yanlarına rakamın yarısını yazmaktır. Böylece gerçek toplamın yarısını her gerçek rakamın üst yanına yazarak yarısını almış olmaktadır. Başka bir ifadeyle gerçek rakamlarının yarıları toplamı gerçek toplamın yarısı oluyor ise işlem doğrudur. Ayrıca yapılan bir başka şey de söz konusu işlemin sonucunda işlemin doğruluğunu kanıtlar nitelikte bir genel toplam çıkartarak bunu göstermektir.
Kayıtlarda hataların silinmeden, kazılmadan sadece üzerinin kayıt okunaklı kalmak kaydıyla çizilerek düzeltilmesi.	Var. Yanda belirtilen kural aynen uygulanmaktaydı.
Her muhasebe kaydına bir yevmiye numarası verilmesi.	Var. Söz konusu uygulama özellikle Osmanlı İmparatorluğu döneminde daha sıkça görülen bir uygulamadır.

**Kaynak:** Cevat Ekici, *Osmanlı İmparatorluğu Devlet Muhasebe Sistemi; Merdiven Yönteminin Kullanım Alanları*, T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü Yayınları, İstanbul, 2010, ss. 12-13.

Merdiven Kayıt Yöntemi'nin, "iki hesabın karşılıklı olarak çalıştırılması" olarak tanımlanacak olunursa, çift taraflı kayıt yönteminin gerekliliklerini karşıladığı görüşü bulunmaktadır.<sup>267</sup> Merdiven kayıt yöntemi, genel olarak gelir ve giderlerin takip edilmesi, dolayısı ile gelir fazlasının izlenmesini sağlayan bir sistemdir. Gelir ve giderler ayrı ayrı kaydedilip sınıflandırılır. Kesin hesap defteri olarak bilinen "Cami-ül hesap Defteri", sultana bağlı olan her yerin tahsilat ve muhasebesinin toplandığı defterler olarak, yılsonundaki gelir ve harcamaların gösterildiği sonuç

<sup>267</sup> Örtün, Kurt ve Torun, **A.g.e.**, 66.

defterleridir. Fakat bu aşamada, sonuç hesapları veya sermaye kâr zararı hesaplaması söz konusu değildir.<sup>268</sup> Merdiven kayıt yöntemine göre çıkartılmış, 1509-1510 yılına ait yıllık gelir-gider hesabının Türkçe'ye çevrilmiş hali aşağıdaki gibidir<sup>269</sup>.



---

<sup>268</sup> Mazenderani, **A.g.e.**, s. 247.

<sup>269</sup> O Güvemli ve B. Güvemli, **A.g.e.**, 2015, s. 37.

<b>-Kesin hesabın özeti şöyledir:</b>	Akçe	Akçe
<b>Gelirler:</b>		
Rumeli'deki vilayetlerin gelirleri	59.496.968	
Anadolu vilayetleri gelirleri	13.440.977	
<b>Toplam Gelirler</b>		<b>72.937.945</b>
<b>Giderler:</b>	35.274.340	
Ücretler	5.592.967	
Padişahın verdiği hediyeler	4.028.780	
Sadakalar	3.934.929	
Satın almalar	352.850	
Teşrifat (protokol) masrafları	134.200	
Hizmetlilere verilen yardımlar	21.360	
Duacılara yapılan ödemeler	974.458	
Korkud beyin askerlerinin ücretleri	1.005.648	
Donanmada çalışanların ücretleri	14.405.988	
Hazineden yapılan teslimler	845.500	
Hazineden bölgelere gönderilen	667.468	
Yeniçerilere ok, okluk, yay masrafı	700.000	
Korkud Bey'in yıllık giderleri	155.553	
Selim Bey'e kalan borcun ödenmesi	10.000	
Düşkünlere yardım ödemeleri	1.530	
Devletin özel ödemeleri için verilen	362.727	
Çeşitli mallardan alınan gelirden iade		
<b>Toplam Giderler</b>		
<b>GELİR FAZLASI</b>		<b>68.468.298</b>
		<b>4.469.647</b>

Görüldüğü üzere, kesin kayıt olarak adlandırılan bu muhasebe kayıt şekli, sonuç hesaplarının yer almadığı gelir-gider muhasebesi şeklindedir. Bu hesaplama aynı zamanda, Avrupa'daki prekapitalist dönem zihniyetindeki gibi "Charge-discharge" yöntemine benzer biçimde, feodal getiri oranı hesaplama ile uyumludur.<sup>270</sup> Çift taraflı kayıt yönteminin "olmazsa olmazının" sonuç hesapları olması, yatırılmış sermayeden kazanç ve kayıpların hesaplanabilirliğinin sağlanmasına olanak vermesi nedeniyle, merdiven kayıt yönteminin bu gerekliliği karşıladığını söyleyebilmek mümkün olmayacaktır.<sup>271</sup>

Kapitalist zihniyeti geliştirici etkisi bakımından ele alındığında, önemli olan hesapların kapatılması değil, belirli bir tarihte envanteri çıkartılan varlıklar ve borçlar yardımı ile sermaye – sermaye olarak adlandırılması şart değildir- ve kârın hesaplanabilmesidir.<sup>272</sup> 1744-1745 yılları arasında Cotton Hall Farms'ın, tek taraflı kayıt yöntemi ile açılış ve kapanış sermayesini karşılaştırması yolu ile kâr-zarar hesapladıkları bilinmektedir. Bu hesaplama aşağıda formüle edilmektedir.

$$\text{Kâr/Zarar} = (\text{Kapanış Sermayesi} + \text{Satışlar} - \text{Masraflar}) - \text{Açılış Sermayesi}$$

Bu biçimdeki bir hesaplama, varlıkların ve borçların envanter ilkesine uygun biçimde, tipine, sayısına ve toplam değerine göre, çıkartılmasını gerektirmektedir. Tereke muhasebesindeki sabit- sabit olmayan varlık biçimindeki envanterler haricinde, Osmanlı devlet muhasebesinde varlıkların envanterlerinin çıkartılıp belirli bir dönemdeki artışlarının veya azalışlarının izlenmesi söz konusu değildir. Tereke muhasebesi, mirasçının talebi üzerine Kadı'nın ölen kişinin varlıklarını listelemesi olarak tanımlanabilmektedir. Cenaze masrafları ve kadının ücretleri ile mirasçılarının

<sup>270</sup> Bkz., s. 44.

<sup>271</sup> Bkz., ss. 12-19.

<sup>272</sup> Bkz., s. 18.



payları da ayrıca gösterilmektedir. Tablo 2.11’de 1463 yılında vefat eden Devlet Hanım’ın tereke hesaplaması yer almaktadır.<sup>273</sup>

**Tablo 2.11:** Vefat Eden Devlet Hanım’ın Tereke Hesaplaması (1463)

Varlıklar	Akça	Yükümlülükler	Akça
Giysi	360	Cenaze Maliyetleri	129
Mutfak Gereçleri	114	Vergi	14
Yatak Odası Mobilya	326	Eşinin Payı	162
Diğer	30	Kızının Payı	105
		Oğlunun Payı	210
		Oğlunun Payı	210
<b>Toplam Varlık</b>	<b>830</b>	<b>Toplam Yükümlülük</b>	<b>830</b>

*Kaynak:* Gürbüz Gökçen, Oktay Güvenli ve Ebubekir Şimşek, “Tereke (Estate) Accounting in the 15th Century in Bursa,” *12th World Congress of Accounting Historians*, 20-24 July, 2008, İstanbul, Congress Proceedings, s. 2894.

Bu tablo bir çeşit tasfiye bilançosu özelliği taşımaktadır. Fakat bilanço olarak adlandırmak doğru değildir. Merdiven kayıt yöntemi gelir-gider muhasebesi şeklindedir. Türkiye’de kimi araştırmacıların bilanço sözcüğünü kullandığı, örneğin bir tersanenin yıllık gelir veya gider hesabı için bilanço kelimesinin kullanıldığı bilinmektedir. Fakat Osmanlı devlet muhasebesinde, bir tarafta varlıklar ve diğer tarafında varlıkların finansmanında kullanılan kaynakların gösterildiği mali tablo uygulaması yer almamaktadır. Bilanço, Osmanlı muhasebesine Tanzimat ile birlikte girmiştir.<sup>274</sup> Bilanço’nun bulunmaması, rasyonel hesaplama için gerekli olan sermaye muhasebesinin olmamasının bir sonucudur.

<sup>273</sup> Gürbüz Gökçen, Oktay Güvenli ve Ebubekir Şimşek, “Tereke (Estate) Accounting in the 15th Century in Bursa,” *12th World Congress of Accounting Historians*, 20-24 July, 2008, İstanbul, Congress Proceedings, s. 2893.

<sup>274</sup> O Güvenli ve B. Güvenli, *A.g.e.*, 2015, s. 27.

Osmanlı'da belli bir dönem muhasebe kayıtlarında emtia cinsleri üzerinden kayıt yapıldığı görülse de, kayıtların genel olarak para cinsinden yapıldığı söylenebilmektedir. Rasyonel bir ekonomik işlemin hesaplamasının paraya dayalı olması gerekmektedir. Bu biçimde, hesaplanabilirlik ve karşılaştırma, dolayısı ile kontrol ve hesap verilebilirlik sağlanabilmektedir.<sup>275</sup> Rasyonel parasal hesaplama ile işletmenin belirli bir süre elinde bulunduracağını düşündüğü gelir ve giderlerin parasal tutarları veya parasal karşılıkları önceden kestirilebilir ve gerçekleştiğinde karşılaştırma yapılabilir. Bu süreç “bütçe yönetimi” olarak adlandırılmaktadır.<sup>276</sup> Osmanlı'da bütçeleme, gerçek anlamda 19. yüzyılda uygulanmaya başlanmıştır. Bu tarihe kadar, mukataa, cizye ve tımar sistemindeki vergilerde tahmini muhasebe kayıtlarına yer verildiği görülse de, tüm gelir ve gider tahminleri yapılarak yıllık tahmini gelir-gider veya bütçeleme geleneği bulunmamaktadır. Bu tahmini muhasebe kayıtları, tahakkuk muhasebesine kanıt oluşturmaktadır.<sup>277</sup> Yapılan tahakkuklar veya tahminler yıl hesabına veya inşaat gibi işlerde işin tamamlanma süresi dikkate alınarak yapılmaktaydı. Bu bakımdan dönemsellik ilkesine uygun muhasebeleştirme yapıldığı söylenebilmektedir.<sup>278</sup>

Merdiven kayıt yöntemindeki merdiven basamakları, kayıtlardaki hataların azaltılması ve önlenmesi amacı taşımaktadır. Yardımcı defterlere kaydetmek te karşılaştırma ve kontrole olanak sağlamaktadır. Kapitalist zihniyetin gerekliliği olan rasyonalizasyon, dikkatli hesaplama gerektirmektedir. Bu bakımdan merdiven kayıt yöntemi ile özdeşleşse de, özellikle Anadolu'daki kayıtlar incelendiğinde, 16. ve 18. yüzyılda Avrupa'da da görüldüğü gibi pek çok hesaplama hatasının bulunduğu görülmektedir. Bu hataların sebebi olarak bilgisiz muhasebe elemanları gösterilmektedir.

---

<sup>275</sup> Bkz., s. 21-22.

<sup>276</sup> Weber, A.g.e., 2011, s. 139-140.

<sup>277</sup> O Güvemli ve B. Güvemli, A.g.e., 2015, s. 29.

<sup>278</sup> Ekici, A.g.e., s. 10.

Osmanlı özel sektör muhasebesine dair herhangi bir kanıtın bugüne ulaşamamış olması sebebiyle, devletin muhasebe uygulamaları dönemin zihniyetin anlayabilmek bakımından tek kanıt olmaktadır. Geleneksel dönem için, merdiven kayıt yönteminden farklı bir muhasebe sistemi olmaması nedeniyle, Müslüman tüccarların da bu yöntem ile kişisel defterlerini tutmuş olduğu tahmin edilmektedir. Gayrimüslim tüccarların ise kapitülasyonların da etkisi ile kendi bölgelerinin usulüne göre kişisel hesap tuttıkları tahmin edilmektedir. Kayıt usulünün haricinde, kapitalizmi feodal üretim biçiminden ayıran en önemli özellik mutlak emeğin yanı sıra görelî emek ile artı değer yaratılmasıdır. Bunun kanıtlarına ise üretim ve yönetim maliyetleri ayırımının, maliyetlerin ve giderlerin fonksiyonlarına göre ayrılması, üretim ile ilgili olan-olmayan maliyetler ayırımının yapılması, standart maliyetler, performans değerlendirme kayıtlarından ulaşılabilmektedir.<sup>279</sup> Bu amaçla Süleymaniye Camii'nin yapımındaki 1550-1557 yıllarına ait muhasebe kayıtlarından fikir edinmek mümkündür.<sup>280</sup> Camiinin yapımındaki maliyetler, ilk madde ve malzeme, işçilik ve fabrika genel giderleri olarak sınıflandırılmış. Genel olarak maliyetlerin hepsi direkt olarak kabul edilmiştir. Dışarıdan alınan bazı hizmetler, malzeme maliyeti olarak kabul edilirken, kiralama gibi maliyetler bir nevi işçilik maliyeti olarak kabul edilmiştir. Bu sayılan özellikler dikkate alındığında, kapitalist üretim zihniyetinin bulunmadığı söylenebilmektedir. Ayrıca kapitalistin sabit varlıklara verdiği önemin göstergesi amortisman ve bu varlıklara ait bakım onarım maliyetleri olarak gösterilmektedir.<sup>281</sup> Yapımda kullanılan ilkel taş kaldırma, çatı materyalleri gibi araç gereçler bulunmaktadır fakat bunlara ilişkin bakım onarım maliyeti veya amortisman maliyeti bulunmamaktadır. İnşaatçı çalışanların % 54,84'ü özgür işçi ve kalfalar, % 39,93'ü askerler ve % 5,23'ü ise köleler olarak belirtilmektedir. Kalfa maliyeti de dâhil tüm işçilik maliyetleri direkt olarak kabul edilmektedir. Kölelere de çalışmaları karşılığında aynı ücret ödenmiştir. Personel maliyetleri ise bugünkü uygulamalarda işçi saat kartı olarak bilinen uygulamaya benzer biçimde yansıtılmaktadır.<sup>282</sup> İnşaatçı, seri üretim söz konusu olmadığı için ve işin tamamlanması esas olduğu için, işçilik

<sup>279</sup> Bkz., s. 54-55.

<sup>280</sup> Süleyman Yükü, Canan Yükü ve Rıfat Nalbantoğlu, "Monitoring Labor Costs of The Ottoman Empire During The Sixteenth Century," **12th World Congress of Accounting Historians**, 20-24 July, 2008, İstanbul, Congress Proceedings, Vol:II, s. 1151.

<sup>281</sup> Bkz., s. 60.

<sup>282</sup> S. Yükü, C. Yükü ve Nalbantoğlu, **A.g.e.**, s. 1153.

kartlarındaki saatlerin yalnızca ücretlerin hesaplanmasına aracılık ettiği söylenebilmektedir. Kapitalist üretim biçimindekine benzer bir performans değerlendirme veya standart maliyet hesaplama uygulamasının burada geçerli olabileceği sonucu çıkartılamamaktadır.

### **2.1.2. Osmanlı Devleti'nin Geleneksel Dönemde Kapitalistleşememe Nedenleri ve Muhasebe Kayıt Düzeni**

Osmanlı insanının madde karşısındaki tavrı, batıdaki kapitalist öncesi dönem ile benzerlik göstermektedir. Bu dönemde “yetinme” felsefesi geçerlidir ve kanaatkâr, kaza ve kadere inanan insan tipi söz konusudur. Bu insan tipinin maddeye karşı ilgisiz olması, insanların üretimde bulunurken maliyet ve kâr hesabı yapmamaları ile sonuçlanmıştır.<sup>283</sup> Bu felsefenin yanı sıra devletin âdem-i merkezîyetçi bakış açısı, İlm-i Tedbir-i devlet anlayışı, dini etkiler ve mülkiyet ilişkileri de girişimciliğin gelişmemesinde etkili olmuşlardır. Tüm bu sebepler özel kesimdeki girişimciliğin ve hesap-kitap yapma tekniklerinin gelişmesini engellemiştir. Özel kesim defterlerinin günümüze ulaşması da mümkün olmamıştır. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında yalnızca devlet muhasebesinde tutulmuş olan kayıtlar incelenmektedir. İncelemelerin sadece devlet muhasebesinde tutulan kayıtlar üzerinde olması bakımından, dönemin toplumsal zihniyetini tam olarak anlayabilmek mümkün olamamaktadır. Fakat tutulan defterler, devlet yönetiminin ve asilzadelerin zihniyetinden ipuçlar sağlaması bakımından önemlidir. Defterlerin günümüze kadar ulaşmamış olmasında, devletin izlediği iktisadi ve siyasi politikalar bulunmaktadır. Bu bağlamda, devletin izlediği politikalar ve kayıt düzeninin gelişmemesi veya bugüne gelememesi arasındaki ilişki incelenmelidir.

---

<sup>283</sup> Şükrü Nişancı, **15-16. Yüzyıllarda Osmanlı İktisat Zihniyeti**, Okumuş Adam Yayıncılık, İstanbul, 2002, s. 44-45.

### 2.1.2.1. Âdem-i Merkeziyetçilik ve İlm-i Tedbir-i Devlet Anlayışı

Osmanlı Devleti'nde geleneksel dönemde girişimciliğin gelişmemesinin temelinde, “her şeyin üstünde ve içinde devlet” şeklindeki felsefeyi ifade eden ilm-i tedbir-i devlet anlayışı yer almaktadır. Bu anlayışa göre devlet ekonomiye hâkim olmalıdır ve bu nedenle kontrolün bireylerin eline bırakılmaması gerekmektedir. Aksi takdirde para gücüne sahip yeni bir sınıfın, padişahın gücüne tehdit oluşturması mümkün hale gelecektir.<sup>284</sup> Osmanlı Devleti'nin iktisadi dünya görüşünün temelini ise iaşe (provizyonizm), gelenekçilik (tradisyonizm) ve fiskalizm ilkeleri oluşturmaktadır. İaşe 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 değerın devlet tarafından el konulmasına dayalı düzen sayesinde, sermaye birikimi ile sonuçlanabilecek tüm faaliyetler önlenebilmiştir.<sup>285</sup> İktisadi düzeni korumak için ise tüketim ve üretim kontrol altında tutulmaya çalışılmıştır. Bu iki ilkenin benimsenmesinin temel sebebi, kıtlığı önlemektir.<sup>286</sup> Fiskalizm ise hazineye ait gelirlerin mümkün olduğu kadar artırılması ve bu düzeyde kalması için çaba göstermeyi gerektirmektedir.<sup>287</sup> Bu üç ilkenin ortak özelliğini, devletin merkezi gücünü koruyabilmek amacı ile müdahaleye ve sıkı kontrole dayalı bir iktisadi politika izlemesi oluşturmaktadır. Bu politikanın izlenmesi için uygulanan en etkin yöntem ise “narh”<sup>288</sup>tır.

<sup>284</sup> Ahmed Güner Sayar, **Osmanlı'dan 21. Yüzyıla Ekonomik, Kültürel ve Devlet Felsefesine Ait Değişmeler**, Ötüken Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 123.

<sup>285</sup> Emre Kongar, **21. Yüzyılda Türkiye; 2000'li Yıllarda Türkiye'nin Toplumsal Yapısı**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 25. Basım, 2000, s.58.

<sup>286</sup> Genç, **A.e.**, 2017, ss. 42,44,46.

<sup>287</sup> **A.e.**, ss. 42,44,46.

<sup>288</sup> Zorunlu tüketim malları için fiyatların devlet tarafından saptanmasına dayalı politika.

Ekonomik dengeyi korumak amacı ile devlet, herhangi bir malın üretiminden nihai tüketimine kadar her aşamaya müdahale etmekte ve pazarı kontrol altında tutmaktaydı. Üretim ve ticaretin, dolayısı ile zanaatkâr ve tüccarın kendi iç çelişkisi ile bırakılmasına müsaade edilmezdi.<sup>289</sup> Onların ticarete serbest kalması ekonomik dengenin yanı sıra, sosyal-siyasal düzen ve hiyerarşiyi bozacak ve etkili bir sosyal zümre haline gelmelerine neden olacaktı.<sup>290</sup> Bu durum merkezîyetçiliğe oldukça önem veren Osmanlı devleti için istenmeyen bir durumdur. Bunu engellemek amacıyla narh uygulaması adı altında fiyatlar belirlenmekteydi. 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.

Gelir veya kâr üzerinden verginin söz konusu olmadığı maliye düzeninde<sup>291</sup> narh uygulaması, fiskalizm ilkesi ile çelişmemiş, dolayısı ile devletin özel sektör kayıtlarına herhangi bir düzenleme getirme ihtiyacı oluşmamıştır. Aksine devletin her an müdahale etmesi mümkün olan bir düzende, tüccarların sermaye birikimi ile ilgili belge niteliğinde muhasebe kaydı tutması beklenemeyecektir. Devlete bilgi vermemek için, delil oluşturmaması amacıyla, varsa dahi el defterlerinin imha edilmiş olduğu tahmin edilmektedir. Esnaf ve tüccarlara ait herhangi bir muhasebe belgesinin günümüze gelmemiş olması bu tahmini güçlendirmektedir.<sup>292</sup> Özel sektör ticareti ve üretiminin gayrimüslim vatandaşlar tarafından yapılmış olması sebebiyle,

---

<sup>289</sup> Ahmed Güner Sayar, **Osmanlı İktisat Düşüncesinin Çağdaşlaşması; Klasik Dönem'den II Abdülhamid'e**, Der Yayınları, İstanbul, 1986, s. 70.

<sup>290</sup> Genç, **A.g.e.**, 2017, s. 47.

<sup>291</sup> Osmanlı Devleti'nin vergi gelirleri üç kalemden oluşuyordu: a) Mukataa; devletin gelir getiren yerlerinin bir bedel karşılığında mültezime verilmesi, b) Cizye; Müslüman olmayan halktan alınan, askerlik yapmamak ve korunmak karşılığındaki vergi, c) Avarız vergileri; harp, doğal afet gibi olağanüstü durumlarda toplanan vergi. Ömer Faruk Batirel ve Oktay Güvemli, "Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Dönemi'nde (1839-1876) İlk Bütçe Yasal Düzenlemeleri ve Uygulamaları", **Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı, 1850-2012 Bildiriler**, Editör: Oktay Güvemli, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul, s. 250.

<sup>292</sup> Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi; Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar**, Avcıol Basım, İstanbul, 1998, s. 67.

bu esnaf ve tüccarların muhasebe defterlerini, ülkelerine tanınan kapitülasyonların etkisi ile kendi dillerinde ve kültürlerinde tutmuş oldukları tahmin edilmektedir.<sup>293</sup>

Bugüne kadar gelebilen tek özel kesim defterleri vakıf defterleridir. Bugüne gelmesinin nedeni ise kayıt geleneğinden ziyade, devletin gelir ve giderlerinin kadılar tarafından denetlenmesidir.<sup>294</sup> Osmanlı'nın mülkiyete getirdiği sınırlandırma sebebiyle servet sahipleri, mallarının ve denetledikleri toprakların gelirlerinden dolayı biçimlerde de olsa yararlanmanın yollarını aramışlardır. Bu nedenle vakıflar bazen hayır amacından ziyade bu amaca vesile olmuştur. Vakıfların, sermaye birikimi amaçlayan birer iktisadi kuruluş gibi yönetildikleri takdirde mal varlıklarını genişletebildikleri görülmektedir.<sup>295</sup> Mülkler, vakıf haline dönüştürüldükten sonra, hamam, kervansaray, değirmen gibi yatırıma dönüştürülebiliyordu. Özellikle önde gelen devlet memurları, servetlerini arttırmak veya korumak için bu yola başvuruyorlardı.<sup>296</sup> Bu bağlamda vakıfların muhasebe kayıtlarında sermaye birikimi veya kapitalist zihniyetin ipuçlarına rastlamak mümkündür.

Vakıflar genel olarak sermayelerinin dükkânlar, hamamlar veya başka türlü varlıklardan oluştuğu gayrimenkul vakıfları ve mal varlığı olarak nakit ile kurulan para vakıfları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Özellikle para vakıfları, devletin faiz ve ticaret ile ilgili kısıtlamalarına çözüm arayışı sonucunda kurulmaktadır.<sup>297</sup> Örneğin, faiz yasağına Hristiyanlıkta olduğu gibi çözüm aranmıştır. Faiz ile borç verebilenler İstanbul piyasasında, 19. yüzyılda büyük sermayedarlara dönüşerek "Galata Bankerleri" olarak adlandırılacak olan Yahudi ve Ermeni esnafın yanı

---

<sup>293</sup> Vehbi Karabıyık, "Osmanlı İmparatorluğu'nda Maliye Teşkilatı ve Maliye ve Muhasebe Alanında, XIX. Yüzyılda Maliye Bakanlığı'nın Kurulmasıyla Başlayan Modernleşme Hareketleri", **Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı 1850-2012: Bildiriler**, Editör: Oktay Güvemli, İstanbul, s. 33.

<sup>294</sup> Güvemli, **A.g.e., 1998**, s. 67.

<sup>295</sup> Pamuk, **A.g.e., 2013**, s.84.

<sup>296</sup> Güvemli, **A.g.e., 1998**, s. 67.

<sup>297</sup> İsmail Kurt, "Para Vakıfları ve Davut Paşa Mahkemesi'nde Kayıtlı Para Vakfiyeleri," **Para Vakıfları Nazariyat ve Tatbikat- İslami İlimler Araştırma Vakfı**, Ensar Neşriyat, İstanbul, 1996, s. 11-12.

sıra, para vakıfları olmuştur. Bu vakıflar, borç vererek sağladıkları faiz gelirleriyle, amaçladıkları faaliyetleri yerine getiren kuruluşlardır.<sup>298</sup> Vakıftaki paranın işletilmesinde, borç vermenin yanı sıra, aşağıdaki yöntemler de kullanılmaktaydı.

**Tablo 2.12:** Para Vakıflarında Para Yatırımı/Kazanç Elde Etme Yöntemleri

Karz-ı Hasen	Faizsiz olarak ödünç verme
Bidâ'a	Parayı hayır amacıyla işletip kârı ve anaparayı vakfa verme
Mudaraba	Emek-sermaye ortaklığı ile işletme
Murabaha	Peşin mal alıp, vadeli satarak vade farkı yoluyla kâr elde etmek
Mu'âmele-i Şer'iyye	Bir malı veresiye alıp, teslim-tesellümden sonra, alıcıdan peşin fiyatta ve daha az bir bedelle satın alarak, aradaki fiyat farkı kadar kâr elde etmek

*Kaynak:* İsmail Kurt, "Para Vakıfları ve Davut Paşa Mahkemesi'nde Kayıtlı Para Vakfiyeleri," *Para Vakıfları Nazariyat ve Tatbikat- İslami İlimler Araştırma Vakfı, Ensar Neşriyat, İstanbul, 1996, s. 11-12.*

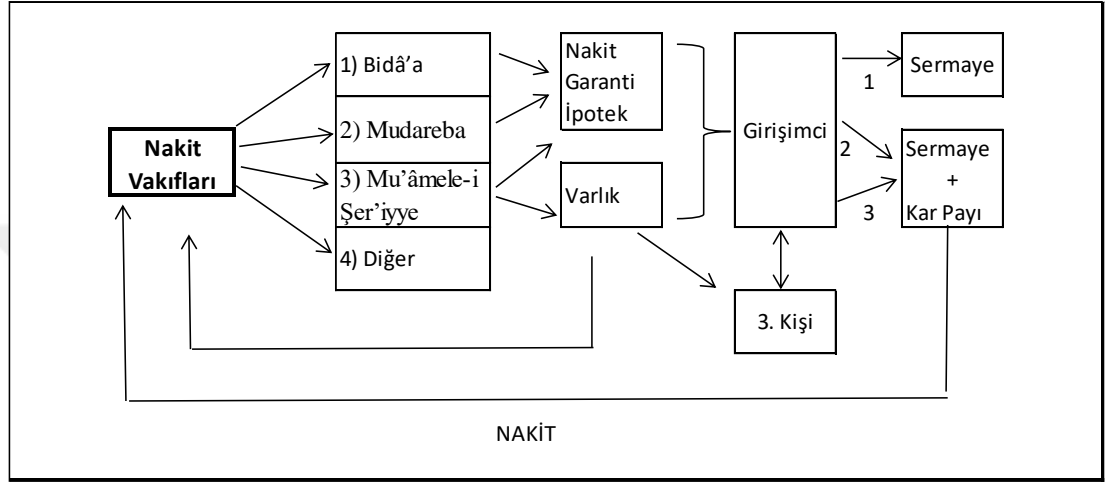
Bu sayılan yöntemlerden mudaraba, uzun mesafeli ticaretin finansmanı için başvurulan bir iş ortaklığı türüdür. Taraflardan yatırımcı kişi, belirli bir sermayeyi ticareti fiilen yürütecek diğer kişiye teslim eder, malın satışından sonra verdiği sermayeyi ve başlangıçta belirledikleri oranda kâr tutarını alır.<sup>299</sup> Herhangi bir nedene bağlı kayıplar yatırımcı tarafından tanzim edildiği için riski tamamen yatırımcının yüklenmiş olduğu söylenebilmektedir. Bu iş ortaklığı, 12. ve 13. yüzyıllarda, ortaçağ Avrupa'sında gelişmiş olan "commenda" isimli iş ortaklığı ile oldukça benzerlik göstermektedir. Bu iki sözleşmenin ortaklıkları; faizsiz ve güvene dayalı olması; taraflardan birinin sermaye, diğer işletmeci ortağın emek gücünü ortaya koymasına; sermayeyi koyan ortağın işletmecinin yetkileri üzerinde söz sahibi olması; genellikle kârın 3/4'ünün sermayeyi koyan ortağa, kalanının ise diğer ortağa verilmesi; işletmeci ortağın ihmal ve hatasının olmaması durumunda, oluşabilecek

<sup>298</sup> Pamuk, A.g.e., 2013, s.78.

<sup>299</sup> A.e., s.80.



zararın sermayedar ortak tarafından tanzim edilmesi; ortaklığın ömrü sermayenin nakde dönmesi ile sınırlıdır. <sup>300</sup> Para vakıflarındaki genel işleyiş Şekil 2.7’de özetlenmektedir.



Şekil 2.7: Nakit Vakıflarının İşleyişi<sup>301</sup>

Genel olarak vakıf muhasebesi üç aşamadan oluşmaktadır: a) Vakfın muhasebecisinin kayıtları tutması ile yıllık gelir ve giderleri gösteren yıllık mali raporun düzenlenmesi, b) Yıllık mali raporun, hukuk düzenine ve vakıf senedine uygunluğunun kadı tarafından kontrol edilmesi, c) Kadıdan gelen mali raporun merkezi örgütte incelenmesi ve bilgi eksikliğinden kaynaklanan hataların devlet merkezindeki deneyimli muhasebeciler tarafından yeniden düzenlenmesi.<sup>302</sup> Vakıf sayısına yetecek sayıda nitelikli ve bilgili personelin o dönem için bulunmaması ve yukarıda bahsi geçen hataları minimuma indirmek amacıyla, para vakıflarındaki işlemlerin, vakıftaki muhasebeci tarafından muhasebeye yansıtılmasında basit bir

<sup>300</sup> Mehmet Salih Kumaş, “Bir Finansman Yöntemi Olarak İş Ortaklığı Uygulaması; Mudarebe-Commenda Karşılaştırması,” **Uludağ Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:1, 2006, s. 381.

<sup>301</sup> Yusuf Sürmen, Abdülkerim Daştan ve Davut Aygün, “Cash Awqaf in the Ottomans The Case Of Ahmet Pasha Waqf in Trabzon (1713),” **12th World Congress Of Accounting Historians**, 20-24 July 2008, Istanbul, Congress Proceedings, VolIII, s. 2853.

<sup>302</sup> Dilek Demirhan, Türker Susmuş ve Seçkin Gönen, “Cash Waqf and their Accounting Applications at the end of the 18th Century in the Ottoman Empire,” **13th World Congress of Accounting Historians**, İngiltere, 2012.

düzen takip edilmektedir. Vakfın başlangıç sermayesi kuruş ve para cinsinden yazılmaktadır. Sonrasında vakfa sağlanan gelirler açıklamalarıyla beraber sermayeye eklenirken, giderler bu toplamdan düşülmektedir. Tüm kayıtların en sonunda ise işlemlerin sonucunda elde edilen bakiye tutar yazılmaktadır. Bu açıklamalardan vakfın yıllık finansal durumu aşağıdaki gibi formüle edilebilmektedir.<sup>303</sup>

$$\text{Vakfın Yıllık Finansal Durumu} = \text{Bağışlanmış Toplam Nakit} + (\text{Gelirler-Giderler})$$

Bu hesaplama, günümüzdeki “sermaye + dönem kârı”ndan oluşan, işletmenin serveti ile benzer bir hesaplama değildir. Bu hesaplamayı kapitalist zihniyetten ayıran özellik ise, gelir ve giderlerin niteliğindedir. Vakıfların muhasebe kayıtlarında, sahip olunan sabit varlıklar ile ilgili herhangi bir gelir ve gider kaydı olmadığı gibi, katlanılan giderler ise nakit esaslı yapılmaktadır. Bu nedenle kayıtlarda sadece nakit borç vermeye dayalı, alacak-borç ilişkisi ve gerçekleşen giderlerin kayıtlarını görmek mümkündür. Herhangi bir mamul üretimi olmaması sebebiyle, detaylı üretim maliyeti ve birim maliyet hesaplamaları söz konusu değildir. Kayıtlarda, faiz tutarı ayrıca açıklanmaktadır. Bunu tablo açıklamalarında görmek mümkündür.<sup>304</sup>

### 2.1.2.2. Toprak Mülkiyeti

Osmanlı'da, insanın madde karşısındaki uyuşuk ve cılız tavrını körükleyen, kapitalist düşünebilme yetisiyle arasına mesafe koyan bir diğer etken ise benimsenen tarım politikasıydı.<sup>305</sup> Osmanlı'da topraklar sağlayacakları yıllık gelirin miktarına

<sup>303</sup> Sürmen, Daştan ve Aygün, **A.g.e.**, s. 2856.

<sup>304</sup> **A.e.**, s. 2860.

<sup>305</sup> Sayar, **A.g.e.**, 1986, s. 93

göre dirlik adı verilen parçalara ayrılıyordu. Bu parçalardan en fazla gelir sağlayanı “has”, orta gelir getireni “zeamet” ve en az gelir getireni “tımâr” şeklinde tanımlanmaktadır. Has ve zeamet padişah ve yüksek devlet memurlarına tahsis edilirken, tımarlar ise vergi ödeme ve askeri yükümlülükler karşılığında sipahilere veriliyordu.<sup>306</sup> Osmanlıdaki tarımsal yapının büyük bir kısmı tımar sistemine dayanıyordu. Tımar sahipleri, köylüleri denetleyerek, onların kullanma etkinlikleri ile artık değer yaratma kapasitesini önlemeye çalışıyordu. Aynı zamanda devlet adına vergi toplama yetkisine sahipti. Bu pre-kapitalist düzendeki köylünün yaptığı ödemeler vergi-rant karışımı niteliğindedir.<sup>307</sup> Feodalizm, “... son derece geniş ve esnek anlamda, Avrupa içindeki ve dışındaki birçok toplumun, kronolojik zamanın birbirinden bir hayli uzak dönemlerindeki yapılarını kapsayan bir biçimde, yerleşik tarımsal üretim sürecinde köleleşmemiş kapitalizm öncesi, emekten vergi-rant görünümündeki bir artışın toplanmasını anlatmak için” kullanılacak olunursa, tımar sahiplerine feodal bir topraklı sınıf demek mümkün hale gelmektedir.<sup>308</sup> Fakat Osmanlı Tımar sistemini feodaliteden ayıran önemli bir hususu dikkate almak gerekmektedir. Osmanlı’da reaya (köylüler), feodalitedeki köleden farklı konuma sahiptiler. Reaya tımar sahibine değil, toprağa bağlı olan, istediğinde hakkını aramak üzere kadiya başvurabilen konuma sahipti. Bu farklılığın temelinde, Osmanlı nüfusunun yeterli olmasına bağlı olarak, emeğe el konulması ihtiyacının olmamasının yer aldığı söylenebilmektedir.<sup>309</sup>

16. yüzyıla kadar sipahilerin güçlenmesini istemeyen merkeziyet, bu yüzyıldan itibaren memnuniyetsizliği ortadan kaldırmak için, tımarların babadan oğula geçmesini kabul etti. Fakat tımarların, babanın yaptığı genişlemeler dikkate alınmaksızın, her yeni padişah ile birlikte yenilenmesi gerekiyordu. Bu mülkiyet ilişkileri, tarımsal artık değer arttırılmasına ve sermaye birikimine engel teşkil etmiştir. Dolayısı ile sipahileri, ellerine geçirdikleri toprakları kendileri işleyen veya başkalarına işleten toprak zenginleri veya Avrupa’daki feodal beylere benzeyen bir

---

<sup>306</sup> Pamuk, A.g.e., 2013, s.42.

<sup>307</sup> Tezel, A.g.e., s.46.

<sup>308</sup> A.e., s. 46.

<sup>309</sup> Kongar, A.g.e., s.59.

toplumsal sınıf, yerel bir toprak aristokrasisi yerine, devlet adına vergi toplayan, asker yetiştiren ve devletin denetleyebildiği görevliler olarak yorumlamak daha doğrudur.<sup>310</sup>

16. yüzyılın ikinci yarısından itibaren, sipahilerin savaflara katılmayı bırakması ve tımarlarını bırakıp gitmesi neticesinde devlet artığa doğrudan el koymanın yollarını aramaya başlamıştır. Bulunan yeni yöntemde, belirli bir vergi kaynağından vergi toplama işi açık arttırma yolu ile bir veya üç senelik süreler için mültezimlere devrediliyordu.<sup>311</sup> Marx'ın, tüccarların ve kapitalistlerin, feodal yapısının çatışmasından ortaya çıktığı görüşü, Asyatik tarzın egemen olduğu Doğu toplumlarında devrim yoktur, dolayısı ile sınıflar da yoktur savını ortaya koymaktadır.<sup>312</sup> Oysa bu yöntem (mukataa) ile reyanın daha da yoksullaştığı, orta sınıf denilebilecek yeni bir sınıf ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Emre Kongar, mültezimleri ortaya çıkan sınıfın içerisinde ayan olarak kabul etmektedir ve bu kişiler sık sık merkezi iktidarın yöneticileri ile çatışmaktaydı.<sup>313</sup> Hikmet Kıvılcımlı ise mültezimleri, imparatorluğun ekonomik temeli olan toprak üretimini tekellerine geçirmiş olmaları sebebiyle, 18. yüzyıl burjuva sınıfının içerisindeki muazzam zenginlere (fermier generaller) benzetmektedir.<sup>314</sup> Dolayısı ile Osmanlı Devleti'nin Asyatik üretim tarzına sahip olduğu kabul edilecek olunursa, toplumsal sınıfların olmadığı da söylenmesi gerekecektir.

Ocak 1695'te, sık sık değişen mültezimlerin yarattığı tahribatı önlemek amacıyla, vergi kaynağını kayd-ı hayat şartı ile değişmez bir mültezimin tasarrufuna bırakma kararı alınmıştır.<sup>315</sup> Mültezimlerin bu işe “vergi gelirleri – verginin toplanması sırasındaki masraflar” şeklinde hesapladıkları, “kâr” amacı ile

<sup>310</sup> Pamuk, **A.g.e.**, 2013, s. 50-51.

<sup>311</sup> Genç, **A.g.e.**, 2017, s. 97.

<sup>312</sup> Bryan S. Turner, **Oryantalizm, Kapitalizm ve İslam**, İnsan Yayınları, İstanbul, 1991, s.58.

<sup>313</sup> Kongar, **A.g.e.**, s. 62-63.

<sup>314</sup> Hikmet Kıvılcımlı, **Türkiye’de Kapitalizmin Gelişimi**, Sosyal İnsan Yayınları, İstanbul, Mart 2007, s. 16-17.

<sup>315</sup> Mehmet Genç, “Osmanlı Maliyesinde Malikane Sistemi,” **Türkiye İktisat Tarihi Metinler-Tartışmalar**, 1973, s. 237.

giriyorlardı. Bu şekildeki hesapladıkları yıllık kâr beklentilerine göre açık arttırmada teklifte bulunuyorlardı. Örneğin 18. yüzyılın ilk yarısında. Tokat Boyahanesi'ne malikâne sahipliği yapan Atıf Mustafa Efendi, Tokat'ta boyahane ve basmahane için gelişme şansı görmüş, kapitalist bir müteşebbis gibi davranarak kendi sermayesi ile büyük bir tesis kurmuş, kalabalık boyacı ve basmacı esnafını buraya yerleştirerek fabrika tipi bir imalata geçmeye çalışmıştır. 1723-1742 yılları arasında mukataanın gelirini %70 oranında arttırmayı başarmıştır. Buradaki amaç vergi kaynağının verimini arttırmaktır. Bu şekilde hareket eden malikâne sahipleri, nadir ve istisnaidir.<sup>316</sup> İstanbul'da yaşayan zengin mültezimler geniş coğrafi alanlardaki mukataaları satın almışlar, sonrasında bunları küçük parçalar halinde taşralarda kiralamaya başlamışlardır. Böylece bu mültezim sınıfı sonradan rantier halini almışlardır.<sup>317</sup> Atıf Mustafa Efendi'nin kapitalist bir girişimci gibi davranması ve fabrika düzeninde üretimi sistematik hale getirmiş olması nedeniyle bu girişimin kapitalist zihniyet ile gerçekleştirilmiş olduğu tahmin edilebilecektir. Fakat kendisi için tutmuş olduğu hesaplar, günümüze ulaşmamıştır.

Mültezimlerin günümüze ulaşmış bazı hesaplarının ve defterlerinin devlet denetimi altında tutulduğu görülmektedir. Örneğin; 1561-1562 dönemine ait, Mültezim Haydarşafar'ın işletmesini üstlendiği, Koçeyna Altın Gümüş Madeni'nin hesapları incelendiğinde, bu hesapların devlet adına nezaret eden "nazır" ve Koçeyna Kadısı (müfettiş) tarafından denetlenerek tutulmuş olduğu görülmektedir. Hesaplamalar genel olarak toplam gelirin nerelerden toplandığını ve genel kullanımını (gider ve diğer harcamalar) göstermektedir.<sup>318</sup> Diğer bir ifade ile "gelirler-giderler" şeklindeki hesaplamaları içermektedir. Malikâneler, kadılar, mukataanın bulunduğu eyaletin defterdarı ve sultanın kontrolör olarak atadığı müfettişler tarafından teftiş edilmekteydi.<sup>319</sup> Bu kayıtların, devlet denetimi altında

---

<sup>316</sup> Genç, A.g.e., 2015, s. 107.

<sup>317</sup> Pamuk, A.g.e., 2013, s. 147-148.

<sup>318</sup> Güvenli, A.g.e., 1998, s.222.

<sup>319</sup> Avde Suceska," Malikane," İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Cil:41, Sayı 1-4, 1982-1983, s. 276.

tutulmuş olması sebebiyle mültezimlerin zihniyetinin ne olduğunu, beklediği kârı ne şekilde hesapladığını kestirmek mümkün değildir.

### 2.1.2.3. Ahilik ve Lonca Ahlâkı

Narhın önemli kabul edilmesinin altında yatan bir diğer sebep ise, narha riayet edilmeden, istenilen fiyata satış yapmak sonucunda elde edilen kazancın helal olmadığı görüşüydü.<sup>320</sup> Esasında, geleneksel Osmanlı iktisadi zihniyetinin şekillenmesinde İslamiyet'in önemli bir etkisi bulunmaktadır. Weber, İslam'ı savaççı ve çöl dini olarak tanımlayarak, feodal-politik tabana oturtmaktadır. Batının finansal muhasebe sistemi ile İslami muhasebenin özellikleri arasında da farklılıklar bulunduğu kabul edilmektedir.

**Tablo 2.13:** Batı Finansal Muhasebe Sistemi ve İslami Muhasebenin Karşılaştırmalı Özellikleri

Özellikler	Batı Finansal Muhasebe Sistemi	İslami Muhasebe Sistemi
Felsefi Bakış Açısı	Ekonomik Rasyonalizm	Tanrı'nın Birliği
İlkeler	<ul style="list-style-type: none"><li>• Laik</li><li>• Bireysel</li><li>• Kâr Maksimizasyonu</li><li>• En Uygun Hayatta Kalma</li><li>• Süreç</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Dini</li><li>• Toplumsal</li><li>• Makul kâr</li><li>• Adalet</li><li>• Çevre</li></ul>
Kriter	Modern Ticari Hukuka	Kuran'ın Ahlâki Kurallarına

<sup>320</sup> Sayar, A.g.e., 1986, s. 73.

	<p>Dayalı</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sınırlı Açıklama</li> <li>• Kişisel Hesap Verilebilirlik (Kaynakları kontrol eden bireylere odaklanma)</li> </ul>	<p>Dayalı</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tam Açıklama</li> <li>• Kamu Hesap Verilebilirliği (Kaynakları araştıran topluluktaki bireylere odaklanma)</li> </ul>
--	--	--

**Kaynak:** Nabil Baydoun ve Roger Willet, "Islamic Corporate Reports," *Abacus*, Vol: 36, Issue:1, 2000, s. 82.

Kişisel hesap verilebilirlik ve sınırlı açıklama, İslami kuralların beklentilerini karşılamada yeterli değildir. İslami kurallar ile uygun açıklamalar, toplumsal hesap verme ve tam açıklama kriterlerini kapsamayı gerektirmektedir. Batıda rasyonel ekonomik beklenti temel ilkedir. Toplumsal aktiviteler bireysel yarar ve istekleri maksimize etmeye yöneliktir. İslam'daki bütünlük ilkesine göre, kişi hayatının her aşamasında kutsal direktifleri izlemelidir.<sup>321</sup> Bu farklardan yola çıkıldığında, kapitalist muhasebe ile İslami kurallar uyum göstermemektedir. Özellikle, batıdaki rasyonel ekonomik beklentinin İslami kayıt düzeninde ve fayda beklentisinde olmadığı kabul edilirse, kapitalist zihniyetin en önemli olgusu olan "rasyonel kâr elde etme arzusu"nun da olmadığı sonucu çıkmaktadır. Fakat bu konuda çalışan pek çok akademisyenin ortak görüşü, İslamiyet'in, ilk zamanları ile tasavvuf dönemi farklılaşmasına karşın, kapitalizm ile uyum içerisinde ve onu destekleyici nitelikte olduğudur.<sup>322</sup> İslamiyet'in temel felsefesi, iktisadi gelişmeyi engelleyici özellikler taşımamaktadır. Örneğin özel mülkiyeti, ücretli emeği, ekonomik etkinliği, kazanç peşinde koşmayı, tecimi ve sonuç olarak pazar için üretimi destekleyicidir.<sup>323</sup> Yol ayrımı tasavvuf ile başlar. Tasavvufun temel ilkesi, "Ayrılık gayrılığı kaldırarak Tanrı katında nefsinin yok etmek ve o yoklukta varlığı bulmaktır." Birey, Tanrı'yı kendinden ve nefsinden ayrı bir yerde arama ihtiyacı ile bir rehber, tarikatlara teslim

<sup>321</sup> Ahmed Modarres ve Amin Nazemi, "A Historical Review of Normative and Positive accounting: an Islamic and Christian Perspective," **12th World Congress Of Accounting Historians**, 20-24 July 2008, Istanbul, Congress Proceedings, Vol:III, s. 2767.

<sup>322</sup> **Bkz.** Sabri F. Ülgener, Ahmed Güner Sayar, Maxime Robinson, Bryan S. Turner, Mehmet Genç, Jacques Austy.

<sup>323</sup> Maxime Robinson, **İslam ve Kapitalizm**, Spartaküs Yayınları, İstanbul, 1996, ss 31,33,34,35,36.

olmaya ihtiyaç duyar.<sup>324</sup> Bu ayırım ile birlikte birey teşebbüs gücünü minimuma indirerek, eşyanın kuru ve düz mantığından kurtularak, hakka ve hakikate ulaşacağına inanmaya başlamıştır.<sup>325</sup> Hicri ikinci asırda, mutasavvıflar ölçülülğe sahiptir ve inanç sistemleri Allah'ın birliği üzerine inşa edilmiştir. Hicri üçüncü asırda ise “Vahdet-i Vücut” olarak isimlendirilen yeni bir doktrin ortaya çıkmıştır. Böylece tasavvuf sistemleşmiş ve aynı zamanda mutasavvıfların sayısı da artmıştır. Mısır'da Zu'n- Nun el-Mısri'nin, hicri 249, miladi 859 tarihinde tasavvufun temelini attığı kabul edilmektedir. Bu tarih ile birlikte, şeyhler, müritler ve bu şeyhler tarafından öğretilen tasavvufi ilke ve adetler yaygın olarak görülmeye başlanmıştır.<sup>326</sup> Osmanlı iktisadi düzeninde tasavvufun etkisi, Ahilik düzeni ile olmuştur. Malazgirt Savaşı ile Anadolu'ya gelip kentlere yerleşen Türklerin, Rum ve Ermeniler karşısında sanayi ve ticaret alanında güçlü kalabilmeleri için din ve ahlâki kurallar çerçevesinde, esnaf ve zanaatkârların dayanışmasını gerekli hale getirdi. Böylece, kurallarını ve niteliklerini tasavvuf ehlinin oluşturduğu fütüvvet teşkilatını model alan Ahi Evran tarafından Ahilik, 11. yüzyılda kurulmuş oldu.<sup>327</sup> Aynı zamanda Ahiliğin, tasavvufta önemli bir yeri bulunan “uhuvvet (kardeşlik)”i hatırlatması da kolayca yayılması ve kabul görmesinde etkili olmuştur.<sup>328</sup> Ahilik kurumunun etkinliği 17. yüzyıl sonuna kadar devam etmiş, 18. yüzyılın sonlarına doğru yerini Lonca örgütlerine bırakmıştır.<sup>329</sup> Dönüşümde, gayrimüslim halkın Ahilik örgütüne girememesinden kaynaklı şikâyetlerinin etkili olduğu söylenebilmektedir.<sup>330</sup>

<sup>324</sup> Sabri F. Ülgener, **Zihniyet ve Din: İslam, Tasavvuf ve Çözülme Devri İktisat Ahlâki**, Derin Yayınları, İstanbul, 2015, s. 94

<sup>325</sup> **A.e.**, s. 95.

<sup>326</sup> Hayrani Altıntaş, **Tasavvuf Tarihi**, Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayınları, Ankara, 1986, s. 7.

<sup>327</sup> Ergin Taner, **Osmanlı Esnafı Ticari ve Sosyal Hayatı**, Grafiker Tasarım, Ankara, 2009, s. 5.

<sup>328</sup> Ziya Kazıcı, “Ahilik”, <http://www.islamansiklopedisi.info/dia/pdf/c01/c010585.pdf>, Erişim Tarihi: 30.8.2017 (Çevrimiçi), s. 540.

<sup>329</sup> “Bu dönem Anadolu’unda güçlü bir merkezi iktidar olmadığından, ahiler kentlerde birtakım kamu hizmetlerini de üzerlerine almışlar ve politik bir güç olmuşlardır...Ahiler, erken dönem Osmanlı devlet ve toplumunda önemli bir rol oynamış, ancak mutlakıyet ve merkezîyetçiliğin artması sonucu devlet bunları gitgide kendi denetimi altına almıştır. Ahilik, kentlerde sadece bir esnaf loncası örgütüne dönüşmüş, fakat fütüvvet ahlaki esnaf loncalarında devam etmiştir.” Halil İnalcık, **Osmanlı İmparatorluğu Klasik Çağ (1300-1600)**, Çeviren: Ruşen Sezer, YKY Yayınları, İstanbul, 2006, s. 158

<sup>330</sup> Güvemli, **A.g.e.**, 1998, s. 69.



Tasavvuf ile birlikte dünyanın “var görünen bir yokluk” olarak algılandığı, çevre ilişkisinin tarikatlar ile içe kapanma biçiminde şekillendiği, zaman açısından ise “geleceğin ve geçmişin” anlamsız olduğu bir zihniyetin yerleştiği görülmektedir.<sup>331</sup> Müslüman toplumların genel olarak kaderci umursamazlıkları, onları “çabalarının başarıya ulaşmasında rastlantıya bağlı öğelerin büyük rol oynadığını düşünmeye” sevk etmektedir.<sup>332</sup> Bu zihniyeti göz önünde bulundurarak Sabri Ülgener, tasavvuf ile başlayan dönemi, İslamiyet için çözülme devri olarak tanımlamaktadır ve kapitalist öncesi dönem ile özdeşleştirmektedir. Çünkü bu zihniyet dünya malını önemsemeyen, küçük çaplı ticari ilişkiler ile yetinen ve sadece bugünü önemseyen bir düşünce biçimini yansıtmaktadır. Bu zihniyet ile şekillenen Lonca-Gedik esasına göre çalışan esnaf niteliğindeki küçük işletmelerin muhasebe kayıt sistemi basit usulde ve gelişmiş muhasebe uygulamalarına gereksinim olmayacak biçimde devam ettirilmiştir.<sup>333</sup>

Osmanlı’da tasavvufun etkin olduğu dönem, ortaçağ değerlerine dönüş olarak görülmektedir ve batıda yeni zamanlar olarak adlandırılan devire denk gelmektedir. Bu döneme, parlak bir ticaret devrinin sona ermesi, esnaflaşma, değer anlayışında kapanma ve katılaşma, gelenekçilik ve feodal zihniyetin mirası efendilik ve ağalık şuurı hâkimdir.<sup>334</sup> Osmanlı iktisadi zihniyetine yön veren de, “feodal-ağalık ve efendilik şuurı” ve beraberinde getirdiği ahlâk ve tasavvuf terbiyesi olmuştur. Buna göre kâr elde etmek için gereken girişimcilik yerine şan, şeref ve gösterişlilik, sermaye biriktirmek yerine etrafa dağıtmak temel davranış biçimi haline gelmiştir. Sadece kâr elde etmek üzere yapılan faaliyetler “asil” olarak kabul edilmemektedir.<sup>335</sup> Dolayısı ile Osmanlı toplumunda rasyonel zihniyet gelişmemiş, kâr güdüsü oluşmamış, yerine İslami kanaatkârlık yaygın bir anlayış olmuştur. Batıdaki feodal döneme benzer özellikler gösteren bu dönemde, rasyonel hesaplama

---

<sup>331</sup> Ülgener, **A.g.e.**, 2015,s.96

<sup>332</sup> Robinson, **A.g.e.**, s. 126.

<sup>333</sup> Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Tanzimat’tan Cumhuriyet’e**, 3. Cilt, Avcıol Basım, İstanbul, 2000, s. 43.

<sup>334</sup> Sabri F. Ülgener, **İktisadi Çözülmenin Ahlâk ve Zihniyet Dünyası; Fikir ve Sanat Tarihi Boyu Akisleri ile Bir Portre Denemesi**, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s. 9

<sup>335</sup> Reyhan, **A.g.e.**, s. 48.

zihniyetinin de gelişmemiş olması beklenecektir. Nitekim bu dönemde, zihinden hesap kitap yürütmeye dayalı, “*il-i hisab-el-heva*” isminde bilim dalı ortaya çıkmıştır. Ülgener bu bilim dalını “götürü hesap” olarak ifade etmektedir.<sup>336</sup> Yöntem, detaylı hesaplama ve dikkat gerektiren rasyonel muhasebeden oldukça uzaktır.

## 2.2. Osmanlı Devleti'nin Tanzimat Sonrası Dönemi İktisadi Yapısı ve Muhasebe Kayıt Düzeni

18. yüzyıl sonlarından itibaren Osmanlı Devleti'nde geleneksel devlet modelinden merkezîyetçi devlet modeline doğru değişim başlamıştır.<sup>337</sup> Geleneksel devlet modelinde bütün teşkilat, padişahın mutlak ve ortak olunamaz egemenliği üzerine kuruludur. Bu bütünün merkezinde, padişah ve saray teşkilatı bulunmaktadır.<sup>338</sup> Önemli olan, hükümdarın güç ve iktidarını güçlendirmektir. Geleneksel dönemde devlet, otorite verdiği memurlar ile iktisadi gücü elinde tutarken diğer yandan ticaretin etkin vergilendirme ve aşırı serbest ticarete kapatılmasını sağlayabilmek için ticareti kontrol altında tutarak politik güç elde ediyordu.<sup>339</sup> Fakat devletin gücünü kaybetmesi, artık değere etkin biçimde el koyamaması ve diğer gelirlerinin azalması (Avrupa'daki sanayileşme, fiyat devrimi, yeni ticaret yolları vb.), onu mevcut iktisadi düzenini değiştirme ve yeni gelir elde etme yolları aramaya yönlendirmiş, çağdaşlaşma çabası hız kazanmıştır.

Osmanlı Devleti'nin gerçek anlamda çağdaşlaşma süreci, bir döneme adını verecek olan Tanzimat Fermanı'nın 1839 tarihinde imzalanması ile başlamıştır.

---

<sup>336</sup> A.e., s.50.

<sup>337</sup> Cahir Doğan, “Tanzimat Dönemi Osmanlı Merkezîyetçi Bürokratik Yapısının Kurulması ve Karşılaşılan Bazı Güçlükler,” *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Aralık 2014, Sayı: 33, s.56.

<sup>338</sup> Abdüllatif Armağan, “Klasik Dönemde Osmanlılarda Devlet Yönetim Anlayışına Dair Bazı Düşünceler,” *Akademik Bakış*, Cilt: 5, Sayı: 9, 2011, s. 139.

<sup>339</sup> Çağlar Keyder, *Türkiye'de Devlet ve Sınıflar*, İletişim Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 1995, s. 16.

Temelde Tanzimat Fermanı, insan hakları bildirgesi rengine olup, Hristiyan tebaanın eşitliği, gelire göre vergilendirme, devletin merkezileşmesi, askeri harcamaların kanunlara dayandırılması temel konularını kapsamaktadır.<sup>340</sup> Tanzimat Fermanı, II Mahmud'un gerçekleştirdiği reformların devamı niteliğindedir. Bu nedenle Tanzimat Fermanı'nın ilanından önceki bir takım gelişmelerin de süreçteki etkisi yadsınmamaktadır.

### **2.2.1. Tanzimat Fermanı'nın İlanını Hazırlayan İktisadi Gelişmeler**

Tanzimat Fermanı, 1839'da ilan edilmeden önce, dönemi etkileyen ve fermanın hazırlanmasına zemin hazırlayan, bir takım gelişmeler meydana gelmiştir. 19. yüzyılın en önemli gelişmelerinden biri, imparatorluğun mülkiyet ilişkilerinin belirleyicisi ve devletin en önemli gelirini oluşturan tarımsal ilişkilerde gerçekleşmiş, 1831'de tımar sistemi kaldırılmıştır.<sup>341</sup> Böylece mülkiyet ilişkilerinde önemli değişimler oluşmaya başlamıştır. 19. yüzyılda hükümet, tarımda kapitalist dönüşümü sağlamak amacıyla, arazi sahipleri ile ilgili hukuki yapıyı değiştirmeye çalışmıştır. Bu değişikliklerin yapılmasındaki temel amaç, devletin etkin bir biçimde artığa el koyabilmesini sağlamaktır. Bu amaçla, kapitalist mülkiyet ve miras hukukunun geliştirilmesi için eski hukuk yapısı temizlenmeye çalışılmıştır. Yeni düzenlemeler, Osmanlı İmparatorluğu'nun mevcut kapitalist düzene ayak uydurabilmesini sağlamak üzere, kapitalist dünya ekonomisi ile hareketlendirilmiştir.<sup>342</sup>

Tanzimat'ın ilanından önceki bir diğer gelişme, ticaret ve vergi politikasının dönüm noktasını oluşturan, 1838 tarihinde İngilizler ile imzalanan Balta Limanı Ticaret Antlaşması'dır. Antlaşma ile birlikte imparatorluğun kapitalist dünya piyasası

<sup>340</sup> Kazgan, A.g.e., s. 21.

<sup>341</sup> Sabri Sürgevil ve diğerleri, **Türkiye Tarihi ve Uygarlıkları V; Değişim Sürecinde Türkiye (16991908)**, İlya Yayınevi, İzmir, 2012, s. 271.

<sup>342</sup> Tezel, A.g.e., s. 71-72.

ile bütünleşmesinde yeni bir dönem başlamış, imparatorluk, Avrupa'daki sermaye birikimi için açık pazar haline gelmiştir.<sup>343</sup> Antlaşma ile ithal mallar ve transit mallar %3, ithalatçıların ödediği dâhili gümrükler %2 ve ihracat malları %12 vergiye tabi hale gelmiştir. Böylece Osmanlı ticareti, dünyadaki en serbest rejimlerden birisi haline gelmiştir.<sup>344</sup> Antlaşma, Osmanlı'nın kapitülasyonlar ile Avrupa'nın ticari kapitalizm aşamasına eklenme sürecini başlatmıştır. Baltalimanı Antlaşması'nın ihracat ve ithalat yasağını kaldırması ile hammadde bulma güçlüğü ortadan kalkması ve ticaretin doğal sınırlarına kadar büyümesi planlanmıştı. Fakat küçük köylülerin hâkimiyetine dayanan mevcut tarımsal yapı bu büyümeyi kısıtlayıcı en önemli etken olmuştur.<sup>345</sup> Bu iki gelişme çağdaşlaşma sürecinde oldukça etkili olmuştur.

## 2.2.2. Tanzimat Fermanı'nın İlanından Sonraki İktisadi Gelişmeler ve Muhasebe Kayıt Düzeni

Tanzimat Fermanı, Abdülmecit'in izni ile Mustafa Reşit Paşa tarafından Gülhane Parkı'nda, başta padişah olmak üzere, sadrazam, bütün ileri gelen devlet ve din adamları, yabancı elçiler ve kalabalık bir halk topluluğu önünde 1839 tarihinde okunmuştur. Bu nedenle fermana, Gülhane Hatt-ı Hümayunu da denilmektedir.<sup>346</sup> Tanzimat ile birlikte, klasik dönem aynı ilişkileri çözülmüş, tarım dışı üretim ahlâki etkiden kurtularak parasallaşmış ve ticarileşmiştir. Ülkenin iç ve dış ekonomik bütünleşmesi hızlanmıştır. Osmanlı geleneksel, kapalı, provizyonist, fiskalist ekonomik düzenini terk etmiştir.<sup>347</sup> Bu süreçte, sanayileşmede geciken pek çok ülkede olduğu gibi devlet, hareket noktasını oluşturmaktadır. Sanayileşmenin

---

<sup>343</sup> A.e., s. 63-64.

<sup>344</sup> Donald Quataert, **19. Yüzyıla Genel Bakış-İslahatlar Devri 1912-1914, Osmanlı İmparatorluğunun Ekonomik ve Sosyal Tarihi**, Çeviren: Süphan Andıç, Editör: Halil İncılık ve Donald Quataert, Eren Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 945.

<sup>345</sup> Keyder, A.g.e., s.46

<sup>346</sup> Eduard Engelhardt ve Philippe Engelhardt, **Türkiye'de Çağdaşlaşma Hareketleri; Tanzimat**, Çeviren: Örgen Uğurlu ve Nurer Uğurlu, Örgün Yayınevi, İstanbul, 2010, s.14.

<sup>347</sup> Toprak, A.g.e., 1997, s. 222.

tabandan ivme kazanabilmesi için, sivil ögelerin etkinlik kazandığı, pazar göstergelerinin duyarlı olduğu, talep etkeninin kristalleştiği bir ortamın mevcut olması gerekmektedir.<sup>348</sup> 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinin kapitalist dünya ile bütünleşmesinde tabandan hareketten ziyade, devletin etkisi ile şekillenen ticaret, borçlanma ve doğrudan yatırım mekanizmalarının önemli etkisi bulunmaktadır. Bu mekanizmalar sayesinde, yerli ekonomi ile Avrupa ekonomisi arasında aracılık eden bir sınıf hızla büyümüş, Osmanlı ekonomisinin periferileşmesi mümkün olmuştur.<sup>349</sup>

Bu dönemde, tımar sisteminin 1831’de kaldırılmasını, bir takım önemli tarımsal düzenlemeler takip etmiştir. 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.<sup>350</sup> Reformcu bürokratlar, devlet yönetimindeki gücü ve yetkisi azaltılması ile alınan kararlarda da etkili bir zümre haline gelmişlerdir.<sup>351</sup> Reformları şekillendiren bürokratlar, sahip oldukları gücü kaybetmemek için, artığa kendileri haricindeki bir sınıfın el koymasına dayalı herhangi bir iktisadi örgütlenme tarzına karşı koyma eğilimindeydiler. Çünkü kırsal yönetici ile merkezi otorite arasındaki mevcut ilişkinin herhangi bir şekilde değişikliğe uğraması, yalnızca köylülükteki yeni bir oluşumdan ziyade, bürokrasinin de toplumsal statüsünü tehlikeye sokacaktı.<sup>352</sup> Dolayısı ile pazar ilişkilerinin yaygınlaşması ve tarımsal artıktan pay almaya başlayan tüccar sınıfının büyümesine, bürokratlar ve toplumun farklı kesimleri tarafından direnç gösterilmiştir.<sup>353</sup> Bu durum, önemli varlık

---

<sup>348</sup> A.e., s. 241.

<sup>349</sup> Keyder, A.g.e., s. 70.

<sup>350</sup> Sürgevil ve Diğerleri, A.g.e., s. 263

<sup>351</sup> Adem Anbar, “Osmanlı İmparatorluğu’nun Avrupa’yla Finansal Entegrasyonu:1800-1914,”

**Maliye Finans Yazıları**, Sayı 84, Temmuz 2009, s. 21.

<sup>352</sup> Keyder, A.g.e., s.16.

<sup>353</sup> A.e., ss. 40-44.

sahiplerinin sosyal-siyasal taleplerinin etkisinin söz konusu olmadığı<sup>354</sup> ve devlet tarafından gerçekleştirilmiş reformların, istenilen başarıya ulaşamamasının önemli nedenlerinden bir tanesidir. Aynı zamanda bu tarımsal düzenlemeler, köylülerin işledikleri topraklar üzerindeki haklarını pekiştirmiştir. Diğer taraftan ise büyük toprak sahiplerini daha da güçlendirmiştir. Bu durum kapitalist dönüşüm çabalarının aksine feodal ilişkileri güçlendirici etkiye neden olmuştur. Mevcut üretim ilişkilerinin üzerine, kapitalist mülkiyet kurumlarının getirilmesi büyük toprakları hemen kapitalistleştirememiştir. Üstyapı kurumları ile tarımdaki toplumsal ve iktisadi yapılar arasında farklı, yeni ve karmaşık ilişkilere neden olmuştur.<sup>355</sup> Dolayısı ile tımar sisteminin çözülmesinin etkisinin, mevcut şartların değişmemiş olması nedeniyle sınırlı kaldığı kabul edilmektedir.<sup>356</sup>

19. yüzyılda 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 tekelci uygulamaları son bulmuş, zanaatkârlar ithal mallar karşısında rekabet edemeyerek zayıflamıştır.<sup>357</sup> Böylece kapitalizm için gerekli olan maddi gerekliliklerin dışında zihniyet ve bilinç sorunu da kırılmış olmaktadır. Diğer taraftan, 1830'dan sonra üretimin örgütlenişi değişmeye başlamış, batıdaki teknoloji ve üretim koşulları takip edilmeye başlanmıştır. 19. yüzyılda İstanbul çevresinde ve Anadolu'daki mamul mallar üretimi Şekil 2.8'deki gibi üç ayrı biçimde örgütlenmiştir.

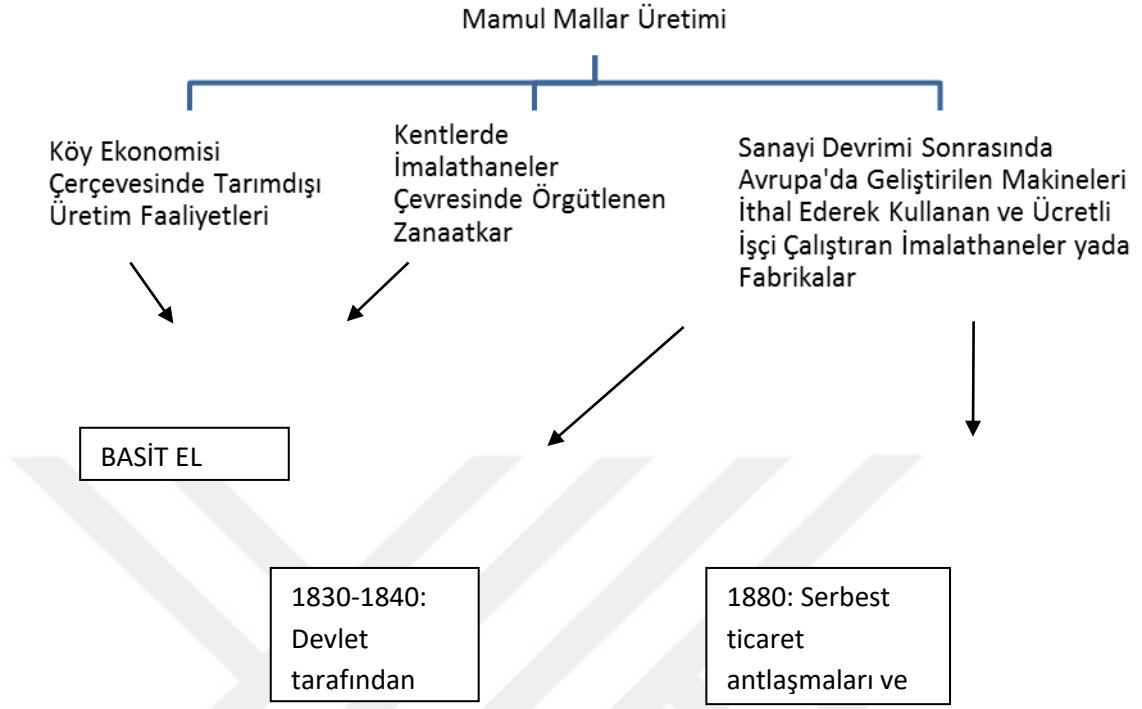
---

<sup>354</sup> Tezel, **A.g.e.**, s. 71-72.

<sup>355</sup> **A.e.**, s.73.

<sup>356</sup> Pamuk, **A.g.e.**, 2013, s.158.

<sup>357</sup> **A.e.**, s.202.



**Şekil 2.8:** 19. Yüzyıl İstanbul ve Anadolu'daki Mamul Mallar Üretiminin Örgütlenişi<sup>358</sup>

1830-1840 yılları arasında, devlet inisiyatifi ile çoğunluğu İstanbul çevresinde, “kapitalistleşme çabası” ile kurulan işletmelerin asıl amacı devletin ve ordunun gereksinimlerini karşılamaktır. Bu işletmelerin ürettikleri malların devlet tarafından satın alınması ve ithal malların rekabetinden korunmasına karşın, büyük bir çoğunluğu işletilememiş ve kapatılmıştır.<sup>359</sup> Yine bu dönemde kurulan işletmelerin kâr amaçlı olmaması sebebiyle, muhasebe kayıt düzenleri çok fazla gelişme gösterememiş, hesapları üretim-teslim edilen mal hesaplamaları ve envanter işlemlerinden ibaret kalmıştır.<sup>360</sup>

<sup>358</sup> Pamuk, A.g.e., 2013, s.225.

<sup>359</sup> A.e., s. 202.

<sup>360</sup> Güvemli, A.g.e., 2000, s.43.

1840 sonrası sanayileşme çalışmaları ise genel olarak iki bölümde ele alınabilmektedir. 1840-1860 yılları arasındaki birinci dönemde yine devletçiliğin ağır bastığı görülmektedir. Devlet bu dönemde, ihtiyacı olan malları üretmek için fabrikalar kurmuş veya mevcut fabrikaları modern hale getirmiştir.<sup>361</sup> Bu dönemde muhasebe uygulamalarını etkileyen gelişmeler de gerçekleşmiştir. Öncelikle 1840 tarihinde devletin mali işlerini ve iç açıcı olmayan durumunu görüşmek üzere Meclis- Muhasebe-i Maliye kurulmuştur. 1840 tarihinde Tanzimat'ın tatbik edildiği yerlerde temettü vergisi konulması kararlaştırılmıştır. Temettü vergisi, “*tüccar ve esnafın senevî temettü’leri mikdarı tahmin ve takdir edilerek binde veya yüzde hesabıyla vaz*” olunan vergidir.<sup>362</sup> Bu vergi ile ayırım yapılmaksızın tüm halkın, emlak, arazi ve hayvanları; tüccarların ise yıllık temettüleri üzerinden vergilendirilmeleri kararlaştırılmıştır. Böylece, ilk defa özel kesimin yıllık kazanç miktarının tespit edilmesi zorunluluk haline gelmiştir. Aynı zamanda “*Muhasıllar Talimatı*” ile mükellefler ile devletin doğrudan temas halinde olmasını gerektiren kurallar konulmuştur. Bu iki düzenleme özel kesim ve devletin muhasebe gereksinimini ortak bir noktada buluşturmuştur. 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.

Muhasebe uygulama esasları ile ilgili ilk düzenleme ise 1850 Ticaret Kanunu'nunda yer almaktadır. Kanunda günlük defter ve envanter defterinin tutulması zorunlu tutulmaktadır. Günlük defterde, günlük işlerin aktif ve pasif şeklinde kaydedilmesi gerekmektedir.<sup>363</sup> Kanunun getirdiği yenilik ise envanter defterinde, her yılın sonunda duran ve dönen varlıkların listelenmesi zorunluluğunun getirilmesidir. Aynı zamanda aktif ve pasiflerin de envanteri çıkartılmalıdır. Merdiven kayıt yöntemi ile yapılan kayıtlarda, duran varlıkların envanterinin

---

<sup>361</sup> Rıfat Önsoy, “Tanzimat Dönemi Sanayileşme Politikası,” **Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dersisi**, 1984, s.8.

<sup>362</sup> Abdurrahman Vefik Sayın, , **Tekâlif Kavaidi**, T.C. MBAPKKB Yayını No:1999/352, Ankara,1999, s. 441.

<sup>363</sup> Güvemli, **A.g.e.**, 2000, s. 79.



çıkartılması yaygın olarak tereke hesaplarında görülmektedir. Aynı zamanda ellerinde bulunan stoklarının, ürettikleri mallarının veya canlı hayvanlarının da envanterini çıkartmaktadırlar. Fakat dönemin zihniyetiyle de ilişkili olarak sabit varlıklarının, özellikle makine veya üretim alanlarının, önemli büyüklükte olmaması, bu varlıkların envanterinin yapılması ihtiyacını da getirmemiştir. Bu kanun ile birlikte her yılsonunda duran ve dönen varlıkların listelenmesi zorunluluk haline getirilmektedir.

Kanunname-i Ticaret'te, defterler hakkında açıklamalar olmasına karşın yöntemde değişiklik veya tanımlama bulunmamaktadır. Devlete ait muhasebe defterlerinden de, Osmanlı'nın Merdiven Kayıt Yöntemi'nin 19. yüzyılın ortalarında değişmeden, aynı biçimde devam ettiği anlaşılmaktadır.<sup>364</sup> Fakat 1848 tarihindeki bazı günlük defter kayıtları incelendiğinde, merdiven kayıt yöntemi veya çift taraflı kayıt yönteminin her ikisine de benzemeyen farklı bir kayıt yönteminin uygulandığı görülmektedir. Bu yönteme göre, devlet tarafından tahsil edilen vergiler alt alta yazılmış, defterin sol kısmında ise bu kayıtla ilgili bazı hesaplamaların nasıl yapıldığı detaylandırılmaktadır. Bu metod, devlet muhasebecilerinin yeni bir sistem geliştirmek için deneme yaptıklarının ispatı olmaktadır.<sup>365</sup> Kayıt yönteminin haricinde, kanunun da etkisi ile varlıkların ve borçların envanterlerinin düzenlenmesi ile ilgili örnekler bulunmaktadır. Örneğin, Feshane-i Amire'nin, 1851-1852 yıllarına ait satış, mal oluş ve kâr hesaplamaları ile envanter çalışmalarına ait defterlerde<sup>366</sup>, bilançoğu anımsatan bir tablo yer almaktadır.<sup>367</sup>

<sup>364</sup> Güvemli, A.g.e., 2000, ss. 342,343.

<sup>365</sup> Adem Çubuk ve Arıkan Tarık Saygılı, "Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminden Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçiş," **Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı 1850-2012 Bildiriler**, Editör: Oktay Güvemli, Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul.

<sup>366</sup> **Başbakanlık Osmanlı Arşivi**, Hazine-i Hassa Defterleri, No: 40.

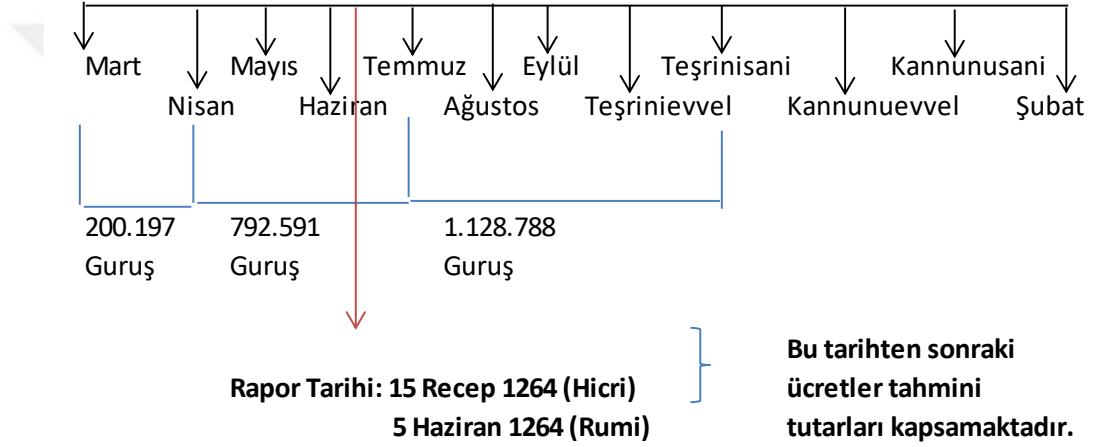
<sup>367</sup> Güvemli, A.g.e., 2000, s. 490.

**Tablo 2.14:** Feshane-i Amire'nin 1851-1852 Yıllarına Ait Satış, Mal Oluş ve Kâr Hesaplamaları

Mevcutlar	Guruş	Akçe
Kasa ve Nakit Sayılan Varlıklar	95.982,50	56
Alacaklar	5.857.059	48
Stoklar		
Fes Üretimi ile İlgili	4.450.192 -	
Çuha Üretimi ile İlgili	1.348.062,50	51
İş ve Sipariş Avansları	629.220	27
TOPLAM	12.382.418	2
Borçlar		
Hazine-i Hassa'ya Borç	769.452	
1268 yılı Kar Payı Borcu	843.107,50	31
1269 Kar Payı Borcu	1.913.925,50	13
Asakir-i Nizamiyeye Borç (1269'dan) (Alıcılardan Ön Ödeme)	1.279.080	
Asakir-i Nizamiyeye Borç (1269'dan) (Alıcılardan Ön Ödeme)	317.427	
Senetli Borç	15.450	
Satıcılara Borçlar	22.711,50	18
TOPLAM	5.161.154	2
Sermaye-i Feshane-i Amire		
Fes Sermayesi	5.000.484	
Çuha Sermayesi	2.220.780	
TOPLAM	7.221.264	

Tablo 2.14 incelendiğinde, duran varlıklar haricindeki işletme varlıklarının kayda alındığı, duran varlıkların ise envanterinin çıkarılmadığı görülmektedir. Sabit varlıkların kayda alınmamış olması sebebiyle, herhangi bir amortisman hesaplamasının yapılıp yapılmadığı sonucuna da varılamamaktadır. Duran varlıkların bu hesaplama dâhil edilmemiş olmasının bir diğer sonucu ise, tabloda hesaplanan sermayenin işletmenin servetini temsil etmemesi, sadece işletme sermayesi niteliğinde kalmış olmasıdır. Aynı hesaplamaların devamında, satılan malın maliyeti hesaplamasının ve birim maliyet hesaplamaların yapılmış olduğu görülmektedir. Bu biçimdeki hesaplama biçimi ise kapitalist zihniyetin göstergesidir. Bunlara ek olarak, devletin kayıt düzeninde tahmini yatırım maliyetleri ve gerçekleşen mal oluş

hesaplamalarına yer verilmeye başlandığı görülmektedir. Bu hesaplama örneğine, Zeytinburnu'nda 1844-1848 yılları arasında yatırımı yapılan demir fabrikasının hesaplamaları örnek olarak gösterilebilmektedir.<sup>368</sup> Fabrikanın, Rumi 15 Recep 1264 (Miladi 1848) tarihinde ücret maliyetleri hesaplanırken, Mart (Rumi) ayından, Teşrinisani (Rumi) ayına kadarki ücret maliyetleri hesaplama dâhil edilmiştir.<sup>369</sup> Bu durumda raporlama tarihinden sonraki beş ayın maliyetleri tahminidir.



**Şekil 2.9:** Demir Fabrikasının Raporlama Dönemi Çizelgesi

Yatırımın tamamlanması için hesaplanmış maliyetler, öncelikle memur maaşları, satın alınması gereken malzeme ve yurtdışından alınacak alet edevat olarak kalemlendirilmiştir. Sonrasındaki genel toplam, bina mal oluşu, izabe fırını ve demirbaş ve edevat olarak tekrar sınıflandırılmıştır. Böylece maliyetler hem fonksiyonlarına göre hem de gider yerlerine göre ayrı ayrı gösterilmiş olmaktadır. Üretime geçince gerekli olacak malzeme, ilk madde, yardımcı malzeme, işletme malzemesi (satın alınması gereken) tahmini dönen varlık niteliğindedir.<sup>370</sup> Bu tahmini hesaplamalar, kapitalist zihniyetin işaretidir. Fakat hesaplamalarda stokun

<sup>368</sup> Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Hazine Hassa Defterleri, No:1, Aktaran: Güvemli, 2000, s.346.

<sup>369</sup> Güvemli, A.g.e.,2000, s. 361,362.

<sup>370</sup> Güvemli, A.g.e., 2000, s. 363-364.

bina mal oluş hesabına kaydedildiği görülmektedir. Stokların, alet ve edevat gibi ayrı bir biçimde sınıflandırılmamış olması feodal zihniyetin göstergesi olarak kabul edilebilmektedir.

1860-1876 yılları arasındaki ikinci 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.<sup>371</sup> 1860'dan sonra mamul mallar üretimi, 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.<sup>372</sup> 1879 İstanbul Ticaret Odası'nın kurulması ile kâra dayalı işletmecilik anlayışında gelişmeler olmuştur. Aynı zamanda 1880'li yıllarda kazançtan vergi alınmasını öngören Temettü Vergi'si kendisini kabul ettirmeye başlamıştır.<sup>373</sup> 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.<sup>374</sup> Geçiş önceleri devletin üretim ve hizmet kurumlarındaki muhasebesi ile sınırlı kalmış olsa da, özel sektörde de kullanımlarına rastlamak mümkündür. Bu dönemdeki bir diğer önemli gelişme ise bütçeleme tekniklerinin anlatıldığı Muvâzene Defteri Nizamnamesi'nin yayınlanmasıdır. Nizamname 1855 tarihinde yayımlanmış olsa da, gerçek anlamda uygulama 1863-1864 yılları için yapılmıştır. Bütçe kavramı, finansal, ekonomik ve politik gelişmelerin sonucunda ve yabancı alacaklıların teşviki sonucunda ortaya çıkmıştır. 1872 tarihinde bütçe nizamnamesi ile bütçenin tanımı ve anlatımı ilk kez

---

<sup>371</sup> Önsoy, A.g.e., s.8.

<sup>372</sup> Pamuk, A.g.e., 2013, s.225.

<sup>373</sup> Oktay Güvemli ve Emre Çelebiler, "Türk Muhasebe Düşüncesinin Çağdaşlaşmasında İlk Dönüm Noktası 1879-1885," **Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı 1850-2012: Bildiriler**, Editör: Oktay Güvemli, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul, s. 339.

<sup>374</sup> R. Şebnem Yaşar, "Osmanlı İmparatorluğu'nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları; Kapitalizme Doğru İlk Adımlar," **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, 2016, C:8, S:1, s.203.

detaylandırılmıştır.<sup>375</sup> Tanzimat öncesinde varsayım veya tahmine dayalı bütçeleme bulunmamaktadır. Bütçeleme de kapitalist zihniyetin getirdiği bir kavramdır. Fakat özel sektör için bütçe uygulamalarına rastlanmamaktadır.

Ticaret, sanayi ve tarımsal yapıdaki çağdaşlaşma çabasına karşın, Osmanlı'nın almış olduğu dış borçları ödeyememesi ve Avrupa'daki ekonomik kriz ile birlikte devlet, 1875'te iflasını ilan etmiştir. Bunun üzerine Avrupa'daki alacaklıların haklarını savunmak üzere Düyun-u Umûmiye kurulmuştur. Bu durum bürokratların çıkarlarına ters düşerek, batı sempatisini ortadan kaldırmıştır. Bu kurum ile birlikte, bürokrasi normatif toplumsal düzenin koruyucuları, Düyun-u Umûmiye ise Avrupa'nın temsilcisi olarak karşı karşıya gelmektedir. Bunun temel sebebi Düyun-u Umûmiye'nin katı iktisadi kurallarının olmasıdır. Bu yeni durum, pazarın genişlemesi sonucunda ortaya çıkan tefeci ve tüccarları daha ılımlı açıdan değerlendirebilmelerini sağladı. Esasında pazarın genişlemesi ile 19. yüzyılın sonuna doğru Müslüman kesim içerisinde ortaya çıkan ve aynı zamanda küçük üretici veya muhasebe ve maksimizasyonunda uzman kişiler olan yeni bir kesim, toplumsal sistemi farklı bakış açısıyla değerlendirebilme yetisine sahipti. Bu bakımdan Düyun-u Umûmiye, bürokrasinin hâkim kesiminde çeşitli görüşlerin ortaya çıkmasına ve ilerde devletçi toplumsal hareketin gelişmesinde etkili olmuştur.<sup>376</sup> 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 sağlamaktır. Böylece “teşebbüs şahsi” Osmanlı toplumunun yaşam felsefesi haline gelmesi hedeflenmiştir.<sup>377</sup>

---

<sup>375</sup> Esra Siverekli Demircan, “Budgeting Order and “Muhasebe-i Umûmiye Kanunu” in The Ottoman Empire After The Tanzimat Period,” **12th World Congress of Accounting Historians**, Vol:II, İstanbul, 2008, s. 1568.

<sup>376</sup> Keyder, **A.g.e.**, s. 62.

<sup>377</sup> Zafer Toprak, **Türkiye’de “Milli İktisat”(1908-1918)**, Yurt Yayınları, Ankara, 1982, s. 19.

Sonuç olarak Osmanlı Devleti'nin geleneksel iktisadi bakış açısının Tanzimat ile birlikte yeni bir oluşuma girdiği ve değişmeye başladığı söylenebilmektedir. Tanzimat'ın ilanının, aniden köklü bir değişimi mümkün kılmamış olmasına karşın, yeni bir zihniyetin oluşumunda kırılma noktasını oluşturduğu görülmektedir. Tanzimat ile birlikte gerçekleştirilen reformların ne kadar etkili olduğu, girişimcileri ne kadar teşvik ettiği ise tartışılan bir husustur. 1908 Devrimi ve II. Meşrutiyet ile şirketleşme hız kazanmış, milli iktisat görüşü yerleşmiştir. Bu bakımdan Tanzimat düzenlemelerinin etkisiz olduğu söylenemeyecektir. Tanzimat gereken kırılmayı başlatmış, gerekli ortamın evrilmesi ve zihniyetin değişmesinin sonucunda ise 1908 Devrimi ve II. Meşrutiyet'in milli iktisat görüşü yerleşmiştir. Çünkü Zafer Toprak'ın da belirttiği gibi, *“İktisadi gerçek aranırken salt o günün gerçekleriyle yetinilmemeli, ülkenin ulusu ve geçmişi, tarihi göz önünde bulundurulmalıdır. Geçmiş, günün gerçeklerine önemli ölçüde ışık tutmaktadır. Geçmiş anlamadan bugünü değerlendirmek olanaksızdır.”*<sup>378</sup> 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. 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. Bir diğer nedeni ise Osmanlı iktisadi gelişmeleri, Tanzimat sonrasında özel şirketleri de destekleyecek biçimde evrilmiştir. Bu nedenler ile Şirket-i Hayriye'nin zihniyeti, devletin iktisadi zihniyeti hakkında da ipuçları sunmaktadır.

---

<sup>378</sup> A.e., s. 29.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ŞİRKET-İ HAYRİYE MUHESEBE DÜZENİ VE KAPİTALİZM

Osmanlı Devleti'nin toprak mülkiyeti ve üretim ilişkileri, Asyatik üretim tarzına sahip toplum olarak kabul edilmesi ile sonuçlanmaktadır. Bu durum, Osmanlı Devleti'ndeki üretim ilişkilerini Marxist bakış açısı ile incelemeyi kısıtlamaktadır. Bu çalışmada da böyle bir karşılaştırma girişiminde bulunulmamaktadır. Buna karşın Bryer'in Weber-Marx teorilerinin sentezi şeklindeki çalışmaları, “kapitalist üretim ve düşünüş biçimi” ile gelişen “kapitalist muhasebe” biçimini tanımlamaktadır. Bu tanımlamalar, Osmanlı Devleti'nin Tanzimat ile değişen iktisadi zihniyetinin kapitalist zihniyete yakınlığını, muhasebe kayıtları ve hesapları ile anlayabilmenin bir yolunu sunmaktadır.

Feodalizmi kapitalizmden ayıran belirgin hususlar; özgür emek, emeğin kontrol biçimi ve sermayenin serbestleşmesi şeklinde sıralanmaktadır. Osmanlı Devleti'nde serfliğin olmaması, feodalizmin olmadığını savunan görüşler için en önemli dayanaktır.<sup>379</sup> Çalışmada dikkate alınan husus ise, Tanzimat öncesinin hangi üretim biçimi olarak adlandırılmasından ziyade, kapitalist üretim biçiminin mevcut olmadığının kesinliğidir. Tanzimat sonrasındaki reformların iktisadi ve zihniyetteki değişime etkisi ise süreçsel olarak tespit edilememektedir. Bu bağlamda çalışmada Tanzimat öncesi dönemin üretim ilişkilerinin zihniyeti ve muhasebe uygulamalarından ziyade, sonrasındaki dönemin pre-kapitalist veya kapitalist zihniyet bakımından incelenmesi amaçlanmaktadır. Pre-kapitalist dönem, kapitalist ve feodal üretim biçiminin her ikisine de uymayan, ara bir dönem olarak kabul edilmektedir. Prekapitalist ve kapitalist süreçte ücretli işgücü ortak özellik iken, emeğin biçimsel ve gerçek hâkimiyeti ayırım yapabilmeyi sağlamaktadır. Bu farklı hâkimiyet biçimleri, muhasebe raporlarının içeriklerini, hesapları ve hesap verme biçimlerini de farklılaştırmaktadır.

<sup>379</sup> Bkz., s. 95.

Çalışmada, emeğin biçimsel ve gerçek hâkimiyeti ayrımı, muhasebe raporlarındaki sabit varlıklar ve üretim süreci ile bunların hesap verilebilirliği kapsamında ele alınmaktadır. Kapitalizmin sermaye muhasebesini zorunlu hale getirmiş olması, sabit sermaye yatırımlarına bakış açısını ve bunun sonucunda muhasebeleştirme düzenini etkilemiştir. Kapitalizm ile birlikte farklılaşan bir diğer süreç ise üretimdir. Maksimum kâr elde etme arzusu, üretim sürecine bakış açısını değiştirmiştir. Bu nedenle Şirket-i Hayriye'nin muhasebe raporları, "sabit varlıklar ve hesap verilebilirlik ilişkileri" ve "üretim süreci ve hesap verilebilirlik ilişkileri" şeklinde iki ayrı başlıkta değerlendirilmektedir. Bu incelemelerden önce, şirketin genel yapısı ve muhasebe raporlarının genel özellikleri ele alınmaktadır.

### 3.1. Genel Olarak Şirket-i Hayriye

Kapitalist gelişme için sayılan gerekliliklerden bir tanesi sermayenin serbestleşmesidir. Sermayenin serbestleşmesi için ise "eşit sermayeye eşit kâr talebi" gerekmektedir. Eşit kâr talebi ise anonim şirket yapılanması ile ortaya çıkmaktadır. 16. yüzyılda faaliyet gösteren Doğu Hindistan Kumpanyası, dünyadaki ilk anonim şirket yapılanmasıdır. Devamlı sermayeye sahip anonim şirket yapılanmasının, 1657 tarihine kadarki şirket içi çatışmaların sonucunda son halini aldığı kabul edilmektedir.<sup>380</sup> Bu dönem Marxist dönüşüm teorisi ile de örtüşmektedir.

Osmanlı Devleti'ndeki ilk anonim şirket ise, 1851'de kurulan ve ilk kentiçi 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.<sup>381</sup> Tanzimat dönemi, klasik dönem aynı ilişkilerini çözmüş, devletin hareket noktasını

<sup>380</sup> Bkz., s. 63-65.

<sup>381</sup> Sedat Murat ve Levent Şahin, **Dünden Bugüne İstanbul'da Ulaşım**, İstanbul Ticaret Odası yayınları, yayın No:2010-58, İstanbul, 2010, s. 211.



oluşturduğu reform sürecini başlatmıştır.<sup>382</sup> Bu reformlarda ve iktisadi gelişmelerde batının etkisi yadsınamaz ise de, bu gelişim ve reformların yalnızca bu etkene bağlı olduğu da söylenememektedir. Dönemin devlet adamları, bürokratları ve tüccarlarının zihniyeti de önemli bir etkidir. Devlet adamları, bürokratlar ve tüccarların zihniyetlerini ve zihniyetlerindeki değişimi anlamının önemli bir aracı ise dönemin muhasebe kayıtlarıdır. Bu kapsamda Şirket-i Hayriye'nin muhasebe raporlarında ve açıklamalarındaki detaylar, şirketin kuruluşunda ve sermayesinde önemli paya sahip olan bu kesimin zihniyetinin anlaşılabilmesinde araç olabilecektir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde şirketin yıllar itibarıyla muhasebe raporlarındaki değişim ve açıklamaları, kapitalist üretim biçimi ile ilişkilendirilerek incelenmektedir.

Şirket-i Hayriye 17 Ocak 1851'de, Takvim-i Vakayi'de Sultan Abdülmecid'in, Sadrazam Mustafa Reşit Paşa'ya iradesi ile kurulmuştur.<sup>383</sup> Şirketin kuruluşundan önce, 1840'lı yıllarda Tersane-i Amire'nin yolcu vapurları, Boğaz sularında seyrek de olsa düzenli olarak halkın yararına hizmet vermeye başlamıştı. Fakat Boğaziçi'nde düzenli deniz ulaşımı ancak şirketin kuruluşu ve düzenli faaliyetleri ile başlamaktadır.<sup>384</sup> Şirket-i Hayriye, 1945'te hükümet tarafından satın alınıp Şehir Hatları'na devredilinceye kadar İstanbul ve Boğaziçi arasında vapurlarla yolcu taşımacılığı yapmıştır.

Tanzimat ile birlikte, yabancı sermaye bağımlılığı gelişmiştir. Yabancı sermayenin gelişmesi sürecinde girişimci olarak rol alan üst düzey yöneticiler ile gelişime katkıda bulunan tüccar, banker ve sarraflar elde ettikleri serveti, batıdakine benzer biçimde harcama eğilimi göstermeye başlamışlardır. Lüks tüketime talep

---

<sup>382</sup> Toprak, A.g.e, 1997, s. 222.

<sup>383</sup> Başbakanlık Osmanlı Arşivleri, Y.EE., 94/21

<sup>384</sup> Eser Tutel, "Boğaz İskeleleri Vapura Hasret," Erişim Tarihi: 18.01.2018, <http://earsiv.sehir.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11498/4403/001581790010.pdf?sequence=3> (Çevrimiçi), s. 29.

artmıştır. Bu doğrultuda sayfiye yaşamı ve mesire alışkanlığı da gelişmiştir.<sup>385</sup> Adalar ve Boğaziçi sayfiye yerleri olarak şekillenmiştir. Bu yeni yerleşim yeri alışkanlığı ulaşım talebini de arttırmıştır. Bu bağlamda şirket, “*Tanzimat ile başlayan reform girişimleri sürecinde tüketimin düzenlenmesi ve rasyonelleştirilmesi, bunun yanı sıra üretimi rasyonel kılma gereğine bağlı olarak üst gelir gruplarının değişen tüketim alışkanlıklarına paralel, bu kitlenin gereksinimlerini gidermek*” amacıyla kurulmuştur.<sup>386</sup> Bu amaca istinaden, şirketin kapitalizmin gerektirdiği rasyonaliteyi sağlamaya odaklı olduğu söylenebilmektedir.

Şirketin kuruluş amaçlarından bir diğeri ise, seferlerin ve vapurların sayısının artırılması ile birlikte altı ayda bir yazlık için boğaza taşınmak mecburiyetinin ortadan kalkmasını, Boğaziçi’ne rağbetin artması ile تنها yerlerin de imara açılmasını sağlamaktır.<sup>387</sup> Aynı zamanda Osmanlı uyruklu kişiler tarafından kumpanyanın kurulmasının devlete gelir sağlamak ve halkın refahını arttırmak açısından da katkı sağlayacağı görüşü bulunmaktaydı.<sup>388</sup>

Şirketin hisse senetleri başlangıçta 1.500 adet olarak hazırlanmıştır. Bir hissesinin 3.000 kuruştan satılması planlanmıştır. Ancak daha sonra 500 hisse daha eklenmiş, toplam hisse senedi sayısı 2.000'e çıkartılmıştır. En çok hisse senedini dönemin padişahı Sultan Abdülmecid almıştır. Padişahın aldığı 100 hisse senedinin ardından, 50 hisseyle annesi Valide Bezmiâlem sultan gelmekteydi. Diğer önemli hissedarlar ise Sadrazam Reşit Paşa, Serasker Damat Mehmet Ali Paşa, Tophane Müşiri Fethi Paşa, Girit Valisi Mustafa Paşa, Mısırlı Yusuf Kamil Paşa'nın eşi Zeynep Hanım, Sarraf Mıgırdıç, Sarraf İshak, Sarraf Mısırlı Kevork İbrahim, Sarraf Mıseyani, Banker Abraham'dır.<sup>389</sup>

<sup>385</sup> Murat Koraltürk, **Şirket-i Hayriye 1851-1945**, İDO, 1. Baskı, 2007, s. 29

<sup>386</sup> **A.e.**, s. 30.

<sup>387</sup> Neşet Dereli, **Karşıdan Karşıya**, Komşu Yayınları, İstanbul, 2007, s. 69.

<sup>388</sup> **A.e.**, s. 70.

<sup>389</sup> <http://www.sehirhatlari.istanbul/tr/kurumsal/iktisadi-yapi-471.html> (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 19.01.2018.

Şirket-i Hayriye kurulduğu sıralarda, anonim şirketin önemli organları olan yönetim kurulu ve genel kurul oluşturulamamıştır. Şirketin hissedarlarından oluşan bir komisyon tarafından atanacak bir müdür tarafından yönetilmesi kararlaştırılmıştır. Şirket-i Hayriye'nin ilk müdürü Mösyö Lafontin olarak kararlaştırılmıştır. Şirketin işletme hakkı, 3 Kasım 1852 tarihinde senelik iki yüz bin kese bedelle, altı sene için, Hoca Mıgırdıç'ın kefilliğinde, Antuan Kalcıyan ve Agob Bilezikçıyan'a verilmiştir.<sup>390</sup> 20 Eylül 1853'te ihale feshedilerek, ihalenin yenilenmesi kararlaştırılmıştır. Bu kararda;<sup>391</sup>

- *“Şirketin masraflarına yetmediği,*
- *Şirketin bir hayli bütçe açığı bulunduğu,*
- *Durumun düzeltilmesi için komisyon kararı ile vapurların götürü olarak ihale edildiği,*
- *Bu ihaleden beklenen faydaların sağlanamadığı,*
- *Yeni ihalenin sağlanacak bedel ve yapılacak kontrat şartlarının eksiksiz yerine getirilmesi şartı ile ilk mültezimlerine teklif edileceği,*
- *Eğer mültezimler teklifi kabul etmezler ise açık arttırma ile isteyenlere ihale edileceği”* kararları alınmıştır.

29 Kasım 1853'te hissedarlar arasından daimi komisyon oluşturulması kararlaştırılmıştır. Bu komisyonun görevi, şirketin hesaplarına bakmak, vapurların idaresini yoluna koymak, Tüccar Baltacı'ya olan borcu ödemek ve hissedarların zimmetinde kalan borcu toplamak olarak belirlenmiştir.<sup>392</sup> Nihayet 15 Haziran 1854'te Ali Hilmi Efendi Müdür olarak atanmış, yönetim kurulu oluşturulmuştur.

<sup>390</sup> <http://www.sehirhatlari.istanbul/tr/kurumsal/kurulus-469.html> (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 19.01.2018

<sup>391</sup> **Başbakanlık Osmanlı Arşivi**, İ.DH., 17499.

<sup>392</sup> **Başbakanlık Osmanlı Arşivi**, İ. MMS, 2.

Anonim şirketlerde sermayedarların üretim sürecine yabancılaşmış olması, üretim sürecinde kapitaliste düşen görevler üstlenecek yöneticilere ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Böylece sermaye ortaklarından ayrı bir kişilik kazanmış olmaktadır. Yöneticilere ise sermaye adına hesap verme zorunluluğu yüklemektedir.<sup>393</sup> Bu nedenle müdürün atanması ve yönetim kurulunun oluşturulması önem arz etmektedir. 1854 yılı ilk dönem yönetim kurulu üyeleri;

1. Pol Anyan Efendi ( Galata'da tüccar)
2. Bahçevanoğlu Huce Kirkor Efendi (Sarraf)
3. Yakopyan efendi (Tüccar)
4. Hüseyin Haki Efendi (Prens Zeynep Hanım ve Kamil Paşa'nın özel kalem müdürü)
5. Hilmi Efendi (Hayriye tüccarlarından)'dir.

1864 senesinde Ali Hilmi Efendi ile ilgili yayılan yolsuzluk söylentileri neticesinde yerine Raşit Bey'in getirilmesi kararlaştırılmıştır. Fakat mevcut sorunların çözülememesi ve yolsuzluk iddiaları neticesinde ancak bir buçuk yıl süreyle görevde kalabilmiştir. Bu süreç, Şirketi Hayriye İdaresi Genel Müdürü'nün seçilmesi ve tecrübesinin oldukça önemli olduğu fikrinin yerleşmesine neden olmuştur. Şirket-i Hayriye İdaresi Genel Müdürleri aşağıda listelenmektedir.

1. Ali Hilmi Efendi 1854-1864
2. Raşit Bey 1864-1866
3. Hüseyin Haki Efendi 1866- 1895

---

<sup>393</sup> Marx, A.g.e., 2015, Cilt III, s. 388 ve 512.

4. Hafız Vehbi Efendi 1895-1909
5. Keçecizade Hikmet Bey 1909-1909
6. Ali Hüseyin Bey 1909-1921<sup>394</sup>

Şirketin yönetimi ve işleyiş kuralları, düzenlenen tüzüklere bağlanmıştır. Hazırlanan ilk tüzük, 1872 senesinde Hüseyin Haki Efendi'nin döneminde düzenlenmiştir. Tüzükte, genel kurulun oluşumu ve görevleri, idare kurulunun oluşturulması, idare kurulunun görevleri, müdürün görevlerine ait hususlar ve Şirket-i Hayriye'nin genel işlemleri hakkındaki hususlar açıklanmaktadır. İşletmenin tüzüğü, 1888 senesinde ve 1910 senesinde revize edilmiştir. Aynı zamanda 1908 senesinde "Şirket-i Hayriye İdaresinde Görevli Memur ve Hizmetlilerin Görevleri İle İlgili Kararname" çıkartılmıştır. Bu kararnamede muhasebe bürosunun görevleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.<sup>395</sup>

1. *"Şirketin genel hesapları müdürün gözetim ve sorumluluğunda olduğundan, muhasebeci ile emrinde bulunan katiplardan de sorumlu olacaktır.*
2. *Şirketin gelir ve gider cetvellerini düzenleyerek koşullara uygun olarak zamanında yönetim kuruluna vermek muhasebenin görevidir.*
3. *Muhasebeci ve emrinde bulunan memurlar, hergün görevleri başında bulunmak zorundadırlar. Hesaplar ile ilgili hususların gecikmemesine dikkat etmek ve özenle izlemekle yükümlü oldukları gibi kasa, bilet sayımı odaları hizmetlileri, bilet işlerine bakan memur ve bütün iskeleler ile köprüde bulunan biletçileri düzenli olarak çalıştırmak ve yönetim kurulu kararı ile müdürlükten verilecek emre göre bu memurlarıatama, işten el çektirme, görev yerlerini değiştirme, muhasebecinin görevlerinden olmakla beraber aksi bir durum meydana gelirse muhasebeci sorumlu olacaktır.*

---

<sup>394</sup> M. Orhan Kızıldemir, **Şirket-i Hayriye İdaresi**, Türkiye Denizciler Sendikası Eğitim Dizisi, Er-Dil Yayıncılık, İstanbul ( Eserin tarihi baskıda yer almamaktadır.), s. 381.

<sup>395</sup> **Şirket-i Hayriye İdaresinde Görevli Memur ve Hizmetlilerin Görevleri İle İlgili Kararname**, 1908.

4. *Muhasebeci ve emrinde bulunan memurları şirketin gelir ve giderlerine ait başta yevmiye defteri ile defteri kebir ve diğer defterler son derece temiz tutulacak işlemler günü gününe yazılacak defterlerde kesinlikle silinti ve kazıntı olmayacaktır. Bilet gelirleri yolcu istatistiği fabrikaya ait işlemler hissedarlar adına hisse senetlerini satışı ve devre faiz, hisse ortaklığı geliri dağıtımını, kömür işleri akseri işleri, kefalet akçeleri, yardım sandığı, banka hesapları defterlere kayıt edileceği gibi maaşları emeklilik kesenekleri hesabı, alım ve sipariş işlerine ait evraklar, yazışmalar ve bütün hesaplar defterlere kayıt edilecektir. Şirket ile kişiler arasında yapılacak sözleşmeler, ödenmiş veya ödenmemiş senetler ve şirketin para işleri ile ilgili resmi ve resmi olmayan evrak, pusulular saklanacak, gerektiğinde ve istenildiğinde incelemek üzere yönetim kuruluna ve herhangi bir resmi makama verilecektir.*
5. *Muhasebeci şirketin gelir ve giderini gösteren bir istatistik çizelgesi tutmak zorundadır. Her ay sonunda aylık bir bilanço ve yılsonunda yıllık bilanço yapmakla beraber, her ay sonunda düzenlenen bilanço çizelgesi incelenmek üzere yönetim kuruluna vermek muhasebecinin bir görevidir.*
6. *Muhasebeci vezne işlerini gelirlerin vezne tarafından alım ve sarfını her zaman inceleyerek ve izleyecektir. Müsaade dışı vezneden yapılacak ödemelerden müdür, muhasebeci ve veznedar beraberce sorumludurlar.*
7. *Muhasebeci bilet gelirlerini ayrı bir deftere tarihleri ile kaydettirmekle beraber bu defterin düşünceler bölümüne o günkü hava durumunu yani soğuk, yağmurlu, rüzgârlı ve sisli olup olmadığı gösterilecektir. İstatistik bilgi niteliğinde olan bu defteri, muhasebeci incelemek üzere yönetim kuruluna vermesi gerekir.*
8. *Muhasebe servisinin elemanları iki bölüme ayrılarak birinci bölüm gelir ve masraflar ve makbuz işleri ile sarf edilmiş olan paraların kanuni kayıtlarını yapmak, ikinci bölüm elemanları ise sarf edilmiş olan paraların sarf evrakını denetlemek, incelemekle beraber yönetim kurulundan geçmeden sarf edilene rastlandığında muhasebeci eliyle müdüre bilgi verilecektir.*
9. *Muhasebeci tutulacak kasa, yevmiye defterinin bir eşi şirketin veznedarının yanında bulunacak günlük gelir ve masraflar veznedar tarafından bu deftere kaydedilecektir. Makbuz karşılığı günlük sarf edilen paralar, he akşam muhasebe tarafından tutulan kasa, yevmiye defteri ile karşılaştırılarak müdür muhasebeci ve veznedar tarafından imzalanacaktır.*

10. *Şirketin veznedarı, muhasebeden verilen numaralı çek ile gelirleri toplayacak ve gene numaralı çekle gereken yerlere ödemeleri yapacaktır. Vezneye yatırılan paranın eksilmesinden veya kaybolmasından veznedar sorumludur.*
11. *Şirket veznedarının idareye ait parayı idare kasasından başka yere götürmesi, kendi hesabına sarf etmesi veya usulüne göre düzenlenmiş müdürle muhasebecinin imzaları olmayan adi senetle kasadan karşılıksız para verilmesi ve emaneten kasada para saklanması kesinlikle yasaktır.*
12. *Muhasebeci köprüdeki bilet gişelerinin bilet satış hasılatını hergün güneş batmadan evvel boğaziçi iskelelerinin hasılatını da ertesi gün, sabah erkenden tahsildarlar eliyle alıracak mühürlü bulunan hasılat torbası, muhasebeden bir mamur hazır bulunduğu halde açılacak ve sayılarak bir tutanak düzenlenecek, tutanak ertesi gün torba ve makbuz ile beraber iskele memuruna gönderilecektir. Günlük bilet sayımlarında görülen noksan ve fazlalık miktarı iskele bilet memuruna özel belge ile bildirmesi gerekir.*
13. *Veznedarın geceleri şirket kasasında 50.000 kuruştan fazla para bırakmaması gerektiğinden fazla parayı müdür ve muhasebeci vaktiyle bankaya teslim edecektir."*

Maddelerde genel olarak şirket varlıklarının korunmasına yönelik iç kontrolün sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu genel özelliğe ek olarak dikkat çeken uygulamalar da olduğu görülmektedir. Bilanço düzenlemenin aylık ve yıllık periyodalara bağlanması, dönemsellik ilkesine uygun rapor hazırlanmış olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda defterlerin silinmemesi, tahrib edilmemesi, üzerinde karalama yapılmaması ve her işlemin eksiksiz kaydedilmesi karara bağlanmaktadır. Bu karar ile muhasebenin denetim ve kontrol işlevi yerine getirilirken, diğer taraftan rasyonel hesap yapmak için gerekli olan eksiksiz ve doğru muhasebe çıktısı da elde edilebilmiş olmaktadır.

Şirket-i Hayriye'nin muhasebe düzeni, kullandığı hesaplar ve düzenlediği raporlar, faaliyetine devam ettiği süreç boyunca farklılaşmaktadır. Uygulamalarından bazıları günümüzdeki muhasebe kayıt kuralları ile özdeşken, bazı uygulamalar

farklılık göstermektedir. Bu nedenle şirketin iktisadi gelişimi, zihniyeti ve muhasebesi arasındaki ilişkiyi irdelemeden önce, şirketin muhasebesindeki değişimi kronolojik olarak incelemek gerekmektedir.

### 3.2. Genel Olarak Şirket-i Hayriye'nin Muhasebe Raporları

Şirket-i Hayriye'nin muhasebesi, Osmanlı İmparatorluğu'nun ve tüccari kuruluşlarının en ileri muhasebe yeteneğine sahip olan, bir muhasebe okulu olarak kabul edilmektedir.<sup>396</sup> Önceleri muhasebe kayıt düzeni, Osmanlı'nın geleneksel muhasebe kayıt yöntemi olan Merdiven Kayıt Yöntemi'dir. Şirket, Hüseyin Haki Efendi'nin müdürlüğü döneminde, 1880 senesinde çift taraflı kayıt yöntemine geçiş yapmıştır. Böylece şirket, devletin muhasebe sistemi ile eş zamanlı olarak kayıt düzeninde reform yapmıştır. Şirketin çift taraflı kayıt yöntemini benimseyen ilk özel girişim olduğu kabul edilebilecektir. Çalışmada muhasebe kayıt yönteminden ziyade düzenlenen tablolar ve hesaplardaki değişim ile iktisadi gelişme sürecinin ilişkisi ele alınmaktadır. Bu amaç ile Şirket-i Hayriye'nin düzenlemiş olduğu faaliyet raporlarından faydalanılmaktadır. Bu raporlar yıllık olarak düzenlenmiş sirkülerler şeklindedir ve tamamına ulaşmak mümkün olmamıştır. Ulaşılabilen raporlar ekte yer almaktadır.<sup>397</sup> Esasında 1867 senesine kadar Şirket-i Hayriye'de yıldan yıla düzenli muhasebe defterlerinin tutulmadığı ve bilançoların düzenlenmediği, karmakarışık kayıtların yer aldığı belirtilmektedir.<sup>398</sup> Bu durum çalışmanın kısıtlarından birini oluşturmaktadır. Şirket-i Hayriye'de mali ve idari anlamda istikrar, Hüseyin Haki Efendi'nin göreve başlaması ile sağlanabilmiştir. Hüseyin Haki Efendi'nin mali kontrolü sağlama çabası, çift taraflı kayıt yönteminin kabul edilmesi ile sonuçlanmıştır. Bu gelişmenin temelinde hesap verme ihtiyacı yer almaktadır.

---

<sup>396</sup> Kızıldemir, **A.g.e.**, s. 39.

<sup>397</sup> Bu sirkülerler T.C. Başbakanlık Osmanlı Arşivleri'nde ve diğer ilgili arşivlerde yer almamaktadır. Belgelere, T.C. İstanbul Marmara Üniversitesi öğretim üyesi Sayın Yrd. Doç. Dr. Murat Koraltürk vasıtası ile ulaşılabilmiştir.

<sup>398</sup> Eser Tutel, **Şirket-i Hayriye**, İletişim Yayınları, İstanbul, 1997, s. 40.



Şirket ilk olarak 1855-1856 (Rumi 1270-1271) yılları için rapor düzenlemiştir. Bu rapor oldukça yalındır. Rumi 1856-1857 (Rumi 1272-1273) senesinde düzenlenen raporlar bir öncekine göre daha detaylı bilgiyi içerecek biçimde şirketin gelir ve giderlerini sunmaktadır. Şirketin borçları, sermayesi ve varlıklarını gösteren bir tablo düzenlenmemektedir. Bu tarihten sonraki ulaşılabilen ilk raporlar ise 1882 (Rumi 1297) senesine aittir. Bu seneki raporlarda şirketin sahip olduğu varlıkların ve borçlarının da raporlandığı görülmektedir. 1882 (Rumi 1297) senesinden sonraki raporlarda, düzenlenen tablolarda önemli bir farklılık görülmezken, hesapların içeriği ve kullanım amaçlarında farklılıklar olduğu görülmektedir. Düzenlenen tabloların ve bunların biçimsel özelliklerinin, şirketin faaliyetlerinin gelişmesi ve bu doğrultuda beklentilerinin ve bilgi ihtiyacının artması ile birlikte değişim gösterdiği kabul edilebilmektedir. Bu nedenle şirketin raporlarında, şirketin iktisadi düşünüş biçimi ve zihniyetinin izleri görülebilecektir. İktisadi gelişim ve muhasebe arasındaki ilişkiyi incelemeden önce şirketin düzenlediği tabloların ve kullandığı hesapların biçimsel özellikleri ve nitelikleri ele alınacaktır.

### 3.2.1. 1854-1855 (Rumi 1270-1271) Senesi Raporları

Şirket-i Hayriye'nin ulaşılan ilk finansal tablosu, 1854-1855 (Rumi 1270-1271) tarihlerine ait, Şirket-i Hayriye vapurlarının İstanbul'a gelişleri ile işletilmeye başladıkları günden 1855 (Rumi 1271) tarihine kadar tüm gelir ve giderlerinin gösterildiği tablolardır.<sup>399</sup> Bu tablodaki ilk kalem, "*tahsil edilen gelir-gider*" tutarı olan 3.306.033 kuruşu göstermektedir. Bu rakam şirketin nakit esasına dayalı brüt kârını göstermektedir. Bu rakama, kasadaki para ve faizdeki para eklenmekte, esas faaliyet dışındaki harcamalar ve vapur alımı için yapılan ödemeler düşülmektedir.

---

<sup>399</sup> Cemal Elitaş ve Diğerleri, **Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan muhasebe Yöntemi; Merdiven Kayıt Yöntemi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/377, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2008, s. 614-619.

• 1855 (Rumi 1271) Mart ayı başlangıcından Şubat ayı sonuna kadarki gelir ve giderler	3.306.033 Kuruş
• Kasada bulunan para (hissedarlar ve tahsildarlardan elde edilen+ diğer faaliyet dışı gelirler)	187.779,5 Kuruş
• Faizde bulunan para	61.836,5 Kuruş
• Diğer faaliyet dışı gider	- 2.400 Kuruş
• Sipariş edilen iki vapur için verilmiş ve verilecek olan tutar	-507.031 kuruş
<b>Şirketin Vâridâtı</b>	<b>3.046.218 Kuruş</b>

Şirket 1854'ten 1855'e kadarki (Rumi 1271 senesi Mart ayı başlangıcından, Şubat ayı sonuna kadarki) süreç için elde edilen kârdan hissedarlara kâr payı dağıtımını yapmak istemektedir. Bu tablonun düzenlenmesindeki temel amaç ta bu kâr payı dağıtım kararıdır. Hesaplamalar incelendiğinde, kâr dağıtımında esas alınacak tutarın “gelirler-giderler” şeklinde hesaplanmasının yanı sıra, tahsil edilen veya faaliyetler sonucunda “elde edilen nakit-ödenmiş nakit” şeklinde olduğu görülmektedir.

### 3.2.2. 1857-1858 (Rumi 1272-1273) Senesi Raporları

1858 (Rumi 1273) tarihinde düzenlenen vâridât ve masârifât tablolarının özellikleri 1855 (Rumi 1271) yılı ile farklılaşmaktadır. Öncelikle, bir önceki sene ile karşılaştırmalı olacak biçimde, aylık gelir ve giderlerin tutarlarının gösterildiği bir tablo düzenlenmiştir.

**Tablo 3.15: Şirket-i Hayriye Vapurlarının 1857-1858 (Rumi 1272-1273) Seneleri****Aylar İtibari İle Gelir ve Giderleri**

Vâridât-ı Şehriye sene 1857 Kuruş	Para	Masârifât-ı Şehriye sene 1857 Kuruş	Para	Yevmiye	Şehriye Kıtaat	
459.233	10	391.006	16		5	Der-şehri Mart (Mart ayında)
478.941	00	377.219	20	19	6	Der-şehr-i Nisan (Nisan ayında)
609.002	20	374.550	27	25	7	Der-şehr-i Mayıs (Mayıs ayında)
<u>785.306</u>	<u>20</u>	<u>422.456</u>	<u>10</u>	<u>00</u>	<u>8</u>	Der-şehr-i Haziran (Haziran ayında)
2.332.483	10	1.565.232	33	00	0	
807.208	00	398.086	20	09	8	Der-şehr-i Temmuz
791.291	00	426.123	20	15	8	Der-şehr-i Ağustos
655.605	00	402.471	20	07	9	Der-şehr-i Eylül
<u>655.569</u>	<u>10</u>	<u>423.937</u>	<u>30</u>	<u>25</u>	<u>9</u>	Der-şehr-i Teşrinievvel
<u>2.542.156</u>	<u>20</u>	3.215.852	03	00	0	
464.697	30	351.872	10	02	8	Der-şehr-i Teşrinisani
449.315	20	342.915	00	10	7	Der-şehr-i Kanunuevvel
503.412	10	370.535	20	00	7	Der-şehr-i Kanunusani
<u>456.644</u>	<u>00</u>	<u>348.098</u>	<u>20</u>	<u>00</u>	<u>7</u>	Der-şehr-i Şubat
7.116.226	00	4.629.273	013	00	0	
						Yetmiş üç senesinde işleyen vapurların mikdârı
Vâlidât-ı Şehriye sene [12]73 Kuruş 1858	Para	Masârifât-ı Şehriye sene [12]73 Kuruş 1858	Para	Yevmiye	Şehriye Kıtaat	
509.929	35	291.671	00	19	6	Der-şehri Mart
515.368	10	359.102	00	21	6	Der-şehr-i Nisan
731.290	15	427.226	08	11	8	Der-şehr-i Mayıs
<u>864.733</u>	<u>20</u>	<u>528.650</u>	<u>20</u>	<u>07</u>	<u>10</u>	Der-şehr-i Haziran
2.621.322	00	1.606.649	28	00	00	
1.010.073	35	570.290	35	06	10	Der-şehr-i Temmuz

1.016.801	25	580.166	26		10	10	Der-şehir-i Ağustos
923.792	35	463.879	00		00	10	Der-şehir-i Eylül
<u>858.668</u>	<u>25</u>	<u>482.987</u>	<u>20</u>		<u>14</u>	<u>09</u>	Der-şehir-i Teşrinievvel
6.430.659	00	3.703.973	29		00	00	
665.496	00	412.496	36		00	08	Der-şehir-i Teşrinisani
600.872	25	440.315	08		00	09	Der-şehir-i Kanunuevvel
448.806	20	379.113	36		00	08	Der-şehir-i Kanunusani
<u>490.034</u>	<u>30</u>	<u>370.761</u>	<u>26</u>		<u>00</u>	<u>08</u>	Der-şehir-i Şubat
<b>8.635.868 (A)</b>	35	<b>5.306.661 (B)</b>	15		00	00	
				[12]73 senesinde masârîfât-ı şehriyeye dâhil olmamış vapurlar ile iskelelerin tamirat-ı külliyeleeri icmâl-i masârîfi ber-müceb-i defter-i müfredât			
				Kuruş	Para		
				372.668	00		İstinye ve Göksu ve Rumeli ve Tarabya ve Beylerbeyi ve Beşiktaş nâmân altı kıta vapurun masârîfât-ı tamiriyeleri
				257.596	00		Beykoz ve Bebek ve Anadolu vapurlarının masârîfâtı
				114.979	00		Tophâne vapurunun masârîfât-ı tamiriyesi
				345.867	20		Onyeddi aded iskeleleri tamirâtı masârîfi
				5.080	00		Beşiktaş vapurunun İngiliz vapuruna çatıp sakatlandığı mahallerin masârîf-ı tazmîniyesi
<u>6.405.251</u>	<u>35</u>	<u>1.098.590 (C)</u>	<u>20</u>	2.400	00		[12]73 Martı ibtidâsından Şubatı gâyetine kadar bâ-fermân-ı âli ticâret muhâsebesine tahsis olunan kırtâsiye
<b>2.230.617</b>	00						

Tablo 3.15'teki, 8.635.868 Kuruş (A), 1858 (Rumi 1273) senesinin toplam bilet hasılatını göstermektedir. 5.306.661 Kuruş (B) ise sadece işleyen vapurlara ait toplam masrafları göstermektedir. Bu tutarlarının içerisinde maaş ve kömür gibi faaliyetler ile doğrudan ilişkisi bulunan harcamalar yer almaktadır. Tablonun düzenlenme amacı, aylar itibari ile hasılat ve masrafları görmektir. Bu tablodan aylık gelir fazlasını da hesaplamak mümkün olmaktadır. Tablo 15'teki 1.098.590 Kuruş (C) ise vapur inşaatı, iskele ve makine inşaatı ve bunların tamir masrafları gibi giderlerin toplamıdır. Bu masraflar, faaliyet ile ilgili harcamalardan ayrı

tutulmaktadır. Masrafların niteliklerine göre sınıflandırıldığı Tablo 3.16’da ise bu giderlerin detayları yer almaktadır.

**Tablo 3.16:** Şirket-i Hayriye 1857-1858 (Rumi 1272-1273) Seneleri Niteliklerine Göre Giderler

<b>1857 (Rumi 1272) Senesi Masârifât</b>		
Kuruş	Para	
1.509.566	00	Mâhiyât-ı kapudân ve makinist ve hademe-i sâire
117.077	00	Kömür mağazaları duhan odaları îcârı
1.696.625	00	Kömür bahâsı ve masârif-ı nakliye ve mîzâniyesi: kantar 13899 kuruş
393.234	00	Vapurların levâzımât bahâları
330.971	00	Cüz’î ve küllî vapur tamirâtı
46.880	00	İskele tamirâtı
94.389	00	Bilet ve kontra marka bahâları
335.080	00	Rağbetiye vapuru îcârı: Şehriyesi 45.000 kuruş, 7 ay, 14 gün
<u>105.451</u>	<u>00</u>	Ecnebî nühas akçe ziyânı
4.629.273	00	
<b>1858 (Rumi 1273) Senesi Masârifât</b>		
Kuruş	Para	
2.223.931	20	Mâhiyât-ı kapudân ve makinist ve hademe-i sâire <sup>400</sup>
2.240.786	24	Kömür bahâsı: 146485 kantar, 7849 tonilato, 16069 İngiliz lirası, yüz yirmi beş kuruşdan yüz altmış kuruşa kadar fitala alındığı. <sup>401</sup>
76.337	11	Kömür nakliyesi ve mizaniye ve masârif-ı sâiresi <sup>402</sup>
89.518	00	Kömür mağazaları duhan odaları îcârı <sup>403</sup>

<sup>400</sup> Çalışan ücretleri.

<sup>401</sup> Kömür maliyet bedeli.

<sup>402</sup> Nakliye bedeli.

2.750	00	Kuzguncuk İskelesi îcârı, şehriye 5 kuruş, yekûn 500 kuruş <sup>404</sup>		
38.7434	14	Vapurların makine ve güvertelerine verilen revgan-ı don ve zeyt (don ve zeytinyağı) ve üstübü ve halat ve bunlara mümâsil (benzer) sair levâzımât bahâları <sup>405</sup>		
155.667	15	Vapurların işletmekte oldukları halde hasbe'l-îcâbât vukû' bulan parâkende tamirâtı <sup>406</sup>		
32.225	30	İskelelerin berâkende tamirâtı <sup>407</sup>		
<u>97.990</u>	<u>20</u>	Tarihli bilet ve marka ve ilânât bahâları <sup>408</sup>		
5.306.661	15			
<b>Masârîfât-ı şehriyeye dâhil olmamış başlıca tamirât-ı külliyelerin icmâli</b>				
		Kuruş	Para	
		306.002	00	İstinye ve Göksu ve Rumeli ve Tarabya ve Beylerbeyi ve Beşiktaş nâmân altı kıta vapurun tamirât-ı külliye masârîfi
		190.185	20	Beykoz vapurunun tamirât-ı külliyesi masârîfi
		34.076	30	Bebek ve Anadolu vapurlarının makineleri tamirâtı masârîfi
		100.000	00	Beylerbeyi ve Beşiktaş ve Beykoz vapurları için Tersâne-i Âmir'e verilen havuz ücreti masârîfi
		114.979	00	Tophâne vapurunun tekne masârîf-ı tamiriyesi ve tersâne dâiresinde kazanının altı tecdidiyle mücerred hey'etine konulması ve makine tamiri masârîfi.
		89.422	20	Ebniye meclis marifetiyle Anes Kalfa'ya maktû'an yapıdırılan üç aded iskelenin masârîf-ı tamiriyeleri
		256.445	00	Gayr-ı maktû' yapılan on dört aded iskelenin masârîf-ı tamiriyeleri
		<u>5.080</u>	<u>00</u>	Beşiktaş vapurunun sakatladığı sefneye verilen tazmîn
		1.096.190	30	
				Kuruş      Para

<sup>403</sup> Kömür üretim yerinin kirası.

<sup>404</sup> Kuzguncuk iskelesi kira.

<sup>405</sup> Sair giderler.

<sup>406</sup> Vapurların düzensiz tamirat giderleri.

<sup>407</sup> İskelelerin düzensiz tamirat giderleri.

<sup>408</sup> Bilet, ilan vd. benzeri giderler.

<u>956.069</u>	<u>30</u>	<u>140.131</u>	<u>01</u>	28.973	00	Bebek ve Anadolu vapurlarının makine tamiri	Tersâne-i Âmire keşfi mücebince Fransaludan matlûb olup lede't-tahsil
6.262.731	05			111.148	00	Beykoz vapurunun tekne ve makine tamiri	şirkete irad (gelir) kayd olunacağı

Şirketin tablolarına ek olarak, tablolarda yer alan bazı kalemleri açıklamak veya olmayan kalemler hakkında bilgi vermek amacıyla bir açıklama paragrafı da düzenlenmiştir.

“Seniyye-i teshîlât-vâye-i hazret-i mülûkânede teşkîl olunmuş olan Şirket-i Hayriye'nin yetmiş üç senesi vâridât ve masârifât hülâsa vechile tanzîm olunan işbu muhâsebe ile muvâzene mütâla'asından ma'lûm buyurulacağı vechile yetmiş üç senesinin vâritâdı şiddet-i şitâ-yı vâkı'adan dolayı bazı ayların hâsılâtı pek çok tenezzül etmiş olduğu halde bile yetmiş iki senesi vâridâtından fazla olduğu misillü masârifâtı dahi yetmiş iki senesinden ziyâde olması sene-i mezbûrede daha çok vapur işlediğinden ve nöbetleri ziyâde etdirildiğinden aylıklar ile kömür masârifâtı tezâyüd ile berâber muvâzenede mikdârı gösterilen on altı bin kûsür liralık kömürün bedeli tediyesi için ekseri pahalı fiatla alınmasından ve sâir levâzımâtın fiatları evvelki terakkîde kaldığından başka cümlelerin ma'lûmu olduğu üzere şirketin vapurları altı seneden beri sayf ve şitâ bilâ ârâm işlemekte bulduklarından gerek teknece ve gerek makinece tamirât-ı külliyelerine lüzûm görüldüğüne mebnî üç kıtasının tamirat-ı mukteziyesi icrâ olunduğu sırada Tersâne-i Âmire havuzuna keşidesiyle bakırları dahi tecdîd olunmasından ve âhar dört kıta vapurun masârifî lâzîme-i tamiriyesinden ve bir de Boğaziçi'nde kâin ma'lûmü'l-aded vapur iskeleri inşâlarından berü icâb etdikce sıra tamirları icrâ olunmuş ise de işbu yetmiş üç senesinde tamirât-ı külliyeye ihtiyâçları cihetiyle ekserisinin kazıkları ve döşeme ile kalçaları tenzîl ve tecdîd olunarak masârif-ı gayr-ı mutâde vukû'undan neşet etmiş olup şöyle ki sene-i mezbûrenin sırf hâsılâtı geçen senenin vâridât-ı münifesine zam ve ilâvesiyle şirketin nükûd-ı mevcûdesi yedi bin iki yüz seksen kese akçeye resîde olarak mebâliğ-i mezbûreden geçen sene mübâya'a olunan Mirgûn vapurunun ikmâl-i noksanı ile berâber Londra'da müceddeden inşâ etdirilen vapur teknesinin ödrü aded kazanların pahalarına mahsûben iki bin dört yüz kûsür kese akçe kadar mezkûr yetmiş üç senesi zarfında şirketin tevsî'iyçün verilmiş ve iki bin kese

*hissedârân hazerâtına tevzî' tahsîs olunarak bâkîsinin iki bin kesesi akdemce bi'l-vusûl Göksu ve Tarabya nâmân vapurlara konulmakda idüğü ve anlardan çıkan atık kazanlar başlıca bi't-tamir icâbına göre vapurlara vaz' olunarak yolcu taşımağa mahsûs olmak üzere getirtilen ilk altı kıta vapurun kazanları bu sûret üzere tecdîd ve tebdîl olunduktan sonra masârîf-ı fevkalâdeden vâriste olaracağından başka iktizâsı takdîrinde kullanılmak üzere iki aded kazan dahi yedek kalacağı ve doksan at kuvvetli kazan karîben vürûdunda İstinye vapuruna konulacağı ve seksen at kuvvetindeki kazan Londra'da ber-vech-i beyân inşâ etdirilen vapur teknesine vaz olunmuş olduğu ve bi-mennihî Te'âlâ Mayıs içinde vapur-ı mezbûrun vürûdu me'mûl-i kavî bulunduğ ve lehü'l-hamd sâye-i hü mâ-vâye-i hazret-i şâhânede Şirket-i Hayriye zîrde gösterildiği vechile el-hâletü hâzihî on aç kıta vapura ve tekne derûnunda bir ufak fabrikaya ve Büyükdere'de sâhil-ideryâda kâin bir arsaya mutasarrîf bulunduğ ve ikisi otuzar ve biri altmış ve biri de seksen at kuvvetinde müceddeden dört aded vapurun inşâsına umûm hissedârân hazerâtı cem'iyetinde karar verilip bu bâbda irâde-i seniyye-i hazret-i mülûkâne dahi şeref-sâdır olmuş olduğu ma'lûm buyurulmak için komisyon-ı mahsûsu tarafından ilan-ı keyfiyete mübâderet kılındı.*

*Fî gâye-i Şubat sene [12]73''*

Bu paragrafta; tabloların hangi sene için düzenlendiği, şirketin gelir ve giderlerini gösterir biçimde düzenlendiği, bir önceki seneye göre gelir ve giderlerin artış veya azalışları, vapurlar ile ilgili tamirat masraflarının nelerden oluştuğu ve içeriği, bazı malzeme ve teçhizatlar ile ilgili planlar, şirketin sahip olduğu vapurların adedi ve diğer varlıkları açıklanmaktadır. Bu paragraf, günümüzdeki dipnotların ilkel bir biçimini temsil etmektedir. Açıklamalarda, tabloların bazı detaylarına ulaşmak mümkündür. Örneğin 1856 (Rumi 1272) senesindeki masrafların fazla oluşu, kömür fiyatlarındaki artış ve vapurların fazla yıpranmasına bağlı olarak daha fazla bakım onarım maliyetinin gerçekleşmiş olması ile açıklanmaktadır. Açıklamalarda şirketin varlıkları, on adet vapur, tekne derununda ufak bir fabrika ve Büyükdere'de sahil kenarında arsa olarak belirtilmektedir. Ayrıca, dört adet vapurun inşasına da karar verildiği belirtilmektedir. Vapurlar ve arsa ayrıca bir tabloda listelenmektedir. Fakat fabrika sadece açıklamalarda yer almaktadır. Ayrıca vapurlar da dâhil hiçbir varlığın



değeri belirtilmemektedir. Bu tablolara ek olarak, hesaplamalar sonucunda şirketin kasasında kalan para ile hissedarlar ve saireden tahsil edilen gelirlerin miktarı ayrıca gösterilmektedir. Düzenlenen bir diğer tablo ise şirketin faaliyetleri sonucunda hissedarların hak ettiği tutarı detaylı olarak göstermek amacı taşımaktadır. 1857 (Rumi 1273) senesinin Vâridât Detayları Tablosu aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.17:** Şirket-i Hayriye 1857 (Rumi 1273) Senesi Vâridât Detayları Tablosu

El-vâridât	Para	Yetmiş İki senesinin vâridât mütebakiyyesi <sup>409</sup>		
1.296.523				
		73 senesinin sırf hâsılâtı		
		2.230.617	00	Yetmiş üç senesinin masârıfı ba'de't-tenzîl sırf hâsılât <sup>410</sup>
		100.000	00	İdânedede bulunan iki bin kese akçenin bir senelik fâizi <sup>411</sup>
		11.724	00	Evrâk-ı nakdiyeden hâsıl olan fâiz <sup>412</sup>
<u>2.344.011</u>	<u>00</u>	<u>1.670</u>	<u>00</u>	Şirketin matlûbu olan zimemden tahsîlât <sup>413</sup>
3.640.534	00			
		Yetmiş üç senesi zarfında şirketin tevsî'iyçün verilen mebâliğin beyânı		
		Kuruş	Para	
		171.987	00	72 senesi muhâsebesinde muharrer bedeline ilâvesi lâzım gelen bu Mirgün vapurunun ikmâl-ı noksanı masârıfı
		1.718	20	Kandilli ve Sarıyar vapurları bedeli taksît-i râbi' akçesinin lira fi'âtı tefâvüzü
		531.342	36	Anadolu nâm vapurun seksen at kuvvetli londraya gönderilen makinesine göre müceddeden yapılmakta olan vapur teknesi
				<u>Lira</u>

<sup>409</sup> Rumi 1272 senesi hasılat fazlası veya kalanı.

<sup>410</sup> Rumi 1273 senesinin giderlerden arta kalan hasılatı.

<sup>411</sup> Borç verilmiş olan iki bin akçenin bir senelik faizi.

<sup>412</sup> Osmanlı yönetiminin hazine bonusu karşılığında çıkardığı banknot karşılığındaki faiz.

<sup>413</sup> Şirketin borçlarından tahsilat.

				bedeline mahsûben Baltacı Bazergan'a verilen.	3758
1.200.648	16	495.600	00	Kezâlik bazergân-ı müşârun-ileyh marifetiyle Londra'da i'mâl ettirilen biri doksan ve biri seksen ve ikisi altmışar at kuvvetli makineye göre dört adet kazan bahasına mahsûben verilen	<u>3200</u> <u>6958</u>
2.439.885	24	73 senesi hâsılâtından olmak üzere yetmiş dört senesi Martı ibtidâsında hissedârâna taksîmi tasâmim olunan			
İdânedede bulunan		Vürûd eden iki aded kazanın (...)sıyla vapurların tamirine ve kömür mübâya'asına sarf olunmakta olan.			
1.000.000 Kuruş		439.885 Kuruş 24 para			

Tablo 3.17, 1856 (Rumi 1272) senesinden kalan hasılat olarak gösterilen tutar, geçmiş yıllar kârlarını temsil etmektedir. Bu tutara işletmecilik faaliyetleri sonucunda elde edilen kâr ve diğer faaliyetler sonucunda elde edilen gelirler eklenip, yeni vapur alımları için ödenen bedeller düşüldükten sonraki kalan tutar, işletme için dağıtılabılır kâr niteliğindedir. Bu hesaplamada önemli olan hususlardan bir tanesi, diğer faaliyetler sonucu elde edilen faiz gelirlerinin işletmecilik faaliyetlerinden ayrı tutulmuş olmasıdır. Bunun yanı sıra yeni duran varlık alımı olan vapurlar için yapılan ödemeler, masraflara yapılan ödemelerden ayrı tutulmaktadır. Tablo 3.17, sermaye muhasebesinin ipuçları olsa da, yatırılan sermaye tutarının gösterilmemesi, duran varlıkların gösterilmemesi gibi sebepler ile zihniyetin değişiminden söz etmek mümkün değildir.

### 3.2.3. 1882 (Rumi 1297) Senesi ve Sonrası Raporları

Şirketin 1882 (Rumi 1297) yılına ait muhasebe raporları 1858 (Rumi 1273) senesine göre önemli farklılıklar göstermektedir. Bu dönem değişikliklerinde yönetimin zihniyetinin, yönetimdeki çatışmaların, devletin muhasebe ile ilgili

düzenlemelerinin etkisi bulunmaktadır. Bu etkiler ilerleyen bölümlerde detaylı olarak ele alınmaktadır. Şirket, raporu bölümler halinde sunmaktadır. Bu bölümler; idare meclisinin mazbatası, vâridât ve masârîfât-ı şehriyesinin beyânı, vâridât cinsi ve miktârının beyânı, ... senesi vâridât ve masârîfât-ı mütenevvi'asıyla bir sonraki senenin vâridât ve masârîfâtının mukâbele ve muvezenesi, muvâzene-i umûmiye gâyetinde kumpanyanın mevcûdât ve duyûnâtının beyânı şeklindedir.

**a) İdare meclisinin mazbatası:** Şirket yönetiminin beyanı şeklinde düzenlenmiş, sunulan tablolar ile ilgili gerekli görülen açıklamaları içermektedir. Bu dönemde beyan, Artin, Ömer, Andon, Simon ve Müdür Hüseyin Haki tarafından imzalanmıştır. Mazbata aşağıdaki gibidir.

*“Ticâret Nezâret-i Celîlesi’ne*

*Doksan yedi senesi Martı ibtidâsından Şubatı gâyetine kadar bir sene-i kâmile zarfında yevmiye i ‘tibârıyla beş bin kırk dört vapur yolcu hizmetinde bulunmuş ve icrâ ettikleri otuz beş bin yüz yedi postada sekiz milyon dört yüz doksan yedi bin yedi yüz on nefer yolcu nakl olunmuştur. Mezkûr yolculardan alınan navul ile yük ücreti sim mecîdî yirmi kuruş hesâbıyla on milyon sekiz yüz on yedi bin sekiz yüz altmış sekiz yüz altmış beş kuruş seksen yedi buçuk santim tutmak ve sene-i mezkûrenin muhtelif vâridâtı bulunan üç yüz otuz altı bin üç yüz seksen üç kuruş yedi buçuk santim bi’l-ilâve yekûn vâridât onbir milyon yüz elli dört bin iki yüz kırk sekiz kuruş doksan beş santime bâliğ olmuştur. Sene-i merkûme vapurların işleme masârîfi yedi milyon üç yüz yetmiş dört bin üç yüz kırk üç kuruş seksen sekiz buçuk santim ve masârîf-ı tamiriyeleri bir milyon yüz on dokuz bin üç yüz altmış yedi [bu satırın Osmanlıcası çıkmamıştır.] doksan beş buçuk santim ve iskeleler üzerinde müceddeden inşâ olunan mevkiîflar masârîfi yüz yirmi altı bin yedi yüz altmış bir kuruş yetmiş bir santime bâliğ olup usûl ve kâide vechile vapurlar ile emlâk-ı sâirenin sigortasıyçün yüzde yarım hesâbıyla bin aded lira-yı Osmânî tahsîsât-ı mahsûsasına nakl ve vapurların istimalinden kıymetlerine isâbet eden tenâkus mukâbilinde dahi mukarrer olan yüzde beş yerine bu sene yüzde üç hesâbıyla dört bin sekiz yüz otuz yedi buçuk lira ifrâz kılınarak tenâkus-ı kıymet edevât tahsîsâtına idhâl kılındığı milisillü çıkan dört sene hesâbından elde bulunan tenâkus ve sigorta ve ihtiyat tahsîsâtalarının işbu doksan yedi senesi müddetinde umûr-ı şirkette istimal olunduıkları*

*cihetle senevî yüzde altı hesâbıyla istihkâkları olan iki bin yüz yirmi altı aded lira otuz yedi kuruş kırk beş santim fâiz dahi masârîf-ı umûmiyeye geçerek mezkûr tahsîsâtlar hesâbına ilâve kılındı. Sermâye-i mevcûde üzerine yüzde beş hesâbıyla bâ-irâde-i seniyye mukarrer olan on bin aded lira-yı Osmânî fâiz dahi masârîf-ı umûmiyeye zam oldukda doksan yedi senesi hesâbından üç yüz üç bin on beş kuruş altı santim sırf hâsilât tebeyyün eder. Bundan yüzde beş hesâbıyla on beş bin yüz elli kuruş yetmiş beş santimin şehremânet-i celîlesine ait olmakla ba'de't-enzîl iki yüz seksen yedi bin sekiz yüz altmış dört kuruş otuz bir santim bakiyye sırf hâsilât kalır. Bundan temettu' vermek veyâhûd zuhûrât ve ihtiyat tahsîsâtlarına götürmek cemiyet-i umûmiyenin karar-ı âlîsine menûtdur. Amelenin küllü yevm fabrikalara gidip gelmelerinde masrafca tasarruf husûlüyle beraber vakit kazanılmak ve bilet muamelâtının iskelelere nakli cihetle de teftîş hizmetinde kullanılmak ve sefîne ve kömür ve eşyâ maunalarını römork etmek üzere bir küçük hizmet vapuruna lüzûm görünerek bin iki yüz elli aded lira-yı Osmânî bedel ile bir kıta sağır iskur vapur mübâyaa edilmiş ve bedeli ihtiyat tahsîsâtı akçesinden tesviye kılınarak edevât-ı sâbiha hesâbına idhâl olunmuşdur.*

*Beykoz'da ve Kuzguncuk'da kâin vapur iskeleleri mahaller mukademden beri icâr ile tutulmuş olup mevkîf inşâsına elverişli olmadıktan başka oralarca mümânaat (engel) dahi vukû' bulacağından müceddeden iskele ve mevkîf inşâ ve binâ olunmak üzere karyeteyn-i mezkûreteynde (adı geçen iki köyde yani Beykoz ve Bebek köyleri) sâhilde birer arsa mübâyaa'a edilerek hâlî kalan mahallerinde dahi şirketin menâfiyyün bazı akârın inşâsına mübâşeret olunmuşdur. Bunların esmâniyle masârîf-ı inşâiyesi kumpanyanın ihtiyat tahsîsâtı akçesinden tesviye edilmektedir ki hitâm-ı inşaatla masârîf-ı vakıa ileride arz ve beyân olunacaktır ol bâbda.*

- Artin

- Ömer

- Andon

- Simon

- Hüseyin Haki''

b) **1882 (Rumi 1297) senesi vâridât ve masârifât-ı şehriyesinin beyânı:** Bu bölümde, 1858 (Rumi 1273) senesinin aylara göre gelir ve giderlerinin karşılaştırmalarının yapıldığı tablo düzenlenmemektedir. Bu tabloda gelirler, aylık olarak bilet hasılatı ve muhtelif hasılat şeklinde sınıflandırılacak biçimde raporlanmaktadır. Giderler ise, işletme giderleri-vapur tamir giderleri ayırımına tabi tutulmuştur.

**Tablo 3.18:** Şirket-i Hayriye'nin 1882 (Rumi 1297) senesi Aylar İtibariyle Gelirleri

Yekûn Kuruş	Santi m	Ça (Çeyrek) <sup>414</sup>	Bilet Hâsılâtı Kuruş	Santim	Ça (Çeyrek)	Muhtelif hâsılât Kuruş	Santi m	Ça (Çeyrek)	
732.143	37	2	726.797	62	2	5.345	75		Mart
818.652	37	2	811.371	75		6.280	62	2	Nisan
940.379	87	2	930.011	75		10.368	12	2	Mayıs
1.074.270	87	2	1.062.852	87	3	11.518			Haziran
1.078.798	62	2	1.070.126	37	2	8.672	25		Temmuz
(Bu satır silik olduğu için okunamamıştır.)									Ağustos
1.147.186	25		1.139.957			7.229	25		Eylül
1.002.870	25		989.985			12.885	25		Teşrinievvel
840.438	73	3	828.089	62	2	12.349	11	1	Teşrinisani
769.226	12	2	764.256	62	2	4.969	50		Kanunuevvel
673.361	50		670.115	50		3.246			Kanunusani
<u>679.685</u>	<u>71</u>	<u>1</u>	<u>667.102</u>			<u>12.583</u>	<u>71</u>	<u>1</u>	Şubat
10.919.468	20		10.817.865	87	2	101.602	32	2	
115.000									Kahve ocaklarının bir senelik îcârı
<u>119.780</u>	<u>75</u>								İkrâzâtдан alınan fâiz+
11.154.248	95								

<sup>414</sup> Para birimi olarak; 4 çeyrek 1 santim, 100 santim ise 1 kuruş yapmaktadır.

**Tablo 3.19:** Şirket-i Hayriye'nin 1882 (Rumi 1297) senesi Aylar İtibariyle Giderleri

Yekûn Kuruş	Santi m	Ça (Çeyrek)	Masarıf-ı Şehriye Kuruş	Santi m	Ça (Çeyrek)	Vapurların Masârıf-ı Tamiriyeleri Kuruş	Santim	Ça (Çeyrek)	
659.164	05		578.853	85		80.310	20		Mart
830.005	12	2	590.162	81	1	239.842	31	1	Nisan
688.386	57	2	601.451	91	1	86.934	66	1	Mayıs
667.646	18	3	612.299	60		55.346	58	3	Haziran
684.976	98	3	621.940	72	2	63.036	26	1	Temmuz
689.006	40		625.472	81	1	63.033	(silik)	3	Ağustos
703.761	23	1	618.799	22		84.962	01	1	Eylül
662.590	61	1	622.830	65		39.759	96	1	Teşrinievvel
686.574	92	2	597.406	86	1	89.168	06	1	Teşrinisani
683.399	72	2	604.525	82	2	78.873	90		Kanunuevvel
689.706	02	2	621.277	33	3	68.428	68	3	Kanunusani
<u>848.492</u>	<u>92</u>	<u>2</u>	<u>679.322</u>	<u>27</u>	<u>2</u>	<u>169.171</u>	<u>65</u>		Şubat
8.493.711	77		7.374.343	88	1	1.119.367	88	3	
126.761	71	1	Boğaziçi iskeleleri üzerinde bu defa inşa olunan mevkıfların masârıf-ı inşâiyesi						
434.372	95	2	Sim mecîdî ile mübâyaa olunan lira baş ve kambiyo farkı						
212.637	45		Tenakus ve sigorta ve ihtiyat ve zuhûrât tahsîsâtlarının 97 senesiyçün fâiz						
483.750			97 senesinin tenâkus tahsîsâtı senevi yüzde üç hesâbıyla						
100.000			Sermaye üzerine yüzde yarım hesâbıyla sigorta						
1.000.000			Sermaye üzerine yüzde beş hesâbıyla 97 senesi için mukarrer fâiz						
15.150	75		97 senesi sırf hâsîlât üzerine yüzde beş hesâbıyla şehremânetine âid olan						
287.864	31	1	97 senesinin sırf hâsîlât bakiyyesi						
11.154.248	95								

c) **1882 (Rumi 1297) senesi vâridât ve cinsi ve miktârının beyânı:** Yukarıdaki tablolara ek olarak, 1858 (Rumi 1273) senesindeki benzer bir biçimde, giderlerin ve gelirlerin niteliklerine göre sınıflandırdığı iki tablo daha yer almaktadır. Bu tablolarda aylık olarak gerçekleşen giderler ve gelirlerin detayları, tamir masrafı ve vapurların işletme masrafları ayırımına tabi tutulmadan tek tablo içerisinde verilmektedir.

**Tablo 3.20: Şirketi Hayriye'nin 1882 (Rumi 1297) Senesi Masârîfâtının Cins ve Miktarları**

Kuruş	Santi m	Ça (Çeyrek)	Kuruş	Santim	Ça (Çeyrek)		
			2.660.862	27	2	Kömür	Vapurlar ile fabrikalarda ihrâk olunan kömür bedeli maa nakliye ve mizaniye
			3.480.975	75		Umum mâhiyât	Memurin ve müstahdemîn mâhiyâtı
			323.567	20		Vapurlar levezimâtı	Kömürden mâada revgan-ı don ve zeyt ve halat ve üstübü ve tente ve levâzımât-ı sâire
			1.119.367	88	3	Vapurlar tamirâtı	Vapurların makine ve kazanları ve teknesinin masârîfât-ı tamiriyesi
			98.686	66	1	İskeleler tamirâtı	Yirmidokuz kıta iskele tamirâtı
			162.506	76	4	Masârîfât-ı kırtasiye	...bilet ve ilanât ve matlûbât-ı sâire ile kırtasiye ve abonman
			55.700			Rüsûmât	Şamandıra ve fener rüsûmu
			13.486	50		Emlak vergisi	Hasköy fabrikasıyla büyükdere kayıkhânesin ve sâirenin 97 senesinde emlak vergisi
			8.107	25		Deavi masrafı	Bazı davalar için mehâkim ve sâire masrafı
			85.323			İcârât-ı medfûa <sup>415</sup>	İdarehâne ve kömür mağazası ve bazı iskeleler ve mevkıflarmahalli için verilen icârât
			296.706	71	1	Müteferrika masârîfı	Fabrikalar ve kömür maunaları ve destgâh tamiri ve sâireye dâir masârîf-ı mütenevvia

<sup>415</sup> Kira Giderleri

			41.263	25		Fevkalâde masârîfî	Hasköy fabrikasıyla büyükdere kayıkhânesinin intikâl ve ferâğî masrafı
			44.755	38	3	Fevkalâde masârîf	Biletçi gişeleriyle iskeleler parmaklıklarıyçün tahta masârîfî
			126.751	71	1	Fevkalâde masârîf	Boğaziçi iskeleri üzerinde bu defa inşâ olunan mevkıfların masârîf-ı inşâiyesi
			71.400			Âidât	İdâre meclisi âidâtı
			434.372	95	2	Akçe zararı	Sim mecîdî ile mübâyaa olunan <sup>416</sup> lira başı ve kambiyo farkı bakiyyesi
			212.637	65		Fâiz	Tenâkus ve sigorta ve ihtiyat ve zuhûrât tahsîsâtlarının 97 senesi için fâiz
			483.750			Tenâkus hesâbı	97 senesinin tenâkus tahsîsâtı senevî yüzde üç hesâbıyla
			100.000			Sigorta hesâbı	Sermâye üzerine yüzde yarım hesâbıyla sigorta
10.851.233	88	3	1.000.000			Mukarrer <sup>417</sup> fâiz	Sermâye üzerine yüzde beş hesâbıyla 97 senesi için mukarrer fâiz
			15.150	75		Kâr zarar hesâbı	97 senesi sırf hâsılât üzerine yüzde beş hesâbıyla şehremânetine âid olan
303.015	16	1	287.864	31	1	Kâr zarar hesâbı	97 senesinin sırf hâsılât-ı bakiyyesi
11.154.248	95						

Tablo 3.20, Şirket-i Hayriye'nin muhasebesinde önemli değişiklikler olduğunun kanıtıdır. 1858 (Rumi 1273) senesinde sadece açıklamalar şeklinde verilen gider detayları, 1882 (Rumi 1297) senesinde hesaplar şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmuş, sonrasında ek bir sütun ile açıklama yapılmıştır. Bu sınıflandırmada kömür, ilk madde ve malzeme niteliğindedir. Umum mâhiyât ise işçilik giderleridir. Geri kalan giderler için üretim giderleri ve diğer faaliyetlerden giderler gibi bir ayırımın yapılabilmesi mümkün değildir. Buna karşın olağandışı giderler ayırımı yapılmaktadır. Satın alınmış olan altın ile ilgili kambiyo farkının hesaplandığı ve akçe zararı olarak kaydedildiği görülmektedir.

<sup>416</sup> Satın Alınan

<sup>417</sup> Kararlaştırılan



Tablo 3.20’de, “Tenâkus Hesabı”, “Sigorta Hesabı”, “Mukarrer Faiz Hesabı” ve “Tenâkus, Sigorta, İhtiyat ve Zuhûrât Tahsîsâtlarının Faizi” hesapları görülmektedir. Tenâkus, indirim anlamına gelmektedir. Şirket’in sahip olduğu Edevat-ı Sabiha’nın (vapurlar, fabrika teknekeleri, mauna ve şamandırılar) kullanımından dolayı yıpranmaların göz önüne alınarak, indirilmesi gereken tutarın hesaplanmasıdır. Diğer bir ifade ile tenâkus, yüzen edavat için hesaplanan amortismandır. Bu hesap ilerleyen bölümlerde detaylı olarak ele alınacaktır.

Sigorta hesabı, her yıl için sermaye üzerinden %0,5 oranında hesaplanmaktadır. Bu tutar hem giderlere hem de borçlar içerisindeki sigorta hesabına kaydedilmektedir. Borçlar içerisindeki sigorta hesabı, birikimli tutar olup, önceki yılların sigorta tahsisatlarının toplamını vermektedir. Mukarrer faiz, şirketin sermayesinin %5’i olarak her yıl için hesaplanmaktadır. Bu tutar, şirketin hissedarlarına, şirkete koydukları sermaye karşılığında, temettü haricinde düzenli olarak her yıl verilen faiz niteliğindedir. Bu hesaplama her yıl yapılmaktadır. Hesaplanan tutar kadar giderlere yazılırken, aynı tutarda rakam borçlar içerisinde de gösterilmektedir. Her yıl hissedarlara ödeme yapıldıktan sonra hesap kapatılmaktadır.

Bu hesaplara ek olarak, “Tenâkus, Sigorta, İhtiyat ve Zuhûrât Tahsîsâtlarının Faizi” isminde bir hesabın olduğu görülmektedir. İhtiyat ve zuhurat tahsisatları, dâhili nizamnamede belirlenen oranlarda, ayrılan yedekler niteliğindedir. İhtiyat tahsisatı, varlık alımları veya yatırımlar için ayrılmaktadır. Aynı zamanda varlık satışından elde edilen kazancın bu hesaba eklendiği görülmektedir. Tablo 3.20’deki bu faiz, adı geçen hesapların birikimli toplamları üzerinden 1882 (Rumi 1297) senesi için %6 olarak hesaplanmaktadır. Tablo 3.20’de, 1884 (Rumi 1299) senesinde bu oranın %4 olarak belirlendiği görülmektedir. Her bir tahsisatın borçlar içerisindeki birikimli tutarı üzerinden hesaplanan tutar toplamı giderlerde “faiz” hesabı adı altında gösterilirken, borçlarda hesaplara eklenmektedir. Böylece Duyûnât-ı Umûmiye tablosundaki tenâkus, sigorta, ihtiyat ve zuhûrât hesapları, yıllık

hesaplanan tutarların yanı sıra faiz de içermektedir. Bu faiz Rumi 1299 senesinden sonra hesaplanmamaktadır.

Bu hesaplamalara ek olarak, şehremânetine ödenmek üzere net gelirin %5'i kadar tutarın hesaplanmış olduğu görülmektedir. Bu tutar 18 Aralık 1872'de Şirket-i Hayriye'nin yönetimi, görevi, yetki ve sorumlulukları hakkında çıkartılmış olan 47 maddelik nizamname ile kararlaştırılmıştır. Bu tutar, belediyeye yıllık ödenmesi gereken tutardır.<sup>418</sup> Her yıl tahakkuku yapılmakta, ödeme gerçekleştikten sonra Duyûnât-ı Umûmiye'deki hesap kapatılmaktadır. Tablo 3.20'deki bir diğer önemli kalem ise "Kâr Zarar Hesabı"dır. Kâr zarar hesaplarının tutarları hasılat-ı safiye üzerinden hesaplanmaktadır. Genel olarak tablodaki hesapların nitelikleri yıllar itibari ile farklılaşmaktadır. Bu farklılıklar Tablo 3.21'de özetlenmektedir.

---

<sup>418</sup> **Başbakanlık Osmanlı Arşivleri**, Meclis-i Tanzimat Defteri-3, s.217.

**Tablo 3.21: Şirket-i Hayriye'nin Yıllar İtibari ile Masârifât Hesapları**

	Rumi	1296	1297	1298	1299	1303	1304	1305
	Hicri	1881	1882	1883	1884	1888	1889	1890
<b>MASRAFLAR</b>	Kömür	2.634.447	2.660.862	2.708.459	2.854.558	22.428.881	2.149.525	2.601.327
	Umum mâhiyât	3.472.374	3.480.975	3.578.039	3.587.926	3.466.909	3.362.814	3.357.205
	Vapurlar levezmâtı	329.893	323.567	331.045	399.134	328.402	300.340	352.275
	İskeleler tamirâtı	1.862.223	98.686	140.491	108.089	82.475	83.976	98.758
	İskeleler levâzmatı	-	-	-	-	-	-	-
	Masârifât-ı kurtasiye	140.284	162506(?)	165.615	169.693	176.094	158.536	166.502
	Rüsûmât	55.700	55.700	53.900	54.500	51.800	49.600	47.600
	Emlak vergisi	12.000	13.486	12.876	12.400	16.286	17.355	19.792
	Deavi masrafı	5.678	8.107	13.048	46.963	40.220	42.255	44.188
	İcârât-ı medfûa	76.200	85.323	129.630	121.220	105.500	96.916	91.150
	Müteferrikamasârfi	377.841	296.706	277.827	195.705	251.033	223.664	197.827
	Fevkalâde masârfi	40.000	41.263	38.907	-	10.000	-	-
	Fevkalâde masârf	69.800	44.755	-	-	-	-	-
	Fevkalâde masârf	-	126.751	-	-	-	-	-
	Köprü iskele tamiriyesi	-	-	-	-	-	-	20.000
	Âidât	89.800	71.400	89.550	105.900	82.050	77.550	84.900
	Komiserlik âidatı	-	-	-	-	-	-	24.000
	Vapurlar tamirâtı	-	1.119.367	1.243.566	1.464.268	1.859.873	1.869.452	1.022.464
	Akçe zararı	468.736	434.372	479.875	476.452	559.624	538.067	469.226
	Ziraat ve Orman Nezareti	-	-	-	-	-	-	-
	Dahiliye Nezaret-i Celilesine	-	-	-	-	-	-	-
	Fâiz	145.673	212.637	352.140	218.311	-	-	-
	Sinin-i sabıka kar zarar hesabı	-	-	-	-	-	-	-
	Kömür Akçesi	-	-	-	-	-	-	-
	Tenâkus hesabı	400.000	483.750	806.250	792.750	796.500	796.500	799.897
	Sigorta hesabı	100.000	100.000	100.000	100.000	10.000	10.000	200.000
	Mukarrer fâiz	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
<b>Toplam Masraf</b>		<b>11.375.372</b>	<b>10.851.233</b>	<b>11.521.218</b>	<b>9.596.847</b>	<b>11.169.640</b>	<b>8.970.052</b>	<b>10.597.115</b>
<b>Kar Zarar Hesabı</b>	Sırf hâsilât üzere nine yüzde beş hesabıyla şehmânetine âid olan	13.921	15.150	14.364	105.553	29.065	130.388	48.980
	Dahili nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mücebince ihtiyat akçesi	-	-	-	-	-	-	55.837
	Dahili Nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mücebince emvâl-i gayr-ı menkûlenin tedennî-i kıymet karşılığı	-	-	-	-	-	-	55.837
	15 Mart 309 tarihli kararname ahkâmının icrasını temin için hâsilât-ı sâfiyenin yüzde beş itibarıyla ihtiyatan mevkûf tutulmuş idâre meclisince karar verilen	-	-	-	-	-	-	-
	Şartnamenin dördüncü maddesi mücebince muhtac-ı iane ve kaza-zede müstahde min akçesi	-	-	-	-	-	-	25.000
	Hasılat-ı Safiye Bakiyesi (Net Kar)	264.512	287.864	272.897	2.005.509	552.244	2.477.369	793.943
<b>Hasılat-ı Safiye (Kar Zarar Hesabı Toplamı)</b>		<b>278.433</b>	<b>303.015</b>	<b>287.261</b>	<b>2.111.062</b>	<b>581.310</b>	<b>2.607.757</b>	<b>977.597</b>
<b>Hasılat</b>		<b>11.653.805</b>	<b>11.154.248</b>	<b>11.808.479</b>	<b>11.707.909</b>	<b>11.750.950</b>	<b>11.577.809</b>	<b>11.576.712</b>

	Rumi	1306	1307	1308	1309	1310	1311	1314	1315	
	Hicri	1891	1892	1893	1894	1895	1896	1899	1900	
MASRAFLAR	Kömür	2.962.727	2.985.332	2.952.881	2.784.220	2.914.869	2.701.162	3.460.212	3.839.572	
	Umum mâhiyât	3.517.322	3.658.582	3.739.999	3.845.888	4.161.451	4.044.861	3.666.122	3.609.721	
	Vapurlar levezmâtı	400.170	406.868	413.763	416.794	479.555	447.827	350.880	393.072	
	İskeleler tamirâtı	119.287	164.349	169.786	147.992	180.044	187.345	66.279	71.806	
	İskeleler levâzmatı	-	-	-	-	-	-	14.744	13.870	
	Masârîfât-ı kurtasiye	135.048	118.995	122.717	97.717	110.571	108.456	89.719	93.082	
	Rüsûmât	47.600	51.200	60.585	54.400	58.600	55.520	54.400	54.022	
	Emlak vergisi	19.792	19.792	19.792	20.222	21.088	21.613	22.169	21.109	
	Deavi masrafı	34.409	43.080	35.143	45.184	70.307	67.620	41.671	42.359	
	İcârât-ı medfûa	89.103	88.865	90.440	79.810	7.789	76.460	64.140	64.140	
	Müteferrika masârîfı	198.320	131.370	231.989	238.377	201.474	165.888	168.644	178.350	
	Fevkalâde masârîfı	-	-	-	-	-	-	78.906	5.700	4.750
	Fevkalâde masârîf	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Fevkalâde masârîf	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Köprü iskele tamiriyesi	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
	Âidât	89.550	90.000	82.500	80.700	79.950	110.550	63.000	83.400	
	Komisericlik âidatı	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000
	Vapurlar tamirâtı	1.579.482	1.812.582	1.696.100	1.362.056	1.574.299	1.278.807	1.313.348	994.164	
	Akçe zararı	348.071	327.901	357.865	204.927	276.287	287.350	267.232	303.454	
	Ziraat ve Orman Nezareti	-	-	-	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000	700.000
	Dahiliye Nezaret-i Celilesine	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Fâiz	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Sinin-i sabıka kar zarar hesabı	-	-	-	-	-	-	20.510	0	
Kömür Akçesi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Tenâkus hesabı	799.897	771.471	888.890	1.131.817	1.152.627	1.187.627	1.443.700	1.508.073		
Sigorta hesabı	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000		
Mukarrer fâiz	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000		
<b>Toplam Masraf</b>	<b>11.584.778</b>	<b>11.914.387</b>	<b>12.106.452</b>	<b>12.454.109</b>	<b>13.263.018</b>	<b>12.764.007</b>	<b>13.070.720</b>	<b>13.218.944</b>		
Kar Zarar Hesabı	Sırf hâsılât üzere yüzde beş hesabıyla şehremanetine âid olan	37.302	29.690	35.858	37.370	40.487	54.138		11.329	
	Dahili nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mücebince ihtiyat akçesi	42.525	33.847	40.878	42.601	46.155	61.718		12.915	
	Dahili Nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mücebince emvâl-i gayr-i menkûlenin tedennî-i kıymet karşılığı	42.525	33.847	40.878	42.601	46.155	61.718		12.915	
	15 Mart 309 tarihli kararnâme ahkâmının icrasını temin için hâsılât-ı safiye nin yüzde beş itibarıyla ihtiyatın mevkûf tutulmuş idâre meclisince karar verilen	-	-	-	35.000	37.500	35.000		-	
	Şartnamenin dördüncü maddesi mücebince muhtac-ı iane ve kaza-zede müstahdem in akçesi	20.000	10.000	20.000	20.000	20.000	20.000		4.235	
	Hasılât-ı Safiye Bakiyesi (Net Kar)	603.695	486.421	579.548	569.827	619.445	850.196		185.185	
<b>Hasılât-ı Safiye (Kar Zarar Hesabı Toplamı)</b>	<b>746.047</b>	<b>593.805</b>	<b>717.163</b>	<b>747.399</b>	<b>809.742</b>	<b>1.082.770</b>	<b>-</b>	<b>226.579</b>		
<b>Hasılât</b>	<b>12.330.829</b>	<b>12.330.829</b>	<b>12.823.615</b>	<b>13.201.508</b>	<b>14.072.760</b>	<b>13.846.777</b>	<b>13.070.720</b>	<b>13.445.528</b>		

	Rumi	1316	1317	1318	1319	1320
	Hicri	1901	1902	1903	1904	1905
MASRAFLAR	Kömür	4.237.295	3.643.627	3.590.996	3.519.941	3.340.722
	Umum mâhiyât	3.537.388	3.369.168	3.427.036	3.648.965	3.724.452
	Vapurlar levezimâtı	400.711	416.329	445.767	464.902	471.593
	İskeleler tamirâtı	123.617	102.699	107.479	135.754	79.439
	İskeleler levâzımâtı	23.989	12.890	17.174	12.702	26.589
	Masârîfât-ı kırtasiye	0	0	0	0	0
	Bilet hesabı	0	0	0	58.887	65.591
	Matbuat ve ilanât	101.274	74.583	133.777	30.026	28.433
	Rüsûmât	52.215	50.040	50.040	46.858	75.240
	Emlak vergisi	24.112	24.406	20.395	20.397	22.407
	De'avi masrafı	42.254	31.996	30.499	1.724	1.952
	İcârât-ı medfûa	64.110	63.810	-	-	-
	Mucirler hesabı	-	-	63.810	63.810	63.810
	Tekaüd sandığı tahsisâtı	-	-	60.000	60.000	60.000
	Müteferrika masârîfî	248.853	209.801	172.836	72.272	80.661
	İdare hane masrafı	-	-	-	77.066	60.050
	Masarf-ı hayriye	-	-	-	20.046	14.889
	Ebniye tamirâtı	-	-	-	5.780	2.002
	Fevkalâde masârîfî	-	-	-	-	-
	Fevkalâde masârîf	-	-	-	-	-
	Fevkalâde masârîf	-	-	-	-	-
	Köprü iskele tamiriyesi	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
	Âidât	84.300	91.350	93.600	86.550	97.350
	Komiselik âidatı	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000
	Vapurlar tamirâtı	960.537	1.129.967	870.327	1.183.206	1.105.327
	Fabrika masrafı	-	-	-	15.085	10.253
	Maunalar masrafı	-	-	-	22.463	22.639
	Has köy masrafı	-	-	-	35.316	45.783
	Akçe zararı	292.242	275.298	272.591	299.991	313.073
	Ziraat ve Orman Nezareti	-	-	-	-	-
	Dahiliye Nezaret-i Celilesine	700.000	700.000	700.000	625.000	650.000
	Hesabat-ı muallaka	-	-	-	75.000	-
	Fâiz	9.246	34.108	11.747	-	13.215
	Sinin-i Sabıka Açığı	-	150.803	235.459	-	-
	İdare-i mahsusâ	-	-	-	-	-
	Elde ihtiyat akçesi	-	-	0	-	42.500
	Kömür akçesi	-	30.000	110.016	70.000	30.000
	Fevkalade ihtiyat akçesi	-	-	-	-	-
	Ashab-ı matlub	-	-	-	-	-
	Tenâkus hesabı	1.472.343	1.553.067	1.568.595	1.432.249	1.649.292
Sigorta hesabı	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	
Mukarrer fâiz	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	
<b>Toplam Masraf</b>	<b>13.618.491</b>	<b>13.207.948</b>	<b>13.226.150</b>	<b>13.327.999</b>	<b>13.344.272</b>	
Kar Zarar Hesabı	Sırf hâsilât üzere nine yüzde beş hesabıyla şehre mâne tîne âid olan		15.314		47.654	58.649
	Sermayenin imhası için ifraz olunan					
	Dahili nizamname nin ilk sekizinci maddesi mücebince ihtiyat akçesi		17.459		53.299	66.860
	Dahili Nizamname nin ilk sekizinci maddesi mücebince emvâl-i gayr-ı menkûlenin tedenni-i kıymet karşılığı		17.459		53.299	99.890
	15 Mart 309 tarihli kararname abkammın icrasını temin için hâsilât-ı safiye nin yüzde beş itibarıyla ihtiyatan mevkûf tutulmuş idâre meclisince karar verilen					
	Şartname nin dördüncü maddesi mücebince muhtac-ı iane ve kaza-zede müstahde min akçesi		6.065		21.730	15.621
	Memurin ve müstahde minin 320 senesi ikramiyesi					47.500
	Temettu namıyla tevzii mukarrer olan		250.000		600.000	750.000
	Elde ihtiyat akçesi hesabına ifraz olunan					167.500
	Fevkalade ihtiyat akçesi				160.000	
	Hasılat-ı Safiye Bakiyesi (Net Kar)					
	<b>Hasılat-ı Safiye (Kar Zarar Hesabı Toplamı)</b>	<b>-</b>	<b>306.298</b>	<b>828.860</b>	<b>935.083</b>	<b>1.172.991</b>
	<b>Hasılat</b>	<b>13.618.491</b>	<b>13.514.246</b>	<b>14.055.010</b>	<b>14.263.082</b>	<b>14.517.263</b>
Sinin Sabıka Kar Zarar Hesabı	470.352	-	-	-	-	

	Rumi	1321	1322	1323	1324	1326	
	Hicri	1906	1907	1908	1909	1910	
MASRAFLAR	Kömür	3.158.938	3.510.806	4.239.704	4.415.776	4.918.505	
	Umum mâhiyât	3.686.154	3.919.750	3.955.083	4.360.209	4.345.013	
	Vapurlar levezimâtı	455.548	518.075	531.042	650.509	840.844	
	İskeleler tamirâtı	105.543	94.157	209.182	197.552	392.792	
	İskeleler levâzımâtı	12.935	33.218	45.423	61.708	101.653	
	Masârîfât-ı kırtasiye	0	0	0	0	0	
	Bilet hesabı	42.590	59.085	44.178	53.270	67.496	
	Matbuat ve ilanât	27.619	35.454	39.127	45.626	57.129	
	Rüsûmât	59.040	64.440	63.705	55.440	71.600	
	Emlak vergisi	20.859	20.748	20.024	20.024	31.139	
	Deavi masrafı	11.821	3.022	10.084	8.796	38.057	
	İcârât-ı medfûa	-	-	-	-	-	
	Mucirler hesabı	63.810	55.860	56.192	58.680	55.490	
	Tekaüd sandığı tahsisâtı	60.000	60.000	60.000	151.078	327.022	
	Müteferrika masârîf	93.231	109.125	82.339	107.290	212.659	
	İdare hane masrafı	38.124	39.323	45.551	77.038	68.676	
	Masarf-ı hayriye	5.569	10.784	12.783	25.488	19.947	
	Ebniye tamirâtı	1.580	2.626	4.542	5.256	1.884	
	Fevkalâde masârîf	-	-	-	-	-	
	Fevkalâde masârîf	-	-	-	-	-	
	Fevkalâde masârîf	-	-	-	-	-	
	Köprü iskele tamiriyesi	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	
	Âidât	95.400	94.650	64.200	85.050	86.100	
	Komiserlik âidatı	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000	
	Vapurlar tamirâtı	963.879	1.020.240	1.245.702	929.011	2.013.556	
	Fabrika masrafı	8.773	11.136	0	2.959	28.222	
	Maunalar masrafı	18.314	18.309	16.927	22.330		
	Hasköy masrafı	73.621	93.256	91.628	64.175	128.800	
	Akçe zararı	346.658	334.738	349.243	283.343	283.723	
	Ziraat ve Orman Nezareti	-	-	-	-	-	
	Dahiliye Nezaret-i Celilesine	650.000	650.000	650.000	650.000	650.000	
	Hesabat-ı muallaka	-	-	-	-	-	
	Fâiz	0	-	5.071	-	-	
	Sinin-i Sabıka Açığı	-	-	-	-	-	
	İdare-i mahsusâ	14.156	127.752	159.348	146.175	76.028	
	Elde ihtiyat akçesi	554.435	-	-	-	-	
	Kömür akçesi	160.000	-	-	-	-	
	Fevkalade ihtiyat akçesi	-	260.000	-	-	-	
	Ashab-ı matlub	64.100	85.000	80.000	-	-	
	Tenâkus hesâbı	1.537.369	1.580.605	1.639.158	1.417.117	1.500.000	
	Sigorta hesâbı	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	
	Mukarrer fâiz	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	
	<b>Toplam Masraf</b>	<b>13.625.076</b>	<b>14.089.262</b>	<b>14.990.229</b>	<b>15.178.910</b>	<b>17.560.335</b>	
	Kar Zarar Hesabı	Sırf hâsilât üzere nine yüzde beş hesâbıyla şehre mânetine âid olan		59.922	75.000	76.255	125.945
		Sermayenin imhası için ifraz olunan		0	0	0	150.000
		Dahili nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mücebince ihtiyat akçesi		28.311	85.500	86.931	50.000
		Dahili Nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mücebince emvâl-i gayr-ı menkûlenin tedennî-i kıymet karşılığı		6.811	85.500	86.931	50.000
15 Mart 309 tarihli kararname ahkâmının icrasını temin için hâsilât-ı sâfiyenin yüzde beş itibarıyla ihtiyatan mevkûf tutulmuş idâre meclisince karar verilen				0		0	
Şartnamenin dördüncü maddesi mücebince muhtac-ı iane ve kaza-zede müstahdem akçesi		50.000	33.085	25.973	41.000	75.000	
Memurin ve müstahdeminin 320 senesi ikramiyesi			0		0	118.042	
Temettu namıyla tevzii mukarrer olan			1.000.000	1.250.000	1.000.000	1.500.000	
Elde ihtiyat akçesi hesabına ifraz olunan			0	4.000	274.998		
Fevkalade ihtiyat akçesi			1.896	0	0	0	
Hasılât-ı Safiye Bakiyesi (Net Kar)		0	0	0	0	449.925	
<b>Hasılât-ı Safiye (Kar Zarar Hesabı Toplamı)</b>		<b>1.196.172</b>	<b>1.198.440</b>	<b>1.500.000</b>	<b>1.525.117</b>	<b>2.518.993</b>	
<b>Hasılât</b>	<b>14.821.248</b>	<b>15.287.702</b>	<b>16.490.229</b>	<b>16.704.027</b>	<b>20.075.856</b>		
Sinin Sabıka Kar Zarar Hesabı	-	-	-	-	-		

İcârât-ı medfûa hesabı kira giderleri olup, 1903 (Rumi 1318) senesinden itibaren bu hesabın yerine Mucirler hesabı kullanılmaya başlanmıştır. “Tekâüd sandığı tahsisatı” hesabı, müstahdemin emeklilik sandığı için ayrılan tutardır. Tamirat masrafları, çeşitli emlak tamiratının kaydedildiği ebniye tamirâtı, köprü iskele tamirâtı ve vapurlar tamirâtı olarak ayrı ayrı sınıflandırılmaktadır. Ziraat ve Orman Nezareti ve Dâhiliye Nezaret-i Celilesine yapılan ödemeler, bağış niteliğindedir. 1904 (Rumi 1319) senesinde, bağış tutarının yeniden kararlaştırılması sürecinde Dâhiliye Nezaret-i Celilesi’ne yapılan 700.000 kuruş ödemenin 625.000 kuruşu doğrudan gider olarak kaydedilmiştir. Geri kalan 75.000 kuruş ise Hesabat-ı muallaka hesabına kaydedilmiştir. İdare-i mahsusa, İlk adı "İdare-i Aziziye" olan devlet vapur işletme dairesidir. Bu hesaba Haydarpaşa ve Beşiktaş hattının hasılatından İdare-i Mahsusa’ya düşen hisse kaydedilmektedir. Kâr/zarar hesaplarına kadarki masraflar, hâsılat-ı sâfiye<sup>419</sup>’nin hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Kâr/zarar hesaplarındaki kalemlerin bir kısmı hâsılat-ı sâfiye tutarı üzerinden hesaplanmaktadır. Diğer bir kısmı ise ya her yıl kurulda kararlaştırılmaktadır ya da hesaplanan ve ayrılan tutarlardan kalan temettü ve işletmede bırakılan yedek akçelerin tutarını göstermektedir. Şartnamenin dördüncü maddesi mücebince muhtac-ı iane ve kaza-zede müstahdemin akçesi, memurin ve müstahdeminin ikramiyesi tutarları yönetimce belirlenmiştir. 1900 (Rumi 1315) senesine kadar 20.000 kuruş olarak ayrılmıştır. Sonraki yıllarda ayrılan tutarın her yıl değiştiği görülmektedir. Padişahın onayına sunulan ve Avrupa'daki benzerlerine uygun olarak hazırlanan "Kazazede Müstahdemin Nizamnamesi" ile emeklilik tüzüğünün çıkartılmış olması, memur ve işçilerin korunmasına önem verildiğinin kanıtı olarak görülmektedir.<sup>420</sup> Hâsılat-ı sâfiye üzerinden hesaplanan kalemler, şehremânetine ödenmek üzere hesaplanan tutarın yanı sıra, dâhili nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mücebince ihtiyat akçesi ve dâhili nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mücebince emvâl-i gayr-ı menkûlenin tedennî-i kıymet karşılığıdır. Tedennî-i kıymet, gayrimenkullerin değer düşüklüğü için hesaplanan karşılıktır. Hesaplamalar aşağıdaki gibi formüle edilebilmektedir.

<sup>419</sup> Bütün masraflar çıktıktan sonra kazanç olarak geri kalan hasılat.

<sup>420</sup> Kızıldemir, A.g.e., s. 41.

Hâsılat-1 Sâfiye = Hasılat – Toplam Masraf

Şehremâneti'ne Ödenecek Tutar = Hâsılat-1 Sâfiye x %5

Tedennî-i Kıymet Karşılığı = (Hâsılat-1 Sâfiye – Şehremâneti Tutarı) x %6

İhtiyat Akçesi = (Hâsılat-1 Sâfiye – Şehremâneti Tutarı) x %6

Şirketin düzenlediği bir diğer tablo ise vâridât tablosudur. Tablo 3.22'de 1882 (Rumi 1297) senesinin vâridât tablosu yer almaktadır.

**Tablo 3.22:** Şirketi Hayriye'nin 1882 (Rumi 1297) Senesi Vâridâtının Cins ve Miktarları

Kuruş	Santim	Ça (Çeyrek)	Kuruş	Santim	Ça (Çeyrek)		
10.817.865	87	2				Bilet hâsılâtı	Yolcu ve yük hâsılâtı
			39.597			Vapur icârâtı	Posta hâricinde vapurlar hâsılâtı
			20.636	45		Perâkende hâsılât	Bazı muhtelif hâsılât
				34.900		İcârât-ı me'hûze <sup>421</sup>	Büyükdere kayıkhânesiyle sâireden alınan icârât...
			(silik)				(silik) bir senelik icârı
			119.780	75	2	Fâiz	İkrâzâtdan alınan fâiz
11.154.248	95						

Bu hesaplar, şirketin hasılatını gösteren hesaplardır. Şirketin hissedarlarının temettü miktarının hesaplanmasında dikkate alınması sebebiyle en çok önem verdiği

<sup>421</sup> Alınan kiralar



hesaplar vâridât hesaplarıdır. Bu hesapların detayları ayrıca “İdare Meclisi Mazbatasıyla Sansürlerin Raporu”nda da açıklanmaktadır. Yıllar itibariyle farklılıkları Tablo 3.23’te sunulmaktadır.

**Tablo 3.23: Şirket-i Hayriye’nin Yıllar İtibari ile Vâridât Hesapları**

Rumi	1296	1297	1298	1299	1303	1304	1305	1306	1307
Hicri	1881	1882	1883	1884	1888	1889	1890	1891	1892
Bilet hâsılâtı	11.238.405	10.817.865	11.343.299	11.196.995	11.434.907	11.106.501	11.004.514	11.546.980	11.921.804
Vapur icârâtı	59.194	39.597	43.276	42.064	70.772	74.972	63.928	67.823	87.217
Perâkende hâsılât	36.886	20.636	12.940	12.523	75.896	85.402	85.335	49.525	58.015
Tezminât	32.000	6.468	15.137	5.782	3.778	3.848	5.090	2.138	2.361
İcârât-ı me’hûze	6.323	34.900	45.510	37.750	30.073	26.900	47.855	47.175	47.211
Kahve ocakları	-	-	124.000	120.000	96.090	120.000	120.000	120.000	120.000
İkrâzâtdan alınan fâiz	130.995	119.780	224.316	285.297	39.433	160.183	201.548	233.692	213.210
Enkâz bahâsı	-	-	-	-	-	-	48.440	49.481	58.380
Eshâm hesabı	-	-	-	-	-	-	-	214.013	0
Kâr ve zarar hesabı	-	-	-	7.497	-	-	-	-	-
<b>TABLODAKİ TOPLAM</b>	<b>11.603.805</b>	<b>11.154.248</b>	<b>11.808.479</b>	<b>11.707.909</b>	<b>11.750.950</b>	<b>11.577.809</b>	<b>11.576.712</b>	<b>12.330.829</b>	<b>12.508.201</b>
<b>TOPLAM</b>	11.503.803	11.039.246	11.808.478	11.700.411	11.750.949	11.577.806	11.528.270	12.067.333	12.449.818
<b>FARK*</b>	100.002	115.002	-	7.498	-	-	48.442	263.496	58.383

Rumi	1308	1309	1310	1311	1314	1315	1316	1317
Hicri	1893	1894	1895	1896	1899	1900	1901	1902
Bilet hâsılâtı	12.310.414	12.661.291	13.512.147	13.427.931	12.605.578	12.911.256	12.625.200	12.971.227
Vapur icârâtı	76.301	57.834	66.906	72.836	64.454	52.774	60.546	59.854
Perâkende hâsılât	61.734	51.593	76.357	49.579	45.193	39.761	48.806	55.493
Tezminât	12.120	4.406	2.690	1.592	8.332	3.210	9.363	3.685
İcârât-ı me’hûze	51.231	47.515	54.618	52.855	47.331	44.240	38.577	41.721
Kahve ocakları	120.000	152.000	130.000	110.000	117.000	117.000	115.000	115.000
İkrâzâtdan alınan fâiz	129.113	151.308	128.375	44.148	104.134	141.433	182.686	200.017
Enkâz bahâsı	62.700	75.558	101.664	86.832	58.189	93.537	17.854	48.514
Eshâm hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-
Sinîn-i sâbika vâridât hesabı	-	-	-	-	20.510	42.314	19.852	11.333
Şirkete mal olunan mukarrer fâiz ve temettuat	-	-	-	-	-	-	30.250	7.400
<b>TABLODAKİ TOPLAM</b>	<b>12.823.615</b>	<b>13.201.508</b>	<b>14.072.760</b>	<b>13.846.777</b>	<b>13.070.722</b>	<b>13.445.528</b>	<b>13.618.431</b>	<b>13.514.246</b>
<b>TOPLAM</b>	12.823.613	13.201.505	14.072.757	13.845.773	13.070.721	13.445.525	13.618.486	13.514.244
<b>FARK</b>	-	-	-	-	-	-	470.352	-

Rumi	1318	1319	1320	1321	1322	1323	1324	1326
Hicri	1903	1904	1905	1906	1907	1908	1909	1910
Bilet hâsılâtı	13.466.844	13.666.585	13.766.851	14.115.589	14.670.829	15.611.146	15.569.956	16.970.146
Vapur icârâtı	36.482	49.770	51.962	59.076	96.756	241.067	274.622	2.474.377
Ferağ ve intikal harçları	-	-	-	9.690	9.335	9.470	12.200	9.360
Perâkende hâsılât	66.430	135.192	226.911	60.464	23.788	55.645	46.177	168.401
Tezminât	2.301	1.844	1.697	7.216	11.218	6.206	5.788	12.021
İcârât-ı me'hûze	155.690	138.915	182.729	146.276	120.656	111.196	102.605	121.469
Kahve ocakları	-	-	-	-	-	-	-	-
İkrâzâtıdan alınan faiz	277.822	146.339	183.384	168.389	120.436	199.413	258.049	160.573
Enkâz bahâsı	2.927	51.011	14.294	51.307	30.131	84.667	73.558	91.219
Matlûbât hesabı	-	-	-	-	-	-	-	68.238
Kömür tahliyesi	-	-	-	92.639	62.167	65.939	74.929	-
Henüz tahsil olunmayan vâridât	42.760	68.174	89.422	110.598	142.382	105.476	155.115	-
Eshâm hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-
Sinin-i sâbika vâridât hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-
Şirkete mal olunan mukarrer faiz ve temettuat	2.750	5.250	-	-	-	-	-	-
Elde ihtiyat akçesi	-	-	-	0	0	0	131.024	-
<b>TABLODAKİ TOPLAM</b>	<b>14.055.010</b>	<b>14.263.082</b>	<b>14.517.263</b>	<b>14.821.248</b>	<b>15.287.702</b>	<b>16.490.229</b>	<b>16.704.027</b>	<b>20.075.856</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>14.054.006</b>	<b>14.263.080</b>	<b>14.517.250</b>	<b>14.821.244</b>	<b>15.287.698</b>	<b>16.490.225</b>	<b>16.704.023</b>	<b>20.075.804</b>
<b>FARK</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Şirketin esas faaliyetinden sağladığı hasılat bilet hasılatıdır. Posta haricindeki vapurların kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirleri vapur icârât-ı hesabına kaydedilmektedir. Tazminat hesabında, vapurların hasarından hakedilen tazminat tutarı kaydedilmektedir. İcârât-ı me'hûze hesabı ise, şirketin sahip olduğu diğer mekânların kirasından elde edilen gelirin kaydedildiği hesaptır. Kahve ocakları, vapurlarda ve iskelelerdeki kahve ve çay ocaklarından alınan kiralardan kaydedildiği hesaptır. Faiz hesabına ise, verilen borçların faizleri kaydedilmektedir. Fakat Rumi 1904 (Rumi 1319) senesinden itibaren, bankalardaki mevduat faizi ile hisse senedi faizlerinin de bu hesaba kaydedildiği görülmektedir. Tablodaki en önemli hesaplardan birisi “Henüz tahsil olunmayan vâridât” hesabıdır. Bu hesaba henüz tahsilatı gerçekleştirilmemiş gelirlerin kaydedildiği görülmektedir.

**d) 1881 (Rumi 1296) senesi vâridât ve masârîfât-ı mütenevvi‘asıyla 1882 (Rumi 1297) senesi vâridât ve masârîfâtının mukâbele ve muvezenesi:** Bu bölümdeki tablolarda, şirketin giderleri, niteliklerine göre ve 1881-1882 (Rumi 1296-1297) seneleri karşılaştırmalı olacak biçimde düzenlenmektedir.

**Tablo 3.24:** Şirketi Hayriye'nin 1881-1882 (Rumi 1296-1297) Seneleri  
Masârifâtının Mukâbele ve Muvezenesi

96 senesi Kuruş	Santim	Ça (Çeyrek)	97 senesi Kuruş	Santim	Ça (Çeyrek)	
2.634.447			2.660.862	37	2	Kömür
3.472.374			3.480.975	75		Umûm mâhiyât
329.893	87	2	323.567	20		Vapurlar levâzımâtı
1.862.223	50		98.686	66	1	İskeleler tamirâtı
140.284	31		19.359	39	2	(Okunamamıştır)
55.700			55.700			Rüsûmât <sup>422</sup>
12.000			13.486	50		Emlak vergisi
5.678	75		8.107	25		Deavî masrafı
76.200			85.323			İcârât-ı medfûa
377.841	91	1	296.706	71	1	Müteferrika masârîfi
40.000			41.263	25		Fevkalâde masârîf 96 senesinde köprü tamiri ve 97 senesinde emlak üzerine ferâğ ve intikâl harcı
69.800	16	1	44.755	38	3	Fevkalâde masârîf bileççi gişeleri ve iskeleler parmaklıkları
			126.761	71	1	Fevkalâde masârîf bu defa inşa olunan mevkiîfların masârîfât-ı inşâiyesi <sup>423</sup>
89.800			71.400			Aidât
468.736	49	1	434.372	95	2	Akçe zararı
145.673			212.637	45		Fâiz
400.000			483.750			Tenâkus
100.000			100.000			
1.000.000			1.000.000			
13.921	75		15.150	75		
<u>264.512</u>	<u>39</u>	<u>1</u>	<u>287.864</u>	<u>31</u>	<u>1</u>	
11.653.805	78	1	11.154.248	95		

<sup>422</sup> Vergiler

<sup>423</sup> İnşaat masrafları

e) **Muvâzene-i Umûmiye 1882 (Rumi 1297) senesi Şubat'ı gâyetinde kumpanyanın mevcûdât ve duyûnâtının beyânı:** Bu yılki raporlarda “Muvâzene-i Mevcûdât Tablosu”nun düzenlendiği görülmektedir. Bu tablo bilançonun aktifi ile benzerlik göstermektedir. Aynı zamanda bu tablonun genel toplamı ile “Duyûnât-ı Umûmiye” tablosunun genel toplamı birbirine eşittir. Duyûnât-ı Umûmiye tablosu ise şirketin pasiflerini listelemektedir.

**Tablo 3.25:** Şirket-İ Hayriye'nin 1882 (Rumi 1297) Senesi Duyûnât-ı Umûmimiye Beyânı

Kuruş	Santim	Ça (Çeyrek)		
20.000.000			Sermâye	95 senesinde ittihâz olunan sermâye
1.697.451	30	3	Ashâb-ı matlûb	Müteaddid duyûnât
8.800			İstinye vapur hesabı	Feshinde zuhûr eden enkâz
3.194.276			Tenâkus hesabı	Vapurların isti'mâlinden kıymet-i asliyelerine terettüb eden noksan mukâbilinde ifrâz olunan
583.788	74	2	İhtiyat tahsîsâtı	Şirket-i Hayriye'nin ihtiyat tahsîsâtı
318.360			Sigorta hesabı	(Yazı okunamamıştır)
68.383			Zuhûrât tahsîsâtı	Şirket-i Hayriye'nin zuhûrât tahsîsâtı
1.000.000			Mukarrer fâiz	97 senesi için hissedârâna itası mukarrer olan
15.150	75		Şehremâneti	97 senesi sırf hâsılât üzerine yüzde beş hesabıyla Şehremâneti'ne âit olan
			Emânet hesabı	Müteaddid teminât ve bedel-i kefâlet
287.864	31	1	Kâr zarar hesabı	97 senesinin sırf hâsılât bakiyesi
27.174.074	11	2		

Duyûnât-ı Umûmimiye tablosunda, “sermaye” hesabının yer aldığı görülmektedir. 20.000.000 kuruş sermaye 1880 (Rumi 1295) senesindeki sermaye

artırımından sonraki son rakamdır. Ashâb-ı matlûb, şirketin çeşitli borçlar tutarını göstermektedir. Tenâkus, Sigorta, Şehremâneti ve Mukarrer fâiz hesapları, daha önce masârîfât tablosunda hesaplanan tutarların borçlardaki karşılığıdır. Zuhûrât Tahsîsâtı, her yıl bir önceki yılın %5'i kadar arttırılarak hesaplanmaktadır. İhtiyat tahsisatı ise yatırımlar için ayrılmış olan yedeklerdir. Yıllar itibariyle farklılıkları Tablo 3.26'da sunulmaktadır.

**Tablo 3.26: Şirket-i Hayriye'nin Yıllar İtibari ile Duyûnât-ı Umûmiye Hesapları**

Rumi	1271-1272	1297	1299	1302	1303	1304	1305	1306	1307	1308	1309	1310
Hicri	1855-1856	1882	1884	1887	1888	1889	1890	1891	1892	1893	1894	1895
Sermâye		20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000
Ashâb-ı matlûb		1.697.451	1.267.651	1.516.107	1.321.655	1.448.400	1.668.552	2.764.660	2.567.327	2.617.220	2.622.135	2.968.657
İstinye vapur hesabı		8.800	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Tenâkus hesabı		3.194.276	5.082.421	7.702.973	8.730.563	9.791.000	799.897	1.599.794	2.371.268	3.260.158	4.391.975	5.544.912
İhtiyat tahsîsâtı		583.788	730.234	828.096	833.482	1.103.521	360.631	98.362	132.209	173.087	215.688	261.843
Sigorta hesabı		318.360	554.956	854.956	954.842	1.067.506	200.000	400.000	600.000	800.000	1.000.000	1.200.000
Zuhûrât tahsîsâtı		68.383	75.387	55.587	55.587	55.587	-	-	-	-	-	-
Tedennî-i kıymet		-	-	-	-	-	55.837	98.362	132.209	173.087	215.688	261.843
İhtiyat akçesi		-	-	-	-	-	-	-	-	-	35.000	72.500
Hesâbât-ı müte'âhire (diğer hesaplar)		-	-	-	-	-	3.203.071	2.163.071	2.163.071	2.163.071	2.103.071	2.103.071
Sarf-ı hâsilât bakiyyesi		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Müstahdemîn tekâüd akçesi		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Bedel-i kefâlet		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	149.375
Mukarrer fâiz		1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Şehremâneti		15.150	-	23.571	29.075	35.563	84.543	37.302	66.992	35.858	73.228	40.487
Emânet hesabı		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Kar zarar hesabı		287.864	-	447.859	552.244	675.693	793.943	603.695	486.421	579.548	569.827	619.445
<b>TOPLAM</b>		<b>27.174.074</b>	<b>28.710.650</b>	<b>32.429.151</b>	<b>33.477.439</b>	<b>35.177.272</b>	<b>28.166.476</b>	<b>28.765.247</b>	<b>29.519.499</b>	<b>30.802.032</b>	<b>32.226.615</b>	<b>34.221.826</b>

Rumi	1311	1314	1315	1316	1317	1319	1320	1322	1323	1324	1326
Hicri	1896	1899	1900	1901	1902	1904	1905	1907	1908	1909	1910
Sermâye	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000
Ashâb-ı matlûb	1.917.190	464.821	548.218	673.219	416.851	852.813	490.746	212.542	447.987	112.098	-
Hesabat-ı mehuze	-	-	-	-	2.103.071	-	-	-	-	-	331.469
İstinye vapur hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Tenâkus hesabı	6.733.229	10.540.372	12.048.446	13.520.789	15.073.857	17.449.548	19.081.639	20.935.868	19.718.300	21.066.386	23.883.317
İhtiyat tahsisâkı	323.561	353.509	366.424	366.424	383.883	484.428	551.288	687.781	773.281	860.213	1.022.828
Sigorta hesabı	1.400.000	2.000.000	2.200.000	2.208.787	2.371.950	2.397.411	2.557.291	2.906.849	2.976.924	3.176.924	3.514.743
Kömür ihtiyat akçesi	-	-	-	-	30.000	210.016	240.016	400.016	400.016	400.016	400.016
Elde ihtiyat akçesi	-	-	-	-	-	-	-	1.898.806	1.995.090	2.270.088	2.270.088
Hesabat-ı muallaka (mevkuf hesab)	-	805.539	1.746.526	1.791.929	2.363.904	1.648.707	1.633.646	1.684.102	1.650.652	1.546.053	919.470
Zuhûrât tahsisâtı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Tedenn-i kıymet	323.561	353.509	366.424	366.424	383.883	484.428	551.288	687.781	773.281	860.213	1.022.828
İhtiyat akçesi	107.500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Hesâbât-ı müte'âhire (diğer hesaplar)	2.103.071	2.103.071	2.103.071	2.103.071	2.103.071	2.103.071	2.103.071	1.918.135	1.453.307	1.453.307	1.453.307
Sarf-ı hâsilât bakıyyesi	168.820	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Kazazede müstahdemîn akçesi	982.521	143.117	142.637	136.873	135.917	151.702	122.240	139.292	131.967	137.459	143.778
Müstahdemîn akçesi	-	726.099	728.298	704.899	62.557	484.501	400.347	209.399	70.067	31.317	-
Bedel-i kefâlet	163.262	163.418	166.514	171.864	177.814	186.664	180.054	190.364	191.749	194.354	214.564
Teminat-ı nakdiye	-	-	-	-	-	-	-	28.653	57.973	37.175	48.814
Henüz tahsil olunmayan varîdat hesabı	-	712	78.228	97.689	112.415	139.035	148.629	156.465	126.793	157.396	19.337
Yeni ihtiyat atçesi	-	-	-	-	-	876.648	914.975	-	-	-	-
Mukarrer fâiz	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	-	-	-	-
Sermayenin imha hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	150.000
Mukarrer faiz ve temettuat	-	-	-	-	-	-	-	2.324.070	2.603.445	2.322.770	2.891.970
Emlak vergileri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	59.887
Darülaceze hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	125.000
Bank-ı Osmânî istikraz hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.023.967
Atik seneler mukarrer faizleri	-	278.700	267.000	223.800	250.600	-	-	-	-	-	-
Atik seneler temettuatı	-	418.495	140.070	114.676	90.736	-	-	-	-	-	-
Atik seneler mukarrer faiz ve temettuatı	-	-	-	-	-	371.160	431.960	-	-	-	-
Temettu	-	-	185.185	-	250.000	600.000	750.000	-	-	-	-
Osmanlı Bankası	-	-	-	1.129.252	-	-	-	-	-	-	-
Dahiliye Nezaret-i Celîlesi	-	-	-	-	-	-	-	125.000	125.000	125.000	-
Şehremâneti	54.138	73.990	12.041	12.041	27.356	108.053	162.602	79.730	75.000	76.255	209.730
İdare-i mahsusa	-	-	-	-	-	-	-	6.354	8.328	13.545	-
Kömür müteahhidleri	-	-	-	-	-	-	-	294.229	422.508	-	-
Cedid vapurlar hesabı	-	-	-	-	-	-	-	409.072	-	-	-
Şirket-i Hayriye Hamidiye	-	-	-	-	-	-	-	95.078	-	98.905	-
Emânet hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Kar zarar hesabı	850.196	-	-	-	-	-	230.621	-	-	-	526.612
<b>TOPLAM</b>	<b>36.127.053</b>	<b>39.425.356</b>	<b>42.099.087</b>	<b>44.621.737</b>	<b>45.797.812</b>	<b>49.548.190</b>	<b>51.550.419</b>	<b>55.389.594</b>	<b>54.001.675</b>	<b>54.939.484</b>	<b>60.231.734</b>

**Tablo 3.27:** Şirket-İ Hayriye'nin 1881 (Rumi 1297) Senesi Mevcûdât-ı Muvâzene Beyânı

Kuruş	Santim	Ça (Çeyrek)		
2.356.259	02		Anbarlar hesabı	
16.213.000			Edevât-ı sâbiha	Vapurlar ve fabrikalar tekneleri ve mauanalar ve şamandıralar
2.757.218			Emlâk ve müştemilât	Hasköy fabrikasıyla Büyükdere kayıkhânesi ve iskeleler ve Beykoz ve Kuzguncuk arsaları ve müştemilât-ı sâire
3.276.363	84	2	Ashâb-ı duyûn	Müteaddid matlûbât
130.000			Maliye Hazinesi	Fürûht olunan vapurlar bedelinden bakiye
(bu bölüm okunamamıştır.)				
407.237			İstinye vapur hesabı	Feshinde vukû' bulan (...)
1.955.814	12	2	Sandık	Nakd-i mevcûd
			Matlûbât-ı meşkûke	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1.555.665 kuruş
				Muhasebe-i şirket-i hayriye
27.174.074	11	2		

Anbarlar hesabı, şirketin stoklarını göstermektedir. Edevât-ı sâbiha hesabı, yüzen varlıkların değerini göstermektedir. Şirketin varlık hesaplarındaki bir diğer kalem ise alacakların kaydedildiği Ashâb-ı Dûyun hesabıdır. Alacaklar ile ilişkili bir diğer hesap “Matlûbât-ı meşkûke”dir. Bu hesap 1884 (Rumi 1299) tarihinden 1899 (Rumi 1314) tarihine kadar kullanılmaktadır. Şüpheli alacaklar anlamına gelen bu kalem, tablodaki varlıkların genel toplamını etkilememektedir. Şirket alacağı silmiştir. 15.556,65 kuruşluk matlûbât-ı meşkûke tutarının tahsil edilmesi durumunda

ihtiyat tahsisatına ekleneceđi not dűşűlmektedir. Maliye hazinesi hesabı, satılan vapurlarından kalan bakiyeyi, Sandık hesabı ise Őirketin nakit mevcudunu gűstermektedir.

İlerleyen yıllarda, dűzenlenen tablolar aynı biçimde devam ettirilmiŐtir. Sadece ihtiyaç ve muhasebedeki geliŐmeler doğrultusunda bazı hesapların kullanımının terk edildiği, yerine yeni hesapların kullanılmaya baŐlandığı gűrűlmektedir. Tablodaki hesapların yıllar itibariyle farklılıkları Tablo 3.28'de sunulmaktadır.



**Tablo 3.28: Şirket-i Hayriye'nin Yıllar İtibari ile Muvâzene-i Mevcûdât Hesapları**

Rumi	1271-1272	1297	1299	1302	1303	1304	1305	1306	1307	1308	1309	1310
Hicri	1855-1856	1882	1884	1887	1888	1889	1890	1891	1892	1893	1894	1895
Anbarlar hesabı		2356259	2856535	3220190	2909964	2525295	2243462	217777	2590367	2227541	2076915	2251139
Edevât-ı sâbiha		16213000	15999000	16089750	16089750	16089750	15831998	15831998	15831998	19252911	20061361	23126849
Emlâk ve müştemilât		2757218	3033240	3084225	3084225	3044225	1769265	1769465	2209265	1783472	1830544	1886565
İkrazat ve bankalarda mevcudât		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
İkrazat		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Bankalarda mevcudat		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ashâb-ı duyûn		3276363	5632706	7831238	9004548	6785142	10324034	6417289	6495846	4627576	5564552	4918456
Maliye Hazinesi (1)		130000	130000	130000	130000	130000	130000	130000	130000	130000	130000	130000
Maliye Hazinesi (2)		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Rüsûmâtı Emâneti		-	-	-	-	2465218	1686519	1472370	1244674	1210597	1143481	1179542
İstinye vapur hesabı		407237	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Bab-ı Seraskeri		-	-	478182	478182	500592	501064	497694	499870	488935	492359	492330
Rüsûmât Enate-i Celilesi (1)		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Rüsûmât Enate-i Celilesi (2)		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Bahriye Nezaret-i Celilesi		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
İmalat-ı ihtiyatiye		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Vapur levazımatı		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Şirket-i Hayriye-i Hamidiye		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Esham hesabı		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Cedid vapurlar hesabı		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Teshîlât sandığı		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Napizkehmeb Vebl		-	-	-	-	-	-	-	501600	-	-	-
Müstecirler hesabı		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Başmakini Singler		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Vapur tamirâtı		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sandık		1955814	573489	1595564	1780869	3637548	2920642	508856	15878	1081007	927702	236942
Sinin-i sabıka kar ve zarar hesabı		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Matlûbât-ı meşkûke		-	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1555665	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1555666	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1555667	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1555668	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1555669	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1555670	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1555671	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1555672	-	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1023081
Kar ve Zarar hesabı		-	7497	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		<b>27174074</b>	<b>28710650</b>	<b>32429151</b>	<b>33477439</b>	<b>35177272</b>	<b>28166476</b>	<b>28765247</b>	<b>29519499</b>	<b>30802032</b>	<b>32226615</b>	<b>34231826</b>

Mevcudât-ı Muvazene Tablosu Düzenlenmiştir.

Rumi	1311	1314	1315	1316	1317	1319	1320	1322	1323	1324
Hicri	1896	1899	1900	1901	1902	1904	1905	1907	1908	1909
Anbarlar hesabı	2043185	1863712	183153	2350214	2166731	2003263	3135129	2777188	2989004	3148048
Edevât-ı sâbiha	26613909	27514094	2815783	28481692	28613945	33559516	34206109	37794915	38058668	38973155
Emlâk ve müştemilât	1898095	1736372	190499	1908240	1908240	1908240	2281308	3401963	3329258	3223339
İkrazat ve bankalarda mevcudât	-	4096051	564790	4243580	6874307	7074052	3941707	-	-	-
İkrazat	-	-	-	-	-	-	-	1630155	1942944	1664854
Bankalarda mevcudat	-	-	-	-	-	-	-	58892	3167519	2077353
Ashâb-ı duyûn	3624482	674962	160902	1347361	1674054	1948484	1829748	323914	289345	135495
Maliye Hazine-i Celilesi (1)	130000	130000	130000	130000	130000	130000	130000	130000	130000	130000
Maliye Hazine-i Celilesi(2)	-	440000	440000	440000	880000	880000	3334470	2036478	810311	694280
Rûsûmâtı Emâneti	1215903	-	-	-	-	-	-	-	-	-
İstinye vapur hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Bab-ı Seraskeri	512883	563157	56281	572598	584164	533979	514608	504998	509228	505749
Rûsûmât Enate-i Celilesi (1)	-	519447	42395	2423959	1083819	227924	219097	569105	355694	224669
Rûsûmât Enate-i Celilesi (2)	-	805539	84074	886146	-	-	-	-	-	-
Bahriye Nezaret-i Celilesi	-	-	-	-	-	-	-	907052	905782	915464
İmalat-ı ihtiyatiye	-	126748	7847	88362	46589	-	-	-	-	-
Vapur levazımatı	-	-	-	18000	9000	-	-	-	-	-
Şirket-i Hayriye-i Hamidiye	-	-	-	-	-	-	-	-	-	170992
Esham hesabı	-	-	-	573459	1121432	1121432	2870537	547973	747973	1532773
Cedid vapurlar hesabı	-	-	-	-	-	-	-	3670857	-	1041000
Teshilât sandığı	-	-	-	-	-	-	-	777705	446724	266802
Napizkehmeb Vebl	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Müstecirler hesabı	-	-	-	-	-	-	-	60325	63907	37965
Başmaknist Singler	-	-	-	-	-	-	-	98999	-	-
Vapur tamirâtı	-	-	-	-	-	-	-	-	200000	100000
Sandık	88593	80944	11531	31419	29486	161297	97702	99070	55205	97541
Sinin-i sabıka kar ve zarar hesabı	-	644226	35649	826844	676041	-	-	-	-	-
Matlûbât-ı meşkûke	Tahsilinde ihtiyat tahsisâtına zam olunmak üzere 1023081	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Kar ve Zarar hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	<b>36127053</b>	<b>39425256</b>	<b>4209908</b>	<b>44621737</b>	<b>45797812</b>	<b>4954190</b>	<b>51550419</b>	<b>5538954</b>	<b>54001675</b>	<b>54939484</b>

Maliye Hazine-i Celilesi, tanzimat dönemindeki hazinedir. Maliye Hazine-i Celilesi (1) nolu hesaba, Rahat ve Nüzhet vapurlarının hazineye devredilmesinden kaynaklanan alacak kaydedilmiştir. Maliye Hazine-i Celilesi (2) hesabına ise, 1899 (Rumi 1314) senesinde devlete verilen köprü demir dubalarının bedeli alacak olarak kaydedilmiştir. Bu tutara 1902 (Rumi 1317) senesinde faiz eklenmeye başlandığı görülmektedir. Rüsûmâtı Emâneti de, yine hazineye bağlı birim olan gümrük idaresine verilmiş olan bedeli göstermektedir. Bâb-ı Seraskerî, Asâkir-i Mansûre-i Muhammediyye'nin en üst rütbedeki kumandanı olan seraskerin resmî makamı olup, bu makama 1887 (Rumi 1302) senesinde tahsis edilen Bâ-sergi vapurunun bedeli aynı isimdeki hesaba kaydedilmiştir.<sup>424</sup> Rüsûmât Enate-i Celilesi hesabına, Maliye Nezaret-i Celilesi'ne verilen borç ve faizleri kaydedilmektedir. Bahriye Nezaret-i Celilesi'ne kaydedilen tutar, 1878 (Rumi 1293) senesinde en yüksek makama kiraya verilen 17 ve 18 numaralı vapurların ecri misil bedelidir. Ecri misil, bir hazine taşınmazının, idarenin izni olmadan gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi nedeniyle hesaplanan tazminattır.

İmalat-ı İhtiyatiye hesabı, tamirat ve kazan imalatı için verilen avansın kaydedildiği hesaptır. Bu hesabın ilk kez 1899 (Rumi 1314) senesinde kullanıldığı görülmektedir. 1901 (Rumi 1316) senesinde ise %4 faizli, elli adet Mısır hisse senedi satın alınmış ve bu senetler 573.459 kuruş bedel ile Esham Hesabı'na kaydedilmiştir. Dâhili nizamnamenin 59. Maddesine göre, *“yede akçe ile eşyaların yenilenmesi için ayrılan para, bankaya yatırılmayarak tahvile yatırılacaktır.”*<sup>425</sup> Bu nedenle bu hesaba, bu amaçla alınmış tahvillerin de kaydedildiği söylenebilmektedir. *“Cedid Vapurlar”* hesabı, inşa ettirilen vapurlar için verilen avansların kaydedildiği hesaptır. 1907 (Rumi 1322)'de ilk kez kullanılan hesaba, 55, 56, 59 ve 60 numaralı vapurlar için Armstrong fabrikasına yapılan ödemeler kaydedilmiştir. *“Teshilat Sandığı”* hesabı memur ve diğer çalışanlara verilen avansın kaydedildiği hesaptır. Müstecirler hesabı ise, kiracılardan olan alacak tutarını göstermektedir. Bu hesapların haricinde

<sup>424</sup> Abdülkadir Özcan, Bâb-ı Seraskerî, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Araştırmaları Merkezi, cilt: 04; sayfa: 364, <http://www.islamansiklopedisi.info/dia/ayrmetin.php?idno=040364>, Erişim Tarihi: 02.02.2018 (Çevrimiçi).

<sup>425</sup> Kızıldemir, A.g.e., s. 271.

açılmış olan hesaplar kısa süreli kullanım amacıyla önemli alacak veya stokların detaylı izlenebilmesi için kullanılmıştır. Örneğin “*Başmakınist Singler*” hesabı, Singler ismindeki ustanın Londra’daki kredisi için yapılan ödemedeki kaynaklanan alacak tutarını göstermektedir.

1904-1905 (Rumi 1319-1320) senesindeki muhasebe raporlarının açıklamasında değişiklik olduğu görülmektedir. Bu tarihten sonraki raporlarda açıklamalar ayrı başlıklar halinde sunulmaktadır. Bu başlıklar ise vâridât, masârifât, yeni vapurlar ile kâr ve zarar hesabı olarak bölümlendirilmiştir. Bu bölümlendirmede dikkat çeken fark, yeni vapurların ayrıca açıklanmasıdır. Daha önceki senelerde bu bilgiye yer verilmemektedir.

### **3.3. İktisadi Gelişme Sürecinde Şirket-i Hayriye Muhasebe Düzeni**

Artık emeğin üreticiden alınmasının özgül iktisadi biçimi olarak ele alındığında emek sürecinin kontrolünde iki farklı biçim olduğu görülmektedir; biçimsel hâkimiyet ve gerçek hâkimiyet. Biçimsel hâkimiyette emeğin kullanım ve değişim değerinin kontrolü söz konusudur. Pre-kapitalist dönemde biçimsel hâkimiyet söz konusudur. Bu dönemde işin yürütülmesi ve kontrolü zanaatkârlar tarafından yapılmaktadır. Aynı zamanda üretim araçlarının kontrolü işçilerdedir. Feodalizmden farkı, çalışanlar üzerinden fiziksel zorlamanın yerine ekonomik baskının olmasıdır. Kapitalist üretici, çalışma sürelerinin uzatılması biçimindeki mutlak artık değer yaratma yolunu takip etmektedir. Dolayısı ile etkinlik ve verimlilik artırma çabası da bulunmamaktadır. Çalışanların hesap verme sorumluluğu yalnızca “gelirler-giderler” ile sınırlı kalmaktadır.<sup>426</sup> Gerçek hâkimiyette ise, makineleşmenin artması ile üretim araçlarının kontrolü kapitalist

---

<sup>426</sup> Bkz, s. 56.

işletmecilerin hâkimiyetine geçmiştir. Böylece çalışanlar mekanik bir biçimde üretimin ve makinelerin uzantısı haline gelmiştir. Değerlenme sürecinin kontrolü, diğer bir ifade ile etkinlik ve verimlilik arttırılması yolu ile görelî artık değer üretimi hâkim hale gelmiştir. Hesap verilebilirlik ilişkileri de değişmiştir. Çalışanlar “gelirler-giderler” yerine “sermaye” için hesap vermek ile yükümlü hale gelmiştir.<sup>427</sup> Bu ayırmadan yola çıkarak, Şirket-i Hayriye'nin muhasebe raporları, "sabit varlıklar ve hesap verilebilirlik ilişkileri" ve "üretim süreci ve hesap verilebilirlik ilişkileri" şeklinde iki ayrı başlıkta incelenmektedir.

### 3.3.1. Sabit Varlıklar ve Hesap Verilebilirlik İlişkileri

Kâr amaçlı işletmelerin belirli bir tarihteki varlıklarını, girişim sonundaki varlıkları ile karşılaştırması ve böylece sermayelerini hesaplamaları, sermaye muhasebesi olarak adlandırılmaktadır. Sermaye muhasebesi, kapitalist girişimcinin gelecekteki fırsatları ve tehlikeleri görmesine imkân sağlamaktadır.<sup>428</sup> Kapitalizmin gerçek hâkimiyetinde, fabrikalaşma ile birlikte duran varlıklara, araç ve demirbaşlara yatırımların önemi de artmaktadır. Diğer bir ifade ile sabit sermaye yatırımları hem kâr zararın hesaplanması hem de emeğin kontrolü bakımından önemli bir kalemdir.

Sabit sermaye yatırımları üretkenliği arttıran, kapitalizm ile birlikte önem kazanan bir kalemdir. Sabit sermaye yatırımları ücretler dışında kalan hammadde, makine, fabrika binası gibi harcamalardır. Şirketin ilk kurulduğu yıllarda, 1854-1855 (Rumi 1270-1271) senesindeki raporlarda sabit varlıkların ve sermaye muhasebesinin mevcut olmadığı, "gelirler-giderler" şeklindeki raporlamanın yer aldığı görülmektedir. Ayrıca bu tarihte varlıklar ile ilgili de herhangi bir rapor yer almamaktadır. Bunun yerine açıklamalarda aşağıdaki bilgiye yer verilmektedir.

---

<sup>427</sup> Bkz., s. 58.

<sup>428</sup> Weber, A.g.e., 2011, s. 147.

*“...Şirket-i Hayriye zîrde 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’iyyetinde karar verilip...”*

Bu paragrafta şirketin sahip olduğu varlıklar açıklanmaktadır. Fakat bu varlıkların değerleri veya envanteri yer almamaktadır. Oysaki kapitalist üretim sürecinde duran varlıklara, araçlara ve demirbaşlara yatırımlar önemli gelişme göstermiştir. Bu gelişmenin muhasebeye ilk yansıması ise bu varlıkların detaylı envanterlerinin yapılmaya başlanmasıdır.<sup>429</sup> Bu envanterin yapılmasının nedeni sabit varlıklar için hesap verme zorunluluğunun hissedilmesidir. Bu nedenle yöneticilerin, şirketin ilk yıllarında sadece "gelirler-giderler" için hesap vermekle yükümlü oldukları ve sabit varlıkları için hesap vermek için zorunluluk hissetmedikleri söylenebilmektedir.

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 incelemişler ve aşağıdaki raporu hazırlamışlardır.

*"Şirketin muameleatına 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*

---

<sup>429</sup> Bkz, s. 58-59.

*sonra muhasebe hesaplarının yıldan yıla kontrol edilmesine, bir bilançonun tanzimine karar verilmiştir.*<sup>430</sup>

Bu raporu izleyen yıllarda şirketin çalışanları ve idari müdürleri yalnızca "gelirler-giderler" için değil, sabit sermaye için de hesap vermekle zorunlu hale getirilmişlerdir. Bu tarih kapitalist zihniyet açısından oldukça önemlidir. Doğu Hindistan Kumpanyası'nda da benzer bir süreç yaşanmıştır. Şirkette 1619 senesinde başlayan iç çatışmaların temelini, hesapların hatalı ve ihmalkâr olarak tutulması oluşturmaktadır. Bu nedenle şirketin hissedarları ile yöneticiler arasında çatışma yaşanmış, görevlendirilen denetçilerin tespit ettiği hatalar ve yolsuzluklar nedeni ile muhasebe süreciyle ilgili yeni kararlara ihtiyaç duyulmuştur. Bu gelişmelerin sonucunda ise 1630 senesinde çift taraflı kayıt yöntemi zorunlu tutulmuştur.<sup>431</sup> Şirket-i Hayriye'de de, Miladi 1866 senesinde idari müdür olarak göreve başlayan Hüseyin Haki Efendi'nin, idare heyeti başkanı olarak atadığı Mısırlı Andon Bey'in, Miladi 1880 senesinde çift taraflı kayıt yöntemini getirmesi de, şirketteki yolsuzlukları önlemek ve kontrol sistemini sağlamak amacı taşımaktadır.<sup>432</sup> Şirket-i Hayriye yöneticilerinin de, çift taraflı kayıt yönteminin, kontrol ve hesap verilebilirlik sağlama fonksiyonundan faydalanmak istediği görülmektedir.

Hüseyin Haki Efendi müdürlüğünde, Miladi 1872 senesinde çıkartılan ilk tüzükte işletme varlıkları veya sermayesi ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. Fakat 1882 (Rumi 1297) senesinde düzenlenen muhasebe raporlarında Mevcudat-ı Muvazene tablosunun düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Bu tabloda, şirketin en önemli duran varlıkları olan vapurların değeri Edevât-ı Sâbiha hesabında görülmektedir. Bu hesap, şirketin o yıl için sahip olduğu vapurların yanı sıra fabrika tekneleri, mauna ve şamandıraların değerini de göstermektedir. Bu varlıkların her yıl için ayrıca envanteri çıkartılmaktadır. Şirket-i Hayriye ilk önce altı vapur ile

---

<sup>430</sup> Tutel, **A.g.e.**, s. 40.

<sup>431</sup> Bryer, **A.g.e.**, 2000b, s. 353.

<sup>432</sup> Tutel, **A.g.e.**, s.41.

Boğaziçi'nin altı semtine yapılan seferler ile faaliyetine başlamış, 1869 tarihinde vapur sayısı yirmiye yükselmiş, araba vapurları da hizmete başlamıştır.<sup>433</sup>

**Tablo 3.29: Şirket-i Hayriye Filosu**

Numara	Vapurun İsmi	Tekne Yapısı	Beygir Gücü	Yolcu Sayısı	İnşa Tarihi	Filodan Çıkış
1	Rumeli	Ahşap	133	-	1851	1864
2	Tarabya	Ahşap	133	-	1852	1864
3	Göksu	Ahşap	133	-	1852	1864
4	Beylerbeyi	Ahşap	133	-	1852	1864
5	Tophane	Ahşap	133	-	1852	1864
6	Beşiktaş	Ahşap	133	-	1852	1864
7	İstinye	Ahşap	60	-	1857	1913
8	Bebek	Ahşap	60	-	1857	1901
9	Kandilli	Ahşap	60	-	1857	1884
10	Beykoz	Ahşap	60	-	1857	1884
11	Anadolu	Ahşap	180	-	1857	1899
12	Kabataş	Ahşap	180	-	1860	1901
13	Galata	Ahşap	180	-	1860	
14	Büyükdere	Ahşap	180	-	1860	1886
15	Beyazid	Ahşap	315	-	1860	1898
16	Büyükada	Ahşap	315	-	1863	1878
17	Bahariye	Ahşap	315	-	1865	1895
18	Asayış	Ahşap	315	-	1865	1919
19	Seyyar	Ahşap	386	-	1869	1918
20	Terakki	Ahşap	400	-	1869	1919
21	Sürat	Ahşap	419	-	1869	1919
22	Tayyar	Ahşap	348	-	1868	1902
23	Azimet	Ahşap	366	-	1870	1919

<sup>433</sup> Murat ve Şahin, **A.g.e.**, s. 211.



24	Rahat	Ahşap	366	-	1869	1912
25	Selâmet	Ahşap	366	-	1870	1901
26	Sühûlet	Çelik	294	1000	1870	1961
27	Sâhilbend	Çelik	294	1000	1871	1967
28	Meymenet	Çelik		-	1871	1905
29	Nüşhet	Çelik	32	-	1872	1905
30	Refet	Çelik	32	-	1872	
31	Amed	Çelik	32	-	1872	1905
32	Meserret	Çelik	550	713	1872	1905
33	Nusret	Çelik	550	713	1872	1919
34	Gayret	Çelik	550	713	1881	1915
35	İşgüzar	Çelik	150		1881	1945
36	Mirgün	Çelik	150		1875	1910
37	İhsan	Çelik	580	719	1890	1919
38	Şükran	Çelik	580	719	1890	1916
39	Neveser	Çelik	540	836	1890	1917
40	Rehber	Çelik	540	836	1890	1915
41	Metanet	Çelik	600	691	1892	1916
42	Eser-i Merhamet (Resanet)	Çelik	600	691	1892	1919
43	İkdam	Çelik	550	806	1894	1915
44	İntizam	Çelik	550	806	1894	1917
45	Resan	Çelik	550	806	1895	1916
46	Rüchan	Çelik	550	806	1895	1916
47	Tarz-ı Nevîn	Çelik	195	300	1902	1967
48	Dilnişin	Çelik	195	300	1902	1967
49	Hâle	Çelik	350	902	1902	1924
50	Seyyâle	Çelik	350	902	1902	1924
51	Süreyya	Çelik	195	250	1905	1968
52	Şiha	Çelik	195	250	1905	1967
53	İnşirah	Çelik	330	548	1905	1967

54	İnbisat	Çelik	330	548	1905	1967
55	Bebek	Çelik	150	125	1905	1967
56	Göksu	Çelik	150	125	1905	1967
57	Tarabya	Çelik	150	250	1906	1967
58	Nimet	Çelik	150	250	1906	1967
59	Kamer	Çelik	370	923	1906	1967
60	Rabet	Çelik	370	923	1907	1967
61	Sultaniye	Çelik	370	1069	1909	1916
62	Hünkâr İskeleyi	Çelik	370	1069	1909	1915
63	Sütlüce	Çelik	370	1069	1909	1974
64	Küçükusu	Çelik	645	1069	1910	1988
65	Sarayburnu	Çelik	455	975	1910	1984
66	Boğaziçi	Çelik	455	975	1910	1981
67	Kalender	Çelik	440	970	1911	1981
68	Güzelhisar	Çelik	440	970	1911	1986
69	Hüseyin Haki	Çelik	546	995	1911	1983
70	Ziya	Çelik	546	995	1911	1983
71	Halas	Çelik	504	1953	1914	1983
72	Üsküdar	Çelik	350	344	1927	1958
73	Rumelikavağı	Çelik	350	344	1927	1984
74	Altinkum	Çelik	580	975	1929	1984
75	Kocataş	Çelik	330	373	1937	1984
76	Sarıyer	Çelik	330	373	1938	1983
77	Kabataş	Çelik	120	-	1910	1939

**Kaynak:** Eser Tutel, *İstanbul'un Unutulmayan Gemileri*, Kitabevi Yayıncılık, İstanbul, 2005.

Tablo 3.29'da görüldüğü üzere şirket ilk olarak Rumeli vapuru ile faaliyetine başlamıştır. Sonrasında vapurlarının sayısı her geçen gün artmıştır. Şirketin seferlerinin ve vapurlarının artması, faaliyet alanının genişlemesi ile sonuçlanmıştır. Bu genişleme idari ve mali kararları ve şirketin hissedarlarının kâr arayışını

şekillendirmiştir. Şirketin diğer önemli varlık kalemi ise iskeleler, arazi ve emlaktır. İstanbul'da buharlı deniz taşımacılığı Miladi 1830'lardan beri yapılmış olsa da, Miladi 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 arttırma çabası ile ortaya çıkmıştır. Bu nedenle şirket, iskele yatırımları yapma kararı almıştır.<sup>434</sup> Dolayısı ile bu varlıkların, şirketin zihniyetindeki değişim sonucunda, daha fazla kâr elde etmek ve üretkenliği arttırmak amacı ile önem kazandığı söylenebilmektedir.

Zihniyetteki değişimi, çıkartılan Dâhili Nizamnameler'deki maddelerde de görmek mümkündür. Hüsayin Haki Efendi'nin müdürlüğünde, Miladi 1872 senesinde çıkartılmış olan ilk nizamnamede işletme varlıkları ve onların denetimleri ile ilgili aşağıdaki maddeler yer almaktadır.

1. Vapurların tamiri gerektiğinde, durum müdür tarafından bir yazı ile yönetim kuruluna bildirilir. (Md. 32) Diğer taraftan Şirkete-i Hayriye için yaptırılmasına karar verilen vapurların kesin fiyatı ve gemileri yapacak gemi tezgâhları sahipleri ile yapılacak sözleşmeler, yönetim kurulu kararı ile müdür tarafından yapılır. (Md. 17)
2. Yeniden iskele açılması için gereken binaların inşaatı ve arsa alınması gibi maddeler yönetim kurulunda müzakere edildikten sonra, alınan karar bir tutanak ile ticaret bakanlığına sunulacak ve bakanlıktan alınacak emir üzerine gereği yapılacaktır. (Md. 21)
3. Şirket-i Hayriye vapurlarında ve şirketin diğer bölümlerinde bulunan demirbaş ve bütün eşyalar, demirbaş defterine kaydedilir. Altı ayda bir

---

<sup>434</sup> Mehmet Yavuz Erler, "İstanbul'da Deniz Ulaşımı," **Osmanlı Araştırmaları XXI**, Editörler: Halil İnalçık, Heath W. Lowry ve Klaus Kreiser, İstanbul, 2001, s. 72.

defterde kayıtlı eşya kontrol edilir. Noksan çıkması durumunda sorumlulara iletilir. Gerektiğinde haklarında kanuni işlem uygulanmak üzere mahkemeye başvurulur. Durum ayrıca Ticaret Bakanlığı'na bildirilir. ( Md. 40)

4. Şirket-i Hayriye idaresinin veznedarlık görevine alınacak memurdan 3000, anbar mamurundan tahvil veya senet ile kuvvetli kefil alınacağı gibi biletçilerden birer adet 50'lik tahvil veya senet alınarak kasada saklanır. 6 ayda bir faizleri alındıkça kendilerine veya varislerine verilir. Görevden ayrılanlara teminatları geri verilir. Ölenlerin de varislerine geri verilir. (Md.41)
5. Şirket memurlarından herhangi biri hırsızlık suçu işlerse mahkemeye verildikten ve hüküm giydikten sonra kefalet akçasına el konulur. Çaldığı miktar kefalet akçasından fazla ise diğer mallarına el konulur ve durum bir yazı ile Ticaret Bakanlığı'na bildirilir. (Md. 42)

1888 (Rumi 1304) senesinde Şirket-i Hayriye'nin iç tüzüğü ve yönetmeliği güncellenmiştir. 1872 senesine göre varlıklar ve varlıkların denetimi ile ilgili yeni düzenlemeler getirilmiştir. Şartnamesi ve Dâhili Nizamnamesi, İdare iç tüzüğünün 5. maddesine göre Şirket-i Hayriye'nin sermayesinin aşağıda gösterilen değerlerden meydana geldiği belirtilmektedir.<sup>435</sup>

- a) *“Toplam değerleri.....liraya vara vapurlar, istimbot, duba, mavna ve sandallarda dahil olmak üzere şirketin tüm gereçleri,*
- b) *Toplam değerleri.....liraya varan iskeleler, binalar, kızakları, fabrika, han ve mağaza gibi taşınmazlar,*
- c) *Toplam değerleri.....liraya varan mağazalarda mevcut ve bedelleri ödenmiş kömür, yelken bezi, makine yağı ve bunlara benzer eşya,*

---

<sup>435</sup> Kızıldemir, A.g.e, s. 254-255.

d) *Memur ve hizmetlilerin emeklilikleri için ayrılan bloke paralar hariç olmak üzere şirkete devlet ve kişiler tarafından verilmiş kefalet ve garanti akçeleri ile alacakları ve onarım için ayrılan 200.000 lira”*

Bu maddeye göre işletmenin sahip olduğu varlıklar, sermayenin en önemli unsurları olarak görülmektedir. Kapitalist muhasebe ile birlikte önem kazanan sabit sermaye yatırımlarının 1888 (Rumi 1304) senesindeki Dâhili Nizamname'de detaylandırılması, şirketin zihniyetindeki değişimin bir diğer kanıtını oluşturmaktadır. Bu düzenlemede çift taraflı kayıt yöntemi de zorunlu tutulmaktadır. 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 vezneden 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.”<sup>436</sup>*

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. Sonuç olarak şirketin yöneticilerinin, şirketin sabit varlıkları ve sermayesi için hesap verme zorunluluğunun mevcut olduğu söylenebilmektedir. Bu hesap verilebilirlik ilişkisi, kapitalist zihniyetin sonucunda gelişmiştir.

---

<sup>436</sup> Kızıldemir, A.g.e., s. 270-271.

1910 (Rumi 1326) senesine kadar, gayrimenkullerin değeri tek bir rakam halinde, mevcudat-ı muvazene tablosunda verilmekte, detaylı envanteri açıklanmamaktaydı. Fakat 1910 (Rumi 1326) senesindeki açıklamalarda gayrimenkuller ile ilgili aşağıdaki detaylı açıklamaya yer verilmektedir.

### **"Emvâl-i Gayr-ı Menkûle**

*Yukarıda zikri sebkat etmiş olduğu vechile Hasköy'de destgâhın tecdîden inşâsına mübâşeret olunduğu gibi Galata'da inşa ettirilen idarehanenin 1327 senesi evâilinde ikmâli müyesser olacaktır. Şirket-i Hayriye teessüsünden beri bir idarehaneye sahip olamayıp yirmi seneden fazla bir müddet Galata'da Fermeneciler'de Maraşoğlu Hanı'nda senvi 360 lira-yı Osmânî bedel-i icar ile ve muahharan beş sene kadar yine o civarda eski Balıkhene'de aynı icar ile ve son üç sene dahi Sirkeci'de iskele başında Hazîne-i Hâssa emlakinden bir handa senevî üç yüz doksan lira bedel-i icar ile ikâmet etmekte idi. 1322 senesinde Galata'da Fermemeneciler'de sahilde terbian 408 arşın 15 parmak iki kıta arsa idarehane yapılmak üzere 3640 lira ve kırk dört buçuk kuruşa satın alınmıştı. İttisâlinde bulunan üç arşın yüzü ve yirmi küsür arşın derinliği olan bir kıta arsanın teferruğuyla daha genişçe bir arsa üzerine bina konulması arzu edilmiş ise de mezkûr arsanın müteaddid eşhas üzerinde hisse-i şâyiası olduğu ve ilişkilerinin kurtarılması müteassir (zor) bulunduğu anlaşılınca elde bulunan arsa ile iktifâya mecburiyet hasıl olmuştur. Arsanın zemini çamur olduğu için temelleri kazık ile yapılması müşkil olacağı ol vakit icra ettirilen muayene-i fenniyeden anlaşılıp ve mütehassıslarının reyi temelin usûl-i cedîde üzere yapılmasında takarrur eylemesiyle 1322 senesinde (beton arme) denilen demir kiriş ve çubuklar ile çimentodan olarak Antuvan Perpanisani Kalfa'ya her mesuliyeti kendisine ait olmak üzere maktuan bin iki yüz liraya inşa ettirilmiş idi. Binanın dahi beton arme usûlüyle yapılması hakkında mütehassıslarının reyi alındıktan sonra bir katında karadan denize kadar bir geçid ve iki bab kebir dükkân ve üzerinde dört kat oda ve salonlar ve daha üzerinde kubbeli cami-i şerif olmak üzere plan ve resimleri ve keşf-i evveli Mısır'da mühim inşaat ile şöhret kazanmış olan Mimar Nafliyan ve Kazancıyan efendilere tanzim ettirildi. Muma-ileyhimâ Nafliyan ve Kazancıyan efendiler her ne kadar beton arme inşaatı mütehassısları iseler de Dersaadet'de bu tarzda inşaat için meydan-ı rekâbete çıkacak müteahhitler madud olduğu için münakasaya vazıyla maktuan ihalesinden faide melhûz olmadığından münakasadan sarf-ı nazar ile idareten inşası tensib ve muma ileyh Nafliyan Efendi kendi yaptığı planlara ait her mesuliyeti deruhde etmekle Dersaadet rıhtımları ser-mühendisi Mösyö Saburo kontrolör tayin olundu. 1326 senesinde*

*inşaat bedeli edildi. İdarehane binası gaye-i Şubat sene 1326'da ber-vech-i âti miktâra bâliğ oldu:*

<i>Kuruş</i>	<i>Santim</i>	
498.103	50	<i>İki kıta arsa bedeliyle temeller inşaiyesi ve vergi</i>
<u>374.807</u>	<u>75</u>	<i>Gaye-i Şubat sene 1326'ya kadar binanın inşasına sarf olunan</i>
872.911	25	<i>Yekûn</i>

*İnşâaatın hitâmında idârehane binası maa-arsa on bin lira raddesinde şirkete mal olacaktır. Bundan başka kalorifer, gaz boruları ve bu gibi ilaveler olacağından bunların tamam hesabı 1327 senesi raporunda hissedârâna bildirilecektir.*

*Şirketin el-yevm kira ile ikâmet etmekte olduğu han idarenin ihtiyacıyla mütenâsib olmadığı halde yed isekiz yüz lira bedel-i icar taleb edilmekte olup o miktar akçeden aşağı bedel-i icar ile münasib bir idarehane bulunamayacağı anlaşılakta olmasına göre inşa ettirilen idarehanenin kıymeti şirkete mal olduğu kıymetten daima efvân ve menfaatli bir eser olduğu tebyyün eder. Şirketin taht-ı tasarrufunda bulunan emlak-ı gayr-ı menkûle âtîdeki cedvelde gösterilmiştir:*

<i>Kuruş</i>	<i>Santim</i>	
872.911	25	<i>İdarehane arsasıyla binasına gaye-i Şubat 326'ye kadar sarf olunan</i>
1.081.777	72	<i>Hasköy fabrikasında arsa ve ebniye</i>
30.000		<i>Büyükdere'de arsa</i>
110.427	75	<i>Arnavutköyü'nde arsa ve rıhtım İskelebaşı'nda</i>
271.379	28	<i>Beykoz'da ebniye İskelebaşı'nda</i>
56.927	25	<i>Kanlıca'da dükkânlar İskelebaşı'nda</i>
159.059	37	<i>Çengelköyü'nde arsa ve ebniye İskelebaşı'nda</i>
101.818	75	<i>Kuzguncuk'da ebniye İskelebaşı'nda</i>
304.501	61	<i>Üsküdar'da ebniye İskelebaşı'nda</i>
569.402	65	<i>Mirgün'da sekiz bâb hane İskelebaşı'nda</i>
<u>10.000</u>		<i>Ortaköy İskelesi'nde dükkân</i>

3.568.205	63	Yekûn
-----------	----	-------

*İşbu emlakın bâlâda icârât hakkında verilen izahat sırasında tadad olunduğu üzere bir kısmının bedeli icarattan mahsub ve imha olunmakta olduğu gibi bir kısmı vâridât-ı seneviye meyanana kayd edilmektedir. Meclis-i idare bunlardan bazılarını fûrûht etmekte ve emlak-ı gayr-ı menkûle tasarrufu şirketin maksad-ı ticârisine muvâfık bir sebep olmadıkça lüzûmsuz görmededir. Maa-mafih fazla emlakın fûrûhtu mukarerr olmakla beraber münâsib fiat bulmadıkça satılmayacağı tabiidir.*

*11 Mayıs 1327*

- Şirket-i Hayriye Meclsi-i İdare Reisi Mehmed Ziya*
- Aza Nuh*
- Aza Oseb*
- Aza Hürmüz*
- Aza Mustafa*
- Aza Talat*
- Aza Ömer Faik"*

Bu açıklama, şirketin hesap verme niteliğindeki değişimi göstermektedir. Şirket yönetimi, işletmenin vapurlar haricindeki varlıklarının değerleri ile birlikte detaylı envanterini çıkartarak, işletmenin sabit varlıkları için hesap verilebilir hale gelmiş olmaktadır. Böylece şirketin sabit varlıklar için hesap verilebilir olma süreci 1890 senesinde başlamış, süreç içerisinde gelişerek ve düzenlenerek 1900 senesinde son halini almıştır.

### **3.3.1.1. 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 katlanılan maliyetler ve kullanıma



hazır hale getirilmesi için katlanılan maliyetlerin vapurların değerine eklendiğine ilişkin veri elde edilememektedir. Fakat 1890 (Rumi 1305) senesinde mevcut Edevât-ı Sâbiha'nın değer takdirinin yapıldığı görülmektedir. Bu yeniden değerlendirme işlemi, sermayenin en önemli unsuru olarak görülen sabit varlıkların değerini korumaya yönelik olup, kapitalist zihniyetin gerekliliği olarak kabul edilebilmektedir.

Raporlarda bu varlıkların değeri öncelikle 1890 (Rumi 1305) senesi için 8.591.488 kuruş, 1891 (Rumi 1306) senesi için ise 15.792.000 kuruş olarak gösterilmiştir. 1892 (Rumi 1307) 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 (Rumi 1305) senesinde Edevât-ı Sâbiha'nın değeri 15.832.000 kuruş olarak tespit edilmiştir ve 1892 (Rumi 1307) senesinde de aynı değerde olduğu belirtilmektedir.<sup>437</sup> Böylece şirketin varlıklarının değerini, mübadele veya piyasa değeri ile yeniden değerlediğini söylemek mümkündür.<sup>438</sup> Varlıkların yeniden değerlendirilmesi kapitalist zihniyetin göstergesi olarak kabul edilebilmektedir. Çünkü değişim değeri, kapitalist üreticinin kâr elde etmesi için zorunlu olan ekonomik ilişkiyi yaratmaktadır.<sup>439</sup>

Sabit varlıkların kapasitesini arttırmak, kullanımında ekonomi sağlamak, ömrünü uzatmak ve ekonomik değerini arttırmak amacı ile katlanılan harcamalara

<sup>437</sup> Tablo 16'da 1305 ve 1306 değerleri bu açıklama doğrultusunda düzeltilmiştir.

<sup>438</sup> Şirketi Hayriye'nin Rumi 1297 Senesi Masârifâtının 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.

<sup>439</sup> Giddens, A.g.e., s. 92.

"sermaye harcaması" denilmektedir.<sup>440</sup> Bu nedenle bu maliyetlerin, kapitalist zihniyete göre, bu varlıkların maliyetine eklenmesi daha uygun olmaktadır. Şirket-i Hayriye'de 1900 (Rumi 1315) senesine kadar, vapurların kullanım süresini arttırmaya yönelik yapılan tamirat masrafları, vapurların değerine eklenmemektedir. Gider olarak kaydedilmektedir. Örneğin 1890 (Rumi 1305) senesinde, 2 numaralı vapur için 79.202 kuruş bedelinde, altmış beygir kuvvetinde kazanın bedeli, vapurların tamirat masrafı olarak kaydedilmiştir.

1892 (Rumi 1307) senesinde, vapurların tamirâtı ile ilgili harcamaların muhasebeleştirilmesinde zihniyetin farklılaştığı görülmektedir. Öncelikle, muhasebe raporlarının açıklamalarında Tablo 3.30 ve Tablo 3.31'deki gibi, tamirat masraflarının detaylarını gösteren bir cetvel düzenlenmiştir.

**Tablo 3.30:** 1892 (Rumi 1307) Senesi Vapurların Tamirâtını Gösterir Cetvel

Kuruş	Santim	Ca	Kuruş	Santim	Ca	Numara	Nakli-yekân	Perakende	Tamirat					
1055.755	1	6	6423	70		2	Tarabya	" "	" "	307 senesinde 213 gün işledikten sonra kazanı hıfz olunmak üzere çıkarılarak fesh olunmuştur.				
			7448	9	2	3	Göksu	" "	" "	Mefsûh				
			822			4	Beylerbeyi	" "	" "	Kezâ				
			140			5	Taphâne	" "	" "	Kezâ				
			17976	34	2	6	Beşiktaş	" "	" "					
			46329	32	1	11	Adadolu	" "	" "					
			26692	10		12	Kabataş	" "	" "					
			2259	81	2	13	Galata	" "	" "	307 senesinde 17 gün işledikten sonra hizmetden geri alınmıştır.	Nu ma ra	İşlediği müddet Eyyâm	Tamirde amele bulunduğu müddet Eyyâm	İhtiyatda bulunduğu müddet Ellâm
			16801	63	0	15	Bandırma	" "	" "		1	122	140	104
			2736	58	2	17	Bahariye	" "	" "		14	260	63	43
			38643	32	3	18	Asâyiş	" "	" "		20	271	63	32
			49821	17	1	19	Seyyar	" "	" "		22	202	141	23
			22892	15	1	21	Sûrat	" "	" "		23	186	99	154
			34900	16	2	25	Selamet	" "	" "		28	231	103	366
			21372	31	2	26	Sühulet	" "	" "		2	212	"	366
			32014	98	2	27	Sahilbend	" "	" "		3	"	"	366
			38224	61		32	Meserret	" "	" "		4	"	"	126
			31780	12	3	33	Nusret	" "	" "		5	"	"	45
			10265	31	3	34	Galdeü	" "	" "		6	223	17	237
			14981	90	2	35	İstimbol	" "	" "		11	159	62	253
			144	88	2	36	İstinbol	" "	" "		12	98	31	73
			46526	81	2	37	İhsan	" "	" "		13	13	"	138
			55848	48	1	38	Şükran	" "	" "		15	259	34	60
			19078	91	2	39	Neveser	" "	" "		17	228	"	25
			30861	83		40	Rehber	" "	" "		18	341	65	23
730322	7	1	155336	12	1		Bilcümle raporlara ait perakende tamirat				19	283	58	72
1786077	8						Bilcümle maunalar				21	326	17	35

<sup>440</sup> Erdamar ve Basık, A.g.e., s. 124.

	7						ile fabrika tekneleri tamirâtı							
26505	$\frac{1}{0}$										25	343	51	293
1812582	$\frac{9}{7}$										16	322	9	25
											27	45	28	62
		144649	67	1	1		Rumeli				32	275	65	24
		93815	67	1	14		Büyükdere				33	274	60	"
		124351	31		20		Terakki				34	332	10	"
		266910	81		22		Tayyar				35	"	17	79
		304503	77	2	23		Azimet				36	"	2	43
1055755	$\frac{1}{6}$	121523	92		28		Meymenet				37	236	51	98
											38	260	63	183
		6423	70		2		Tarabya	Perakende	Tamirat		39	247	21	
		7448	9	2	3		Göksu	"	"		40	151	32	
		822			4		Beylerbeyi	"	"					
		140			5		Tophane	"	"					
		17976	34	2	6		Beşiktaş	"	"					
		46329	32	1	11		Anadolu	"	"					
		26692	10		12		Kabataş	"	"					
		2259	81	2	13		Galata	"	"					
		16801	63	0	15		Bayezid	"	"					
		2736	58	2	17		Bahariye	"	"					
		38643	32	3	18		Asayış	"	"					
		49821	17	1	19		Seyyar	"	"					
		22892	15	1	21		Sürat	"	"					
		34900	16	2	25		Selamet	"	"					
		21372	31	2	26		Sühulet	"	"					
		32014	98	2	27		Sahilbend	"	"					
		38224	61		32		Meserret	"	"					
		31780	12	3	33		Nusrat	"	"					
		10265	31	3	34		Gayret	"	"					
		14981	90	2	35		Istimbol	"	"					
		144	88	2	36		Istinbot	"	"					
		46526	81	2	37		Ihsan	"	"					
		557848	48	1	38		Şükran	"	"					
		19078	91	2	37		Neveser	"	"					
		30861	82	0	40		Rehber	"	"					
730322	$\frac{7}{1}$	155336	12				Bilcümle vapurlara ait perakende tamirat							
1786077	$\frac{8}{7}$													
2655	$\frac{1}{0}$						Bilcümle maunalar ile fabrika tekneleri tamirâtı							
1812582	$\frac{9}{7}$													

**Tablo 3.31: 1 Numaralı Vapurunun Tamirat Maliyeti Detayları**

Kuruş	Santim	Ca [Çeyrek]				
56.948	63		Atik kazan tamiri			
16.729	49	1	Makinece demir eşyâ ve sâir bahası			
<u>30.077</u>			Makine ve kazan tesviyesinde amele yevmiyâtı			
114.755	12	1				
			Kuruş	Santim	Ca [Çeyrek]	
			16.163	55	0	Tekne tamirinde mütenevvi eşyâ bahası
			<u>13.731</u>			Tekne tamirinde istihdâm olunan amele yevmiyâtı
144.649	67	1				

Bu cetvelde, tamirat masraflarının detayları yer almaktadır. Tamirat bölümündeki işçiliklerin, genel maaşat hesabından ayrı tutulması dikkat çeken bir husustur. Tamirat işçilik harcamalarının dönüştürme maliyeti olarak kabul edilerek vapurların maliyetine eklenmesi kapitalist üretim ile gelişen bir zihniyet olarak kabul edilebilmektedir. 1892 (Rumi 1307) 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 dâimedede vâki‘ olan ufak tüfek perakende tamirinden başka kazanının altı senede bir tebdil ve tecdidi ve makesince başlıca edevâtın sekiz on senede tamir veyahut tebdil ve tecdidi ve teknesinin ve çapanasının yine bu müddet zarfında mücedded surette tamiri gibi masârif-ı 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 (Rumi 1315) 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. Meblağ-ı mezbûrun usûl-i müttehazeye 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 (Rumi 1315) senesinde varlığın ekonomik ömrünü arttıracak bir harcama olarak kabul edilmiş ve varlığın maliyetine eklenmeye başlanmıştır.

### **3.3.1.2. 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.<sup>441</sup> Amortisman, yıpranma payı anlamına gelmektedir. Tenakus da sözlük anlamı olarak, amortismanın tanımı ile benzerlik göstermekte, yıpranma ve aşınma anlamına gelmektedir. Tenakus tahsisatı, 1888 (Rumi 1304) tarihli Dâhili Nizamnamenin 44. Maddesine göre, Edevat-ı Sabiha'nın istismalinden kıymetlerine düşen yıpranma payı olarak ayrılmaktadır. 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 (Rumi 1305) 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.

<sup>441</sup> Littleton, A.g.e., a. 240.

*“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 münâsîp 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 esmâniyle 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. Bu uygulamaya ek olarak, farklı hesaplamaların da bulunduğu görülmektedir. 1900 (Rumi 1315) senesindeki muhasebe ve faaliyet raporu açıklamalarında aşağıdaki bilgiye yer verilmektedir.

*“...ancak nizamnâmenin madde-i mahsûsası ahkâmı mücebince edevât-ı sâbihasının istimâlinden kıymetlerine terettüb eden tenâkus karşılığı ve tamirât-ı esâsiye tekâsiti olarak yüzde beş ve on hesâbıyla ahz olunan 1.508.073 kuruş, 87 santim...”*

Bu açıklamada, tamirat için harcanan bedelin on senede, %10 oranı ile tenakus hesabına kaydetmek suretiyle gider kaydedileceği belirtilmektedir. Bu hesaplanan tutara ise “*Tamirât-ı Esâsiye Tekâsiti*” denilmektedir. Aynı zamanda bu harcama için amortisman da hesaplanmaktadır. Güncel muhasebe uygulamalarında duran varlık için ekonomik ömrünü arttırıcı bir harcama yapıldığında bu harcama

varlığın maliyetine eklenmektedir. Varlığın yeni değeri üzerinden ayrılması gereken amortisman yeniden hesaplanmaktadır. Şirket-i Hayriye'nin vapurların ekonomik ömrünü arttıran tamirat harcamalarının 1900 (Rumi 1315) senesindeki raporlarında, varlığın maliyetine eklendiği görülmektedir. Fakat amortisman, vapurun değeri için %5 olarak hesaplanmaya devam edilmekte, tamirat masrafı için ise %10 olarak hesaplanmaktadır.

Amortisman ile ilişkili bir diğer hesap ise Tedenn-i Kıymet'tir. Taşınmaz gayrimenkulün yıpranma payı olarak hesaplanan tutar, Tedenn-i Kıymet hesabına kaydedilmektedir. 1888 (Rumi 1304) 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 çıkmayan 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.”<sup>442</sup>*

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.

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

<sup>442</sup> Kızıldemir, A.g.e., s.271.

Tedennî-i Kıymet Karşılığı'nın, varlıkların defter değeri yerine Hâsılat-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 görülmeyen 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.<sup>443</sup> 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.

### 3.3.2. Üretim Hesapları 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 itibarıyla farklılık göstermesidir.

Şirketin 1854-1855 (Rumi 1270-1271) senesindeki raporlarında gelirler ve giderlerin aynı tablo içerisinde ve "gelirler-giderler" şeklinde listelendiği görülmektedir. 1855-1856 (Rumi 1271-1272) senesindeki raporlarda ise gelir ve giderler ayrı tablolarda detaylandırılmıştır. Aynı sene gelirler ve giderler basit bir

---

<sup>443</sup> Hiçşamaz, A.g.e., s. 204.



biçimde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Karşılaştırma yapma ihtiyacının ve dolayısı ile hesap verilebilirlik ilişkilerindeki değişime bağlı olarak zihniyetin değişmeye başladığı söylenebilmektedir. 1882 (Rumi 1297) 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 (Rumi 1297) 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. Tablo 3.21'de görüldüğü üzere, 1904 (Rumi 1319) 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 ayrımının yapılmaya başlandığı söylenebilmektedir. Bu ayırım, üretimin etkinliğinin ve verimliliğinin takip edilebilmesi açısından önemli bir gelişmedir.<sup>444</sup> Üretim ve yönetim gibi, giderlerin fonksiyonlarına göre ayrılmış olmasının, kapitalist zihniyetin sonucunda geliştiği kabul edilmektedir.<sup>445</sup> Gelirlerin de bilet hasılatı ve diğer hasılatlar biçiminde sınıflandırılmış olması, brüt kâr ve faaliyet kârının doğru bir biçimde hesaplanabilmesini sağlamaktadır. Bu bakımdan 1904 (Rumi 1319) 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 (Rumi 1297) senesindeki raporları da dâhil olmak üzere tüm açıklamalarında, vapurların kaç sefer çalıştığı ve kaç yolcunun taşınmış olduğunun bilgisi yer almaktadır. Üretim maliyetlerinin eksiksiz olarak kayda alınmış olması ve detaylandırılmış olması, birim maliyetlerin hesaplanabilmesini mümkün hale getirmektedir. İşletmenin hasılat ve maliyet detayları ile birim maliyetleri, Tablo 3.32'deki gibi görülmektedir.

---

<sup>444</sup> Bryer, A.g.e., 2005, s. 38.

<sup>445</sup> Bryer, A.g.e., 2000a, s. 141.

**Tablo 3.32: Şirket-İ Hayriye'nin 51 Yıllık Hasılat ve Maliyet Detayları**

Senesi	Yolcu Adedi	Bilet Hasılatı	Bir Yolcudan Alınan Ücret	Bilet Hasılatından Başka Muhtelif Gelir	Sarfedilen Kömür	Sarfedilen Kömür Bedeli	Bir Yolcu İçin Sarfedilen Kömür	Maaşlar	Kömür ve Maaş Haricindeki Masraflar	Vapurların %5 Tenakusu ve Büyük Tamirat ve Tevkifat	Hasılat-ı Safiyesi
		Lira	Kuruş	Lira	Ton	Lira	Kilo	Lira	Lira	Lira	Lira
1300	8328865	10.916.532	1,311	452.442	21516	2.576.306	2,623	3.477.852	3.437.721	794.020	23.096
1301	8393646	10.858.910	1,794	481.284	21020	2.266.419	2,544	3.482.762	3.372.287	796.500	422.226
1302	8611764	11.433.035	1,281	640.339	21409	2.221.628	2,585	3.497.370	3.304.708	796.500	471.431
1303	8804672	1.143.497	1,298	575.639	21246	2.242.881	2,452	3.476.909	3.563.349	796.500	581.310
1304	8496522	1.110.651	1,299	729.193	20422	2.149.525	2,442	3.362.814	3.457.712	796.500	711.256
1305	8694545	11.004.514	1,265	572.198	21164	2.601.327	2,531	3.357.205	2.638.685	799.897	979.598
1306	9049533	11.546.980	1,276	883.850	22534	2.962.707	2,53	3.517.322	3.104.836	774.497	746.057
1307	9499174	1.192.184	1,255	586.296	24142	2.985.332	2,589	3.658.582	2.299.006	888.874	593.805
1308	9860742	12.310.414	1,248	513.201	25711	2.952.881	2,649	3.739.999	2.324.682	1.131.890	717.163
1309	9542916	12.661.291	1,326	540.210	25918	2.784.220	2,824	3.845.888	3.492.184	1.152.617	747.399
1310	9849845	13.512.142	1,372	560.612	28248	2.914.859	2,914	4.121.451	3.874.070	1.287.627	809.742
1311	9872177	13.427.931	1,36	4.188.446	28732	2.702.162	2,957	4.044.861	3.630.356	1.383.927	1.082.770
1312	9307985	1.226.054	1,317	436.355	28653	2.456.421	3,201	3.871.481	3.263.901	1.423.502	511.152
1313	8989044	11.475.750	1,288	469.809	18981	2.910.632	2,276	3.795.477	3.237.313	1.443.757	468.936
1314	9773399	12.605.578	1,289	444.633	27696	3.460.212	2,89	3.666.122	3.265.930	1.508.000	14.246
1315	9953074	12.911.256	1,297	534.272	29071	3.839.572	3,96	3.609.721	3.061.582	1.482.273	226.579
1316	9746257	1.262.520	1,295	532.938	27167	4.237.295	2,829	3.537.388	3.171.464	1.553.043	470.352
1317	10065911	12.971.227	1,289	543.020	28866	3.643.627	2,892	3.369.168	3.442.085	1.568.567	306.298
1318	10345583	13.466.844	1,301	588.166	29838	3.590.966	2,921	3.427.036	3.436.522	1.432.295	828.860
1319	10433947	13.666.585	1,31	596.997	32172	3.519.941	3,133	3.648.995	3.536.842	1.649.249	935.083
1320	10381041	13.766.851	1,326	750.412	31927	3.340.722	3,125	3.724.452	3.429.804	1.537.393	1.172.991
1321	10578346	14.670.889	1,335	705.659	31931	3.158.938	3,067	3.686.054	3.278.178	1.580.669	1.196.172
1322	10999628	14.670.829	1,334	616.873	33649	3.510.806	3,108	3.919.750	2.510.715	1.639.105	1.458.440
1323	11608118	15.611.146	1,345	879.083	32914	4.239.704	3,882	3.955.083	3.850.309	1.417.159	15.000
1324	12028305	15.569.956	1,295	1.003.046	36233	4.415.776	3,06	4.360.209	3.744.806	1.434.118	1.525.018
1325	13116809	15.946.011	1,215	1.971.419	41003	4.313.780	3,176	4.059.322	4.934.450	1.500.076	1.975.702
1326	14135968	16.979.147	1,2	3.105.710	49743	4.918.505	3,575	4.342.013	5.596.425	1.500.000	2.518.913
1327	14908540	17.917.373	1,202	3.176.752	48177	4.416.210	3,283	4.620.560	5.564.352	1.500.000	3.293.003
1328	16395566	1.902.197	1,16	4.564.978	52619	5.611.994	2,207	4.731.899	6.842.402	1.500.000	3.695.590
1329	18613453	20.988.117	1,127	5.666.219	53652	7.339.970	2,882	4.834.931	7.404.160	1.500.000	4.375.275
1330	15896730	16.867.611	1,061	3.918.716	42890	5.680.797	2,7	4.472.007	5.634.291	1.500.000	1.838.315
1331	9670259	9.305.591	1,962	10.068.524	29045	3.666.999	3	4.498.843	3.170.324	1.500.000	3.697.867
1332	10457935	10.389.382	0,99	9.170.875	20082	4.020.080	1,269	6.584.275	4.167.677	1.500.000	3.088.215
1333	11058388	11.567.476	1,046	12.085.768	15227	6.365.362	1,377	4.854.441	5.525.937	1.500.000	2.782.960
1334	13212047	21.615.087	1,636	2.711.414	19873	19.525.046	0,665	6.649.740	11.445.582	1.500.000	6.143.870
1335	13007742	6.556.203	5,04	9.845.394	26857	55.494.186	1,93	13.104.099	23.276.685	1.500.000	19.317.569
1336	12647299	96.139.919	7,601	8.342.452	23752	64.995.552	1,878	19.518.218	24.862.885	1.500.000	17.844.284
1337	12297119	97.040.174	7,9	6.279.130	24365	41.671.300	1,981	23.949.000	28.866.656	1.500.000	9.332.348
1338	12028521	97.416.810	8,1	5.532.500	24433	28.452.626	2	26.196.727	29.230.342	1.500.000	2.415.117
1339	10742052	86.047.667	8,01	5.094.835	25987	26.579.650	2,42	26.068.252	27.828.995	1.500.000	2.290.862
1340	10678484	86.532.210	8,103	10.491.274	28315	32.741.380	2,651	27.308.655	31.152.644	1.500.000	2.145.651
1341	10135646	98.920.212	9,759	6.568.367	26860	32.205.593	2,65	28.039.132	32.622.259	1.500.000	4.283.368
1926	9758969	96.093.036	9,836	7.274.908	24565	33.095.201	2,51	25.034.581	31.054.932	1.500.000	41.000
1927	10921003	124.075.056	11,361	7.934.948	30902	40.868.041	2,83	32.125.996	43.037.778	1.500.000	46.500
1928	10948180	126.843.934	11,585	13.941.460	33473	40.371.025	3,057	33.206.716	49.294.013	1.500.000	48.000
1929	10835887	125.776.398	11,608	11.260.525	33555	36.959.808	3,096	36.881.740	46.740.250	9.000.000	20.712
1930	10112040	119.376.634	11,805	7.744.022	30830	32.169.260	3,048	36.776.597	43.398.460	9.000.000	8.040
1931	10072051	11.228.249	11,147	10.031.985	32377	31.974.990	3,214	37.262.529	39.731.195	9.000.000	10.508
1932	9495450	102.140.677	10,755	11.210.565	28518	25.485.516	3,329	35.357.436	33.996.973	9.000.000	49.316
1933	8987799	92.926.788	10,349	8.621.840	25842	23.919.750	2,875	33.895.424	29.018.649	9.000.000	20.000

Bu tablodaki veriler, her yıl için hazırlanan raporlardan ve açıklamalarından elde edilebilmektedir. Detaylı maliyet hesaplamaları, elde etme maliyetlerini, tamamlanan stokların maliyetlerini, satılan malların maliyetlerini ve sonuç olarak kârı doğru bir şekilde hesaplayabilmek için zorunluluktur.<sup>446</sup> Bu tablodaki verilerden birim maliyet, toplam maliyet, satılan hizmet maliyeti gibi kalemler hesaplanabilmektedir. Fakat kömür ve maaş haricindeki giderleri, üretim veya idari giderler şeklinde ayrıştırılmamış olması nedeniyle birim maliyetlerin bu tabloya göre belirlenmesi, modern yönetim muhasebesi uygulamalarına kıyasla eksik kalmaktadır. 1904 (Rumi 1319) senesinden sonra, idari masrafların ayrıca izlenmiş olması bu eksikliği ortadan kaldırmaktadır.

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 (Rumi 1326) senesine kadar rastlanmamaktadır. Bu tarihten önce, 1901 (Rumi 1316) senesinde, çalışanların çalışma süreleri ile ilgili aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

*“...amele-i merkûme gâyet geç vakitde işe başlayıp erkence terk-i eşgâl etmekte oldukları istihbâr olunduğundan bu hale meydan verilmemek üzere memurin-i aidesine tenbihat-ı şedide ve ekide icrası ve hilfatına hareket edenler hakkında muamele-i lazimedîn 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 önlemlere değinilmediği görülmektedir.

---

<sup>446</sup> Littleton, A.g.e., s. 321.

Bu nedenle 1910 (Rumi 1326) senesine kadar işçilik giderlerini detaylandırma gereği duyulmamıştır. 1910 (Rumi 1326) senesinin raporlarında, maaşlar ile ilgili ayrı bir başlık altında aşağıdaki açıklamanın yer aldığı görülmektedir.

"Sene-i hâliyenin vâridât ve masârîfât cedvelinde maşat 4.342.013 kuruş 12 santim gösterilmiş ise de 325 senesinden itibaren kabûl olunan usûle tevfiikan fabrikalarda işleyen maaşlı memurların maaşları tamirat hesabına ve kömür işlerinde bulunanların maaşları kömür sarfiyatı hesabına ve iskeleler tamirâtı ve hukuk müşavirliği maaşları bu yekûnun haricinde olup bunlar dahi zam edilse maaşatın mecmuu 4.680.294,05 kuruşa baliğ olduğu görülmektedir. 1325 senesine nisbetle 250047 kuruş 75 santim fazladır. Bu fazlalık nerelerde olduğu atideki mukayeseli cedvelde gözüktür:

	325 senesinde			326 senesinde		
	Kuruş	Para	Nefer	Kuruş	Para	Nefer
İdarehane memurları	668.764	30	813	688.817	00	824
Fabrikalar ve iskeleler tamirâtı	251.299	30	359	269.421		338
Kömür memurları	92.624		200	41.860		81
Küverte mürettebatı	1.293.810	10	2.758	1.367.249	15	3.134
Makine mürettebatı	1.026.257	05	1.757	.1157.819		2.074
Köprü ve iskele memurları	<u>1.097.590</u>	<u>20</u>	<u>2.481</u>	<u>1.155.127</u>	<u>30</u>	<u>2.717</u>
Yekûn	4.430.246	15	8.368	4.680.294	05	9.168

Bu cedvelden anlaşılıyor ki zamâim ber-vech-i âtî vukû' bulmuştur.

	Kuruş	Para
İdare memurun müstahdeminine	20.052	10
Fabrikalar ve iskeleler tamirâtı memurlarına	18.121	10

<i>Vapurların güverte mürettebatına</i>	73.439	05
<i>Vapurların makine mürettebatına</i>	131.661	35
<i>Köprü ve iskele memurlarına</i>	<u>57.537</u>	<u>10</u>
<i>Mecmu-ı zamaim</i>	300.811	30
<i>Kömür memurları ve mavnacılar ve küvertecilerden tasarruf</i>	<u>50.764</u>	=
<i>1325 ve 1326 seneleri maşatı farkı</i>	250.047	30

	325 sene			326 sene		
	<i>Kuruş</i>	<i>Para</i>	<i>Nefer</i>	<i>Kuruş</i>	<i>Para</i>	<i>Nefer</i>
<i>Mart</i>	387.128	20	703	365.619	20	705
<i>Nisan</i>	383.708	20	705	382.824	20	716
<i>Mayıs</i>	382.242	30	703	381.409		730
<i>Haziran</i>	380.716	10	703	381.460	10	748
<i>Temmuz</i>	375.536	10	716	385.766	30	787
<i>Ağustos</i>	362.929	30	687	394.426	10	772
<i>Eylül</i>	359.170	10	712	392.765	10	774
<i>Teşrinievvel</i>	356.462	30	702	394.149	10	789
<i>Teşrinisani</i>	357.420	30	670	399.427	20	789
<i>Kanunuevvel</i>	359.008	15	683	400.944	10	784
<i>Kanunusani</i>	359.883	20	697	402.376	35	791
<i>Şubat</i>	<u>366.068</u>	<u>30</u>	<u>387</u>	<u>399.124</u>	<u>30</u>	<u>783</u>
	4.430.246	15	8368	4.680.294	05	9168

*Hesâb-ı vasatî üzere yani maaş yekûnu neferat adedine taksim edilerek bir memura bir ayda 1325 senesinde 530 kuruş verilmiş iken 1326 senesinde 510 kuruş verilmiş olduğu anlaşılıyor ki maaşatın usûlü dairesinde zamaiminden ziyade*

*memurlar adedinin tezayüdü fazlasına sebep olduğu tebeyyün eder. Şirket-i Hayriye'den maaş alan memurların adadi 1325 senesinde şehri 679 olduğu halde 1326 senesinde 764 olmuştur ki 67 neferini yani yüzde ona karib bir nisbette tezayüd ettiği görülmüyor. Bunun sebebi seyr ü seferin tezâyüdüdür. Beher vapurun mürettebatı on altı neferden ibaret olup Kadıköy hattına mütemadiyen iki vapur ve Boğaziçi'ne de sinin-i sabıkaya nisbetle üç vapur fazla işletdirilmesi mürettebatın tezayüdünü mucib olduğu âşikardır. 327 sensinde maaşatın tezayüde devam edeceği baladaki cedvelden tezahür eder. Çünkü 326 senesinin ilk aylarında 325 senesi ilk ayları kadar maaş alan neferat görüldüğü ve son aylarda şehri 680 nefere karşı 780 nefere maaş verilmekte olduğu şöyle ki ber-vech-i bâlâ neferâtın tezâyüdünün vasatısi 67 ise de 327 senesi için bunun yüz nefere bâliğ olacağı tahmin olunur.*

*Maaşatın tezâyüdü meclis-i idarenin daimi sûrette dikkatini câlib mesâilden bulunmuştur. Fakat işletme muamelatı tevessü ettikçe devam edecektir. Bir taraftan yeni vapurların mukavele tahtında makinistleri ve mürettebatı ve diğer taraftan çalışan vapurların artması ve bundan başka nizamname-i muaddel mucibince heyet-i müdiranın teşekkülü 1327 senesinde maaşatın bir miktar daha tezayüdünü istilzam edecek ise de meclis-i idare bu babda kabil olduğu kadar tasarruf-ı idareye çalışacaktır."*

Bu açıklamada dikkati çeken ilk husus, 1908 (Rumi 1325) senesinde kabul edilen yeni uygulamaya göre, 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. Yeni uygulamanın kabulünden önce, 1907-1908-1909 (Rumi 1322-1323-1324) senelerinde, müfettiş olarak atanmış olan hissedarlardan Saadetlü Arslanyan Artin Efendi Hazretleri'yle Paket Gümrüğü Müdürü Saadetlü Mahmud Beyefendi'nin sunduğu raporda aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

*“Fabrikada tamirat hizmetlerinde müstahdem memurun 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 (Rumi 1326) senesinde yapıldığı görülmektedir. Bu tarihten itibaren maaşların kaydedilmesinde gider yerleri dikkate alınmaya başlanmıştır. Bu uygulama ile ilgili gider yeri için maliyet kontrolünün sağlanabilmesi mümkün hale gelmektedir. Böylece etkinlik ve verimliliğin artırılabilmesi adına ilerleme kaydedilmiştir.

Açıklamadaki bir diğer önemli husus ise, ortalama birim maaşın hesaplanmış olmasıdır. Şirket toplam maaş tutarını, nefer sayısına bölerek, bir memurun bir ayda aldığı maaşı tespit etmekte ve bir önceki yıl ile karşılaştırmaktadır. Bu karşılaştırma, bir memurun bir ayda aldığı maaşındaki farkı tespit etmek için yapılmaktadır. Fakat açıklamada da belirtildiği üzere, maaş bir önceki yıla göre düşmüş olsa da bunun nedeni çalışan sayısının artmasıdır. Dolayısı ile karşılaştırma için uygun bir veri değildir. Aynı zamanda emeğin değişim değeri kontrol edilmeye çalışılmaktadır. Bu kontrol, biçimsel hâkimiyetin mevcut olduğu pre-kapitalist zihniyet için geçerlidir. Açıklamalarda maaşların işletilen vapur seferleri ile ilişkilendirilmesi ve detaylandırılması ise değerlendirme sürecinin kontrolünün başladığını göstermektedir. Bu durumu kapitalist zihniyet için kırılma noktası olarak düşünebilmek mümkündür.

Kapitalist muhasebede, maliyet esaslı tahakkukların önemi büyüktür. Çünkü işletmelerin varlıklarını doğru tespit edebilmesi için sermaye-gelir muhasebesi tutması gerekmektedir.<sup>447</sup> Birçok çalışmada, Merdiven Kayıt Yöntemi'nde ve

---

<sup>447</sup> Bkz., s. 58.

dolayısı ile Osmanlı kayıt düzeninde tahakkuk esasının geçerli olduğu belirtilmektedir. 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 gerçekleşikten sonra Duyûnât-ı Umûmiye'deki hesap kapatılmaktadır. Fakat şirketin hesapları incelendiğinde, hasılatın kaydedilmesinde nakit esaslı davranıldığı görülmektedir. Örneğin 1900 (Rumi 1315) senesindeki faaliyet raporu açıklamalarında aşağıdaki bilgiye yer verilmektedir.

*“Sene-i mezkûrede vapur icârâtı ve şirket hissesi terhîniyle hissedârâna edilen ikrâzât fâizleri ve enkâz bahâsı ve kahve ocakları ve icârât-ı sâire misillü vukû' bulan muhtelif hâsılât 491.957 kuruş, 54 santime resîde olmuştur. İşbu muhtelif hâsılâtdan başka vapur icârından 33728 buçuk kuruş ve bazı emlak icârâtından 12.824 kuruş ki ceman 46.552 buçuk kuruş hâsılât tahakkuk etmiş ise de henüz tahsîl ve istifâ olunamadığı cihetle hîn-i tahsîlinde o seneye îrâd kayd olunmak üzere bi't-tabî' bin üç yüz on beş senesi vâridâtı hâricinde tutulmuş...”*

Bu açıklamaya göre, emlak ve vapur kirası sebebiyle tahakkuk esası ile gerçekleşen hasılat tutarının 1900 (Rumi 1315) senesindeki Vâridât tablosunda, Vapur icârâtı ve İcârât-ı mehuze hesaplarına dâhil edilmediği görülmektedir. Bir başka örnek ise, 1900 (Rumi 1315) senesindeki muhasebe raporunun açıklamalarında görülmektedir.

*“1293 senesinde Bahriye Nezâret-i Celîlesi'nden isticâr edilen 17 ve 18 numaralı vapurların ecr-i misilleri hakkında ikâme olunan da'vâ üzerine 13 Teşrinievvel 315 senesinde mahkeme-i temyîzden verilen ilam mücebince nezâret-i müşarun-ileyhâdan Şirket-i Hayriye'nin matlûbu olan 905782 buçuk kuruş hîn-i tahsîlinde îrâd kayd olunmak üzere hesâbât-ı mu'allakaya kayd olunmuştur.”*



Bu vapurların ecri misilleri için devam eden dava 1900 (Rumi 13 Teşrinievvel 1315) senesinde sonuçlanmıştır. Fakat hesap ancak 1907 (Rumi 1322) senesinde kullanılmaya başlanmıştır. Bu tarihten önce bu alacak, Ashab-ı Duyûnât (Alacaklar) kaleminde gösterilmiştir. Mahkemenin sonuçlanması, gelirin kaydedilmesini ve dolayısı ile tahakkuk kaydının yapılmasını gerektirmektedir. Fakat şirketin muhasebesinde, bazı masrafların kaydedilmesinde tahakkuk esası uygulanmış olsa da, gelirlerinin kayıtlarında nakit esaslı davranıldığı görülmektedir. Bu bakımdan nakit ve tahakkuk esasının karması şeklinde bir yöntem kullanılmaktadır. Örneğin bu dava sonucu ile ilgili yapılan işlem, çift taraflı kayıt yöntemine göre aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilmektedir.

<b>Tarih</b>	<b>Hesaplar</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
1900 (Rumi 1315)	Ashab-ı Duyûnât (Çeşitli Alacaklar)	905.782	
	Hesabat-ı Muallaka (Çeşitli Borçlar)		905.782

<b>Tarih</b>	<b>Hesaplar</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
1907 (Rumi 1322)	Bahriye Nezaret-i Celilesi	905.782	
	Ashab-ı Duyûnât (Çeşitli Alacaklar)		905.782

Hesabat-ı Muallaka hesabı, “Gelecek Aylara Ait Gelirler” veya “Tahsil Edilmiş Gelirler” hesabı biçiminde çalıştırılmaktadır. Bu tazminat, 1907 (Rumi 1322) senesine kadar nakit olarak tahsil edilmiş olsaydı aşağıdaki kaydın yapılması gerekecekti.

<b>Tarih</b>	<b>Hesaplar</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Rumi ....	Hesabat-1 Muallaka (Çeşitli Borçlar) Ashab-1 Duyûnât (Çeşitli Alacaklar)	905.782	905.782
Rumi ....	Sandık Hesabı (Nakit Hesabı) Vâridât Hesabı (Gelir Hesabı)	905.782	905.782

Bu kaydın yapılmasının temel nedeni, gelirin tahsil edilmediği için henüz gerçekleşmemiş olarak kabul edilmesidir. Bu nedenle, gelecek dönemlere ait gelir olarak kabul edilmektedir. Bu durum nakit esaslı düşünmenin sonucunda gelişmiş bir uygulamadır.

Farklı bir karşılık hesaplama biçimi olarak “Tenâkus, Sigorta, İhtiyat ve Zuhûrât Tahsîsâtlarının Faizi” hesabı da karşımıza çıkmaktadır. 1884 (Rumi 1299) senesine kadar hesaplanan bu tutar, tenakus, sigorta, ihtiyat ve zuhurat hesaplarının faizleri için Duyunat-ı Umumiye tablosunda Tenâkus, Sigorta, İhtiyat ve Zuhûrât Tahsîsâtlarının Faizi hesabına kaydedilmiştir. Ayrılan tahsisatlar varlıkları korumak amacı taşımaktadır. Hesaplanan faizin de bir varlık hesabı olarak ayrılan tahsisatları korumak amacı taşıdığı söylenebilmektedir.

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. 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.<sup>448</sup>

Şirketin gelir-gider kalemleri, gelir-giderlerin kaydedilmesi ve gelir-giderleri oluşturan kalemlerin denetlenmesi ile ilgili izlediği politika, nizamnamelerinde de düzenlenmiştir. 1872 senesindeki tüzükte yer alan gelirler, giderler ve bunların denetimi ile ilişkili maddeler aşağıda özetlenmektedir.<sup>449</sup>

1. Şirket-i Hayriye'nin gelir ve giderleri her ay müdür tarafından kayıt edilir ve yönetim kuruluna teslim edilir. Bu defterlere muhasebe kurallarına göre numaralar konulmaktadır. İdari işlemler, ödemeler ve senetler müdür tarafından imzalanır. (Md.30) Gelir ve giderleri gösteren defterler muhasebe tarafından incelenip onaylanır. Sonrasında hissedarlar kuruluna bildirilmek üzere ticaret bakanlığına sunulur. Bu defterin bir nüshası da hissedarlar kurulunun toplantısından 10 gün evvel genel kurulda bulunacak şekilde hissedarlara gönderilir. (Md. 18) Diğer taraftan her ayın defteri incelenerek gelir ve giderlerden geriye ne miktar kalırsa kurulun kararlaştığı merciyeye mabuz karşılığında teslim edilecektir. (Md. 19)
2. Vapurlar için kömür, makina yağı, boya ve kereste gibi toptan alınması gereken malzemenin sayısı ve zamanı müdür tarafından yönetim kuruluna bildirilir. (Md. 31) Yönetim kurulunda müzakere edilen ihtiyaçlar için ihaleye

---

<sup>448</sup> Kızıldemir, A.g.e., s. 40

<sup>449</sup> A.e., s. 64-76.

çıkılır. Çıkacak istekliler arasında pazarlık yapılarak en uygun fiyatı veren ile sözleşme imzalanmaktadır. (Md. 20)

3. Vapurlar için alınacak eşya ve malzeme, tartı sayısı ile satıcı ve müteahhit tarafından şirketin ambarına teslim olunur. Ambar memuru da fatura gereğince aldığı imzası ile onayladıktan sonra satıcı veya müteahhit onaylanmış faturayı giderler kayıt memuruna verir. Giderler memuru alınan eşyanın kurulca yapılan ihale fiyatını inceler, tutarını hesaplayarak ödenmesi için müdüriyete gönderir. Müdür tarafından imzalanan evraklar vezneye havale edilir. Her altı ayda bir ambarda bulunan mallar, ambar yoklama fişi ile karşılaştırılır. Eksik çıkması durumunda, ait olduğu kurulda duruşma yapılarak, eksik tutar ambar memuruna ödetilir ve kanuni ceza uygulanır. (Md. 38)
4. Vapurlar için gerekli olan malzemelerden güverteye ait olanlar kaptanlar tarafından, makineye ait olanlar makinistler tarafından, ne kadar malzeme gerekiyorsa, ihtiyaç listesi düzenlenerek istenilecektir. Müdüriyete iletilen ihtiyaç listesi müdür tarafından onaylandıktan sonra, ambar kayıt defterine işlenerek verilecektir. (Md. 39)

1888 (Rumi 1304) senesinde Şirket-i Hayriye'nin iç tüzüğü ve yönetmeliği güncellenmiştir. 1872 senesine göre, gelirler, giderler ve bunların denetimi ile ilgili yeni düzenlemelerin getirildiği görülmektedir. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenmektedir.

1. Şirketin muhasebe defterleri muzaaf usulüne göre tutulacak, muhasebe tarafından her ayın gelir ve giderlerini gösteren bir cetvel düzenlenerek müdür tarafından incelenmesi için yönetim kuruluna verilecektir. Kurul tarafından uygun görüldüğünde onaylanacaktır. Her yılın sonunda şirketin genel gelir ve giderlerini, depo ve mağazalarının durumunu gösteren açıklamalı bir defterle, yolcuların sayıları, vapurlar, seyir seferleri ile kömür tüketimini gösteren bir istatistik düzenlenerek genel kurulun toplanmasından

evvel müffettişlere verilecek. Müfettişler tarafından incelenerek sağlıklı olduğu kararına varıldıktan sonra onaylanarak genel kurula verilmek üzere ticaret nezaretine sunulacak. Basılı bir nüshası genel kurulun toplanmasından 10 gün evvel kurulda bulunacaktır. Hisse sahiplerine de bilgi edinmeleri için gönderilecektir. (Md. 38)

2. Her ay giriş çıkış hesaplarını içeren defter-i kebirin özeti, incelenmek üzere yönetim kuruluna verilir. (Md. 39)
3. Yıllık hesaplar defterinin gelir bölümünde tarife gelirleri ile şirket tarafından asıl sermayeden yaptırılan taşınmazlar, bunların kira gelirleri, alınan faizler gösterilecektir. Giderler bölümünde de sermaye üzerine yüzde bir sigorta, hareket edici aletler üzerine yüzde beş noksan karşılığı amortisman ve hisse sahiplerine verilecek olan %5 faiz memur ve hizmetli maaşları, vapurların onarım giderleri, iskele ve bekleme salonları, onarım giderleri, iskele ve bekleme salonları onarım giderleri, kömür, yağ, kereste ve bu gibi gereçlerin tüketim bedelleri gösterilecektir. Sigorta ödeneği 50.000 lirayı bulduktan sonra % yarım ile yetinilecektir. (Md. 44)

1910 (Rumi 1326) senesinde Şirket-i Hayriye'nin iç tüzüğü ve yönetmeliği güncellenmiştir. Gelirler, giderler ve bunların denetimi ile ilgili yeni düzenlemeler aşağıdaki gibi özetlenmektedir. (Md. 41)

1. Şirket-i Hayriye'nin yıllık hesaplarının gelir bölümü aşağıdakilerden oluşmaktadır.
  - a. Yolculardan alınan bilet ve yük gelirleri
  - b. Osmanlı Erat'ı taşımacılığı ve kiralanan vapurlar
  - c. Vapur ve iskelelerdeki kahve ocaklarından ve taşınmazlardan gelen kira gelirleri

- d. Hisse senetlerinin fûruğ ve işlemlerinden sağlanan senet kâğıdı paraları
  - e. Bankalarda bulunan paralar ile hissedarlara verilen borç para ve tahvillerden sağlanan faiz gelirleri
  - f. Vapurları hasara uğratan gemilerden ve demirbaş eşyayı zarara uğratanlardan alınan tazminatlar
  - g. Dışarı satılan enkaz paraları
  - h. Hisse senetlerinin zaman aşımına uğrayan faiz kârları ve anapara gelirleri
  - i. Perakende hatıra gelmeyen açıktan gelirler
2. Şirket-i Hayriye'nin yıllık hesaplarının gider bölümü aşağıdakilerden oluşmaktadır.
- a. İşletme masrafları, yeni maaşlar, kömür, gereç, rüsumlar, para farkları vs.
  - b. Demirbaşların amortismanı, yani gemilerin alış kıymetlerinden %15 amortisman düşme bedeli
  - c. Sermaye üzerinden %1 sigorta ödeneği. Sigorta akçesi 50.000 lirayı bulursa yüzde yarım kesilecektir.
  - d. Hissedarlara verilecek yıllık %5 faiz tutarı genel gelirden düşüldükten sonra geri kalanı şirketin kârını oluşturur. Sözleşme gereği bu kârın %5'i belediyeye, şartnamenin 4. maddesi gereği düşkünler ve kazaya uğrayanlara uygun bir miktar para verilmesi, %2 yönetim kurulu başkanına, %6'sı yönetim kurulu üyelerine, %1 genel müdüre, %1 diğer iki müdüre, %88'i hissedarlara yıllık kâr payı olarak özel hesaba kaydedilecektir.

İşletmenin tüzüklerindeki gelir ve giderler, sermayesi ve sabit varlıkları, bu varlıkların kontrolü ve denetimi ile ilgili hususlar yıllar geçtikçe daha fazla detaylandırılmıştır. Bu detaylandırma, hesap verilebilirlik ilişkilerindeki değişimin bir diğer göstergesidir. Özetle, Şirket-i Hayriye'nin muhasebe raporlarının içeriği, şirketin iç tüzüğü ve denetim prosedürleri, iktisadi gelişme süreciyle birlikte değişim göstermiştir.



## 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.

Çalışmanın başlangıç noktasını, Rob Bryer'ın Karl Marx'ın üretim ilişkileri ve Max Weber'in kapitalist zihniyetini sentezleyerek oluşturduğu method oluşturmaktadır. Bryer bu sentezi ile tartışmalı olan İngiltere'nin kapitalist dönüşüm sürecini, muhasebe tarihi yardımı ile açıklamaya çalışmıştır. Osmanlı Devleti'nin kapitalizme eklemlenme süreci de tartışmalı bir konu olarak kabul edilmektedir. 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. Şirketin süreç içerisinde şekillenen iktisadi zihniyeti, muhasebe raporları ile anlaşılmasına çalışılmıştır.

Çalışmada öncelikle muhasebe-kapitalizm ilişkisi üzerine yapılmış araştırmalar incelenmiştir. Rob Bryer'ın metodu da detaylı olarak ele alınmıştır.



Sonrasında, Osmanlı Devleti'nin iktisadi değişiminin kırılma noktası olarak kabul edilen Tanzimat Dönemi'nin öncesi ve sonrasındaki zihniyet farklılığı ve muhasebe arasındaki ilişki ele alınmaktadır. Tanzimat'ın neden kırılma noktası olarak seçildiğini açıklamaya ve desteklemeye yöneliktir. Özet olarak Tanzimat Dönemi, Osmanlı Devleti'nin dışa açıldığı, geleneksel uygulamalarını terketmeye başladığı önemli bir adım olarak kabul edilmektedir. Sonrasındaki süreçte sermaye sahiplerinin kazanç sağlama biçimine ilişkin zihniyeti değişmeye başlamış ve kurulan şirket sayısında önemli artış görülmüştür. Son olarak ise Şirket-i Hayriye'nin 1855-1856 (Rumi 1270-1271) ile 1910 (Rumi 1326) yılları arasındaki, ulaşılabilen muhasebe raporları ve açıklamaları incelenmiştir. Tanzimat Dönemi'nden sonraki zihniyet değişimini anlayabilmek adına, 1853'te kurulmuş olan Şirket-i Hayriye önemli bir araçtır. Şirketin ortaklarının tamamının Osmanlı uyruklu olması, azınlıkların zihniyetinden bağımsız olduğu anlamına gelmektedir. Azınlıkların bağlı oldukları uluslardan etkilenmiş oldukları göz önünde bulundurulacak olursa, bu kriter çalışmanın tutarlılığı bakımından önemlidir. Aynı zamanda bu dönemdeki şirketlerin muhasebe defterleri günümüze ulaşamamışken, Şirket-i Hayriye'nin günümüze ulaşmış muhasebe raporları yeterli yorum yapmaya olanak tanımaktadır.

Kapitalist üretim biçimi ile kapitalizm öncesi üretim biçimini birbirinden ayıran, artık emeğin nasıl elde edildiğidir. Buradaki fark, emeğin kullanım ve değişim değerinin kontrolünün söz konusu olduğu biçimsel hâkimiyet, etkinlik ve verimliliğin arttırılması yolu ile değerlenme sürecinin kontrolünün mevcut olduğu gerçek hâkimiyet ayrımında ortaya çıkmaktadır. Biçimsel hâkimiyet, kapitalizm öncesindeki üretim ilişkilerinde baskın olup, üretim araçlarının kontrolü çalışanlardadır. Dolayısı ile hesap vermek "gelirler-giderler" ile kısıtlıdır. Gerçek hâkimiyette ise üretim araçlarının kontrolü kapitalist işletmecilerin elindedir ve bu durum çalışanların sadece "gelirler-giderler" için değil, aynı zamanda sabit varlıklar ve sermaye için de hesap verme zorunluluğunu ortaya çıkartmaktadır. Bu ayırmadan yola çıkarak Şirket-i Hayriye'nin muhasebe raporları "sabit varlıklar ve hesap verilebilirlik" ile "üretim süreci ve hesap verilebilirlik" başlıkları altında ele alınmıştır.

Şirket-i Hayriye'nin faaliyet konusu dikkate alındığında en önemli kalem sabit varlıkları olmalıdır. Buna karşın şirketin 1854-1855 (Rumi 1270-1271) yıllarındaki raporlarında sabit varlıklarını raporlamadığı, sermaye muhasebesinin mevcut olmadığı görülmektedir. 1850 tarihli Ticaret Kanunu'nda yer alan, aktiflerin ve pasiflerin envanterinin çıkartılması zorunluluğuna karşın, "sabit sermaye yatırımlarının" üretkenlik ve verimliliği arttıran önemli bir kalem olduğu zihniyeti henüz yerleşmemiştir. Diğer taraftan, üretim faaliyeti ile ilgili giderlerin ne biçimde raporlandığı ve hangi kalemlerden oluştuğu kapitalist üretim ilişkilerinin bir diğer ispatı olarak kabul edilmektedir. 1857-1858 senesi muhasebe raporlarında giderlerin hesaplar şeklinde sınıflandırılmaya başlandığı görülse de henüz yeterince düzenli ve sistematik değildir. Bu nedenle kanundaki düzenlemelerin, özel sektör muhasebesine ve zihniyetine tam olarak yansımadağı söylenebilmektedir.

1860 senesinden sonra gerçekleştirilen reformlar ve uygulamalar özel sektörü destekleyecek biçimde evrilmeye başlamıştır. Özel sektör yatırımcılarının kârlı faaliyetler için işletmeler kurması ve kâr arayışı için hevesli girişimciler olabilmesi için devletin teşvik edici politikaları olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile rasyonel kâr elde etmeye odaklı işletmeler ve işletme sahiplerinin filizlenmesi için uygun ortam yaratılmaya çalışılmıştır. Bu gelişmeler Şirket-i Hayriye'nin sermaye sahiplerinin bilgi ihtiyacını arttırmış, yatırdıkları sermayeden bekledikleri getiriye muhasebe raporlarında görmek istemişlerdir. Bu talep "hesap verilebilirlik" ilişkilerinde de değişikliği beraberinde getirmiştir. Şirketin 1872'deki ilk tüzüğünde sermaye ve varlıklar açıklanmazken, 1888 senesindeki tüzükte sermayenin unsurlarının detaylı bir biçimde açıklandığı görülmektedir. Bu açıklamaya göre sermayenin en önemli kalemini işletmenin sabit varlıkları oluşturmaktadır. Fakat muhasebe raporları incelendiğinde, zihniyetin değişiminin kırılma noktasının 1867 senesi, işletme tüzüğünden 21 sene öncesi, olduğu söylenebilecektir. Kırılma, 1867 senesindeki Ali Hilmi Efendi ve Raşit Efendi'nin işletme varlıklarını kötüye kullandığına dair iddialar sonucunda "Tetkik Komisyonu" nun kurulması ile gerçekleşmiştir. Bu komisyonun çalışmaları neticesinde şirketin çalışanları ve müdürleri "gelirler-giderler" in yanı sıra, sermaye için de hesap vermekle yükümlü

hale gelmişlerdir. Bunu sağlamanın yolu ise bilançonun düzenlenmesi olarak belirlenmiştir. 1867 senesindeki "hesap verilebilirlik" ilişkilerindeki değişim ve sermayedarların güvenilir bilgi ihtiyacı, Hüseyin Haki Efendi'nin müdürlüğünde 1880 senesinde çift taraflı kayıt yönteminin kabul edilmesi ile sonuçlanmıştır. Bu karar, kontrol ve hesap verilebilirlik sağlamak adına atılmış önemli bir adımdır. Bu bağlamda devletin özel sektörü desteklemeye yönelik 1860 sonrası reformlarının, Şirket-i Hayriye'nin yönetimine yansıdığı söylenebilmektedir.

1880 senesinden sonra Osmanlı ekonomisinde bir bölümü yerli bir bölümü yabancı sermayedarlar tarafından kurulan, Avrupa'da geliştirilen makineleri ithal ederek kullanan ve ücretli işçi çalıştıran imalathaneler ya da fabrikaların sayısı artmaya başlamıştır. Bu nedenle 1879 senesinde İstanbul Ticaret Odası kurulmuştur. 1882 senesinde gelir üzerinden alınan Temettü Vergisi'nin getirilmesi de yine özel sektördeki gelişmenin sonucudur. Osmanlı Devleti'nin aldığı kararlar ve özel sektördeki gelişmeye paralel bir gelişmeyi Şirket-i Hayriye yöneticilerinin zihniyetinde görmek mümkündür. 1882 senesinden sonraki muhasebe raporlarında değişim ve gelişim net olarak görülebilmektedir. 1882 senesinde, üretim ile ilgili giderlerin daha detaylı ve sistematik bir biçimde sınıflandırıldığı görülmektedir. Sınıflandırma, rasyonel kazanç sağlama yollarını araştırabilmek adına karşılaştırma yapabilme olanağı sağlaması açısından önemlidir. Aynı zamanda sabit varlıkların raporlanması ve vapurların detaylı envanterinin çıkartılmasının yanı sıra 1890 senesinde vapurlar için değerlendirme yapıldığı görülmektedir. Diğer taraftan 1882 senesi raporlarında, vapurları için amortisman (tenakus tahsisatı) hesaplaması mevcuttur. Diğer varlıkları için amortisman hesaplanması ise 1888 tarihli Dahili Nizamnamede karara bağlanmış ve 1890 senesinde uygulanmaya başlanmıştır. Sabit varlıkların raporlanmasının yanı sıra, amortisman hesaplaması da kapitalist zihniyetin gerekliliklerinden birisi olarak kabul edilmektedir. 1900 senesinde ekonomik ömrü arttıran tamirat masraflarının vapurların maliyetine eklendiği, 1910 senesinde gayrimenkullerin detaylı bir biçimde envanterinin çıkartıldığı görülmektedir. Süreç dikkate alındığında şirkette, sabit varlıkların ve sermayenin korunmasına yönelik zihniyette gelişme olduğu görülmektedir. 1880 senesi

sonrasındaki kâr elde etme odaklı şirketlerin sayısının artışı, kapitalist zihniyete sahip girişimcilerin sayısının artışı olarak yorumlanabilecektir. Halihazırda kurulmuş olan şirketlerin yönetimindeki zihniyet değişimine ise Şirket-i Hayriye güzel bir örnek teşkil etmektedir.

Şirket-i Hayriye'nin muhasebe raporlarında dikkat çeken bir diğer husus 1904 senesinde masrafların gider yerlerine göre idarehane, fabrika, mauna ve Hasköy olarak da sınıflandırılmasıdır. Aynı zamanda üretimle ilgili olan ve olmayan giderler ayrımının da yapıldığı görülmektedir. Gelirler de bilet hasılatı ve diğer hasılatlar biçiminde ayrıştırılmaktadır. Gelir ve giderlerin bu biçimde ayrıştırılmış olması brüt kâr ve faaliyet kârının doğru hesaplanmasına fırsat vermektedir. Aynı zamanda üretimin etkinliğinin ve verimliliğinin hesaplanabilmesi için de önemli bir gelişmedir. Tüm bu sebepler nedeniyle 1904 senesi, kapitalist zihniyetin gelişiminde önemli bir tarih olarak kabul edilebilmektedir. 1900'lü yıllar, 1850'lerden beri "milli burjuva" yetiştirme odaklı ideolojiye sahip İttihat ve Terakki Fırkası'nın yeni kurulduğu fakat güç kazandığı dönemdir. 1908-1915 yılları arasında, II. Meşrutiyet Dönemi'nde siyasi iktidarı ele alacak olan fırkanın temel amacı; serbest rekabet koşullarında, kişileri girişimci olmaya ve şirketleşmeye yönlendirmektir. Bu ideolojinin yayılmasında ise basın-yayın araçlarını kullanmaya çalışmışlardır.<sup>450</sup> Diğer bir ifade ile bireylere girişimcilik ruhunu aşılama çalışmışlardır. Girişimcinin sahip olması gereken en önemli özelliğin rasyonel kazanç elde etme arzusu olduğu göz önünde bulundurulduğunda, fırkanın zihniyeti değiştirmeye çalıştığı söylenebilmektedir. 1904 senesinde, şirketin etkinlik ve verimlilik saptamak odaklı hesaplamaları, bu sürecin şirketin zihniyetini etkilediği ve kapitalist düşünme biçiminin geliştiğini göstermektedir. Bu nedenle bu hesaplamalar, Şirket-i Hayriye'nin kuruluşundan bu yana en önemli gelişmelerden biri olarak kabul edilebilecektir.

---

<sup>450</sup> Kazgan, A.g.e., s. 53.

1900'lü yıllarda, şirket raporlarında görülen bir diğer önemli gelişme ise çalışanların ücretlerinin raporlanma biçimidir. Şirket-i Hayriye'de sabit varlıklar ve üretim maliyetleri ile ilgili hesaplamaların erken tarihlerden itibaren önemli kabul edildiği görülebilmektedir. Çalışanlar ile ilgili kayıtların detaylandırılmasına ise ancak 1910 senesinde rastlanmaktadır. 1901 senesindeki açıklamalarında işçilerin çalışma sürelerinin kontrol edilmesi üzerine alınan kararlara rastlanmaktadır. Emegın kullanım değerinin kontrol edilmeye çalışılması, bu tarihte biçimsel hakimiyetin baskın olduğunu göstermektedir. Fakat 1910 senesindeki raporlarda maaşların detaylı olarak raporlandığı ve açıklandığı, ücretin kontrol edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Çalışanlar zerindeki hakimiyet ve kontrolün biçimi, artık değerin yaratılması ve dolayısı ile kapitalist üretim biçiminin diğer üretim biçimlerinden ayrımının yapılabilmesini mümkün kılmaktadır. Bu nedenle hakimiyet biçiminin değişmesi, kapitalist zihniyet için gereken en önemli koşulu da sağlamış olmaktadır. II. Meşrutiyet Dönemi'ne denk gelen bu değişim, dönemin milli burjuva yetiştirme ideolojisi ile tutarlıdır. Diğer bir ifade ile zihniyetin değişmiş olduğu ve kapitalist düşünce biçimi çerçevesinde muhasebe raporlarının düzenlendiği söylenebilmektedir.

Sonuç olarak, Şirket-i Hayriye'nin zihniyetinin belirli bir süreç içerisinde biçimlendiği görülebilmektedir. 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. 1904 senesinde üretim hesaplarında giderlerin gider yerlerine göre sınıflandırılmaya başlanması, 1901 senesinde çalışanlar üzerinde biçimsel hakimiyetin sağlanması 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. Osmanlı Devleti'nin

Tanzimat ile başlayan iktisadi bütünleşme süreci göz önünde bulundurulduğunda, şirketin zihniyetini, Tanzimat reformlarından bağımsız düşünmek olanaksızdır. 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. Bunun yanı sıra İttihat ve Terakki Fırkası'nın 1908-1915 yılları arasında hâkim olan iktisadi ideolojisinin aşamalarının da 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 görmek mümkündür.

Günümüzde, iktisat tarihi araştırmalarında çözüm aranan pek çok soru bulunmaktadır. Bu soruların cevaplarını iktisat-muhasebe temelli bakış açısıyla çözümlenmenin 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.

## BİBLİYOGRAFYA/KAYNAKÇA

- Aho, James: **Confession and Bookkeeping: The Religious, Moral, and Rhetorical Roots of Modern Accounting**, State University of New York Press, New York, 2005.
- Aho, James: “Rhetoric and The Invention of Double Entry Bookkeeping,” **International Society for The History of Rhetoric, Rhetorica**, Vol:3/1, 1985, ss. 21-88.
- Aksoy, Mehmet: “Marksizmin Kısa Formülü, Üretim Kavramı, Üretici Güçler ve Üretim İlişkileri,” <http://www.cafrande.org/marksizmin-kisa-formulu-uretim-kavrami-uretici-gucler-ve-uretim-iliskileri-mehmet-aksoy/>, Erişim Tarihi: 05.12.2016.
- Altıntaş, Hayrani; **Tasavvuf Tarihi**, Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayınları, Ankara, 1986.
- Anbar, Adem: “Osmanlı İmparatorluğu’nun Avrupa’yla Finansal Entegrasyonu:1800-1914,” **Maliye Finans Yazıları**, Sayı 84, Temmuz 2009, ss. 17-37.
- Andersen, EsbenSloth: **Schumpeter’s Evolutionary Economics; A Theoretical, Historical and Statistical Analyses of The Engine of Capitalism**, London: Anthem Press, 2009, s. 126.
- Armağan, Abdüllatif: “Klasik Dönemde Osmanlılarda Devlet Yönetim Anlayışına Dair Bazı Düşünceler,” **Akademik Bakış**, Cilt: 5, Sayı: 9, 2011, ss. 139-156.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi**, Hazine-i Hassa Defterleri, No: 40.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi**, Hazine-i Hassa Defterleri, Y.EE., 94/21.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi**, İ.DH., 17499.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi**, İ. MMS, 2.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi**, Meclis-i Tanzimat Defteri-3.
- Batirel, Ömer Faruk ve “Osmanlı Devleti’nde Tanzimat Dönemi’nde (1839-1876) İlk Bütçe Yasal Düzenlemeleri ve Uygulamaları”, **Türk Muhasebe**

- Güvemli, Oktay: **ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı, 1850-2012 Bildiriler**, Editör: Oktay Güvemli, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Baydoun Nabil ve Willet, Roger: “Islamic Corporate Reports,” **Abacus**, Vol: 36, Issue:1, 2000, s. 71-90.
- Bilgi, Alaattin: **Marx Engels Ekonomi- Politik Sözlüğü**, Yurt Yayın, 1992, s. 215-216.
- Boone, Louis E. ve Kurtz, David D.: **Çağdaş İşletme**, Editör: Azmi Yalçın, Nobel Yayınevi, 2013.
- Braudel, Fernand: **Maddi Medeniyet ve Kapitalizm**, Çeviri: Mustafa Özel, Ağaç Yayıncılık, İstanbul, 1991.
- Brenner, Robert: “Agrarian Class Structure and Economic Development in Pre-Industrial Europe,” **Oxford University Press, Past&Presents**, No 70, 1976, ss. 30-75.
- Brenner, Robert: “The Origins of Capitalist Development: a Critique of Neo-Smithian Marxism,” **Introduction to the Sociology of Developing Societies**, ss. 25-92.
- Bryer, Rob: “The Late Nineteenth Century Revolution in Financial Reporting: Accounting for The Rise of Investor or Managerial Capitalism?,” **Accounting, Organizations and Society**, 18(7/8), 1993a, ss. 649-690.
- Bryer, Rob: “Accounting for The Social Relations of Feudalism,” **Accounting and Business Research**, 95, 1994b, ss. 209-228.
- Bryer, Rob: A History of Accounting and The Transition to Capitalism in England; Part One- Theory, **Accounting, Organizations and Society**, 25, 2000a, ss. 131-162.
- Bryer, Rob: A History of Accounting and The Transition to Capitalism in England; Part Two-Evidence, **Accounting, Organizations and Society**, 25, 2000b, ss. 327-381.
- Bryer, Rob: A Marxist Accounting History of The British Industrial Revolution: A Review of Evidence and Suggestions for Research, **Accounting, Organizations and Society**, 30, 2005, ss. 25-65.



- Bryer, Rob: “Accounting and control of the labour process (2004b),” **Critical Perspectives on Accounting Critical Perspectives on Accounting** 17(5), ss. 551-598.
- Bryer, Rob: “The genesis of the capitalist farmer: towards a Marxist accounting history of the origins of the English agricultural revolution,” **Critical Perspectives on Accounting**, 2006, ss. 367-397.
- Carruthers, Bruce G. ve Espeland, Wendy Nelson: “Accounting for Rationally: Double Entry Bookkeeping and The Rhetoric of Economic Rationality,” **American Journal of Sociology**, VOL: 97/1, 1991, ss. 31-69.
- Chiapello, Eve: Accounting and The Birth of The Notion of Capitalism, **Critical Perspectives on Accounting**, 18 (2007), ss. 263-296.
- Crosby, Alfred: **The Measure of Reality: Quantification and Western Society 1250-1600**, Cambridge University Press, 1997.
- Çubuk, Adem ve Saygılı, Arıkan Tarık: “Osmanlı İmparatorluğu’nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminden Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçiş,” **Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı 1850-2012 Bildiriler**, Editör: Oktay Güvemli, Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Dean, Graeme; Clarke, Frank ve Capalbo, Francesco: “Pacioli’s Double Entry- Part of An Intellectual and Social Movement,” **Accounting History Review**, Vol:26, No.1, 2016, ss. 5-24.
- Demircan Siverekli, Esra: “Budgeting Order and “Muhasebe-i Umûmiye Kanunu” in The Ottoman Empire After The Tanzimat Period,” **12th World Congress of Accounting Historians**, Vol: II, İstanbul, 2008, ss. 1568-1585.
- Demirhan, Dilek; Susmuş, Türker ve Gönen, Seçkin: “Cash Waqf and their Accounting Applications at the end of the 18th Century in the Ottoman Empire,” **13th World Congress of Accounting Historians**, İngiltere, 2012.
- Dereli, Neşet: **Karşıdan Karşıya**, Komşu Yayınları, İstanbul, 2007.

- Derks, Hans: Religion, Capitalism and The Rise Of Double-Entry Bookkeeping, Accounting," **Business & Financial History**, 18:2, 18 Nisan 2008, ss. 187-213
- Dobb, Maurice: **Kapitalizmin Gelişimi Üzerine İncelemeler: Geçiş Tartışmaları**, Editör: İsaye Üşür, Çeviren F. Akar, Belge Uluslararası Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2007.
- Doğan, Cahir: "Tanzimat Dönemi Osmanlı Merkezîyetçi Bürokratik Yapısının Kurulması ve Karşılaşılan Bazı Güçlükler," **SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Aralık 2014, Sayı: 33, ss. 55-68.
- Engelhardt, Eduard ve Engelhardt, Philippe **Türkiye'de Çağdaşlaşma Hareketleri; Tanzimat**, Çeviren: Örgen Uğurlu ve Nurer Uğurlu, Örgün Yayınevi, İstanbul, 2010.
- Ekici, Cevat: **Osmanlı İmparatorluğu Devlet Muhasebe Sistemi; Merdiven Yönteminin Kullanım Alanları**, T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü Yayınları, İstanbul, 2010.
- Elitaş, Cemal ve Diğerleri: **Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan muhasebe Yöntemi; Merdiven Kayıt Yöntemi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/377, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2008.
- Erdamar, Cengiz ve Basık, O.Feryal: **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Türkmen Kitabevi, 4. Baskı, 2014.
- Erlor, Mehmet Yavuz: "İstanbul'da Deniz Ulaşımı," **Osmanlı Araştırmaları XXI**, Editörler: Halil İncılık, Heath W. Lowry ve Klaus Kreiser, İstanbul, 2001.
- Genç, Mehmet: **Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet ve Ekonomi**, Ötüken Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Genç, Mehmet: "Osmanlı Maliyesinde Malikâne Sistemi," **Türkiye İktisat Tarihi Metinler-Tartışmalar**, 1973.
- Giddens, Anthony: **Kapitalizm ve Modern Sosyal Teori; Marx, Durkheim ve Max Weber'in Çalışmalarının Bir Analizi**, Çeviren: Ümit Tatlıcan, İletişim Yayınları, 5. Baskı, 2014, İstanbul.
- Gouverneur, Jacques: **Kapitalist Ekonominin Temelleri; Çağdaş Kapitalizmin Marksist Ekonomik Tahliline Giriş**, Çeviren: Fikret Başkaya,

2. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, 2007.

Gökçen, Gürbüz; Güvemli, Oktay ve Şimşek, Ebubekir: “Tereke (Estate) Accounting in the 15th Century in Bursa,” **12th World Congress of Accounting Historians**, 20-24 July, 2008, İstanbul, Congress Proceedings, ss. 2889-2898.

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

Güvemli, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, 1. Cilt, Avcıol Basım, İstanbul, 1995.

Güvemli, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi; Osmanlı İmparatorluğu Tanzimatına Kadar**, Avcıol Basım, İstanbul, 1998.

Güvemli, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Tanzimat'tan Cumhuriyet'e**, 3. Cilt, Avcıol Basım, İstanbul, 2000.

Güvemli, Oktay: **Mali Tabloların Evrimi**, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2007.

Güvemli, Oktay ve Çelebiler, Emre: “Türk Muhasebe Düşüncesinin Çağdaşlaşmasında İlk Dönüm Noktası 1879-1885,” **Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı 1850-2012: Bildiriler**, Editör: Oktay Güvemli, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul, 2013, ss. 339-356.

Güvemli, Oktay ve Güvemli, Batuhan: “Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi,” **III International Scientific Conference - Sokolov Reading**, 22-25 Nisan 2015, Saint Petersburg State University, Russia, ss. 18-42.

Harvey, David: **Marx'ın Kapital'i İçin Kılavuz**, Çeviren: Bülent O. Doğan, Metis Yayınları, İstanbul, 2010.

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

<http://www.sehirhatlari.istanbul/tr/kurumsal/kurulus-469.html>  
(Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 19.01.2018

<http://www.sehirhatlari.istanbul/tr/kurumsal/iktisadi-yapi-471.html> (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 19.01.2018.

- Huberman, Leo: **Feodal Toplumdan Yirminci Yüzyıla**, Çeviren: Murat Belge, İletişim Yayınları, 11. Baskı, İstanbul, 2011.
- Ijiri, Yuji: A Framework for Triple-Entry Bookkeeping, **The Accounting Review**, Vol: XI, No:4, 1986, ss. 745-759.
- Ijiri, Yuji: **Momentum Accounting and Triple Entry Bookkeeping; Exporing The Dynamic Structure of Accounting Measurements**, American Accounting Association, 1989.
- İnalçık, Halil: **Osmanlı İmparatorluğu Klasik Çağ (1300-1600)**, Çeviren: Ruşen Sezer, YKY Yayınları, İstanbul, 2006.
- Karabıyık, Vehbi: “Osmanlı İmparatorluğu’nda Maliye Teşkilatı ve Maliye ve Muhasebe Alanında, XIX. Yüzyılda Maliye Bakanlığı’nın Kurulmasıyla Başlayan Modernleşme Hareketleri”, **Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı 1850-2012: Bildiriler**, Editör: Oktay Güvemli, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Kazgan, Gülten: **Tanzimattan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Mart 2002.
- Kazıcı, Ziya: “Ahilik”,  
<http://www.islamansiklopedisi.info/dia/pdf/c01/c010585.pdf>,  
Erişim Tarihi: 30.8.2017 (Çevrimiçi)
- Kaye, Harvey J. : **İngiliz Marksist Tarihçiler**, Çeviren: Arife Köse, İletişim Yayınları, İstanbul, 2009.
- Kaymak, Muammer: “Tarımda Kapitalist Dönüşümün Klasik Modeli: İlkel Birikimden Tarımsal Kapitalizme İngiliz Tarımı,” **Toplum ve Hekim**, Mart-Nisan 2010, Cilt 25, Sayı:2, ss. 85-102.
- Keyder, Çağlar: **Türkiye’de Devlet ve Sınıflar**, İletişim Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 1995.
- Kıvılcımlı, Hikmet: **Türkiye’de Kapitalizmin Gelişimi**, Sosyal İnsan Yayınları, İstanbul, Mart 2007.
- Kızıldemir, M. Orhan: **Şirket-i Hayriye İdaresi**, Türkiye Denizciler Sendikası Eğitim Dizisi, Er-Dil Yayıncılık, İstanbul, Tarihsiz.

- Kızılkaya, Ertuğrul: **“Osmanlı'nın Kapitalistleşememesi Olgusu Bağlamında Düşünceler,”** Bilig, Sayı 33, 2005 ss. 45-46.
- Kongar, Emre: **21. Yüzyılda Türkiye; 2000'li Yıllarda Türkiye'nin Toplumsal Yapısı,** Remzi Kitabevi, İstanbul, 25. Basım, 2000.
- Koraltürk, Murat: **Şirket-i Hayriye 1851-1945,** İDO, 1. Baskı, 2007.
- Korsch, Karl: **Marksist Kuram ve Sınıf Hareketleri,** Çeviren: Mehmet Okyayuz, Doruk Yayıncılık, I. Baskı, Ankara, 2000.
- Kumaş, Mehmet Salih: **“Bir Finansman Yöntemi Olarak İş Ortaklığı Uygulaması; Mudarebe-Commenda Karşılaştırması,”** **Uludağ Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi,** Cilt:15, Sayı:1, 2006, ss. 369-383.
- Kurt, İsmail: **“Para Vakıfları ve Davut Paşa Mahkemesi'nde Kayıtlı Para Vakfiyeleri,”** **Para Vakıfları Nazariyat ve Tatbikat- İslami İlimler Araştırma Vakfı,** Ensar Neşriyat, İstanbul, 1996.
- Littleton, A.C.: **Accounting Evoluationto 1900,** American Institute Publishing, Rusell&Rusell, Newyork, 1966.
- Marx, Karl: **Ekonomi Politğin Eleştirisine Katkı,** Çeviren: Sevim Belli, Sol Yayınları, 5. Baskı, 1993.
- Marx, Karl: **Kapital I. Cilt: Kapitalist Üretim Eleştirel Bir Tahlili,** Çeviren: Alattin Bilgi, Eriş Yayınları, Üçüncü Baskı, 2003.
- Marx, Karl: **Kapital: Ekonomi Politğin Eleştirisi, I. Cilt,** Sermayenin Üretim Süreci, Çeviren: Mehmet Selik ve Nail Satlıgan, Yordam Kitap, Sekizinci Basım, Haziran 2015.
- Marx, Karl: **Kapital: Ekonomi Politğin Eleştirisi, III. Cilt,** Bir Bütün Olarak Kapitalist Üretim Süreci, Çeviren: Mehmet Selik ve Nail Satlıgan, Yordam Kitap, Sekizinci Basım, Haziran 2015.
- Marx, Karl ve Engels, Friedrich: **Komünist Parti Manifestosu,** Eriş Yayınları, Birinci Baskı, 2003.
- Mazenderani, Abdullah Püser Mohammed Bin: **El Risale-i Felekkiye,** Çeviren: İsmail Otar, Editör: Oktay Güvemli ve Cengiz Toraman, ISMMMO yayınları, İstanbul, 2013.

Kiya

Modarres, Ahmed ve Nazemi, Amin; "A Historical Review of Normative and Positive Accounting: an Islamic and Christian Perspective," **12th World Congress Of Accounting Historians**, 20-24 July 2008, Istanbul, Congress Proceedings, Vol: III, ss. 2732-2771.

Murat, Sedat ve Şahin, Levent **Dünden Bugüne İstanbul'da Ulaşım**, İstanbul Ticaret Odası yayınları, yayın No:2010-58, İstanbul, 2010.

Nişancı, Şükrü: **15-16. Yüzyıllarda Osmanlı İktisat Zihniyeti**, Okumuş Adam Yayıncılık, İstanbul, 2002.

Quataert, Donald: **19. Yüzyıla Genel Bakış-İslahatlar Devri 1912-1914, Osmanlı İmparatorluğunun Ekonomik ve Sosyal Tarihi**, Çeviren: Süphan Andıç, Editör: Halil İncılık ve Donald Quataert, Eren Yayıncılık, İstanbul, 2006, ss. 885-1051.

Önsoy, Rıfat: "Tanzimat Dönemi Sanayileşme Politikası," **Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dersisi**, 1984, ss. 5-12.

Örten, Remzi; Kurt, Ganite ve Torun, Salih: "Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat," **Muftav Dergisi**, 2011, ss. 34-69.

Özcan, Abdülkadir: Bâb-ı Seraskerî, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Araştırmaları Merkezi, cilt: 04; sayfa: 364, <http://www.islamansiklopedisi.info/dia/ayrmetin.php?idno=040364>, Erişim Tarihi: 02.02.2018 (Çevrimiçi).

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

Pamuk, Şevket: **Osmanlı- Türkiye İktisadi Tarihi 1500-1914**, İletişim Yayınları, 8. Baskı, İstanbul, 2013.

Polanyi, Karl: **Büyük Dönüşüm**, Çeviren: Ayşe Buğra, İletişim yayınları, İstanbul, 2010.

Rand, Ayn: "Kapitalizm nedir? ," **Liberal Düşünce**, Cilt: 10, No: 37, 2005, ss. 165-184.

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

- Ricardo, David: **Ekonomi Politigin ve Vergilendirmenin İlkeleri**, Çeviren: Tayfun Ertan, Belge Yayınları, İstanbul, 1997.
- Robins, Nick: **Dünyayı Değiştiren Şirket; Doğu Hindistan Kumpanyası'nın Modern Çokulusluluğu Şekillendirmesi**, Çeviren: İnanç Özekmekçi, h20 Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Robinson, Maxime: **İslam ve Kapitalizm**, Spartaküs Yayınları, İstanbul, 1996.
- Rudolph, Kurt: "Meniheizm," **Gazi Üniversitesi Çorum İlahiyat Fakültesi Dergisi**, 2002/I, ss. 378-393.
- Sangster, Alan: "TheGenesis of Double Entry Bookkeeping," **American Accounting Association**, Vol 91, No. 1, 2016, ss. 299-315.
- Sayar, Ahmed Güner: **Osmanlı İktisat Düşüncesinin Çağdaşlaşması; Klasik Dönem'den II Abdülhamid'e**, Der Yayınları, İstanbul, 1986.
- Sayar, Ahmed Güner: **Osmanlı'dan 21. Yüzyıla Ekonomik, Kültürel ve Devlet Felsefesine Ait Değişmeler**, Ötüken Yayıncılık, İstanbul, 2001.
- Sayın, Abdurrahman Vefik: **Tekâlif Kavaidi**, T.C. MBAPKKB Yayımı No:1999/352, Ankara,1999.
- Schumpeter, Joseph A.: **History of Economic Analysis**, Editör: Elizabeth Boody Schumpeter, London: George Allen and Unwin, 1963.
- Selik, Mehmet: **Marksist Değer Teorisi**, S.B.F. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1982.
- Smith, Adam: **Milletlerin Zenginliği**, Çeviren: Haldun Derin, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, I. Baskı, İstanbul, 2006.
- Sombart, Werner: **Burjuva- Modern Ekonomi Dönemine Ait İnsanın Ahlâkı ve Entelektüel Tarihine Katkı**, Çeviren: Oğuz Adanır, Doğu Batı

Yayınları, Ankara, Ekim 2011.

Sombart, Werner: **The Quintessence of Capitalism: A Study of The History and Psychology of The Modern Business Man**, Editör: M. Epstein, Noble Offset Printers, 1967.

Suceska, Avde: "Malikâne," **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cil:41, Sayı 1-4, 1982-1983, ss. 273-282.

Sürgevil, Sabri ve Diğerleri, **Türkiye Tarihi ve Uygarlıkları V; Değişim Sürecinde Türkiye (1699-1908)**, İlya yayınevi, İzmir, 2012.

Sürmen, Yusuf; Daştan, Abdülkerim ve Aygün, Davut; "Cash Awqaf in the Ottomans The Case Of Ahmet Pasha Waqf in Trabzon (1713)," **12th World Congress Of Accounting Historians**, 20-24 July 2008, Istanbul, Congress Proceedings, VolIII, ss. 2849-2868.

Şirket-i Hayriye İdaresinde Görevli Memur ve Hizmetlilerin Görevleri ile İlgili Kararname, Boğaziçi, Şirket-i Hayriye, ss. 184-213.

Şirket-i Hayriye Nizamnamesi, fi Şevval 1289 ve fi 19 Kanunievvel 1288, Düstur, Zeyl, Cilt IV, İstanbul, 1295, ss. 470-479.

Şirket-i Hayriye Şartnamesi, 10 Kanunievvel 1304, Boğaziçi, Şirket-i Hayriye, ss. 152-160.



Şirket-i Hayriye Nizamname-i Dâhilîsi, 25 Teşrinisani 1299, Düstur, Zeyl, Cilt 3, ss. 300-324.

Şirket-i Hayriye Muaddel Nizamname-i Dâhilîsi, 8 Şevval 1328 be 29 Eylül 1326, Osman Nuri, Mecelle-i Umur-i Belediye, Cilt III, İstanbul, 1330, ss. 56-67.

Şirket-i Hayriye'nin 1273 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkıasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1297 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkıasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1299 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkıasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1302 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkıasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1303 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkıasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1304 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkıasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1305 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkıasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1306 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla  
Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1307 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla  
Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1308 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla  
Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1309 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla  
Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1310 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla  
Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1311 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla  
Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1314 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla  
Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1315 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla  
Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1316 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1317 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1319-1320 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1322-1323-1324 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Şirket-i Hayriye'nin 1326 Vâridât ve Masârifât-ı Vâkiasıyla Muvâzene-i Umûmiyesini Mübeyyen Cedveli

Taner, Ergin: **Osmanlı Esnafı Ticari ve Sosyal Hayatı**, Grafiker Tasarım, Ankara, 2009.

Tezel, Yahya S.: **Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi**, Yurt yayınları, Ankara, 1982.

Tinius, David E. **Particularis de Computis et Scripturis; 1494 Fra Luca** ve L. Weis, **Paciolli**, The Contemporary Interpretation, Washington, 1994.  
William:

Toms, J.S.: Calculating Profit; A Historical Perspective on the Development of Capitalism, **Accounting, Organizations and Society**, 35(2010), ss. 205-221.

Toprak, Zafer: "İktisat Tarihi", **Osmanlı Devleti 1600-1908**, Yayın Yönetmeni: Sina Akşin, Cem Yayınevi, İstanbul, 1997, ss. 219-268.

Toprak, Zafer: **Türkiye’de “Milli İktisat”(1908-1918)**, Yurt Yayınları, Ankara, 1982.

Turner, Bryan S.: Oryantalizm, **Kapitalizm ve İslam**, İnsan Yayınları, İstanbul, 1991.

Tutel, Eser: **İstanbul’un Unutulmayan Gemileri**, Kitabevi Yayıncılık, İstanbul, 2005.

Tutel, Eser: “Boğaz İskeleleri Vapura Hasret,” Erişim Tarihi: 18.01.2018, <http://earsiv.sehir.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11498/4403/001581790010.pdf?sequence=3> (Çevrimiçi).

Tutel, Eser: **Şirket-i Hayriye**, İletişim Yayınları, İstanbul, 1997.

Uçma, Tuğba: **Muhasebenin Teorik Yapısı: Genel Bir Bakış**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.

Ülgener, Sabri F.: **İktisadi Çözülmenin Ahlâk ve Zihniyet Dünyası; Fikir ve Sanat Tarihi Boyu Akisleri ile Bir Portre Denemesi**, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.

Ülgener, Sabri F.: **Zihniyet ve Din: İslam, Tasavvuf ve Çözülme Devri İktisat Ahlâkı**, Derin Yayınları, İstanbul, 2015.

Weber, Max: **Toplumsal ve Ekonomik Örgütlenme Kuramı**, Çeviri: Özer Ozankaya, Cem yayınevi, 1. Baskı, 2011.

Weber, Max: **Protestan Ahlâkı ve Kapitalizmin Ruhu**, Çeviren: Emir Aktan, AlterYayıncılık, Ankara, 2015.

Winjum, James O.: "Accounting andThe Rise Of Capitalism: An Accountant's View," **Journal of Accounting Research**, 1971, ss. 333-350.

Wott, Philippe De: **İşletme ve Yönetim**, Çeviren: Süheyl Gürbaşkan, İstanbul Reklam Yayınları, No:14, 1972.

Wood, Ellen Meiksins: **Kapitalizmin Kökeni; Geniş Bir Bakış**, Çeviren: A. Cevdet Aşkın, Epos Yayınları, Birinci Baskı, Ankara, 2003.

Yamey, Basil: "Scientific Bookkeeping and The Rise of Capitalism“, **The Economic History Review**,” Second Series, Vol 1, 1949, ss. 99-113.

Yamey, Basil: "Accounting andThe Rise of Capitalism: FurtherNotes on a Themeby Sombart,"**Journal of Accounting Research**, 2 (2), 1964, ss. 117-136.

Yamey, Basil: "The Historical Significance of Double-Entry Bookkeeping: Somenon-Sombartian Claims,” **Accounting&Business&Financial History**, 2007, 15:1, ss.77-

Yaşar,  
Şebnem:

- R. “Osmanlı İmparatorluğu’nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları; Kapitalizme Doğru İlk Adımlar,” **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, 2016, C:8, S:1, ss. 201-207.

Yükçü,  
Süleyman;  
Yükçü, Canan ve  
Nalbantoğlu,  
Rıfat

- “Monitoring Labor Costs of The Ottoman Empire During The Sixteenth Century,” **12th World Congress of Accounting Historians**, 20-24 July, 2008, İstanbul, Congress Proceedings, Vol: II, ss. 1145-1158.

## ÖZGEÇMİŞ

Pınar Daloğlu, 23 Şubat 1985 tarihinde Samsun’da doğmuştur. İlköğrenimini Eyüp Merkez İlkokulu’nda, orta öğretimini Dr. Sadık Ahmet Ortaokulu’nda, lise öğretimini ise Bahçeşehir Yabancı Dil Ağırlıklı Lisesi’nde tamamlamıştır. 2008 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi’nden mezun olmuştur. 2012 yılında, “Özellikli Stoklar; hizmet İşletmesi Uygulaması” adlı yüksek lisans tezini tamamlayarak, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Yüksek Lisans programından mezun olmuştur. Aynı yıl, T.C. İstanbul Arel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü’nde araştırma görevlisi olarak çalışmaya başlamıştır. Halen görevine devam etmektedir.