

BİRLEŞİK KRALLIK'TAKİ MUHASEBE MESLEK ÖRGÜTLERİ

Professional Accountancy Organizations In The United Kingdom

Teorik İnceleme

Ayşenur İBİŞ OĞUZ*

Gönderim Tarihi: 02.02.2020

Kabul Tarihi: 12.02.2020

ÖZ: Günümüzde, işletmelerin kendilerini bilgi kullanıcılarına ifade edebilmesinin pek çok yolu bulunmakta olup, finansal tablolar da bunun araçlarından bir tanesidir. Finansal tablolarda yer alan bilgiler işletmede gerçekleşen mali nitelikteki işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması sayesinde oluşturulmaktadır. Burada yer alan bilgilerin ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında ve anlaşılabilir bir şekilde sunulması, bu bilgilerin sunulmasında kilit rol oynayan muhasebecilerin yeterliliğine bağlıdır. Bir muhasebecinin yeterli olup olmadığının esas göstergesi; faaliyetlerini mesleki bir örgüte bağlı olarak göstermesidir. Bu, muhasebecinin kendisinden beklenen niteliksel özelliklere sahip olduğunu kanıtlayan ölçüdür. Bu çalışmada, dünyadaki uygulamalar göz önüne alındığında gelişmiş muhasebe yapısı ve muhasebe alanında öncü ülkelerden biri olan Birleşik Krallık'taki muhasebecilerin bağlı olarak faaliyetlerini yürüttüğü meslek örgütleri tanıtılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Meslek Örgütleri, Muhasebecilik Mesleği

Jel Sınıflandırması: M41, M49

ABSTRACT: Today, there are several ways that firms express themselves to information users, and financial statements are ones of the tools which will be used. Information in the financial statements are formed by accounting for and reporting of the financial transactions occurred in firms. Presenting information in the financial statements in a relevant, faithful, comparable, verifiable, timeliness and an understandable way depends upon the qualification of the accountants, who are playing key roles in presenting these information. The main indicator, which indicates whether an accountant is qualified or not, is that the accountant performs dependent on a professional body. This is a measure proving that the accountant has qualitative characteristics. In this study, professional bodies, on which the accountants in the United Kingdom (one of

* Doktora Öğrencisi, Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü/Muhasebe ve Finansman, ayse.nur90@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-8479-0577.

the countries having developed accounting structure and pioneer in accounting) are working dependent, will be introduced.

Keywords: Professional Accountancy Bodies, Accountancy Profession

Jel Classification: M41, M49

GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerin modern iş dünyasında gerçekleştirdikleri çok sayıda ve karmaşık mali işlemin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ile analiz ve yorumunu sağlamaktadır. Bir işletmede çalışan personelin ücret bordrolarının hazırlanması, ücret tahakkuklarının ve ödemelerinin yapılmasına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmasında, bir işletmenin kuruluş, tasfiye veya devir gibi işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde veya bir işletmenin değerinin tespiti gibi pek çok olay ve işlemde kilit rol oynayan kişiler muhasebecilerdir. Çünkü işletme açısından burada örneklendirilen mali işlemler finansal tablolar aracılığıyla işletmeyle ilgili bilgi kullanıcılarına iletilmektedir. İşletmelerin finansal tabloları ve bunlarda yer alan bilgiler bizzat muhasebeciler tarafından oluşturulmaktadır.

İşletmelerin bilgi kullanıcılarına ilettikleri muhasebe bilgilerinin kaliteli olması için, bu bilgilerin muhasebe mesleğinin gereklerine uygun ve alanında uzman bir muhasebe meslek mensubu tarafından hazırlanmış olması gerekmektedir. Muhasebe meslek örgütleri, kendisine bağlı olarak çalışan muhasebecileri yetkilendirmek ve belgelendirmek suretiyle alanlarında uzman, gerekli tecrübeye sahip ve mesleki açıdan kendilerine güvenilir olduklarını güvence altına alan kurumlardır. Bu örgütler, mesleğin kendi içerisinde bir kendi kendini düzenleme rolü oynamaktadır. Bir muhasebecinin, bir meslek örgütüne üye olması ve bu örgüt tarafından sağlanan bir belgeye (sertifikaya) sahip olması, muhasebecinin mesleki açıdan belirli yetkinliklere sahip olduğunu ve sosyal bir birliğin üyesi olmak suretiyle toplum içerisinde sivil bir gücün parçası olduğunu göstermektedir.

Her meslek örgütünün, üye olacak muhasebecilere yönelik olarak oluşturmuş olduğu kendine özgü kuralları bulunmaktadır. Bunun haricinde, örgüte üye olan muhasebecilerin yaşam boyu eğitiminden, yetenek ve bilgilerinin geliştirilmesinden de yine meslek örgütleri sorumludur.

Bu çalışmada, küresel finans merkezlerinden biri konumunda olan, muhasebe standartlarının gelişiminde oldukça önemli rol oynayan muhasebe ve finans alanlarında mesleki örgütleri bünyesinde barındıran ve muhasebe mesleğinin gözde mesleklerden biri olarak kabul edildiği Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren muhasebe meslek örgütleri tanıtılacak olup, buradaki muhasebe mesleğinin yapısı ve niteliğine ilişkin çeşitli konular ele alınacaktır.

BİRLEŞİK KRALLIK'TA MUHASEBE MESLEĞİ

Birleşik Krallık'ta muhasebenin en belirleyici özelliği endüstri devriminin süratli bir şekilde gelişmesi çerçevesinde ilerleme kaydetmiş olmasıdır. Şirketler hukuku düzenlemeleriyle daha da hız kazanarak muhasebe mesleği önemli bir ivme kazanmış ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri kapsamında Birleşik Krallık'ta finansal raporlamanın gelişmesi mümkün olmuştur. Birleşik Krallık'ta muhasebe mesleği ile ilgili ilk düzenleme 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlamış, 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiş ve 1947 yılında Şirketler Kanunu tekrar değiştirilmiştir (Toroslu, 2012).

Birleşik Krallık'ta muhasebe kendiliğinden büyüyen bir alan olup, zamanla doğan işletme ihtiyaçlarına karşılık verebilmek amacıyla doğmuştur. Birleşik Krallık'taki muhasebe uygulamaları başta ABD olmak üzere Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi eski İngiltere sömürgesi olan pek çok ülkede muhasebe mesleğinin gelişmesinde çok önemli bir etkiye sahiptir (Doupnik ve Perera, 2012). 1773 yılında İskoçya'nın başkenti olan Edinburg'un adres kitabında yedi denetçinin adının bulunduğu bilinmektedir. 1853 yılında ise muhasebeci ve denetçileri bir araya getiren örgütlenmenin yapıldığı cemiyetin kurulduğu görülmektedir (Güvemli, 2001). Böylece Birleşik Krallık'ta ilk muhasebe mesleği örgütü 1853'te Edinburgh Muhasebeciler Topluluğu (The Society of Accountants in Edinburgh) adı altında kurulmuştur (Doupnik ve Perera, 2012).

Birleşik Krallık'ta 1853 yılında muhasebe mesleğine ilişkin bu gelişmeyi, başka yasal gelişmeler izlemiş ve sonuçta 1880 yılında Royal Charter (Kraliyet Fermanı) aracılığıyla muhasebecilik mesleği yasal bir statüye kavuşmuştur. Bugünkü Chartered Accountant yani Ruhsatlı Muhasebeci bu yasal düzenlemeye dayanmaktadır (Güvemli, 2001).

Birleşik Krallık'ta muhasebe ve denetlemede görülen öncü niteliğindeki gelişmeler, XX. yüzyılın sonlarında, meslek unvanlarının ve meslek örgütlerinin gelişmiş bir görünümde olmasını da sağlamıştır. Birleşik Krallık'ta gelenek ve kraliyet ruhsatı ile belirtilen muhasebe ve denetleme meslek unvanları şu şekildedir (Güvemli, 2001):

- Ruhsatlı Muhasebeci (Chartered Accountant),
- Yeterlilik Belgeli Muhasebeci (Certified Accountant),
- Maloluş ve İşletme Muhasebecisi (Cost and Work Accountant),
- Muhasebeci (Kurum Haznedarı) (Municipal Treasurer).

Birleşik Krallık'ta 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir (Toroslu, 2012).

Birleşik Krallık'ta muhasebe meslek mensupları mesleki birliği sağlamak için altı farklı meslek örgütü kurmuş olup, bu örgütler muhasebenin belli alanlarında faaliyet gösteren üyelere oluşmuştur. Bu da muhasebenin bir meslek olarak hem ayrıntılı dallara ayrıldığına hem de birlik halinde toplumsal bir güç unsuru olduğunun göstergesidir. Günümüz itibarıyla de faaliyetlerini yürütmeye devam eden söz konusu altı adet meslek örgütü şunlardır (Doupnik ve Perera, 2012):

- İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW),
- Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants - ACCA),
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA),
- İskoçya Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in Scotland – ICAS),
- Kamu Sektörü Finans ve Muhasebe Enstitüsü (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA) ve
- İrlanda Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in Ireland – ICAI).

Bu meslek örgütlerinden ICAEW diğer örgütlere göre en yüksek üye sayısına sahiptir. Bu üye sayısı ile ICAEW, Avrupa'nın en büyük meslek örgütü olarak ilk sırada yer almaktadır. İngiltere'de faaliyetlerini yürüten bu meslek örgütleri önemli bir toplumsal gücü temsil etmektedir. Bu örgütler denetime tabi olan sektörler açısından yasal düzenleyici konumundadır. Bu altı örgütün faaliyetleri Muhasebe Örgütleri Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies - CCAB) aracılığıyla koordine edilmektedir. 1974 Mayıs'ında kurulmuş olan CCAB, CIMA'nın örgüt üyelik ücretlerine ilişkin bir sıkıntıdan dolayı 2011 yılında CIMA'yı üyelikten çıkarmış olup, kalan beş üyeyle faaliyetlerini yürütmektedir (CIMA Withdraws From The CCAB, 2019). CCAB, kendisine bağlı bulunan muhasebe meslek örgütlerinin çalışmalarını koordine etmek suretiyle Birleşik Krallık ekonomisinde sürdürülebilir büyümeyi gerçekleştirmeyi hedeflemektedir (CCAB

Accountants for Growth, 2019). Ayrıca bu örgütlerden CIMA ile CIPFA'nın denetim görüşü açıklama yetkisi bulunmamaktadır (Doupnik ve Perera, 2012).

İngiltere'deki muhasebe mesleği örgütlerine üyelik için lisans mezuniyeti şartı aranmamaktadır. Ancak, muhasebe alanında lisans mezuniyeti olanlar ilgili mesleki yeterlilik sınavlarında bazı bölümlerden muaf tutulmaktadır. İrlanda, İskoçya, İngiltere ve Galler'deki örgütler (3 adet ICA) Birleşik Krallık'ın çeşitli bölgelerindeki büyük muhasebe firmalarında çalışan üyeler için ana örgütlerdir. ACCA üyeleri esasen küçük muhasebe uygulamacıları ile kurumsal sektörde çalışan bireylerden oluşmaktadır. CIMA ve CIPFA ise, yönetim muhasebesi ve devlet kurumlarında muhasebe alanında çalışanları üye olarak kabul etmektedir. Tüm bu muhasebe örgütleri, üyelik için geniş kapsamlı sınavlar koymuşlardır. Sınavlar temel, orta ve üst seviyede bilgiyi ölçmektedir (Doupnik ve Perera, 2012).

2000 yılında ICAEW mesleki ve ileri aşama olmak üzere yeni bir sınav yapısı oluşturmuştur. Mesleki aşama, aday meslek mensuplarının eğitim sözleşmesine imza atmadan önce dahil olduğu bir aşama olup, altı konudan oluşmaktadır. Adaylar, ilgili diploma veya diğer meslek örgütlerinden elde ettikleri sınav başarı belgelerini getirmeleri halinde, bu aşamada bireysel olarak çeşitli konulardan muaf sayılabilmektedir. İleri aşama; İleri Teknik Yeterlilik Testi (Test of Advanced Technical Competence - TATC) ve İleri Vak'a Çalışması (Advanced Case Study) olarak adlandırılan test ve çalışmadan oluşmaktadır. İleri aşamada disiplinlerarası bir yaklaşım benimsenmiştir (Examination Papers, 2019).

İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW)

Viktoryen Dönem İngilteresi'nde yaşanan hızlı sanayileşme ve lojistik ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli yeterliliğe sahip muhasebecilere olan ihtiyacı artırmıştır. Daha karmaşık ve daha çok sayıda muhasebe kaydı, üretim araçlarındaki yıpranmalar, envanter değerlemeleri ve şirketler hakkındaki yeni düzenlemeler muhasebecilerin iş yükünü ve sahip olmaları gereken donanımı artırmıştır. Ayrıca aynı dönemde muhasebe mesleğinin itibarına ilişkin olarak yaşanan sıkıntılar da önemli bir etken olarak değerlendirilmektedir. Bu ihtiyaca cevap verebilmek ve standartları yükseltebilmek için başta Londra olmak üzere çeşitli şehirlerin yerel meslek örgütleri bir araya gelmiştir. Bunlar (Historical Resources: 1853-1880, 2019):

- Liverpool Birleşik Muhasebeciler Topluluğu (Incorporated Society of Liverpool Accountants)
- Londra Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Accountants in London)

- Manchester Muhasebeciler Enstitüsü (Manchester Institute of Accountants)
- İngiltere Muhasebeciler Topluluğu (Society of Accountants in England)
- Sheffield Muhasebeciler Enstitüsü (Sheffield Institute of Accountants)

Bu meslek örgütlerinin en etkili olan Londra Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Accountants in London), 1871'de kurulmuştur. Sözel olarak muhasebe bilgi ve yeteneğini ölçerek ve sadece Londra şehrinde üye kabul eden bu örgüt, 1872 yılında ülke çapında üye kabul etmeye başlamış ve adı geçen diğer örgütler ile birleşerek adını Muhasebeciler Enstitüsü olarak değiştirmiştir. Zaman içinde ICAEW giderek artan kaliteli muhasebeci ihtiyacı yüzünden önem kazanmış ve 1880'de Birleşik Krallık Hükümeti tarafından resmi bir otorite olarak tanınmıştır (Historical Resources: 1853-1880, 2019).

Ulusal bir örgüt ihtiyacı dönemin önemli muhasebecileri tarafından tespit edilmiş ve 1870 yılında Liverpool Birleşik Muhasebeciler Topluluğu ve Londra Muhasebeciler Enstitüsü kurulmuştur. Kuruluş aşamasından merkezi bir enstitü ve bağlı şubeleri ile ICAEW, o dönemde yaşanan ve meslek içinde dayanılmaz bir hal alan çekişmelerin sonlandırılması hedeflemiştir. Çekişmelerin başlıca sebebi olarak meslekten olmayanların zamanın İflas Yasasını istismar ederek, yetkili muhasebeci olmadan iş yapmaları görülmüştür. Bunun sonucu olarak köklü avukat örgütleri bu çok sayıdaki sahte muhasebecinin yarattığı sorunların çözülmesinde görev almak için yasama organlarına başvurmuş ve yaşanan tartışmalar muhasebe mesleğinin itibarını zedelemiştir. Bu çekişmelerin sonlandırılması için etkisiz kalan yerel örgütlerin ülke çapında tek bir örgüt altında toplanması, yaşanan bu itibar sorununa bir çözüm olarak düşünülmüştür. Bu örgütün, merkezi bir mekanizmanın getirdiği standartlaşma ile hem gerçek muhasebecilerin itibarını hem de toplumun çıkarlarını koruması amacıyla kurulması planlanmıştır. Bu merkezi örgütün de hem üye çekmek hem de amaçlarına ulaşmak için Kraliyet Fermanı'na ihtiyacı olduğuna karar verilmiştir. Böylelikle kurulan meslek örgütünden sadece resmîyet kazanarak muhasebecilerin üye olmasını daha cazip hale getirmesi değil, aynı zamanda Yetkili Muhasebeci ünvanına kimin sahip olacağına karar verme ve sahiplerine yaptırım uygulama gücüne sahip olma gibi işlevleri yerine getirmesi beklenmiştir (Edwards, Anderson ve Chandler, 2005).

1880 yılında ICAEW, Sanayi Devrimi'nin getirdiği yeni muhasebe ve muhasebede profesyonellik ihtiyacının karşılanması ve de mesleğin itibarının korunması için Kraliyet Fermanı ile resmen tanınmıştır. Kamu yararına hizmet eden ICAEW hem kamunun, hem de mesleğin itibarını korumayı amaçlayan bir örgüt olarak kurulmuştur. Muhasebe mesleğinin saygınlığını arttırmak,

üyelerinin mesleki yeterliliğini ilerletmek için uygulama ve eğitim standartlarının belirlenmesi ve bu standartlara uymayanların cezalandırılması yetkisine 11 Mayıs 1880 yılında, Kraliçe Victoria tarafından resmen Kraliyet Fermanı ile tanınarak kavuşmuştur (Historical Resources: 1853-1880, 2019). ICAEW'in günümüze kadar Kraliyet Fermanı ile gelen, sahip olduğu yetki ve sorumlulukları şu şekilde özetlenebilmektedir:

- Eğitim ve staj koşullarını belirlemek ve sağlamak,
- Profesyonel standartların korunması ve gerektiğinde ceza uygulamak ve
- Kamu çıkarlarını korumak için gerekli teknik yeterliliği sağlamak.

Örgütlenmeye ilişkin bir diğer önemli gelişme İkinci Dünya savaşı sonrasında gerçekleşmiştir. 1948 yılında yapılan yeni bir yasa tasarısı ile Orijinal Kraliyet Fermanı ve iç tüzüklerde yapılan değişikliklerle ICAEW'e ve üyelerine hem iç yönetim hem de idare konusunda daha çok kontrol hakkı verilmesi istendi. Sonuç olarak kendisi ile ilgili işlerde daha serbestçe karar alabilmesi için Kraliyet Fermanı ile belirlenen pek çok iç tüzük değişikliği ve yenilerini çıkarma hakkı Enstitü'ye devredilmiştir. ICAEW'in iç tüzüklerinde yetki ve görevleri ile ikincil görevlerinin bir kısmı şu şekilde özetlenebilir (George The Sixth, 2019):

ICAEW'in yetki ve görevleri:

- Muhasebe, finans, işletme ve ticaret teorilerinin ve pratiklerinin tüm öğeleri ile (denetim, finansal yönetim ve vergi öncelikli olmak üzere) geliştirilmesi;
- Bu alanlarda yetenekli üyelerin örgüte dahil edilmesi, eğitimi, stajları ve meslekleri ile ilgili tüm haklarının ve çıkarlarının korunması;
- Hangi kıdemle çalışırlarsa çalışsınlar, muhasebe mesleği yapanların profesyonel bağımsızlıklarının her zaman korunması ve pratikte yüksek standartların tüm üyelerce korunmasını sağlaması ve;
- Tüm bunların muhasebe mesleğinin ilerlemesini sağlayacak şekilde gerek özel, endüstri, ticaret veya kamu sektörlerinde üye olan ya da olmayan profesyonel hizmet sunan herkes için yapmasıdır.

ICAEW'in ikincil görevlerinden bazıları:

- Üniversite veya diğer eğitim kurumları için dersler, eğitim ve seminerler gibi faaliyetler gerekli finansman, bağış ve burs sağlamak ve benzeri faaliyetlerle muhasebeye olan ilgiyi arttırmak ve yeni üyeler çekmek;
- Enstitü'nün belirlediği standartların denetiminde üyelerinin doğrudan veya dolaylı olarak, muhasebe mesleği ve ilgili konularda, disiplin, profesyonel

tutum ve düzenlemelere uyumun takibi için araştırmalar yapmak. Gerekli görüldüğü durumlarda ise gerekli disiplin cezalarını vermek. Herhangi bir cezai durumda verilen ceza ve yaptırımlar Enstitü ve ilgili taraflar için bağlayıcı olup, Enstitü yönetimi bu yatırımlarda değişiklik hakkına sahiptir.

• *Profesyonellerin ve işletmelerin yeterliliklerini ve etkinlerini takip ederek ve değerlendirerek Mesleki Tazminat Sigortası için gerekli finansman ve yapıyı organize etmek. Gerek üyelerin, gerekse çalıştıkları işletmelerin denetlenmesi ile, üyelerinin bu sigorta ihtiyacının karşılanıp karşılanmayacağına karar vermek gerekli birikimi oluşturmak.*

ICAEW, Birleşik Krallık'taki, örgütsel açıdan dağınık bir görüntüye sahip olan muhasebe meslek örgütlerini birleştirmek için ilk defa 1970'te denemede bulunmuştur. Fakat görüşmelerde İskoçya, İngiltere ve İrlanda arasında uzlaşma sağlanamamıştır. 1980'lerde ise İskoçlar, İngilizlerle birleşmeyi reddetmiştir. 1990'lı yıllarda ICAEW'de CIPFA ve CIMA ile birleşmeye çalışmış fakat kendi üyeleri 1995 yılındaki görüşmelerde birleşmeyi reddetmişti. Benzer bir deneme ACCA tarafından 1998'de denenmiştir. CIPFA ve CIMA yöneticileri ile önceden görüşmeden zoraki bir teklif sunulmuş ve reddedilmiştir. ICAEW 2004 yılında tekrar CIPFA ve CIMA ile birleşmeyi önermiştir. ICAEW'e göre, böyle bir birleşme hem üyelerinin temsilini ve arkalarındaki desteği arttıracak hem de İngiltere'nin muhasebe konusunda gerek içeride gerekse dışarıda devlet ve ilgili kurumlara karşı olan müzakere gücünü arttıracaktır. Fakat bu deneme de CIPFA ve CIMA görüşmelerden çekilmesi ile sonlanmıştır (Edwards, Anderson ve Chandler, 2005).

Birleşik Krallık'ta muhasebecilik mesleği, halen tam anlamıyla uzlaşamayan 6 farklı örgüt tarafından temsil edilmektedir. Genel kanı, bu dağınık yapı nedeniyle Birleşik Krallık'ın uluslararası sahnede yeterince güçlü olmadığı ve bu tür örgütlerin lobicilik gücünün olabileceğinden az olduğu ve bunun bir dezavantaj olduğu yönündedir (Lee ve Parker, 2014; Accountancy bodies discuss new merger, 1995; Accountants unveil scheme to merge institutes, 2004; Büthe ve Mattli, 2011; Reynolds, 1993).

Bahse konu olan tarihsel gelişimi yaşamış olan ICAEW, Birleşik Krallık'ın en önemli muhasebe meslek örgütü olup, yetkili muhasebeciyi şu şekilde tanımlamaktadır (What is chartered accountancy?, 2019):

"İngiliz kanunlarına göre her isteyen kendisini muhasebeci olarak tanıtabilir, fakat "Yetkili Muhasebeci" ve ACA (Association of Chartered Accountants, ICAEW tarafından verilen) ve FCA (Financial Conduct Authority, aynı isimli kurum tarafından verilen) kısaltmalarını kullanabilmek için gerekli eğitimi alan üyeler kullanabilir. Her ne kadar aynı kanunlar kaşısında ikisi eşit olsa da, Yetkili Muhasebeciler mesleki ahlak kurallarına ve disiplin cezalarına bağlıdır.

Yetkili Muhasebeciler mesleklerini yapabilmek için sertifika ve mesleki tazminat sigortası sahibi olmalıdırlar. Bütün bu yükümlülükler beraberinde çeşitli ayrıcalıkları da getirmiştir. karmaşıklaşmış Küresel ekonomide, yetenekli, ahlaklı ve kendini adanmış profesyoneller her zamankinden daha kıymetlidir. Yetkili Muhasebeciler bilgi, beceri ve adanmışlıkları ile şirketlerin, organizasyonların, bireylerin ve toplulukların hedefledikleri finansal ve stratejik hedeflere ulaşmalarını sağlarlar."

Yetkili Muhasebeciler, muhasebe mesleğinin kurulmasında rol almış olup, dünya çapında gelişmesinin öncüleri olmuşlardır. Bugün Yetkili Muhasebeciler güvenilir danışmanlardan, iş dünyasının önemli liderlerine kadar oldukça itibarlı konumlarda bulunmaktadır. Bu konumların ilişkili olduğu alanların başlıcaları şunlardır (What is chartered accountancy?, 2019):

- Özel Sektör. Yetkili Muhasebeciler müşterilerine vergi işlemlerinde yardım, yönetim sistemi danışmanlığı ve denetim gibi çeşitli hizmetler sunan muhasebe firmalarında faaliyet göstermektedirler.
- İşletmeler. Finansal bilgi ve uzmanlık ile işletmenlerin yönetimin kontrolü ve gelişmesine yardımcı olan Yetkili Muhasebeciler finansal yönetici ya da fon yöneticisi olarak çalışmaktadırlar.
- Kurumsal Finansman. Çoğu büyük şirket, şirket birleşmeleri için gerekli finansmanın, satın almanın, pay-alımının ya da tamamen alımın (buy-in/buy-out) ve sermaye yapılandırması için Yetkili Muhasebecilerle çalışmaktadır.
- Adli Muhasebe. Yetkili Muhasebeciler ticari sahtekarlık, kişisel yaralanma ve kamu davalarında gerekli olan bilirkişi olarak çalışmaktadır. Büyük şirketler, bu alanda çalışan Yetkili Muhasebeciler'i desteklemek amacıyla çeşitli konularda uzmanlaşmış hukuk departmanlarını bünyesinde bulundurmak suretiyle muhasebecilerin çalışmalarını desteklemektedir.

En büyük şirketlerden, en küçüklere kadar, ekonominin her parçasında Yetkili Muhasebeciler'in bir rolü vardır. Örneğin, ICAEW tarafından Ocak 2015'te yayınlanan üye veri bilgileri ve Financial Times Stock Exchange tarafından Aralık 2014'te yayınlanan verilere göre, gerek özel gerekse kamu sektöründe yöneticilerin karar almasında finansal konularda uzman olarak görüş sunan Yetkili Muhasebeciler FTSE 100'de işlem gören şirketlerin %83'ünün yönetim kurulunda üye olarak bulunmaktadır (What is chartered accountancy?, 2019).

ICAEW, 145.000'in üzerinde üyesi İngiltere ve İrlanda'da, bu sayının 15.000'den fazlası da bu ülkelerin dışında yaşamakta ve çalışmaktadır. Bu üye sayısı ile ICAEW, Avrupa'nın en büyük meslek örgütüdür. ICAEW, Birleşik Krallık muhasebe tarihinde önemli bir yer tutmakta olup, hem muhasebe mesleğinin hem de muhasebe eğitiminin gelişimini yönlendirmektedir.

Böylelikle muhasebe konusunda yapılacak düzenlemelerin denetim ve yönetmeliklerin hazırlanması açısından yasal düzenleyici konumundadır (About ICAEW, 2019).

Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants - ACCA)

ACCA uluslararası bir örgüt olup, ACCA ve FCCA (Fellowship ACCA – beş yıl ACCA unvanıyla çalıştıktan sonra alınan unvan) sertifikaları veren bu kurum 2019 yılı itibarıyla 219.000 üye ve 527.000 aday meslek mensubu ile 179 ülkede faaliyet göstermektedir. Amacı küresel çapta muhasebe, finansman ve yönetimle ilgilenenlere güncel eğitim vermektir. Böylelikle muhasebe mesleğinin küresel standartlarını ilerletmek ve üyelerini de gerekli eğitim ile donatmayı amaçlamaktadır (ACCA Education Recognition Status, 2019).

1904 yılında Londra Muhasebeciler Birliği (London Association of Accountants) kurulmuş, bir sonraki yıl ilk sınavını yapmış ve günümüzde AB (Accounting and Business) adıyla yayınlanan The Circular isimli dergiyi çıkarmaya başlamıştır. 1913 yılında Güney Afrika'da ilk yabancı şubesini açtı ve 1930 yılında denetim yetkisi kazandı. 1971 yılında Yetkili Muhasebeciler Birliği (Association of Certified Accountants) adını alan örgüt 1974 yılında Kraliçe Elizabeth tarafından Kraliyet Fermanı ile resmîyet kazanmış olup, aynı yıl diğer altı meslek örgütü ile Muhasebe Örgütleri Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies - CCAB) kurucu üyesi olmuştur. 1977'de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) kuruluşunda üye olarak yer aldı. 1996'da son defa adını değiştirdi ve günümüzde hala Yetkili ve İngiltere Fermanlı Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants - ACCA) adını kullanmaktadır (Our History, 2019).

ACCA'nın bazı ülkelerdeki denklik konumu;

- *İngiltere ve İrlanda*; ACCA Kraliyet Fermanı sahibi olduğundan tüm İngiltere ve İrlanda topraklarında tanınmıştır. ACCA ayrıca diğer örgütler gibi finansal piyasalarda, iflas inceleme işlemlerinde, muhasebe denetiminde çalışacak muhasebecilere seritifika vermeye yetkili bir örgüttür.
- *Avrupa*; ACCA sertifikasyonu tüm Avrupa Birliği ülkelerince, Avrupa Ekonomik Bölgesi ve İsviçre tarafından tanınmaktadır ve ACCA sahiplerinin ayrıca bir eğitim görmeleri gerekmemektedir.
- *Türkiye*; TÜRMOB üyelerinin ACCA sertifikası sahibi olabilmeleri için ilk adımlar, 2004'te, ACCA ile imzalanan bir işbirliği anlaşması ile daha sonra da aynı yıl içerisinde TÜRMOB Genel Kurulu'nda imzalanan sınav anlaşması ile atılmıştır. Her iki anlaşma kapsamında, karşılıklı ilişkilerin geliştirilmesi ve

ACCA'nın mesleki sınavlarına TÜRMOB üyelerinin belirli derslerden muaf olarak katılmaları yönünde çalışmalar yapılmıştır (İbiş, 2011). 2016 yılında ise imzalan Karşılıklı Tanıma Anlaşması Geçiş Sözleşmesi kapsamında, TÜRMOB Üyeleri, ACCA Ruhsatlandırma sınavına başvurdıkları zaman, ders muafiyetlerine ek olarak kayıt, ders ve yıllık aidat ücretlerinden de muaf tutulmaktadır (TÜRMOB ve ACCA Geçiş Sözleşmesi, 2019).

- *Çin*; ACCA Çin'e 80'liler yıllarda girmiş ve günümüzde 83 üniversite ile eğitim anlaşması vardır, 2016 yılında 6.060 üyesi ve 63.000'den fazla öğrencisi vardır.

Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA)

1919 yılında Maliyet ve İşletme Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Cost and Works Accountants) adı ile, üretim, hizmet ve kamu sektörlerinin operasyonlarının iç kontrolünde kullanılacak muhasebe tekniklerinin geliştirilmesi için kurulmuştur. Enstitü adını 1972'de Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Cost and Management Accountants) ve 1986 yılında Kraliyet Fermanı ile Yetkili Yönetim Muhasebesi Enstitüsü (Chartered Institute of Management Accountants) adını almıştır (Starting Your CIMA Journey, 2019).

CIMA, gönüllü yönetim muhasebecilerinden oluşan bir örgüttür. CIMA profesyonel gelişim hizmetleri sunan, akademik araştırmalara kaynak sağlayan, düşünce liderliği geliştiren, üyelerinin uyması gereken mesleki ahlak kuralları ve profesyonel standartlar geliştiren bir örgüttür. 1974 Mayıs'ında kurulmuş olan Muhasebe Örgütleri Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies - CCAB), CIMA'nın örgüt üyelik ücretleriyle ilgili olarak yaşanan bir sıkıntı nedeniyle 2011 yılında yapmış olduğu bir teklif nedeniyle CIMA'yı üyelikten çıkarmıştır. Günümüz itibarıyla CCAB, beş üyeyle faaliyetlerini yürütmektedir (Executive Summary, 2019). Bu yüzden CIMA üyeleri aynı zamanda Tanınmış Teftiş Organı'nda (Recognized Supervisory Body) üye olmadan denetim faaliyetlerine katılamazlar (Bloomberg talks up US GAAP as merger talks continue). Ayrıca, Yetkili Küresel Yönetim Muhasebecisi (The Chartered Global Management Accountant, CGMA) unvanı 2012 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) ve CIMA tarafından verilmeye başlanmıştır.

CIMA ve AICPA, IFRS ve US-GAAP (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Uygulamaları) uyum çalışmaları yüzünde sıkı ilişkiler içerisinde. Her iki örgüt IFRS ve US-GAAP'ın uyumluluğunun artırılması ve üyelerine her iki standart setinde de muhasebecilik yapabilmeleri için gerekli eğitimleri vermeye odaklanmıştır. CIMA'nın bu eğitimleri dışında, geliştirdiği bir diğer

önemli standart pakedi ise yönetim muhasebesi alanında Küresel Yönetim Prensipleridir. Bu prensipler sadece Birleşik Krallık ve ticaret ortaklarında değil tüm dünyada sürdürülebilir gelişimin sağlanmasına yardımcı olma amaçlıdır (About Us, 2019).

CIMA ve AICPA tarafından geliştirilen Küresel Yönetim Prensipleri, 20 farklı ülkeden yöneticiler, akademisyenler ve diğer profesyonellerin de katılımı ile geliştirilmiştir. Günümüz iş dünyasına yönelik bu prensipler karar almada muhasebenin ihtiyaca uygun bilgiyi sunmanın, analiz etmenin ve saklanmasıyla önemini vurgulamaktadır. Bu prensipler küçük işletmelerden, uluslararası çapta faaliyet gösteren şirketlere ve kamu kuruluşlarına kadar her işletmeye yol gösterici olma amacı taşımaktadır. Bu prensipler finansal stratejiden risk yönetimine kadar 14 farklı konuyu kapsamaktadır ve temel olarak 4 ana prensip üzerine kurulmuştur (Executive Summary, 2019):

- *İletişim.* Muhasebe bilgi iletişimi ile başlar ve biter, bu prensibin amacı daha iyi karar almada iletişimin hızlanması ve bütünleşik düşüncüyü savunur.
- *Bilgi.* Yönetim muhasebesinin asıl amacı olan alaklı bilginin üretilmesi ve sunulmasıdır. Bu prensip finansal ve finansal olmayan (sosyal, çevresel ve ekonomik) verilerin, iç ve dış kaynaklardan edinilirken geçmiş, şimdiki zaman ve gelecek olarak ayrılmasında yol gösterir.
- *Analiz.* Bu prensip işletmelerin değerlerinin nasıl korunabileceğini ve çeşitli senaryolarda değerin nasıl korunabileceği ya da yaratılabileceği hakkında yol gösterir.
- *Yönetim.* Hesap verebilirlik ve denetlemenin karar verme süreçlerini daha objektif hale getirdiğini ve kısa vadeli ticari çıkarlar karşısında uzun vadede ortakların güveninin ve itibarın nasıl korunabileceği hakkında yol göstericidir.

İskoçya Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in Scotland – ICAS)

ICAS, dünya çapında 100'den fazla ülkede 20.000'den fazla üyesi ve 3.000 kadar öğrenci ile eğitim, denetim ve düzenleme konularında faaliyet göstermektedir. Üyeleri, Big 4 olarak nitelendirilen denetim firmalarından kırsal alanda faaliyet gösteren küçük muhasebecilere kadar, üçte ikisi özel işletmelerde çalışmaktadır. ICAS'ın amaçlarından birisi de Birleşik Krallık'ta ve Dünya çapında kamu çıkarlarını gözetmek ve ilgili politikalarda etkili olmaktır (About Us, 2019).

1853 yılında İskoçya'da ilk profesyonel muhasebe meslek örgütü kurulmuştur. Sanayi Devrimi öncesinde ve sırasında muhasebe ihtiyaçlarında yenilikçi

yaklaşımlar sunan meslek mensuplarının bulunduğu bilinmektedir. Daha 1800'lerin ortalarında Birleşik Krallığın muhasebede profesyonelleşme ve standartlaşmaya ihtiyacı olduğu görülmüştür. Bu ihtiyacın Sanayi Devrimi'nin getirdiği ekonomik ve örgütsel değişimle beraber geldiği kabul görmüşken, başka birtakım etkenler de bulunmaktadır. Örneğin, İskoçya'da yaşanan rekabet baskısı ve gelişen şirket yapıları ile gelen karşılaştırılabilir muhasebe bilgilerine olan ihtiyaç ile The Society of Accountants in Edinburgh 1853'te kurulmuştur. Az sayıda endüstriyel muhasebede veya ticari denetimde çalışan muhasebeci olsada, tarihsel kaynaklar bu dönemde bağımsız muhasebecilerin sayısının hızla arttığını göstermektedir. Mesleki tanımı henüz yapılmamış bu muhasebeciler, bu tanımı ve gerekli düzenlemeleri yapacak bir enstitü kurmak için çalışmalarına daha önceden kurulmuş avukatlık ve doktorluk benzeri bir yapıyı kurmaya karar vermiştir. Bu örgütün kurulmasının asıl sebebi olmasa da, önemli bir etken; zamanın İcra İflas Kanunu'nda yapılan bir değişiklik, İskoç muhasebecilerin tekelinde olan icra ve iflas davalarına avukatların da bakabilmesinin önerilmesi olmuştur. Böylelikle Birleşik Krallık'ta kurulan ilk muhasebe meslek örgütlerinin ekonomik çıkarların korunması amacı olduğu söylenebilir. 1855 yılında Glasgow'da kurulan örgüt ile İcra ve İflas Kanunu'nda yapılacak olan değişikliklere karşı çıkmıştır. Ayrıca bunun yanı sıra İskoç muhasebecilerin hakim olduğu bir alanı korumak için Birleşik Krallık içindeki ulusal rekabetin de bir etken olduğu düşünülmektedir (Lee, 1995).

ICAS'ın görevleri Kraliyet Fermanı'nda şöyle tanımlanmıştır (The Institute Of Chartered Accountants Of Scotland Royal Charter of 1854 And Supplementary Charter of 1951, 2019):

- Muhasebecilik mesleğini tanıtmak ve korumak;
- Muhasebecilik mesleğini icra edenlerin, meslekleri ile ilgili tüm çıkarlarını ve haklarını korumak ve desteklemek;
- Üyelerinin yüksek standart ve mesleğe uygun davranmalarını sağlamak ve hem mesleki hem de toplumun çıkarlarını gözetmek;
- Gerek kanuni, gerekse toplum tarafından meslek ile ilgili sorulan tüm sorulara cevap vermek.

ICAS, uluslararası alanda ise Global Accounting Alliance (GAA) üyesidir. GAA üyeleri aşağıda listesi verilmiş enstitülerle olan anlaşmaları aracılığıyla denklikleri kabul edilir. Fakat yine de muhasebe mesleğini yapmak için o ülkenin kanuni gerekliliklerini yerine getirilmesi gereklidir (Global Accounting Alliance, 2019):

- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American

Institute of Certified Public Accountants - AICPA),

- İrlanda Yetkili Muhasebecileri (Chartered Accountants Ireland - CAI),
- Kanada Yetkili Profesyonel Muhasebecileri (Chartered Professional Accountants Canada - CPA Canada),
- Hong Kong Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Hong Kong Institute of Certified Public Accountants - HKICPA),
- Avustralya ve Yeni Zelanda Yetkili Muhasebecileri (Chartered Accountants Australia and New Zealand – CAANZ),
- İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW),
- İskoçya Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants of Scotland - ICAS),
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW),
- Japonya Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The Japanese Institute of Certified Public Accountants - JICPA),
- Güney Afrika Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (South African Institute of Chartered Accountants - SAICA).

Kamu Sektörü Finans ve Muhasebe Enstitüsü (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA)

CIPFA, dünyadaki tek kamu maliyecileri meslek örgütüdür. Kamu denetimi, kamu hizmetleri ve kamu kaynaklarının verimli kullanması ve idaresi konusunda çalışan 14.000'i aşkın üyesi vardır. CIPFA üyeliği ve gerekli eğitim tamamlandığında, Yetkili Kamu Maliyesi Muhasebecisi (Chartered Public Finance Accountant- CPFA) unvanını kullanmaya hak kazananılır. Kamu maliyesi muhasebecileri için tek profesyonel örgüt olduğu için CIPFA'nın verdiği eğitim ve koyduğu standartlar kaynak yönetimi konusunda dikkate alınmaktadır. CIPFA verdiği konferanslar, eğitim, mülk ve varlık yönetiminde danışmanlı hizmetleri ile devletler, muhasebe işletmeleri ve kamu hizmetleri sektöründe dünya çapında, kamu hizmetlerinin daha verimli sunulabilmesi için çalışmaktadır. 1959 yılında Kraliyet Fermanı ile yasal olarak tanınmış olan örgüt, 1973 yılında Kamu Sektörü Finans ve Muhasebe Enstitüsü (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy-CIPFA) adını almıştır (About CIPFA, 2019).

Viktoryen dönemde hızla endüstrileşen bölgelerin yerel haznedarları (Local authority treasurers) yaşanan büyük altyapı değişikliklerinin nasıl yönetileceği

hakkında fikir alışverişinde bulunmak amacıyla bir araya gelmiştir. Bu buluşma ile 1885 yılında Manchester'da Kurumsal Haznedarlar ve Muhasebeciler Enstitüsü (Corporate Treasurers and Accountants Institute) adıyla ilk toplantısını yapmıştır (History, 2019).

Kamu kaynaklarının yönetiminde profesyonelliğe olan ihtiyaç bu örgütün kurulmasından önce ortaya çıkmış olup, 1866 yılında çıkarılan bir denetim yasası ile tüm devlet organlarının muhasebe kaydı tutması zorunlu hale getirilmiştir. Bu kayıtlar da Parlamento Kamu Hesapları Komitesi (Parliamentary Committee of Public Accounts) tarafından incelenmiştir. Sanayi Devrimi öncesi hem miktar hem de sayıca az olan devlet harcamaları titizlikle değerlendirilmekte ve yapılan yatırımlar yerel yönetimler için oldukça önemli görülmektedir. Fakat Sanayi Devrimi sırasında çok hızlı büyüme gösteren Manchester, Liverpool ve Glasgow gibi şehirlerin yerel yönetimlerinin altyapı harcamaları da hızla artmıştır. Yine de harcamaların karşılanabilmesi için yerel yönetimlerin bu en güçlü olduğu dönemde vergilerin artırılmasına gerek duyulmuştur. Bu artırımları yapabilmek için toplumun güveninin kazanılması gerekmiştir. Bunun için hızlı büyüyen şehirlerden birisi olan Manchester'da toplanan maliye muhasebecileri ve yerel yönetim, performans göstergeleri ve hizmetlerin kendilerinin yanı sıra vergi mükelleflerinin verdiği vergilerin nasıl kullanıldığında güvenilir bir şekilde yapılması gerektiğine karar verildi. Yerel yönetimlerin çok sayıda, okul, hastane ve ambulans gibi, vermekte olduğu hizmeti takip etmesi gereken maliye muhasebecilerinin de bu yoğunlukla baş edebilmeleri için mesleki bir örgütlenmeye ihtiyaçları bulunmaktadır. İkinci Dünya Savaşı sonrası 1950'lere gelindiğinde yaşanan refah döneminde yerel yönetim harcamaları beş katına çıkmıştı, artık önemi gittikçe artan maliye muhasebecileri Kraliyet Fermanı ile tanınmıştı (Look back in awe, 2019). Her geçen gün artan kamu harcamaları ve karmaşıklaşan işlemler 1973 yılında özellikle eğitim konusuna verilen önemi arttırmış ve örgüt bugünkü adı olan Kamu Sektörü Finans ve Muhasebe Enstitüsü (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) adını almıştır.

İrlanda Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in Ireland – ICAI)

ICAI, Dünya çapında 25.000 üyesi ile ekonominin her alanında güveni tazelemek için devlet kurumları ve işletmelerle çalışmaktadır. ICAI, adını 2009 yılında İrlanda Yetkili Muhasebecileri (Chartered Accountants Ireland) olarak değiştirmiştir. Buna sebep olarak 1888 yılından beri kullandıkları “Yetkili Muhasebeci” kısmına dikkat çekmek olduğu söylenmiştir (Working With Our Brand, 2019).

Yakın zamanda bağımsızlığını kazanmış olan İrlanda'nın yüz yüze kaldığı

çeşitli sorunlardan biri de muhasebe meslek mensubu sayısının yetersizliği olmuştur. 1922 yılında İrlandalı muhasebeciler arasında İngiltere'nin benzer kurumlarının “meslek” tanımının “açık bir şekilde İrlandalılar'ın yapılarına uygun olmadığı ('patently 'un-Irish' constructs)” görüşü yaygındır. Özellikle “saygınlık kavramı” burnu büyüklük olarak görülmekte olup, benzer sebeplerden dolayı zaten yeni bağımsızlığına kavuşmuş İrlandalılar, İngilizler'in ve İskoçyalılar'ın “soğuk mesleki örgütlenmesi” yerine daha milli bir örgütlenme şekli seçmişlerdir (O'regan, 2008). Gerek politik gerekse ekonomik sorunlar, çoğunluğu eğitimini İngiltere'de almış muhasebecilerle birleştiğinde, İrlanda açısından muhasebecilik ülkenin ihtiyaçlarına göre şekillenmeye başlamıştır. Eğitimini İngiliz ve İskoç meslek örgütlerine mensup muhasebecilerden alan ICAI üyelerinin etkisi ile örgütlenmeye devam eden ICAI hızla yeni üyelere ulaşmaya devam etmektedir.

SONUÇ

Birleşik Krallık muhasebe sistemi dünyanın en gelişmiş muhasebe uygulamalarını barındırmaktadır. Birleşik Krallık'ta muhasebe kendiliğinden büyüyen bir alan olup, zamanla ortaya çıkan işletme ihtiyaçlarına karşılık verebilmek amacıyla doğmuştur. Birleşik Krallık'taki muhasebe uygulamaları başta ABD olmak üzere Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi eski İngiltere sömürgesi olan pek çok ülkede muhasebe mesleğinin gelişmesinde çok önemli bir etkiye sahiptir.

Birleşik Krallık'ta muhasebenin en belirgin özelliği, tarihsel gelişiminin endüstri devriminin süratli bir şekilde gelişmesiyle doğru orantılı olmasıdır. Şirketler Kanunu düzenlemeleri de muhasebe mesleği gelişim hızının artmasına neden olmuş ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri kapsamında Birleşik Krallık'ta finansal raporlamanın gelişmesi mümkün olmuştur. Birleşik Krallık'ta muhasebe mesleği ile ilgili ilk düzenleme 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlamış, 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiştir.

Muhasebeciliğin bir meslek ve örgütsel topluluk olarak tarihsel gelişimine bakıldığında, 1773 yılında İskoçya'nın başkenti olan Edinburgh'un adres kitabında yedi denetçinin adına yer verildiği anlaşılmaktadır. 1853 yılında ise muhasebeci ve denetçileri bir araya getiren örgütlenmenin yapıldığı cemiyetin kurulduğu görülmektedir. Böylece ilk muhasebe mesleği örgütü 1853'te Edinburgh Muhasebeciler Topluluğu adı altında kurulmuştur. Günümüz itibarıyla İngiltere'de faaliyetlerini yürüten altı adet meslek örgütü bulunmaktadır. Bunlar; İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW), Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified

Accountants - ACCA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA), İskoçya Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in Scotland – ICAS), Kamu Sektörü Finans ve Muhasebe Enstitüsü (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA) ve İrlanda Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü'dür (Institute of Chartered Accountants in Ireland – ICAI).

Bu örgütler denetim ve daralma içerisinde bulunan sektörler açısından yasal düzenleyici konumundadır. Bu altı örgütün faaliyetleri Muhasebe Örgütleri Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies - CCAB) aracılığıyla koordine edilmektedir. 1974 Mayıs'ında kurulmuş olan CCAB, CIMA'nın örgüt üyelik ücretleriyle ilgili olarak yaşanan bir sıkıntı nedeniyle 2011 yılında yapmış olduğu bir teklif nedeniyle CIMA'yı üyelikten çıkarmıştır. Günümüz itibarıyla CCAB, beş üyeyle faaliyetlerini yürütmektedir. CCAB, kendisine bağlı bulunan muhasebe meslek örgütlerinin çalışmalarını koordine etmek suretiyle Birleşik Krallık ekonomisinde sürdürülebilir büyümeyi gerçekleştirmeyi hedeflemektedir.

1880 yılında ICAEW, Sanayi Devrimi'nin getirdiği yeni muhasebe ve muhasebede profesyonellik ihtiyacının karşılanması -ve de mesleğin itibarının korunması- için Kraliyet Fermanı ile resmen tanınmıştır. Kamu yararına hizmet eden ICAEW hem kamunun hem de mesleğin itibarını korumayı amaçlayan bir örgüt olarak kurulmuştur. Muhasebe mesleğinin saygınlığını arttırmak, üyelerinin mesleki yeterliliğini ilerletmek için uygulama ve eğitim standartlarının belirlenmesi ve bu standartlara uymayanların cezalandırılması yetkisine 11 Mayıs 1880 yılında, Kraliçe Victoria tarafından resmen Kraliyet Fermanı ile tanınarak kavuşmuştur. ICAEW'in günümüze kadar Kraliyet Fermanı ile gelen, sahip olduğu yetkileri ve sorumlulukları eğitim ve staj koşullarını belirlemek ve sağlamak, profesyonel standartların korunması ve gerektiğinde ceza uygulamak, kamu çıkarlarını korumak için gerekli teknik yeterliliği sağlamaktır. Birleşik Krallık'ta faaliyetlerini yürüten bu meslek örgütleri önemli bir toplumsal gücü temsil etmektedir. ICAEW, Birleşik Krallık muhasebe tarihinde önemli bir yer tutmakta olup, hem muhasebe mesleğinin hem de eğitiminin gelişimini yönlendirmiştir.

ACCA uluslararası bir meslek örgütüdür. 1971 yılında Yetkili Muhasebeciler Birliği (Association of Certified Accountants) adını alan örgüt 1974 yılında Kraliçe Elizabeth tarafından Kraliyet Fermanı ile resmîyet kazanmış olup, aynı yıl diğer altı meslek örgütü ile Muhasebe Örgütleri Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies - CCAB) kurucu üyesi olmuştur. 1996'da son defa adını değiştirmiş ve günümüzde hala Yetkili ve İngiltere Fermanlı Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants - ACCA) adını kullanmaktadır. ACCA ve FCCA

(Fellowship ACCA – beş yıl ACCA unvanıyla çalıştıktan sonra alınan unvan) sertifikaları veren bu kurum esas amacı küresel çapta muhasebe, finansman ve yönetimle ilgilenenlere güncel eğitim vermektir. Böylelikle muhasebe mesleğinin küresel standartlarını ilerletmek ve üyelerinide gerekli eğitim ile donatmayı amaçlamaktadır.

CIMA, gönüllü yönetim muhasebecilerinden oluşan bir örgüttür. 1919 yılında Maliyet ve İşletme Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Cost and Works Accountants) adı ile üretim, hizmet ve kamu sektörlerinin operasyonlarının iç kontrolünde kullanılacak muhasebe tekniklerinin geliştirilmesi için kurulmuştur. Enstitü adını 1972'de Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Cost and Management Accountants) ve 1986 yılında aldığı Kraliyet Ruhsatı (Royal Charter) ile Yetkili Yönetim Muhasebesi Enstitüsü (Chartered Institute of Management Accountants) adını almıştır. CIMA profesyonel gelişim hizmetleri sunan, akademik araştırmalara kaynak sağlayan, düşünce liderliği geliştiren, üyelerinin uyması gereken mesleki ahlak kuralları ve profesyonel standartlar geliştiren bir örgüttür. 1974 Mayıs'ında kurulmuş olan Muhasebe Örgütleri Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies - CCAB), CIMA'nın örgüt üyelik ücretleriyle ilgili olarak yaşanan bir sıkıntı nedeniyle 2011 yılında yapmış olduğu bir teklif nedeniyle CIMA'yı üyelikten çıkarmıştır. Günümüz itibariyle CCAB, beş üyeyle faaliyetlerini yürütmektedir. Bu yüzden CIMA üyeleri aynı zamanda Tanınmış Teftiş Organı (Recognized Supervisory Body) da üye olmadan denetim faaliyetlerine katılamazlar.

ICAS'ın amacı, Birleşik Krallık'ta ve dünya çapında kamu çıkarlarını gözetmek ve ilgili politikalarda etkili olmaktır. ICAS'ın Kraliyet Ruhsatı (Royal Charter)'nın da görevleri tanımlanmıştır. Bu görevleri, muhasebe mesleğini tanıtmak ve korumak; muhasebe mesleğini icra edenlerin, meslekleri ile ilgili tüm çıkarlarını ve haklarını korumak ve desteklemek; üyelerinin yüksek standart ve mesleğe uygun davranmalarını sağlamak ve hem mesleki hem de toplumun çıkarlarını gözetmek; gerek kanuni, gerekse toplum tarafından meslek ile ilgili sorulan tüm sorulara cevap vermektir.

CIPFA, dünyadaki tek kamu maliyecileri meslek örgütüdür. Kamu denetimi, kamu hizmetleri ve kamu kaynaklarının verimli kullanılması ve idaresi konusunda çalışan üyeleri bulunmaktadır. CIPFA üyeliği ve gerekli eğitim tamamlandığında, Yetkili Kamu Maliyesi Muhasebecisi (Chartered Public Finance Accountant- CPFA) unvanını kullanmaya hak kazanılmaktadır. Kamu maliyesi muhasebecileri için tek profesyonel örgüt olduğu için CIPFA'nın verdiği eğitim ve koyduğu standartlar kaynak yönetimi konusunda dikkate alınmaktadır. CIPFA verdiği konferanslar, eğitim, mülk ve varlık yönetiminde danışmanlı hizmetleri ile devletler, muhasebe işletmeleri ve kamu hizmetleri

sektöründe dünya çapında, kamu hizmetlerinin daha verimli sunulabilmesi için çalışmaktadır. 1959 yılında Kraliyet Ruhsatı (Royal Charter) ile tanınan örgüt ve 1973 yılında bugünkü adı olan Kamu Sektörü Finans ve Muhasebe Enstitüsü (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy-CIPFA) olarak değiştirilmiştir.

ICAI, dünya çapında sahip olduğu üyeleri ile ekonominin her alanında güveni tazelemek için devlet kurumları ve işletmelerle çalışmaktadır. ICAI adını 2009 yılında İrlanda Yetkili Muhasebecileri (Chartered Accountants Ireland) olarak değiştirmiştir. Buna sebep olarak 1888 yılından beri kullandıkları “Yetkili Muhasebeci” kısmına dikkat çekmek olduğu söylenmiştir.

Yıllar boyunca İngiltere'deki muhasebe meslek örgütlerini tek çatı altında toplamak için bir dizi girişimde bulunulmuştur. Yalnızca CIMA, CIPFA ve ICAEW adlı örgütlerin birleşmesinden bile oldukça önemli sayıda üye tek bir çatı altında toplanabilecek ve birleşme sonucunda ortaya çıkan yeni örgütün İngiltere'deki muhasebe mesleğinin yeni sesi olması amaçlanmıştır. Ancak netice itibariyle bu amaca ulaşılammıştır.

İngiltere muhasebecilik halen tam anlamıyla uzlaşamayan 6 farklı enstitü tarafından temsil edilmektedir. Genel kanı halen bu ayrı enstitüler yüzünden İngiltere'nin uluslararası sahnede yeterince güçlü olmadığı ve küreselleşen dünyada bu tür organizasyonların lobicilik gücünün sahip olduğu potansiyelden daha az olduğu ve bunun bir dezavantaj olduğu yönündedir.

KAYNAKÇA

About CIPFA (2019). 18.03.2017 tarihinde <http://www.cipfa.org/about-cipfa/> adresinden erişilmiştir.

About ICAEW (2019). 11.03.2019 tarihinde <http://www.icaew.com/en/about-icaew/> adresinden erişildi.

About Us (2019). 27.04.2019 tarihinde <http://www.cimaglobal.com/About-us/>, 17.03.2017.

ACCA Education Recognition Status (2019). 17.03.2019 tarihinde http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Learning%20Providers/exempt/ACCA-education-recognition.pdf/ adresinden erişildi.

Accountancy bodies discuss new merger (1995). 12.02.2020 tarihinde <https://www.independent.co.uk/news/business/accountancy-bodies-discuss-new-merger-1569688.html/> adresinden erişildi.

Accountants unveil scheme to merge institutes (2004). 12.02.2020 tarihinde <https://www.thetmies.co.uk/article/accountants-unveil-scheme-to-merge-institutes-hzpzcvmdrmv/> adresinden erişildi .

Bloomberg talks up US GAAP as merger talks continue (2019). 17.04.2019 tarihinde <http://www.theaccountant-online.com/news/bloomberg-talks-up-us-gaap-as-merger-talks-continue/> adresinden erişildi.

Büthe, T., Mattli, W. (2011). The New Global Rulers. Princeton University Press: New Jersey.

CCAB Accountants for Growth (2019). 11.03.2019 tarihinde <http://www.ccab.org.uk/> adresinden erişildi.

CIMA Withdraws From The CCAB (2019). 11.03.2019 tarihinde <http://www.cimaglobal.com/Pages-that-we-will-need-to-bring-back/Old-site-pages1/Old-site-pages/About-us/Press-office/Press-releases/2011/March-2011/CIMA-withdraws-from-the-CCAB/> adresinden erişildi.

Doupnik, T., Perera, H. (2012). International Accounting. Third Edition. New York: McGraw-Hill.

Edwards, J. R., Anderson, M. & Chandler, R. (2005). How not to mount a professional project: the formation of the ICAEW in 1880. Accounting and Business Research. 35(3): 229-248.

Examination Papers (2019). 11.03.2019 tarihinde <http://www.icaew.com/en/library/historical-resources/guide-to-historical-resources/examinations/examination-papers/> adresinden erişildi.

Executive Summary – Global Management Accounting Principles (2019). 27.04.2019 tarihinde

<http://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/principles-executive-summary-1.pdf/> adresinden erişildi.

George The Sixth (2019). 19.03.2019 tarihinde <http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/who-we-are/charters-by-laws/supplemental-charter-of-the-21st-december-1948.ashx?la=en/> adresinden erişildi.

Global Accounting Alliance (2017). 18.03.2017 tarihinde <https://www.icas.com/about-icas/global-accounting-alliance/> adresinden erişilmiştir.

Güvemli, O. (2001). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl, 4.Cilt, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.

Historical Resources: 1853-1880 (2019). 16.03.2019 tarihinde <http://www.icaew.com/en/library/historical-resource/timeline/1853-1880/> adresinden erişildi.

History (2019). 18.03.2017 tarihinde <http://www.cipfa.org/about-cipfa/history/> adresinden erişilmiştir.

İbiş, C. (2011). TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası Meslek Örgütleri İle Olan İlişkileri. IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu (III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu). 17.03.2019 tarihinde, <http://archive.ismmm.org.tr/docs/sempozyum/09Sempozyum/%520genel%20oturum%203/2%20cemal%20ibis.pdf/> adresinden erişildi.

Lee, T. (1995). The Professionalization of Accountancy A History of Protecting The Public Interest In A Self-Interested Way. Accounting, Auditing & Accountability Journal. 8(4): 49-51.

Lee, T. A., Parker, R. H. (2014). The Evolution of Corporate Financial Reporting. Routledge: New York.

Look back in awe (2019). 18.03.2017 tarihinde <http://www.publicfinance.co.uk/2010/06/look-back-awe/> adresinden erişilmiştir.

O'regan, P. (2008). 'Elevating the profession': the Institute of Chartered Accountants in Ireland and the implementation of social closure strategies: 1888– 1909, s.38-40.

Our History (2019). 17.03.2019 tarihinde

<http://www.accaglobal.com/gb/en/about-us/our-history.html#d-1900/> adresinden erişildi.

Reynolds, B. (1993). Excellence In Accountancy. The Macmillan Press Ltd: London.

Starting Your CIMA Journey (2019). 27.04.2019 tarihinde http://www.cimaglobal.com/Global/Starting%20CIMA/CIMA%20interactive%20Welcome%20Pack_brochure_Mar2015.pdf/ adresinden erişildi.

The Institute Of Chartered Accountants Of Scotland Royal Charter Of 1854 And Supplementary Charter Of 1951 (t.y.). 18.03.2019 tarihinde https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0015/2058/ICAS-Royal-Charter-for-Web.pdf/ adresinden erişilmiştir.

Toroslu, M.Vefa. (2012). Muhasebe Teorisi. Ankara: Adalet Yayınevi.

TÜRMOB ve ACCA Geçiş Sözleşmesi (2019). 20.04.2019 tarihinde <http://www.turmog.org.tr/ebulten/ACCA/ACCA.pdf/> adresinden erişildi.

What is chartered accountancy? (2019). 11.03.2019 tarihinde <http://www.icaew.com/en/about-icaew/what-is-chartered-accountancy/> adresinden erişildi.

Working With Our Brand (2019). 18.03.2017 tarihinde https://www.charteredaccountants.ie/PageFiles/51287/Final_Chart_Acc_Ire_guidelines0809.pdf/ adresinden erişilmiştir.