

Hesap Verebilirlik Bağlamında İç Denetim ve Sorun Alanları: Eleştirel Bir Analiz

Prof. Dr. Hasan TUTAR
Sakarya Üniversitesi
htutar@sakarya.edu.tr

Doç. Dr. Mehmet ALTINÖZ¹
Hacettepe Üniversitesi
maltinoz@hacettepe.edu.tr

Özet: Kamu yönetiminde demokratikleşme, şeffaflık ve birlikte yönetim gibi paradigma değişimi, özellikle 1980'li yıllarda gelişmeye başlayan "yeni kamu yönetimi" anlayışı çerçevesinde "hesap verebilirlik" ve "denetim" kavramlarının önemini artırmıştır. Gelişmiş demokrasilerde merkezi ve yerel yönetimin yasal kurallara ve etik normlara göre düzenlenmesinin gereği olarak gelişen hesap verebilirlik, yönetimin önemli işlevlerinden biri olan "denetim" işlevinin önem kazanmasını sağlamıştır. Hesap verebilirliğe anlam kazandırmak ve işlevselliğini artırmak amacıyla geliştirilen "iç denetim" ise şeffaflık, açıklık ve birlikte yönetim (yönetişim) anlayışının önemli unsurları olarak şekillenmiştir. Vatandaşın devlet karşısındaki pozisyonunu güçlendiren hesap verebilirlik ancak etkin bir denetimle söz konusu olabileceği varsayımı, iç denetimin önemini artırmıştır. Bu çalışmada iç denetim hesap verebilirlik standartları açısından ne ölçüde işlevseldir? Sorusu eleştirel analize tabi tutulmaktadır. Ayrıca iç denetim olgusunun sorun alanlarının hesap verebilirlik bağlamında analiz edilmesi amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: hesap verebilirlik, iç denetim, yönetişim, demokratik yönetim.

Internal Control and Problematics in the Context of Accountability: A Critical Analysis

Abstract: Paradigmatic shifts in public administration such as more democracy, transparency, and joint management have increased the significance of 'accountability' and 'control' in the context of the 'new public administration' concept which has been in use especially since the 1980's. Accountability, which has grown in developed democracies out of the necessity to regulate central and local administrations by legal and ethical norms, has made the

¹ Corresponding author. Tel. + 90 312 311 60 15 Fax. +90 312 311 60 89
Email address: maltinoz@hacettepe.edu.tr

'control' function of management gain importance. Developed in order to attribute significance to accountability and increase its functionality, 'internal control' has grown as a crucial feature of the concepts of transparency, openness, and joint management (co-management). The assumption that accountability, which strengthens the position of the citizen before the state, is only possible through effective control has raised the significance of internal control. The present study approaches through a critical analysis the question 'To what extent is internal control functional in terms of accountability standards?' It further aims to analyse the problematics of internal control in the context of accountability.

Keywords: accountability, internal control, governance, democratic management.

GİRİŞ

Geçtiğimiz yüzyılın ikinci yarısında başlayan postmodern kavramsallaştırmalar, "üçüncü demokrasi dalgası" (Huntington, 1999) ve neo-liberal yaklaşımlar, kamu yönetimi anlayışında önemli gelişmelere neden olmuştur. Weberyen tarzı merkezileşmiş bürokratik örgütlenme modellerinin kurumsal düzeyde çağdaş ekonominin gereklerini karşılayamayacağı varsayımı, kamu bürokrasisinin hesap verebilirlik çerçevesinde yeniden yapılanmasını gerekli kılmıştır. Ekonomik, sosyal, siyasal ve kültürel açıdan ülkelerin dünya ile bütünleşme gerekliliği bir taraftan ulus devlet modellerinin aşınmasına neden olurken, diğer taraftan toplumun yönetim üzerindeki denetiminin artmasını sağlamıştır. "Hesap verebilirlik" olgusu bu süreçte önemli bir yönetsel fonksiyon olarak gelişmeye başlamıştır. Bunun sonucu olarak hesap verebilirlik interaktif yönetim anlayışının gereği olarak ortaya çıkmış ve bu durum "iç denetim" olgusunun önemini artırmıştır. Bu gelişim süreci Weberyen bürokratik örgütlenme modelinden, özel sektördeki benzer bir kamu işletmeciliği modeline doğru "paradigma değişimi"ni gündeme getirmiştir. Yönetim yapı ve anlayışındaki söz konusu paradigma değişimi, hiyerarşik örgütlenme modelleri yerine bilişim teknolojilerinin sağladığı altyapı desteği ile yatay ve ağı tipi örgütlenme modellerinin önemi artırmıştır.

1980'li yıllardan sonra egemen olan yeniden yapılanma arayışları küreselleşme, özelleştirme ve deregülasyon gibi neo-liberal politikalarla ülkeleri etkisi altına alarak, refah devleti tezleri çerçevesinde gelişen "komuta ekonomisi" alanının daralması, pazar alanının genişletilmesi sonucunu doğurmuştur. Piyasa ekonomisinin önem ve öncelik kazanması devletin ekonomiye müdahale ederek düzenlemesinden ve bölüşümcü politikardan vazgeçilmesi siyasal ve kurumsal bir dönüşümü beraberinde getirmiştir. Bunun dönüşümün ülke ekonomilerindeki somut yansımaları, toplumun çeşitli kesimlerine sunulan desteklerin kaldırılması, sermaye yatırımları için uygun

koşulların sağlanması, anti enflasyonist para ve faiz politikası ile vergilerin azaltılması gibi tedbirleri içeren arz yönlü iktisat politikaları şeklinde kendini göstermiştir. (Şaylan, 2003: 584).

Merkeziyetçilik yerine yerinden yönetimi ve yetki devri yerine yetkilendirme, klasik ast-üst ilişkisi yerine güçlendirme (empowerment), bürokratik gerekçeleri amaç edinen süreç odaklı yönetsel anlayış yerine, verimliliği, etkililiği ve ekonomikliği esas alan sonuç odaklı bir yönetim anlayışı egemen olmaya başlamıştır. Bu anlayış aynı zamanda klasik bürokrasiyi konsolide eden gizlilik, mahremiyet ve kapalılık yerine açıklığı, şeffaflığı ve hesap verebilirliği önceleyen bir yönetim anlayışını gündeme getirmiştir. Esasen iç denetim olgusu yönetimde bu paradigma değişiminin bir sonucu olarak gündeme gelmiş ve piyasa temelli kamu yönetimi, girişimci kamu yönetimi, bürokrasi sonrası yönetim, yeni kamu yönetimi, yönetişim (governance) veya “iyi yönetişim (good governance) gibi kavram ve yaklaşımlar kamu yönetiminin son dönemde hangi yönde bir paradigma değişimi gösterdiğini açıklamaktadır. Burada sözü edilen yönetsel paradigma değişimi aynı zamanda “hesap verebilirlik” ve iç denetim”in önemini gösterdiği gibi, bu iki olgunun birlikte ele alınmasını da gerekli kılmaktadır. Yeni kamu yönetimi hareketi” olarak da tanımlanan bu değişim süreci, kamu hizmet sunumunda piyasa araçlarının geçerlilik kazanması, özelleştirme ve yetki dağıtımı, hizmet dağıtımında bilgi teknolojilerinin ağırlığının artması gibi pek çok dinamiklerle yakından ilişkilidir (Hood, 1991: 3).

Hesap verebilirlikte kamu kaynaklarının verimli kullanılabilmesi, yolsuzlukların asgari düzeye indirilmesi ve kamu yönetimine güvenin artırılması öncelikli ve önemlidir. Yeni kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik anlayışının gelişmesi, yönetimin iyileştirilmesinin veya iyi yönetimin temel unsuru olarak görülmeye başlanmıştır. 1980’lerden sonra hesap verebilirlik alanında yaşanan gelişmeler, sadece vatandaşların devlete değil, devletin de vatandaşlara hesap vermesini gündeme getirmiş ve bu süreçte gelişen şeffaflık ve hesap verebilirlik anlayışına göre hizmet verenlerin değil, hizmet alanların da paydaş anlayışı ve kamu yararı çerçevesinde sorumluluk yüklenmesi ilkesi benimsenmiştir. Asıl amacı vatandaşın ihtiyaçlarını karşılamak olan kamu hizmetlerin yalnızca mali açıdan değil, fiziksel ve insan kaynaklarının etkin kullanımı bakımından denetiminin sağlanması gereği, hesap verebilirliğin iç denetim çerçevesinde ele alınması ihtiyacını beraberinde getirmiştir.

Yeni kamu yönetimi olarak adlandırılan ve kamuda verimliliği, yönetişimi, katılımcılığı, şeffaflığı ve hesap verebilirliği esas alan bu değişim, işletme yönetim tekniklerinin kamu yönetim süreçlerine eklenmesi olarak görülmekte ve “yeni kamu yönetiminin bileşenleri” boyutlarıyla ele alınmaktadır (Hood, 1991: 5): İşletme yönetim anlayışının kamuya uyarlanması, performans ilke ve standartlarının benimsenmesi, kamu hizmetlerinde sonuç veya çıktı kontrollerinin önem kazanması, kamu sektöründe hizmet birimleriyle ilgili

yetkilerin dağıtımı, kamuda rekabetçi yaklaşımların geçerliliği, yönetim uygulamalarında özel sektöre özgü yaklaşımların öneminin artması, kaynak kullanımında tutumluluğun ön plana çıkması, bu yeni yönetim anlayışının temel unsurlarını oluşturmaktadır. Klasik kamu yönetimi süreçlere, yöntemlere ve kurallara göre işlerin sevk ve idare edilmesini ifade ederken, yeni kamu yönetimi anlayışı talimat ve yönergelerle iş yapmak yerine, amaç ve hedeflere göre önceliklerin belirlenmesi, her durumda bireysel inisiyatifin kullanılması ve sonuçlara göre yönetimin gerçekleşmesini esas almaktadır.

Ülkemizde özellikle son yıllarda hesap verilebilirlik bağlamında pek çok yasa ve düzenleme yapılmıştır. Bunlardan belli başlıları, Kamu İhale Kanunu, Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kanunu, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'dur. *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, kalkınma planları ve programlarında yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolünü düzenlemeyi amaçlamaktadır (Çoban, 2012: 5).

1. Hesap Verebilirlik: Kavramsal Çerçeve

Hesap verebilirlik örgütsel etkililik ve verimliliğin temel yönetim aracı olarak yetki ve sorumluluk kullananların yaptıklarından ve yapmaları gerektiği halde yapmadıklarından sorumlu tutuldukları, örgütsel misyon ve değerlere bağlı kalma sorumluluğu taşıdıkları, örgütsel hedeflere ulaşmak için gerekli çabayı göstermeleri konusunda inancı ifade eden dinamik bir süreçtir (Ebrahim, 2003: 817). Diğer bir tanımla hesap verebilirlik hesap sorma yetkisi bulunan bir otoriteye karşı eylemlerinin savunulması ve nedenlerinin açıklanmasıdır (Buckley vd., 2001: 18). Bireylerin yaptıklarından dolayı hukuksal, yönetsel, idari ve politik olarak sorumlu tutulmasıdır (Burke vd., 2007: 619). Kimin, kime karşı, niçin, neden ve hangi gerekçelerle sorumlu tutulduğuna ilişkin ortaya konan yükümlülük düzeyidir (Manning, 2008: 98).

Hesap verebilirlik yapılan faaliyetlerle ilgili bilgi vermenin zorunlu kılınmasını, kayıtların tutulmasını, sorumluların belirlenmesini ve sorumluların yaptıkları veya yapmaları gerektiği halde yapmadıkları hakkında açıklama yapmalarını ve faaliyetlerinin sonucundan sorumlu olmalarını ifade eder (Forrer vd., 2010: 477). Kamu kaynaklarını kullananların yapmaması gerektiği halde yaptıklarından, yapması gerektiği halde yapmadıklarından veya niçin yap(a)madıklarından dolayı, kendini yetkili kılan otoriteye karşı sorumlu olmasıdır. Kısaca yetki ve sorumluluk kullananların söz konusu yetki ve sorumluluklarını nasıl kullandığıyla ilgili kendisini hukuksal anlamda sorumlu sayması durumudur. Tanımların ortak yönünün yetki ve kaynak kullanan

kişilerin yasaya, etik normlara ve mesleki standartlara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesidir.

Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP), hesap verebilirliği; “kamu görevlilerinin, görevlerinin yerine getirmesi ve yetkilerini kullanılmasına ilişkin paydaşlara karşı cevap verme zorunluluğu, paydaşlar tarafından yapılan eleştiri ve taleplere göre hareket etmesi, başarısızlık ve yetersizlik durumundan sorumlu olma gerekliliği” şeklinde tanımlamaktadır (UNDP, 1997: 31). Hesap verebilirlik, sorumluluk mevkiinde olanların yapmış oldukları faaliyetlerin sonuçlarına ilişkin adına yetki kullandıkları kişilere veya otoriteye karşı kendini hukuksal olarak sorumlu saymalarıdır. Aristoteles tanımı, “tanımladığı şeyin unsurlarını ortaya koyan ifade” şeklinde tarif etmektedir. Buna göre hesap verebilirlik kavramının tanımlarını dikkate aldığımız zaman kavramın şu unsurları barındırdığı anlaşılmaktadır:

- Başkası adına yürütülmesi gereken bir hizmetinin varlığı,
- Söz konusu hizmeti başkası adına yürüten birinin varlığı,
- Başkasına yetki kullandıran veya yetki verenlerin dolayısıyla hesap alanların bulunması,
- Hesap verme ve hesap almanın bir sözleşmeye dayalı olarak, hukuksal kurallar ve etik ilkeler çerçevesinde yapılmasıdır.

Hesap verebilirlik bugün sorumlu yönetim düşüncesinin olduğu her yerde yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde kurumsallaştırılmaya çalışılmaktadır. Kamu kaynaklarını kullananların söz konusu kaynakların verimli ve etkin kullanımından sorumlu olması gerektiği anlayışıyla değerlendirildiği zaman uygarlık tarihinde yaklaşık dört bin yıllık bir geçmişinin olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan denetimin tarihsel köklerinin ise M.Ö. 3000 yıllarına, Ninova kentine kadar uzandığı saptanmıştır. Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgiler, eski Mezopotamya’da kralların, kralliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için katiplerine yetki verdiklerini göstermektedir (Gezmiş, 2008: 55). Hesap verebilirlik kavramın etimolojisi hesaplamayla ilgilidir ve muhasebecilikten alınmıştır (Bovens, 2005: 182; Bovens, 2007: 448). Kavramın bugünkü anlamıyla ilk kullanımı İngiliz Kralı I. William dönemine kadar geri götürülebilir (Dubnick, 2002: 8). William 1085’te, krallığındaki tüm mal sahiplerinden malvarlıklarını rapor ettirmesi ve bunların gözetiminin krallığın uhdesinde bulunması oldukça merkezi bir yönetim anlayışına neden olduğu gibi, söz konusu malların yönetimiyle ilgili krallığa belli periyotlarla hesap verilmesi zorunluluğu, hesap verebilirliğin tarihi gelişimi bakımından önemlidir.

İnsanlık tarihinde her tür uygulama ve bunları ortaya çıkaran kavramlar zamanla değişime uğradığı gibi, hesap verebilirlik kavramı da bugünlerde ilk dönem anlayışından farklı olarak kamu ve özel sektör yönetiminde “iyi yönetim”in formülü haline gelmiş, örgütsel demokrasinin ve sorumlu kamu

yönetimi anlayışının tamamlayıcı bir unsuru olarak görülmeye başlanmıştır. Bugün hesap verebilirlik kavramı sorumluluk mevkiindeki insanların kendilerini denetimsiz görmemeleri gereğinin bir sonucu olarak seçilmiş olmanın yetkili olmayı getirdiği gibi, sorumlu olmayı da getirdiği şeklindeki anlayışın gereği olarak düşünülmektedir (Bovens, 2007: 449). Yönetim doğası gereği ve zorunlu olarak asgari koşullarda planlama, uygulama ve denetimden ibaret işlevsel bir süreçtir ve bu sürecin önemli adımlarından biri olan “denetim” işlevi esasen hesap verebilirlikle doğrudan ilgilidir. Zira hesabın sorulabilmesi için karar ve uygulamaların sonuçlarının kontrol edilmesi gerekir ve bu kontrol de ancak iç veya dış denetimle mümkün olabilir. Yeni kamu yönetimi anlayışının katılması, demokratik bir yönetim anlayışını öngörmesi, yönetim mevkiindeki insanları “hesap veren”, vatandaşı ise “hesap soran” konumuna getirmektedir. Hesap verenle hesap soran arasındaki yönetsel ilişki, hesap verme anlayışının aynı zamanda etik bir temelde yürümesi gereğini ortaya koymaktadır.

Kavramın tanımlarından ve unsurlarından hesap verebilirliğin “cevap verebilirlik” (responsiveness) olmadığı sonucu çıkmaktadır. Hesap verebilirlik basit bir “laf yetiştirme”, şu ya da bu şekilde her hususla ilgili sorumluların bir sözünün olması durumu değil, aksine hesap verebilirlik sorumlu kişilerin yapıp ettiklerinden veya yapmadıklarından dolayı gerekçeleri ile birlikte yasal anlamda kendini yükümlü görmeleri durumudur. Her durumda hesap verebilirliğin işlevselliğinin olması, amacına ulaşması ve kavramın içinin boşaltılmaması için hesap verebilirliğin hukuksal bir yaptırıma bağlanması gerekir (European Commission, 2003: 37). Bu anlayış hesap verebilirliğin her zaman ve her durumda *doğrulama*, *yargılama* ve *sonuca bağlama* unsurlarıyla (Mulgan, 2000: 3) birlikte elle alınması gereğini ortaya koymaktadır. Aksi halde önemli bir yönetsel fonksiyon olan denetim olayı sadece hata tespitinden ibaret (teftiş) işlevsiz bir faaliyet olmaktan öteye geçemez. Denetimin amacına ulaşabilmesi için denetimden elde edilen sonuçların “güç ve yetki sahibi”ni bağlayıcı olması ve yönetimi yönlendirme konusunda yasal dayanağının olması gerekir.

Yönetime katılma, hukukun üstünlüğü, şeffaflık, duyarlılık, işbirliği, yüksek bir adalet algısı, sonuç odaklılık, açıklık ve sorumluluk anlayışının gelişmesi hesap verebilirliğin önemini artırmıştır. Anahtar kavram “sorumluluk” kavramıdır ve sorumluluk kişinin yaptığı eylemlerden ahlaki olarak kendini sorumlu sayması, yapılan faaliyetten birinin zarar görmesinden dolayı kişinin davranışı için herhangi yasal mazeretinin olmamasının kabul edilmesidir. Kuramsal anlamda kişinin eylemlerinden sorumlu olması ve bu eyleminin sonucu ile ilgili olarak hesap vermede kendini yükümlü saymasıdır (Bivins, 2006: 21). Vurgulanmak istenen, kişi veya kurumların dıştan kaynaklanan herhangi bir zorlama olmaksızın kendi özgür iradesi ile yaptıklarının sorumluluğunu üstlenmesidir. Buna göre hesap verebilirlik iki soruyu gündeme getirmektedir. Bunlardan *ilki* kurumun kime hesap vereceği, *ikincisi* ise niçin hesap vereceği ile ilgilidir (Dumont, 2013: 9).

Hesap verebilirlik kavramının daha iyi anlaşılması için söz konusu kavramın nasıl sınıflandırıldığı hangi türlerinin bulunduğu kısaca açıklanması yararlı olacaktır. Kültürel, sosyal, siyasal, politik, ekonomik ve hukuksal açıdan iş yaşamının çeşitliliği, hesap verebilirlik olgusunun aşağıdaki gibi farklı biçimlerde sınıflandırılmasına neden olmuştur. Şunu belirtmek gerekir ki bir örgütsel yapı için hangi hesap verebilirlik türünün uygun olduğu, örgütün kurumsal çevresi, yönetsel stratejisi ve görevleriyle ilgili bir husustur. Bir örgüt içinde hesap verebilirlik türlerinin hepsi aynı anda kullanılabilmesi gibi, birbirinden bağımsız olarak da kullanılabilir (Romzek, 2000: 35).

Siyasal hesap verebilirlik. Anayasa hukukunun ve siyaset kuramının ortaya çıkardığı siyasal hesap verebilirlik, vekâlet verenler ve vekilleri arasındaki ilişkileri açıklar. Siyasal hesap verebilirlik hiyerarşik açıdan, *dikey* ve *yatay* olmak üzere iki boyutta incelenebilir. Aralarında kurmay ve komuta ilişkisi olanlar arasındaki hesap verebilirlik dikey hesap verebilirlik iken, bir örgütsel yapı içerisinde aralarında fonksiyonel ilişki olanlar arasında gerçekleşen ilişki *yatay* hesap verebilirliktir. Siyasal hesap verebilirlikte kamu çalışanları, yürüttükleri kamu hizmetlerinde yasal ve usule ilişkin kurullarla katı bir şekilde sınırlanmaktan ziyade, siyasal programlara ne ölçüde bağlı kaldıklarına ilişkin hesap verme durumuyla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Yönetsel (bürokratik) hesap verebilirlik. Aslında farklı hesap verebilirlik türleri olsa da bunların tümü bir tek başlıkta ele alınacak olursa bunun yönetsel hesap verebilirlik olduğu söylenebilir. Nihayet her kamu çalışanı belli bir işi yürütmek veya daha genel bir ifadeyle yönetmek durumunda olduğu için, yürüttüğü her faaliyet yönetsel bir faaliyettir ve bu faaliyetlerden dolayı vermek durumunda olduğu hesap verebilirlik “yönetsel hesap verebilirlik” olarak ifade edilebilir. Bir örgütsel yapı içinde yürütülen planlama, örgütlenme, yöneltme, denetim gibi yönetsel faaliyetlerden dolayı hesap vermekten söz edildiğine göre yönetsel hesap verebilirlik *yatay yönetsel hesap verebilirlik* ve *dikey yönetsel hesap verebilirlik* şeklinde sınıflandırılabilir. Burada *dikey* yönetsel hesap verebilirlik üstlerle yönetsel kademeler arasındaki ilişkilerde komuta-kurmay veya emir-komuta ilişkisi şeklinde kendini gösterirken, *yatay* yönetsel hesap verebilirlik fonksiyonel ilişki ile kendini görünür kılar. Bürokratik/yönetsel hesap verebilirlik üç açıdan ele alınabilir (Roberts, 2002: 659): Bunlardan *ilki*, örgütsel faaliyetlerin yürütülmesinde belirlenen hedef ve amaçların siyasi otoritenin hedef ve amaçları ile uyumlu olarak belirlenmesi anlamına gelen *idare eksenli hesap verebilirliktir*. *İkincisi*, sonuçların değerlendirilmesi ve bunların belirlenen hedeflerle ilişkilendirilmesi için çıktı ve sonuçlara dayalı *performans eksenli hesap verebilirliktir*. *Üçüncüsü* ise, bürokratik işlemlerin yürütülmesinde yüksek standartların belirlenmesi ve uygulanması anlamına gelen *prosedürel hesap verebilirliktir*.

Mesleki hesap verebilirlik. Birinin işini yaparken iş ve görev tanımına uygun ve profesyonelliğe yakışır tarzda işini yapması gerekliliğiyle ilgilidir. Kamu

örgütünde çalışanın işini profesyonelce yapması ile ilgili hesap verebilirliktir. Performans standartları, profesyonel normlar, kabul edilmiş protokoller ve kişinin meslektaşları veya çalışma grubundaki uygulamalarla somutlaşır (Romzek, 2000: 26). Profesyonel hesap verebilirliğin düşük seviyede bir iç kontrol gerektirir, meslektaşların işle ilgili beklentileri ile teşvik edilebilir (Page, 2004: 592). Bu kavram kamu yönetiminin genişlemesi, karmaşıklaşması ve teknik uzmanlık gerektirmesi sonucu, çok sayıda uzmanın yaptıklarından veya yapmadıklarından dolayı hesap verme durumlarıyla ilgilidir. Mesleki açıdan bir görevlinin işini sadece belli bir profesyonellikle değil, iş etiği kuralları çerçevesinde yerine getirmesi gereğini de ifade eder. Böylece herhangi bir işi ifa eden birinin işini standartlar ve etik kurallar çerçevesinde yürütmesi zorunluluğu mesleki hesap verebilirlik kavramını gündeme getirmiştir.

Demokratik hesap verebilirlik. Demokratik hesap verebilirlik her tür hesap verebilirliğin temelini oluşturur; toplumun yönetim faaliyetlerine aktif olarak katılımın yani interaktif bir yönetim (yönetişim) anlayışının gereğidir. Birlikte yönetim anlayışının ortaya çıkardığı demokratik hesap verebilirlik hesap verebilirlik anlayışının en önemli teminatıdır ve iki yönetsel fonksiyon açısından önem kazanmaktadır. Bunlardan *ilki* karar alma (planlama) faaliyetlerine karardan etkilenecek olanların katılımı, *ikincisi* alınan kararın gereğinin yapılmasından sonra planlanan ile gerçekleşen arasında farkın denetiminin demokratik katılımıdır. Bu sayede yönetsel faaliyetlerin geniş bir toplumsal desteğe kavuşması sağlanmış, tüm yönetsel faaliyetler sadece hukuka uygunluk açısından değil, aynı zamanda vatandaşların yararı ve “yerindelik” açısından denetlenmiş olur. Demokratik hesap verebilirlik yönetimin halk katında meşruiyetini sağlamak bakımından da ayrıca önemlidir.

Hukuksal hesap verebilirlik. Modern anayasalarda yer alan “hukuk devleti” vasfı, seçimle gelenlerin kendilerini hukukla bağlaması ve her tür eylem ve işlemin hukuka uygun olması kuralı, hukuksal hesap verebilirliğin temelini oluşturur. Hukuki hesap verebilirlik, hukuk devleti ilkesinin yanında, “hukukun üstünlüğü” ilkesinin de gereğidir. Buna göre yetki kullananların, yaptıkları veya yapmadıkları tüm eylem ve işlemlerden dolayı gerektiğinde mahkeme önünde hesap verme yükümlülüğüdür. Hukuksal hesap verebilirlik aynı zamanda iç veya dış denetimin bir yaptırıma bağlanmasının gereğidir. İdari her tür işlem, eylem ve tasarrufun doğruluk, rasyonellik ve yasallık gibi hukuki argümanlar açısından hukuka uygunluğu hukuksal hesap verebilirliğin gereğidir. Kanuni şartlara aykırı hareket eden kamu görevlileri sadece hukuksal kurallardan sapmış olmazlar, aynı zamanda kamu yönetiminin stratejik hedeflerinden de sapmış olurlar. Bir anlamda yargısal hükümler, yönetimdeki karar alma mekanizmasını yargı erkine doğru kaydırır (Bertelli, 2004: 30).

Aşırı merkezîyetçi bir yapıya sahip bir örgütlenme modelinde demokratik hesap verebilirlikten söz edilemez. Karar verenlerle uygulayanlar arasında mesafenin açıldığı vesayete dayalı bir yönetim anlayışında her tür hesap

verebilirlik sözde kalacaktır. Merkezin aldığı kararların taşrada meydana getirdiği uygulama zorlukları, sonuca odaklanmayı engelleyerek ve merkezin kararlarına uyulduğu izlenimi yaratarak aşırı kaynak ve zaman israfına yol açacaktır (Eryılmaz, 2010: 39). Mali kaynakların etkin ve verimli kullanımı, toplumsal talep ve beklentilerin karşılanması merkezileşmiş ve formelleşme derecesi yüksek örgütlerle yeterince karşılanamaz. Bu gibi olumsuzlukların yaşandığı ortamlarda denetim sadece bürokratik iktidarın yaptıklarını onay ve beklentilerini tatmin aracı olmaktan öte bir anlam ifade etmez.

2. Hesap Verebilirliğin İşlevsel Açıdan Değerlendirilmesi

Kamu yönetiminde, hesap verebilirliğin *kamusal güç ve yetkilerin demokratik kontrolü, yozlaşma (corruption) ve suiistimalin önlenmesi ve etkinliğin artırılması* gibi üç temel işlevi vardır. Hesap verebilirliğin en önemli işlevi, kamu bürokrasinin demokratik kontrolünün sağlanmasıdır (Bovens, 2007: 462). Egemenliğin hakkının halk tarafından parlamentoya, parlamentonun da yürütme organına tevdi ettiği demokratik bir yönetim anlayışında vekâlet verenler ile vekilleri arasında doğan ilişki, aynı zamanda tarafların birbirlerine karşı sorumluluğunu ve hesap verme yükümlülüğünü ifade eder. Yürütme yetkisinin üst yönetim organları ile alt yönetim arasında paylaşılmasını ifade eden yetkilendirme hesap verebilirliğin temelini oluşturmaktadır. Hesap verme sorumluluğu zincirinin en sonunda yer alan vatandaşların siyasal temsilcileri aracılığıyla kamusal kaynakların ve yetkilerin etkinliğini, etkililiğini, yerindeliğini ve hukuka uygunluğunu denetleme, hesap verebilirliğin temel amacını oluşturmaktadır. Bürokrasilerin temel amacı vatandaşa hesap verme ve bu yolla demokrasilerin gelişmesine katkı sağlamaktır (Weber, 1999: 451). Hesap verebilirlik sadece, kurumların yılsonlarında finansal tablolarını açıklaması gibi mali denetim değil, hesap verebilirliğin en önemli yanı, fiil gerçekleşmeden önce, amaçların, niyetlerin ve gerekçelerin ortaya konmasını içermesidir. Bu durum öncelikle oto-kontrol etkisi göstererek eyleme bahane bulma, sorumluluğu üzerinden atma durumunu ortadan kaldırır. Paydaşların icraata müdahil olmasını, yorum ve öneride bulunarak katkı yapmasını amaç edinir (Moon, 2003: 735). Bu açıdan hesap verebilirliğin iki temel amacının olduğu ileri sürülebilir. Bunlardan *ilki* kamusal yetkilerin yanlış ve kötüye kullanımının önüne geçmek, *ikincisi* ise kamu kaynaklarının hukuka ve etik kurallara uygun kullanılmasını sağlamaktır (Sözen, 2005: 87). Yetkilerin yanlış kullanımının ve suiistimalinin önlenmesi, kamusal kaynakların hukuka ve etik normlara uygun olarak kullanımının güvenceye bağlanması ancak etkin bir denetim ve hesap verebilirlikle mümkün olabilir.

Hesap verebilirlik önemli amaçlarından biri örgütsel etkinliği, verimliliği ve işgören performansını artırmaktır. Bu amaçla performanstan sorumlu tutma ve hizmet verilene karşı duyarlı olma hesap verme kavramının anlam içeriğine dâhildir. Geleneksel yaklaşımda personelin formal kurallara uymaları vurgulanırken, yeni yönetim anlayışı sonuçlarla yönetimi esas aldığı için risk

almayı, inisiyatif kullanmayı ve yaratıcı olmayı esas alır. Süreç odaklı yönetim anlayışı yerine sonuç odaklı veya amaçlara göre yönetim anlayışının getirdiği sonuç temelli hesap verebilirlik çağdaş bir anlayış olarak gelişmektedir. Yetki kullananların faaliyet sonuçlarından sorumlu tutmak için onlara inisiyatif ve yetkilendirme yoluyla güç kullanma olanağının verilmesi, onları idareci (administrator) olmaktan, yönetici (manager) olmaya götürmektedir (Sözen, 2005: 89). Bu amaçla yetkilerin üst kademelerden alt kademelere devredilmesi, örgütün formel yapısının görece yataylaşması alt kademelere karar alma, inisiyatif kullanma ve sonuçların denetimi hakkının tanınması, kaçınılmaz olarak hesap verebilirlik olgusunu gündeme getirmiştir.

Kamu veya özel ne tür örgütsel yapı olursa olsun asgari düzeyde yönetsel faaliyetler *planlama, uygulama ve kontrol* işlevlerinden ibarettir ve söz konusu işlevlerin etkin biçimde yerine getirilmesinde hesap verebilirlik ve özellikle iç denetim uygulamalarının yaptırımı bağlanması büyük önem taşır. Aksi halde kanuna, ahlaka ve düzenleyici her tür ilkeye aykırı uygulamanın ortaya çıktıktan sonra üzerine gidilmesi, kamu kaynaklarının israfını önlemediği gibi, aynı zamanda denetimin işlevsizliği anlamına gelir. Hesap verebilirliğin ve denetimin temel amacı önleyici tıpta olduğu gibi hastalıkların tedavisi değil, hastalıkların (sorunların) ortaya çıkmasının önlenmesidir. Bunun için özellikle siyasal, yönetsel, mesleki, hukuksal ve demokratik olmak üzere her tür hesap verebilirlik büyük bir önem arz etmektedir. Bununla birlikte her örgütün yapısı ve faaliyet alanına göre farklı bir hesap verebilirlik türünün öncelikli ve önemli olacağını belirtmek gerekir. Örneğin, siyasal örgütler için demokratik hesap verebilirlik daha önemli iken, üretim amaçlı örgütler için mesleki hesap verebilirliğin daha önemli olduğunu belirtmek gerekir. Örgütün türü ve faaliyet alanı ne olursa olsun hesap verebilirlik özellikle şu açılardan önem taşımaktadır: Demokratik kontrolü sağlamak, kamusal yönetim yoluyla örgütsel güveni pekiştirmek, örgütsel adalet, dürüstlüğü kurumsallaştırmak, yozlaşmayı ve yolsuzluğu önlemek. Ayrıca kamusal kaynakların verimli, etkin ve yerinde kullanılması suretiyle işgören performansını ve kurumsal verimliliği artırmak hesap verebilirliğin önemli amaçları arasındadır (Bovens, 2005: 194).

Hesap verebilirlik anlayışı hedeflerle beklentilerin önceden açık olarak belirlendiği, değerlendirme ölçütlerinin somut bir biçimde ortaya konduğu, sonuçlar karşısında uygulanacak yöntemlerin önceden açıklandığı, yönetsel eylem ve işlemlere yönelik hareket esnekliğinin sağlandığı bir model kurmaktadır. Bununla birlikte sonuca değil sürece dayalı yönetim anlayışının olduğu bürokratik örgütlenme modellerinde hem hesap verebilirliğin hem denetimin amacına ulaşması kolay değildir. Her tür uygulamanın aşırı bürokratik kurallara bağlandığı bir yönetim anlayışında işlerin amacından uzaklaşması ve örgütte formelleşme derecesinin yüksek olmasından başka bir sonuç doğurmayacaktır. İnisiyatif kullanma yerine formel kurallara aşırı bağlılığın amaç olarak görüldüğü ortamlarda çalışanlar örgütsel amaçların değil, kuralların gereğini yerine getirme kaygısıyla hareket edeceklerdir. Dolayısıyla etkin bir

hesap verebilirlik için yönetimde verimlilik, etkinlik, kalite, vatandaş odaklılık, esneklik, yerellik, performans odaklılık ve iyi yönetim gibi yeni kamu yönetimi anlayışı ve uygulamalarının temel değerler olarak benimsenmesi, kısaca yönetime geleneksel “idare” (administration) anlayışının değil “yönetim” (management) anlayışının egemen olması gerekir.

3. İç Denetim: Kavram, Anlam ve Önem

Yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde her tür faaliyette bireysel ve örgütsel performansın sorgulanması, bunun bir sonucu olarak “aktif paydaş” anlayışı çerçevesinde denetiminin sağlanması, aksayan hizmetlerin geçerli nedenlerle açıklanabilmesi (performans esaslı yönetim), hesap verebilirliğin ve iç denetimin önemini artırmıştır. Her şeyden önce iç veya dış denetim olmadan hesap verebilirlikten söz edilemez. Hesap verebilirliğin olabilmesi için öncelikle “hesabın çıkarılması” gerekir. Bu nedenle hesap verebilirliği iç denetimden bağımsız olarak düşünmek mümkün değildir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (2012) (The Institute of Internal Auditors- IIA) tanımına göre; “iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini yasal zeminde sürdürmesi amacıyla yürütülen bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımdır. Bir kurumda mali ve diğer faaliyetlerin iç denetim uzmanlarıyla sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir (Sawyer, 1988: 20). İç denetim risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesidir. Kapsamlı bir tanımla iç denetim bir kurumun faaliyetlerinin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesi, yönetim politikalarına bağlılığın sağlanması, varlıkların ve kaynakların korunması, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve tamlığının güvence altına alınması, zamanında ve güvenilir mali bilgi ve yönetim bilgisinin üretilmesine destek sağlamak için, kurumsal hedefler çerçevesinde oluşturulan yapı, yöntem, prosedür ve kontrol sistemlerinin tamamıdır (ISSAI 100). İç denetim, bir örgütün mali veya operasyonel faaliyetlerinde riski izleyen veya azaltan fiziki veya prosedürel mekanizmadır (O'Regan, 2004: 149).

İngiltere Hazinesi tarafından yayımlanan “Kamu İç Denetim Standartları” başlıklı dokümanda iç denetim; “bir organizasyondaki bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir. İç denetim, esas itibarıyla organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek amacıyla yetkili olanlar için denetleyici veri toplama faaliyetlerinin tümüdür” şeklinde tanımlanmıştır (Korkmaz, 2007: 4). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63. Maddesinde iç denetim, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak

amacıyla yapılan bağımsız, nesnel, güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımда iç denetimle ilgili iki unsurdan söz edilmiştir.

Bunlardan *ilki* iç denetimin güvence sağlama fonksiyonu, *diğeri* ise danışmanlık fonksiyonudur. Söz konusu fonksiyonların yerine getirilmesi ile görev ve sorumlulukların daha etkin olarak yerine getirilmesi, tüm personele yardımcı olunması ve kurum faaliyetleri ile ilgili güvence verilmesi amaçlanmaktadır (National Audit Office, 2012: 2). Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA-European Confederation of Institutes of Internal Auditing)’na göre iç denetim; içsel sınırlamalara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetlerini kapsar. Bununla birlikte yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkililiğini de kapsar. Böylece geçmiş finansal verileri değerlendirmek üzerine odaklanan dış denetimin (kamuda Sayıştay) aksine, iç denetimin kapsamı, operasyonların etkililiği, yönetim bilgi sistemleri ile etik ve sosyal süreçlerin devamlı olarak detaylı bir biçimde incelenmesini içermektedir (Kurnaz, 2006: 1).

İç denetçiler görevlerini yerine getirirken farklı denetim teknik ve yöntemlerinden yararlanabilirler. Ülkemizdeki *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin* 8. Maddesine göre kamu idarelerinde yapılacak iç denetim şu açılardan ele alınmıştır: Uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem ve süreç denetimidir. Bunlardan hangisi yapılırsa yapılsın denetimlerin işleyiş süreci temelde aynıdır. Bu bakımdan iç denetimin işlevsel olabilmesi için *doğrulama, yargılama* ve *sonuca bağlama* adımlarını içermesi gerekir.

Ülkemizde son yıllarda kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları çerçevesinde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına, kamu kaynağı kullananların hesap verebilirliğinin sağlanmasına yönelik önemli kurumsal ve yapısal reformlar gerçekleştirilmiştir. Bu reformlardan en önemlisi 2006 yılından itibaren uygulanmasına başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur. 5018 sayılı Kanun ile Meclisin bütçe hakkını etkin bir şekilde kullanmasını sağlamaya yönelik doğrudan ya da dolaylı etkisi olan önemli düzenlemeler yapılmıştır. Şeffaflık ve hesap verebilirliğin yanı sıra, stratejik plana dayalı performans esaslı bütçeleme ve dolayısıyla orta vadeli harcama sistemine dayanan yeni bütçe sistematiği çerçevesinde stratejik plan çalışmaları başlatılmış, kaynakların stratejik önceliklere uygun olarak şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde etkili ve verimli bir şekilde kullanılması için idari teşkilatlarda iç kontrol sistemi kurulmuştur (Neziroğlu, 2012: 13). Ülkemizde denetimin etkinliğini artırmak amacıyla Yasama Denetimi, Yürütme Denetimi, Yargı Denetimi, Harcama Öncesi Denetim, Uygulama Sırasında Denetim, Harcama Sonrası Denetim, Kamu Denetim, Özel Denetim, Mali Denetim, Hukuka Uygunluk Denetimi,

Performans Denetimi, Dış Denetim, Yüksek Denetim (Demirbaş, 2001) gibi farklı denetimlere bir de İç Denetim eklenmiştir.

5018 sayılı Kanununun 55. Maddesinde iç denetimin amaçları; "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontrollerin sağlanması" şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 56. Maddesinde iç kontrolün amaçları şu şekilde belirlenmiştir:

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her tür malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak olarak belirlenmiştir.

Tanım ve açıklamalarından anlaşılacağı üzere iç denetimin temel amacının kurumsal tüm faaliyetlerin hukuksal ve etik kurallara göre gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Bunun için bir yönetim ve kontrol aracı olarak yönetsel faaliyetlerin denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini sağlamak amaçlanmıştır. Yasal standartlara ne ölçüde uyulduğunu tespit etmek ve raporlaştırmak, iç denetimin görevleri arasındadır. Bunların yanında kurumsal faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği için üst yönetime yardımcı olmak bu çerçevede danışmanlık yapmak da iç denetimin amaçları arasındadır.

4. Hesap Verebilirlik ve İç Denetim İlişkisi

Hesap verebilirlik uygulaması asgari üç aşamadan oluşur. *İlki*, görevlilerin yürüttükleri hizmetlere ilişkin süreçler, performans bilgileri ve sonuçlar hakkında verileri gerekçelerle birlikte hesap alanlara (denetçi, kamuoyu, yetki verenler, yargı) bilgi verme zorunluluğu. *İkinci* olarak hesap alanların hesap verenleri, kararlarının meşruluğu ve yerindeliliğine, verilen bilgilerin yeterliliği ve doğruluğu konusunda sorgulama hakkı. *Üçüncü* ise, hesap alma ve hesap verme işlemlerinin tümünün yasal bir zeminde yürütülmesi (Bovens, 2005: 185). Aksi halde keyfi bir uygulamaya dönüşen bir hesap alma işleminin karşısında hesap verme mevkiinde birilerini bulmak kolay olmayacaktır. Keyfiliğin olduğu yerde bir yönetimin varlığından söz edilemez. Hesap almanın sınırsız bir yetki kullanımı olmadığını hatırlamak gerekir. Bu yönüyle hesap verebilirlik; hukuksal

çerçevede, şeffaflık, adalet ve eşitlikçi bir anlayış içerisinde yürütülmesi durumunda bir anlam ifade eder. Aksi halde ne hesap verme sınırsız bir sorumluluk, ne de hesap alma sınırsız yetki anlamına gelmemektedir.

İç denetimin amacına ulaşması için bazı bileşenlerin bulunması gerekir. Bu bileşenlerinin *ilki* “kontrol süreçlerini değerlendirmesi”dir. Bu değerlendirme, idarenin amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak uygun bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve sürdürülmesi için değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak üzerine kuruludur. *İkinci* bileşen “yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi”dir. Bu bileşenin özünü; idarenin hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla, kurumsal yapının ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak oluşturmaktadır. *Son* bileşen ise “risk yönetim süreçlerini değerlendirmek”tir. Buna göre; idarenin hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirlemek, analiz etmek, sınıflandırmak ve alınması gereken önlemleri tespit etmek, uygulama ve izleme kapasitesini değerlendirmek ve önerilerde bulunmaktır (Alptürk, 2008: 20). Bu bileşenlerden ister kontrol süreçlerinin, ister yönetim süreçlerinin isterse risk yönetim süreçlerini değerlendirmek olsun bunların tümü planlama, uygulama ve kontrolden oluşan asgari yönetim fonksiyonları ile ilgilidir ve bu faaliyetlerin iç denetimi yoluyla değerlendirilmesi planlamadan denetime tüm yönetim süreçlerine iç denetçilerin katılımını gerektiren interaktif bir “danışmanlık” ve hesap verebilirlik anlayışı çerçevesinde yürütülmesini gerekli kılar.

Hesap verebilirlik kavramının iç veya dış denetimle ilişkisi yukarıdaki tanımlar ve tanımların unsurlarında belirttiği üzere aslında planlama, uygulama ve kontrol şeklinde sayabileceğimiz asgari yönetsel fonksiyonların gereğidir. Sağlıklı, sorumlu ve katılımlı bir yönetim anlayışının kurulabilmesi için hesap verenlerin bu konularda uzman denetçilere, yürüttükleri hizmetlere ilişkin açıklama yapmak zorunda olmaları gerekir. Aksi halde sorumluluk mevkiindeki insanların hesap verme durumunu sadece sembolik anlamda, hukuksal dayanaktan yoksun ve bir “hissetme” durumundan ibaret görmeleri durumunda önemli bir yönetsel fonksiyon olan “denetim işlevi”nin yerine getirilmediği ve işlevsiz kaldığı ileri sürülebilir. Hesap verme sorumluluğunun alelade bir işlev değil profesyonelce ve yasal zeminde yürütülen bir faaliyet olabilmesi için hesap verme işleminin bu konularda uzman denetçilere hesap verme gerekliliği, iç denetim kavramı ile hesap verebilirliğin ilişkisini ortaya koymaktadır.

Biçimsel/prosedürel ilkelere uygunluğun kamusal hesap verebilirlik için yeterli kabul edildiği klasik kamu yönetim anlayışında hesap verebilirliğin dayandığı normlar, kamunun üstlendiği işlevlere uygun olarak yasalarla verilen görev ve sorumlukların “hukuka uygunluk” temelinde yürütülen bir denetim anlayışına sahiptir. Yeni kamu işletmeciliği modelinde hukuka uygunluk tamamen yadsınmamakla birlikte, klasik kamu yönetimindeki hukuksal ussallık yerini ekonomik-işletmeci ussallığa bırakmıştır. Hukuksal ussallıkta, ussallık amaç olmaktan çok bir araç iken, ekonominin kamu yönetiminde kazandığı

önemle birlikte “maliyet etkinliği”ne dayanan “teknik ussallık” kendi başına bir amaç haline gelmiştir (Güzelsarı, 2004: 90). Geleneksel kamu yönetim anlayışında kamu örgütlerinin sınırları yani örgüt çalışanları ile üretilen hizmetlerden yararlananların kimler olduğu, talep ve beklentilerinin ne olduğu belli olmasına rağmen, odağında müşteri olan yurttaşlık kavramı almıştır (Hodge, 2009: 7). Bu anlayış farklılığı denetim olgusunun “hukuka uygunluk” denetiminden “maliyet etkinliği”ne doğru değişen bir anlayış farklılığının ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Ülkemizde kamu mali yönetim reformunun önemli yapı taşlarından biri olan iç denetim faaliyetlerine ilişkin olarak idarece yıllık iç denetim faaliyet raporları hazırlanır. Esasen bu raporlar hesap verebilirliğe ilişkin yasal bir zemin oluşturur. Merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yürüten İç Denetim Koordinasyon Kurulu tüm kamu idarelerinin iç denetim raporlarını konsolide ederek, Kamu İç Denetim Genel Faaliyet Raporu’nu hazırlar ve Maliye Bakanı’na sunarak kamuoyuna açıklar. Böylece tüm birimler faaliyet raporları aracılığıyla, almış kullandıkları kamu kaynaklarını nerelerde kullandığı hususunu kamuoyuyla paylaşarak bir yıllık döneme ilişkin faaliyetlerin hesabını vermeye çalışır. Bu yolla 5018 sayılı Kanunla yeni bir denetim felsefesi veya anlayışı kamu yönetimine getirilmek suretiyle, hesap verebilirliğin ve iç denetimin işlevselliği ve yasal bir zeminde yürütülmesi sağlanmaya çalışılmaktadır (Hatipoğlu, 2012: 74).

5. İç Denetimin Sorun Alanları

Ülkemizde yönetsel hesap verebilirlik dikey boyutta müfettişler, denetmenler, kontroller, hesap mahkemeleri ve iç denetim mekanizmaları ile güvence altına alınmıştır. Bütün bu mekanizmaların temel amacı kamu adına kullanılan yetkinin ve kamu kaynaklarının rasyonel kullanılmasını sağlamaktır. Yönetsel hesap verebilirlik, vatandaşlarla yönetim arasındaki ilişkilere yasal ve demokratik bir zeminde yürütülmesini mümkün kılmaktadır. Yönetsel hesap verebilirlik hem iç denetimle hem de bunun yeterli olmaması durumunda dış denetimle yerine getirilmeye çalışılmaktadır. İç denetim yoluyla sağlanan yatay yönetsel hesap verebilirlikte ombudsmanlık kurumu önemli işlevler görmesine rağmen karar ve tavsiyelerinin zorlayıcı olmaması ve dış denetim kurumları gibi bağlayıcı kararlar alamaması iç denetimin işlevselliğine önemli ölçüde gölge düşürmektedir. Bu kurumun ancak tavsiye niteliğinde kararlar alabilmesi, adli olarak herhangi bir işlem yapamaması, kararlarının sadece idari işlemlerle sınırlı olması, işlevselliğini önemli ölçüde zayıflatmaktadır (Cendon, 2009: 36).

Çeşitli uğraşlara rağmen hesap verebilirliği istenilen düzeyde sağlamanın bir takım zorlukları bulunmaktadır. Hesap verebilirliğin tatminkâr düzeyde sağlanamamasının temelinde yatan faktörler; kamu personelinin daimi statüsü ve uzmanlığı, kamu bürokrasisinin karmaşık yapısı ve teknik niteliği, kurumların ölçek ve fonksiyonlarında büyüme, toplumsal denetimin ve siyasi liderliğin

yetersizliği gibi nedenlerle ilgilidir. Bunların yanında yönetimde istenilen düzeyde hesap verebilirliğin sağlanamamasının ve bunun iç denetime olumsuz yansıma nedenleri aşağıdaki gibi ifade edebiliriz (Rosenbloom, 1998: 539–542):

- Özel uzmanlık bilgisinin yeterli olmaması,
- Kamu personel sisteminin koruyucu niteliği,
- Bürokrasinin yine bürokrasi vasıtasıyla kontrolünün zorlukları,
- Koordinasyon ve bilgi edinmeye ilişkin sorunlar,
- Siyasi yönlendirmelerin varlığı, örgütsel liderliğin yetersizliği,
- Kurumların yapı ve fonksiyonlar itibarıyla karmaşıklığı,
- Kamu yönetiminin ölçek ve faaliyet alanı olarak büyüklüğü ve karmaşıklığı.

Bunlara ayrıca kamu kurumlarının kapalı sistem anlayışı içinde çalışması ve şeffaflığın olmaması, özerk yapıları kurumlarda hesap verebilirlikle ilgili mekanizmaların yeterli olmaması ve uygulamada özerkliğin sorumsuzluk biçiminde algılanması ve kurum ideolojisi gibi faktörler ilave edilebilir. Hesap verebilirliğin etkili olmasını sağlayan önemli unsurlardan biri olan denetim standartlarının yetersizliği de iç denetimin önemli bir sorun alanıdır. İç denetimin dolayısıyla hesap verebilirliğin önünde önemli engellerden biri de bilgiye ulaşmakla ilgili sorunlardır. Bilgi paydaşları kurumlara ulaşılabilir hale getirmektedir ancak yetersiz bilgi hem iç denetimin hem de dış denetimin önünde önemli engel olarak durmaktadır. Yeterince bilgi olmayınca kime, neyi, nasıl yaptığını, niçin yaptığını veya niçin yapmadığını sorabilme imkânı ortadan kalkmaktadır. Hesap verebilirliğin önünde önemli engellerden biri de hesap verebilirliğin taraflarının yaptırımının ağır koşullara veya çoğu kez üst yönetimin iznine bağlanmasıdır.

Kamu yönetimindeki yapısal ve işlevsel sorunların yanı sıra, post modern toplum ve örgüt anlayışının bir gereği olarak, kamusal örgütlerin faaliyette bulunduğu ekonomik, sosyal ve politik çevrede yaşanan değişimin hem iç denetim açısından hem de kamusal hesap verebilirlik açısından önemli handikapları bulunmaktadır. Kamu kurumlarının yürüttükleri faaliyetlerin giderek daha fazla büyümesi ve karmaşıklaşması iç denetimi zorlaştırmaktadır. Geleneksel hesap verme sorumluluğunda, kamusal hizmetlerle ilgili sonuçlardan çok, girdiler ve süreçlere odaklanılması, denetimin hata ve usulsüzlüklerin tespitine yönelik basit, tek boyutlu bir faaliyet olarak tasarlanması ve uygulanması önemli bir sorun teşkil etmektedir. Yeni kamu yönetimi anlayışında sonuç odaklı çağdaş hesap verme sorumluluğu, hata ve usulsüzlüklerin tespitinin yanında süreçlerin iyileştirilmesi ve çıktılarla birlikte elde edilen sonuçların geliştirilmesi önem kazanmasına (Taner, 2012: 43) rağmen, geleneksel hiyerarşik ve formel kurallara dayalı içe dönük denetim anlayışından çok aktörlü denetime geçişin sağlanamaması, iç denetimin işlevselliğini önemli ölçüde zayıflatmaktadır.

Türü ne olursa olsun yönetim uygulamalarında aşağıdaki sorunlar iç denetimin ve hesap verebilirliğin önündeki önemli engellerdir:

- Yetki ve sorumluluk açıkça belirlenmemiş olması,
- Yetki ve sorumluluk denk olmaması,
- Performans beklentileri açıkça belirlenmemiş olması,
- İş tanımları açık, tam ve net olarak belirlenmemiş olması,
- Denetim ölçütlerinin tam olarak belirlenmemiş olması,
- Hukuka kurallarına ve etik ilkelere aykırı uygulamalar için yaptırımların ne olduğu konusundaki belirsizliklerin bulunması,
- Denetim işlevini yerine getirenlerin denetim konusuyla ilgili her tür bilgiye ulaşabilme sorunları.

Yukarıdaki standartların tam olarak uygulanamaması hem iç denetimin hem de buna bağlı olarak hesap verebilirliğin işlevselliğine önemli ölçüde gölge düşürmektedir. Belirtmek gerekir ki hesap verebilirliğin işlevselliği ve etkin bir şekilde yerine getirilmesi sadece yasal düzenlemelerle olabilecek bir durum değildir; etkin bir hesap verebilirlik için demokratik yönetim kültürünün de yerleşmiş olması gerekir. Demokrasi kültürünün yerleşmediği toplumlarda kamu iradesini ve kamu kaynaklarının kullanımının denetlenmesi hususunda toplum kendini sorumlu hissetmeyeceği gibi yöneticiler de hesap vermeyi utanılacak bir durum olarak görecektir. Sivil toplumun yeterince gelişmediği, medyanın etkili olmadığı, çok sesliliğin önünde engellerin bulunduğu toplumlarda hesap verebilirlik dolayısıyla iç veya dış denetim işlevsiz kalacaktır. Özellikle hukukun üstünlüğü ilkesinin işlemediği ve adil yargılamanın olmadığı toplumlarda yönetimden hesap sormak kolay değildir. Kamu veya özel kuruluşlarda çalışanların liyakate göre değil, sadakate göre belirlendiği bir istihdam politikasında özellikle mesleki hesap verebilirlik işlevsiz kalacaktır. Ayrıca üst yönetimin iç denetim konusundaki duyarlılığının yeterince gelişmemiş olmaması da iç denetimin önemli sorun alanları arasındadır.

İç denetimin sağlıklı bir biçimde işlemesi için, iç deneticinin sadece denetim değil aynı zamanda kanunun amaçlarına uygun olarak “danışmanlık” hizmeti de vermesi gerekir. Etkin bir hesap verebilirlik için kapsamlı bir iç denetimin zorunlu olduğu şeklinde yeterince bilincin olmaması da iç denetimin işlevselliğini zayıflatan diğer bir husustur. İç denetimin aynı zamanda risk yönetimi ile kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimini kapsayacak şekilde geniş anlamda değerlendirilmesi gerekir. Etkin bir iç denetimin yasal dayanağı olması gerektiği gibi, yasaya ve etik kurallara aykırı her tür eylem ve işlemle ilgili mutlaka bir yasal teminat ve yaptırım olmalıdır. Gerekli gördüğü durumlarda iç denetçi dış denetçinin desteğini görmeli, iç denetçi ile dış denetçi arasında eşgüdüm bulunmalıdır (Korkmaz, 2007: 9). İç denetimin işlevlerini artırmak için iç denetimin dış denetçiyle eşgüdüm halinde çalışmasının imkanları genişletilmelidir. Bu aynı zamanda diğer yüksek denetim kurumlarının

denetim yükünü hafifletip denetimdeki mükerrerliğin önlenmesine katkı sağlayacaktır.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 64. Maddesinde iç denetçinin görevleri aşağıdaki şekilde sayılmaktadır:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bilgi vermek.

İç denetçinin yukarıda sayılan görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. Ancak şu kadarını belirtmek gerekir ki iç denetçilerin kanunun 64. Maddesinin birinci bendinde belirtilen “nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin *yönetim* ve *kontrol* yapılarını değerlendirme ve bu konuda farklı görüşünün olması durumunda yapabileceği ne vardır? 64. Maddenin ikinci bendinde belirtilen “kaynakların *etkili, ekonomik* ve *verimli* kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunma” konusunda üst yönetimin kendilerinden danışmanlık hizmeti alıp almadıkları sorgulanmalıdır. Ayrıca kaynakların etkili, verimli ve ekonomik kullanımını sağlamak için ne gibi önlemler alabilir? Harcama sonrasında yaptığı *yasal uygunluk* denetimi konusunda kanaatinin olumsuz olması durumunda ne gibi önlemlere başvurabilir veya bu hususta herhangi bir yaptırım yetkisi var mıdır? Ayrıca “idarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin *karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara* ve performans programlarına uygunluğun” olmaması durumunda yapabileceği sonuçları *izlemek* ve *değerlendirmekten* başka nedir? Yine sistem denetiminde önerilerinin dikkate alınmaması durumunda ne gibi idari önlemlere başvurabilir? Denetim sonuçları çerçevesinde *iyileştirmelere yönelik* önerilerinin dikkate alınmaması durumunda ne gibi önleyici tedbirler alabilir. Son olarak “denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, tüm yapabileceği ilgili idarenin en üst amirine *bildirmekten ibaret mi olacaktır*. Üst yönetimin usulsüzlük karşısında duyarsız

davranması veya bizzat üst yönetimin usulsüz uygulamaları için iç denetçinin yapabileceklerinin sınırları nelerden ibarettir? Sorularının cevaplarını ne yazık ki tatmin edici tarzda vermek kolay değildir. İç denetimin teftiştan farklı olarak kişi veya olay odaklı denetim yapılamayacağı, raporlarında kişi veya olaylara ilişkin tenkit maddelerinin yer almayacağı hususu dikkate alınmalıdır.

Ülkemizde üst yönetimin iç denetimin danışmanlık yönünden haberdar olmamaları, sadece mevzuata uygunluk çalışması yapan bir faaliyet olarak görmeleri, iç denetimi teftiştan ibaret saymaları da iç denetimin uygulama açısından önemli sorun alanlarından biridir. İç denetçiler tarafından hazırlanan raporlardaki sorunlarla ilgili kurumun adının karalanacağı düşüncesiyle üst yöneticiler raporlara olumlu yaklaşmamakta, bu nedenle birim görevlileri de yanlış beyanatlar verebilmektedirler. Ayrıca üst yönetimin iç denetim uygulamalarına destek vermemeleri de başka bir sorun olarak ifade edilebilir. Üstelik üst yönetimin destek olmak bir yana, iç denetimi olumsuz bir durum olarak algılayıp engelleyici bazı yaklaşımlar sergiledikleri de rastlanmayan bir durum değildir. İç denetim uygulamalarının yeterli düzeyde kurumsallaşmış olmaması, iç denetim birimlerinin organizasyon yapısı içerisindeki statüsü, diğer önemli bir sorun olarak ifade edilebilir. Ayrıca iç denetçilerin fiziki koşulları, kendilerine bağlı çalışan yeterince personelin olmaması, kurumsal kaynakları ve kurumsal iradeyi kullanan yetkililere bağlı olarak çalışmaları iç denetimin yeterince işlevsel olmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukları görevini yapmak isteyen iç denetçilerin motivasyonlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca ülkemizde diğer teftiş ve denetim birimleriyle iç denetimin görev çakışmasını engelleyecek düzenlemeler bulunmaması da önemli bir sorun alanıdır. Bu anlamda yerel yönetimlerde istihdam edilen müfettişler ile iç denetçilerin aynı konularda mükerrer denetim yapabildikleri görülebilmektedir (Gürkan, 2009: 180).

Her şeyden önce iç denetçilerin etkin bir şekilde görev yapabilmeleri ve iç denetimin amacına uygun bir şekilde işlevselliğinin olabilmesi için iç denetim sisteminin bağımsız olması gerekmektedir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 25. Maddesinde "İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken *bağımsız* olarak hareket eder" hükmüne yer verilmiş olmasına rağmen, iç denetçilerin idari olarak bağlı olduğu makamdan bağımsız olarak hareket edemedikleri bilinen bir durumdur. Bağımsızlık, hem denetlenenden bağımsız olmayı, hem de her tür dış etkiden uzak olmayı gerektirmesine rağmen iç denetimin yönetimin dışında değil tersine, yönetimin bir parçası olarak faaliyet göstermeleri (Gürkan, 2009: 34) bağımsızlığın sözde kalmasına neden olmaktadır.

İç denetçinin görevini tarafsız ve bağımsız bir şekilde yerine getirebilmesi için denetimde fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması gerekmektedir (Gösterici, 2006: 182). Oysa uygulamada İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 21. Maddesine göre iç

denetçiler üst yönetici tarafından atanmakta ve aynı şekilde görevden alınmaktadır. Böyle bir durumda üst yöneticinin inisiyatifine bırakılan atama işlemi dolayısıyla sırf yasal zorunluluk olduğu için bir adet iç denetçi ataması yapılmakta, diğer kadrolar doldurulmamakta veya doldurulan kadroda görevlendirilen iç denetçi üst yöneticiye karşı kendini doğrudan bağımlı gibi görerek görevini etkin bir şekilde yerine getirmemektedir. İç denetçilerin sicil ve disiplin amirinin üst yöneticiler olması da iç denetimin bağımsızlığını tehdit eden diğer bir husustur (Gürkan, 2009: 138-139). Üst yöneticiye rapor sunmakla yükümlü olan iç denetçinin görevini tarafsız biçimde yerine getirmesine gölge düşürmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Toplumsal yapıda bireylerin ortak yaşam alanını paylaşabilmeleri ve toplumsal düzenin korunabilmesi için güven unsuru önemlidir. Bu güven ancak demokratik bir toplumda egemenliğin halka ait olması, seçilmiş veya atanmış olanların kamu faaliyetlerine ilişkin doğrudan veya dolaylı bir biçimde adına yetki kullandıklarına hesap vermeleri ile sağlanabilir. Hesap verebilirlik, kamu gücünün ve kamu kaynaklarının kamu yararı doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığının sorgulanmasıdır ve bu yönüyle hesap verebilirlik, modern demokratik yönetimlerin ayırt edici özelliği ve kamu yönetiminin tamamlayıcı unsurudur. Klasik kamu yönetiminde kurallara ve hukuka uygunluk temelinde yapılan kamusal denetim ve hesap verebilirlik, yeni kamu yönetimi anlayışı ile birlikte, verimlilik, performans, rekabet, kalite, esneklik ve sürekli iyileştirme ekseninde düşünülmektedir. Söz konusu yeni anlayışta hesap verebilirlik, önceden belirlenmiş performans hedeflerinin ne derecede gerçekleştirildiğinin belirlenmesini de amaçlamaktadır.

Son yıllarda kamu yönetiminde önemli perspektif değişiklikleri yaşanmakta, bu değişikliklerin ana başlıklarına bakıldığında kamu hizmetlerinin sunumunda vatandaş odaklılık, hizmet kalitesinin artırılmasına yönelik sonuç odaklı yönetim, kaynakların kullanımında etkinlik, ekonomiklik ve verimliliği esas alan harcama yönetimi öne çıkmaktadır. Bu anlayış, kamu hizmetlerinin sunumunda kamu kaynaklarının ne şekilde kullanıldığının sorgulanması, açıklanması ve yönetim sorumluluğuna dayalı hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkelerini beraberinde getirmiştir. Aslında bütün bu düzenlemeler devletin rolü ve sınırları ile ilgili yaşanan değişimi ifade etmektedir. Kamu yönetim sisteminde yaşanan hızlı dönüşüm sürecinde, kamusal hizmet kavramının kapsam ve niteliği birlikte, bu hizmetlere yönelik toplumsal beklentilerde nicel ölçütlerden nitel ölçütlere doğru bir değişim yaşanmasına neden olmaktadır.

Hesap verebilirlikle ilgili kamu görevlilerinin dışsal kontrol yöntemlerine yapılan vurgular ve bu amaçla oluşturulan yöntem ve mekanizmaların sınırlı bir etki yapabileceği, hatta dışsal kontrol ve denetimlerin çok arttırılması hâlinde

bunun çalışanların moral ve motivasyonuna ve çalışma ortamındaki güven algısına olumsuz etki yapabileceği ileri sürülebilir. Ayrıca hesap verebilirlikle elde edilmek istenen kamu yararı ile uyumlu olmayan bir maliyetinin olacağını da unutmamak gerekir. Bu nedenle kamuda hesap verebilirlik ve iç denetim uygulamaların yanında çalışanların içsel denetimi olarak etik değerlerin geliştirilmesine, kurumlarda güvene dayalı bir yönetim kültürünün ve profesyonellik anlayışının geliştirilmesine önem vermek gerekmektedir.

Kamu iç denetim birim yöneticileri ile kamu iç denetçilerinin katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonucunda, değişim sürecindeki sorunlar belirlenmiştir. Araştırma sonuçları iç denetim ile ilgili farkındalık düzeyinin oldukça düşük olduğunu, iç denetim paydaşlarının çağdaş iç denetim işlevleri ile rolleri hakkında bilgi sahibi olmadıklarını, üst yöneticilerin iç denetim çalışmalarını yeterince desteklemediklerini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak bugün kamu yönetiminin geldiği noktada, kamu kurumlarının gelir ve giderlerine ilişkin tekil işlemlerin mevzuata uygunluğunun ve mali tabloların doğruluğunun tespiti kadar, bu mali işlem ve hesapları üreten mali yönetim ve iç kontrol sistem mekanizmalarının rasyonelliği ile bunların verimli ve etkili bir biçimde işlemediklerinin saptanması da oldukça önem taşımaktadır. Bu nedenle, her kurumun kendi iç denetim mekanizmalarını sağlıklı bir şekilde geliştirip işletmesi, dış ve yüksek denetim kurumlarının bu kuruluş ve işleyişi denetlemeleri en rasyonel yol olarak görülmektedir

KAYNAKÇA

- ALPTÜRK, E. (2008), İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- BERTELLI, A. M. (2004), "Strategy and Accountability: Strucyural Litigation and Public Management", *Public Administration Review*, 64 (1), s. 28-42.
- BIVINS, T. H. (2006), Responsibility and Accountability. In K. Fitzpatrick, C. Bronstein (Eds.), *Ethics in Public Relations: Responsible Advocacy*, Thousand Oaks, CA: Sage.
- BOVENS, M. (2005), *Public Accountability*, Editörler: Ferlie, E, L. E. Lynne Jr., C. Pollitt, *The Oxford Handbook of of Public Management*, First Publition, Oxford University Press, Oxford.
- BOVENS, M. (2007), "Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework". *European Law Journal*, 13 (4), s. 447-468.
- BUCKLEY, M. R., Beu, D. S., Frink, D. D., Howard, J. L., Berkson, H., Mobbs, T. A., Ferris, G. R. (2001), "Ethical Issues in Human Resources Systems", *Human Resource Management Review*, 11, s. 11-29.

- BURKE, C. S., Sims, D. E., Lazzara, E. H., Salas, E. (2007), "Trust in Leadership: A Multi-Level Review and Integration", *The Leadership Quarterly*, 18, s. 606–632.
- CENDON, A. B. (2009), "Accountability and Public Administration; Concepts, Dimensions, Developments", United Nations Public Administration Network, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nospacee/UNPAN006506.pdf>, 05.11.2010.
- ÇOBAN, N. (2012), Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- DEMİRBAŞ, T. (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma Dizisi, Ankara.
- DUBNICK, M. J. (2002), "Seeking Salvation for Accountability", Annual Meeting of the American Political Science Association, Boston, <http://mjdubnick.dubnick.net/papers/2002/salv2002.pdf>, 20.08.2016.
- DUMONT, G. E. (2013), "Transparency or Accountability? The Purpose of Online Technologies for Nonprofits", *International Review of Public Administration*, 18 (3), s. 7-29.
- EBRAHİM, A. (2003), "Accountability in Practice: Mechanisms for Ngos", *World Development*, 31 (5), s. 813–829.
- ERYILMAZ, B. (2010), Kamu Yönetimi, 3. Baskı, Okutman Yayıncılık, Ankara.
- EUROPEAN COMMISSION (2003), "Report from the Commission on European Governance", <http://ec.europa.eu/governance/docs/commirapportien.pdf>, 07.11.2010.
- FORRER, J., Kee, E. J., Newcomer, E. K., Boyer, E. (2010), "Public-Private Partnerships and the Public Accountability Question", *Public Administration Review*, 70 (3), s. 475-484.
- GEZMİŞ, H. (2008), "Yüksek Denetim ve Türkiye Uygulaması", *Kamutürk Dergisi*, 1, s. 55.
- GÖSTERİCİ, H. (2006), "Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı- Fonksiyonel Bağımsızlık", *Vergi Dünyası Dergisi*, 295, s. 182.
- GÜRKAN, N. Z. (2009), "Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- GÜZELSARI, S. (2004), "Kamu Yönetimi Disiplininde Yeni Kamu İşletmeciliği ve Yönetişim Yaklaşımları" *Kamu Yönetimi: Gelişimi ve Güncel Sorunları*, (Ed.) Kemal Öktem, Uğur Ömürganülşen, İmaj Yayınevi, Ankara.

HATİPOĞLU, İ. İ. (2012), Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

HODGE, A. G. (2009), "Accountability", International Encyclopedia of Public Policy, Vol. 3, Public Policy and Political Economy, Edited by Phillip Anthony O'hara, Gperu Perth, Australia.

HOOD, C. (1991), "A Public Management For All Seasons?", Public Administration, Vol. 69, s. 3-5.

HUNTINGTON, S. P. (1999), "Üçüncü Demokrasi Dalgası", (Çev. E. Yalçın ve A. Yayla), (Ed.) Yayla, A., Sosyal ve Siyasal Teori Seçme Yazılar, 2. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, s. 129-147.

ISSAI 100, I Auditing Standarts, Basic Principles, INTOSAI, General Secretariat,

KORKMAZ, U. (2007), "Kamuda İç Denetim", Bütçe Dünyası Dergisi, 2 (25), s. 4- 15.

KURNAZ, H. (2006), "Türk Kamu Sektöründe Yeni Bir Kavram: İç Denetim", Vergi Sorunları Dergisi, 217.

MANNING, M. M. (2008), "How to Discuss Accountability With Educators or the External Stakeholders" Guide to the Accountability Galaxy on the Horizon, 16 (2), s. 97-106.

MOON, M. J. (2003), "Juggling and Serving Accountably: Panorama and Normative Synthesis on Public Service", Public Administration Review, 63 (6), s. 734-737.

MULGAN, R. (2000), "Accountability; An Ever-Expanding Concept", <https://dspace-prod1.anu.edu.au/bitstream/1885/41945/1/dpi72.htm>, 03.11.2010.

NATIONAL AUDIT OFFICE (2012), The Effectiveness of Internal Audit in Central Government, HC 23 Session 2012-13.

NEZİROĞLU, İ. (2012), Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

O'REGAN, D. (2004), Auditor's Dictionary, Term, Concepts, Processes, and Regulations, John Wiley and Sons. Inc., USA.

PAGE, S. (2004), "Measuring Accountability for Results in Interagency Collaboratives", Public Administration Review, 64 (5), s. 591-606.

- ROBERTS, N. C. (2002), "Keeping Public Officials Accountable Through Dialogue: Resolving the Accountability Paradox", *Public Administration Review*, 62 (6), 659.
- ROMZEK, B. S. (2000), "Dynamics of Public Sector Accountability in an Era of Reform", *International Review of Administrative Sciences*, 66 (1), s. 21-44.
- ROSENBLOOM, D. H. (1998), *Public Administration*, New York: McGraw-Hill.
- SAWYER, L. B. (1988), *Sawyer's Internal Auditing, The Practise and Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida,
- SÖZEN, S. (2005), *Teori ve Uygulamada Yeni Kamu Yönetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ŞAYLAN, G. (2003), "Kamu Yönetiminde Bunalım ve Yeni Açılımlar Üzerine Düşünceler", *Türkiye'de Kamu Yönetimi*, (Ed.) Burhan Aykaç, Şenol Durgun, Hüseyin Yayman, Yargı Yayınları, Ankara.
- TANER, A. (2012), "Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri", *Sayıştay Dergisi*, 85, s. 43.
- UNDP (1997), "Glossary of Key Terms", *Governance for Sustainable Human Development*, <http://mirror.undp.org/magnet/Docs/!UN9821.PDF/!Governence/GSHDENG.LIS/Glossary.pdf>, 19.08.2016.
- WEBER, E. P. (1999), "The Ouestion of Accountability in Historical Perspective", *Administration & Society*, 31 (4), s. 451-494.

