

**YEŞİL İÇ KONTROL: SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERSPEKTİFİNDEN KONTROL ORTAMI
UNSURLARININ YENİDEN İNŞASI**

**GREEN INTERNAL CONTROL: RECONSTRUCTING CONTROL ENVIRONMENT
ELEMENTS FROM A SUSTAINABILITY PERSPECTIVE**

Yasin REYHAN^{a*}

^{a*}Sorumlu Yazar, Dr., Yozgat Bozok Üniversitesi, yasin.reyhan@yobu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0683-9117

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihçesi:
Gönderilme Tarihi 01.07.2025
Düzenleme 22.08.2025
Kabul Tarihi 01.09.2025
Anahtar Kelimeler: İç
kontrol sistemi, Kontrol
ortamı, ESG, Sürdürülebilirlik,
Kamu yönetimi.
Jel Kodları: M42, H83, Q56

DERLEME

BENZERLİK/ PLAGIARISM

Ithenticate: %13

ÖZET

Küresel düzeyde artan çevresel ve sosyal riskler, kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin sürdürülebilirlik ilkeleriyle uyumlu hâle getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın amacı, çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) ilkeleri doğrultusunda kamu kurumlarında kontrol ortamı bileşeninin yeniden inşasına yönelik kavramsal bir değerlendirme sunmaktır. Nitel araştırma desenine dayalı olarak yürütülen bu çalışmada, Web of Science veri tabanında yer alan 6 akademik yayın seçilerek içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Çalışma sonucunda kurumsal yönetim, dijital sürdürülebilirlik, entegre raporlama, liderlik yapısı ve etik değerler gibi temaların ESG ilkeleriyle kontrol ortamı bileşeni arasında kavramsal köprü işlevi gördüğü tespit edilmiştir. Ancak mevcut literatürde kontrol ortamı kapsamında sürdürülebilirliğe odaklanan sistematik model önerilerinin oldukça sınırlı olduğu gözlemlenmiştir. Bu durum çalışmanın özgün değerini ortaya koymakta ve sürdürülebilir kamu yönetimi bağlamında gelecekteki politika ve uygulamalara yönelik kuramsal bir temel sunmaktadır.

ABSTRACT

Globally increasing environmental and social risks necessitate the alignment of internal control systems in public institutions with sustainability principles. In this context, the aim of this study is to present a conceptual evaluation for the reconstruction of the control environment component in public institutions in accordance with environmental, social, and governance (ESG) principles. Based on a qualitative research design, six academic studies indexed in the Web of Science database were examined using content analysis. The findings reveal that themes such as corporate governance, digital sustainability, integrated reporting, leadership structure, and ethical values serve as conceptual bridges

ARTICLE INFO

Article history:
Received 01.07.2025
Revised 22.08.2025
Accepted 01.09.2025
Keywords: Internal control
system, Control environment,
ESG, Sustainability, Public
administration.

APA STİLİ KAYNAK KULLANIMI: Reyhan, Y. (2025). YEŞİL İÇ KONTROL: SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERSPEKTİFİNDEN KONTROL ORTAMI UNSURLARININ YENİDEN İNŞASI, *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 8(2), 320 – 329. DOI: 10.32951/mufider.1732004

Jel Codes: M42, H83, Q56

between ESG principles and the control environment component. However, the literature shows that systematic model proposals focusing on sustainability within the scope of the control environment remain quite limited. This highlights the unique contribution of the study and provides a theoretical basis for future policies and practices in sustainable public administration.

1. GİRİŞ

Günümüzde sürdürülebilirlik, yalnızca çevresel hassasiyetin değil; aynı zamanda kurumsal yapının ve yönetim sistemlerinin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılan temel bir paradigma hâline gelmiştir. Küresel iklim krizi, doğal kaynakların tükenmesi ve sosyal eşitsizlikler, kamu ve özel sektör kuruluşlarını çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) ilkelerini içselleştirmeye yönlendirmektedir. Bu dönüşüm, özellikle kamu kurumları açısından hem toplumsal sorumlulukların hem de yasal yükümlülüklerin bütüncül bir şekilde yeniden ele alınmasını gerekli kılmaktadır.

Kurumsal iç kontrol sistemleri, organizasyonların hedeflerine etkin ve etik bir şekilde ulaşmalarını sağlayan temel yönetim araçları arasında yer almaktadır. Bu sistemin yapı taşlarından biri olan “kontrol ortamı” bileşeni; kurum kültürü, liderlik anlayışı, etik değerler ve yetki-sorumluluk ilişkilerinin bütününe ifade etmektedir. Ancak mevcut literatürde, bu bileşenin sürdürülebilirlik ilkeleriyle ne ölçüde entegre edilebileceğine dair bütüncül bir model önerisinin bulunmadığı görülmektedir. Var olan çalışmalar çoğunlukla özel sektör bağlamında ESG uygulamalarına odaklanmakta; kamu sektöründe ise bu dönüşüm ihtiyacı büyük ölçüde göz ardı edilmektedir (Kılıç ve Uyar, 2021: 36; Yıldız ve Çakır, 2023: 107).

Bu bağlamda, çalışmanın temel problemi, sürdürülebilirlik ilkeleri ile kamu kurumlarındaki iç kontrol sistemlerinin kontrol ortamı bileşeni arasında kuramsal düzeyde yapılandırılmış bir bütünlük eksikliğidir. Literatürde bu iki alanın kesişiminde yer alan çalışmalarda genellikle teorik öneriler sunulmakta, ancak kurumsal yapı içinde nasıl uygulanacağına dair modelleme yapılmamaktadır. Ayrıca, kamu kurumları özelinde yürütülen ampirik araştırmaların sayıca sınırlı oluşu, bu alanın bilimsel olarak daha fazla incelenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır (Öztürk ve Aydın, 2020: 18).

Bu çalışmanın amacı, yeşil dönüşüm sürecinde ESG ilkelerinin iç kontrol sistemlerinin kontrol ortamı bileşeniyle bütünleşmesini kavramsal düzeyde incelemek ve bu doğrultuda teorik bir model önerisi sunmaktır. Bu yönüyle çalışma, hem mevcut literatürdeki boşlukları ortaya koymakta hem de sürdürülebilir kamu yönetimi açısından kontrol ortamının yeniden düşünülmesine katkı sağlamaktadır. Önerilen modelin, özellikle kamu kurumlarında iç kontrol yapılarının ESG ilkeleriyle uyumlu hâle getirilmesinde bir referans çerçevesi oluşturması hedeflenmektedir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Sürdürülebilirlik ilkeleri, son yıllarda yalnızca çevresel raporlama ve sosyal sorumluluk bağlamında değil, aynı zamanda içsel yönetim yapılarında da dönüşüme neden olan çok boyutlu bir yönetim paradigmasına dönüşmüştür. ESG (Environmental, Social and Governance) yaklaşımı; kurumların çevresel etkilerini azaltma, sosyal paydaşlara duyarlılık gösterme ve şeffaf yönetim anlayışını yerleştirme hedefleriyle bütünlük bir yapıyı öngörmektedir (Simnett ve Huggins, 2015: 30; Zhou vd., 2022: 10). Bu bağlamda, ESG uygulamalarının yalnızca finansal performans üzerindeki etkisi değil, aynı zamanda iç kontrol sistemleri gibi içsel yapılarla olan etkileşimi de araştırmacıların dikkatini çekmektedir.

İç kontrol sistemleri literatüründe ağırlıklı olarak finansal güvenilirlik, hata ve yolsuzluk önleme, kaynakların etkin kullanımı gibi klasik işlevlere odaklanıldığı gözlemlenmektedir (Doğan, 2021: 53). Ancak çevresel sürdürülebilirlik, kurumsal etik, yeşil liderlik ve karbon sorumluluğu gibi ESG göstergeleriyle iç kontrol yapılarının özellikle “kontrol ortamı” bileşeni bağlamında nasıl etkileşime girdiğine dair teorik

modellerin yetersiz kaldığı dikkat çekmektedir (Stubbs ve Higgins, 2014: 1071; Yıldız ve Çakır, 2023: 110). Bu durum, özellikle kamu kurumlarında sürdürülebilirliğin iç kontrol sistemlerine entegrasyonuna ilişkin özgün araştırmalara olan ihtiyacı artırmaktadır.

Son yıllarda yapılan bazı çalışmalarda ESG performansı ile kurumsal yönetim yapıları, şeffaflık düzeyi ve entegre raporlama ilişkileri ampirik olarak incelenmiştir. Nicolo' ve Andrades-Peña (2024: 4722) ile Wahab vd. (2024: 668) tarafından yürütülen araştırmalarda, ESG açıklamalarının yönetim tarzı, sorumluluk paylaşımı ve etik yapı ile olan bağları detaylı biçimde ele alınmıştır. Benzer şekilde, Huy ve Phuc (2024: 5), dijital sürdürülebilirlik raporlamasının muhasebe veri analitiği ile ilişkisini ortaya koyarken; Woo (2023: 15), ESG yatırımlarının kurumsal performans üzerindeki dönüştürücü etkisini vurgulamaktadır. Bununla birlikte, söz konusu çalışmalarda iç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşeni, doğrudan bir model çerçevesinde değerlendirilmemiş; çoğunlukla ikincil düzeyde ele alınmıştır.

Türkiye bağlamında yapılan çalışmalarda ise genellikle kamu iç kontrol sistemlerinin yasal çerçevesi ve uygulama sorunları tartışılmış, sürdürülebilirlik temelli dönüşüm ihtiyacına yeterince yer verilmemiştir (Kılıç ve Uyar, 2021: 38; Öztürk ve Aydın, 2020: 15). Bu durum, özellikle kamu sektöründe ESG uyumlu iç kontrol sistemlerinin yapılandırılmasına yönelik bilimsel açılımın zayıf olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi modelinin kontrol ortamı bileşeni ile ESG ilkeleri arasında kuramsal bir bağ kuran, uygulanabilir model önerilerinin bulunmaması, literatürdeki belirgin bir boşluğa işaret etmektedir.

Sonuç olarak, mevcut literatür büyük ölçüde ESG uygulamalarını dışsal raporlama ve finansal etki boyutlarında ele almakta; ancak iç kontrol yapısının kavramsal ve yapısal dönüşümüne ilişkin somut modeller geliştirmemektedir. Bu çalışma, literatürdeki bu önemli boşluğa karşılık olarak, kontrol ortamı bileşeninin sürdürülebilirlik perspektifinden yeniden inşa edilmesine yönelik kavramsal bir çerçeve sunmayı hedeflemektedir. Aynı zamanda, kamu sektörü özelinde uygulamaya dönük açılımlar ve kurumsal uyum rehberleri geliştirme çabasına katkı sağlaması beklenmektedir. Bu çalışmanın kuramsal temeli, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi (2013) kapsamında tanımlanan “kontrol ortamı” bileşeni ile ESG (çevresel, sosyal ve yönetim) ilkeleri arasındaki kavramsal kesişime dayanmaktadır. Kontrol ortamı, etik değerler, bütünlük, yetki ve sorumluluk dağılımı, yönetsel yapı ve liderlik anlayışı gibi kurumsal davranışları şekillendiren unsurları içerir. Bu yapı, kurumsal hedeflerin etkin şekilde gerçekleştirilmesini sağlayan iç kontrol sisteminin temel taşıdır. ESG ilkeleri ise, kurumların çevresel sürdürülebilirliğe, toplumsal sorumluluğa ve etkin yönetime dair performansını ifade eden stratejik kriterler bütünüdür. Literatürde ESG performansının yalnızca dışsal raporlama aracı değil, aynı zamanda kurumsal kültür, liderlik ve karar alma süreçlerini dönüştüren içsel bir yönetim paradigması olduğu vurgulanmaktadır (Wahab vd. 2024; Nicolo' & Andrades-Peña, 2024). Bu doğrultuda, kontrol ortamı ile ESG ilkeleri arasında çift yönlü bir etkileşim söz konusudur. ESG ilkeleri, kontrol ortamını oluşturan etik normları, şeffaflık ilkelerini, liderlik yapısını ve kurumsal sorumluluk anlayışını yeniden şekillendirme potansiyeline sahiptir. Aynı zamanda güçlü bir kontrol ortamı, ESG uygulamalarının kurumsal düzeyde sürdürülebilir biçimde benimsenmesi için gerekli zemini hazırlar (Wahab vd. 2024). Dolayısıyla bu çalışma, ESG temelli dönüşümün iç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenine etkisini kuramsal düzlemde incelemekte ve bu etkileşimin kurumlar açısından nasıl bir yeniden yapılanma ihtiyacına işaret ettiğini tartışmaktadır.

3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ, KAPSAMI VE AMACI

Bu çalışmada, sürdürülebilirlik ilkeleri çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin kontrol ortamı bileşeninin yeniden yapılandırılmasına yönelik kuramsal bir model önerisi geliştirilmiştir. Çalışma, nitel araştırma yaklaşımlarından biri olan doküman analizi yöntemine dayanmaktadır. Araştırmanın temel amacı, ESG (Environmental, Social and Governance) ilkeleri ile iç kontrol sistemlerinin kavramsal düzeyde entegrasyonunu ortaya koymak; bu kapsamda, kontrol ortamı bileşeni üzerinden sürdürülebilir kurumsal dönüşüme teorik bir temel sağlamaktır. Çalışma, kamu sektöründe yeşil yönetim anlayışı çerçevesinde iç kontrol yapılarının sürdürülebilirlik odaklı yeniden yapılandırılmasına katkı sağlamayı hedeflemektedir.

Araştırma kapsamında, 2018–2024 yılları arasında Web of Science (WoS) veri tabanında yayımlanmış, hakemli, tam metnine erişilebilen ve konu ile kavramsal olarak ilişkili olduğu değerlendirilen akademik yayınlar taranmıştır. Veri toplama sürecinde “green internal control”, “sustainable control environment”, “ESG and

internal audit”, “public governance and sustainability” gibi anahtar kelimeler kullanılmıştır. Taramaya dahil edilen yayınların seçiminde, ESG uygulamaları ile iç kontrol yapılarının ilişkisini doğrudan ya da dolaylı olarak ele alması temel kriter olarak belirlenmiştir. Konferans özetleri, teknik raporlar ve erişilemeyen çalışmalar dışlama kriteri kapsamında değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Seçilen yayınlar, içerik analizi yöntemiyle değerlendirilmiştir. Kodlama sürecinde kavramsal benzerlik taşıyan ifadeler bir araya getirilmiş ve “yeşil liderlik”, “çevresel risk farkındalığı”, “karbon etik altyapısı”, “entegre raporlama”, “dijital denetim kültürü” gibi ana temalar altında sınıflandırılmıştır. Kodlama işlemi araştırmacı tarafından sistematik biçimde yürütülmüş; elde edilen temalar mevcut literatürle karşılaştırılarak kavramsal geçerliliği sağlanmıştır (Simnett ve Huggins, 2015: 32; Wahab vd., 2024: 668). Tematik analiz sonucunda, kontrol ortamı bileşeninin ESG ilkeleri doğrultusunda yeniden tanımlanmasına olanak sağlayacak teorik yapı ortaya konmuştur.

Çalışmanın kapsamı, sadece özel sektör odaklı ESG performans değerlendirmelerini değil; aynı zamanda kamu kurumlarına yönelik iç kontrol sistemlerinin kurumsal sürdürülebilirlik çerçevesinde dönüşümünü de içermektedir. Bu bağlamda çalışma, kontrol ortamı bileşeninin sürdürülebilir kurumsal değerler, etik liderlik, dijitalleşme ve hesap verebilirlik ilkeleri ekseninde yeniden inşasına teorik düzeyde katkı sunmaktadır.

Araştırma sürecinde insan katılımcılara yer verilmediğinden etik kurul izni gerekmemektedir. Çalışma herhangi bir kurumdan finansal ya da kurumsal destek almamış olup çıkar çatışması bulunmamaktadır. Elde edilen veriler, akademik etik ilkelerine uygun biçimde değerlendirilmiş ve kullanılan tüm kaynaklara bilimsel atıf kuralları çerçevesinde yer verilmiştir.

4. BULGULAR

Çalışma kapsamında yürütülen literatür taraması, yeşil dönüşüm ve sürdürülebilirlik kavramlarının muhasebe, finans ve özellikle iç kontrol sistemleriyle olan ilişkisini ele alan güncel bilimsel yayınlara odaklanmaktadır. Araştırma, çevresel sorumluluğun ve sürdürülebilir kurumsal uygulamaların yalnızca dışsal raporlama ve kurumsal imaj bağlamında değil; aynı zamanda iç yönetim mekanizmaları, yönetim ilkeleri ve kontrol yapıları düzeyinde nasıl bir etki yarattığını incelemeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda, iç kontrol sistemlerinin temel bileşenlerinden biri olan kontrol ortamının çevresel, sosyal ve yönetim (Environmental, Social and Governance – ESG) ilkeleriyle ne ölçüde bütünleştiği sorusu merkeze alınmıştır.

Literatür taraması, yalnızca akademik güvenilirlik açısından yüksek düzeyde kabul gören Web of Science (WoS) veri tabanı ile sınırlandırılmıştır. Tarama sürecinde 2018–2024 yılları arasında yayımlanmış, hakemli, tam metne erişilebilen ve konu ile kavramsal olarak ilişkili olduğu değerlendirilen bilimsel yayınlar seçilmiştir. Bu kapsamda, ESG performans göstergeleri ile kurumsal iç kontrol etkinliği, yönetim yapıları, hesap verebilirlik mekanizmaları ve sürdürülebilir organizasyonel davranışlar arasındaki ilişkileri inceleyen ampirik ve kavramsal çalışmalar değerlendirmeye alınmıştır.

Taranan yayınlar içerik analizi yöntemiyle sistematik olarak sınıflandırılmış ve tematik boyutta yapılandırılmıştır. Bu doğrultuda, yeşil dönüşümün kurumsal kontrol ortamı üzerindeki etkilerine ilişkin doğrudan ya da dolaylı bulgular sunan çalışmalar ayrı ayrı analiz edilmiştir. İncelemeler sonucunda, ilgili literatürdeki eğilimler, kavramsal boşluklar ve mevcut uygulamaların kapsamı daha açık biçimde ortaya konmuş; elde edilen bulgular belirli tema ve yapısal başlıklar altında organize edilmiştir.

Web of Science veri tabanında 2018–2024 yılları arasında yayımlanmış çalışmalar dikkate alınarak yapılan tarama sonucunda, ESG performansı ile kurumsal iç kontrol sistemleri arasındaki ilişkiye doğrudan ya da dolaylı olarak temas eden toplam altı nitelikli yayın değerlendirmeye alınmıştır. Bu çalışmaların çoğu, özel sektör firmalarının sürdürülebilirlik stratejileri ve ESG uygulamalarının piyasa değerine, yönetim kalitesine ve kurumsal şeffaflığa etkisini incelemektedir. Ancak kamu kurumları bağlamında yürütülen çalışmaların sayısı sınırlı olduğu dikkat çekicidir.

İncelenen yayınlar arasında hem kavramsal hem de ampirik yaklaşımlar yer almakta, ancak kontrol ortamı bileşeninin ESG ilkeleriyle bütünleştirilmesine yönelik model önerilerinin nadiren geliştirildiği görülmektedir. Çalışmaların çoğu ESG'nin raporlama veya finansal performans üzerindeki etkisine odaklanmakta, iç kontrol sistemlerinin kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı ikincil düzeyde değerlendirilmektedir. Bu durum, yeşil dönüşümün içsel yönetim mekanizmaları üzerindeki etkisini anlamaya dönük özgün çalışmaların hâlen gelişme aşamasında olduğunu ortaya koymaktadır. Aşağıda Tablo 1.' de, çalışmada değerlendirilen yayınların temel bilgileri özetlenmiştir:

Tablo 1. Tablo Web of Science Tabanlı Seçili Literatürün Bibliyografik Özeti

Yayın Türü	Yazar(lar)	Kaynak Dergi	Yayın Yılı
Makale	Huy, Pham Quang; Phuc, Vu Kien	Sustainable Futures	2024
Makale	Nicolo', Giuseppe; Andrades-Peña, Francisco Javier	Corporate Social Responsibility and Environmental Management	2024
Makale	Wahab, Siti Nur Aqilah Ab; Azman, Nik Hadiyan Nik; Ahmad, Zamri	International Journal of Business and Society	2024
Makale	Woo, Lee Jang	Journal of the Korean Data Analysis Society	2023
Tez	Kutumela, Jessica Tshepo	University of the Witwatersrand	2018
Makale	Mervelskemper, Laura; Streit, Daniel	Business Strategy and the Environment	2017

Kaynak: Yazar tarafından 2018–2024 yılları arasında Web of Science veri tabanında “green internal control”, “sustainable control environment”, “ESG and internal control”, “public governance and sustainability” gibi anahtar kelimelerle yapılan sistematik tarama sonuçlarından derlenmiştir.

Tablo 1 incelendiğinde, Web of Science veri tabanından seçilen çalışmaların büyük çoğunluğunun 2020 sonrası döneme ait olduğu görülmektedir. Bu durum, ESG (çevresel, sosyal ve yönetim) temelli sürdürülebilirlik araştırmalarının özellikle son yıllarda ivme kazandığını ve disiplinler arası bir ilgi alanı hâline geldiğini göstermektedir. Değerlendirilen altı yayından beşi hakemli bilimsel dergilerde yayımlanmış özgün makalelerden, biri ise yüksek lisans düzeyinde hazırlanmış bir tez çalışmasından oluşmaktadır. Yayınların tamamı doğrudan ESG performansına odaklanmakta olup, çalışmalarda kurumsal yönetim, finansal etki, iç kontrol uygulamaları, sürdürülebilir liderlik ve dijital raporlama gibi temalar ele alınmaktadır.

Yapılan içerik analizinde, üç yayının ESG ile kurumsal yönetim ilişkisini doğrudan analiz ettiği tespit edilmiştir (Nicolo' ve Andrades-Peña, 2024: 4716; Wahab vd., 2024: 667; Woo, 2023: 16). Huy ve Phuc (2024: 5) tarafından yürütülen çalışma ise ESG performansının muhasebe verisi kullanımı ve dijital sürdürülebilirlik raporlama altyapısı ile olan ilişkisine odaklanmaktadır. Mervelskemper ve Streit'in (2017: 540) çalışması, entegre raporlama uygulamalarının ESG değerlemesine etkisini analiz ederek sermaye piyasası tepkilerini ölçmeye çalışmaktadır. Kutumela (2018) tarafından hazırlanan tez ise operasyonel risklerin bankacılık sektöründeki etkilerini irdelemekte olup, çevresel risk yönetimi bağlamında iç kontrol yapılarıyla dolaylı bir ilişki kurmaktadır.

Elde edilen bulgular, ESG odaklı kurumsal dönüşümün muhasebe, finans ve kontrol sistemleriyle giderek daha yoğun bir şekilde ilişkilendirilmeye başlandığını ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, özellikle iç kontrol sisteminin “kontrol ortamı” bileşeni bağlamında yürütülen çalışmaların oldukça sınırlı sayıda olduğu anlaşılmaktadır. Bu yapısal eksiklik, literatürde kuramsal derinliğe sahip, uygulamaya dönük model önerilerinin geliştirilmesi gerekliliğine işaret etmektedir. Çalışmamız bu bağlamda, söz konusu boşluğu doldurmayı ve kontrol ortamı bileşeninin ESG ilkeleriyle kavramsal düzeyde entegrasyonuna katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

ESG uygulamaları ile iç kontrol sistemleri arasındaki ilişkiye yönelik tematik sınıflama ve bulgulara dayalı değerlendirmeler Tablo 2'de sistematik biçimde sunulmuştur.

Tablo 2. ESG Temelli Akademik Yayınlarda Kontrol Ortamı ile İlişkilendirilen Tematik Yapılar

Tema / Kavram	İlgili Yayın(lar)	Kontrol Ortamı ile İlişki
Kurumsal yönetim ve ESG stratejisi	Nicolo' & Andrades-Peña (2024); Wahab vd. (2024)	Yönetim tarzı, etik duruş, yetki-sorumluluk yapısı
Muhasebe veri analitiği ve dijital SGICS	Huy & Phuc (2024)	Teknolojik çeviklik, dijital kontrol sistemlerinin dönüşümü
ESG yatırımı, performans ve kurum kültürü	Woo (2023)	Sürdürülebilir liderlik, kurumsal değerler, etik yönetim
Entegre raporlama ve çevresel risk yönetimi	Mervelskemper & Streit (2017); Kutumela (2018)	Şeffaflık, çevresel farkındalık, raporlama temelli kontrol yaklaşımı

Kaynak: Yazar tarafından içerik analizi yöntemiyle değerlendirilmiş, 2018–2024 döneminde Web of Science veri tabanında yayımlanmış nitelikli çalışmalardan türetilen tematik sınıflamaya dayanmaktadır.

Tablo 2 incelendiğinde, mevcut literatürde ESG (çevresel, sosyal ve yönetim) uygulamaları ile kurumsal iç kontrol sistemleri arasındaki ilişkinin doğrudan ele alınmasından çok, bu ilişkiye zemin hazırlayan kavramsal kesişim noktalarının öne çıktığı görülmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri, muhasebe veri analitiği, ESG yatırımlarının organizasyonel performansa etkisi ve entegre raporlama süreçleri gibi temalar; iç kontrol sisteminin özellikle “kontrol ortamı” bileşeniyle teorik düzeyde bütünleştirilebilecek nitelikte kavramsal çerçeveler sunmaktadır. Söz konusu çalışmalar, ESG eksenli dönüşümün kontrol ortamı kapsamında değerlendirilebilecek etik değerler, liderlik anlayışı, karar alma mekanizmaları ve kurumsal kültür gibi yönetsel unsurlar üzerinde dönüştürücü bir etki yarattığını ima etmektedir. Ancak bu temaların kontrol ortamı bileşeni içerisinde nasıl sistematik biçimde yapılandırılacağına dair bütüncül, uygulamaya dönük bir model önerisinin henüz literatürde yeterince yer almadığı dikkat çekmektedir. Bu durum, mevcut çalışmanın kuramsal katkı potansiyelini daha da önemli hâle getirmektedir.

ESG odaklı araştırmalar çoğunlukla çevresel sürdürülebilirlik, yönetim ve muhasebe/finans uygulamaları arasındaki ilişkiye odaklanmakta; ancak bu temaların iç kontrol sistemlerinin bileşenleriyle özellikle de kontrol ortamıyla sistematik olarak ilişkilendirildiği çalışmaların sayıca oldukça sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. Mevcut literatürde, ESG performansının kurumsal raporlama kalitesi, piyasa tepkileri ya da yönetim yapıları üzerindeki etkileri sıklıkla ele alınmakta; buna karşın, bu etkilerin iç kontrol yapısına nasıl yansıdığı konusu çoğu zaman göz ardı edilmekte ya da yüzeysel ifadelerle geçiştirilmektedir.

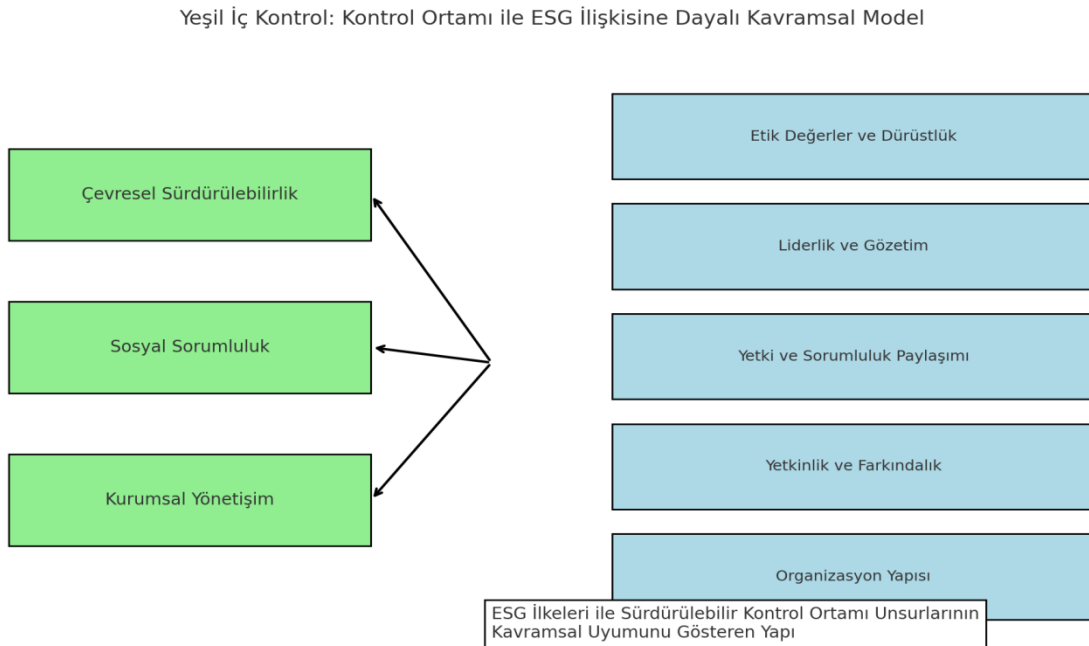
İncelenen yayınların önemli bir kısmı, kontrol ortamı kapsamında değerlendirilebilecek kavramları etik ilkeler, liderlik yapısı, yetki-sorumluluk dağılımı, organizasyon kültürü vb. dolaylı biçimde ele almakta; ancak bu kavramların iç kontrol sistemi bağlamında yeniden tanımlanması, tematik olarak sınıflandırılması ya da pratikte nasıl uygulanacağına dair yapılandırılmış öneriler sunmamaktadır. Ayrıca kamu kurumları özelinde ESG–iç kontrol ilişkisini ele alan ampirik ya da uygulamaya dönük bilimsel çalışmaların neredeyse yok denecek kadar az olduğu gözlemlenmektedir. Bu eksiklik, kamu yönetimi perspektifinden sürdürülebilir iç kontrol sistemleri geliştirilmesinin kurumsal bir ihtiyaç hâline geldiğini göstermektedir.

Bu bağlamda, mevcut literatürde tanımlanan yapısal boşlukların yalnızca saptanması değil; aynı zamanda ESG ilkeleriyle uyumlu, etik temelli ve risk odaklı bir kontrol ortamı anlayışı geliştirilmesi yönünde kavramsal düzeyde yeniden inşa edilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda, çalışmanın temel amacı, ESG ilkelerinin kontrol ortamı bileşeni ile bütünleşmesini sağlayacak teorik bir yapı ortaya koyarak, yeşil dönüşüm odaklı iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesine katkı sağlamaktır.

5. SONUÇ

Çalışma kapsamında yürütülen sistematik literatür taraması ve içerik analizi bulguları, sürdürülebilirlik ilkelerinin iç kontrol sistemlerinin özellikle “kontrol ortamı” bileşeniyle kurumsal düzeyde nasıl bütünleştirilebileceğine yönelik literatürde henüz kapsamlı bir model önerisinin bulunmadığını ortaya koymaktadır. ESG (çevresel, sosyal ve yönetim) uygulamaları ile iç kontrol yapısı arasındaki ilişki, çoğu zaman dolaylı yollarla tartışılmakta; ancak bu ilişkinin bütüncül biçimde sistematikleştirildiği, kavramsal düzeyin ötesinde uygulama perspektifi sunan bilimsel çerçeveler henüz geliştirilememiştir. Bu kapsamda, çalışmanın ortaya koyduğu özgün katkılardan biri de ESG ilkeleri ile iç kontrol sisteminin “kontrol ortamı” bileşeni arasındaki kavramsal bağı bütüncül bir çerçeve ile modellemesidir. Aşağıda sunulan Şekil 1, bu bağı kurumsal yönetim, etik ilkeler, liderlik yapısı, karar alma süreçleri ve organizasyonel sorumluluk gibi unsurlar temelinde yapılandırmakta ve ESG temelli sürdürülebilirlik ilkelerinin iç kontrol sistemine nasıl entegre edilebileceğini görsel olarak ifade etmektedir. Model, sadece teorik değil; aynı zamanda kurum içi politika ve uygulamalara da yön gösterebilecek şekilde tasarlanmıştır.

Şekil 1. Yeşil İç Kontrol: ESG İlkeleri ile Kontrol Ortamı İlişisine Dayalı Kavramsal Model



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 1’de yer alan kavramsal model, ESG ilkeleri ile iç kontrol sisteminin “kontrol ortamı” bileşeni arasındaki kurumsal ilişkiyi bütüncül bir yapı içerisinde ortaya koymaktadır. Modelde, ESG’nin üç temel boyutu olan çevresel, sosyal ve yönetim ilkeleri; etik normlar, liderlik tarzı, karar alma süreçleri, organizasyonel kültür ve dijital denetim gibi ara kurumsal bileşenler aracılığıyla kontrol ortamının yapısal ve kültürel unsurlarıyla ilişkilendirilmektedir. Bu yapı, kontrol ortamını yalnızca yönetsel bir denetim çerçevesi olarak değil; aynı zamanda çevresel ve toplumsal sorumluluğu önceleyen, sürdürülebilir kurumsal değer üretimini odağına alan dinamik bir sistem olarak yeniden tanımlamaktadır. Modelin ortaya koyduğu teorik çerçeve, kurumsal sorumluluğun davranışsal, yapısal ve kültürel düzeylerde yeniden inşa edilmesine imkân tanımakta; sürdürülebilir iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesine kavramsal düzeyde özgün bir katkı sunmaktadır.

Tartışmaların odağında, ESG ilkelerinin kurumsal yönetim yapıları üzerinde dönüşümsel bir etkisi olduğu ve bu etkinin etik normlar, liderlik yapısı, karar alma süreçleri ve yetki-sorumluluk dengesi gibi kontrol ortamı öğelerinde yeniden yapılanmayı gerekli kıldığı görülmektedir. Özellikle sürdürülebilir liderlik, dijital denetim kültürü ve karbon sorumluluğu gibi kavramların, kontrol ortamının davranışsal ve kültürel yönleriyle ilişkili biçimde iç kontrol sistemlerine entegrasyonu, kurumların sadece finansal değil, kurumsal sorumluluk

kapasitesini de artırma potansiyeli taşımaktadır. Aynı şekilde, muhasebe veri analitiği ve dijital sürdürülebilirlik raporlaması gibi teknolojik boyutların da kontrol sistemlerinin altyapısal dönüşümüne katkı sunduğu belirlenmiştir.

Bu kapsamda, gelecekte yapılacak çalışmaların, ESG ilkelerinin kontrol ortamı ile olan etkileşimini yalnızca kuramsal düzlemde değil, aynı zamanda nitel ve nicel araştırma yöntemleriyle ampirik olarak test etmesi gerekmektedir. Bu tür saha araştırmaları, özellikle kamu kurumlarında sürdürülebilir iç kontrol sistemlerinin hangi yapısal ve yönetsel unsurlar aracılığıyla geliştirilebileceğini ortaya koyması bakımından önemlidir. Ayrıca, kamu sektörüne özgü örnek olay analizleri, yerel bağlamda uygulama farklılıklarını görünür kılacak ve ESG uyumlu iç kontrol modellerine dair somut veriler üretilmesini sağlayacaktır. Ancak literatürde hâlen, ESG ilkeleriyle uyumlu iç kontrol sistemlerinin özellikle “kontrol ortamı” bileşeni temelinde yapılandırılmasına ilişkin bütüncül model önerilerinin eksikliği göze çarpmaktadır. Mevcut çalışmalar, bu ilişkiyi parçalı biçimde ele almakta; kurumsal düzeyde uygulanabilir, teorik temellere dayanan bir sistem yaklaşımı sunamamaktadır. Bu çalışma, söz konusu boşluğu doldurma amacı taşıyan özgün bir kavramsal çerçeve sunması açısından literatüre önemli bir katkı sağlamaktadır.

Kurumsal liderlik biçimlerinin, çevresel farkındalık düzeyinin ve dijital denetim altyapılarının iç kontrol sistemiyle entegrasyonunun, kurum içi politika ve strateji tasarımlarına dâhil edilmesi, yönetim kalitesinin sürdürülebilirlik odaklı yeniden yapılandırılması açısından kritik bir gelişme alanı olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, muhasebe ve denetim eğitim programlarının, ESG değerleri ekseninde yeniden tasarlanması, bu alanda görev yapan profesyonellerin dönüşen kurumsal yapılarla uyumlu bilgi ve becerilerle donatılmasını mümkün kılacaktır. Böylece, hem kamusal hem de özel organizasyonlarda iç kontrol sistemlerinin çevresel ve toplumsal duyarlılık merkezli olarak kurumsallaştırılmasına katkı sunulacaktır.

Etik Kurul Beyanı

Çalışma için etik kurul kararı gerekmemektedir.

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Veri, analiz, literatür taraması, sonuç ve tartışma bölümünün tamamı yazar tarafından yazılmıştır.

Çatışma Beyanı

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Destek Beyanı

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, S. ve Kaya, H. (2022). Risk odaklı iç kontrol sistemlerinin kamu kurumlarındaki etkinliği: Teorik ve mevzuat temelli bir inceleme. *Kamu Yönetimi Dergisi*, 55(1), 85–104.
- Doğan, T. (2021). Kamu iç kontrol sistemlerinde etkinlik sorunları ve çözüm önerileri. *Muhasebe ve Denetim Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 51–68.
- Huy, P. Q. ve Phuc, V. K. (2024). Appraisal model on how accounting data analytics impacts public sector sustainability reporting. *Sustainable Futures*, 8, 100256.
- Kılıç, M. ve Uyar, A. (2021). Kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlaması ve iç kontrol ilişkisi: Teorik bir değerlendirme. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 58(676), 33–48.
- Kutumela, J. T. (2018). Impact of operational risk events on market value of South Africa banks. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, University of the Witwatersrand.
- Mervelskemper, L. ve Streit, D. (2017). Enhancing market valuation of ESG performance: Is integrated reporting keeping its promise? *Business Strategy and the Environment*, 26(4), 536–549.

- Nicolo', G. ve Andrades-Peña, F. J. (2024). Does corporate governance influence environmental, social and governance disclosure practices of state-owned enterprises? An international study. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 31(5), 4715–4731.
- Öztürk, B. ve Aydın, N. (2020). Kamu kurumlarında iç kontrol uygulamaları ve kurumsal sürdürülebilirlik ilişkisi üzerine bir değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*, 117, 7–30.
- Sezen, B. ve Yıldız, Ç. (2020). Sürdürülebilir tedarik zinciri yönetimi: Literatür analizi. *Journal of Management and Sustainability*, 10(1), 21–36.
- Simnett, R. ve Huggins, A. L. (2015). Integrated reporting and assurance: Where can research add value? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(1), 29–53.
- Stubbs, W. ve Higgins, C. (2014). Integrated reporting and internal mechanisms of change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1068–1089.
- Wahab, S. N. A. A., Azman, N. H. N. ve Ahmad, Z. (2024). Environmental, social, and governance (ESG) and corporate governance in ASEAN: A threshold effects of corporate strategy. *International Journal of Business and Society*, 25(2), 660–695.
- Woo, L. J. (2023). A research on ESG commitment and corporate performance. *Journal of the Korean Data Analysis Society*, 25(1), 13–24.
- Yıldız, E. ve Çakır, H. (2023). Kurumsal yönetişimde çevresel sorumluluk ve iç kontrol ilişkisi: Kavramsal bir yaklaşım. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23(2), 105–120.
- Zhou, X., Tang, X. ve Zhang, R. (2022). Green finance, environmental regulation and corporate innovation. *Journal of Cleaner Production*, 345, 131068

EXTENDED SUMMARY

The growing urgency of global sustainability challenges—including climate change, environmental degradation, social inequalities, and governance deficiencies—has fundamentally reshaped the way internal control systems are perceived and designed in public institutions. This paradigm shift requires that control mechanisms go beyond traditional compliance and risk mitigation, extending their scope to align with Environmental, Social, and Governance (ESG) principles. These principles act not only as external performance criteria but also as internal drivers of ethical governance, responsible leadership, and sustainable institutional culture. This study aims to conceptually reconstruct the “control environment” component of internal control systems by integrating ESG principles into its core structure. The research adopts a qualitative approach using systematic document analysis. Six academic publications, indexed in the Web of Science database between 2018 and 2024, form the basis of the study. These publications were subjected to rigorous content analysis, leading to the identification of key thematic clusters. The analysis revealed four dominant conceptual themes: (1) the embedding of ESG principles into corporate governance frameworks; (2) the impact of accounting data analytics and digital sustainability reporting on internal control and audit processes; (3) the transformative influence of ESG investments on organizational leadership, culture, and performance; and (4) the strategic importance of integrated reporting and environmental risk management in strengthening the control environment. The findings indicate that although a growing body of literature connects ESG principles to corporate governance, there remains a notable gap regarding their systematic integration within the “control environment” of internal control systems, especially in the context of public sector organizations. Existing research often addresses aspects such as ethical leadership, integrity, and digital audit tools only in isolation, without offering comprehensive frameworks for operational implementation. Consequently, the control environment component—which serves as the institutional backbone for ethical conduct, accountability, and sustainable decision-making—requires a more holistic and practically applicable model that explicitly incorporates ESG dimensions. This study contributes to the academic discourse by presenting a conceptual model that maps the interconnections between ESG principles and the core elements of the control environment, such as leadership styles, ethical norms, decision-making processes, and accountability structures. By doing so, it highlights how sustainability thinking can be embedded in internal policies and control mechanisms, making them more resilient to emerging risks and better aligned with the expectations of modern public governance.

Moreover, the study emphasizes that public institutions, unlike private corporations, have a unique societal mandate and legal responsibility to serve the public interest sustainably. Therefore, aligning the control environment with ESG principles is not only a strategic necessity but also an ethical obligation for the public sector. The proposed model serves as a conceptual reference point for policymakers, auditors, and managers aiming to redesign their internal control structures in line with sustainability goals.

Finally, this study calls for future empirical research to test and refine the proposed conceptual framework. Field studies, case analyses, and mixed-method research can help reveal how ESG-focused internal control environments can be implemented effectively in different institutional contexts. Additionally, developing training programs for public sector professionals on ESG principles, digital sustainability tools, and ethical governance will be essential for translating conceptual models into practice. In conclusion, by bridging the theoretical gap in the literature and offering a structured framework for integrating ESG principles into the control environment, this study contributes to the evolution of resilient, transparent, and ethically grounded public administration in the age of sustainability.