

FABRİKA-İ HÜMAYUNLARIN YÖNETİM, MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARI

Kübra Yazıcı¹

Sadiye Oktay²

Halil Emre Akbaş³

Serdar Bozkurt⁴

ÖZ

Bu çalışmada, Osmanlı Dönemi'ndeki sanayileşme hareketinin önemli yapı taşlarından birini temsil eden Fabrika-i Hümayunların yönetim, muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde durulmuştur. On dokuzuncu yüzyılda Osmanlı'nın sanayileşme hareketinin lokomotif gücü olan bu fabrikalar, yönetim, muhasebe ve denetim alanlarındaki görüşleri birleştiren bir paradigmayla karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir. Çalışma sonucunda yönetsel faaliyetlerin klasik organizasyon yapısıyla bağdaştırıldığı görülmektedir. Ayrıca diğer vurgulanması gereken sonuçlar da çift taraflı kayıt sistemi uygulamalarının yer yer görüldüğü, günümüz genel muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamalarına benzer uygulamaların yürütüldüğü ve müfettişlik müessesesi yoluyla kurumların iç denetimine önem verdiğidir.

Anahtar Kelimeler: Fabrika-i Hümayun, İşletme Yönetimi, Muhasebe, Denetim.

Jel Kodu: N80, M10, M41

¹ YL Öğrencisi, Yıldız Teknik Üniversitesi SBE. <https://orcid.org/0000-0001-5643-0198>

² Dr. Öğr. Üyesi, Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF. <https://orcid.org/0000-0003-4458-2535>

³ Doç.Dr., Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF. <https://orcid.org/0000-0001-8923-5700>

⁴ Doç. Dr., Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF. <https://orcid.org/0000-0002-4745-9965>

Atıf (Citation): Yazıcı, K., Oktay, S., Akbaş, H. E., & Bozkurt, S. (2020). Fabrika-i Hümayunların Yönetim, Muhasebe ve Denetim Uygulamaları. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(19), 41-58.

Geliş Tarihi / Received
07.04.2020

Revizyon Tarihi / Revised
-

Kabul Tarihi / Accepted
22.06.2020

MANAGEMENT, ACCOUNTING AND AUDITING PRACTICES OF IMPERIAL FACTORIES

ABSTRACT

In this study, the management, accounting, and auditing practices of Imperial Factories (Fabrika-i Hümayun), which represents the critical touchstone of the industrialization movement in the Ottoman Period, was emphasized. These factories, which were the locomotive power of the Ottoman Empire's industrialization movement in the nineteenth century, were examined similarly with a paradigm that combines the views in the fields of management, accounting, and auditing. As a result of the study, it is seen that administrative activities are associated with the classical organizational structure. Also, other important points to be emphasized are that double-entry booking system applications are observed in some places; otherwise, practices similar to today's general accounting and cost accounting applications were carried out, and the internal audit of institutions was emphasized through the inspectors.

Keywords: Imperial Factories, Business Management, Accounting, Auditing

Jel Code: N80, M10, M41

1. GİRİŞ

Sanayileşme çabalarının özellikle 19. yüzyılda artmasıyla birlikte Osmanlı Devleti, benimsemiş olduğu kendi kendine yeterlilik prensibi ile ticari yaşama yönelmeye başlamıştır. Bu doğrultuda Osmanlı Devleti, batıda gelişen sanayileşme hareketlerini yakından takip edip bazı politikalar geliştirerek kendi sınırları içerisinde sanayileşme çabası göstermiştir. Osmanlı Devleti'nin bu dönemdeki politikaları çerçevesinde oluşturulan yapılardan biri de Fabrika-i Hümayunlardır.

Osmanlı Devleti'nin sosyo-ekonomik tarihi ile ilgili yapılan araştırmalarda genellikle sanayileşme çabalarının yetersiz olduğu vurgulanarak bu çabaların olumsuz yönleri üzerinde durulmaktadır. Oysa Osmanlı arşivlerine ulaşıldığında; dönemin şartlarına göre azımsanamayacak derecede sanayileşme faaliyetlerinin olduğu fark edilmektedir. Sanayileşme ve fabrikalaşma hareketlerindeki önemli bir boyutu da Fabrika-i Hümayunlar oluşturmaktadır (Martal, 1999). Ayrıca ilgili literatür incelendiğinde; Cumhuriyet sonrası döneme ait sanayileşme hareketleri ile ilgili ekonomi, tarih, işletme, yönetim gibi farklı disiplinlerde farklı çalışmalara rastlansa da 19. yüzyılın ilk yarısında gerçekleşen sanayileşme hareketlerine ilişkin farklı disiplinlerde yeterince çalışma yapılmadığı da görülmektedir. Her ne kadar 19. yüzyıla ait sanayileşme çabaları ve o dönemde kurulan fabrikalar ile ilgili özellikle tarih, ekonomi gibi disiplinlerde çok sayıda çalışma yapılmış olsa da işletme ve yönetim bilimlerinde bu konulara değinilmemiştir (Kurt, Çakır ve Demir, 2016). Çalışmanın bu doğrultuda, literatürdeki önemli bir boşluğu da dolduracağı düşünülmektedir. Ayrıca çalışma; Osmanlı Dönemi'nde kurulmuş olan Fabrika-i Hümayunların günümüz işletmecilik, yönetim ve muhasebe anlayışı çerçevesinde incelenmesi amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle Osmanlı Devleti'nin sanayileşme hareketine giden süreçteki tarihsel temel gelişmelere yer verilecektir. Ardından bu sanayileşme sürecinde önemli bir yeri olan Fabrika-i Hümayunlar açıklanarak amaçları ve yönetsel faaliyetleri işletmecilik perspektifi ile açıklanmaya çalışılacaktır. Sonraki kısımda ise bu süreçte Osmanlı Devleti'nde ve Fabrika-i Hümayunlarda gerçekleştirilen muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde durulacaktır.

2. OSMANLI DEVLETİ SANAYİLEŞME HAREKETİNDE TEMEL GELİŞMELER

Osmanlı Devleti; gerek ahilik sistemi ve loncalar ile gerçekleştirdiği işbirliği gerekse tarımsal üretimde benimsediği politikalar sayesinde uzun yıllar boyunca ekonomik sisteminin sağlıklı bir Şekilde varlığını devam ettirebilmesini sağlamıştır (Akbaş, Bozkurt ve Yazıcı, 2018; zdemir, 1986; Yazıcı, 1996; Kurt, akır ve Demir, 2016; Erdem, 2016; ztrk, 1990). Bu erevede Osmanlı'nın yüzyıllar boyunca üretime ilişkin benimsediği politika; devlet sınırları içerisinde yaşayan halka kaliteli, ucuz ve bol miktarda mal sunmak olmuştur (Quataert, 2011). Bu mal arzı; köylerde ve kasabalarda üretilen ürünlerin bölgede yaşayanların ihtiyaçlarına yetecek kadarını kullanmalarının ardından başta İstanbul olmak üzere diğer Őehirlere ulaştırılması ile sağlanmaktadır (Kurt, akır ve Demir, 2016). Bu sistemler sayesinde ekonomik yapıyı sağlıklı bir Şekilde sürdürebilen Osmanlı Devleti uzun süre boyunca batı tipi sanayileşmeyi gündemine almamıştır.

İngiltere'de Sanayi Devrimi'nin ortaya çıktığı dönemde Osmanlı Devleti  kıtaya yayılmış, geniş sınırlara sahip bir devlettir. Bu denli büyük bir coğrafyada varlığını sürdüren bir devletin ilişkili olduğu devletlerde gerçekleşen Sanayi Devrimi'nden ve makineleşme sürecinden etkilenmesi de kaçınılmazdır (Erdem, 2016; Pamuk, 1984). Osmanlı Devleti'ndeki insan gücü temelli ekonomik faaliyetlerinin Avrupa'nın makine gücü ile gerçekleştirilen retilimi karşısında yetersiz kalması ile birlikte geleneksel üretim anlayışı varlığını daha fazla devam ettirememiştir. Bunun sonucunda; devlet imknları çerçevesinde geniş kitleler için seri üretim yapılılabileceği fabrikaların Osmanlı'da kurulmasına karar verilmiştir (ztrk, 1990).

Her ne kadar sanayileşme çabalarına daha önceki dönemlerde de rastlansa da Osmanlı Devleti'ndeki sanayileşme hareketleri esas olarak Sultan Abdülmecid'in (1839-1861) tahtta olduğu dönemde başlamıştır. Bu dönemde ilk olarak 1864 yılında sanayi faaliyetlerini arttırabilmek amacıyla Islah-ı Sanayi Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyonu takiben Islah-ı Sanayi Okulu ise yine bu dönemde 1868 yılında açılmıştır ve ilk sanayi okuludur (Doğan, 2013; Kurt, akır ve Demir, 2016; Güvemli ve Kaya, 2015).

Sanayileşme hareketleri çerçevesinde gerçekleştirilen tüm çalışmalar özellikle yabancı sermaye gibi çeşitli girdiler ile Osmanlı Devleti'nin sanayi alanındaki potansiyelini ortaya çıkarmaya başlamıştır. 20. yüzyıla girerken kk ölçekli de olsa sanayi tesislerinin varlıklarını devam ettirebilmeleri bu durumu kanıtlar niteliktedir. Nitekim, 1913 ve 1915 yıllarında

gerçekleştirilen nüfus sayımına göre, Osmanlı Devleti üzerinde toplam 127 sanayi tesisinin aktif bir biçimde çalışmaya devam ettiği görülmektedir (Yaşar, 2003).

3. FABRİKA-İ HÜMAYUNLAR

Tanzimat Dönemi sonrasında kapitalizm ile tanışan Osmanlı Devleti; dünyada hızla gelişen sanayileşme sürecine uyum sağlayabilmek amacıyla bazı düzenlemelere ihtiyaç duymuştur. Bu düzenlemelerden biri de Osmanlı Devleti'nde özel sektörün gelişmemiş olmasından dolayı devlet eliyle kurulan Fabrika-i Hümayun'dur (Güvemli, 2000). Sanayileşme çabalarının bir ürünü olarak ortaya çıkan Fabrika-i Hümayun aynı zamanda muhasebe alanında birtakım ihtiyaçların ortaya çıkmasını da sağlamıştır (Güvemli, 2016).

3.1. Fabrika-i Hümayunların Kuruluş Amacı

İlk olarak 1840'lı yıllarda İktisadi Devlet Kuruluşu niteliğinde oluşturulan Fabrika-i Hümayunlarla; Osmanlı sınırları içerisinde devlet sermayesi ile çok sayıda fabrikanın kurulmasını ve bu fabrikalardan elde edilecek olan karla devletin koyduğu sermayenin geri ödemesi amaçlanmıştır (Güvemli, 2016).

İşletmelerin varoluş amacının belirlenmesi ile birlikte hangi mal ve/veya hizmeti üreteceğinin, bu mal ve/veya hizmeti hangi pazarda kime sunacağını, paydaşlarının kimler olacağını tespiti kritik düzeyde önem taşımaktadır (Ülgen ve Mirze, 2013). Bu bağlamda, Fabrika-i Hümayunların kuruluş amaçlarının yanı sıra ilgili taraflarının da açıklanması gerekmektedir.

Osmanlı Devleti'nin, sanayileşme süresince benimsediği temel yaklaşım "gereklilik ilkesi" olmuştur. Bu ilkeye göre; Osmanlı Devleti'nin varlığını sürdürülmesi için gerekli olan ihtiyaçların belirlenmesi ve bu ihtiyaçların karşılanması sanayileşme çabaları kapsamında öncelikli rol üstlenmektedir (Doğan, 2013). Fabrika-i Hümayunlar da özellikle ordunun ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve savaş araçlarının üretimini sağlayabilmek amacıyla kurulmuştur (Ertürk, 2008; Batur ve Batur, 1981). Devlet siparişleri doğrultusunda çalışan bu fabrikalar aynı zamanda piyasa göstergelerinden bağımsız bir biçimde hareket edebilen fabrikaları da oluşturmaktadır (Kurt, Kuzucu, Çakır ve Demir, 2016).

Fabrika-i Hümayunlar her ne kadar temelde ordunun ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla kurulmuş olsalar da aynı zamanda sarayın ve halkın da birtakım ihtiyaçlarını karşılayabilecek yapıdadırlar (Güran, 1992; Kırılı, 2017). İzmir Kâğıt Fabrikası'nda üretilen kâğıtların esas alıcısının devlet olması bu durumu kanıtlar niteliktedir (Dölen, 2015).

Fabrika-i Hümayunlar ile birlikte gerek ordunun gerek devletin gerekse toplumun ihtiyaçları yurtiçi kaynakları ile karşılanırken yurtdışına aktarılacak olan paranın da içeride kalması sağlanmıştır. Osmanlı Devletinin sanayileşme konusundaki gayretlerinin önemli bir

unsuru olarak kabul edilen Fabrika-i Hümayunlar, ihtiyaç duyulan ürünleri yerli üretim ile yeteri düzeyde üretebilmek, yeni istihdam alanları oluşturmak, dış ticaret açığı azaltıcı faaliyette bulunmak, üretim maliyetlerinin azaltılması yoluyla daha ucuz yerli mamullerin piyasada bulunmasına da olanak sağlanmıştır...

3.2. Fabrika-i Hümayunların Yönetim Şekli

Devlet fabrikaları olarak kurulan Fabrika-i Hümayunların bir kısmı yönetsel olarak Harbiye Nezareti'ne bir kısmı ise Hazine-i Hassa Nezareti'ne bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmüşlerdir. Bu iki nezarete bağlı fabrika-i hümayunlar arasındaki iletişimi ve koordinasyonu sağlayabilmek amacıyla ise, ayrıca bir nezaret oluşturularak bu görev Tophane-i Amire mareşallerine verilmiştir (Martal, 1999). Farklı nezaretlere bağlı fabrika-i hümayunlar arasında bilgi akışının olması fabrika-i hümayunların yönetsel açıdan açık sistem yaklaşımına daha yakın olduğunu göstermektedir. En kısa tanımıyla açık sistem; organizasyonların dış çevreleri ile bilgi ve verilerini paylaşmalarını aynı zamanda dış çevreden de ihtiyaç duydukları bilgi ve verilere erişebilmelerini ifade etmektedir (Leifer ve Delbeco, 1978). Açık sistemlerde bu tarz bilgi ulaşımını sağlayan “sınırsal birimler” bulunmaktadır. Bu birimler dış çevreden elde ettikleri verileri kendi iç sistemlerindeki karar organlarına ulaştırarak bağlı oldukları sistemi dış çevreye bağlamaktadırlar (Tosi ve Carroll, 1976). Bu çerçevede Tophane-i Amire mareşalleri açık sistemlerdeki bilgi akışını sağlayan unsurlar olarak düşünülebilir.

Bu dönemde Fabrika-i Hümayun çalışanları için sosyal anlamda da bazı gelişmelerin olduğu görülmektedir. Bu gelişmelerden biri sosyal haklar üzerinedir. Sanayileşme çabalarının beraberinde işçi sınıfını ortaya çıkarması ile birlikte özellikle 1870’li yıllardan itibaren sosyal haklar ile ilgili ilk düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır (Martal, 1999). Sosyal haklar bakımından yaşanan bir diğer gelişme ise, 19. yüzyılın ikinci yarısı sonrasında Fabrika-i Hümayunlar Nezareti'nin kurulmasıdır. Fabrika-i Hümayunlar Nezareti'nin kuruluşunda bu dönemde Osmanlı Devleti'nin pek çok birim için nezaret kurmuş olmasının da etkisi olduğu söylenebilir. Fabrika-i Hümayunlar Nezareti 1920’li yıllara geldiğinde ise, Fabrika-i Hümayunlar Müdüriyet-i Umumiyesi adı ile faaliyetlerini devam ettirmeye başlamıştır (Ertürk, 2008). Bu dönemde ayrıca Cemiyet-i Mütesebbise”, “Osmanlı Sanatkâran Cemiyeti”, “Ticaret ve Ziraat ve Sanayi Cemiyet-i Milliyyesi” gibi dernekleşme çabalarının da ön planda olduğu görülmektedir (Toprak, 1982). Dernek, belirli bir amacı gerçekleştirebilmek için bir araya gelen kişilerin oluşturduğu tüzel kişiliktir (Akipek ve Akıntürk, 2004). Bireylerin, dernek kurma özgürlüğüne sahip olmaları toplumsal yaşamın sağlıklı bir şekilde devam edebilmesi için önemli bir ihtiyaçtır (Sezer, 2008).

Fabrika-i Hümayunların gerek kuruluşlarında gerekse yönetsel faaliyetlerinde din ayrımı gözetmeksizin gayrimüslimlere de birtakım yetkiler tanınmaktadır (Martal, 1999). Çünkü her ne kadar Müslüman-Türk nüfus toplam nüfusun dörtte üçünden daha fazlasını oluştursa da gerek sermayenin gerekse emeğin çok daha az bir kısmını Müslüman-Türk nüfus oluşturmaktaydı (Erdem, 2016). Bu bağlamda, 1915 yılında Osmanlı Devleti'nin etnik yapısına

göre kurulan fabrikaların ve işçilerin yüzdesel dağılımı aşağıdaki tabloda sunulmuştur (Ravndal, 1926: 161).

Tablo 1: Etnik Yapıya Göre Dağılım

Etnik Yapı	Fabrika-%	İşçi Sayısı-%
Müslüman-Türk	15	15
Yunan-Rum	50	60
Ermeni	20	15
Musevi	5	10
Yabancı	10	-
Toplam	100	100

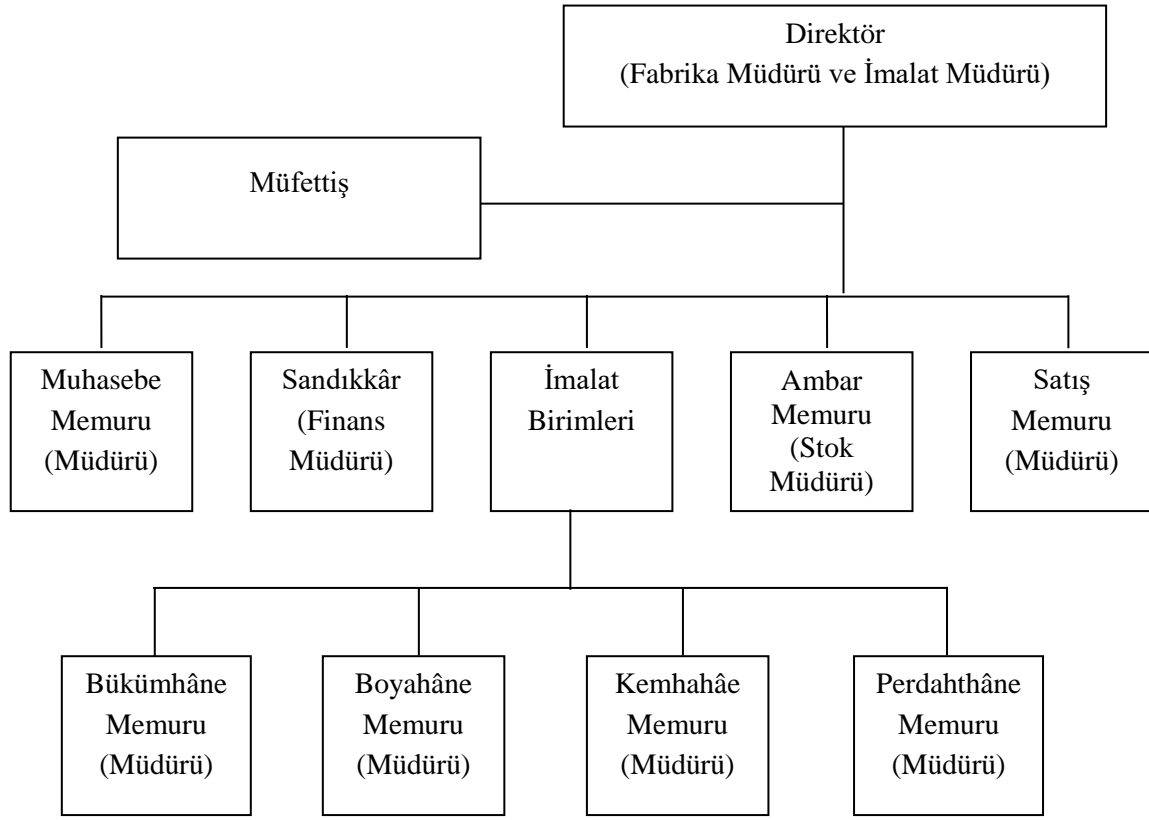
Kaynak: Ravndal, G. B. (1926). *Turkey: A Commercial and Industrial Handbook* (No. 28). US Government Printing Office, 161.

Tablo 1’den de görüleceği gibi, toplam sermayenin ve emeğin yalnızca %15’lik kısmını Müslüman-Türk nüfus elinde bulundururken Rum kökenli azınlıklar sermayenin yarısına, emeğin ise %60’ına sahiptirler. Ayrıca genel olarak bakıldığında; Ermenilerin ve Musevilerin hem sermayenin hem de emeğin dörtte birini ellerinde bulundurdukları görülmektedir. Tüm bunlar fabrikaların kurulmasında gayrimüslimlerin de rolü olduğunu göstermektedir. Gayrimüslimlere tanınan bu yetkiler günümüz küresel pazarlarındaki organizasyonların önemle üzerinde durdukları “*farklılıkların yönetimi*” konusuna Osmanlı Dönemi’nde de vurgu yapıldığını gösterir niteliktedir. Farklılıkların yönetimi; kişilerin sahip oldukları cinsiyet, yaş, etnik köken, din, fiziksel özellikler gibi bireysel farklılıklarının göz ardı edilerek kişilere değer verilip onlara saygı duyulmasıdır. Farklılıkların başarılı bir şekilde yönetimi ile birlikte; toplumsal düzeyde dışlanma, ayrımcılık, çatışma gibi olumsuz hissiyatlar yerini güven ve huzura bırakmaktadır (Barutçugil, 2011).

Sonuç olarak; bu dönemde kurulan Fabrika-i Hümayunlar gerek işletme faaliyetleri gerekse yönetsel işleyişleri açısından kendilerinden sonra oluşturulan girişimler için önemli bilgi ve tecrübe aktarımı sağlamıştır (Martal, 1999).

3.3.Fabrika-i Hümayunların Organizasyonel Yapısı

Organizasyon şemasında; organizasyon içerisinde yer alan birimler ve bu birimlerin birbirleri ile olan ilişkisi resmedilmektedir. Bu bağlamda; bir örnek olarak Hereke Fabrika-i Hümayunu’nun organizasyon şeması aşağıda ifade edilmiştir (Şekil 1) (Topal, Erdemir ve Kırılı, 2012).



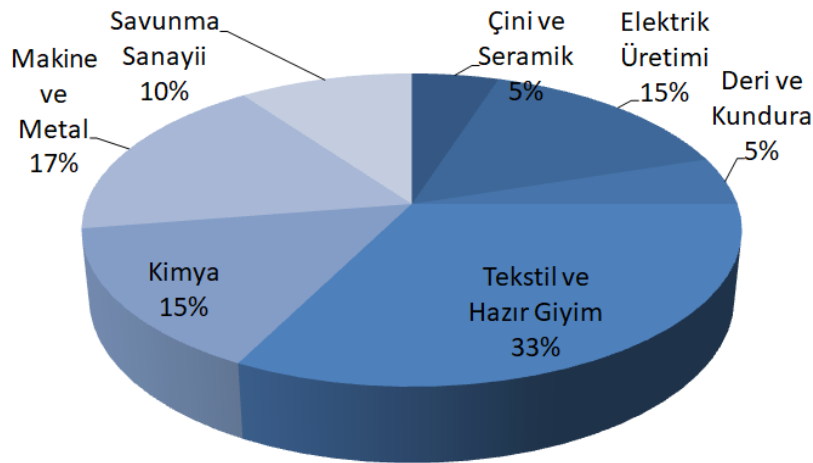
Şekil 1: Hereke Fabrika-i Hümayunu'nun Organizasyon Şeması

Kaynak: Topal, M., Erdemir, E., ve Kırılı, E.(2012). Tanzimat Dönemi Sanayileşme Hareketinin Türkiye'de İşletmecilik Anlayışının Oluşumuna Etkileri Hereke Fabrikası ve Nizamnamesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (25), s.46

Şekil 1'den de görüleceği üzere; her birimin hem kendi içerisinde bir yöneticiye hem de direktöre bağlı çalıştığı görülmektedir. Bu organizasyon yapısı günümüz klasik fonksiyonel organizasyon yapısı ile benzerlik göstermektedir. Klasik fonksiyonel organizasyon yapısı; üretim, finans, insan kaynakları, pazarlama gibi fonksiyonlar üzerine kuruludur. Bu tarz yapılarda fonksiyonel yöneticiler emir komuta bağı ile bir üst yöneticiye bağlıdır. Fonksiyonel yöneticiler; kendilerinden bir üst düzeydeki yöneticinin emir komutası altında kendi uzmanlıkları ile işlerini ifa ederler (Koçel, 2014). Hereke Fabrika-i Hümayunu'nun organizasyon şemasında yer alan muhasebe memuru, sandıkkâr, ambar memuru ve satış memuru günümüz organizasyonlarındaki fonksiyonel yönetici olarak ifade edilebilir. Ayrıca yukarıda yer alan organizasyon şemasında müfettişin doğrudan direktöre bağlı olduğu görülmektedir. Organizasyondaki diğer tüm birimleri denetleme yetkisine sahip olan müfettiş; direktöre kurmay yetki ile bağlıdır. Yani, müfettiş her ne kadar diğer tüm birimleri denetleme yetkisine sahip olsa da müfettişin birimlere müdahale yetkisi bulunmamaktadır (Mirze, 2002).

Fabrika-i hümayunların sektörel bazda kuruluşları incelendiğinde; ilk çini fabrikası Beykoz'da 1845'te ve elektrik üretimi için Gazhane fabrikası Dolmabahçe'de 1853'te kurulmuştur. Aynı zamanda deri ve kundura sektöründe Osmanlı İttihat Saraçlık Anonim

Şirketi 1913'te açılmıştır. En eski kuruluş tarihine sahip fabrikalardan biri tekstil ve giyim alanında Feshane-i Amire (1853)'dir. Kimya sektöründe İzmir Yağ Fabrikası 1850'de metal ve makine sektöründe Zeytinburnu Demir Fabrikası ile Yedikule Şimendifer Fabrikası 1853'te açılmıştır. Savunma sanayii alanı ile ilgili olarak ise İstinye Tersanesi 1856'da kurulmuştur. Bu dönemde kurulan büyük ölçekli fabrikaların esas olarak çini ve seramik, elektrik üretimi, deri ve kundura, tekstil ve hazır giyim, kimya, makine ve metal, savunma sanayii sektörlerinde olduğu söylenebilir. Tekstil ve hazır giyim sektöründeki fabrikaların yoğunluklu olduğu görülmektedir. Bu durum, İngiltere gibi Sanayi Devrimi'nin öncü olduğu ülkelerdeki sektörel dağılım ile benzerlik göstermektedir (Erdem, 2016). Bununla birlikte bu dönemde; makine ve metal sektöründe 7 fabrika, kimya ve elektrik üretimi sektörlerinde 6 fabrika, savunma sanayinde 4 fabrika, çini ve seramik ile deri ve kundura sektörlerinde ise 2 fabrika kurulduğu anlaşılmaktadır. Fabrikaların sektörel bazda dağılımının yüzdesel ifadesi aşağıda yer almaktadır (Şekil 2).



Şekil 2: Fabrika-i Hümayunların Sektörel Bazda Dağılımının Yüzdesel İfadesi

Fabrika-i Hümayunların sektörel bazda dağılımına bakıldığında; tekstil ve hazır giyim sektörünün %33'lük kesim ile öncü olduğu görülmektedir. Bu da Fabrika-i Hümayunların askerlerin giyim ihtiyaçlarını karşılama amaçlı kurulmasını kanıtlar niteliktedir. Tekstil ve hazır giyim sektörünü sırasıyla; makine ve metal sektörü (%17), kimya ve elektrik üretimi sektörleri (%15), savunma sanayinde (%10), deri ve kundura ile çini ve seramik sektörleri (%5) takip etmektedir.

Fabrika-i Hümayunlar başlangıçta her ne kadar esas olarak ordunun ve askeriyenin ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla kurulmuş olsalar da zamanla sarayın ve Osmanlı halkının ihtiyaçlarına yönelik üretim faaliyetlerini şekillendirmiştir. İzmit Çuha Fabrikası'ndan bir örnek verilecek olursa; kurulduğu dönemde yünlü askeri kumaşlar üreten fabrikada zamanla perde, havlu, çarşaf, eldiven gibi farklı eşyaların da üretimine başlanmıştır (Önsoy, 1984; Quataert, 2004).

Sanayileşme sürecinde fabrikalaşmanın yanı sıra Osmanlı Devleti Batı'daki gelişmeleri oldukça yakından takip ederek İngiltere'deki sanayi bölgelerindekine benzer yapılar kurmaya da çalışmıştır. Bu doğrultuda; İstanbul'un şu anki Zeytinburnu, Yeşilköy, Bakırköy, Küçükçekmece gibi ilçelerinde Türk Birmingham'ı, Manchester'ı, Sheffield'ı olabilecek sanayi parkları ve kompleksleri kurulmuştur (MacFarlane, 1850; Erdem, 2016). Osmanlı Devleti bu sayede hem fabrikaları ile hem de diğer sanayileşme hamleleri ile Batı'ya yakın politikalar sürdürmüştür.

3.4. Sanayileşme Sürecinde Muhasebe ve Denetim

Çalışmanın bundan önceki kısımlarında açıklanmaya çalışıldığı üzere, Osmanlı Devleti'nde özellikle 1840'lı yıllardan sonra hızlı bir sanayileşme hamlesi ile birlikte Fabrika-i Hümayunlar olarak adlandırılan birçok fabrikanın kurulduğu görülmektedir (Kırlı, 2017; Buluş, 2012; Clark, 1974). Sanayileşme hamlesinin önemli unsurlarından biri olarak kabul edilen fabrikaların büyük bir bölümü faaliyetlerinin sürekliliğini sağlayamamış ve içlerinden sadece dört tanesi- Beykoz Deri ve Kundura Fabrikası, Fes Fabrikası, Hereke Halı ve İpekli Dokuma Fabrikası- Yıldız Porselen Fabrikası- günümüze kadar gelebilmişlerdir (Ertürk, 2008). Genel anlamda Fabrika-i Hümayunların faaliyetlerini başarılı bir şekilde devam ettirememelerinin nedenleri olarak teknolojik yetersizlikler, yolsuzluk ve rüşvet, finansman kaynaklarının yetersizliği, nakit ve alacak yönetiminde yaşanan sorunlar, kaliteli hammadde ve kalifiye işgücü temininde yaşanan güçlüklerle ilgili olarak üretimdeki verimsizlikler gibi hususların ön plana çıktığını söylemek mümkündür (Kırlı, 2015; Buluş, 2012; Önsoy, 1984; Damlıbağ, 2012; Damlıbağ, 2014; Erdem, 2016; Clark, 1974).

Ancak Osmanlı Devleti'nin bu sorunların üstesinden gelebilmek amacıyla gerek makro düzeyde gerekse de mikro düzeyde fabrikalar bazında bir takım politikalar belirleyip ve tedbirler almaya çalıştığını belirtmekte fayda vardır. Makro düzeyde gerçekleştirilen faaliyetlerden bir tanesi Fabrika-i Hümayunlar yanında özel teşebbüsleri de kapsayacak şekilde yerli sanayiye korumak ve geliştirmek amacıyla Islâh-ı Sanayi Komisyonu'nun kurulmasıdır. Bu amaçla kurulan komisyonun belli başlı görevleri; esnafı şirketler halinde birleştirmek, gümrük vergilerini düzenlemek, sergiler düzenlemek ve sanayi okulları açılmasını sağlamak olarak sıralamak mümkündür (Martal, 2002; Öztürk, 1990; Damlıbağ, 2012). Öztürk (1990), komisyonun kendisine yüklenen bu önemli görevler doğrultusunda, 1865 ile 1873 yılları aralığında birçok sanayi kolunda özel teşebbüslerin kurulmasında rol aldığını ifade etmektedir. Bu bağlamda Satış (2012) tarafından yapılan çalışmada da simkeşhane, debbağ, demirci ve balmumu esnafının birer şirket kurdukları belirtilmektedir. Ayrıca Damlıbağ (2014), bu dönemde kurulan şirketlere gümrük ile ilgili vergi, resim ve harçlarda çeşitli muafiyetler ile gelir vergilerinde çeşitli indirimler yapıldığını ifade etmektedir. Bu hususların yanında Islâh-ı Sanayi Komisyonu'nun 1871 yılında Paris'te ve 1872 yılında Viyana'da düzenlenen sergilere Osmanlı Devleti'nin çok sayıda ürünle katılmasında önemli bir rol oynadığı da belirtilmektedir (Martal, 2002). Ancak bu tarihlerden önce de özellikle Fabrika-i Hümayunlar tarafından

üretilen ürünlerin tanıtımını yapmak amacıyla, Osmanlı Devleti'nin 1851 ve 1862 yıllarında Londra'da ve 1855 yılında Paris'te düzenlenen sergilere de katılım sağladığı görülmektedir (Martal, 2002). Yine ülkemizdeki ilk uluslararası sergi olan “Sergi-i Umumi-i Osmani” 28 Şubat 1863 tarihinde İstanbul'da açılmıştır (Önsoy, 1984).

Islâh-ı Sanayi Komisyonu kuruluş amaçlarına uygun olarak fabrikalarda çalışacak nitelikli işgücünün yetiştirebilmek amacıyla 1868 yılında Mekteb-i Sanayi'nin kurulmasına da katkı sağlamıştır (Öztürk, 1990; Satış, 2012; Martal, 2002). Mekteb-i Sanayi örnek bir model teşkil ederek; daha sonra başka illerde de sanayi okullarının açılmasına ön ayak olmuştur (Martal, 2002). Zira İstanbul'un ardından Bursa, Kastamonu, Konya, Diyarbakır, Şam, Bağdat ve Selanik gibi illerde de sanayi mektepleri açılmıştır. Bu durum, sanayi mekteplerinin önemli bir ihtiyacı karşıladığına işaret etmektedir (Kodaman 1980'den aktaran Semiz ve Kuş, 2004). Bu dönemde sanayi okullarının yanı sıra ziraat ve ticaret mektepleri de kurulmuştur (Kurt vd., 2016). Bu kapsamda bilhassa özel kesime girişimci yetiştirmek amacıyla 1883 yılında kurulan Hamidiye Ticaret Mektebi'nin özel bir önem taşıdığını söylemek mümkündür. Zira bu mektep günümüzde Marmara Üniversitesi olarak eğitim öğretim faaliyetine devam etmektedir (Güvemli ve Kaya, 2015; Güvemli, 2017; Güvemli ve Güvemli, 2015). Bu noktada özellikle 1840'lı yıllardan itibaren bir devlet politikası olarak yurtdışına, özellikle de Fransa'ya öğrenci gönderildiğini belirtmekte yarar görülmektedir. Zira bu yıllarda Fransa'daki Yüksek Ticaret Okulları'nda eğitim gören öğrenciler Hamidiye Ticaret Mektebi'nin kurulmasında ve müfredatının belirlenmesinde çok önemli katkılar sağlamışlardır. Fransa'da işletmecilik eğitimi alan bu öğrenciler ayrıca 1850 yılında Kanunname-i Ticaret'in yayınlanmasında da önemli bir rol oynamışlardır (Güvemli ve Kaya, 2015; Güvemli, 2017; Güvemli ve Güvemli, 2015). Asıl olarak 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'nun bir çevirisi olan ve 1926 'ya kadar yürürlükte kalan bu Kanun, çeşitli açılardan bir takım eksikliklere sahip olmakla birlikte (İnan, 1966); “*çift taraflı kayıt esasına*” uygun defter tutma sistemi getirmesi nedeniyle özellikle muhasebe uygulamaları açısından büyük bir öneme sahiptir. Ayrıca Kanun'da tüccarlar tarafından günlük defter ve envanter defterinin tutulması da öngörülmüştür (Güvemli ve Güvemli, 2015; Güvemli vd., 2013; Güvemli, 2017). Kanun ayrıca Fransız ekolünün Türk ticari hayatını ve muhasebe uygulamalarını önemli ölçüde etkilemesine de yol açmıştır (Duran, 2012).

Özellikle Tanzimat dönemi ile hızlanan sanayileşme hamlesini desteklemek amacıyla uygulanan makro politikaların ve faaliyetlerin yanı sıra bu hamlede önemli bir yere sahip olan Fabrika-i Hümayunların karşılaştıkları en önemli sorunlar arasında yer alan sermaye yetersizliği, yolsuzluklar, verimsizlik ve yüksek maliyetler gibi olumsuzlukları azaltmak amacıyla bu fabrikaların organizasyonlarında özellikle “*muhasebe, denetim ve finansman*” fonksiyonlarına özel bir önem verildiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Örneğin Topal vd. (2012), Hereke Fabrikası'nın Kuruluş Nizamnamesi'ni inceledikleri çalışmada, fabrikanın üretim ve muhasebe temelli bir örgüt yapısına sahip olduğunu ortaya koymaktadırlar. Söz konusu nizamnamede imalat müdürü (direktör), muhasebe memuru (müdürü), sandikkâr (finans müdürü), müfettiş (iç denetçi), ambar memuru (müdürü) ve satış memuru (müdürü)

fabrikanın idaresinden sorumlu kişiler olarak ifade edilmektedir (Topal vd., 2012; Demir, 2016). Bunun yanında Serin (2009) tarafından yapılan çalışmada Yıldız ini/Porselen Fabrikası'nda muhasebe memurunun fabrikanın hesaplarının tutma yanında malzeme satın almadan da sorumlu olduğu ve fabrika müdürü ile aynı maaşı aldığı ifade edilmektedir. Bu durum Fabrika-i Hümayunlarda muhasebe mesleğine ve uygulamalarına verilen önem ve güvenin bir başka göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira bu fabrikaların verimli ve karlı bir şekilde faaliyette bulunabilmeleri açısından, gerçekleştirilen satış ve satın alma işlemlerin, üretilen mamullerin, harcamaların, alacak ve borçların kayıtlarının tutulmasına büyük bir önem verildiği, bu konuda birçok evrak, defter, cetvel düzenlendiği ve böylelikle aynı zamanda fabrikalarda denetim fonksiyonunun yerine getirilmeye çalışıldığı görülmektedir (Buluş, 2000).

Bu noktada Fabrika-i Hümayunların muhasebe uygulamaları üzerinde Fransız etkisi hakkında olduğu görülmektedir. Zira Hereke Fabrikası'nın Nizamnamesinde muhasebe kayıtlarının o dönemde Fransa'da uygulanmakta olan sanayi muhasebesine uygun olarak tutulacağı hükmü yer almaktadır (Topal vd., 2012). Bu husus; Fransa'da 1815 yılında kamu kesimi için çift taraflı kayıt sisteminin ngrldğu (Nikitin, 2001) ve o dönemde yine Fransa'da birçok sanayi firmasında muhasebe kayıtlarının çift taraflı kayıt sistemine uygun olarak tutulduğu dikkate alındığında (Lemarchand, 2016); Hereke Fabrikası'ndaki (muhtemelen diğer Fabrika-i Hmayunlardaki) muhasebe uygulamalarının bu sistem esas alınarak yrtldğine işaret etmektedir. Zira Buluş (2000) tarafından ortaya konulan belgeler 1889/1890 mali yılından itibaren Hereke Fabrikası için çift taraflı bilançolar düzenlenmeye başlanıldığını göstermektedir. Bu hususun yanında yine Hereke Fabrikası'nın Nizamnamesinde günümüz uygulamalarına benzer şekilde tutulacak defterler olarak, defter-i kebir ve envanter defteri ile yevmiye defterinin belirlendiği görülmektedir (Topal vd., 2012). Bu noktada Kanunname-i Ticaret'te defter-i kebir'e yer verilmemesine rağmen, nizamnamede yer verilmesi dikkat çekicidir.

Bu hususlar yanında Fabrika-i Hümayunlarda özellikle maliyet hesaplamalarına ve dolayısıyla maliyet muhasebesine ayrı bir önem verildiği de görülmektedir. Zira fabrikalarda üretilen mamullerin maliyetinin hesaplanmasında direkt ve endirekt maliyetlerin ayrı ayrı ele alındığı, özellikle direkt nitelikteki hammadde maliyetlerinin detaylı bir şekilde izlendiği ve ücret maliyetlerine ilişkin ayrı defterlerin tutulduğu görülmektedir (Buluş ve Arıoğlu, 2005; Topal vd. 2012; Aydemir vd., 2015; Kırılı, 2015; Buluş, 2000). Ayrıca yine günümüz kayıt sistemine benzer şekilde fabrikalarda maliyet yerlerinin belirlendiği ve maliyetlerin mamul yanında maliyet yeri bazında da izlendiği görülmektedir. Örneğin yine Hereke Fabrikası'nda sandık (finansman) maliyet yerinin, üretim yerleri ile ilgili olarak bkmhane ve ilehane, boyahane, dokuma ve perdahthane (cilhane) maliyet yerlerinin oluşturulduğu ayrıca satış mağazasının ayrı bir maliyet yeri olarak dikkate alındığı görülmektedir (Topal vd. 2012). Ayrıca Buluş (2000) tarafından ortaya konulan belgeler, günümüzde geçerli olan Tekdüzen Hesap Planı'nda olduğu gibi, Bakırköy Bez Fabrikası muhasebe kayıtlarında kullanılan hesaplara birer kod numarası verildiğini göstermektedir. Yine araştırmacılar tarafından yapılan

incelemelerde üretim dışı maliyelerin örneğin fabrikanın kuruluşu, makine ve teçhizat alımı, bakım onarım, mamul dağıtımı, satış mağazası kirası ve sergi ve fuarlara katılım ile ilgili harcamaların da kayıt altına alındığını ortaya koymaktadır. Benzer şekilde mamul satışının yanında kira gibi diğer gelirlerin de kayıt altına alındığı da ortaya çıkartılmıştır (Kırlı, 2015; Buluş, 2000; Güvemli, 2017).

Bu açıklamalar ışığında Fabrika-i Hümayunlarda özellikle maliyet kontrolünün sağlanması açısından öncelikle etkin bir kayıt sisteminin oluşturulmaya çalışıldığını söylemek mümkündür. Bunun yanında maliyet yöntemi açısından ayrıca bütçelerden ve kapasite hesaplamalarından yararlandığı görülmektedir (Demir, 2016). Zira Aydemir vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada da Bursa İpek Fabrikası'nın bir üretim bütçesi olduğu ve buradan hareketle fabrikada "*tahmini veya standart maliyet yöntemi*"nin uygulanmakta olabileceği ifade edilmektedir. Benzer şekilde Hereke Fabrikası'nda da aylık bir üretim kapasitesinin belirlendiği ve bu kapasite doğrultusunda üretilecek mamullerin hammadde, işçilik ve toplam maliyetlerinin ne kadar olması gerektiğinin saptandığı görülmektedir (Buluş, 2000). Maliyet yönetimi konusunda vurgulanması gereken bir başka nokta da; aynen günümüzde büyük holdingler tarafından gerçekleştirildiği gibi, Fabrika-i Hümayunlarda da tüm fabrikalar için toplu hammadde alımının gerçekleştirildiğidir (Kırlı, 2015). Hammadde maliyetlerinin yanında işçilik maliyetlerini azaltmak amacıyla da Fabrika-i Hümayunlarda çeşitli ücretlendirme politikaları uygulandığı da görülmektedir. Örneğin Hereke Fabrikası'nda çalışanlar için dört farklı ücretlendirme uygulaması olduğu ifade edilmektedir. Bunlar; aylık maaş, günlük ücret, parça başına ücret ve takım birim ücret sistemleridir. Bunlardan takım birim ücret sisteminin daha çok makineleri ve benzer donanımları kurmak üzere Avrupa'dan gelen yabancı çalışanlara; maaş sisteminin memurlar ile usta ya da ustabaşlarına uygulandığı; üretimde çalışan işçiler için ise daha çok günlük veya parça başına ücretlendirme sisteminin tercih edildiği belirtilmektedir (Buluş ve Arıcıoğlu, 2005). Benzer bir uygulamanın Basma Fabrikası'nda da geçerli olduğu görülmektedir (Kırlı, 2015).

Maliyet yönetiminin yanı sıra etkin bir iç kontrol mekanizması kurularak yolsuzlukların önlenmesi için de Fabrika-i Hümayunlarda muhasebe kayıtlarına ayrı bir önem verildiği görülmektedir. Zira fabrikalarda tüm işlemlerin günü gününe kaydedilmesi, aylık gelir ve gider kayıtlarının tutulması, üretilen mamullerin hem miktar hem tutar olarak kayda alınması, her üç ayda bir fabrikaların alış, üretim, satış ve mamul dışındaki varlıkları da kapsayan tüm işlemleri içeren bir defterin fabrikaların bağlı oldukları Hazine-i Hassa'ya sunulması, her mali yıl sonunda envanter çıkartılarak alacakların, borçların ve bina, makine gibi duran varlıkların listelenmesi, makbuz olmadan ambardan malzeme çıkartılmaması gibi uygulamalara yer verildiği bilinmektedir (Topal vd. 2012; Kırlı, 2015; Buluş ve Arıcıoğlu, 2005; Buluş, 2000). Bunların yanında günümüz "iç denetçileri" ne benzer olarak fabrikaların organizasyon yapılarında müfettişlik müessesine yer verildiği görülmektedir. Örneğin Hereke Fabrikasının Nizamnamesinde müfettişin fabrikanın idaresinde sorumlu olduğu ve görevinin büyük bir öneme sahip olduğu vurgulanmaktadır. Buna göre müfettiş bir suiistimal veya fabrika aleyhine

bir durum tespit ederse, bunu hemen müdüre bildirmek ve bu durumu ortadan kaldırması görevlendirilmiştir (Topal vd. 2012; Demir, 2016). Fabrikalarda görevli müfettişlerin yanında Hazine-i Hassa'dan gönderilen müfettişlerin de Fabrika-i Hümayunlarda suiistimallerin önlenmesinde görev aldıkları görülmektedir. Zira Kırlı (2015) tarafından ortaya konulan belgelerde her yılın Mart ayının başında Hazine-i Hassa tarafından gönderilen müfettişlerin kontrolünde fabrikaların depolarında bulunan tüm hammadde, malzeme, mamul ve diğer varlıkların sayımı yapılmasının gerekliliği ifade edilmektedir.

4. SONUÇ

Osmanlı dönemi sanayileşme çabasının bir ürünü olan Fabrika-i Hümayunlar, günümüz fabrikalarının ve sanayi faaliyetlerinin temelini oluşturmaktadırlar. İlgili dönemin şartları ve batının sanayileşme alanında attığı adımlar neticesinde Osmanlı ekonomisinin Batı ile rekabeti oldukça zayıflamıştır. Batı ile arasında oluşan bu sanayileşme açığına kapatmak için önceleri devlet eliyle (ilerleyen süreçlerde de şirketler ve yabancı sermaye sahipleri tarafından) fabrikaların kurulması ve neticede de ekonomik olarak iyileşme sağlanması amaçlanmıştır.

Çalışmada ilk olarak Fabrika-i Hümayunlar'ın kurulduğu dönemki tarihsel gelişmeler sunulmuştur. Bu çerçevede kısaca Fabrika-i Hümayunlar'ın tanıtılmış. Ardından, Fabrika-i Hümayunlar'ın kuruluş amacı, yönetim şekli ve organizasyonel yapısı açıklanarak günümüz işletmecilik ve yönetim alanları arasındaki benzerlikler ortaya konmuştur. Bu doğrultuda, fabrika-i hümayunların açık sistem yaklaşımı çerçevesinde incelenmiş olmasının farklılık oluşturacağı düşünölmektedir. Bunun yanı sıra fabrika-i hümayunların organizasyon yapısı olarak klasik fonksiyonel organizasyonlar ile ilişkilendirilmesi organizasyon yapısını ortaya çıkarma açısından önem taşımaktadır. Yine üzerinde durulan farklılıkların yönetimi, dernekleşme faaliyetleri gibi noktalar ile fabrika-i hümayunlar ve günümüz fabrikaları arasında karşılaştırma yapılmaya çalışılmıştır.

Türk sanayi tarihinin ilk ve önemli hamlesi olarak kabul edilebilecek olan fabrika-i hümayunlarda muhasebe ve denetim mesleğine önem verildiği ve güven duyulduğu görölmektedir. Fabrika-i hümayunların idari yapılanmaları incelendiğinde şimdiki adıyla muhasebe, finans ve iç denetim birim yöneticilerinin var olduğunu görmekteyiz. Ayrıca muhasebe uygulamalarında Fransız kültürü ve düzenlemelerinin etkisi de gözlemlenmiştir. İlgili dönemde çift taraflı kayıt sistemine yavaş yavaş geçişler olduğu ve buna uygun defter sisteminin kullanılmaya başlandığı ve hatta günümüzde kullanılan Tek Düzen Hesap Planındaki kodlama benzeri uygulamaların dahi olduğu belirlenmiştir. Maliyet muhasebesinin maliyet tespiti ve kontrolü gibi alanlarında da günümüzdekilere benzer bazı uygulamaların ve yöntemlerin yer aldığı görölmektedir. Ancak bu alanlarda çalışan kişilerin az olması ve uzmanlıklarının da yeterli düzeyde olmamasından doğan zorluklar fabrika-i hümayunların fazla başarılı olamaması nedenlerinden biri olarak kabul edilebilir. Devlet bu ve benzeri sorunları görüp önlem almaya çalışsa da tedbirlerin olumlu etkisi hızlı bir şekilde görölememiştir.

KAYNAKÇA

- Akbaşı, H. E., Bozkurt, S. ve Yazıcı, K. (2018). Osmanlı Devletinde Lonca Teşkilatı Yapısı ve Yönetim Düşüncesi ile Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 165-202.
- Akipek, J. G., ve Akıntürk, T. (2004). *Türk Medenî Hukuku: Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*. Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Aydemir, O., Elitaş, C., Erkan, M. ve Elitaş, B. L.(2015). The Use of Stairs Method in Cost Accounting in the Ottoman State in 19th Century. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (23).
- Barutçugil, İ. (2011). *Kültürler Arası Farklılıkların Yönetimi*. İstanbul: Kariyer Yayıncılık.
- Batur, A. ve Batur, S. (1981). “İstanbul'da 19. Yüzyıl Sanayi Yapılarından Fabrika-i Hümayunlar”, *I. Uluslararası Türk-İslam Bilim ve Teknoloji Tarihi Kongresi*, İTÜ, 14-18 Eylül, İstanbul, 331-341.
- Bozdemir, M. (2011). *Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Endüstriyel Mirasımız*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Buluş, A. (2000). Osmanlı Tekstil Sanayii Hereke Fabrikası, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Buluş, A., ve Arıcıoğlu, A. (2005). Başkaları Aracılığıyla İşgördürmeye İlişkin Tarihsel Bir Örneklem: Hereke Fabrikası'nda Yönetim ve Örgütlenme Anlayışı. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (14), 217-236
- Buluş, A. (2012). Ann Binns' in Türkiye Günlüğü'nden Seçmeler: Dindar Bir İngiliz Kadının Gözlemleri ve 19. Yüzyıl Osmanlı Sanayileşmesinden Manzaralar. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (12), 49-61.
- Clark, E. C. (1974). The Ottoman Industrial Revolution. *International Journal of Middle East Studies*, 5(1), 65-76.
- Damlıbağ, F. (2014). “Osmanlı Sanayisindeki Vergi Muafiyetleri”, *Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi*, (35), 65-88.
- Damlıbağ, F. (2012). Osmanlı Devleti'nde Sanayi Finansman Metodu Olarak Fabrika İmtiyaz Sistemi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 62(2), 197-222.
- Demir, K. (2016). Geç Osmanlı Dönemi Devlet Fabrikalarında Personel Yönetimi: Arşiv Kaynaklarına Dayalı Bir Araştırma, Basılmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Doğan, M. (2013). An Overview of Industrial Activities in The Ottoman Empire Before The Republic. *The Science and Education at the Beginning of the 21st Century in Turkey*.

- Dölen, E. (2015). *Kuruluşu İzmit'ten İzmir'e Kaçırılan Bir Kâğıt Fabrikası (1846)*. Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Yayınları.
- Duran, S. (2012). The Influences of the French Accounting Culture on Ottoman Accounting Thought in the Second Half of the 19th Century, Paper, 13. *World Congress of Accounting Historians (WCAH)*, July 17-19, Newcastle, United Kingdom.
- Erdem, E. (2016). Sanayi Devriminin Ardından Osmanlı Sanayileşme Hamleleri: Sanayi Politikalarının Dinamikleri ve Zafiyetleri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (48), 17-44.
- Ertürk, N. (2008). 19. Yüzyıl Osmanlı Sanayi Hareketleri İçinde Fabrika-i Hümayunlar, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü. İstanbul.
- Güran, T. (1992). Tanzimat Döneminde Devlet Fabrikaları. *150. Yılında Tanzimat*, 235-252.
- Güvemli, B. (2017). The role of accounting in the industrialization efforts of the Ottoman Empire in the 19th century. *De Computis-Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 14(27), 74-100.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e*. 427-593, İstanbul.
- Güvemli, O. (2016). Muhasebe Tarihi Araştırmalarında Arşiv Çalışmalarından Notlar Türkiye (1994-2015). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (10), 13-40.
- Güvemli, O. (2017). Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesi-Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi-(1923-1950). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 29-54.
- Güvemli, O., ve Güvemli, B. (2015). Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (8), 26-50.
- Güvemli, O., ve Kaya, M. A. (2015). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim-1839-1885. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (9), 43-65.
- Güvemli, O., Aytulun, A. ve Şişman, B. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 19-49.
- İnan, N. (1966). Kanunname-i Ticaret'e Göre Protestolar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1/22, 829-846.
- Kırlı, E. (2015). Osmanlı Tekstil Sektöründe Meydana Gelen Gelişmeler Çerçevesinde Basma Fabrikası'nın Kuruluşu ve Faaliyetleri:(1846-1876). Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü, İstanbul.

- Kırlı, E. (2017). Ondokuzuncu Yüzyıl Osmanlı Sanayiine İlişkin Önyargılı Yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(3).193-208
- Koçel, T. (2014). *İşletme Yöneticiliği* (15. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Kurt, M., Çakır, B. ve Demir, K. (2016). Türkiye'de Modern Yönetimin Erken Dönemleri: Geç-Osmanlı Döneminde Fabrikalar, Sanayi Mektepleri ve Yabancı Uzmanlar. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 45, 154-165.
- Kurt, M., Kuzucu, K., Çakır, B. ve Demir, K. (2016). 19. Yüzyılda Osmanlı Sanayileşmesi Sürecinde Kurulan Devlet Fabrikaları: Bir Envanter Çalışması. *OTAM*, 40, 245-277
- Leifer, R., & Delbecq, A. (1978). Organizational/environmental interchange: A model of boundary spanning activity. *Academy of Management Review*, 3(1), 40-50.
- Lemarchand, Y. (2016). Revisiting the Birth of Industrial Accounting in France, A Return to the Actors Involved. *Accounting History Review*, 26(3), 351-371.
- MacFarlane, C. (1850). *Turkey and Its Destiny: The Result of Journeys Made in 1847 and 1848 to Examine into the State of that Country* (Vol. 2). Lea and Blanchard.
- Martal, A. (2002). *Osmanlı Sanayileşme Çabaları (XIX. Yüzyıl)*. Osmanlı. III, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, 279-285.
- Mirze, S. K. (2002). *Introduction to Business*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Nikitin, M. (2001). The Birth of A Modern Public Sector Accounting System in France and Britain and The Influence of Count Mollien. *Accounting History*, 6(1), 75-101.
- Önsoy, R. (1984). Tanzimat Dönemi Sanayileşme Politikası 1839-1876. *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 2(2). 5-12
- Özdemir, R. (1986). *Ankara Esnaf Teşkilatı*. II . Milli Türkoloji Kongresi, 15-21 Eylül 1986. İstanbul, 1986: 156-181.
- Öztürk, Nazif (1990). XIX. Yüzyılda Osmanlı İmparatorluğu'nda Sanayileşme ve 1827'de Kurulan Vakıf İplik Fabrikası. *Vakıflar Dergisi*, 21, 23-80.
- Pamuk, Ş. (1984). *Osmanlı Ekonomisi ve Dünya Kapitalizmi:(1820-1913)*. Ankara: Yurt Yayınevi.
- Quataert, D. (2004). "19.Yüzyıla Genel Bakış, Islahatlar Devri 1812-1914". H. İnalçık, D. Quataert (Ed.). *Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi 2*. Cilt içinde, İstanbul: Eren Yayınevi, 885-1041.
- Quataert, D. (2011). *Sanayi Devrimi Çağında Osmanlı İmalat Sektörü*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Ravndal, G. B. (1926). *Turkey: A Commercial and Industrial Handbook* (No. 28). US Government Printing Office.

- Satış, İ. (2012). Islah-I Sanayi Komisyonu ve şirketlerin Teşekkülü: Debbağ şirketi Örneği *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 417-429.
- Semiz, Y. ve Kuş, R. (2004). Osmanlıda Mesleki Teknik Eğitim İstanbul Sanayi Mektebi (1869-1930). *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, (15), 275- 295.
- Serin, S. (2009). Yıldız Çini/Porselen Fabrikası. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sezer, T. D. (2008). Dernek Kurma Özgürlüğünün İçeriği ve Gelişim Süreci Üzerine Karşılaştırılmal Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(1), 1-58.
- Topal, M., Erdemir, E. ve Kırılı, E. (2012). Tanzimat Dönemi Sanayileşme Hareketinin Türkiye’de İşletmecilik Anlayışının Oluşumuna Etkileri Hereke Fabrikası ve Nizamnamesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2012(25), 37-64.
- Toprak, Z. (1982). *Türkiye’de" Millî iktisat" 1908-1918* (Vol. 2). Ankara: Yurt Yayınları.
- Tosi, H. L., ve Carroll, S. J. (1976). *Management: Contingencies, structure, and process*. Chicago: St. Clair Press.
- Ülgen, H. ve Mirze, K. (2013). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yaşar, O., (2003). According to the Years 1913 and 1915 Industrial Census Stats Link Agro-based Industries in the Ottoman Empire. *Turkish Geography Magazine*, 40, 47–74, İstanbul.
- Yazıcı, N. (1996). Lonca Sisteminin İşsizlik Sigortasıyla İlgisi Üzerine Bazı Düşünceler. *Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 35 (1), 155-165.

