idaAcademia
Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

JAPONYA'DAKİ PROAKTİF DÜZENLEME OLAN JAPON SARBANES OXLEY YASASI ÜZERİNE BÜTÜNCÜL BİR YAKLAŞIM

A Holistic Approach on Japanese Sarbanes Oxley Act which is a Proactive Regulation in Japan

Derleme

Fatma TEKTÜFEKÇİ[1] **Nilgün KUTAY**[2]

Gönderim Tarihi: 20.07.2020 Kabul Tarihi: 01.12.2020

ÖZ Son yıllarda tüm dünyada küresel etkiler yaratarak yaşanan muhasebeye yönelik denetim skandallarının ardından 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde Sarbanes Oxley Yasası (SOX) resmen yürürlüğe girdikten sonra bu yasal düzenlemenin etkisi diğer ülkelere de yansımıştır. İç kontrollere yönelik farklı düzenlemeleri olan ülkelerden birisi de Japonya olup, SOX Yasası'na benzer şekilde Japonya'da 01.04.2008 tarihi itibariyle uygulamaya koyulan ve 31.03.2009 tarihinde de yürürlüğe giren bu yasal düzenlenmenin Japon versiyonu olarak adlandırılan Japon Sarbanes Oxley Yasası (J-SOX)'nın teorik incelenmesi bu çalışmasının esas konusu oluşturmuştur. Bu bağlamda öncelikle konu ile bağlantılı COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve güncellemeleri ile açıklamalarının ardından SOX ve J-SOX arasındaki benzerlikler ve farklılıklar karşılaştırarak teorik bazda değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve, COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve, Sarbanes Oxley Yasası (SOX), Japon Sarbanes Oxley Yasası (J-SOX)

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42

ABSTRACT In recent years, auditing with accounting scandals experienced, have created global effects all around the world. In 2002, in the United States (USA), Sarbanes Oxley Act (SOX) which came into effect, had reflections to other countries also. Japan is one of the countries which has different legal regulations for internal control. An Act like SOX started to be implemented in Japan on 1/4/2008 and came into effect on 31/3/2009. Japan version of SOX named Japanese Sarbanes Oxley Act (J-SOX) is the main subject of this study. In this context; first which is related with the subject, the Committee of Sponsoring Organizations (COSO) Internal Control Integrated Framework and COSO Enterprise Risk Management Framework updates are examined and explained. Then similarities and differences between SOX and J-SOX are evaluated in theoretical base.

Keywords: COSO Internal Control Integrated Framework, COSO Enterprise Risk Management Framework, Sarbanes Oxley Act (SOX), Japanese Sarbanes Oxley Act (J-SOX)

JEL Classification: M40, M41, M42

[1]***Sorumlu Yazar:*** Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, f.tektufekci@deu.edu.tr
[2]Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, nilgun.kutay@deu.edu.tr

1. GİRİŞ

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde ve dünyada yaşanan muhasebeye yönelik denetim skandalları, ekonomik krizler ile şirketlerin çöküşü yeni yasal düzenlemelerin yapılmasına yol açmıştır. Söz konusu düzenleme ve önlemler arasında ABD'de Sarbanes Oxley Yasası - SOX (Sarbanes Oxley Act)'in yaygın önemli etkilerinin olduğu yadsınamaz bir gerçektir. ABD'de SOX ile iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonuna verilen önem daha da artırılmış, etkisi sadece ABD'de değil tüm ülkelere yansımıştır. Bu bağlamda çalışmanın konusunu oluşturan Japonya'da uygulamaya koyularak yürürlüğe giren Japon Sarbanes Oxley Yasası - J-SOX (Japanese Sarbanes Oxley Act), SOX Yasası'nın Japon versiyonu kabul edilen ancak Japonya'nın yerel kültürü ile uyumlaştırılmış Japon SOX' in, SOX ile benzerlik ve farklılık boyutlarını teorik bazda inceleyerek ortaya koyabilmek amacıyla öncelikle bütünleşik konular olan Treadway Komisyonu COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) Çerçeveleri hakkında kısaca bilgi vermek yararlı olacaktır.

2. COSO KONTROL MODELİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine *"kontroller"* adı verilmekte ve bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise *"iç kontrol yapısı"* olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yapı; kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri olmak üzere üç ana unsurdan oluşmaktadır (Bozkurt, 1999: 122-123).

ABD'de ve dünyada en yaygın şekilde kullanılan diğer iç kontrol modellerine örneğin, İngiltere'de TurnBull Raporu'nda öngörülen kontrol modeli, Kanada'da CoCo diye bilinen model, Japonya'da J-SOX gibi rehberlik eden iç kontrol modeli, "***COSO Kontrol Modeli"***dir. Diğer kontrol modelleri, ülkelerin kendi koşullarını dikkate alarak geliştirdikleri yaklaşımlar olmakla birlikte büyük ölçüde COSO modeline benzemektedir (Erdoğan vd., 2018: 56; Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 232-233). İç kontrol sisteminin yapılandırmasında şirketlere öncülük eden modeller; CobiT (Control Objectives for Information Technology) Modeli, eSAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli, SysTrust (System Trust) Modeli ve en çok tercih edileni de COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli'dir (Kardeş Selimoğlu ve Özbek, 2018: 48-49). Bu model, kısaca açıklanabilir.

2.1. COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi

1985 yılında Treadway Komisyonu olarak bilinen COSO *(The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission);* ABD'nde beş önemli meslek örgütü olan Amerikan Sertifikalı (Yetki Belgeli) Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA), Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association-AAA), Uluslararası Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives International-FEI), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Management Accountants-IMA)'nün bir araya gelmesiyle kurulmuştur. Çalışmalarını; iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim ve hileli finansal raporlamanın önlenmesine yönelik sürdürmektedir. Temel çerçeveler; COSO tarafından 1992 yılında yayınlanan ***İç Kontrol - Entegre- Bütünleşik Çerçeve*** (Internal Control - Integrated Framework) ve 2004 yılında yayınlanan *"**Kurumsal Risk Yönetimi -Entegre- Bütünleşik Çerçeve"*** (Enterprise Risk Management - Integrated Framework) dir. Günümüzde bu çerçeveler güncellenerek revize edilmiştir (COSO, 2013).

İç kontrole yönelik 1992 yılında COSO İç Kontrol Çerçeve' sinin ilk versiyonu yayımlanmış olup, dünya genelinde en fazla kabul görerek uygulanan yönetici özeti, çerçeve ve ekleri, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek için araç ve teknikler içeren model olmuştur. 2013 yılında bu çerçeve ihtiyaçlar doğrultusunda güncellenmiştir. İç kontrolün tanımı, iç kontrol bileşenleri, kurum hedefleri, iç kontrolün etkinliğini değerlendirmeye yönelik temel kriterler yönetimin kanaatine verilen önem değişmemiş, ancak bileşenleri oluşturan ilkeler tanımlanmış, ilkelerin özelliklerini belirten odak noktaları belirlenmiş, teknoloji ile yönetişimin artan önemi vurgulanmış, hedef kapsamına finansal

olmayan raporlamalar da alınarak suiistimallerle mücadeleye daha fazla yer ayrılmıştır (Bulut, 2015; Kardeş Selimoğlu ve Özbek, 2018: 52). Mayıs 2013'te güncelleştirilmiş COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve'de; "İç kontrol, bir kuruluşun yönetimi, yönetim kurulu ve diğer personel tarafından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uygunluk ile ilgili yönetimi amaçların başarılması konusunda makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir" şeklindedir. COSO'nun iç kontrol tanımı genel itibariyle; İngiltere'deki Cadbury, Greenbury, Hampel, Turnbull Raporları ve Birleşik Yasa, Fransa'da Vienot Raporu, Hollanda'da Peters Raporu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), ABD Sayıştay Genel Muhasebe Ofisi (General Accounting Office-GAO), Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI), Uluslararası Takas Bankası (Bank for International Settlements-BIS), Basel Bankacılık Gözetim Komitesi (Basel Committee of Banking Supervision-BCBS), Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Canadian Institute of Charted Accountants-CICA), Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Vakfı (The Information Systems Audit and Control Foundation-ISACF)' nın Bilgi ve ilgili Teknoloji için Kontrol Hedefleri (Control Objectives for Information and Related Technology-COBIT) Raporu, *Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu* (American Security and Exchange Committee-SEC), İngiltere Hazinesi tarafından Avrupa Birliği'ne aday ülkelerin yararlanması amacıyla hazırlanan Kamu Sektörü İç Denetim Standartları (Government International Audit Standards) dokümanı, Japon Sarbanes Oxley (J-SOX) olarak bilinen "Financial Instruments and Exchange Law", 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na dayalı "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Yönetmelik" olmak üzere dünya ülkeleri örgütleri, kurum ve kuruluşlarınca benimsenmiştir. Kısacası bu model dünyanın her tarafında örnek alınmıştır (Cömert, 2015: 121-122).

14.05.2013 tarihinde yayımlanan ve 14.12.2014 tarihinden sonra uygulanmaya başlanan yeni ***"COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve-2013";*** beş bileşen[1], her bir bileşenle bağlantılı temel kavramları temsil eden 17 ilke, bu ilkelerin uygulanabilirliğine yönelik 77 odak noktası[2] ve kontrolleri kapsar. Bileşenler ve ilkeler Tablo 1'deki gibi sıralanabilir:

Tablo 1

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve-2013 Bileşenleri ve İlkeleri

Bileşenler	Bileşen İlkeleri
Kontrol Ortamı	1. Örgüt, dürüstlüğe ve etik değerlere verdiği önem ile bağlılığı gösterir.
	2. Yönetim kurulunun yönetiminden bağımsız olduğunu gösterir ve iç kontrolün geliştirilmesi ile performans gözetimini yapar.
	3. Yönetim, yönetim kurulunun gözetimi altında, amaçların takibi için gerekli yapıları, raporlama hatlarını ve uygun yetki ile sorumlulukları oluşturur.
	4. Örgüt, amaçlar doğrultusunda, yetkin bireylerin kuruluşa çekme, geliştirme ve alıkoymaya bağlı olduğunu gösterir.
	5. Örgüt, bireyleri, amaçların izlenmesindeki iç kontrol sorumlulukları için hesap verebilir kılar.

[1] Çalışmada, söz konusu küresel kabul görmüş ve yaygın olarak benimsenen bu bileşenlerin açıklamalarına bilinirliği açısından yer verilmeyecektir.
[2] Çalışmanın kapsamlı oluşu nedeniyle söz konusu odak noktalar da ayrı olarak sıralanmayacaktır.

Tablo 1'in Devamı

Risk Değerlendirmesi	6. Örgüt, amaçlara yönelik risklerin belirlenmesini, tanımlanmasını ve değerlendirilmesini sağlamak için yeterince açık amaçlar belirleyerek düzenler.
	7. Örgüt, kuruluş çapında amaçlara ulaşmanın önünde engel oluşturan riskleri belirler ve bu riskleri onlarla başa çıkabilmek için analiz eder.
	8. Örgüt, amaçlara ulaşmanın önünde engel oluşturan risklerin değerlendirilmesinde hile olasılığı ve potansiyelini değerlendirir.
	9. Örgüt, iç kontrol sistemini anlamlı düzeyde etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve değerlendirir.
Kontrol Faaliyetleri (Eylemleri)	10. Örgüt, amaçlarına ulaşmaya çalışırken karşısına çıkabilecek riskleri kabul edilebilir düzeylerde azaltmasına yardımcı olan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.
	11. Örgüt, öngörülen amaçlara ulaşmasını desteklemek için teknoloji üzerinde genel kontrol faaliyetleri seçer ve geliştirir.
	12. Örgüt, standart ve beklentileri belirleyen politikalar ve politikaların uygulanmasına ilişkin prosedürler yoluyla kontrol faaliyetlerini uygular.
Bilgi ve İletişim	13. Örgüt, iç kontrol faaliyetinin işleyişini desteklemek için anlamlı ve kaliteli bilgiler toplar veya üretir.
	14. Örgüt, iç kontrole ilişkin amaç ve sorumluluklar da dahil, iç kontrollerin işleyişini desteklemek için gereken bilgileri kendi içinde iletir.
	15. Örgüt, iç kontrollerin işleyişini etkileyen konular hakkında dış taraflarla iletişim kurar.
İzleme (Faaliyetleri)	16. Örgüt; iç kontrol bileşenlerinin mevcut olup olmadıklarını, işleyip işlemediklerini saptamak amacıyla sürekli ve/veya münferit değerlendirmeler seçer, geliştirir ve uygular.
	17. Örgüt, iç kontrol yetersizliklerini değerlendirir ve ilgili ise üst yönetim ve yönetim kurulu da dahil olmak üzere düzeltici eylemi yerine getirmekten sorumlu taraflara zamanında iletir.

Not. COSO (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission) tarafından yayınlanan "COSO Internal Control-Integrated Framework 2013" başlıklı kaynaktan uyarlanmıştır (https://www.coso.org/Pages/default.aspx). Telif hakkı COSO'ya aittir, 2020. Ayrıca "İç kontrollerle ilgili teorik çerçeve ve COSO iç kontrol yaklaşımı" başlıklı kitap bölümünden uyarlanmıştır (Cömert, 2015: 174-190).

Tablo 1'de sıralanan bileşenlerden *kontrol ortamında;* dürüstlüğe ve etik değerlere verilen önemin gösterilmesi, örgüt gözetim sorumluluğunun yerine getirilmesi, örgüt yapısının yetki ve sorumlulukları oluşturması, yetkinliğe sadık kalınması, hesap verilebilirliğin sağlanması, *risk değerlendirmesinde;* uygun amaçlar koyulması, riskin belirlenmesi ve analiz edilmesi, hile riskinin değerlendirilmesi, anlamlı değişikliklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi, *kontrol faaliyetlerinde;* kontrol faaliyetlerinin seçilmesi ve geliştirilmesi, teknolojiye uygulanacak genel kontrollerin seçilmesi ve geliştirilmesi, politikalar ve prosedürler yoluyla uygulanması, *bilgi ve iletişimde;* anlamlı bilgilerin kullanılması, örgüt içi iletişimin kurulması, dış taraflarla iletişim sağlanması, *izleme faaliyetlerinde;* sürekli ve/veya ayrı değerlendirmeler yapılması, yetersizliklerin değerlendirilmesi ile iletilmesi ilkeleri sayılmıştır. Sayılan beş bileşen bütünleşik bir şekilde işlerlik gösterir ve her bir bileşen ilkelerinin tümü faaliyetler (faaliyetler ve finansal performans hedefleri ile varlıkların korunması dahil), raporlama (iç-dış finansal ve finansal olmayan raporlama bütünü) ve uygunluk (yasal ve düzenlemeler uygun şekilde) amaçlarına uygulanır (Cömert, 2015: 174-190; COSO, 2013). Söz konusu çerçeve etkili iç kontrol sisteminin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Ülkemizde Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) çalışma komitesi tarafından "COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve 2013" Türkçe' ye tercüme edilmiş ve dört kitap (Birinci Kitap: Yönetici Özeti, İkinci Kitap: Çerçeve ve Ekler, Üçüncü Kitap: Bir İç Kontrol Sisteminin Etkililiğini Değerlendirmek İçin Kullanılabilecek Açıklayıcı Araçlar, Dördüncü Kitap: Dış Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol: Bir Yaklaşımlar ve Örnekler Özeti) şeklinde sunulmuştur (TİDE, t.y.).

SOX 404; halka açık şirketlerin yöneticilerinin geçerli bir iç kontrol çerçevesini seçmelerini ve bu çerçeve doğrultusunda finansal raporlamaya ilişkin iç kontrollerin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirerek yıllık olarak yönetim beyanı vermelerini öngörmektedir. ABD'de bu düzenlemeye tabi şirketlerin tamamına yakını iç kontrollerini değerlendirirken 15.12.2014 tarihinden itibaren COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve-2013'ü kullanmaktadır (COSO, 2013).

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve'de *"kurumsal yönetim"* kavram boşluğunu ilk defa Pricewaterhouse Coopers (2004) tarafından ortaya atılan *Kurumsal Yönetim, Risk ve Uyum* (Governance, Risk, Compliance-GRC) doldurmuş, bilinen COSO küpü GRC boyutunda düşünüldüğünde farklı bir perspektif ortaya çıkmıştır (Poroy Arsoy ve Bora, 2015: 43-45).

COSO Kurulu; COSO *Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) Entegre-Bütünleşik Çerçeve-2004* (*Enterprise Risk Management-ERM Integrated Framework),* kurumsal risk yönetiminin iç kontrolden daha kapsamlı olmakla birlikte iç kontrolün ayrılmaz bir parçası olduğunu kabul etmekte ve son yayınlanan bu raporların birbirini tamamladığını vurgulamaktadır (McNally, 2013: 7). Bu bağlamda, çalışmada söz konusu kurumsal risk yönetimine yönelik yeni çerçevenin de kısaca açıklanması yerinde olacaktır.

2.2. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi

Eylül 2004'te ***"COSO Kurumsal Risk Yönetimi (KRY)-Entegre- Bütünleşik Çerçeve"*** nin yayınlamasıyla, dünyanın en geniş kapsamda kullanılan risk yönetim çerçevesi haline gelmiştir. 07.09.2017 tarihinde bu çerçeve revize edilerek ***"COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması"*** adıyla yayınlanmıştır (Altıntaş, 2017). Güncellenen çerçeve; KRY'yi "kuruluşların değer yaratma, önleme ve gerçekleştirme riskini yönetmek için strateji belirleme ve performansla bütünleşmiş kültür, yetenekler ve uygulamalar" olarak tanımlamaktadır (Gonzales, 2017). Revizyon nedenleri; çerçevenin ilk çıktığı dönemden bu yana, yeni risklerin ortaya çıkması ve karmaşıklaşması, paydaşların risk yönetimi farkındalığının artması, daha iyi risk raporlaması beklentileri ve kurumsal risk yönetimindeki gelişmelerin çerçeveye yansıtılması olduğu belirtilmiştir. Çerçevede yapılan temel değişiklikler şöyle sıralanabilir (Chesley, 2017):

a) *Yeni bir yapıyı tanıtmaktadır:* İş döngüsüne ait beş bileşen ile yirmi ilke ortaya koyulmuş ve çerçevenin temel ilkeleri yönetimden günlük faaliyetleri kapsayacak şekilde belirlenmiştir.
b) *Kurumsal risk yönetimin değişik yararlarını araştırmaktadır:* Çerçeve, kurumsal risk yönetimi çalışmalarını strateji oluşturma ve performans yönetim çalışmaları ile entegre etmekte, değer ile ilgili yararları netleştirmeyi amaçlamaktadır.
c) *Risk yönetiminin entegrasyonuna odaklanmayı sağlamaktadır:* Çerçeve, kurumsal risk yönetiminin daha iyi nasıl entegre edileceğine ilişkin rehber sunmaktadır.
d) *İş perspektifinden ele alınmıştır:* Çerçeve, riskle ilgili olarak temel tanımları, bileşenleri ve ilkeleri belirlemekte ve yönetimin her düzeyi için kurumsal risk yönetimi çalışmalarını tasarlamakta, uygulamakta ve yönetmektedir.
e) *Yeni grafikler sunmaktadır:* Çerçeve, yeni kavramsal grafiklerden yararlanmakta, temel grafik, risk yönetim ve iş modeli arasında ilişkiyi hayata geçirmektedir. Risk eğrileri gibi diğer grafikler; risk, strateji ve performans arasındaki ilişkileri ortaya koymakta, risk yönetimini günlük olaylara uygulamaktadır.
f) *Risk yönetimini, örgütün tüm birimlerine yönelik incelemektedir*: Çerçeve; risk değişimlerinin tanımlanmasını, değerlemesini ve yönetimini birim düzeyinden süreç düzeyine kadar ele almaktadır.
g) *Çelişkili konularda daha derin tartışmalara girmeyi sağlar:* Risk iştahı, riskin portföy açısı (risk portföyü) gibi konularda çerçeve daha derinlemesine ayrıntılı tartışmaları öngörmektedir.
h) *Kültüre daha büyük bir vurguyu içermektedir:* Çerçeve; kurumsal risk yönetim çalışmalarının örgüt kültürüne şeffaflığı ve risk bilincini nasıl yerleştireceğini incelemektedir.
i) *Bilgi teknolojilerinin gelişmekte olan rolünü belirtmektedir:* Çerçeve; veri çeşitliliği, yapay zekâ ve otomasyon gibi iş trendlerinin, örgüt stratejisi, iş kapsamı ve risk yönetimini nasıl etkilediğini ortaya koymaktadır.

Strateji ve performans oluşturma odaklı bir değer süreci söz konusudur. KRY sarmalında sırasıyla; misyon, vizyon ve değerler (yönetişim ve kültür), strateji geliştirme (strateji ve hedef oluşturma), iş hedefinin oluşturulması (performans), uygulama ve performans (gözden geçirme ve revizyon), geliştirilmiş değer (bilgi, iletişim ve raporlama) olarak yer almaktadır (COSO, 2017: 6). Revize çerçevede, risk yönetiminin performans yoluyla strateji belirleme ile bütünleştirilmesi üzerine yeni bir bölüm eklenmiştir. Artık güncellenen versiyon bir küp şeklinde olmayıp, kurumsal risk yönetimi bileşenlerinin ortak iş modellerinin unsurlarıyla nasıl hizalandığını açıkça gösteren *'helezon şeklinde sarmal bir akış diyagramı'* görünümündedir (Tophoff, 2018). Söz konusu ilkeler büyüklüğü, tipi ve sektörü ne olursa olsun tüm işletmeler için uygun olup, COSO KRY beş bileşen ve 20 ilkelerine Tablo 2'deki gibi yer verilebilir.

Tablo 2

COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve-2017 Bileşenleri ve İlkeleri

1.Yönetişim ve Kültür	2.Strateji ve Amaç (Hedef) Oluşturma	3. Performans	4.Gözden Geçirme ve Revizyon	5.Bilgi İletişim ve Raporlama
1- Yönetim Kurulunun risk gözetimini etkinleştirmesi	6- İş koşullarının analiz edilmesi	10- Riskin belirlenmesi	15- Önemli değişikliklerin değerlendirilmesi	18- Bilgi ve teknolojisinin kullanılması
2- Faaliyet yapılarının oluşturulması	7- Risk iştahının tanımlanması	11- Risk derecesi şiddetinin değerlendirilmesi	16- Risk ve performansın incelenmesi	19- Risk bilgisinin iletilmesi
3- İstenen (beklenen) kültürün tanımlanması	8- Alternatif stratejilerin değerlendirilmesi	12- Risklerin öncelik sırasının belirlenmesi	17- Kurumsal risk yönetiminde gelişmelerin devam ettirilmesi (izlenmesi)	20- Risk, kültür ve performansın raporlanması
4- Temel değerlere yönelik olmanın (bağlılık) kanıtlanması	9- İş amaçlarının formüle edilmesi	13- Riske olan cevapların (tepkilerin) uygulamaya geçirilmesi		
5- Yetenekli bireylerin alınması, geliştirilmesi ve tutulması		14- Portföy görüşünün geliştirilmesi		

Not. COSO (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission) tarafından yayınlanan "Enterprise Risk Management Integrating with Strategy amd Performance" başlıklı kaynaktan uyarlanmıştır (https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf). Telif hakkı COSO'ya aittir, 2020.

İç kontrol sisteminin unsurları; kontrol ortamı, risk değerleme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme iken kurumsal risk yönetimi sisteminin unsurları kontrol ortamı, hedeflerin belirlenmesi, olay tanımlama, risk değerleme, risk tutumu, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemeden oluşmaktadır. Görüldüğü gibi risk değerleme hem iç kontrol sisteminin hem de risk yönetim sisteminin bileşenleri arasında yer almaktadır. Risk değerlemenin her ikisinin de bileşeni olması, iç kontrol ve risk yönetimi faaliyetlerinin bütünleştiğini göstermektedir. Nitekim COSO KRY Çerçeve'de, iç kontrolün kurumsal risk yönetiminin ayrılmaz bir parçası olduğu belirtilmiş, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve kurumsal yönetim arasındaki ilişki ortaya koyulmuştur (Kardeş Selimoğlu ve Ertan, 2015: 78-79).

Literatür taramasına göre; COSO Modeli olarak COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve hakkında hem ilk versiyonları hem de güncellenmiş revize versiyonlarına yönelik yaygın bir şekilde yazında başta bu alanda çalışan akademisyenler olmak üzere alana katkı sağlayan; ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli makale, bildiri, kitap, lisansüstü tez çalışmalarının olduğu bilinmektedir. Konunun kapsamlı oluşu ve yapılan akademik yayınların

çeşitliliği ile bu çalışmada içerik analizi yapılması da öngörülmediğinden sadece temel bazda seçilen güncel birkaç örnek vermekle yetinmek zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Türedi vd. (2014) çalışmalarında; teorik olarak COSO İç Kontrol Modelini temel yapısını oluşturan beş bileşen, işletme hedefleri ve işletme yapısı içindeki etkileşimiyle açıklanmıştır. Aynı yazarın farklı yazarlarla bu modelin bileşenlerinden birini daha ayrıntılı ele alan yayınları da vardır. Yine Türedi vd. (2015) çalışmalarında; Anglo-Sakson ülkelerinden ABD, Kanada ve İngiltere'de geliştirilen iç kontrol modellerini incelemişler, ABD'deki COSO modeli ile diğer modeller arası benzerlik ve farklılıkları ortaya koymuşlardır.

Gacar (2015) çalışmasında, 1992 ve 2013 yıllarında yayınlanan COSO İç Kontrol Çerçeveleri arasındaki benzer ve farklı boyutlarını karşılaştırarak incelemiştir.

Karakoç ve Özdemir (2016) çalışmalarında; COSO İç Kontrol Modeli açıklanmış, SOX kapsamında Finansal Raporlama ile ilgili İç Kontrol Raporu (Internal Control over Financial Reporting-ICFR) ilişkisi kurulmuştur.

Şaşmaz ve Çiftci (2017) çalışmalarında; iç kontrol sistemi etkinliğinin işletmeler açısından önemi vurgulandıktan sonra mermer sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedeki, iç kontrol yapısı incelenmiş, sistemin güçlü ve sayıf yönleri belirlenerek etkinliğinin artırılmasına yönelik öneriler sunulmuştur.

Karakaya (2018) çalışmasında, yeni COSO KRY-riskin strateji ve performansla uyumlaştırılmasına ilişkin düzenleme güncellemelerini ele almıştır.

Güler ve Arkın (2018) çalışmalarında; COSO KRY 2017'yi açıklayarak kontrol öz değerlendirme yaklaşımıyla incelemişler ve örnek olay uygulaması yapmışlardır.

Ilgar ve Erdoğdu (2018) çalışmalarında; COSO KRY 2017 çerçevesi ve Türk kamu yönetimine entegrasyonunu ayrıntılı bir şekilde değerlendirmişlerdir.

Can ve Çetin (2019) çalışmalarında; yeni COSO KRY çerçevesine göre iç denetçi ve iç denetimin rolünü inceleyerek hangi önemli misyonlara ve faaliyetlere ağırlık verilmesi gerektiğini vurgulamışlardır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK); COVID-19 (Korona Virüs) Salgınının yürütülen bağımsız denetimlere etkisine yönelik pandemi sürecinde denetçilere yardımcı olması amacıyla birtakım yönlendirici açıklamaları kamuoyu ile paylaşmıştır. Bu bağlamda, risk değerlendirme ve iç kontrol sistemi ile ilgili şu bilgi yer almaktadır (KGK, 2020):

> *"2. Denetimin Planlanması ve Risk Değerlendirme Süreci: "Covid-19" etkisiyle birlikte, 31.12.2019 tarihinde sona eren dönemlere ilişkin tamamlanmayan denetimler için, denetçinin risk değerlendirmeleri ve müteakip denetim prosedürlerine yönelik planlarını yeniden ele alması gerekebilir. Bunun dışında, sürecin değişkenlik göstermesi nedeniyle, denetçinin işletme ve çevresine ilişkin elde ettiği anlayış ile önemli yanlışlık riski değerlendirmesini sürekli olarak gözden geçirmesi müteakip denetim prosedürlerinin ihtiyaca uygunluğu bakımından büyük önem arz etmektedir.*
>
> *Savaş, doğal afet veya salgın hastalıkların yaşandığı dönemlerde iç kontrol sistemi planlandığı gibi etkin bir şeklide işlemeyebilir. Bu tür durumlarda denetçi, belirlemiş olduğu ve iç kontrol riskini de ihtiva eden hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin artıp artmadığına ve buna bağlı olarak ilave denetim prosedürlerinin uygulanmasının gerekip gerekmediğine karar vermelidir."*

Koronavirüsün bir şirketin risk değerlendirmesi üzerindeki etkisi de şöyle belirtilmiştir (TÜRMOB International, 2020a: 8):

> *"Denetçinin risk değerlendirmesi yapması ve bu değerlendirmenin, örneğin şirketin likiditesi gibi, yeni önemli risk tehditleri nedeniyle revizyona ihtiyacı olup olmadığını saptaması gerekir. Mevcut durum oldukça istikrarsız olduğu için, denetim süresince risk değerlendirmesinin sürekli olarak gözden geçirilmesi gerekecektir."*

Yukarıdaki bilgilere bu çalışmada, dünyada ve ülkemizde yaşanan Covid-19 etkisinin iç kontrol sistemi ile risk değerlendirmesine ne derece önemli bir etkisinin olduğunu/olacağını belirtmek, bunun da raporlamaya ne denli yansıyacağını önemsemek amacıyla yer verilmiştir.

J-SOX'in iç kontrol çerçevesi bileşenleri ve raporlama ile bütünleşen kısaca açıklanan model çerçevelerden sonra esas inceleme konusu olan yasal düzenleme ele alınıp irdelenebilir.

3. JAPON SARBANES OXLEY YASASI ÜZERİNE BÜTÜNCÜL BİR İNCELEME

ABD'deki SOX Yasası'nın etkisi birçok ülkedeki yasal düzenlemelere de yansımış ve ülkeleri kendi yerel düzenlemelerini yapmaya zorlamıştır. SOX Yasası'na benzer şekilde iç kontrollere yönelik farklı yasal düzenlemelere sahip ülkelerden birisi de Japonya'dır. SOX Yasası ile benzerliğinden dolayı Japonya'da ***"Japon Sarbanes Oxley Yasası"*** olarak bilinen Japon SOX olarak ifade edilen kısaca J-SOX bütüncül bir bakış açısıyla ayrıntılı şekilde incelenebilir.

30.07.2002 tarihinde yürürlüğe giren ABD ve Avrupa'da yaşanan ekonomik krizler, şirket skandalları nedeniyle ortaya çıkartılan ABD'deki SOX Yasası; SEC'e kayıtlı şirketlerin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin etkinliğini değerlendirebilecek bir iç kontrol sistemini öngörmektedir. New York borsasında işlem gören tüm şirketlerin uymakla yükümlü oldukları Yasa'nın amacı, finansal tabloların ve dipnotlarının doğruluğunu ile güvenilirliğini artırmaktır. Yasa, New York borsasına kote şirketler için oluşturulmuş olmasına karşın, bu şirketlerin Amerika dışındaki iştirakleri de bu düzenlemelere tabidirler. SOX Yasası'na göre işletmelerin finansal raporlamalarını etkileyen iş süreçlerindeki riskleri değerlendirmeleri gerekir. Bilindiği üzere Yasa; temelde 11 ana başlıktan ve her bir ana başlık altında açılan ilgili alt bölümlerden oluşmaktadır (Sarbanes-Oxley Act, 2002). J-SOX; SOX Yasası'nın 404 ve 302 bölümlerine benzer şekilde, Amerikan "Securities Act-1933" ile "Securities Exchange Act-1934" in birleştirilmesi sonucu oluşturulan çeşitli Yasa ve maddelerini içeren bir düzenlemedir (Protiviti Japanese Independent Risk Consulting, 2006a: 1). Bu bağlamda J-SOX, 302 ile 404 No.lu bölümleri esas alınarak düzenlenmesi açısından SOX ile benzerlik göstermektedir.

Yasa'nın tamamına bakıldığında yer alan hükümlerin önemli bir bölümünün kamunun aydınlatılması ve sorumlulukların artırılması konusuna yönelik düzenlendiği görülmektedir. Bu bölümlerin dışında ağırlıklı olarak çeşitli cezai hükümlere yer verilmiş ve piyasaları etkileyen muhasebe ve denetim skandalları sonrasında buna yol açan sermaye piyasası suçlarının ağır bir şekilde cezalandırılması hedeflenmiştir (Aksoy, 2005: 59). SOX'a kamuoyunun zararıyla sonuçlanan vakalar açısından bakıldığında, kamuoyunun hilelerden zarar görmesini belirli ölçüde önleyebilecek maddeler içerdiği görülmektedir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 337).

J-SOX Yasası, şirket skandalları ve bunların olumsuz etkileri sonrasında çıkarılmış olması nedeniyle, reaktif bir nitelikte olup, bu yönüyle SOX' e benzerdir. Buna karşın SOX'in düzenleme kapsamının genişletilmesi ve Amerika'daki bu tür skandalların Japonya'da yaşanmasını önlemeye yönelik olması nedeniyle farklılaşmaktadır. Kurumsal yönetim anlamında proaktif bir düzenlemedir.

Japonya'daki skandallara (Tan, t.y.);

- New York'ta 1,1 milyar Amerikan Doları kayıpla sonuçlanan, yöneticilerinin sorumlu tutulduğu Daiwa Bankası'nın önemli derecede muhasebe aykırılıkları ve hileleri (2000),
- Kobe Steel şirketinde yöneticilerin iç kontrol sisteminin oluşturulmasındaki ihmalkârlıkları (2002),
- PwC-Japonya ofisinden dört mali müşavirin, konsolide edilmiş finansal tablolara ilişkin yanlış beyan vermeleri nedeniyle tutuklandıkları, kozmetik devi kabul edilen Kanebo'nun muhasebede hile olayı (2004),
- Hisselerin satış fiyatlarına ve finansal tablolara ilişkin yanlış bilgi verilmesi ile güvenilir olmayan finansal raporlama nedeniyle Seibu Demiryolu şirketinin menkul kıymet borsasından çekilmesi ve hisse senedi fiyatlarında düşüş (2004),

ile ayrıca Livedoor Şirketi ve Murakami Anonim Şirketi (Hoffman, 2007: 48) gibi şirketler örnek olarak verilebilir. Yukarıda sıralanan skandallardan özellikle Japonya'da Seibu Railway Co.'nun finansal raporlarındaki önemli yanlışlık ve Kanebo Ltd. tarafından yapılan hile olgusunun J-SOX'un ortaya çıkışına yoğun bir şekilde neden olduğu vurgulanmaktadır (Plianced, t.y.). Yaşanan bu tür muhasebe skandalları, Japonya Finansal Hizmetler Ajansını J-SOX'i çıkartmaya zorlamış ve 07.06.2006 tarihinde onaylanan "Financial Instruments and Exchange Law" Yasası ile Yasa öncelikle Japonya'da listelenen Tokyo borsasına kote yaklaşık 3.800 firma ve bu şirketlerin diğer ülkelerdeki iştirakleri için 01.04.2008 tarihi itibariyle uygulamaya koyularak 31.03.2009 tarihinde de resmen yürürlüğe girmiştir. Çünkü bu yasal düzenlemeyi çoğu Japon firması, Japonya için mali yıl 31.03.2008 tarihinde sona erdiğinden 01.04.2008 tarihinden itibaren uygulamaya başlamıştır.

Japonya Maliye Bakanı'nın açıklamasına göre, finansal hizmetler sektörüne ilişkin yapılan düzenlemelerde ikinci temel aşamayı bu Yasa oluşturmaktadır (Nagano, 2007b: 1).

Japonya, sermaye piyasası alanında ön sıralarda olup, ülkenin ilk üç sırada yer alan borsaları Tokyo Borsası başta olmak üzere Osaka ve Nagoya borsaları olarak bilinmekte, hatta ilk ikisinin adı dünyanın ilk beşi arasında sayılmaktadır (TSPAKB, 2006). Ülkede yıllar itibariyle borsa sayısında da değişiklik yaşanmıştır.

CLSA Asia-Pacific Markets ile Asian Corporate Governance Association tarafından ortaklaşa düzenlenen "CG Watch 2007" başlıklı araştırmada; Asya'nın önde gelen 11 sermaye piyasası arasında yapılan bir anketin sonuçları, en iyi kurumsal yönetim uygulamalarının Hong Kong'da olduğunu, ayrıca Asya ekonomilerinin Avrupa ve ABD'deki yönetişim standartlarını yakalayabilmesi için daha çok şeyin yapılması gerektiğini göstermiştir. Araştırmada; Hong Kong'un yanı sıra Singapur, Hindistan, Tayvan ve Japonya ilk beşi oluşturmuştur. Japonya'nın Şirketler Yasası'ndaki değişiklikler ile J-SOX Yasası'ndan kaynaklanan olumlu sonuçlar nedeniyle, özellikle yasama ve kültür kategorilerinde yüksek notlar aldığı görülmüştür (TKYD, 2007: 15). Hindistan'da bile yatırımcılar büyük fon tutarlarını değerlendirirken yüksek standartlarda doğruluk, şeffaflık ve güvenilirlik beklemektedir. Yasal düzenlemelerde etkin rol üstlenen Michael G. Oxley, 15.03.2008 tarihinde yaptığı konuşmasında Hindistan'da da yasaları zorla yaptırım yoluyla uygulatmak yerine Japonya'da J-SOX, Avrupa Birliği'nde E-SOX düzenlemelerindeki gibi her ülkenin kendi gelenek ve görenekleri, kültürü ile uyumlaştırılmış bir Yasa olması gerekliliğini ifade etmiştir (Business Line, 2008: 2). Japonya'nın kendine özgü kültürel yapısı ve işletme anlayışı sonucunda; kurumsal yönetişim, iç kontrol ve SOX uygulamalarındaki bazı kavramları değiştirilerek, yeni kavramlar eklenerek ve/veya kavramlara ilişkin kapsam kısıtlaması yapılarak J-SOX şeklinde yeni bir Yasa düzenlenmiştir. J-SOX Yasası incelendiğinde Japonya'nın sosyal yapısı gereği ortaya çıktığı açıkça görülmektedir (Eryılmaz, 2008: 2). Yerel uygulamalarla bütünleştirilmiş J-SOX gibi Yasalarla ülkede şeffaflık, en iyi uygulamaları tanımlama ve doğru öncelikleri oluşturma gibi önemli yararlar da sağlanabilmektedir (KPMG, t.y.a). J-SOX, SOX Yasası'nın Japonya ve Japon halkının kendi kültürel değerlerine ve özelliklerine uyarlanmış olduğundan farklılaşmaktadır.

J-SOX Yasası'nın o*perasyonlarda (faaliyetlerde) etkinlik ve verimliliğin sağlanması, finansal verilere güvenin oluşturulması, yasa ve yönetmeliklere uygunluk, varlıkların korunması* olmak üzere dört temel amacı bulunmaktadır. Yasa'nın bu dört temel amaç çerçevesinde farklı taraflar için hedeflediği yararlardan bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (İnci, 2008):

- Karmaşık süreçleri daha izlenebilir kılmak,
- Daha güvenilir ve kolay izlenebilir bir belgelendirme oluşturmak,
- Süreçlerdeki otomatik ve/veya elle kontrollerin oluşturulmasında etkinliğe işlerlik kazandırmak,
- Denetim komitelerinin şirket yönetimi ve kontrole ilişkin kararlara daha etkin katılımlarını sağlamak,
- Tüm bunların sonucu olarak yatırımcıların şirketlere olan güvenini artırmaktır.

J-SOX Yasası kapsamında; finansal raporlama, iç kontrol için değerleme ve denetim standartları 08.12.2005 tarihinde öncelikle taslak şeklinde tartışılmıştır. Öngörülen söz konusu standartlar *iç Kontrol Çerçeve, finansal raporlamaya yönelik iç kontrollere ilişkin değerlendirme ve raporlama ile*

finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerin denetimi olarak üç bölümden oluşmaktadır (Eryılmaz, 2008: 2).

3.1. Japon İç Kontrol Çerçevesi

Japonya, COSO İç Kontrol Çerçeve'yi uyarlama yoluna gitmiş ve çerçevede yer alan unsurları artırmıştır. Japon İç Kontrol Çerçeve'yi; (1) Kontrol Ortamı, (2) Risk Değerlendirme, (3) Kontrol Faaliyetleri, (4) Bilgi ve İletişim, (5) İzleme ile (6) Bilgi Teknolojileri-BT Gereksinimlerine Duyarlılık altı temel bileşen ve (1) Finansal Raporlamanın Güvenilirliği, (2) İşletme Operasyonlarının (faaliyetlerinin) Etkinliği ve Etkililiği, (3) İşletme Faaliyetlerine Uygun Mevzuat ve Yasal Düzenlemeye Uygunluk ile (4) Varlıkların Korunması dört temel kontrol hedef oluşturmaktadır (Ernst&Young, 2007: 1-2). Japon İç Kontrol Çerçevesi; COSO İç Kontrol Modeline ***"Bilgi Teknolojileri Gereksinimlerine Duyarlılık"*** boyutu altıncı bileşen ve ***"Varlıkların Korunması"*** da dördüncü hedef olarak eklenmiştir (Protiviti Japanese Independent Risk Consulting, 2006b: 3). İç kontrol çerçevesi açısından J-SOX, COSO Modelini örnek aldığından benzemekte, ancak eklediği altıncı bileşen ve dördüncü hedef ile farklılaşmaktadır. Bu Çerçeve, Şekil 1'deki gibi şematize edilebilir.

Şekil 1

Japon İç Kontrol Çerçevesi: Altı Bileşen ve Dört Hedef

Not. "J-SOX: Japon Sarbanes Oxley Yasası", T. İnci, 2008, *Deloitte* (http://webcast.deloitte.com.tr/Secure/PresentationPreview.aspx?PreId=28) webcast'inden (telif hakkı Deloitte'ye aittir), "J-SOX, Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı?", A. Eryılmaz, 2008, *Deloitte (*http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%20_2_.pdf) makalesinden (telif hakkı Deloitte'ye aittir, 2008) ve "Business Document Checking System for Compliance", S. Iwata, 2005, *Toshiba Review, 60*(12), s. 37 makalesinden (telif hakkı Toshiba Review dergisine aittir, 2005) uyarlanmıştır.

Burada yasal düzenlemenin uygulamaya koyularak yürürlüğe giriş tarihinin COSO Çerçeve güncellemelerinden önce bir tarihte olduğunu gözden kaçırmamak gerekir. Çünkü COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve 2013'te güncellendiğinde temel bileşenler korunmuş, her bir bileşene ilke ile tanımlama yapılmış, ilkelerin uygulamasına yönelik odak noktalar belirlenmiştir.

COSO kontrol modelinin bileşenlerinden kontrol ortamında, işletmede kullanılan bilgi teknolojisinin işletmenin hacmi ve karmaşıklığına uygun olması, kontrol faaliyetlerinde ise işletmenin BT kaynakları risklere karşı bunlara özel, genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere BT

kontrolleri geliştirmeleri gerektiği belirtilmektedir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 237-243). Günümüzde dijital ortama geçiş ile yaşanan değişim ve gelişmeler de göz önünde bulundurulduğunda, Japonya'nın ileri teknolojik yapıya sahip oluşu başta olmakla birlikte yasal düzenlemenin yapıldığı tarih itibariyle de Japon iç kontrol çerçeve' ye altıncı bileşen olarak özellikle BT gereksinimlerine duyarlılık bileşeninin eklemesinin ne denli farkındalık yarattığı ve değer kattığı açıktır.

SOX'in düzgün finans yönetimine odaklandığının ve dolayısıyla BT departmanıyla çok ilişkisi olmadığının ileri sürülmesine karşın SOX'in tanımladığı sınırlar içinde kalmak, finansal bilgilerin güncel ve tamamıyla doğrulanabilir olmasını gerektirir. Sonuç olarak, bu bilgileri oluşturmak, desteklemek ve korumaktan BT departmanı ve sistemleri sorumludur (Kardeş Selimoğlu ve Özbek, 2018: 20). J-SOX Yasası ile uyum ve uygunluk gösteren BT alt yapısı sistemine sahip şirketlere yasal düzenlemeye geçiş tarihi itibariyle; Toshibo Solutions A.Ş. (Iwata, 2005: 36), Nippon Bilgi ve İletişim A.Ş. (Terada, 2006: 20) örnek olarak gösterilmiştir.

Değerlendirme yaklaşımı açısından hem SOX hem de J-SOX her ikisinde de yukarıdan aşağıya, riske dayalı bir yaklaşım söz konusudur. Şirket düzeyinde kontroller değerlendirilir ve süreç düzeyinde kontroller gerçekleştirilir. BT'in genel kontrolü ve uygulama kontrolü vardır (Course Hero, t.y.). Japonya'daki sertifikalı muhasebeci sayısının, ABD'den %10 daha az ve denetçi sayısının da daha fazla olduğu bilinmektedir. Benzer şekilde denetçi bağımsızlığı ve güvenilirliği söz konusudur. J-SOX'in merkezi odak noktasının BT kontrolü olduğu açıktır (Plianced, t.y.). J-SOX Yasası'nın temel hedefini kurumsal suçlar oluşturmaktadır. J-SOX, risk değerleme ve risk kontrol tasarımı da gerektirdiğinden şirketlere yük getirebilmektedir. Bu yükü azaltabilmek için J-SOX'de SOX gibi yukarıdan aşağıya risk odaklı yaklaşım benimsenmektedir (Nagano, 2007a: 1; Watanabe ve Shimodaira, 2006: 13; Deloitte, 2008: 3). J-SOX' de BT kontrolleri ile denetçilere daha az bağımlı olunabilecektir. Denetim otomasyonu, yazılımların kullanılması esastır. J-SOX'de danışmanlık rolleri kısıtlanmamaktadır. J-SOX varlık / süreç düzeyi kontrollerine bağlı olarak finansal raporlama kontrolleri yerine faaliyet kontrollerine yönelinebilinmektedir (Sun, 2014).

COSO'da; bir kuruluşun varlıklarının verimli kullanılması, israf veya verimsizlik nedeniyle ya da kötü ticari kararlar sonucu ortaya çıkacak kaybın önlenmesi gibi daha kapsamlı faaliyet amacıyla ilgilidir. Varlıkların korunması finansal olmayan dışsal raporlama amaçlarıyla ilişkilendirilmektedir (Cömert, 2015: 169, 171). Varlıkların korunması hedef bazında; varlık ediniminin, kullanımının ve elden çıkarılmasının Japonya'daki prosedürlere ve yetkilendirmeye göre yapılması gerekliliğinin öneminden dolayı eklenmiştir (Eryılmaz, 2008: 3). Faaliyetlerin etkinliği ve güvenirliliği sağlanırken alt boyutta elbette varlıkların kötüye kullanılmayarak korunmasına yer verilmektedir. Ancak varlıkların korunması, hileli finansal raporlamada gittikçe önem kazanan bir boyutta olduğundan alt hedef yerine ana hedefler olarak belirginleştirildiği görülmektedir.

Hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında önemli araçlardan biri işletmelerde oluşturulacak iç kontrol yapıları veya sistemleridir. İşletmelerde olmayan veya zayıf düzeylerdeki iç kontrol yapıları, hile eylemine üst düzeylerde olanak vermektedir. Ayrıca işletmelerde üst konumlarda görev yapan yöneticilerin, var olan kontrollerin zayıf ve açık noktalarını bilmeleri ayrı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2009: 117).

İç kontrol sistemleri tasarlanırken, "iş onaylama, yetkilendirme ve doğrulama", "varlıkların ve kayıtların güvenliği", "görevlerin ayrılığı", "dönemsel mutabakatlar", "analitik gözden geçirme" ve "bilgi sistemlerine ilişkin kontroller" üzerinde durulması ve sistemlerin tasarlanmasına kadar işletmede yürütülmesi de önem arz etmektedir (Demir, 2009: 17). İç kontrol yapısı, işletme varlıklarını korumalı ve her türlü kaybı önlemelidir.

3.2. Finansal Raporlamaya Yönelik İç Kontrollere İlişkin Değerlendirme ve Raporlama

Finansal raporlama süreci ve bu süreçteki kontrollerin; yönetim tarafından tanımlanması, şirkette dış kaynak kullanılıyorsa alınan hizmetlerin ve bu sürecin değerlendirilmesi, gerekli durumlarda hizmet alınan firmalardan benzer denetim çalışmalarının talep edilmesi önem arz etmektedir. Yönetim; iç kontrollerin değerlendirilmesi aşamasında, uygulamayı planladığı yöntemi belirlemelidir. Ayrıca, yönetimce kurum bazında genel kontrol ortamını oluşturan, politika ve prosedürler, etik kurallar,

izleme ve raporlama mekanizmaları gibi genel kurum kontrolleri değerlendirilmelidir. Söz konusu değerlendirme şirketin tüm birim ve iştiraklerini kapsayacak şekilde tasarlanmalı, süreçlerdeki riskleri azaltıcı kontrollerin etkinliğini de sağlamalıdır (İnci, 2008).

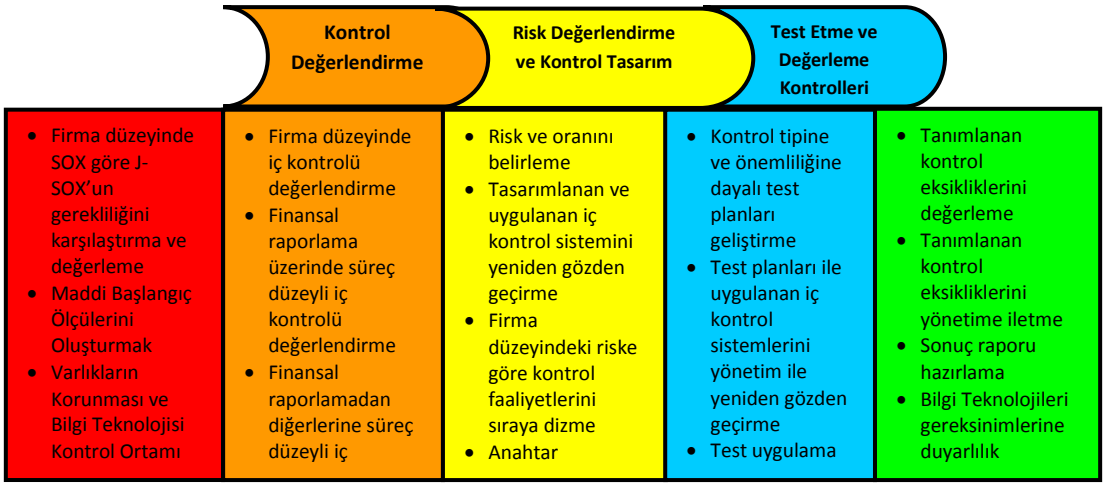
Organizasyon içinde J-SOX'e uygunluk beş aşamada sağlanır. Bu aşamalar;

(1) Planlama ve faaliyet alanı
(2) Kontrol değerlendirme
(3) Risk değerlendirme ve kontrol tasarım
(4) Test etme ve değerlendirme kontrolleri
(5) Eksiklikleri belirleme ve sonuçları raporlama

şeklinde sıralanabilir. Söz konusu aşamalar Şekil 2'deki gibi bir sarmalın zinciri olarak izlenebilir.

Şekil 2

J-SOX'e Uygunluk Aşamaları Zinciri



Not. Amper, Politziner ve Mattia tarafından yayınlanan "J-SOX Compliance" başlıklı kaynaktan uyarlanmıştır (http://www.amper.com). Telif hakkı amper.com sitesine aittir, 2008.

Yasa'ya uyum aşamasında yukarıda özetlenen zincir şeklindeki yapının sürekliliği kritik öneme sahiptir.

J-SOX iç kontrol değerleme ile Japon şirketlerine proje planlama, faaliyet alanı, muhasebe, süreç değerleme, belgelendirme, kontrol işlem etkinliğini değerleme, düzeltme ve raporlama içeren çözümler sunmaktadır (PR Newswire, 2006: 1).

Her iki düzenleme de finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol sistemlerini değerlendirmeyi, İcra Kurulu Başkanı (*Chief Executive Officer*-CEO) ve Finansal İşler Sorumlusu-Mali İşler Direktörü-Üst Düzey Finans Yöneticisi (Chief Finance Officer-CFO) ile sertifikalı yetkililere verilen önemin artmasını, dış finansal raporlamanın doğru ve gerçeğe uygun yapılmasını amaçlamaktadır Eisneramper, 2017).

İç kontrol sistemindeki bulgular; J-SOX'de "önemli zayıflıklar" ve "eksiklikler" olarak sınıflandırılmıştır (Eryılmaz, 2008: 4). ABD'de SOX ile başlayan ve başka gelişmiş ülkelerce de (İngiltere, Japonya gibi) kabul gören yönetimin iç kontrol hakkında yayınladığı ve bağımsız denetçinin de tasdik ederek görüş açıkladığı rapordur (Uzay, 2008: 107). SOX Yasası gereği, işletmeler iç kontrol zayıflıklarını açıklamalıdırlar.

Amaçların kapsamı açısından; SOX' de konsolide edilmeyen iştirakler hariç tutulurken, J-SOX'de özkaynak yöntemine göre raporlanan iştirakler analize dahil edilir. SOX faaliyet ve finansal pozisyona göre işletme varlıklarının kapsamı belirlenirken, J-SOX'de şirket düzeyinde kontrol ve finansal raporlama süreci (temelde tüm iş birimlerinin), diğer süreçler için daha yüksek riskli kuruluşların göstergeleri ve gelire dayalı 2/3'tür (Course Hero, t.y.).

Tokyo borsasında işlem gören şirketler ile bu şirketlerin Türkiye'deki iştiraklerinde J-SOX Yasası'na tabi olmaları gereğince uyum çalışmaları yapılmış olup, gerektiğinde yeniden ve/veya yine uyumlaştırmalar sürdürülmektedir.

Japonya'da; J-SOX'in hükümleri bir bütün olarak geçerli olup, Japonya dışındaki iştiraklere (örneğin ABD ve Avrupa'daki), iş süreçlerinin kontrolü aşamasında Japon Finansal Araçlar ve Borsalar Yasası (The Financial Instruments and Exchange Act - FIEA) ve kılavuz ilkelere uyum açısından Sertifikalı-Yetki Belgeli Japon Sarbanes Oxley Uzmanı (Certified Japanese Sarbanes Oxley Expert - CJSOXE) olabilmek için gerekli bilgi, beceri ile yeteneklerin kazandırılmasına yönelik programlar olduğu bilinmektedir (CJSOXE, t.y.). Yine J-SOX'e uyumu sağlamada dört büyük denetim firması danışmanlık hizmeti vermektedir. Örneğin, SOX 302 ve 404 No.lu bölümler / J-SOX uyum programlarının uygulanması ile sürdürülebilirliği açısından danışmanlık hizmeti sunan KPMG bunlardan birisidir (KPMG, t.y.b). J-SOX uyumluluk için çeşitli yazılımlardan da yararlanılmaktadır. Örneğin; dünya çapında lider bir İş Süreci Yönetimi yazılım çözümleri sağlayıcısı kabul edilen ve SAP/Oracle gibi ERP sistemleri verilerine doğrudan gerçek zamanlı (online) bağlantı yoluyla ulaşarak "hizmet olarak yazılım (Software as a Service-SaaS)" çözümü sunan ProcessGene, çoklu kuruluşların işlemlerine yönelik teknolojik olarak tasarlanmıştır (ProcessGene, t.y.). Ayrıca güncellenen COSO İç Kontrol Çerçeve'de finansal raporlamanın güvenilirliği amacı yerine sadece raporlamanın güvenilirliği tercih edilmiştir. Bu bağlamda iç ve dış raporlama birlikte ele alınmakta, finansal ve finansal olmayan raporlamayı da kapsamaktadır. Değerleme açısından raporlamada uyum görülmektedir.

Günümüzde iç ve dış raporlamada finansal ve finansal olmayan bilgiyi bütünleştirici etkin raporlar önem kazanmıştır. Bu bağlamda Genişletilmiş Dış Raporlama-GDR (Extended External Reporting Assurance-EER); iklim değişiklikleri, emisyon, çevre raporlaması, entegre raporlama ve entelektüel sermaye gibi finansal olmayan veri ve olguların bir bütün olarak raporlanmasıdır. GDR güvencesinde dikkate alınacak temel unsurlar arasında; iyi ve sağlıklı çalışan bir iç kontrol sisteminin tasarlanması, önemli yanlışlık riskleri çerçevesinde önemlilik düzeyi ile hilelere karşı tedbirli olunması vd. sayılmaktadır (TÜRMOB International, 2020b: 2, 6).

3.3. Finansal Raporlamaya Yönelik İç Kontrollerin Denetimi

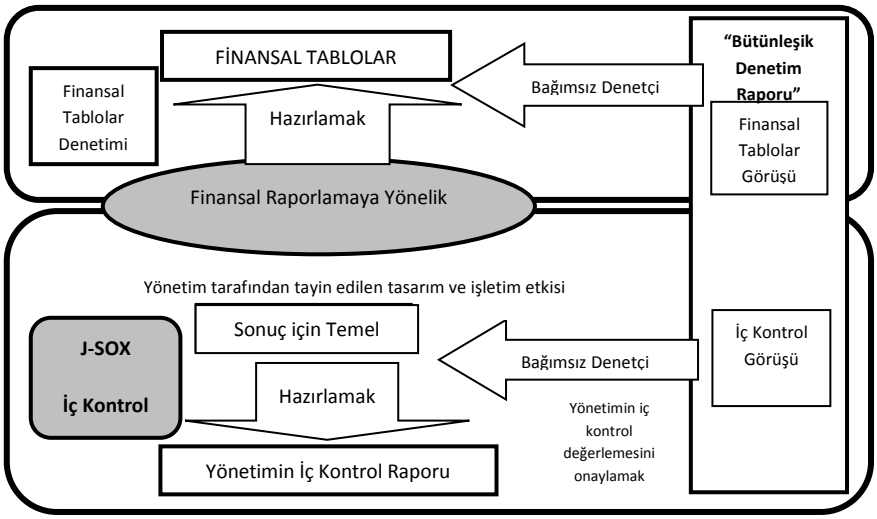
Finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerin denetimi açısından bağımsız denetçiler, finansal raporlamadaki iç kontrollerin etkinliğine ilişkin olarak yönetimce yapılan değerlendirme ile ilgili görüş bildirmek ve finansal tabloları denetlemekle yükümlüdür. Ayrıca, değerlendirme sonuçlarının adil şekilde iç kontrol raporunda belirtilip belirtilmediğini denetlerler (Protiviti Japanese Independent Risk Consulting, 2006b: 4). Kısacası bağımsız denetçiler yönetim tarafından gerçekleştirilen iç kontrol değerlendirmesini gözden geçirir ve bu değerlendirmeye yönelik görüş bildirirler. Denetim raporunda belirtilen hususların uygulanıp uygulanmadığı da kontrol edilir.

Japonya'da J-SOX Yasası ile uyumlu denetim yapısı, iç kontrole ilişkin problemleri çözmek için gerekli olan iş akışı denetimi ile fonksiyonelliği sağlarken, alt yapıya ilişkin maliyetleri rasyonelleştirmede çözümler sunmaktadır (Business Wire, 2005: 1).

J-SOX'in, yukarıda açıklanan bilgiler doğrultusunda finansal raporlamaya yönelik iç kontrollere ilişkin değerlendirme, raporlama ve iç kontrollerin denetimi Şekil 3'teki gibi şematize edilerek özetlenebilir.

Şekil 3

Finansal Raporlamaya Yönelik İç Kontrollere İlişkin Değerlendirme ve Raporlama, İç Kontrollerin Denetimi



Not. Deloitte tarafından yayınlanan "Enterprise Risk Services: J-SOX Services" başlıklı kaynaktan uyarlanmıştır (http://www.deloitte.com.tr). Telif hakkı Deloitte'ye aittir, 2008.

J-SOX, SOX gibi yönetimin denetlemesinin yanı sıra finansal denetimi de gerektirir. İç kontrol denetimini ve finansal denetimi aynı bağımsız denetim şirketi ile ortağının yapması, aynı denetim kanıtlarının karşılıklı olarak kullanılacak olması denetimlerin etkinliğini artıracaktır. Kapsamın sınırlı olması nedeniyle, daha az zamanda ve daha az denetçi ile denetimler yapılabilecektir. Denetim sırasında daha az sayıda denetçinin kullanılması, işletmenin maliyetlerinin de düşmesine yol açabilecektir. Özellikle kriz dönemlerinde; işletme yönetimi tarafından maliyet düşürme yöntemlerinin başında, denetim ekiplerini (ancak yasal sayıdan az olmamak, rotasyon vb. yasal zorunlulukların yerine getirilmesi şartıyla) küçültmek ve bu işe ayrılan kaynakları azaltmak yer alabilmektedir. J-SOX, eğer denetimde yasal zorunluluğun gerektirdiği sayıda denetçiden yararlanırsa bu kısıtlamaya gidilmeksizin maliyetlerin kendiliğinden azalacağını varsaymaktadır (Eryılmaz, 2008: 4-5).

Etkin bir iç kontrol yapısına sahip olan bir işletmede bağımsız denetimin kapsamında; denetim riski azalır, denetim süresi kısalır, denetim kolaylaşır, denetim alanı daralır, denetim raporundaki savın güvenilirliği artar, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanır. Etkin bir iç kontrol yapısına sahip olmayan bir işletmedeki bağımsız denetimin kapsamında ise; denetim riski artar, denetim süresi uzar, denetim zorlaşır, denetim alanı genişler, denetim raporundaki savın güvenilirliği azalır, yüksek maliyet, işgücü ve zaman ihtiyaç ortaya çıkar (Kardeş Selimoğlu ve Özbek, 2018: 68). Bu nedenle hangi ülkede olursa olsun etkin işleyen bir iç kontrol mekanizması için yasal düzenlemelere riayet edilmesi gereği açıktır.

SOX' den sonra işletmeler üzerinde hileyi önlemede ciddi yapılanmalara gidilmiştir. Bunun etkileri ülkemiz mevzuatında da görülmüştür. SOX ile işletmelerin iç kontrol sistemlerine çeşitli düzenlemeler getirilmiş ve gözden geçirme-değerlendirme düzeni kurulmuştur (Bozkurt, 2009: 53).

Bu çalışmada konunun işlenişi gereğince açıklanan yasal mevzuat ve düzenlemelerin dışında hem dünyadaki hem de Türkiye'deki mevzuat bilgisi kapsamındaki açıklamalar ile ilgili konulara yer verilememiştir. Ancak aşağıdaki gibi birkaç konuyu belirtmekte yarar bulunmaktadır.

Türkiye'de bağımsız denetimin geldiği aşama açısından yeni 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun, finansal tablo denetiminin yanında faaliyet raporu denetimini de getirmesine karşın SOX ve J-SOX'da öngörüldüğü gibi halka açık şirketlerin ICFR hazırlamaları ve bu raporların denetimini henüz düzenlemediği belirtilmekteydi (Uzay, 2011).

Japon şirketleri, J-SOX düzenlemeleri kapsamı gereğince Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS ile uyumu gözetirler. Çünkü UFRS yetkinliğinin yeterli düzeyde olmaması finansal tabloların işletmenin gerçek ekonomik ve finansal durumunu göstermesini önemli ölçüde etkileyecek ve işletmelerde kontrol zayıflığını ortaya çıkaracaktır.

Literatür taraması sonucunda yasanın ilk yürürlüğe giriş yılından itibaren yayınlarda genellikle sınırlı sayıda J-SOX konusuna işlenen konu içerisinde atıfta bulunularak ya da ismen söz edilerek sadece yasal düzenlemenin varlığı bilgisinin dışında ve az da olsa SOX karşılaştırmasının yer aldığı da görülmüştür. Buna ilişkin birkaç örnek verilebilir.

Pang ve Shi (2009) çalışmalarında; J-SOX ve SOX arasındaki benzerlik-farklılıkları karşılaştırarak, konu finansal raporlama üzerindeki iç kontrole ilişkin değerlendirme ile denetime yönelik tartışılmıştır.

Nakashima ve Ziebart (2015) çalışmalarında; J-SOX'in Japonya borsasında işlem gören firmaların kazanç yönetimi ve kalitesini etkileyip etkilemediğini araştırmışlar, her ikisi arasında kurumsal yönetişim farklılıklarının olduğu, kazanç yönetim kalitesini arttırıp iyileştirmediği sonucuna ulaşmışlardır. J-SOX'i izleyen firmaların; regresyon analizi yardımıyla J-SOX öncesi ve sonrası dönemlerindeki değişimini izlemişler, tahakkuk yönetimin önem arz ettiğini, sonrası dönemde kazanç yönetiminin azaldığını, nakit akış tahminlerinin kalitesinin arttığını bulgulamışlardır.

Enomoto ve Yamaguci (2016) ampirik çalışmalarında; 31.03.2000-30.03.2014 yılları arasında J-SOX öncesi, J-SOX'e geçiş (01.03.2003-30.03.2009) ve J-SOX sonrası (31.03.2009-30.03.2014) olarak üç dönemi karşılaştırmışlar, Japonya'da Tokyo Borsasında işlem gören 36.478 firmanın yıllık raporları analiz edilerek büyük denetim firmalarınca denetlenen ve denetlenmeyenler arasında önemli farklılıkların bulunduğunu, J-SOX'e geçiş ve sonrasında regresyon modeli yardımıyla kazanç yönetiminde azalışlar, kazanç kalitesinde ise iyileşmeler tespit etmişlerdir.

J-SOX yasal düzenlemesine konu olarak yer verildiği son yıllarda yapılmış lisansüstü tez çalışmalarından da birkaç örnekleme yapılabilir.

Ayalp (2019) çalışmasında; dünyada yaşanan muhasebe skandalları kapsamında usulsüzlük yapan şirketlere örneklemede 2006 yılında yaşanan Kanebo skandalı beraberinde Japonya'daki J-SOX ele alınmıştır. Japonya'daki dört büyük denetim firmasından biri olan ve PwC'nin ortağı olduğu ChuAoyama adlı denetim firmasının yaptığı şüpheli faaliyetlerle skandal boyutu incelenmiştir.

Sünnetci (2020) çalışmasında; 2011 yılında Japonya'da ortaya çıkan Olympus skandalı, muhasebe meslek etiği açısından vaka analizi yöntemi ile araştırılmış, J-SOX'un yürürlüğe girdikten sonra yaşanan, aynı zamanda Japonya'da Muhbir (Whistleblower) Koruma Yasası'nın çıkarılmasına da katkıda bulunduğu savunulan skandal irdelenmiştir.

Yapılan literatür araştırması sonucunda, J-SOX üzerine çalışmaların yaygın olmadığı görülmüştür. Bu amaçla makalede J-SOX'i ayrıntılı bir şekilde ele alınıp inceleme konusu yapılmıştır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Etkisi dünya genelinde birçok ülkede çeşitli yasal düzenlemelere de yansıyan ABD'deki SOX Yasası'nın diğer ülkelerin de SOX Yasası'na benzer kendi yerel düzenlemelerini çıkartmaya zorlaması sonucu Japonya'da yerel kültürel yapı ile uyumlaştırılmış J-SOX'in yürürlüğe girmesiyle ülkede denetimde yeni bir dönem başlamıştır. Çalışma Japonya'daki yasal düzenleme J-SOX' in ülkede yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 10 yılı aşkın süredir, başka bir ifadeyle günümüzde yasal düzenleme öncesi, geçiş süreci ve sonrası dönemlerini de kapsayacak şekilde irdelenmesi açısından önem arz etmektedir. Bu çalışmada, özellikle söz konusu yasal düzenlemenin SOX ile karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıklarının ortaya koyulabilmesinin bütüncül bir yaklaşımla incelenmesiyle farkındalık yaratılarak yazına değer katmak amaçlanmıştır.

Yazında iç kontrole ilişkin düzenlemelerle ilgili çok sayıda akademik yayın yapılmış olup, halen yayınlanmaktadır. Çalışmada kapsamı gereğince; kitap ya da tez çalışması niteliği de taşımayıp,

konuya ilişkin içerik analizi de sunulmadığından hem ulusal hem de uluslararası yayınlanmış tüm akademik eserlere yer verilememiştir. Söz konusu yasal düzenlemenin seçilen ülkenin orijinal yerel dilinde yazılmış yayınlardan çevrilerek incelenememesi ve sadece ulaşılan İngilizce kaynaklardaki bilgi veya Türkçe'ye çevirilerinden yararlanılarak hazırlanmış olması da çalışmanın kısıtları arasında sayılabilir. Bundan sonraki çalışmalarda konu, olanaklar ölçüsünde ağırlıkla orijinal yerel dilde yayınlanmış kaynaklarla bütünleştirilebilir. Ayrıca J-SOX öncesi, geçiş süreci ve sonrası dönemi de kapsayacak yerel örnek olay çalışması da yapılabilir.

Beyan ve Açıklama

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

Finansal Destek

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin: Tektüfekçi, F. ve Kutay, N. (2021). Japonya'daki proaktif düzenleme olan Japon Sarbanes Oxley Yasası üzerine bütüncül bir yaklaşım. *Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, 4*(1), 1-19.

KAYNAKÇA

Aksoy, T. (2005). Küresel etkili muhasebe ve denetim skandallarının nedenleri ışığında Sarbanes Oxley Yasası ile SPK Düzenlemesi'nin karşılaştırılması. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 7*(4), ss. 45-79.

Amper, Politziner ve Mattia. (t.y.). *J-SOX Compliance*. 24.04.2008 tarihinde http://www.amper.com adresinden erişilmiştir.

Ayalp, G. E. (2019). *Türkiye'de ve Dünya'da yaşanan muhasebe skandalları, yapılan düzenlemeler, usulsüzlük yapan şirket ve bankaların incelenmesi.* (Tez No: 540868) (Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.

Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe denetimi* (2. Baskı). Alfa Yayınları.

Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin kara deliği: Hile. Çalışan hileleri.* Alfa Yayınları.

Bulut, E. (2015). *COSO 2013: Bataklığı kurutmak mı? Sinekleri öldürmek mi?* 22.11.2017 tarihinde https://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf adresinden erişilmiştir.

Business Line (2008). *India's move towards higher standards will attract large capital, says Oxley.* 02.05.2008 tarihinde http://www.businessline.com adresinden erişildi.

Can, E. N. ve Çetin, C. (2019). COSO ERM 2017 çerçevesinde kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6*(41), 153-166. http://dx.doi.org/10.16990/SOBIDER.32706

CJSOXE. (t.y.) *Distance learning and online certification program.* 30.06.2020 tarihinde https://www.sarbanes-oxley-association.com/CJSOXE_Distance_Learning_and_Certification.htm adresinden erişilmiştir.

Chesley, D. (2017). *The top changes to the COSO ERM Framework you need to know now* [Status update]. Linkedin. https://www.linkedin.com/pulse/top-changes-coso-erm-framework-you-need-know-now-dennis-chesley/

COSO. (May 2013). *COSO Internal Control-Integrated Framework 2013*. 20.06.2020 tarihinde https://www.coso.org/Pages/default.aspx adresinden erişilmiştir.

COSO. (June 2017). *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy amd Performance.* 01.12.2018 tarihinde https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf adresinden erişilmiştir.

Altıntaş, M. A. (2017). *COSO/ERM-Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi değişti! Peki en önemli değişiklik ne?* 01.12.2018 tarihinde https://ayhanaltintas.com/cosoerm-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi-degisti-peki-en-onemli-degisiklik-ne/ adresinden erişilmiştir.

Cömert, N. (2015). İç kontrollerle ilgili teorik çerçeve ve COSO iç kontrol yaklaşımı. Kurt. G ve Uçma Uysal, T. (Ed.). *Bütünleşik yaklaşımla kobilerde risk temelli iç kontrol* içinde (s. 115-195). Gazi Kitabevi.

Deloitte. (2008). *Enterprise risk services: J-SOX services.* 09.04.2008 tarihinde http://www.deloitte.com.tr adresinden erişilmiştir.

Demir, V. (2009, Ekim 12-13). *Kurumsal yönetim çerçevesinde iç kontrol* (Sempozyum). IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, III. Uluslararası Türkiye Denetimi Sempozyumu, İstanbul, Türkiye.

Enomoto, M. and Yamaguci, T. (2016). The impact of Japanese Regulatory Change on accrual-based and real earnings management. Discussion Paper Series RIEB-DP2018-16. Kobe University Research Institute for Economics and Business Administration.

Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A.K. ve Uludağ, S. (2018). Denetim. (Cömert, N.-3. Ünite: Denetim Süreci ve İç Kontrol), (Ed. M. Erdoğan), (T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3753, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:2568, ISBN:978-975-06-2514-5), Anadolu Üniversitesi Basımevi.

Ernst & Young (2007). *J-SOX: Implementing a top-down risk-based approach.* 09.04.2008 tarihinde http://www.ey.com adresinden erişildi.

Eryılmaz, A. (2008). J-SOX, Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı? *Dünya Gazetesi.* 30.06.2020 tarihinde http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%20_2_.pdf adresinden erişilmiştir.

Gacar, A. (2015). İç kontrol çerçevesinde yer alan değişiklikler. *Dayanışma, İzmir SMMMO Dergisi, 122*, 49-56.

Gonzales, I. T. (2017). *The new COSO ERM framework.* 01.12.2018 tarihinde https://www.bworldonline.com/new-coso-erm-framework/ adresinden erişilmiştir.

Güler, A. ve Arkın, A.K. (2018). COSO 2017 kurumsal risk yönetimi çerçevesine kontrol öz değerlendirme yaklaşımıyla bakış ve bir kurum uygulaması-I. *Denetişim Dergisi, Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayını, Eylül-Aralık, 8*(18), 45-62.

Hoffman, T. (2007). It braces for 'J-SOX' Rules. *ComputerWorld, March 19, 1*(12), 48-49.

Ilgar, T. ve Erdoğdu, G. (2018). Kurumsal risk yönetimi Türk Kamu Yönetimine nasıl entegre edilebilir? *Denetişim Dergisi, Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayını, Eylül-Aralık, 8*(18), 63-76.

Iwata, S. 2005. Business document checking system for compliance. *Toshiba Review, 60*(12), 36-39. (Japonca Kaynak İngilizce Çevirisi).

İnci, T. (2008). *J-SOX: Japon Sarbanes Oxley Yasası*. Deloitte. 07.08.2008 tarihinde http://webcast.deloitte.com.tr/Secure/PresentationPreview.aspx?PreId=28 adresinden erişilmiştir.

Plianced. (t.y.). *Japan's SOX Regulations-Parallels to US.* 30.06.2020 tarihinde https://www.plianced.com/compliance-wiki/japans-sox-regulations-parallels-to-us/ adresinden erişilmiştir.

Eisneramper. (2017). *J-SOX versus U.S. Sarbanes Oxley Act specifics of J-SOX requirements.* 30.06.2020 tarihinde https://www.eisneramper.com/j-sox-sarbanes-oxley-act/ adresinden erişilmiştir.

KGK. (2020) *COVID-19 Salgınının Yürütülen Bağımsız Denetimlere Etkisi.* 31.03.2020 tarihinde https://www.kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4657/1/0/COVID-19-Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimlere-Etkisi adresinden erişildi.

Karakaya, G. (2018). COSO Kurumsal risk yönetimi-riskin strateji ve performansla uyumlaştırılmasına ilişkin düzenleme çerçevesinde getirilen güncellemeler. *Denetişim Dergisi, Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayını, Eylül-Aralık, 8*(18), 15-22.

Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2016). İç kontrolde COSO ve ICFR ilişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 15*(56), 141-152.

Kardeş Selimoğlu, S. ve Ertan, Y. (2015). Bölüm 5: İç Kontrol ve Risk Değerleme. Cömert, N., Kardeş Selimoğlu, S., Güçlü Marşap, B., Kurt, G., Poroy Arsoy, A., Uçma Uysal, T., Ertan, Y., Öner Kaya, E., Kaya, B. ve Bora, T., (Ed. G. Kurt ve T. Uçma Uysal), Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol içinde (ss.77-114) (ISBN:978-605-344-217-2), Ankara: Gazi Kitabevi.

Kardeş Selimoğlu, S. ve Özbek, C. Y. (2018). *İç denetim: Uluslararası İç Denetim Standartları ile uyumlu.* Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.

Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim: Türkiye Denetim Standartlarıyla uyumlu* (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı). Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.

KPMG. (t.y.a). *Naibutousei is Japanese for SOX.* 24.04.2008 tarihinde http://www.kpmg.com adresinden erişilmiştir.

KPMG. (t.y.b). *US SOX/J-SOX Advisory Services.* 30.06.2020 tarihinde https://home.kpmg/sg/en/home/ services/advisory/risk-consulting/internal-audit-services/us-sox-j-sox-advisory-services.html adresinden erişilmiştir.

McNally, J. S. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One approach to an effective transition. *Strategic Finance, COSO IMA, June*. 20.06.2020 tarihinde https://www.coso.org/documents/COSOMcNallyTransitionArticle-FinalCOSOVersionProof 5-31-13.pdf adresinden erişilmiştir.

Nagano, Y. (2007a). Japan's J-SOX targets corporate crime. Christian Science Monitor, Tokyo, 03.01.2007, 99 (65). https://www.csmonitor.com/2007/0301/p04s02-woap.html

Nagano, Y. (2007b). Japan takes first step into J-SOX World. *Compliance Week*, September 25.

Nakashima, M. & Ziebart, D.A. (2015). Did Japanese-SOX have an impact on earnings management and earnings quality? *Managerial Auditing Journal*, *30*(4/5), 482-510.

Pang, Y. ve Shi, D. (2009). Comparison of US-SOX and J-SOX on the requirements of assessment and auditing concerning ınternal control over financial reporting. 2009 International Workshop on Intelligent Systems & Applications, 23-24.05.2009, (Ed.: Wang, C.& Ye, Z.), (ISBN:10717877, DOI:10.1109/IWISA.2009.50727869), Wuhan China: IEEE, 1-4.

Poroy Arsoy, A. ve Bora, T. (2015). Bölüm 3: Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol İlişkisi. Cömert, N., Kardeş Selimoğlu, S., Güçlü Marşap, B., Kurt, G., Poroy Arsoy, A., Uçma Uysal, T., Ertan, Y., Öner Kaya, E., Kaya, B. ve Bora, T., (Ed. G. Kurt ve T. Uçma Uysal), Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol içinde (ss.29-52) (ISBN:978-605-344-217-2), Gazi Kitabevi.

ProcessGene. (t.y.). *ProcessGene Software Suite Overview.* 30.06.2020 tarihinde http://processgene.com/solutions/regulatory-compliance/j-sox adresinden erişilmiştir.

Protiviti Japanese Independent Risk Consulting (2006a). Frequently asked questions on J-SOX. April 1-6.

Protiviti Japanese Independent Risk Consulting (2006b). J-SOX Insight, December 1-4.

Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745 (2002). 27.04.2009 tarihinde http://www.sec.gov adresinden erişilmiştir.

Sun, J. (2014). [Framework] SOX vs J-SOX. *The Financial, Insurance & Investment Blog*. 30.06.2020 tarihinde http://levelnineatwork.blogspot.com/2014/10/framework-sox-vs-j-sox.html adresinden erişilmiştir.

Sünnetci, N. E., (2020). *Etiğin muhasebe mesleği açısından önemi: Olympus skandalı vaka analizi.* (Tez No: 610831) (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.

Şaşmaz, E. ve Çiftci, Y. (2017). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması: Mermer Sektöründe Bir İşletme Uygulaması. *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies), 3*(9), 111-123. http://dx.doi.org/10.23929/javs.132

Tan, F. (t.y.) *J-SOX Compliance*. 24.04.2008 tarihinde http://www.resourcesglobal.com adresinden erişilmiştir.

Terada, N. (2006). Providing with 'ITIL' for 'Japanese SOX Law'. Nippon Information and Communication Corp. (NI+C) promotes "ITIL", operation management standard for information systems. *Denki Tsushin Journal, 69*(712), 20-27. 27.04.2009 tarihinde http://sciencelinks.jp/j-east/article/200609/000020060906A 0256171.php adresinden erişilmiştir.

TİDE. (t.y.). *COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve 2013 Türkçe Olarak Yayımlandı.* 22.11.2017 tarihinde https://www.tide.org.tr/page/400/COSO-Ic-Kontrol-Butunlesik-Cerceve-2013-Turkce-Olarak-Yayimlandi adresinden erişilmiştir.

Tophoff, V. (2018). *Important improvements included in COS's new enterprise risk management network.* [Status update]. Linkedin. https://www.linkedin.com/pulse/important-improvements-included-cosos-new-enterprise-risk-tophoff.

Türedi, H., Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, II*(42), 141-155. https://doi.org/10.14783/od.v11i42.5000065511

Türedi, H., Koban, A.O. ve Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi, 99*, Ekim-Aralık, 95-119.

TKYD. (2007). Asya piyasaları arasında en iyi kurumsal yönetim uygulamaları Hong Kong'da. *Aylık Bülten, Ekim*, 43. 09.04.2008 tarihinde http://www.tkyd.org.tr adresinden erişilmiştir.

TSPAKB. (2006). *Japon Sermaye Piyasası.* (Ed. A. Budak), (TSPAKB Yayın No: 30, ISBN-975-6483-24-5).

TÜRMOB International (2020a). *Koronavirüs krizi: Finansal raporlama ve denetim.* https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/52/files/assets/basic-html/page-8.html

TÜRMOB International (2020b). *EER: Genişletilmiş Dış Raporlama Güvencesi* (Extended External Reporting Assurance). https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/59/ files/assets/ common/downloads/59.pdf

Course Hero. (t.y.). *U.S. SOX vs. J-SOX Similarities and Difference.* 30.06.2020 tarihinde https://www.coursehero.com/ adresinden erişilmiştir.

Uzay, Ş. (2008). Bölüm 4: Denetim Süreci ve Aşamaları. Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A. ve Yanık, S. (Ed. Kardeş Selimoğlu, S. ve Uzay, Ş.), Muhasebe Denetimi içinde (ss. 65-119), Gazi Kitabevi.

Uzay, Ş. (2011). Yeni TTK'da İç Kontrol ve İç Denetim. 11. Anadolu Odaları Eğitim Semineri (Yeni TTK'nin Muhasebe Mesleğine Getirdiği Yenilikler), 18.10.2011, Antalya, 30.06.2020 tarihinde https://slideplayer.biz.tr/slide/1964406/ adresinden erişilmiştir.

Watanabe, K. & Shimodaira, T. (2006). The top-down approach and the risk assessment technique for the Japanese SOX Law-The risk check-list and application of Hierarchical Holographic Modelling Method. *IEIC Technical Report Journal, 106*(218), 13-18. 27.04.2008 tarihinde http://sciencelinks.jp/j-east/article/200703/000020070306A0763297.php adresinden erişilmiştir.

PR Newswire. (2006). Control Solutions International Announces Partnership with NTT Communications to Offer Japanese SOX Compliance Services. *PR Newswire Journal.* 27.04.2009 tarihinde http://proquest.umi.com adresinden erişilmiştir.

Business Wire. (2005). IIJ-Tech, TIS and Hummingbird launch the audit structure service, an ınfrastructure solution for ınformation management, auditing, and storage for compliance with the anticipated Japanese SOX Law. *Business Wire Journal.* 27.04.2009 tarihinde http://proquest.umi.com adresinden erişilmiştir.