



Türk Milli Eğitim Sisteminde İç Denetim Sorunsalı

Elif İLİMAN PÜSKÜLLÜOĞLU¹, Burcu TÜRKKAŞ ANASIZ², Vural HOŞGÖRÜR³

Öz

İç denetim, geleneksel denetimden farklı ve yeni bir anlayışın sonucudur. Özellikle neoliberal politikaların bir ürünü olarak nitelendirilebilecek olan yönetim kavramının popülerlik kazanmasıyla birlikte iç denetimin, dünyada hızla yaygınlaştığı görülmektedir. Türkiye’de ise iç denetim Avrupa Birliği’ne uyum süreci ile gündeme gelmiş ve esasen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uygulamaya konulmuştur. Buna uygun olarak MEB’de 2006 yılında doğrudan Müsteşarlık makamına bağlı bir İç Denetim Birimi Başkanlığı kurulmuştur (MEB, 2014). Bu bağlamda mevcut çalışmanın amacı, MEB’de kurulan söz konusu İç Denetim Birimi Başkanlığının işleyişini ve kuruluşundan günümüze kadar gerçekleştirdiği faaliyetlerini kuramsal bilgiler ve yasal dokümanlar çerçevesinde incelemek ve değerlendirmektir. Kuramsal bir çalışma olarak desenlenen bu çalışmada, ilgili alanyazından, iç denetime ilişkin yasal dokümanlardan, MEB İç Denetim Dairesi Başkanlığının iç denetime ilişkin raporlarından yararlanılmıştır. Araştırma bulgularına göre iç denetimi şekillendiren temel öge tekil olarak Milli Eğitim’den ziyade kamu yönetimi anlayışında benimsenen merkezîyetçi yaklaşımla yakından ilişkili olduğundan iç denetim uygulamalarının da merkezîyetçi yapıda olduğu görülmüştür. Bu tür yapılarda ortaya çıkan iç denetimin bütüncül felsefesinin gözden kaçırılması, iç denetimde sadece mali yönetime odaklanılması, mevzuata uygunluğun ön planda olması gibi olumsuz özellikler MEB’in iç denetim uygulamalarında da gözlemlenebilmektedir. Ancak MEB’in iç denetim faaliyet raporları incelendiğinde, zaman zaman iç denetim biriminin, Milli Eğitim politikaları konusunda değişim ve dönüşüm sağlayıcı ses getiren çalışmalarının olduğu da görülmüştür. Bu durum Türk Milli Eğitim sisteminde iç denetim felsefesine uygun davranıldığı takdirde etkili sonuçlar ortaya koyma potansiyelinin olduğunun göstergesi olarak kabul edilmiştir. Ancak ilerleyen süreçlerde MEB iç denetim biriminin bu çalışma temposunu koruyamadığı, kuruluş ve işleyiş felsefesinde şeffaflık hesap verilebilirlik olmasına karşın içe kapanık ve sıradan bir faaliyet gösterdiği bulgusuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler

Denetim,
İç denetim,
Türk Milli Eğitim sisteminde iç
denetim,
İç denetim faaliyet raporu

Makale Hakkında

Gönderim Tarihi: 23.07.2018

Kabul Tarihi: 16.11.2018

E-Yayın Tarihi: 05.08.2019

¹ Arş. Gör., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Eğitim Fakültesi, Türkiye, elifiliman@mu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9390-1139>

² Arş. Gör., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Eğitim Fakültesi, Türkiye, burcuturkkas@mu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-6156-5601>

³ Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Eğitim Fakültesi, Türkiye, vuralhosgorur@mu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8734-1171>

The Matter of Internal Audit in Turkish National Education System

Abstract

Internal audit is the result of a new and different understanding, separate from traditional inspection. With the transition to the notion of governance, which can be described as a product of neoliberal policies in particular, internal audit seems to have spread rapidly throughout the world. In Turkey, the internal audit has also been on the agenda with the 5018 Public Financial Management and Control Law, implemented as a result of the process of integration into the European Union. Accordingly, in 2006, an Internal Audit Unit was established in the Ministry of National Education related directly to the office of the Under secretariat (MEB, 2014). In this context, the aim of the research was to examine and evaluate the functioning and activities of the Internal Audit Unit, established in MoNE, from its foundation to the present within the framework of theoretical information and legal documents. In this theoretical designed research, the related literature, reports of the Internal Auditing Department of the MoNE, legal documents related to the internal audit were used. According to research findings, the main point that shaped the internal audit was closely related to the centralized approach adopted in public administration rather than MoNE. Therefore, it was seen that internal audit practices were also centralized structure. In such audit structures, negative features such as missed out of the holistic philosophy of internal audit, focusing only on financial governance in internal auditing, and being a priority to the compliance with legislation could also be observed in MoNE's internal audit practices. However, when the MoNE's internal audit activity reports were examined, it was seen that the internal audit unit sometimes accomplished revolutionary works on National Education policies. This situation could be accepted as an indication of potential that effective outcomes would appear if the philosophy of internal audit in the Turkish National Education system was followed. However, in progress, it was found that its organizational philosophy and activities carried on in a closed form despite being needed transparency and accountability.

Keywords

Supervision,
Internal audit,
Internal audit in Turkish
National Education system,
Internal audit activity report

Article Info

Received: 07.23.2018

Accepted: 11.16.2018

Online Published: 08.05.2019

Giriş

İç denetim örgütlerin çalışmalarını değerli kılmak ve geliştirmek amacıyla örgütün sahip olduğu kaynakları etkili, etkin ve verimli kullanarak veya kullanmalarını sağlayarak onlara rehberlik etmek amacıyla yapılan nesnel ve bağımsız danışmanlık hizmetidir (Gönülaçar, 2010). İç denetim uygulamaları hata aramaktan çok, örgütlerde olumlu örnekleri ortaya çıkarmaya ve uygulamaya dönüktür. Geleneksel denetim anlayışındaki birey ve işlem denetimi yerine, süreç ve uygulamalar dikkate alınmaktadır. İç denetimde alışlagelmiş yöntemler yerine uluslararası düzeyde çağdaş denetim yaklaşımları, yöntem ve teknikleri işe koşulmaktadır. Bunun yanı sıra iç denetim faaliyetlerinde son yıllarda hızla değişen gelişmelere uyum sağlayabilmek adına karşılaşılabilecek riskler temel alınarak planlamalar yapılmakta ve geleceğe odaklanılmaktadır. Bu anlamda iç denetim genel olarak diğer denetim türlerinden farklı bir denetim türüdür (Maliye Bakanlığı, 2015). İç denetim etkinlikleri mali, uygunluk, sistem, performans ve bilgi teknolojisi denetimleri gibi birçok farklı denetim türü bağlamında ele alınmaktadır (Kızılboğa, 2013; Sezer ve Kavakoğlu, 2011).

Kamuda iç denetim faaliyetlerine ilişkin yapılmış birçok çalışma bulunmaktadır (Al, 2013; Aslan, 2010; Baykara, 2014; Mallı, 2014; Özen ve Öztornacı, 2015). Ancak MEB'de iç denetim uygulamalarının, kamudaki iç denetim uygulamaları ile benzer zamanlarda ortaya çıkmasına rağmen MEB'de iç denetimle ilgili çalışmaların oldukça az sayıda olduğu görülmektedir (Gönülaçar, 2010; Hoşgörür, 2016). Bu nedenle bu çalışmada MEB'de iç denetim faaliyetlerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmanın birinci bölümünde iç denetimin ilgili alanyazın çerçevesinde nasıl ele alındığı, ikinci bölümde iç denetimin yasal dayanakları, üçüncü bölümde MEB'in iç denetim uygulamaları sonucunda oluşturduğu "iç denetim faaliyet raporları" ve dördüncü bölümde MEB'de uygulanan iç denetim faaliyetlerinin daha iyi anlamlandırılması için farklı ülkelerdeki iç denetim sistem ve uygulamalarının nasıl olduğu incelenmeye çalışılmıştır.

İç Denetim Alanyazını

İç denetim ABD’de girişimci şirketlerin hızla yaygınlaşmasına bağlı olarak karmaşıklaşan yönetim ve denetim biçimleriyle birlikte ortaya çıkmıştır. Daha köklü ve standart çerçeveleri olan Avrupa’daki örgütlerde ise olasılık temelli olarak, örgütün karşılaştığı sorunlara tedbir amaçlı ve öngörü şeklinde gelişmiştir. İç denetimin uygulanmasında Avrupa Birliği Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü (NATO), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşların etkilerinin olduğu görülmektedir. Türkiye’de ise 1990’lı yıllardan sonra iç denetimin izleri görülmeye başlamıştır (Başpınar, 2006; Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2008; Moeller, 2009; Ramamoorti, 2003). Bu bağlamda günümüzde modern iç denetim birimlerinin temellerinin ABD kökenli olduğunu söylemek mümkündür. Tüm örgütlerde iç denetim etkinlikleri uluslararası kabul gören standartlara dayanmaktadır. Ancak iç denetim uygulamaları; ülkelerin gelişmişlik düzeylerine, örgütlerin yetki ve sorumluluklarına göre farklılaşmaktadır.

İç denetim kamu kaynaklarının kötü kullanımının önüne geçilmesi, yöneticilerin kamu fonlarını etkin ve verimli kullanabilmeleri amacıyla rasyonel temelde hesap verme sorumluluğudur (Akpınar, 2011). Kamu örgütleri içindeki kontrolün artırılması, kamu hizmetindeki güvenilirliğin ve etkililiğin sağlanması, verimliliğin artırılması amacıyla yönetime değer katan bir uygulama alanıdır (Maliye Bakanlığı, 2015). İç denetim planlama ve iç denetim alanının belirlenmesi; iç denetimin yürütülmesi; iç denetimin bulgularının raporlanması ve uygulanan faaliyetlerin izlenmesi ile bunların değerlendirilmesi süreçlerinden oluşmaktadır. Örgütte yürütülen iç denetim etkinliklerinde tüm bu süreçler birbiriyle ilişkilidir. İç denetimin belli standartlar çerçevesinde gerçekleştirilmesinde söz konusu süreçlerin takip edilmesi iç denetimin sistematik hale getirilmesinde oldukça önemlidir (Doğmuş, 2010; Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2008; Kızılböğ, 2013).

İç denetim, örgütün uygulamalarını hesapverebilir bir niteliğe dönüştürmek amacıyla oluşturulmuş bir sistemdir. Bu sistemde iç kontrol sağlanmaya çalışılmakta, standartlara uygunluk değerlendirilmekte, yolsuzluk, etkinlik ve yönetimin denetimi gerçekleştirilmekte, danışmanlık hizmeti verilmekte ve kurumsal risk yönetimine ilişkin değerlendirmeler yapılmaktadır (Galloway, 2006). İç denetimde örgüte sunulan danışmanlık hizmetinin örgütün gelişmesine olan katkısı oldukça önemlidir. İç denetim etkinlikleri gerçekleştirilirken yönetim birimlerinden bağımsız olarak hareket edilmesi, tüm denetim türlerini kapsaması ve nesnellüğün korunması beklenmektedir (Doğmuş, 2010).

İç denetim etkinliklerinde nesnellik ayrı bir öneme sahiptir. İç denetimde nesnellik, fonksiyonel bağımsızlık ile ifade edilmektedir. Fonksiyonel bağımsızlık, iç denetçilerin hem örgütün bir parçası olması hem de değerlendirmelerinde bağımsız olması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, fonksiyonel bağımsızlık iç denetim biriminin iç denetim etkinlikleri yürütülürken, raporlanırken veya sonuçları takip edilirken herhangi bir baskı veya engellemeyle karşılaşmaması, bunun garanti altına alınması demektir (Akpınar, 2011). İç denetim birimlerinin denetimin planlanması, sürdürülmesi, raporlanması ve izlenmesi gibi denetim süreçlerinde yönetimden özgür bir tutum sergilemesi beklenmektedir. Ancak uygulamada iç denetim yönetimin bir alt süreci olarak işlev gördüğünden, yönetimin sorumluluğunu denetlemesi ya da hesap verebilirliğini sağlaması bir ütopya olarak kalmaktadır (Gönülaçar, 2010). Sonuç olarak uygulamada nasıl olursa olsun fonksiyonel bağımsızlık iç denetimde etkinliklerinde oldukça önemli bir konudur ve titizlikle uygulanması gerekmektedir.

İç denetim; mali, uygunluk, sistem, performans ve bilgi teknolojisi denetimleri gibi farklı denetim türlerini bünyesinde barındırmaktadır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 8’e göre; *Mali denetim*, bir örgütün sahip olduğu varlıklarına, gelirlerine ve giderlerine ilişkin tüm işlemlerin doğruluğunun değerlendirilmesidir. *Uygunluk denetimi*, örgütün yönetsel faaliyetlerinin yasalara uygunluğunun denetlenmesidir. Başka bir ifadeyle örgütün idari işlemlerinin bağlı bulunduğu yasa, yönetmelik, tüzük veya mevzuata göre uygun olup olmadığının değerlendirilmesidir. *Sistem denetimi*, ise bir örgütün herhangi bir biriminin yürüttüğü uygulamalarının örgütün yapısına katkı sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesi, buna yönelik olarak da o birime rehberlik edilmesini içermektedir. Söz konusu birimin eksikliklerinin analiz edilmesi,

kalitesinin değerlendirilmesi, kaynaklarının işlenmesi ve yeterliliğinin saptanması sistem denetiminin amaçları arasındadır. *Performans denetimi*, örgütün tüm birimlerinde gerçekleştirilen etkinliklerin planlanmasından, uygulanmasına ve kontrolüne kadar olan süreçlerde etkililiğin, etkinliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. *Bilgi teknolojileri denetimi* ise örgütün birimlerinin veya tamamının sahip olduğu teknolojik araç gereçlerin, elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin denetlenmesini kapsamaktadır.

Türkiye’de Kamu Kurumlarında İç Denetimin Yasal Dayanakları

İç denetim Türkiye’de nispeten yeni bir olgudur. 1990’ların sonunda bankacılık sektöründe yaşanan krizler sonucunda başvurulması gereken bir sistem olarak uygulamaya koyulmuştur. Bankacılık sektöründeki iç denetim uygulamalarının daha çok ABD’nin iç denetim sisteminin bir yansıması olduğu, ancak tam anlamıyla bir iç denetimden bahsetmenin mümkün olmadığı söylenebilir. 1999’da çıkarılan 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nda iç denetim bir zorunluluk haline gelmiş ve Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik çıkarılmıştır (Aslan, 2010, 77). İç denetimin kamu gündemine alınması ise 2000’li yılların başında Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde olmuştur. Türkiye’de denetim birimlerinin çok olması, bir merkezde toplanmaması, etkili denetim uygulamalarının gerçekleşmemesi gibi nedenler öne sürülerek bu konuda harekete geçilmesi istenmiştir (Al, 2013: 123-124). 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetimin Türk kamu idaresinde uygulanmasının yasal dayanaklarının temelleri atılmıştır (Baykara, 2014, 54). 2006 yılında 5018 sayılı kanuna ilişkin gerekli mevzuatın tamamlanması ile uygulanmaya başlanmıştır (Özen ve Öztornacı, 2015: 9). Bu maddelerde iç denetimden sorumlu yöneticiler belirlenmekte, iç kontrol ve iç denetim ayrımları ifade edilmekte, iç denetçi görev tanımı yapılmakta, iç denetçi nitelikleri açıklanmakta, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun (İDKK) nasıl oluştuğu ve görevlerinin neler olduğu belirtilmektedir (İDDK, Birincil Düzey Mevzuat).

İç denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk kamu kurumlarına girmiştir. Mali yönetim ve kontrole ilişkin bir kanun çerçevesinde ele alınması, iç denetimin mali konulara öncelik verdiği izlenimini oluşturmaktadır. Diğer yandan ilgili mevzuatta iç denetim tanımı incelendiğinde etkililiği sağlamak, kurumu bulunduğu yerden bir üst konuma taşıma amacı güden bir değerlendirme ve danışma faaliyeti olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra, iç denetçilerin görev tanımları incelendiğinde 7 tanımın 4’ünde (5018 Sayılı Kanunun, 64. Maddesinin b,c,d,e bentlerinde) mali süreçlere vurgu yapıldığı görülmektedir. Bu bağlamda yasal dayanaklar çerçevesinde Türk kamu yönetiminde iç denetimin mali yönüne vurgu yapıldığı, ağırlıklı olarak mali denetim olarak kabul edildiği söylenebilir. Ancak, iç denetimin, ilgili mevzuatta da belirtildiği şekilde mali denetimi de içeren bütüncül bir denetim şekli ve değerlendirme türü olarak uygulamalarda görülmesi gerekmektedir. İç denetimi sadece mali denetim olarak ele almak, iç denetim felsefesini gözden kaçırmak olarak yorumlamak mümkündür.

MEB’de iç denetimin nasıl olduğuna bakıldığında, bakanlık bünyesinde ilgili birimin 2006 yılında kurulduğu görülmektedir. İlk iç denetçiler 2007 yılında atanmıştır. İDKK tarafından düzenlenen eğitimler sonucu 2007-2008 yılından itibaren MEB’de iç denetim faaliyetleri başlamıştır (MEB, İç Denetimin Kısa Tarihçesi). MEB’de iç denetime temel oluşturan yasal dokümanların başında 5018 sayılı kanun gelmektedir. 5018 sayılı kanun maddeleri iç denetimin anayasasıdır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği, 5018’i detaylandırmaktadır. Kamu İç Denetim Genel Tebliği, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğini detaylı bir şekilde ele almaktadır. MEB İç Denetim Yönergesi tüm bu yasal dayanaklar çerçevesinde iç denetimin uygulanma esaslarını açıklamaktadır. İDKK, iç denetimde en yetkili kurul olarak bağımsızlığını ve varlığını korumaktadır. Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, 3 yıllık dönemler için oluşturulan, kısa vadeli temel planlardır. Kamu İç Denetim Rehberi, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde başvurulacak bir kaynaktır. Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, denetçilerin iç denetimde uyması beklenen ölçütlere ilişkin çerçeve ve sınırları ortaya koymaktadır.

MEB iç denetim etkinlikleri düzenlenirken yukarıdaki paragrafta yer alan dokümanlardan yararlanılmaktadır. Bu konuda özellikle MEB İç Denetim Yönergesi kullanılmaktadır. 5018 sayılı

kanun, kamuda iç denetimin sınırlarını çizerken, bu kanundan temellerini alan MEB İç Denetim Yönergesi MEB'deki iç denetimin sınırlarını çizmektedir. MEB İç Denetim Yönergesi 12 bölüm ve 62 maddeden oluşmaktadır. Yönerge; iç denetimin amacını, kapsamını ve standartlarını, başkanlık birimini, yönetimini ve görevlerini, iç denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarını, bağımsızlık, tarafsızlık ve mesleki güvence gibi iç denetimin özelliklerini içermektedir. Ayrıca yönerge iç denetim faaliyetlerinin planlanmasını, yürütülmesini, danışmanlık faaliyetlerini, yolsuzluk ve usulsüzlük gibi durumlara ilişkin incelemeleri, raporlamayı, iç denetim kaynaklarının yönetimini ve geliştirilmesini, konuyla ilgili diğer hususları düzenlemektedir (MEB, İç Denetim Yönergesi).

İç denetim faaliyetleri planlanırken, Kamu İç Denetim Strateji Belgesi çerçeve plan olarak esas alınmaktadır. Önce merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı dâhil olmak üzere tüm denetlenecek alanlarını içeren bir denetim evreni oluşturulmaktadır. Denetim evrenindeki yüksek ve orta riskli denetim alanları bir plan döneminde denetlenmek üzere gündeme alınmaktadır. Denetlenecek birimler denetimin amacı, kapsamı, sorumluluklar çerçevesinde bilgilendirilmektedir ve bu konuda görüşmeler yapılmaktadır. Bu görüşmelere göre denetim planına son hali verilmektedir. Bu plan çerçevesinde denetim faaliyetleri yürütülmektedir. Faaliyet sonucunda Kamu İç Denetim Rehberi'ne uygun olarak amaç, kapsam, yöntem, tespitler, bulgular, eylem planı, iyi uygulamalardan oluşan rapor hazırlanmaktadır. İç denetim birimi iç denetim faaliyetlerine ek olarak danışma etkinliklerini de yürütmektedir. İç kontrol, risk yönetimi ve yönetim sistemlerinin tasarımı ve geliştirilmesi, bakanlık bünyesinde mevzuat değişiklikleri, birimlerin yeniden yapılandırılması, yurt içi ve yurt dışı projelere katılım, performans ölçütlerinin belirlenmesi, kamu mali yönetim ve kontrol sistemini ilgilendiren konularda danışmanlık verilebilmektedir.

Görüldüğü gibi hem kamuda hem de MEB'de iç denetim mevzuatı, iç denetim alanyazınından beslenmektedir. 5018 sayılı kanun başta olmak üzere diğer yönetmelik, yönerge, strateji belgesi vb. yasal dokümanlar iç denetime ilişkin açıklamaları net bir şekilde yapmakta, iç denetimde sınırların çizilmesinde önemli bir rol üstlenmektedir. Milli Eğitim'de iç denetimin yasal dayanakları incelendiğinde iç denetim felsefesine daha çok uyulduğu iç denetimin sadece mali yönetimle sınırlı tutulmadığı, uygunluk, sistem, performans, bilgi teknolojileri denetimi gibi denetim türlerine, denetimde risk odaklılığa önem verildiği görülmektedir. İç denetçilerin bağımsızlıkları ve tarafsızlıkları, mesleki güvencelerinin sağlanması ön planda tutulmaktadır. Aslında tüm merkezî yetki ve bürokratik yapılanmalarla benzer olarak kâğıt üzerinde her şey net bir şekilde tanımlanmaktadır. Ancak kâğıt üzerinde net bir şekilde ifade edilen bu hususların uygulamada da tam anlamıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini açıklığa kavuşturmak için çalışmanın aşağıdaki bölümünde MEB'de iç denetimin işleyişi ve uygulamalar sonucunda ortaya çıkan faaliyet raporları incelenmiştir.

MEB İç Denetim Faaliyet Raporlarına İlişkin Değerlendirmeler

MEB'de 2007-2008 yılları sonrası başlayan iç denetim faaliyetleri sonucu ilk faaliyet raporu 2008 yılında yayınlanmıştır. 2009, 2010, 2011 ve 2013 yıllarına ait faaliyet raporlarına MEB İç Denetim Birimi internet adresi üzerinden ulaşmak mümkündür. 2013 sonrası faaliyet raporlarının yayınlanıp yayınlanmadığına ya da neden yayınlanmadığına ilişkin herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Çalışmanın bu kısmında faaliyet raporları incelenmekte ve bu raporlar göz önünde bulundurularak çeşitli çıkarımlar yapılmaktadır. Bu çıkarımlara sadece bu raporlar göz önünde bulundurularak ulaşılmıştır. Raporun incelenmesi sonucu satır aralarında yer alan bilgiler birleştirilerek geçmişe dönük uygulamaların temellerine ilişkin ipuçlarına ulaşılmaya çalışılmıştır.

2008 yılı raporu 18 sayfadan oluşmaktadır. Söz konusu raporun ilk denetim raporu olması nedeni ile raporda detaylı bir biçimde iç denetim birimi tanıtılmış, iç denetimin yasal dayanaklarına, misyonuna ve vizyonuna yer verilmiştir. Bu faaliyet raporuna göre; 2008 yılında 2 danışmanlık ve usulsüzlük tespitine ilişkin araştırma faaliyeti gerçekleşmiş, 7 adet risk esaslı süreç denetim raporu düzenlenmiştir. Raporda iç denetim biriminin yeni olmasından kaynaklı olarak MEB'de iç denetime karşı bir direnç olduğu ve iç denetçilerin de teftiş kökenli olmasının, rol karmaşasına neden olduğu yönünde olumsuzluklardan söz edilmektedir (MEB İç Denetim Faaliyet Raporu, 2008).

2009 yılı iç denetim faaliyet raporunun genel olarak değerlendirildiğinde 2008 yılına göre daha kapsayıcı ve açıklayıcı olduğu söylenebilir. Bu iç denetim faaliyet raporunda iç denetim faaliyetleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır. İç denetimin mevzuatta geçtiği şekilde yapıлып yapılmadığı

açıklığa kavuşturulmuştur. Bu rapora göre; iç denetim faaliyetlerinin MEB İç Denetim Yönergesi'nde belirtildiği şekilde yürütüldüğü anlaşılmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin, mevzuata ve iç denetim felsefesine uygun olarak, risk odaklı süreç denetimi esas alınarak sistem denetimi şeklinde yürütüldüğü belirtilmektedir. Risk ölçütlerinin kapsamına nasıl karar verildiğine yer verilmiştir. Bu bağlamda geniş bir perspektiften konunun değerlendirildiği, birçok paydaşın görüşünün alındığı anlaşılmaktadır. Var olan durum tespit edildikten sonra eksikliklerin nedenlerinin saptandığı, bu konuda belirli aralıklarla izleme çalışmalarının yürütüldüğü görülmektedir. Raporla iç denetime ilişkin verilen bulgulardan hareket edilerek, özellikle insan kaynakları yönetimi sürecine ilişkin bulguların ve önerilerin, bakanlık bünyesinde dikkate alındığını söylemek mümkündür. Dikey ve yatay yapılanmanın öneminden bu raporda söz edilmektedir. Bu bağlamda MEB'in Teşkilat yapısında 2011 yılında gerçekleşen değişime ilişkin ön çalışmaların burada başlamış olabileceği çıkarılabilir. Benzer şekilde KPSS'deki eğitim bilimleri ve genel kültür sınavlarına ek olarak getirilen öğretmenlik alan bilgisi sınavında da söz konusu sınavın getirilmesinin dayanaklarının bu rapor olabileceği anlaşılmaktadır. Bu rapor göz önünde bulundurulduğunda, performans denetimiyle ilgili çalışmalara da temel oluşturduğu görülmektedir. Raporla, yönetici seçme sistemiyle ilgili düzensizliklerden şikâyet edilmiş fakat hala güven verici ve genel kabul gören bir yönetici seçme sistemi getirilememiştir. Eğitim yöneticileri için sistemli bir yer değiştirme imkânı bulunmadığı belirtilmiştir. Sonraki yıllarda eğitim yöneticilerinin rotasyona tabi olmasının gerekçesinin de bu rapor olabileceği düşünülebilir. Eğitim müfettişlerinin yetkilerinin ve sorumluluk alanlarının örtüşmemesinden yakınılmış, acil düzenlemeler yapılması gerektiği söylenmiştir (MEB İç Denetim Faaliyet Raporu, 2009). Nitekim 2010 yılından beri sürekli bu konuda düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak sorun hala çözülmüş görünmemektedir.

2010 yılı iç denetim raporu incelendiğinde 2010 yılı sonrası yaşanan birçok değişikliğe ilişkin temel dayanakların burada oluşturulduğu görülmektedir. Bir önceki iç denetim faaliyet raporunda risk odaklı süreç denetimi yaklaşımı ve sistem yaklaşımı izlendiği belirtilmiştir. Bu faaliyet raporunda göze çarpan noktalardan biri iç denetim gerçekleştirilen konuyla ilgili genel bir bilgi verilmesi, kimi konuda güçlü ve zayıf yönlerin ortaya konulmasıdır. Denetim bulguları başlığı altında yer verilen noktalar ise verilen bilgilerin yeniden ya da maddeler halinde ifade edilmesidir. Önceki raporun güçlü yanı çözüm önerisi niteliğinde fikirlere öncülük etmesidir. Ancak bu raporda aynı bağlamda çalışılmadığı öne sürülebilir. Bu raporda yer alan iç denetim faaliyetleri, inceleme ya da danışma rapor konularına daha çok benzer görünmektedir. Bununla birlikte 2012 yılında okul öncesi eğitimin yaş sınırlarını da değiştiren 4+4+4 uygulamasına geçilmesinin temellerinin buradan başlamış olabileceğini akıllara getirmektedir. Raporla 4+4+4'ün temellerinin burada ifade edildiğine ilişkin kesin ifadeler bulunmamakla birlikte 8 yıllık kesintisiz zorunlu eğitim yerine 12 yıllık zorunlu kademeli eğitime geçilmesinin uygun olacağına ilişkin vurgulara rastlanabilir. MEB'in 2010 yılı iç denetim raporunda; *"Avrupa ülkelerinde (3-6) yaş arası çocuklarda okullaşma oranı ortalama %60-70'leri bulduğu halde Türkiye'de bu oranın yarısına ulaşmaya çalışılmaktadır"* ibaresi bulunmaktadır. Bu durum okulöncesi yaş sınırının aşağıya çekilmesinin ardından 4+4+4 uygulaması ile okula başlama yaşının düşürülmesi mevcut bağlantının kurulmasını kolaylaştırmaktadır. Bunun yanı sıra özel okullarda teşvik uygulamalarının, okul polisi uygulamalarının, Bilim ve Sanat Merkezlerinin yaygınlaşmasının temelini bu raporların MEB bünyesinde dikkate alınmasının ürünü olduğu söylenebilir. Ek olarak özel dersanelerle ilgili sorunlar son yıllarda artış gösterse de özel dersanelere ilişkin kaygıların yoğun bir şekilde bu raporda ele alındığı görülmektedir. 2010 yılı raporunda özel dersanelerle ilgili olarak şu ifade bulunmaktadır:

"Özel dersaneler fırsat eşitsizliğine neden olmaktadır. Seçme sınavlarının varlığı sınavlara hazırlık için bir sektör oluşmasına yol açmaktadır. Bu durum sektörü elinde tutan kesimlere ekonomik olarak çıkar ve ayrıcalık sağlamaktadır. Ekonomik olarak olanakları sınırlı olan ailelerin çocukları daha iyi bir eğitimden yoksun kalmaktadır."

Bu durum eğitim sistemine eşdeğer bir eğitim sistemi gibi görülmesine sebebiyet verdiği düşünülen dersanelerden duyulan kaygıları göstermektedir. Raporun öneriler kısmında, iç denetimin mali denetim odaklı olmasıyla övülmektedir. (MEB İç Denetim Faaliyet Raporu, 2010). Oysa bu şekilde bir anlayış denetimin bütüncül bir süreç olduğu anlayışını göz ardı etmektedir.

2011 yılı faaliyet raporu incelendiğinde, Eğitimi Araştırma ve Geliştirme Dairesi Başkanlığı (EARGED) kapsamında verilen önerilerin sonraki yıllarda MEB ve MEM'ler kapsamında ARGE birimlerinin kurulması ve yaygınlaştırılması, bu birimlere ilgili öğretmenlerin görevlendirilmesi gibi uygulamalara neden olmuş olabileceği anlaşılmaktadır. Stratejik planlama, 5018 sayılı kanun doğrultusunda 2010 yılında MEB'de de uygulanmaya başlamıştır. 2011 yılında ise iç denetim faaliyetleri kapsamında ele alınmıştır. İç denetim faaliyetlerine, yeni etkinlik göstermeye başlamış bir birimin (stratejik planlamanın) neden dâhil edildiğini anlamak zor görünmektedir. Çünkü iç denetim birimi gibi yeni kurulan bir birimin etkili olabilmesi için belli bir süreci geçirmesi, ardından birimin etkililiğiyle ilgili planlamaların ve değerlendirmelerin yürütülmesi gereklidir. Bu raporun sonunda 2009 yılı İnsan Kaynaklarını Geliştirme Süreci İç Denetim raporunun yılın en etkili raporu seçildiği belirtilmiştir. Nitekim bu çalışma kapsamında incelenen iç denetim faaliyet raporları içinde de en etkili olanın 2009 iç denetim faaliyet raporunda yer alan "İnsan Kaynakları Yönetimi Süreci İç Denetim Raporu" olduğu anlaşılmaktadır. Bu rapor itibarı ile iç denetim biriminin kuruluş ve faaliyet felsefesine uygun çalıştığı söylenebilir. Ancak incelenen faaliyet raporları ve hazırlanan iç denetim raporları göz önünde bulundurulduğunda aynı niteliğin neden diğer raporlarda da gösterilmediği dikkat çekici bir husustur. Raporda, iç denetim geçiren birimle ilgili detaylı bilgiler ve istatistikler sunulduğu görülmektedir. Ancak iç denetimde bilgilerin sunulması ve istatistiklere yer verilmesi denetim sürecinin hazırlık aşamasında yer alması gerekmektedir. Nitelikli bir iç denetim raporunda olması gereken risk ölçütlerinin nasıl belirlendiği, bu bağlamda hangi kontrol faaliyetlerinin tasarlandığı, eksikler konusunda neler yapıldığından, izleme faaliyetlerinden hiç söz edilmediği görülmektedir (MEB İç Denetim Faaliyet Raporu, 2011).

İncelenen 2013 raporu, tüm raporlara göre en kısa iç denetim faaliyet raporudur. 2013 yılında iç denetim konusunda çalışmalar yapılmış olmasına rağmen bu bilgilere faaliyet raporunda yer verilmemiştir. İç Denetim Birimi Başkanlığının varlığının ve konumunun belirsizleşmesi, denetmen/denetçi/müfettiş vb. kavram karmaşalarının ortaya çıkması, yeni yapılanma iç denetim faaliyetlerine de yansımış görünmektedir. Bu raporda yer alan aşağıdaki ifadeler iç denetim biriminin etkisini yitirdiği, içe döndüğü, amaç ve felsefesinden uzaklaştığı izlenimini vermektedir (MEB İç Denetim Faaliyet Raporu, 2013):

"... Bakanlığımız iç kontrol ortamını yapılan iç denetimlere dayalı olarak değerlendirmek gerekirse, genel olarak mevzuata uygunluk çizgisinde kontrollerin var olduğu, ancak, iş akışları henüz çıkarılmadığı için, risklerin değerlendirilmesi ve buna dayalı kontrollerin tam olarak belirlenmesi aşamasına geçilemediği, stratejik yönetimin stratejik planlama çalışmalarına endeksli olarak sürdürüldüğü, yönetim anlayışından yönetim anlayışına geçilmesi konusunda sistematik bir yaklaşımın henüz geliştirilemediği değerlendirilmektedir."

Faaliyet raporları incelendiğinde iç denetimin kimi denetim dönemlerinde başarılı çalışmalara imza attığı görülmektedir. Ancak incelenen 5 raporun hepsinde aynı performansın yakalanamadığı anlaşılmıştır. Bu durum daha iyisini yapmak mümkün iken neden daha kötüsü ile yetinildiği sorusunu akıllarda uyandırmaktadır.

Farklı İç Denetim Sistemleri

İç denetimde tek bir modelin uygulamada olduğunu söylemek zor görünmektedir. Ülkelerin yönetim biçimleri ve kültürleri, iç denetim uygulamalarını da şekillendirmektedir. Temel olarak İngiltere, Hollanda, Finlandiya gibi kuzey ülkelerinde uygulanan Kuzey modeli, Anglo Sakson modeli ya da Âdem-i Merkezîyetçi model ile Fransa, Portekiz, İtalya gibi güney ülkelerde uygulanan Güney modeli, Üç Taraflı Kontrol Modeli ya da Merkezîyetçi model olarak anılan 2 model bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, Afrika ülkelerinde, Kuzey ve Latin Amerika ülkelerinde, eski Sovyet Bloğu ülkelerinde, Uzak Doğu ülkelerinde uygulanan ancak gelenekselleşmemiş modeller de bulunmaktadır (Baykara, 2014, 42; Diamond, 2002, 26-28; Mallı, 2014, 27; Praxley, 2004, 5).

Anglo Sakson modelinde tüzel kişilikleri olan kamu yönetimlerinin kendi bütçelerini oluşturma hakları vardır. Yetkiler yerel yönetimlere devredilmiştir. Merkezdeki kurumlar ölçütleri belirlemekte ve kurumlar arasındaki eşgüdümü sağlamaktadır. Yönetimler kendi bütçelerini oluşturmakta ve yönetmektedir. Dolayısıyla, kurumsal hesap verme bulunmaktadır. Bununla birlikte her kurumun en üst yetkilisi ve harcama yetkilisi alınan kararlarda söz sahibidir. Maliye

Bakanlıklarınca belirlenen standartlar çerçevesinde iç denetim gerçekleştirilmektedir. Kaynakların etkililiğini sağlamak amacıyla tüm sürece odaklanılmaktadır. İç denetim kapsamında ön mali kontrol önem kazanmakta, iç denetim sadece mali denetim ile sınırlı kalmamaktadır. Sürece odaklanılması sistem denetimi, performans denetimi, bilgi sistemleri denetimi gibi uygulamaların da yapılmasına olanak sağlamaktadır. Diğer yandan merkeziyetçi modelde, Maliye Bakanlıkları bütçeyi hazırlamaktadır. Merkezi modelde harcama öncesi mali kontroller, iç denetçiler dışında ayrı bir birim tarafından yapılmaktadır. Maliye bakanlıkları, gelir-gider ve harcama sonrası denetimleri de gerçekleştirmektedir. İlgili kamu kurumundaki ön mali kontrolde yer alan personel aracılığıyla harcamalar kontrol edilmektedir. İç denetim, genellikle Maliye Bakanlığı'na bağlı denetim elemanları aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu modelde iç denetim mali denetim şeklindedir. Önemli olan harcamaların mevzuata uygunluğudur (Diamond, 2002, 26-28; Mallı, 2014, 27-38; Praxley, 2004, 5).

Görüldüğü gibi iç denetim uygulamaları ülkelerin bürokratik yapılanmaları ile paralellik göstermektedir. Bir ülkenin kamu yönetiminde benimsediği bürokratik yapılanma, merkeziyetçi ya da yerel anlayışı benimsemesi, o ülkenin eğitimde benimsediği yapılanma biçimini de ortaya koymaktadır. Başka bir ifadeyle bir ülke eğitim sisteminde iç denetimine ilişkin yargıda bulunmak için, söz konusu ülkenin kamu yönetiminde ve eğitim sisteminde nasıl bir yönetim şekli uygulanmakta olduğu birincil olarak göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bağlamda Türk eğitim sisteminde de iç denetimin nasıl uygulandığı, hangi modelin ölçüt alındığı öncelikli öneme sahiptir. Ancak son zamanlarda Türk eğitim sisteminde iç denetim etkinlik ve raporlarının kamuoyuyla paylaşılmaması, söz konusu etkinliğin nasıl yürütüldüğüne ilişkin bütüncül bir yargıda bulunmayı zorlaştırmaktadır.

Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmanın temel amacı Türk eğitim sistemindeki iç denetimi ve iç denetim uygulamalarını değerlendirmektir. Diğer kamu örgütlerinde uygulanan iç denetim uygulamaları bu çalışma kapsamında değildir. Ancak zaman zaman iç denetimin kavramsal boyutta çözümlenebilmesi veya uygulamalarının anlaşılabilmesi için diğer kamu örgütlerindeki iç denetim olgu ve uygulamalarına da bakılmıştır. Ancak söz konusu çalışmanın sınırlılığı, iç denetimin eğitimdeki uygulamalarının değerlendirilmesiyle ilgili olmasıdır. Genel olarak iç denetimin ne olduğu, ortaya çıkışı, yasal dayanakları, MEB'deki yasal metinler, MEB iç denetim uygulamaları, bu konuda yapılan çalışmalar, diğer ülkelerdeki varsa özellikle eğitimle ilgili olan iç denetim uygulamaları (ki bu uygulamaların çok sınırlı olduğu görülmüştür) göz önünde bulundurularak, MEB'de uygulanan iç denetim faaliyetleri ele alınmaya çalışılmıştır. Çalışmada, genellikle iç denetim ve eğitimle ilgili alanyazın kaynaklarından ve konuyla ilgili yine çoğunlukla MEB'de uygulanan yasal dokümanlardan yararlanılmıştır. Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda; eğitimde iç denetim konusunda diğer alanlarda var olan alanyazının MEB'deki iç denetimle ilgili yasal dokümanları şekillendirmiş olduğu görülmektedir.

İncelenen faaliyet raporlarına göre Milli Eğitim Bakanlığında ki iç denetim etkinliklerinde iç denetim felsefesine uygun olarak hareket edilmeye çalışıldığı, bütüncül bir anlayış çerçevesinde farklı denetim türlerinin de işe koşulması için çaba harcandığı anlaşılmaktadır. Benzer şekilde raporların satır aralarında yer alan bilgiler birleştirildiğinde, (örneğin, MEB'de dikey yapılanma biçiminden, yatay yapılanma biçimine geçilmesi, öğretmenlik alan bilgisi sınavının gelmesi vb.) MEB'de iç denetim etkinliklerinin sonuçlarına göre hareket edildiği ve zaman zaman etkili ürünler ortaya konulduğu sonucuna varılmaktadır. Başka bir deyişle MEB, iç denetim birimi ilk kurulduğu zamanlarda iç denetimin öz felsefesine uygun olabilmesi için çabalamış olmasına rağmen, sonraki süreçlerde bu çabanın yönetimdeki değişken anlayış ve uygulamalara dayalı olarak azaldığı görülmektedir. Nitekim iç denetimin ilerleyen süreç içinde etkili bir şekilde sürdürülemediği, son yıllarda iç denetim faaliyet raporlarının yayınlanmayışından ve son yayınlanan faaliyet raporunda yer alan bilgilerin çok yüzeysel oluşundan ve gün geçtikçe iç denetim felsefesini yansıtmayışından anlaşılmaktadır. Bu durumun temel nedeninin aslında iç denetimde uygulanan merkeziyetçi modelden kaynaklandığı yine yapılan alanyazın taramaları sonucunda görülmüştür.

Genel olarak kamu yönetiminde, özel olarak milli eğitimde, Türkiye'de merkezi ve bürokratik bir yapılanma söz konusudur. Bu durum iç denetim uygulamalarında da varlığını hissettirmektedir. Merkeziyetçi yapılarda iç denetim mali denetim odaklı olarak gerçekleştirilmektedir. Nitekim, Milli Eğitimde İç Denetim biriminin merkezi yapıya uygun olarak değil kendi kuruluş felsefe ve anlayışına

uygun bağımsız hareket ettiği 2009 yılında farklı denetim türleri işe koşulup, şeffaf davranılıp, rehberlik edilerek etkili sonuçlar elde edilmiş ve problemler için etkili çözümler ortaya konulmuştur. Kuruluşundan bugüne MEB İç denetim biriminin felsefesine uygun ve en nitelikli çalışmayı 2009 yılında gerçekleştirdiği söylenebilir. Merkezîyetçi olan bir yapıda merkezîyetçi olmayan uygulamaların varlığı çok uzun sürmeyeceği için iç denetim biriminin etkinlikleri de uzun sürmemiştir. Genel olarak değerlendirildiğinde MEB’de iç denetim uygulamalarının etkili sonuçlar sunma potansiyelinin olduğu açıktır. Ancak iç denetim neoliberal politikaların bir ürünüdür. Bu nedenle küresel aktörler iç denetim etkinliklerinde söz sahibi olmaya çalışmakta, hesap verebilirlik ve şeffaflık gibi söylemlerle iç denetim etkinliklerini bağımsızlaştırmaya çalışmaktadır. Merkezi yapılanmanın olduğu yönetimlerde ise iç denetimin bu tip uygulamalarının olanağı olmadığından iç denetim işlevsizleşmektedir. Türkiye de eğitim sisteminde çok sık olarak yapılan değişiklikler söz konusudur. Eğitim sisteminin alt sistemi olan denetim sistemi ve iç denetim sistemi de doğal olarak bu değişikliklerden etkilenmektedir. Denetim, yönetimin etkililiğinin değerlendirilmesidir. Denetimsiz bir yönetim düşünülemez. Benzer şekilde iç denetim de yolsuzluk, hata ve verimsiz uygulamaları azaltmak için, kurumun alt birimlerini ve uygulamalarını incelemek ve değerlendirmek üzere kurulmuş bir birimdir. Bu birim kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. Bu sayede yönetim ve alt birimler daha çok sorumluluk üstlenirler. Dolayısıyla kurumun, iç denetimle daha işlevsel ve sağlıklı olması sağlanır. Bu nedenle eğitim sisteminde denetim uygulamalarına gereken önem verilmeli; etkililik, etkinlik, verimlilik, şeffaflık, hesap verilebilirlik gibi yönetime yardımcı olacak olan faaliyetlerin geliştirilmesinde ve kurumun hedeflere ulaşmasında bir araç olarak görülebilecek olan iç denetim uygulamalarının önünün açılması gerekmektedir. Etkili bir iç denetim sistemi için üniversitelerin ilgili birimleri ile işbirliği yapılmalıdır.

Kaynakça

- Al, H. (2013). Avrupa Birliği üyelik sürecinde kamu iç denetim uygulamaları: Hayaller ve gerçekler. *Bilgi*, 26, 117-139.
- Aslan, B. (2010). Bir yönetim fonksiyonu olarak iç denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86.
- Başpınar, A. (2006). Kamuda iç denetim ve merkezi uyumlaştırma fonksiyonu. *Maliye Dergisi*, 151, 24.
- Baykara, S.T. (2014). OECD ülkelerinde iç denetim. *Kamu İç Denetçileri Derneği Denetişim Dergisi*, 14, 42-58.
- Diamond, J.(2002). *The role of internal audit in government financial management: an international perspective*. IMF Working Paper: WP/02/94, Washington.
- Doğmuş, M. D. (2010). *Avrupa Birliği’nde İç denetim Sistemi*. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi-2.
- Galloway, D. (2006). *Internal Auditing: A Guide for The New Auditor*, Second edition, Institute of Internal Auditors.
- Gönülaçar, Ş. (2010). Kamuda iç denetçiler ile müfettişler arasındaki görev örtüşmesi sorununa bir çözüm önerisi: İngiltere Eğitim Sisteminde iç denetim ve teftişin rol ve sorumlulukları. *Mali Hukuk Dergisi*, 148, 25-32.
- Hoşgörür, V. (2016). Milli Eğitimde İç Denetim. *Journal of Teacher Education and Educators*, 5(1), 86-105.
- Kızılböğü, R. (2013). İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1), 107-119.
- Mallı, İ. (2014). İç denetimde farklı ülke modelleri, bu modellerin üstünlük ve zayıflıkları ile ülkemizin iç denetim sistemiyle karşılaştırılması. *Kamu İç Denetçileri Derneği Denetişim Dergisi*, 14, 27-41.
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge*. John Wiley & Sons.
- Özen, A. ve Öztornacı, E. (2015). Çeşitli ülkelerde iç denetim-performans denetim ilişkisi ve Türkiye uygulamasının değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi*, 22(1), 1-14.
- Pratley, A. (2003). *Public Expenditure Management Manual for Europe*, (Çev. M. S. Arcagök & B. Yörük), *Maliye Dergisi*, 145, 194-204.
- Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects. *Research opportunities in internal auditing*, 1-23.
- Sezer, Y. ve Kavakoğlu, T. (2011). Denetimin denetişime evrilmesi. *Denetişim*, 6, 41-49.
- MEB, İç Denetimin Kısa Tarihçesi, 05.09.2017 tarihinde <http://icden.meb.gov.tr/www/ic-denetim/icerik/50> adresinden erişilmiştir.

- MEB, İç Denetim Yönergesi, 05.09.2017 tarihinde http://mevzuat.meb.gov.tr/html/icdenyoner_1/yonerge.pdf adresinden erişilmiştir.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği, 05.09.2017 tarihinde <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ikincil%20Duzey%20Mevzuat/icdencalusulveesas.pdf> adresinden erişilmiştir.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) Birincil Düzey Mevzuat, 05.09.2017 tarihinde www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil_Duzey_Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.aspx adresinden erişilmiştir.
- Kamu İç Denetim Genel Raporu, (2008). 20.10.2017 tarihinde http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2008_yili_kamu_icdenetim_genel_raporu.pdf adresinden erişilmiştir.
- Kamu İç Denetim Genel Tebliği, 05.09.2017 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/04/20130419-5.htm> adresinden erişilmiştir.
- MEB İç Denetim Faaliyet Raporu 2008, 05.09.2017 tarihinde <http://icden.meb.gov.tr/www/meb-ic-denetim-birimi-baskanligi-faaliyet-raporlari/icerik/13> adresinden erişilmiştir.
- MEB İç Denetim Faaliyet Raporu 2009, 05.09.2017 tarihinde <http://icden.meb.gov.tr/www/meb-ic-denetim-birimi-baskanligi-faaliyet-raporlari/icerik/13> adresinden erişilmiştir.
- MEB İç Denetim Faaliyet Raporu 2010, 05.09.2017 tarihinde <http://icden.meb.gov.tr/www/meb-ic-denetim-birimi-baskanligi-faaliyet-raporlari/icerik/13> adresinden erişilmiştir.
- MEB İç Denetim Faaliyet Raporu 2011, 05.09.2017 tarihinde <http://icden.meb.gov.tr/www/meb-ic-denetim-birimi-baskanligi-faaliyet-raporlari/icerik/13> adresinden erişilmiştir.
- MEB İç Denetim Faaliyet Raporu 2013, 05.09.2017 tarihinde <http://icden.meb.gov.tr/www/meb-ic-denetim-birimi-baskanligi-faaliyet-raporlari/icerik/13> adresinden erişilmiştir.