

## ESG İLKELERİYLE KONTROL ORTAMININ YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Yasin REYHAN\*


### ÖZET

Bu alışma, çevresel, sosyal ve yönetişim (ESG) ilkelerinin, iç kontrol sistemlerinin temel bileşenlerinden biri olan “kontrol ortamı” üzerindeki etkisini kavramsal düzeyde incelemektedir. Literatürde kontrol ortamı çoğunlukla klasik yönetişim unsurları (etik değerler, liderlik, organizasyon yapısı) üzerinden tanımlanmakta; sürdürülebilirlik ilkeleriyle entegrasyonuna ilişkin modeller ise oldukça sınırlı kalmaktadır. Bu bağlamda alışma, ESG ilkeleriyle bütünleşik bir kontrol ortamı yapısına yönelik özgün bir kuramsal ereve sunmayı amaçlamaktadır.

Araştırma, Web of Science veri tabanında 2017–2024 yılları arasında yayımlanmış altı nitelikli yayının içerik analizine dayalı olarak yapılandırılmıştır. Tematik sınıflandırmalar “kurumsal yönetişim”, “dijitalleşme”, “sürdürülebilir liderlik” ve “evresel risk yönetimi” olmak üzere dört başlıkta toplanmıştır. Bulgular, ESG temelli yönetişim yaklaşımlarının kontrol ortamı bileşeninde çok boyutlu dönüşüm yarattığını; ancak uygulamaya yönelik modellerin literatürde eksik kaldığını ortaya koymaktadır.

Çalışma, yeşil liderlik, karbon etiği, dijital Şeffaflık ve ESG odaklı kurumsal kültür gibi unsurları içeren bir kontrol ortamı model nerisi geliştirmiştir. Sonuç olarak hem teorik hem uygulamalı düzeyde sürdürülebilir iç kontrol sistemlerine geçişin gerekliliği vurgulanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, ESG, Sürdürülebilirlik, Kontrol Ortamı, Yönetişim.

\* Dr., Yozgat Bozok Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yozgat, Türkiye. [yasin.reyhan@yobu.edu.tr](mailto:yasin.reyhan@yobu.edu.tr),   
Reyhan, Y. (2025). Esg İlkeleriyle Kontrol Ortamının Yeniden Yapılandırılması. *Bitlis Eren Sosyal, Araştırmalar Dergisi*, 3(2),203-222.

## **RECONSTRUCTING THE CONTROL ENVIRONMENT THROUGH ESG PRINCIPLES**

### **ABSTRACT**

This conceptual study examines the impact of Environmental, Social, and Governance (ESG) principles on the “control environment,” a core component of internal control systems. While the literature typically defines the control environment through traditional elements such as ethical values, leadership style, and organizational structure, there is a notable lack of models that integrate sustainability principles into this framework. Addressing this gap, the study proposes a novel conceptual framework that aligns the control environment with ESG principles.

The research is based on a qualitative content analysis of six peer-reviewed academic publications indexed in the Web of Science database between 2017 and 2024. The findings are thematically categorized under four dimensions: corporate governance, digital transformation, sustainable leadership, and environmental risk management. Results indicate that ESG-based governance strategies lead to a multidimensional transformation of the control environment; however, the literature remains insufficient in offering practical integration models.

This study contributes a theoretical model incorporating green leadership, carbon ethics, digital transparency, and ESG-driven organizational culture as essential pillars of a redefined control environment. In conclusion, the paper underscores the necessity of transitioning toward sustainable internal control systems, offering guidance for both scholars and practitioners.

**Keywords:** Internal Control, ESG, Sustainability, Control Environment, Governance.

## 1. GİRİŞ

Küresel ölçekte yaşanan çevresel krizler, sosyal adaletsizlikler ve yönetim eksiklikleri, sürdürülebilir kalkınma yaklaşımını yalnızca bir çevre politikası olmaktan çıkararak, kurumsal stratejilerin merkezine yerleştirmiştir. Bu dönüşüm süreci, işletmelerin ve kamu kurumlarının çevresel, sosyal ve yönetim (Environmental, Social and Governance – ESG) ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılanmalarını zorunlu hâle getirmiştir. ESG yaklaşımı; etik yönetim, çevresel sorumluluk ve sosyal duyarlılık ekseninde kurumların performanslarını hem içsel işleyişleri hem de paydaş ilişkileri açısından yeniden tanımlamayı öngörmektedir (Amel-Zadeh & Serafeim, 2018; Wahab et al., 2024).

Bu dönüşüm bağlamında iç kontrol sistemleri, yalnızca risk yönetimi ve yasal uyumun sağlanması değil, aynı zamanda stratejik sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılmasında kritik bir denetim ve rehberlik mekanizması olarak önem kazanmaktadır. Özellikle iç kontrol sisteminin temel bileşeni olan “kontrol ortamı”, kurumsal kültürün şekillendiği zemin olarak; liderlik anlayışı, etik değerler, organizasyonel yapı ve çalışan davranışları gibi temel unsurları kapsamaktadır (COSO, 2013). Ancak bu bileşenin ESG ilkeleriyle ne ölçüde bütünleştiği ve sürdürülebilir yönetim uygulamaları ile nasıl uyumlaştırılabileceği, literatürde hâlen cevaplanmayı bekleyen bir sorunsal olarak öne çıkmaktadır.

Kontrol ortamı bileşeninin geleneksel yaklaşımlarla değerlendirilmesi, çevresel ve sosyal risklerin kurumsal karar alma süreçlerine yeterince entegre edilmemesi riskini doğurmaktadır. Oysa ki karbon ayak izinin azaltılması, dijital şeffaflık araçlarının kullanılması, etik liderliğin teşvik edilmesi ve kurumsal değer zincirinde sosyal adaletin sağlanması gibi ESG odaklı eylemler, kontrol ortamının çağdaş bir anlayışla yeniden tanımlanmasını zorunlu kılmaktadır (Krishna ve Gupta, 2021; Nicolo ve Andrades-Peña, 2024). Bu bağlamda, iç kontrol sistemlerinin ESG perspektifiyle yeniden yapılandırılması, kurumların sadece finansal değil; aynı zamanda sosyal ve çevresel performanslarını da iyileştirme potansiyeli taşımaktadır.

Özellikle kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin uygulanmasına ilişkin yasal düzenlemeler yürürlükte olsa da, bu sistemlerin ESG ilkeleriyle entegre biçimde değerlendirilmesine yönelik yapısal, kavramsal ve metodolojik eksiklikler bulunmaktadır (Doğan, 2021; Öztürk ve Aydın, 2020). Benzer şekilde özel sektörde de ESG raporlamasının artmasına rağmen, bu raporların iç denetim ve kontrol ortamı gibi yapılarla nasıl ilişkilendirileceği konusu uygulamada ve kuramda netleşmemiştir.

Bu çerçevede bu araştırma, iç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşeninin ESG ilkeleri doğrultusunda nasıl yeniden yapılandırılabilirliğini analiz etmeyi ve bu yeniden yapılandırmanın sürdürülebilir kurumsal yönetim pratiklerine nasıl katkı sunabileceğini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Çalışmanın temel araştırma problemi, kontrol ortamı bileşeninin sürdürülebilirlik temelli kurumsal değerlerle ne ölçüde ve hangi yollarla uyumlaştırılabileceği sorusudur. Bu kapsamda hem literatürdeki kavramsal boşluğu gidermek hem de uygulayıcılar için işlevsel bir model önerisi sunmak hedeflenmiştir.

Araştırmada nitel yöntem benimsenmiş; sistematik doküman analizi tekniğiyle 2018–2024 yılları arasında Web of Science (WoS) veri tabanında yayımlanan hakemli literatür taranmıştır. Analiz edilen yayınlar, ESG ve iç kontrol sistemleri arasındaki ilişkileri tematik bağlamda sınıflandırmakta ve kontrol ortamının yeniden tasarımına yönelik kavramsal bir çerçeve sunmaktadır. Elde edilen bulgular, ESG odaklı yönetim ilkelerinin kurumsal iç kontrol yapılarıyla nasıl bütünleştirilebileceğine dair özgün bir model önerisinin temelini oluşturmuştur.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Son yıllarda sürdürülebilirlik, yalnızca çevre dostu üretim anlayışı veya sosyal sorumluluk projeleriyle sınırlı kalmayan, kurumların içsel işleyişine ve yönetsel yapısına doğrudan etki eden bütüncül bir paradigma olarak benimsenmektedir. Bu dönüşüm, çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) ilkeleri etrafında şekillenmekte; kurumların hem dış paydaşlara karşı hesap verebilirlik düzeyini artırmakta hem de iç kontrol sistemlerinin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılmaktadır. Özellikle kamu kurumlarında şeffaflık, etik sorumluluk ve çevresel duyarlılığın artırılmasına yönelik baskılar, kurumsal yönetişimin sürdürülebilirlik eksenli bir yaklaşımla yeniden düşünülmesine yol açmıştır (Nicolo' & Andrades-Peña, 2024; Öztürk ve Aydın, 2020).

Uluslararası literatürde ESG ilkelerinin organizasyonel süreçlere entegrasyonu geniş bir çerçevede incelenmiş; bu kapsamda özellikle entegre raporlama (Simnett ve Huggins, 2015), yeşil finansman (Zhou vd., 2022), kurumsal sosyal sorumluluk (Nicolo' ve Andrades-Peña, 2024) ve dijital sürdürülebilirlik (Huy ve Phuc, 2024) gibi uygulamalara odaklanılmıştır. Ancak ESG ilkelerinin, iç kontrol sistemlerinin temel yapı taşlarından biri olan “kontrol ortamı” bileşeni ile olan doğrudan ilişkisine dair çalışmalar sınırlı kalmıştır.

Literatürde iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmaya yönelik olarak geliştirilen modellerde genellikle risk temelli yaklaşımlar öne çıkmaktadır (Aksoy & Kaya, 2022; Doğan, 2021). Bu çalışmalar, iç kontrolün hesap verebilirlik, kaynak yönetimi ve denetim işlevleri üzerindeki yapısal etkilerini ele almakta, fakat bu sistemlerin çevresel veya yönetim temelli sürdürülebilirlik ilkeleriyle nasıl entegre edileceğine dair ayrıntılı öneriler sunmamaktadır. Özellikle kontrol ortamı bileşeni, çoğu çalışmada klasik anlamda –yani etik değerler, yönetim anlayışı, hiyerarşik yapı ve personel politikaları düzeyinde– tanımlanmakta; ESG boyutu bu bileşenle nadiren ilişkilendirilmektedir.

ESG kavramının iç kontrol sistemleriyle daha doğrudan ilişkilendirildiği az sayıda çalışmadan biri olan Stubbs & Higgins (2014), entegre raporlama süreçlerinin kurumsal davranışları nasıl dönüştürdüğünü incelemiş; iç denetim ve yönetim mekanizmalarında kültürel bir dönüşümün kaçınılmaz olduğunu vurgulamıştır. Benzer şekilde Yıldız & Çakır (2023), kurumsal yönetişimde çevresel sorumluluğun iç kontrol sistemiyle olan ilişkisini teorik düzeyde analiz etmiş; özellikle “kontrol ortamı”nın yeniden tanımlanması gerektiğini belirtmiştir. Ancak bu ve benzeri çalışmalar, çoğunlukla kavramsal bir çerçeve sunmakta; uygulamaya dönük modelleme ya da ampirik test etme girişimlerinde bulunmamaktadır.

Dijitalleşme boyutunda ise Huy & Phuc (2024), kamu kurumlarındaki dijital muhasebe uygulamalarının iç kontrol sistemleri üzerindeki etkisini analiz ederek, şeffaflık ve veri izlenebilirliğinin kontrol ortamını daha hesap verebilir hale getirdiğini ortaya koymuştur. Bu sonuçlar, dijitalleşmenin sadece teknik bir dönüşüm değil; aynı zamanda kurumsal kültür ve yönetim anlayışı üzerinde yeniden yapılanmayı gerekli kıldığını göstermektedir. Bu nedenle dijital sürdürülebilirlik ile iç kontrol yapısı arasında stratejik bir uyum ihtiyacı doğmaktadır.

Türkiye özelinde yapılan çalışmalarda ise ağırlıklı olarak iç kontrol sistemlerinin mevzuat temelli yapısı, kurumsal düzeydeki uygulama sorunları ve uyum eksiklikleri ele alınmaktadır (Kılıç ve Uyar, 2021; Selimoğlu ve Saldı, 2021; Görmen ve Korkmaz, 2022). Bu çalışmalar, kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini genellikle yasal zorunluluk bağlamında incelemekte; sürdürülebilirlik eksenli dönüşüm ihtiyacını yeterince dikkate almamaktadır. Özellikle çevresel sorumluluk, karbon etik uygulamaları veya yeşil liderlik gibi çağdaş kavramlar, iç denetim sistemlerine ne ölçüde entegre edilebilir sorusu Türkiye literatüründe büyük ölçüde yanıtız kalmaktadır (CBC Law, 2025).

Bu çalışmanın özgün katkısı tam da bu noktada ortaya çıkmaktadır: İç kontrol sisteminin "kontrol ortamı" bileşenini ESG ilkeleri bağlamında yeniden düşünmek ve sürdürülebilir yönetim anlayışına uygun bir kavramsal model önermek. Mevcut literatür, ESG'nin dışsal raporlama ve yatırımcı ilişkileri bağlamındaki etkilerine odaklanırken; iç kontrol sistemlerinin kurumsal etik, çevresel farkındalık ve dijital şeffaflık gibi ESG ilkeleriyle nasıl bütünleştirilebileceğine dair sınırlı sayıda çalışma sunmaktadır.

Sonuç olarak bu çalışma, hem ulusal hem de uluslararası literatürde gözlenen kuramsal ve uygulama temelli eksikliklere çözüm oluşturmayı hedeflemektedir. ESG ilkeleriyle yeniden yapılandırılmış bir kontrol ortamının, iç kontrol sisteminin etkinliğini nasıl dönüştürebileceğine dair teorik bir temel oluşturmak, çalışmanın ana hedefini oluşturmaktadır.

Öte yandan, ESG ilkeleriyle yapılandırılmış iç kontrol sistemlerine dair gerek uluslararası gerekse ulusal düzeyde gerçekleştirilen ampirik çalışmaların sayısı oldukça sınırlıdır. Mevcut çalışmaların önemli bir bölümü, kavramsal çerçeveler sunmakla yetinmekte; bu çerçevelerin kurumsal düzeyde nasıl işlediğine dair uygulama temelli veriler sunmamaktadır. Özellikle kamu sektöründe kontrol ortamının ESG perspektifiyle yeniden kurgulanmasına dair deneysel yaklaşımlar, örnek olay incelemeleri veya karşılaştırmalı analizler literatürde henüz yeterince yer bulmamıştır. Bu durum, konunun yalnızca teorik düzeyde değil, uygulama pratiği açısından da gelişime açık olduğunu ortaya koymaktadır.

### 3. YÖNTEM

Bu çalışmanın metodolojisi, nitel araştırma yöntemlerinin bir entegrasyonu olarak yapılandırılmıştır. İlk aşamada, sistematik literatür taraması tekniğiyle, araştırmanın kapsamına giren ve WoS veri tabanında yer alan yayımlar, belirlenen anahtar kelimeler ve zaman aralığı (2018–2024) filtreleri kullanılarak tespit edilmiştir. Bu süreç, araştırmanın veri toplama aşamasını oluşturmuştur. İkinci aşamada, seçilen altı nitelikli yayının her biri, birincil veri kaynağı olarak değerlendirilmiş ve bu yayımlar üzerinde doküman analizi uygulanmıştır. Doküman analizi, bu metinlerin yapısal ve kavramsal içeriğini sistemli bir şekilde inceleme ve anlama sürecini ifade etmektedir. Son aşamada ise, doküman analizinden elde edilen veriler, nitel içerik analizi yöntemiyle işlenmiştir. Bu süreçte, metinlerdeki anlamlı ifadeler ve kavramlar açık kodlara dönüştürülmüş ve ardından bu kodlar, araştırmanın ana bulgularını oluşturan dört temel tema (Kurumsal Yönetişim, Dijitalleşme, Sürdürülebilir Liderlik ve Çevresel Risk Yönetimi) altında sistematik olarak sınıflandırılmıştır. Bu üç yöntem, sırasıyla verinin toplanması, incelenmesi ve yorumlanması süreçlerini tamamlayarak, ESG ilkeleriyle bütünleşik bir kontrol ortamı modelinin kuramsal temelini oluşturmuştur.

#### 3.1. LİTERATÜR SEÇİMİ VE VERİ TOPLAMA SÜRECİ

Veri kaynağı olarak, bilimsel güvenilirliği yüksek olan WoS veri tabanı kullanılmıştır. Tarama 2017–2024 yılları arasında yayımlanmış, hakemli, tam metnine erişilebilen ve yalnızca İngilizce dilinde kaleme alınmış yayımlarla sınırlandırılmıştır. Bu zaman aralığı, ESG ilkeleri ile kurumiçi kontrol yapılarının kesiştiği güncel tartışmaları yansıtmaları açısından özellikle tercih edilmiştir. Tarama süreci, metodolojik şeffaflık sağlamak amacıyla aşağıdaki parametrelerle sistematik olarak yürütülmüştür:

- Zaman Aralığı: 2017–2024 yılları arasında yayımlanmış güncel çalışmalarla sınırlandırılmıştır.
- Dil: Yalnızca İngilizce dilinde yazılmış yayımlar dahil edilmiştir.

- Yayın Türü: Hakemli makaleler, derlemeler ve tezler gibi tam metnine erişilebilen akademik yayınlar tercih edilmiştir.
- Arama Sorgusu: Arama, 'Boolean' operatörleri kullanılarak geniş bir yelpazeyi kapsayacak şekilde yapılandırılmıştır. Kullanılan ana arama dizesi şöyledir: (TS=("green internal control" OR "sustainable control environment" OR "environmental responsibility and internal control" OR "ESG and corporate governance")) AND PY=(2017-2024)
- İlk aşamada, belirlenen bu parametreler ve disiplin filtrelemesi (işletme, yönetim, muhasebe, kamu yönetimi) sonucunda 48 yayın tespit edilmiştir. İkinci aşamada, bu 48 yayın arasından çalışmanın özgün araştırma problemine en uygun olanları seçmek amacıyla titiz bir eleme süreci uygulanmıştır. Yayın sayısındaki bu belirgin düşüş, arama terimlerinin geniş tutulmasına rağmen, çalışmanın ana amacı olan kontrol ortamı ve ESG ilişkisini kavramsal düzeyde ele alan yayınların sınırlı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu eleme sürecinde esas alınan ve 6 yayının seçilmesini sağlayan üç temel kıstas şunlardır:
- Doğrudan İlişki: Yayının, ESG ilkelerini doğrudan ele alması ve iç kontrol sistemleri veya yönetim yapıları ile açık bir kavramsal ilişki kurması. Bu, ESG'ye yüzeysel olarak değinen veya finansal performans gibi farklı konulara odaklanan yayınların elenmesini sağlamıştır.
- Kavramsal Yoğunluk: Yayının, yalnızca ampirik sonuçlar sunmakla kalmayıp, makalede geliştirilen modelin teorik temellerini oluşturacak nitelikte kavramsal zenginlik ve derinlik sunması.
- Bağlamsal Uygunluk: Yayının, çalışmanın ana teması olan 'kontrol ortamının ESG ile yeniden yapılandırılması' bağlamına yüksek düzeyde uygunluk göstermesi.
- Bu katı eleme kriterleri, nicelikten ziyade niteliğe odaklanarak, makalenin özgün bir kuramsal model geliştirmesine olanak tanıyan, yüksek bağlamsal uygunluğa sahip kaynakların belirlenmesini sağlamıştır. Seçilen yayınların beşi uluslararası hakemli dergilerde yayımlanmış makalelerden, biri ise tez niteliğindeki kapsamlı bir çalışma olup literatür taramasına entegre edilmiştir."

Tarama sürecinde kullanılan anahtar kelimeler şunlardır: "green internal control", "sustainable control environment", "environmental responsibility and internal control", "ESG and corporate governance". Bu terimler, Boolean mantıksal operatörleri (AND, OR) kullanılarak birleştirilmiş; disiplin filtrelemesi olarak "business", "management", "accounting" ve "public administration" alanları seçilmiştir. İlk aşamada 48 yayın tespit edilmiş, bu yayınlar içerik, kavramsal yoğunluk ve bağlamsal uygunluk açısından ön değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Nihayetinde, içerik analizi için uygun nitelikler taşıdığı belirlenen altı akademik yayın çalışma kapsamına alınmıştır.

Yayın seçiminde aşağıdaki kriterler esas alınmıştır:

- ESG ilkelerini doğrudan ele alması,
- İç kontrol sistemleri, yönetim yapıları ya da sürdürülebilirlik uygulamaları ile açık ilişki kurması,
- Kavramsal zenginlik ve tematik derinlik sunması.

Seçilen yayınların beşi uluslararası hakemli dergilerde yayımlanmış makalelerden oluşurken, biri kapsamlı bir tez çalışmasıdır. Tez çalışmasının dahil edilme nedeni, ilgili konuya ilişkin literatürdeki boşluğu doldurmaya yönelik geniş bir kavramsal çerçeve sunması ve özellikle bu çalışmanın odaklandığı konuları derinlemesine ele almasıdır. Bu tez, kapsamı ve sunduğu detaylı

analiz nedeniyle, hakemli makalelerin ele almadığı özgün kavramsal ilişkilere değinerek çalışmamızın kuramsal modeline önemli bir katkı sağlamaktadır. Bu metodolojik yaklaşım, nitel veri setinin zenginliğini ve derinliğini artırmayı amaçlamaktadır. Ancak, bu metodolojik çeşitliliğin sonuçların genellenebilirliğini değil, yalnızca kavramsal modelin inşasını desteklediği vurgulanmalıdır.

### 3.2. İÇERİK ANALİZİ SÜRECİ

Analiz süreci, nitel içerik analizi yöntemine dayalı olarak yürütülmüş ve verilerin sistematik bir şekilde kavramsallaştırılması, kodlanması ve temalara dönüştürülmesi esas alınmıştır. Her bir yayın, araştırmacı tarafından bağımsız şekilde okunmuş, metin içerisinde tekrarlayan kavramsal ifadeler ve anlamlı içerik blokları belirlenmiştir. Bu bağlamda:

#### *Kodlama Aşaması:*

Metinlerde sıkça geçen kavramlar ve bağlamsal vurgu taşıyan ifadeler açık kodlara dönüştürülmüştür. Örneğin; “yeşil liderlik”, “karbon sorumluluğu”, “dijital şeffaflık” ve “etik denetim” gibi kavramlar, ESG ilkeleri ile kontrol ortamı bileşeni arasındaki bağları ortaya koyan kodlara örnek teşkil etmektedir. Kodlama süreci, hem tümevarımcı hem de tümdengelimci yaklaşımlar birlikte kullanılarak yürütülmüştür. Bu şekilde literatür temelli kavramlara ek olarak, metin içerisinden doğal olarak türeyen yeni kavramlar da kodlamaya dahil edilmiştir.

#### *Tematik Yapılandırma:*

Açık kodlar kavramsal benzerlikler dikkate alınarak dört ana temada sınıflandırılmıştır:

- 1) Kurumsal Yönetişim ve ESG Stratejileri
- 2) Dijitalleşme ve Muhasebe Veri Analitiği
- 3) Sürdürülebilir Liderlik ve Kurumsal Kültür
- 4) Entegre Raporlama ve Çevresel Risk Yönetimi

Bu temalar, hem literatürdeki mevcut teorik çerçevelerle örtüşmekte hem de araştırmanın özgün model önerisinin yapı taşlarını oluşturmaktadır.

#### *Yorumlama ve Bağlamsallaştırma:*

Her bir tema, iç kontrol sisteminin “kontrol ortamı” bileşeni ile olan ilişkisi bakımından detaylı biçimde analiz edilmiştir. Temalar arası kavramsal geçişler, literatürdeki teorik yaklaşımlar ile çapraz karşılaştırılarak açıklanmış ve yorumların nesnelliği artırılmıştır. Bu sayede tematik analiz yalnızca betimleyici değil, aynı zamanda yorumlayıcı ve kuramsal bağlayıcılığa sahip hale getirilmiştir.

### 3.3. GEÇERLİLİK VE GÜVENİLİRLİK

Araştırmanın iç geçerliliği, kodlama ve tema oluşturma sürecinde literatürle yüksek düzeyde tutarlılık sağlanarak temin edilmiştir. Kodlama işlemi, yapılandırılmış bir analiz protokolüne göre yürütülmüş ve her aşama yazılı olarak belgelendirilmiştir. Ayrıca, oluşturulan temalar literatürdeki kavramsal yaklaşımlar ile karşılaştırılarak çapraz doğrulama yapılmıştır.

Güvenilirlik açısından, analiz süreci şeffaf, izlenebilir ve tekrarlanabilir nitelikte yapılandırılmıştır. Araştırmacı tarafından kullanılan kod listesi ve tematik sınıflandırma sistematigi çalışmanın ekinde raporlanabilir biçimde sunulmuştur. Ayrıca, analiz sürecinde herhangi bir yazılım (NVivo, Atlas.ti vb.) kullanılmamakla birlikte, sınırlı sayıda yayın nedeniyle manuel Excel temelli kodlama yeterli görülmüştür. Bununla birlikte, araştırma bulgularının yorumlanmasında

bazı sınırlılıklar dikkate alınmalıdır. Öncelikle, yalnızca WoS veri tabanına dayalı literatür taraması yapılmış olması, farklı veri tabanlarında yer alan çalışmaları kapsam dışı bırakmıştır. Ayrıca, çalışmada kullanılan sistematik doküman analizi yöntemi, literatürdeki kavramsal örüntüleri derinlemesine inceleme fırsatı sunmakla birlikte, yalnızca WoS veri tabanına dayalı kaynak seçimi ve sınırlı sayıdaki yayınlara çalışılmış olması metodolojik kapsamı belirli bir çerçevede tutmuştur. Bununla birlikte, bu çerçeve, önerilen kuramsal modelin sağlam temellere dayandırılmasını mümkün kılmış; ileride gerçekleştirilecek çalışmalar için daha geniş örneklem, farklı veri tabanları ve çok yöntemli analiz tekniklerinin kullanılabileceği zengin bir araştırma alanı ortaya koymuştur.

#### 4. BULGULAR

Bu araştırma kapsamında, iç kontrol sisteminin “kontrol ortamı” bileşeninin sürdürülebilirlik perspektifiyle yeniden değerlendirilmesine yönelik olarak gerçekleştirilen sistematik literatür taraması; çevresel, ESG ilkeleriyle ilişkili altı nitelikli çalışmanın içerik analizine dayanmaktadır. WoS veri tabanında 2017–2024 yılları arasında yayımlanmış, erişilebilir tam metne sahip ve hakemli yayınlar arasından seçilen bu çalışmalar, iç kontrol yapılarının yeniden yapılandırılmasında ESG ilkelerinin etkisini tematik düzeyde ortaya koymaktadır.

Elde edilen bulgular dört ana tema etrafında yapılandırılmış olup, ilgili yayınların künyeleri ve özellikleri Tablo 1’de özetlenmiştir.

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

| Yayın Türü | Yazar(lar)                                     | Kaynak Dergi / Kurum                          | Yayın Yılı |
|------------|--|---|------------|
| Makale     | Huy, P. Q.; Phuc, V. K.                        | Sustainable Futures                           | 2024       |
| Makale     | Nicolo’, G.; Andrades-Peña, F. J.              | Corp. Soc. Resp. and Environ. Management      | 2024       |
| Makale     | Wahab, S. N. A. A.; Azman, N. H. N.; Ahmad, Z. | International Journal of Business and Society | 2024       |
| Makale     | Woo, L. J.                                     | Journal of the Korean Data Analysis Society   | 2023       |
| Tez        | Kutumela, J. T.                                | University of the Witwatersrand               | 2018       |
| Makale     | Mervelskemper, L.; Streit, D.                  | Business Strategy and the Environment         | 2017       |

Kaynak: Web of Science (WoS), 2025.

Bu araştırma kapsamında yürütölen sistematik literatür taraması sonucunda, ESG ilkeleriyle ilişkili altı nitelikli çalışma belirlenmiştir. WoS veri tabanında 2017–2024 yılları arasında yayımlanmış, erişilebilir tam metne sahip ve hakemli yayınlar arasından seçilen bu çalışmaların bibliyografik özetleri Tablo 1’de sunulmuştur. Tablo 1’de göröldüğü üzere, incelenen yayınların çoğu güncel çalışmalardan oluşmaktadır. Bu çalışmaların, kurumsal yönetişim, muhasebe analitiği, liderlik kültürü ve entegre raporlama gibi farklı boyutları nasıl ele aldığına ve kontrol ortamıyla ilişkilerine dair tematik analiz ise bir sonraki bölümde (Tablo 2) detaylandırılmıştır.

#### 4.1. TEMATİK ÖRÜNTÜLERİN DERİNLEMESİNE DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu araştırmada yürütülen sistematik içerik analizi süreci sonucunda, seçilen yayınlardaki kavramsal bulgular dört temel temada bütünleştirilmiş ve bu temalar, iç kontrol sisteminin “kontrol ortamı” bileşeni ile olan ilişkileri bağlamında yapılandırılmıştır. Aşağıda sunulan Tablo 2, literatürde yer alan çalışmaların kontrol ortamıyla ilişkili kavramsal düzlemlerini karşılaştırmalı olarak ortaya koymakta ve analiz edilen yayınların her birinin özgün katkısını tematik eşleştirme yoluyla görünür kılmaktadır.

Tabloda yer verilen örüntüler, ESG ilkelerinin iç kontrol sistemleri üzerindeki dönüştürücü etkisini açıklamakta; özellikle etik yönetim, dijital denetim kapasitesi, çevresel sorumluluk ve sürdürülebilir liderlik gibi kavramların kontrol ortamının yeniden tanımlanmasında nasıl bir işlev gördüğünü göstermektedir. Böylece, sadece klasik iç kontrol anlayışıyla sınırlı kalmayan; aynı zamanda çağdaş kurumsal değerleri içselleştiren bir kontrol ortamı yapısının gerekliliği vurgulanmaktadır.

Tablo 2 aynı zamanda, içerik analizinde ulaşılan her bir temanın özgün yayınlarla eşleştirilerek kuramsal bütünlüğünün sağlandığını ve bu eşleştirmenin hem yöntemsel şeffaflık hem de akademik izlenebilirlik açısından önemli bir referans niteliği taşıdığını göstermektedir.

**Tablo 2.** ESG Temelli Yayınların Kontrol Ortamı İlişkilendirmesi

| Tema                                     | İlgili Yayın(lar)                                    | Kontrol Ortamı ile İlişki Açıklaması                       |
|--|--|--|
| Kurumsal yönetim ve ESG stratejileri     | Nicolo' ve Andrades-Peña (2024); Wahab et al. (2024) | Yönetim tarzı, etik değerler, sorumluluk yapıları          |
| Dijitalleşme ve muhasebe veri analitiği  | Huy ve Phuc (2024)                                   | Dijital denetim, teknolojik çeviklik, veri temelli kontrol |
| Sürdürülebilir liderlik ve kurum kültürü | Woo (2023)   | Etik liderlik, kültürel normlar, davranışsal uyum          |
| Entegre raporlama ve çevresel risk       | Mervelskemper ve Streit (2017); Kutumela (2018)      | Risk duyarlılığı, içsel şeffaflık, çevresel sorumluluk     |

Kaynak: Web of Science (WoS), 2025.

Tablo 2’de yer alan eşleştirmeler, seçili literatürdeki her yayının kontrol ortamı bileşeniyle nasıl ilişkilendirildiğini tematik olarak göstermektedir. Tematik örüntüler; ESG stratejilerinin yönetim ilkelerine etkisinden, dijital denetim kapasitesine; sürdürülebilir liderlikten, entegre raporlama uygulamalarına kadar çok boyutlu bir yapı sergilemektedir. Bu örüntüler, özellikle kamu sektörü açısından şu iki önemli bulguyu ortaya koymaktadır: (i) ESG ilkeleri, geleneksel kontrol ortamı tanımlarını yeniden çerçevlendirmektedir; (ii) literatürde uygulamaya dönük model önerileri yetersizdir ve mevcut teorik çerçeveler daha çok kavramsal düzeyde kalmaktadır. Bu durum, çalışmada geliştirilen kavramsal modelin önemini artırmakta ve ESG ilkeleriyle bütünlük bir kontrol ortamı tasarımının hem kuramsal hem de uygulamalı düzeyde yeniden kurgulanması gerektiğini ortaya koymaktadır. Özellikle yeşil liderlik, dijital şeffaflık, çevresel duyarlılık ve etik

yönetişim gibi temalar, kontrol ortamının çağdaş yönetim değerleriyle yeniden yapılandırılmasına rehberlik eden temel yapı taşları olarak öne çıkmaktadır.

Bu çerçevede, analiz edilen temalar aşağıda ayrı alt başlıklar altında detaylandırılmış ve kontrol ortamı üzerindeki etkileri ilgili literatürle birlikte derinlemesine değerlendirilmiştir.

## **4.2. KURUMSAL YÖNETİŞİM VE ESG STRATEJİLERİNİN KONTROL ORTAMINA ETKİSİ**

Kurumsal yönetim yaklaşımları, sadece yönetim yapılarının biçimsel düzenlenmesini değil, aynı zamanda karar alma süreçlerinin etik, hesap verebilir ve sürdürülebilir bir zemine oturtulmasını da kapsamaktadır. ESG ilkeleri bu bağlamda, yönetim yapılarını dönüştürme potansiyeli taşıyan stratejik araçlar olarak ön plana çıkmaktadır. Nitekim güncel literatür, ESG'nin yönetsel uygulamalar üzerindeki etkisini özellikle etik liderlik, sorumluluk paylaşımı ve şeffaflık ekseninde değerlendirmektedir.

Nicolo ve Andrades-Peña (2024), kamuya ait işletmelerde ESG raporlama yükümlülüklerinin kurum içi şeffaflık düzeyini artırdığını ve bunun doğrudan iç kontrol sistemlerinin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kıldığını ifade etmektedir. Bu yapılandırmanın temelinde, etik kodların kurumsal sorumluluk anlayışıyla uyumlu hale getirilmesi ve kontrol ortamının buna göre yeniden tanımlanması bulunmaktadır. Diğer yandan Wahab, Azman ve Ahmad (2024) tarafından yapılan çalışma, ESG uygulamalarının sadece dış paydaşlara yönelik bir raporlama mekanizması değil; aynı zamanda kurum içi yönetim mekanizmalarının işleyişini etkileyen yapısal bir değişim dinamiği olduğunu ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, ESG ile uyumlu kurumsal yönetim yaklaşımlarının, iç denetim sistemleriyle bütünleşik olarak tasarlanmasının gerekliliği vurgulanmaktadır.

Elde edilen bulgular, kontrol ortamının yalnızca formal prosedürler ve organizasyon şemalarına dayalı bir yapı olmadığını, aynı zamanda kurumun etik değerleri, liderlik anlayışı ve yönetsel kültürüyle şekillendiğini göstermektedir. ESG ilkeleri bu bileşenleri yeniden yorumlayarak, sürdürülebilir yönetim anlayışıyla bütünleşik bir iç kontrol sistemi inşa edilmesine olanak tanımaktadır. Böylece kontrol ortamı, yalnızca geçmişe dönük denetim aracı olmaktan çıkıp, geleceğe yönelik kurumsal sürdürülebilirlik hedeflerinin gerçekleşmesinde stratejik bir yönetim mekanizmasına dönüşmektedir.

## **4.3. DİJİTALLEŞME, MUHASEBE VERİ ANALİTİĞİ VE ŞEFFAFLIK UNSURLARI**

Günümüzde kamu ve özel sektör kurumlarında iç kontrol sistemlerinin dönüşümünde dijitalleşme süreci temel belirleyici faktörlerden biri haline gelmiştir. Özellikle muhasebe veri analitiği, yapay zekâ destekli denetim araçları ve blockchain gibi yeni nesil teknolojiler, kontrol ortamının izlenebilirlik, hesap verebilirlik ve şeffaflık boyutlarını önemli ölçüde yeniden şekillendirmektedir. Bu bağlamda ESG ilkeleriyle bütünleşik dijitalleşme politikaları, yalnızca bilgi sistemlerinin modernizasyonunu değil, aynı zamanda kurumsal etik anlayışının dijital platformlara taşınmasını da ifade etmektedir.

Huy ve Phuc (2024) tarafından yapılan araştırma, kamu sektöründe dijital muhasebe altyapılarının ESG perspektifiyle yeniden kurgulanmasının, iç kontrol sistemlerinde şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerini artırdığını ortaya koymaktadır. Bu bulgu, veri odaklı denetim yapılarının yalnızca teknik değil; aynı zamanda yönetsimsel bir dönüşüm aracı olduğunu göstermektedir. ESG kriterleri çerçevesinde dijitalleşme, kurumların hem dış paydaşlara hem de iç yönetim mekanizmalarına karşı sorumluluklarını yerine getirmesinde önemli bir katalizör işlevi görmektedir.

Bu çerçevede çalışmamızda önerilen “yeşil dijital denetim altyapısı” modeli, ESG’ye duyarlı dijital sistemlerin iç kontrol sisteminin merkezine yerleştirilmesini önermektedir. Literatür bulgularından hareketle geliştirilen bu model, üç ana bileşenden oluşmaktadır: (i) Çevresel Risk Odaklı Dijitalleşme: Kurum içi bilgi sistemlerinin, çevresel riskleri (örn. karbon ayak izi, enerji tüketimi) anlık olarak izleyebilen ve raporlayabilen bir yapıya dönüştürülmesi. (ii) Otomasyon ve Şeffaflık: Muhasebe ve operasyonel süreçlerin otomasyonu aracılığıyla denetim izlerinin dijital ortamda şeffaf ve izlenebilir hale getirilmesi. (iii) Etik Denetim Altyapısı: Karar alma mekanizmalarının, etik kurallara ve sürdürülebilirlik ilkelerine uygunluğunu denetleyebilen, yapay zekâ destekli araçlarla donatılması. Bu model kapsamında, çevresel etkileri minimize eden dijital uygulamaların tercih edilmesi ve denetim izlerinin dijital ortamda izlenebilir hale getirilmesi temel ilkeler olarak öne çıkmaktadır. Böylece dijitalleşme, sadece bir verimlilik aracı olarak değil; aynı zamanda kurumsal sürdürülebilirliği destekleyen bir yönetim mekanizması olarak değerlendirilmektedir.

#### **4.4. SÜRDÜRÜLEBİLİR LİDERLİK VE KURUMSAL KÜLTÜRÜN KONTROL ORTAMINA ETKİSİ**

Kurumsal liderlik ve kurum kültürü, iç kontrol sisteminin özellikle “kontrol ortamı” bileşeni üzerinde belirleyici etkisi bulunan, yapısal olduğu kadar davranışsal nitelikler de taşıyan unsurlardır. Bu bağlamda sürdürülebilir liderlik, yalnızca stratejik karar alma süreçlerinde değil, aynı zamanda kurumsal değerlerin inşasında ve çalışan davranışlarının yönlendirilmesinde de kritik bir rol üstlenmektedir. ESG ilkeleri doğrultusunda şekillenen liderlik anlayışı, etik duyarlılığın, şeffaflık kültürünün ve sosyal sorumluluk bilincinin kurumsal dokuda içselleştirilmesini sağlamaktadır.

Woo (2023) tarafından yürütülen çalışma, ESG yatırımlarına yüksek düzeyde bağlılık gösteren liderlerin, örgütsel etik iklimin oluşmasına önemli katkılar sunduğunu ve çalışanların kurumsal aidiyet düzeylerini artırdığını ortaya koymaktadır. Bu bağlamda ESG ile uyumlu liderlik anlayışı; yalnızca finansal performansı değil, aynı zamanda kurum içi güveni, etik standartlara uyumu ve sosyal sorumluluk bilincini de güçlendirmektedir.

Kontrol ortamı, klasik COSO çerçevesinde yönetsel yapı, organizasyonel roller ve insan kaynakları politikaları üzerinden şekillense de; günümüzde bu çerçevenin genişleyerek kurum içi etkileşim biçimleri, liderlik tarzları ve etik atmosfer gibi davranışsal bileşenleri de kapsadığı görülmektedir. ESG duyarlılığı olan liderlerin, çalışanlarla kurdukları iletişim tarzı, karar alma süreçlerindeki şeffaflık düzeyleri ve kurumun sürdürülebilirlik hedeflerine verdiği önem, doğrudan kontrol ortamının kalitesini ve etkinliğini etkilemektedir.

Bu doğrultuda geliştirilen ESG temelli kontrol ortamı modelinde, sürdürülebilir liderliğin üç temel fonksiyonu öne çıkmaktadır:

(i) Etik Davranışın Kurumsallaştırılması: Liderliğin, etik değerleri ve hesap verebilirlik ilkelerini kurumsal politikalara ve prosedürlere entegre etmesi. Bu, sadece bir beyan olmaktan öte, etik kodların iç denetim süreçleri aracılığıyla sürekli olarak izlenmesini ve değerlendirilmesini içerir. (ii) Sorumluluk Kültürünün Pekiştirilmesi: Liderliğin, kurumsal sorumlulukları sadece finansal hedeflerle sınırlı tutmayıp, çevresel ve sosyal sorumlulukları da çalışanların görev tanımlarına ve performans değerlendirme kriterlerine dahil etmesi. Böylece, her düzeyde sorumluluk bilinci yaygınlaştırılır ve iç kontrol sisteminin etkinliği artırılır. (iii) Çevresel ve Sosyal Duyarlılığın Yönetsel Kararlara Entegre Edilmesi: Liderlerin, yatırım ve operasyonel kararlarını alırken çevresel etkileri ve sosyal sonuçları sistematik olarak değerlendirmesi. Bu, sürdürülebilirlik

odaklı risk yönetim mekanizmalarının kurulmasını ve ESG verilerinin karar alma süreçlerinde ana bir veri kaynağı olarak kullanılmasını gerektirir.

Bu fonksiyonlar, iç kontrol sistemlerinin yalnızca teknik bir denetim aracı olmaktan çıkıp, aynı zamanda stratejik ve değer odaklı bir yönetim mekanizmasına dönüşmesini sağlamaktadır. Geliştirilen bu model, iç kontrol sisteminin sadece geçmiş performansı denetlemekle kalmayıp, geleceğe yönelik riskleri öngörmesini ve kurumsal sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmasını desteklemesini amaçlamaktadır.

#### **4.5. ENTEGRE RAPORLAMA VE ÇEVRESEL RİSK YÖNETİMİ YAKLAŞIMLARI**

Kurumsal şeffaflığın artırılması ve sürdürülebilirlik hedeflerinin kurumsal stratejilere entegrasyonu açısından entegre raporlama son yıllarda önemli bir araç haline gelmiştir. Entegre raporlama, yalnızca finansal ve operasyonel performansı değil; aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) göstergelerini de kapsamına alarak çok boyutlu bir hesap verebilirlik mekanizması sunmaktadır. Bu mekanizmanın, kurumların iç kontrol sistemleriyle ne ölçüde bütünleştiği ise özellikle kamu kurumlarında etkinlik, hesap verebilirlik ve risk yönetimi açısından kritik bir değerlendirme alanı oluşturmaktadır.

Mervelskemper ve Streit (2017), entegre raporlamanın ESG performansı ile piyasa değerlemesi arasındaki ilişkiyi güçlendirdiğini ve bu durumun kurum içi denetim süreçlerinde yapısal dönüşüm gerektirdiğini ortaya koymaktadır. Benzer biçimde Kutumela (2018), çevresel risk olaylarının finansal etkilerine odaklanarak, bu tür risklerin iç kontrol sistemleri içinde proaktif biçimde değerlendirilmesinin kurumsal sürdürülebilirliği artıracaklarını savunmaktadır. Her iki çalışma da entegre raporlamanın yalnızca dışsal paydaşlara yönelik bir iletişim aracı olmakla kalmayıp, iç kontrol bileşenlerini besleyen ve yeniden yapılandıran stratejik bir unsur olduğunu göstermektedir.

Özellikle kamu sektöründe, iklim değişikliği, doğal afetler ve çevresel regülasyonlar gibi öngörülemeyen dışsal faktörlerin kurumlar üzerindeki etkisi giderek artmaktadır. Bu nedenle iç kontrol sistemlerinin, yalnızca mevzuata uyumu denetleyen yapılar olmaktan öteye geçerek çevresel risk duyarlılığına sahip, stratejik rehberlik kapasitesine sahip sistemlere dönüşmesi gerekmektedir. Bu bağlamda önerilen “çevresel risk temelli iç kontrol ortamı” modeli; kurumsal risk yönetimi ile entegre edilmiş, sürdürülebilirlik hedeflerine duyarlı ve çevresel değişkenlere karşı esnek tepkiler üretebilen bir kontrol mekanizmasını öngörmektedir. Bu model, özellikle kamu sektöründeki kurumların mevzuata uyumun ötesine geçerek stratejik bir rehberlik kapasitesi kazanmasını sağlamak üzere tasarlanmıştır. Modelin temel bileşenleri şunlardır:

**Entegre Risk Değerlendirme:** Kurumsal risk yönetim süreçlerinin, iklim değişikliği, doğal afetler ve çevresel düzenlemeler gibi dışsal faktörlerden kaynaklanan riskleri proaktif bir şekilde içermesi.

**Sürdürülebilirlik Odaklı Hedef Belirleme:** Kontrol ortamının, kurumun misyon ve vizyonuna entegre edilmiş sürdürülebilirlik hedefleriyle uyumlu hale getirilmesi.

**Esnek Tepki Mekanizmaları:** İç kontrol sisteminin, çevresel olaylara ve risklere hızlı ve dinamik yanıtlar üretebilecek şekilde esneklik kazanması. Bu, yalnızca raporlama yükümlülüklerini değil, aynı zamanda operasyonel süreçlerin yeniden tasarlanmasını da içerir.

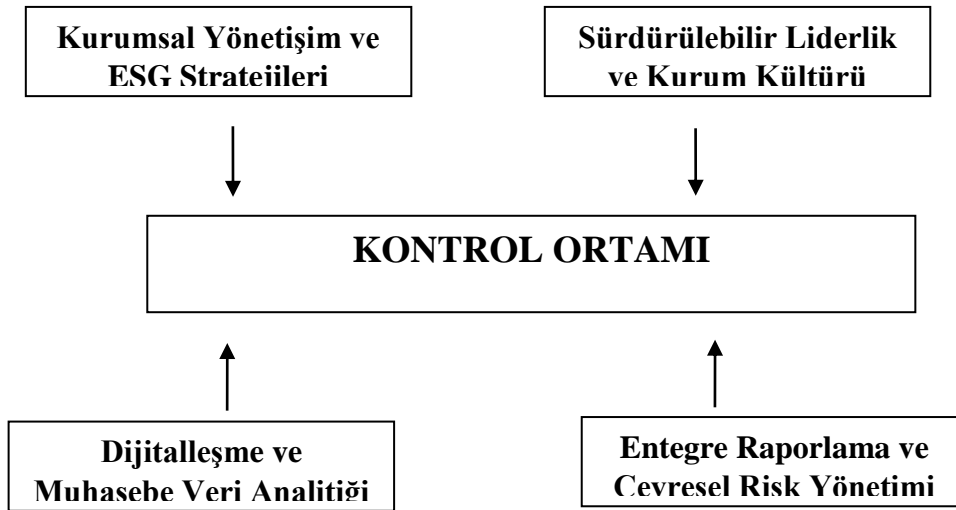
Bu modelin uygulanması, iç kontrol sistemlerinin yalnızca denetim ve uyum işlevlerini yerine getirmekle kalmayıp, aynı zamanda kurumların çevresel ve sosyal hedeflerine ulaşmasında

stratejik bir rol üstlenmesini sağlayacaktır. Söz konusu modelde, entegre raporlama çıktılarının iç kontrol bileşenlerine veri kaynağı olarak entegre edilmesi; özellikle kontrol ortamının şeffaflık, hesap verebilirlik ve etik sorumluluk gibi niteliklerini güçlendirmektedir. Ayrıca bu yaklaşım, kamu kurumlarının yalnızca raporlama yükümlülüklerini yerine getirmekle kalmayıp, aynı zamanda kurumsal öğrenmeyi ve stratejik çeviklik kapasitesini artırmalarına da katkı sağlamaktadır. Böylelikle ESG temelli entegre raporlama, kontrol ortamının daha bütüncül, kapsayıcı ve sürdürülebilir bir yapıya evrilmesinde temel bir kaldıraç işlevi görmektedir.

#### 4.6. ÖNERİLEN KAVRAMSAL MODEL: ESG İLKELERİYLE BÜTÜNLEŞİK KONTROL ORTAMI

Bu araştırmada yürütülen sistematik literatür analizi, iç kontrol sisteminin 'kontrol ortamı' bileşeninin ESG ilkeleriyle bütünleşik yeni bir modelde yeniden yapılandırılabileceğini ortaya koymaktadır. Analiz edilen tematik bulgular (kurumsal yönetim, dijitalleşme, sürdürülebilir liderlik ve çevresel risk yönetimi) doğrultusunda geliştirilen bu kavramsal model, Şekil 1'de sunulmuştur.

Şekil 1. ESG Temelli Kontrol Ortamı Kavramsal Modeli



Bu model, ESG ilkelerinin iç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenini nasıl çok boyutlu bir şekilde dönüştürdüğünü göstermektedir. Şekil 1.' de görüldüğü üzere, modelin dört ana bileşeni (Kurumsal Yönetişim, Sürdürülebilir Liderlik, Dijitalleşme ve Entegre Raporlama), kontrol ortamını şekillendiren ve güçlendiren temel faktörler olarak öne çıkmaktadır. Özellikle dijital şeffaflık, etik liderlik ve çevresel duyarlılık gibi kavramlar, kontrol ortamının etkinliğini geleneksel sınırların ötesine taşımaktadır. Bu model, makalede ele alınan kavramsal bulguları bütüncül bir yaklaşımla görselleştirmekte ve gelecekte yapılacak ampirik araştırmalar için bir temel sunmaktadır. Geliştirilen bu kavramsal model, mevcut iç kontrol çerçevelerinin, özellikle de uluslararası kabul görmüş COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) 2013 Entegre Çerçevesi'nin 'Kontrol Ortamı' bileşeninin, değişen kurumsal ihtiyaçlar ve sürdürülebilirlik beklentileri doğrultusunda nasıl genişletilebileceğine dair bir perspektif sunmaktadır. Bu bağlamda, önerilen modelin temel bileşenleri ile COSO'nun ilgili Kontrol Ortamı İlkeleri arasındaki karşılaştırma ve ilişkinin detayları Tablo 3'de sunulmuştur.

**Tablo 3.** Önerilen ESG Temelli Kontrol Ortamı Modeli Bileşenleri ve COSO Kontrol Ortamı İlkeleri Arasındaki Karşılaştırma

| Önerilen ESG Temelli Kontrol Ortamı Model Bileşenleri | İlgili COSO Kontrol Ortamı İlkeleri (2013 Çerçevesi)       | Açıklama / İlişki   |
|---|--|---|
| Kurumsal yönetim ve ESG stratejileri                  | 1. Etik Değerlere Bağlılık / 2. Yönetim Yapısı             | Önerilen model, COSO'nun etik değerler ve yönetim yapısı ilkelerini ESG stratejileriyle genişleterek, sürdürülebilirlik hedeflerini kurumun temel yönetim anlayışına entegre etmektedir.                            |
| Sürdürülebilir liderlik ve kurum kültürü              | 3. Yetkinliğe Bağlılık / 4. Sorumluluğun Yüklenilmesi      | Sürdürülebilir liderlik, COSO'nun yetkinlik ve sorumluluk ilkelerini çevresel ve sosyal sorumluluk bilinciyle zenginleştirir. Yeşil liderlik ve etik davranış, kurumsal kültürün merkezine yerleşir.                |
| Dijitalleşme ve Muhasebe Veri Analitiği               | 5. Performans Değerlendirmesi / 1. Etik Değerlere Bağlılık | Dijitalleşme, COSO'nun performans değerlendirme süreçlerine (ve etik değerlere bağlılığa) veri temelli şeffaflık ve izlenebilirlik katar. ESG verilerinin analizi, daha doğru denetim ve karar almayı destekler.    |
| Entegre raporlama ve çevresel risk                    | 6. Sorumluluğun Yüklenilmesi / 7. Risk Değerlendirmesi     | Entegre raporlama ve çevresel risk yönetimi, COSO'nun sorumluluk ve risk değerlendirme ilkelerini sürdürülebilirlik odaklı risklerle (iklim değişikliği, sosyal etki vb.) genişleterek proaktif bir yaklaşım sunar. |

Kaynak: COSO (2013) İç Kontrol – Entegre Çerçeve İlkeleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3'den de anlaşıldığı üzere, önerilen ESG temelli kontrol ortamı modeli, COSO 2013 Entegre Çerçevesi'nin Kontrol Ortamı bileşeninin temel ilkeleriyle uyumlu olmakla birlikte, bu ilkeleri sürdürülebilirlik perspektifiyle genişletmekte ve derinleştirmektedir. Bu eşleştirme, çalışmamızın mevcut kurumsal yönetim ve iç kontrol literatürüne sunduğu tamamlayıcı ve yenilikçi perspektifi açıkça ortaya koymaktadır. Özellikle etik değerlere bağlılık, sorumlulukların yüklenilmesi ve risk değerlendirmesi gibi COSO ilkeleri, ESG eksenli stratejiler, sürdürülebilir liderlik ve çevresel risk yönetimi ile zenginleştirilerek, kurumların artan sürdürülebilirlik beklentilerine daha etkin yanıt vermesine olanak tanımaktadır.

## 5. SONUÇ

Bu araştırma, iç kontrol sistemlerinin temel bileşenlerinden biri olan “kontrol ortamı”nın, çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) ilkeleri bağlamında nasıl yeniden yapılandırılabileceğine dair teorik bir çerçeve ortaya koymuştur. Çalışmada yürütülen sistematik literatür analizi, ESG ilkelerinin iç kontrol sistemlerinin sadece dışsal paydaş ilişkileri veya raporlama süreçleriyle sınırlı

bir etki yaratmadığını, aynı zamanda kurum içi yönetim yapıları ve kontrol bileşenleri üzerinde de dönüştürücü bir etkisi olduğunu göstermektedir.

### 5.1. TARTIŞMA

Bu çalışmada, iç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden biri olan “kontrol ortamı”nın, ESG (çevresel, sosyal ve yönetim) ilkeleri çerçevesinde yeniden değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Elde edilen bulgular, kontrol ortamının artık sadece iç yönetim ve kurumsal prosedürlerle sınırlı değerlendirilemeyeceğini; ESG’nin getirdiği sürdürülebilirlik ve sorumluluk perspektifinin, bu bileşeni daha kapsayıcı bir yapıya dönüştürdüğünü işaret etmektedir.

Literatür taramasıyla ulaşılan altı nitelikli yayında; kurumsal yönetim, dijitalleşme, sürdürülebilir liderlik ve entegre raporlama gibi temalar öne çıkmakta ve bunların kontrol ortamına etkileri analiz edilmektedir. Örneğin, Nicolo’ & Andrades-Peña (2024) çalışması, devlet şirketlerinde ESG ilkelerinin zorunlu şeffaflık yükümlülükleriyle birleşerek yönetim yapısını dönüştürdüğünü ortaya koyarken; Woo (2023), sürdürülebilir liderliğin çalışan davranışları ve kurum kültürü üzerindeki etkisine odaklanmaktadır.

Bu bulgular, kontrol ortamının artık yalnızca “biçimsel” bir kurumsal altyapı olmadığını; aksine etik değerlere, çevresel sorumluluğa, dijital şeffaflığa ve sosyal etkiye duyarlı bir yapıya evrildiğini ortaya koymaktadır. Bu dönüşüm, klasik COSO çerçevesinin ötesine geçen, ESG temelli yeni bir iç kontrol anlayışını bu çalışmada önerilen kavramsal modeli gündeme getirmektedir. Kontrol ortamının bu bağlamda yeniden tanımlanması, sadece yönetsel işleyişi değil, aynı zamanda kurumun toplumsal rolünü ve paydaşlarıyla kurduğu ilişkileri de yeniden yapılandırmaktadır.

Ayrıca, analiz edilen çalışmaların çoğunun uygulama düzeyinde sınırlı modellemeler sunduğu, teorik çerçevelerin ise pratik entegrasyona dair boşluklar taşıdığı gözlemlenmiştir. Bu durum, mevcut çalışmanın geliştirdiği modelin literatürdeki özgünlüğünü artırmakta; ESG ilkelerinin iç kontrol sistemine entegrasyonu konusunda daha fazla kavramsal ve metodolojik çabaya ihtiyaç olduğunu ortaya koymaktadır.

### 5.2. SONUÇ

Bu çalışmanın temel amacı, iç kontrol sistemlerinin yapısal bir bileşeni olan “kontrol ortamı”nın ESG (çevresel, sosyal ve yönetim) ilkeleri bağlamında yeniden kavramsallaştırılmasını sağlamak ve bu doğrultuda literatürdeki teorik eksikliklere katkı sunmaktır. Çalışmanın en önemli bilimsel katkısı, elde edilen bulgular doğrultusunda geliştirilen ve ESG ilkeleriyle bütünleşik bir kontrol ortamı tasarımını öneren kavramsal modeldir. Bu model, mevcut COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) çerçevesine alternatif veya tamamlayıcı bir yapıda sunulmakta; kontrol ortamı bileşeninin yeşil liderlik, etik yönetim, dijital şeffaflık, çevresel farkındalık ve ESG odaklı kurumsal kültür unsurlarıyla yeniden inşa edilmesini önermektedir. Sistematik doküman analizi yoluyla ulaşılan bulgular, ESG ilkelerinin yalnızca dışsal paydaş ilişkilerini yönlendiren bir çerçeve olmanın ötesine geçerek, kurum içi kontrol yapılarında da belirleyici ve yönlendirici bir rol üstlendiğini ortaya koymuştur.

Araştırma kapsamında analiz edilen yayınlarda öne çıkan kurumsal yönetim, dijital veri analitiği, sürdürülebilir liderlik ve entegre raporlama gibi temalar, ESG’nin kontrol ortamı üzerindeki etkilerini çok boyutlu olarak değerlendirmeye olanak tanımıştır. Bu bağlamda, kontrol ortamının yalnızca teknik bir kontrol mekanizması olarak değil, aynı zamanda kurumsal değerlerin, davranışsal normların ve yönetsel şeffaflığın somutlaştığı bir kurumsal kültür zemini olarak ele alınması gerektiği anlaşılmıştır.

Çalışmanın temel bulgularından biri, iç kontrol sistemlerinin, ESG ilkeleri ışığında, çevresel riskleri yönetebilecek ve sürdürülebilirlik hedeflerini destekleyebilecek bir 'çevresel risk temelli i kontrol ortamı' modeline dönüştürülmesi gerekliliğidir. Bu model, hem kuramsal hem de uygulamalı düzeyde sürdürülebilir iç kontrol sistemlerine geçişin önemini vurgulamaktadır.

Elde edilen bulgular doğrultusunda geliştirilen kavramsal model, Tablo 3'de detaylandırıldığı üzere, mevcut COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) erevesine alternatif veya tamamlayıcı bir yapıda sunulmakta; kontrol ortamı bileşeninin yeşil liderlik, etik yönetişim, dijital Şeffaflık, evresel farkındalık ve ESG odaklı kurumsal kültür unsurlarıyla yeniden inşa edilmesini önermektedir. Bu model, sürdürülebilirlik ilkelerinin kurumsal süreçlerin her aşamasına nüfuz ettiği bir iç kontrol sistemi tasarımı desteklemektedir.

Ayrıca modelin kuramsal niteliği, i kontrol sistemlerinin gelecekte nasıl Őekilleneceđine dair stratejik ipuçları sunmaktadır. Özellikle kamu kurumlarında ve kamu hizmeti odaklı özel kuruluşlarda, ESG entegrasyonunun bir denetim standardı haline getirilmesi, hem yönetişim kalitesini artıracak hem de kurumların sosyal sorumluluk kapasitelerini güçlendirecektir. Kontrol ortamının bu yönde dönüşümü, sadece mevzuata uygunluğu değil, aynı zamanda toplumsal beklentilere duyarlılığı da esas alan bütünsel bir iç kontrol anlayışının inşasını mümkün kılacaktır.

Bu çerçevede çalışmanın bilimsel katkısı  düzeyde ne çıkmaktadır: (i) ESG ilkeleri ile iç kontrol sistemleri arasındaki teorik boşluğa sistematik bir yaklaşım sunması, (ii) ESG'nin kontrol ortamına etkisini çok boyutlu tematik bulgularla açıklaması, (iii) kavramsal düzeyde özgün bir model önerisiyle literatüre yapısal bir katkı sağlaması. Bununla birlikte, modelin pratik geçerliliğinin sağlanabilmesi için ampirik araştırmalarla desteklenmesi gerekliliği, çalışmanın temel sınırlılığı olarak değerlendirilmektedir.

### 5.3. GELECEK ARAşTIRMALAR İÇİN ÖNERİLER

Bu araştırma, iç kontrol sistemlerinin kontrol ortamı bileşenine çevresel, sosyal ve yönetişim (ESG) ilkelerinin entegrasyonu konusunda kavramsal bir zemin sunmakla birlikte, elde edilen bulgular doğrultusunda gelecek çalışmalar için çeşitli yönlendirmelerde bulunmayı da gerekli kılmaktadır. Her ne kadar bu çalışma teorik düzeyde bir model nerisi sunmuş olsa da, modelin kurumsal yapılarda nasıl işlerlik kazanacağı, farklı sektörlerdeki uygulama çeşitliliği ve ampirik geçerliliği gibi boyutlar, daha derinlemesine araştırmalara ihtiyaç duyulan alanlar olarak öne çıkmaktadır.

İlk olarak, kavramsal modelin kamu sektörü özeline uygulanabilirliğini değerlendiren örnek olay analizlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle belediyeler, niversiteler ve kamu iktisadi teşebbüsleri gibi sürdürülebilirlik sorumluluğu yüksek kurumlarda, ESG temelli kontrol ortamı uygulamalarının somut biçimde izlenmesi ve analiz edilmesi, modelin pratik geçerliliğini sınamak açısından önemli bir adımdır. Bu analizlerin yalnızca nitel verilerle sınırlı kalmaması, nicel yöntemlerle desteklenmesi önerilmektedir.

Ayrıca, ESG ilkelerinin kontrol ortamına etkisini ölçmeye yönelik özgün anket formları, değerlendirme ölçekleri ve gözlem formları geliştirilmesi gerekmektedir. Söz konusu lme araçları, hem araştırmaların nesnel veri temelli bir zeminde ilerlemesini sağlayacak hem de kurumsal düzeyde i denetim mekanizmalarının öz değerlendirme kapasitesini güçlendirecektir. Özellikle ESG ile ilgili liderlik davranışları, çalışan farkındalığı ve çevresel risk yönetimi gibi kontrol ortamını etkileyen faktörlerin llmesi, kurumların sürdürülebilirlik olgunluğunu belirlemede faydalı olacaktır.

Gelecek araştırmalarda, yapısal eşitlik modellemesi (YEM) gibi ileri istatistiksel yöntemlerin kullanılması, ESG ilkeleri ile kontrol ortamı bileşenleri arasındaki nedensellik ilişkilerini ortaya koymada önemli bir katkı sağlayabilir. Bu tür modellemeler sayesinde, yeşil liderlik, dijital Şeffaflık ya da çevresel risk yönetimi gibi değişkenlerin kontrol ortamı üzerindeki etkisi doğrudan test edilebilir. Böylece teorik çerçeveden uygulamaya geçiş daha sağlam verilerle temellendirilebilir.

Uluslararası karşılaştırmalı çalışmalar da bu alanda önemli bir araştırma açılımı sunmaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki kamu ve özel sektör uygulamaları, ESG ilkelerinin kontrol ortamına entegrasyonu düzeyinde farklılıklar göstermektedir. Bu bağlamda, çok ülke temelli ampirik analizler aracılığıyla hem kültürel faktörlerin hem de yasal düzenlemelerin bu entegrasyon üzerindeki etkileri detaylı biçimde incelenebilir.

Son olarak, COSO'nun kontrol ortamı bileşenini esas alan iç kontrol sistemleri çerçevesinin ESG perspektifiyle yeniden yapılandırılması, kuramsal bir öneri olmaktan çıkarılarak, uygulamaya dönük stratejik bir reform alanı haline getirilebilir. Mevcut COSO çerçevesinin ESG boyutunu içerecek Şekilde revize edilmesi ya da alternatif bir sürdürülebilir iç kontrol modeli geliştirilmesi, hem akademik literatüre hem de kurumsal uygulamalara ileri düzey katkı sunacaktır.

**Hakem Değerlendirmesi:** ift Taraflı Kör Hakemlik.

**ıkar atışması:** Yazar, çıkar atışması olmadığını beyan etmiştir.

**Finansal Destek:** Yazar, bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**İntihal Denetimi:** Yapıldı.

**Etik Kurul İzni:** Bu alışma etik kurul onayı gerektirmemektedir.

**Referee Evaluation:** Double-Blind Refereeing.

**Conflict of Interest:** The author declared that they have no conflict of interest.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

**Plagiarism Check:** Done.

**Ethics Committee Approval:** This study does not require ethics committee approval.

## 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.
- Amel-Zadeh, A. ve Serafeim, G. (2018). Why and how investors use ESG information: Evidence from a global survey. *Financial Analysts Journal*, 74(3), 87–103.
- COSO. (2013). *Internal control—Integrated framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- De Simone, L., Ege, M. S. ve Stomberg, B. (2020). Internal control quality: The role of auditor-provided tax services. *The Accounting Review*, 95(4), 287–314.
- Doğan, T. (2021). Kamu iç kontrol sistemlerinde etkinlik sorunları ve çözüm önerileri. *Muhasebe ve Denetim Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 51–68.
- Görmen, M. ve Korkmaz, G. (2022). Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Sürdürülebilir İç Denetim: Geleceğin İç Denetim Fonksiyonu. *Uluslararası İşletme ve Yönetim Dergisi*, 12(2), 245-260.
- GRI. (2021). *Consolidated set of GRI sustainability reporting standards 2021*. Global Reporting Initiative. <https://www.globalreporting.org/standards>
- Huy, P. Q. ve Phuc, V. K. (2024). Appraisal model on how accounting data analytics impacts public sector sustainability reporting. *Sustainable Futures*, 8, Article 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.
- Krishna, A. ve Gupta, P. P. (2021). ESG performance and internal audit effectiveness: Evidence from multinational firms. *Journal of International Accounting Research*, 20(3), 77–98.
- Kutumela, J. T. (2018). *Impact of operational risk events on market value of South Africa banks* (Yüksek Lisans Tezi). University of the Witwatersrand.
- Lai, A., Melloni, G. ve Stacchezzini, R. (2017). What does materiality mean to integrated reporting preparers? An empirical exploration. *Business Strategy and the Environment*, 26(6), 731–750.
- 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.
- Michelon, G., Pilonato, S. ve Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59–78.
- 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.
- Selimoğlu, S. K. ve Saldı, M. (2021). İç Denetim Faaliyetlerinin Kurumsal Sürdürülebilirlik Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği. *Sayıştay Dergisi*, 120, 155-174.
- 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.

United Nations. (2015). *Transforming our world: The 2030 Agenda for Sustainable Development*. <https://sdgs.un.org/2030agenda>

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 akır, H. (2023). Kurumsal ynetişimde çevresel sorumluluk ve i 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.