



*Aralık 2021*

*Yıl: 5 Sayı: 2 ss. 196-212*

*Makale Türü: Araştırma Makalesi*

*Geliş Tarihi: 21.06.2021*

*Kabul Tarihi: 27.12.2021*

ISSN: 2619-9408

*December 2021*

*Volume: 5 Issue: 2 pp. 196-212*

*Article Type: Research Article*

*Submitted: 21.06.2021*

*Accepted: 27.12.2021*

## **İÇ DENETİM MODELİNİN MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞINDA BENİMSENME VE UYGULANABİLİRLİK DÜZEYİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ\***

**Adem YAMAN\*\* Şakir ÇINKİR\*\*\***

### **ÖZ**

Bu araştırma, Millî Eğitim Bakanlığı'nda görev yapan üst kademe yöneticileri ve denetçilerinin iç denetim modelinin MEB'de benimsenme ve uygulanabilirliğine ilişkin önemli görüşlerini saptamayı amaçlamaktadır. Araştırmanın verileri, araştırmacı tarafından geliştirilen anket ve görüşme formu ile toplanmıştır. Veri toplama aracının geçerliliği faktör analizi ile güvenilirliği ise Alfa katsayısı ile hesaplanmıştır. Yönetici ve denetçiler, modelin uygulanma standartlarını daha fazla benimsenirken daha az uygulanabilir bulmuşlardır. Yönetici ve denetçiler, modelin uygulanma sürecini ve iç denetimin çalışma standartlarını daha fazla benimsenirken daha az uygulanabilir bulmuşlardır. Yönetici ve denetçiler, iç denetim modelinin MEB'de tamamen benimsenmesinin zaman alacağını ifade etmişlerdir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, İç Denetçi, Teftiş, Denetim ve Kamu Denetimi.

## **Evaluation of Adoption and Applicability Level of Internal Audit Model in Ministry of National Education**

### **ABSTRACT**

This research aims to determine the views of top-level managers and auditors, working in the Ministry of National Education on the adoption and applicability of the internal audit model in MONE. The questionnaire and interview form developed by the researcher. The validity of the data collection tool was calculated by factor analysis and the reliability was done with Alfa coefficient. The managers and auditors found the implementation standards of the model was more acceptable and less applicable. Additionally, they found the implementation process of the model was less applicable. They also stated that it would take time to fully adopt the internal audit model in MONE.

**Keywords:** Internal auditing, internal auditor, inspection, auditing and public auditing.

### **Giriş**

Örgütlerin gelişmesi ve büyümesiyle güvenilir ve doğru bilgi daha önemli hale gelmektedir. Toplumlar gelişip büyüdükçe toplum içinde yürütülen süreçlerin daha nitelikli hale gelmekte ve karmaşıklaşmaktadır. Bu durum, karar alıcılara sunulan bilgilerin güvenilirliğinin ve doğruluğunun

\* Bu çalışma ikinci yazarın danışmanlığında birinci yazar tarafından hazırlanan yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

\*\* Dr. Öğr. Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Rektörlük. ademyaman@gmail.com, Orcid: 0000-0002-3065-5329

\*\*\* Doç. Dr., Ankara Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Fakültesi. cinkir@gmail.com, Orcid: 0000-0001-8057-938X

anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Süreçlerin karmaşıklaşması ve sayılarının hızla çoğalması, birçok çalışan için hata yapma olasılığını büyük oranda artırmaktadır.

Teftiş (inspection) sistemi, son yıllarda İngiltere gibi bazı Anglo-Sakson ülkelerinde de yükselen değer olduğu ve teftişin önemli bir gereklilik olduğu bilinmektedir (Kaya, 2008). Denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “auditing” şeklindedir. Uluslararası kullanımda “auditing” kavramı, kurumların finansal ya da mali kayıtlarının doğruluğunu kontrol etmek amacıyla yapılan inceleme, araştırma ve değerlendirme anlamına gelmektedir (Logman,1995). Auditing kelimesi mana olarak Latince “işitme veya dinleme” anlamına gelen “audire” fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı ise, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş kişilerin/uzmanların, görevli olan kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları bulmaya çalışmaları şeklinde ifade edilmektedir (Bozkurt ve Karabıyık, 1999).

Türk kamu yönetiminde teşkilat yapısı ve personel sayısı itibarıyla en büyük kurumlardan birisi Millî Eğitim Bakanlığıdır (MEB). Bu bakanlığın 1 milyonun üzerindeki personel sayısı ve 250.000’in üzerinde kurum sayısı bulunması nedeniyle bu kurumların yönetilmesi ve denetlenmesi büyük öncelik ve önem içermektedir. Bu nedenle eğitim kurumlarının denetimi, eğitimdeki stratejik hedeflere ulaşmak için uygulanan denetim tekniği ve yeterliliği vazgeçilmez öncelik taşımaktadır.

Eğitimde denetimi gerekli kılan, sistemin belirli bir süreçte güç yitiminin ortaya çıkmasının denetim aracılığıyla engellenmesi ve daha da önemlisi eğitim denetiminin artık hataları düzeltmekten daha çok iyileştirme odaklı bir fonksiyon olarak algılanmasıdır (Aydın, 2005).

Yukarıda yapılan denetim tanımları da göz önüne alındığında Falay’a (1987,53) göre bir denetim süreci; Mali işlemlerin, hesapların ve raporların denetlenmesi; Kaynakların verimli, ekonomik ve etkin kullanımının denetlenmesi; İstenilen sonuçlara ulaşılabilirlik bakımından ilgili unsurların denetlenmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki tanımların ışığında kamu denetiminin amacı, yönetimin tüm iş ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunun sağlanması; kurumsal hedeflere, plan ve programlara ve kamu yararına uyumlu olarak yürütülmesi açısından değerlendirilmesi ve olası tedbirlerin belirlenmesidir. Ayrıca etkin denetimin önemli bir katkısı da kurum içinde çalışan tüm personelin yürüttükleri iş ve işlemlerinde daha dikkatli davranmaya zorlamasıdır. Bu açıdan bakıldığında yönetim ve denetim olgusu birbirlerini destekleyen aktif bir döngü olabilmektedir (Uluğ, 2004,2).

Amerikan Yeminli Muhasipler Derneği, denetim kavramını ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden saptanmış değerlendirme ölçütlerine uyumunu araştırmak ve sonuçları ilgilenenlere bildirmek amacıyla objektif bir şekilde kanıt toplama süreci olarak tanımlamıştır (Douglas R., vd.,1996,4).

Amaçlarına göre denetim (Aksoy, 2006, 58; Sanal, 2002, 19); kurumun mali işlemlerinin incelenmesi, *finansal denetim* (auditing, audit of financial statements), bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda finansal tabloların incelenmesini kapsamaktadır. Yürütülen faaliyetlerin daha önceden belirlenen hükümlere uyumu bakımından, uygunluk denetimi (compliance, regularity, propriety audit) bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesidir (Kenger, 2003, 10). Önceden belirlenen hedeflere ulaşmak bakımından performans denetimi (operational audit, performance audit), bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Statüsüne göre ise dış denetim, yüksek denetim ve iç denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

*Dış denetim* (external auditing); Dış denetimi, bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere iki farklı bağlamda açıklamak mümkündür (Kenger, 2001,10). Bağımsız denetim (independent auditing), bir işletme ya da kurumun kendi talebi doğrultusunda ve bir denetim sözleşmesi

kapsamında, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren ve profesyonel denetim hizmeti sunan denetçi ve/veya denetçiler marifetiyle yürütülmektedir (Kenger, 2001, 8). Kamu denetimi ise (public / state auditing) kamu adına, kamunun gücü kullanılarak ve kamu insan kaynaklarınca gerçekleştirilen finansal, uygunluk ve performans denetimlerini ihtiva eden tamamen kamusal bir fonksiyondur (Aksoy, 2006, 40).

*Yüksek Denetim* (supreme audit), yüksek denetleme kurulları ve Sayıştayların parlamentolar adına, kamu kuruluşları üzerindeki yaptıkları denetim, günümüzde ayrı bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir (Yörüker, 2004, 10; Kenger, 2001, 9).

*İç Denetim* (internal auditing), 5018 Sayılı Yasaya göre, kurum ya da birimlerin faaliyetlerini yönetim politikalarına, stratejik amaçlarına ve mevzuat uyumuna yönelik, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, bir kurum ya da işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirir. O nedenle de aynı zamanda doğrudan bir iç kontrol aracıdır. İç denetim, bir kurumda kontrol sisteminin etkinliği bakımından önemli bir işlev üstlenmektedir (Millichamp, 2002).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing-ECIIA) iç denetimi;

“...Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur...” şeklinde tasvir etmektedir (ECIIA, 2005, 3).

Yukarıda yapılan tanımlardan hareketle, iç denetim modeline ilişkin temel unsurlar şöyle sıralanabilir; Objektif olması, Güvence ve danışmanlık hizmeti verilmesi, Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak, Kurumun hedeflerine ulaşılmasına odaklanması, Risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetim süreçlerin denetimi ve Sistematik ve disiplinli bir çalışma öngörülmesi şeklindedir.

### **İç Denetimin Kapsamı, İşlevi ve Amacı**

5018 sayılı Kanununun 63-68. madde hükümleri doğrultusunda, Bakanlar Kurulunun 2006/10654 sayılı kararına ekli “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu Yönetmeliğin 5 inci maddesinde iç denetim, kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanması ve yürütülmesi ile kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması hedeflenmiştir.

İç denetim faaliyetinin nasıl ve hangi aşamalardan geçilerek yürütüleceği İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te açıkça belirtilmiştir.

İç denetim bir kuruluştaki (Sawyer, 1981);

- Finansal ve operasyonel bilginin güvenilirliği,
- Kuruluşun risklerinin yönetilebilirliği,
- Kurumsal standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- Bir kuruluşun veya bir işletmenin sorumluluklarının etkin bir biçimde yönetilebilmesine

destek olmak amaçlarıyla, tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçilerce, nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır.

Sawyer’in yukarıda belirttiği iç denetim tanımına ilişkin, bir kuruluşun iç denetim fonksiyonunun kapsamı aynı kuruluşun iç kontrol sistemlerinin etkinliği, performans kalitesi ve objektifliği ile yakından ilgili olduğu söylenebilir (Özeren, 2000, 1-2). Kamu kurumlarının denetimi devlet adına yetkilendirdikleri tarafından kanunlar doğrultusunda ortaya koyulmuş olan düzenlemeler

ile gerçekleştirilir. Devletin sahibi olduğu kuruluşların denetiminde amaçlanan genellikle kanun, tüzük ve yönetmelikler yoluyla belirlenen bazı standart ve politikalara uygunluğun incelenmesidir (Stettler, 1982, 86).

### **İç Denetimin Ortaya Çıkış Nedenleri**

İşletme yönetimi mantığından hareketle iç denetim modeline, ihtiyaç duyulmasının ana nedenlerinin başlıcaları şöyle sıralanabilir:

**Sorumluluk ve Hesap Verebilme:** Kurumsal bir yönetimin gereği olarak, her tür işletme ve kurumda tepe yöneticileri, bazı yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan birtakım kişilere devredebilirler. Kendilerine yetki verilen bu kişilerden bir tanesi de iç denetçilerdir (Akarkarasu, 2000).

1. **Vekâlet Teorisi:** İşletme sahipleri, yöneticilere emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanımı hususunda gerekli değerlendirmeyi iç denetçilere yaptırmak istemektedirler. Bu durum vekâlet akdine benzetilmiştir.

2. **Yönetime Danışmanlık ve Yardım:** Mesleki donanıma sahip iç denetçinin en temel görevi, yönetime danışmanlık sağlamak, faaliyet ve kontrol sürecine ilişkin makul güvence vermektir.

3. **Tasarruf İhtiyacı:** Tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi, işletmelere birçok açıdan tasarruf sağlamakta ya da alınan tedbirler, katlanmak durumunda oldukları maliyetleri azaltmaktadır (TİDE,1995).

4. **Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı:** Kurum faaliyet ve işlemlerinde olabilecek hileli işlem tehdidinden korunmanın önlemi olarak iç denetim görülmektedir (Akarkarasu, 2000,13).

Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği (TÜSİAD-2008) bir araştırmasında, şirketlerde iç denetime duyulan ihtiyacın temel nedeninin küresel rekabet ve sürdürülebilir kalite olduğu belirtilmektedir.

### **Uygulamada İç Denetim Türleri**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmeliğin 8. Maddesinde kamu idarelerinde yapılacak iç denetim türleri şöyle tanımlanmıştır;

**Uygunluk denetimi:** Bir kurumun, amaçlarıyla ilgili olarak yapacağı faaliyet, işlem ve harcama sonrası gerçekleştirilen tahakkukların hukuka ve mevzuata uygunluk denetimini ifade etmektedir.

**Performans denetimi:** Kurumun, plan ve programlarında belirlediği hedeflerine ulaşmak için, yönetimin, etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

**Malî denetim:** Kurumun ya da varlığın mali olaylarına ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğu ile mali yapı ve tabloların güvenilirliğinin sağlanmasıdır.

**Bilgi teknolojisi denetimi:** Kurumun elektronik bilgi yönetim sistemlerinin ve özellikle güvenlik protokollerinin değerlendirilmesidir.

**Sistem denetimi:** Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması ve değerlendirilmesidir.

### **İç Denetim Modelinin İşleyişi**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu doğrultusunda Maliye Bakanlığı'na (MB, 2005) Üç Yıllık Plan ve Yıllık Denetim Programı hazırlanır ve üst yöneticinin (Millî Savunma Bakanlığı'nda bakan; diğer Bakanlıklarda Müsteşar) onayı alınmaktadır. Bakanlık ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında tesis edilen İç denetim birimlerinin çalışma yönergeleri kendilerince hazırlanması gerekmektedir. 5018 sayılı kanun ve mevcut idari düzenlemeler çerçevesinde, kamu iç denetim süreci altı aşamalı olarak aşağıdaki tabloda açıklanmıştır;

Tablo 1. Kamu iç denetim uygulama süreç tablosu<sup>1</sup>

I.Aşama	Yıllık Denetim Plan ve Programının Hazırlanması (III yıllık ve yıllık bazda hazırlanır-yıllık bazda hazırlanan program gelişmeler göz önüne alınarak revize edilebilir)	-Denetim evreninin oluşturulması -Genel risk değerlendirmesi sonrasında denetim programına girecek konuların tespiti -Görevlendirilecek denetçilerin planlanması -Belirlenen denetim konuları ve görevlendirilen denetçiler için üst yönetici onayının alınması
II.Aşama	Birimlere Bildirim Yapılması	-Denetçilere görev yazılarının verilmesi -Denetim ve gözetim sorumlusunun belirlenmesi -Yapılacak denetimin ilgili birimlere bildirilmesi
III.Aşama	Bireysel Denetim Planının Hazırlanması	1. Denetim kapsamının belirlenmesi 2. Denetlenecek daire ile denetim açılış toplantısının yapılması 3. Birim veya süreci tanıma 4. Denetim programının hazırlanması ve onay talebi - Risk haritasının oluşturulması - Kontrollerin değerlendirilmesi - Denetim alanları ile ilgili çalışma kâğıtları ve gerekli süre ile ilgili planlamanın yapılması.
IV.Aşama	Denetimlerin Gerçekleştirilmesi (Saha Çalışması)	-Ön çalışmada tespit edilen, Riskli olduğu anlaşılan alanlara öncelik verilerek testler için çalışma kâğıtlarının düzenlenmesi -Denetlenen birim ile mutabakat sağlanması
V.Aşama	Raporlama	-Taslak raporun hazırlanması. -Kapanış toplantısı ile taslak raporun teslimi -Denetlenen birime süre verilmesi. -Nihai raporun oluşturulması, -Raporun üst yöneticiye sunulması.
VI.Aşama	Denetim Sonuçlarının İzlenmesi	-Denetim raporlarının uygulanmasını izlemek üzere “takip sistemi” öngörülmesi, -Denetlenen birim, raporun gereklerini yapmaması halinde, iç denetim birimi üst yöneticiyi (Müsteşarı) bilgilendirir. -İç denetimin etkililiğinin artırılması amacıyla denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi.
VII.Aşama	Denetim Sonuçlarının Dönemsel (Yıllık) Periyotta İzlenmesi	-Denetim raporlarının uygulanması bağlamında öngörülen “takip sistemi” önemli değişiklikler içerir ise çözüme ilişkin uzun vadeli stratejiler geliştirilmesi, -Yıllara sari geliştirilen stratejilerin, Kurumsal Stratejik Plan nezdinde güncelleme çalışmalarının yapılması ve stratejik hedeflerin tesis edilmesi, -Denetim birimi ve denetlenen birim arasında “Denetim İzleme Toplantıları”nın yapılması, -Yapılan iyileşme ve faaliyetlerinin değerlendirilerek üst yöneticinin bilgilendirilmesi.

Yukarıda tabloda denetim süreci aşama aşama açıklandığı üzere denetim sürecinde, denetlenen idarenin işlevlerini daha etkili ve verimli nasıl yerine getirebileceği konusunu süreç yönünden ele alınmaktadır. İç denetim sürecinde yer alan aşamalar Pickett (2003,10-12) tarafından aşağıda sıralanmıştır: Kurum içindeki işlemlerin kontrol edilmesi süreci, kurumsal amaçlara ulaşmak için yapılan faaliyetlerin kontrol edilmesi; işlem bazlı sürekli denetim anlayışı, çalışmaların her aşamasında denetim ve gözetim altında tutulması; istatistik yöntemler ile denetim, denetimlerde

<sup>1</sup> Söz konusu tablo, yüksek lisans tezini hazırlayan araştırmacının kendisinin de bir Müfettiş, İç Denetçi ve Bakanlık Üst Yöneticisi olması nedeniyle kendisi tarafından hazırlanmıştır.

istatistikî verilere önem verilmesi; olasılık esasına dayalı denetim, faaliyetlerin olası sonuçlarına göre stratejiler geliştirilmesi; anlık kontrollerin yapılması; risk odaklı denetim, faaliyet ve süreçlerin analizlerinde risk odaklı denetim anlayışının tesis edilmesi; sistem tabanlı denetim; idari işlemlerin izlenmesi ve işletme yönetiminin denetimi olarak sıralanmıştır.

### İç Denetim ile Geleneksel Teftiş Sisteminin Karşılaştırılması

Fransa denetim modeline benzerlik gösteren bir denetim sistemi Türkiye’de yıllardan bu yana uygulanmaktadır. Mevcut sistemin ile iç denetim modelinin taşıdığı yapı karşılaştırılarak söz konusu denetim modeline ilişkin temel farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2. İç denetim ile denetim sistemi arasındaki denetim fonksiyonuna ilişkin temel farklılıklar

Farklılık Konusu	Geleneksel Denetim Sistemi	Çağdaş İç Denetim Sistemi
Denetimin Kapsamı	Genel Denetim	Risk Odaklı Denetim
	İnceleme-Gerektiğinde Soruşturma	İç Kontrol Denetimi
	Mucipli Denetim	Süreç Denetimi
	Vesayet Denetimi	Yönetsel Süreç Denetimi
Denetimde İzlenen Yöntem	Uygunluk Denetimi	Süreç Denetimi
	Kurum ve İşlem Denetimi	BT Denetimi
	Birim Merkezli	Performans Denetimi
	Periyodik Denetim	Sistem Denetimi
	Olay Sonrası Denetim	Risk Değerlendirmesine Dayalı Hazırlanan Sıra Planlı Denetim
Denetim Yaklaşımı	Kurallara uyuma bağlılık	Sistemin sorgulanması
	Yönetimden bağımsızlık	Yönetime rehberlik
	Geçmişin değerlendirmesi	Geleceğe yönelik olma
	Uyumsuzlukların tespiti	Çözüm ortağı olunması

Türkiye’de kamu kurum ve kuruluşlarının merkez teşkilatları, tüm işlem ve faaliyetleri bakımından yeterince denetlenmemekte veya denetlenememektedir. Bu durumun birincil sebebi, denetim planlamasında ve denetim kaynağında aramak daha doğru olacaktır. İç denetim modelinin, denetime bakış açısındaki farklılığı ve kullanılan denetim araçlarının zenginliği ile kurumlarının tüm boyutlarıyla denetlenebilmesi bakımından önemli bir rol oynayacağı değerlendirilmektedir.

“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 başvuru bir kaynaktır. Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetçileri, Meslekî Ahlak Kuralları, denetçilerin iç denetimde uyması beklenen ölçütlere ilişkin çerçeve ve sınırları ortaya koymaktadır” (Püsküllüoğlu, Anasız ve Hoşgörür, 2019).

5018 sayılı yasa temelde mali yapı ve kamu yönetiminin yönetsel açıdan dinamik bir saydamlık ve hesapverebilirlik niteliği öne çıkan bir yönetim stratejisi gerektirmektedir. Ancak bakanlık gibi büyük teşkilat yapısı olan kurumlarda bu yapının tesisi ve bu anlayışın kabulü gerçekten çok olduğu ya da zor olabileceği düşünülmektedir. Bu araştırma ile bu sürece ilişkin üst düzey yönetici ve denetçi görüşlerine ilişkin bilimsel nitelikli saptamalar yapılması gaye edinilmiştir. Bu araştırmanın problemini, “İç denetimle ilgili Bakanlıkta yaşanan sorunları saptamak amacıyla 5018 Sayılı Kamu

Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Türk kamu yönetiminde organizasyonel açıdan getirilen ve uygulanmaya başlanan “iç denetim modeli”nin Millî Eğitim Bakanlığı üst kademe yönetici ve denetim elemanlarının görüş ve değerlendirmelerine göre ne derecede benimsenmekte ve uygulanabilir?” sorusu oluşturmaktadır. Özel sektörde de çok köklü bir geçmişi olmayan iç denetim modelinin kamu sektöründe uygulanmasına ilişkin nasıl bir süreç öngörüldüğünün değerlendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Mevcut denetim sisteminde görev yapan denetim elemanlarına göre yeni modelin, etkililiği ve işlevselliğinin belirlenmesi açısından da modelin, denetim elemanlarına ne gibi farklı değerler sunacağı önemli ölçüde merak uyandırmaktadır.

## Yöntem

Çalışmada nicel araştırma yöntemlerinden betimsel tarama tekniği kullanılmıştır. Tarama modelleri geçmişte ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekli ile betimlemeyi amaç edinen araştırmalar için uygun bir modeldir (Karasar, 1999).

### Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırmanın çalışma grubu, 2007-2008 Öğretim yılında Millî Eğitim Bakanlığı merkez örgütünde görevli olan Bakanlık ana hizmet ve yardımcı hizmet birimlerinin genel müdürleri, genel müdür yardımcıları, bağımsız daire başkanları; Teftiş Kurulu ile Hukuk Müşavirliği yöneticileri ile Bakanlık iç denetçilerini kapsamaktadır. Araştırma çalışma grubu 55’i yönetici (Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı, Başkan, Bağımsız Daire Başkanı) ve 38’i denetçi (Bakanlık başmüfettişleri, müfettişleri ve iç denetçiler) olmak üzere toplam 93 kişiden oluşmaktadır. Mevcut haliyle de MEB merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatlarında çok başlı denetim sisteminin yürürlükte olduğu bilinmektedir. İç denetim birimi haricinde diğer denetim birimleri klasik denetim, teftiş usul ve esaslarına uygun olarak yürütülmektedir. Dolayısıyla bakanlık teşkilatında denetim ve teftiş algısıyla örtüşen bir yaklaşım iç denetim birimi için de geçerlidir. Bu nedenle 2007-2008 yılında bir yüksek lisans tezi için seçilen evren ve örneklem grubundan alınan veriler ve analizleri bugüne de ışık tutmaktadır.

Araştırmaya katılan Millî Eğitim Bakanlığı üst kademe yönetici ve deneticilerinin; cinsiyet, kıdem, eğitim düzeyi, görev değişkeni ve sertifikaya sahip olup olmama durumuna ilişkin dağılımları Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. Araştırmaya katılanlara ait kişisel bilgiler

Değişken	Düzy	n	%
Yaş	1.26-30	3	3,2
	2.31-35	15	16,1
	3.36-40	25	26,9
	4.41-45	18	19,4
	5.46 ve Üzeri	32	34,4
	<b>Toplam</b>	93	100,0
Cinsiyet	1. Kadın	7	7,5
	2. Erkek	86	92,5
	<b>Toplam</b>	93	100,0
Kıdem	1. 1-5 yıl	19	20,4
	<b>Düzy</b>	<b>n</b>	<b>%</b>
	2. 6-10 yıl	22	23,7
	3. 11-15 yıl	16	17,2
	4. 16-20 yıl	17	18,3
	6. 21 yıl ve üzeri	19	20,4
<b>Toplam</b>	93	100,0	
Eğitim düzeyi	1. lisans	58	62,4
	2. lisansüstü	35	37,6
	<b>Toplam</b>	93	100,0
Görev değişkeni	Yönetici	55	59,1
	Denetici	38	40,9

	<b>Toplam</b>	93	100,0
	<b>Olan (A1)</b>	11	11,8
<b>Sertifikaya sahip olma</b>	<b>Olmayan</b>	82	88,2
	<b>Toplam</b>	93	100,0

Tabloda görüldüğü gibi araştırmaya katılan üst kademe yönetici ve deneticilerinin; %3'ü 26-30 yaşları arası, %34'ü de 46 ve üzeri yaş ortalamasına sahiptir. Yine araştırmaya katılan üst kademe yönetici ve deneticilerin, %8'i kadın, %92'si erkektir. Kıdeme göre araştırmaya katılan üst kademe yönetici ve deneticilerinin; %20'si 1-5 yıl arası, %24'ü 6-10 yıl arası, %17'si 11-15 yıl arası, %18'i 16-20 yıl arası, %20'si de 21 yıl ve üzeri kıdeme sahiptir.

Yine araştırmaya katılan üst kademe yönetici ve denetçilerin, %62'si lisans mezunu, %38'de yüksek lisans mezunudur. Araştırmaya katılanların %59'u yönetici ve %41'de deneticilerden oluşmaktadır. Yine araştırmaya katılanlardan ancak %12'si A1 sertifikasına sahipken, %88'i herhangi bir sertifikaya sahip değildir.

### **Veri Toplama Aracının Geliştirilmesi**

Araştırma çerçevesinde MEB üst kademe yönetici ve denetçilerinin iç denetim modelini benimseme ve uygulanabilir bulma durumlarını ortaya koyma amacıyla bir veri toplama aracı geliştirilmiştir. Veri toplama aracı iki bölümden oluşmuştur. Veri toplama aracının I. bölümünde araştırmacının alt amaçları açısından önem arz eden ve karşılaştırma yapmayı sağlayan kişisel değişkenlere yönelik sorular; II. Bölümünde ise, modelin benimsenme ve uygulanabilir bulunmasına yönelik dört alt boyuttan oluşan ifadeler yer almıştır.

Veri toplama aracının geliştirilmesine, konu ile ilgili alanyazının taranması ve araştırmacının kuramsal kısmının yazılmasından sonra başlanmıştır. Veri toplama aracı, konuyla ilgili alanyazından yararlanmak suretiyle araştırmacı tarafından dört alt boyut şeklinde geliştirilmiştir. Model çerçevesinde her biri alt bir ölçek olarak geliştirilen boyutlar şu şekilde belirlenmiştir: (1) Modelin uygulanma standartları (2) İç denetim modelinin uygulama süreci (3) İç denetçinin çalışma standartları (4) Modelin etkinleştirilmesi ve geliştirilmesi.

Danışman öğretim üyesiyle birlikte geliştirilen taslak veri toplama aracında kişisel değişkenlere yönelik 6 soru, iç denetim modeline yönelik de 46 ifade yer almıştır. Taslak veri toplama aracı, biçim, dil ve bilimsel araştırma ilkelerine uygunluk ölçütleri bakımından incelenmesi için uzman görüşlerine başvurulmuştur. Uzmanların görüşleri doğrultusunda veri toplama aracına son şekli verilmiştir.

Veri toplama aracı Likert ölçeği şeklinde geliştirilmiş ve araçta her ifade için yanıtlanması gereken iki kısım (benimsenme ve uygulanabilir bulunma) mevcuttur. İç denetim modeline yönelik orta sütunda yer alan ifadelerin benimsenme düzeyi ile ilgili seçenekler sol tarafta yer almış ve Tamamen (5), Büyük ölçüde (4), Orta (3), Az (2) ve Hiç (1) şeklinde puanlanmıştır. İfadelerin uygulanabilir bulunma düzeyi ile ilgili seçenekler ise sağ tarafta yer almış ve bunlar da benimsenme kısmı gibi Tamamen (5), Büyük ölçüde (4), Orta (3), Az (2) ve Hiç (1) şeklinde puanlanmıştır.

Veri toplama aracının ön uygulaması, Türkiye'nin çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan iç denetçilerin 18 Mart-22 Nisan 2008 tarihleri arasındaki seminere katılan ve ön uygulama yapıldığı tarihte hazır bulunan 120 iç denetçiye uygulanmıştır.

Alt ölçeklerin geçerlik ve güvenilirliğiyle ilgili analiz sonuçları aşağıda açıklanmıştır.

Araştırma verilerinin faktör analizine uygunluğu için bakılan KMO katsayısı bu boyutta .71 iken Barlett küresellik testi anlamlıdır ( $p < .05$ ). Araştırmanın birinci boyutunu oluşturan modelin uygulanma standartları alt boyutundaki 20 madde faktör analizine sokulduğunda; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 10, 11, 13, 18. maddelerin faktör yük değerlerinin .30'un altında olduğu görülmüş ve ölçekten çıkarılmıştır. Ölçekte kalan 8,9,12,14, 15, 16, 17, 19 ve 20. maddenin faktör yük değeri .30'un üzerindedir. Kalan maddelerin açıkladığı toplam varyans 44.91 olduğu görülmüştür.



Ölçeğin birinci boyutuna uygulanan güvenirlik analizi sonucunda alfa güvenirlik katsayısı .81 olarak bulunmuştur.

Araştırma verilerinin faktör analizine uygunluğu için bakılan KMO katsayısı bu boyutta .77 iken Barlett küresellik testi anlamlıdır ( $p < .05$ ). Araştırmanın ikinci boyutunu oluşturan iç denetim modelinin uygulanma süreci alt boyutundaki 8 madde faktör analizine sokulduğunda; 28. maddenin faktör yük değerinin .30'un altında olduğu görülmüş ve ölçekten çıkarılmıştır. Ölçekte kalan 21, 22, 23, 24, 25, 26 ve 27. maddenin faktör yük değeri .30'un üzerindedir. Kalan maddelerin açıkladığı toplam varyans 44.70 olduğu görülmüştür.

Ölçeğin ikinci boyutuna uygulanan güvenirlik analizi sonucunda alfa güvenirlik katsayısı .83 olarak bulunmuştur.

Araştırma verilerinin faktör analizine uygunluğu için bakılan KMO katsayısı bu boyutta .68 iken Barlett küresellik testi anlamlıdır ( $p < .05$ ). Araştırmanın üçüncü boyutunu oluşturan iç denetim çalışma standartları alt boyutundaki 9 madde faktör analizine sokulduğunda; 30, 32, 33 ve 35. maddelerin faktör yük değerinin .30'un altında olduğu görülmüş ve bu maddeler ölçekten çıkarılmıştır. Ölçekte kalan 29, 31, 34, 36 ve 37. maddelerin açıkladığı toplam varyans 42.95 olduğu görülmüştür.

Ölçeğin üçüncü boyutuna uygulanan güvenirlik analizi sonucunda alfa güvenirlik katsayısı .68 olarak bulunmuştur. Araştırma verilerinin faktör analizine uygunluğu için bakılan KMO katsayısı bu boyutta .74 iken Barlett küresellik testi anlamlıdır ( $p < .05$ ). Araştırmanın dördüncü boyutunu oluşturan modelin etkinleştirilmesi ve geliştirilmesi alt boyutundaki 9 madde faktör analizine sokulduğunda; 41. maddenin faktör yük değerinin .30'un altında olduğu görülmüş ve ölçekten çıkarılmıştır. Ölçekte kalan 38, 39, 40, 42, 43, 44, 45, 46. maddelerin faktör yük değerleri .30'un üzerindedir. Kalan maddelerin açıkladığı toplam varyans 50.97 olduğu görülmüştür.

Ölçeğin dördüncü boyutuna uygulanan güvenirlik analizi sonucunda alfa güvenirlik katsayısı .79 olarak bulunmuştur. Ölçek üzerinde asıl uygulama öncesinde yukarıda belirtilen hususlar göz önüne alınarak, revize edilmiş ve asıl uygulamaya geçilmiştir. Anket uygulaması yapılan evrenin (69 üst kademe yöneticisi, 45 denetçi) tamamına ulaşılması hedeflenmiş ancak üst kademe yöneticilerinden 55, denetçilerden ise 38 katılımcı araştırmaya katkı sağlamıştır.

### Verilerin Analizi

Araştırma verileri SPSS paket programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Kişisel bilgiler için yüzde ve frekans, madde analizleri için, ortalama, standart sapma kullanılmıştır. Benimsenme ve uygulanabilir bulunma düzeylerinin karşılaştırılmasında; ilişkili örneklem için t test analizi kullanılmıştır. Cinsiyet değişkeninin karşılaştırılmasında Mann-Whitney U testi, eğitim düzeylerinin karşılaştırılması için ilişkisiz örneklem için t test analizi kullanılmış ve kıdem gruplarının karşılaştırılması için de Kruskal Wallis H testi kullanılmıştır. Kruskal Wallis H testi sonucunda ortaya çıkan farkların kaynağının bulunmasında Dunnett C testi kullanılmıştır.

### Araştırma ve Yayın Etiği

Bu çalışmada, Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi'nde belirtilen tüm kurallara uyulmuştur. Yönergede *Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiğine Aykırı Eylemler* başlığı altında açıklanan eylemlerden hiçbiri gerçekleştirilmemiştir.

### Bulgular

Tablo 4. İç Denetim modelinin uygulanma standartlarına ilişkin görev değişkenine göre betimsel istatistikleri

Benimsenme				İfadeler	Uygulanabilir bulma			
G	$\bar{X}$	S	ÖS		G	$\bar{X}$	S	ÖS
Y	3,75	1,08	8	Kurum yönetiminde etkinliğin sağlanmasına katkı sağlaması,	Y	3,16	0,88	1

D	3,52	0,95	9		D	3,13	0,81	6
T	3,65	1,03	9		T	3,15	0,85	3
Y			9	Özünde risk yönetim süreçlerinin, iç kontrol süreçlerinin ve yönetsel süreçlerin denetimini kapsamı,	Y			3
	3,75	1,02				3,08	0,98	
D	3,78	0,96	3		D	3,21	0,81	4
T	3,76	0,99	7		T	3,13	0,91	4
Y			5	Kamusal kaynak kullanımlarındaki spekülasyon tercihleri ortadan kaldırarak şeffaflığı sağlaması	Y			2
	3,91	1,11				3,12	0,94	
D	3,79	1,07	1		D	3,24	0,88	2
T	3,86	1,09	1		T	3,17	0,91	1
Y			2	MEB’de madde ve insan kaynaklarının etkili şekilde kullanımının daha etkin denetlenecek olması,	Y			7
	3,95	1,13				3,00	1,00	
D	3,52	1,11	8		D	3,05	0,96	9
T	3,77	1,13	6		T	3,02	0,98	9
Y			6	MEB’de etkin bir sorun bildirme mekanizması sayesinde finansal kayıplara yol açan kayıt dışı işlemlerin önüne geçilmesinde etkili rol üstlenilmesi,	Y			4
	3,89	1,07				3,05	0,83	
D	3,55	0,92	7		D	3,05	0,80	8
T	3,75	1,02	8		T	3,05	0,81	7
Y			3	MEB bütçesinin planlanması ve kullanılması sürecinde yönetime danışmanlık yapması,	Y			5
	3,93	1,18				3,05	1,15	
D	3,71	0,80	4		D	3,29	0,90	1
T	3,84	1,05	3		T	3,15	1,05	2
Y			7	MEB yönetiminde yüksek hile riskine sahip alanları tespit ederek gerekli önlemlerin alınması için yönetime danışmanlık sağlaması,	Y			7
	3,87	1,04				2,95	1,06	
D	3,79	1,04	2		D	3,24	0,88	3
T	3,84	1,04	2		T	3,07	1,00	5
Y			4	Etkili bir risk değerlendirmesiyle, MEB’in işlevlerini daha etkili şekilde yerine getirilmesine katkı sağlaması,	Y			10
	3,91	1,11				2,95	1,16	
D	3,57	0,92	5		D	3,13	0,84	5
T	3,77	1,04	5		T	3,02	1,04	8
Y			1	Sorun tespit etme ve çözüm üretme açısından erken uyarı mekanizması işlevi görmesi,	Y			6
	3,95	1,08				3,05	1,06	
D	3,55	1,15	6		D	3,05	0,93	7
T	3,78	1,12	4		T	3,05	1,00	6
Y			10	MEB politikalarının uygulanabilirliği ve uygulama sonuçlarının değerlendirilebilmesi açısından etkili olması,	Y			9
	3,64	1,08				2,95	0,93	
D	3,33	0,96	10		D	2,89	0,95	10
T	3,51	1,04	10		T	2,92	0,94	10

G: Görev, Y: Yönetici, D: Denetçi, T: Ortalama Toplam, ÖS: Önem sırası

Yönetici ve deneticilerin kendi görev grupları içerisinde, iç denetim modelinin uygulanma standartlarına ilişkin benimseme ve uygulanabilir buluma düzeylerinin karşılaştırılmasına yönelik t testi sonuçları tabloda verilmiştir.

Tablo 5. İç denetim modelinin uygulanma standartlarının benimseme ve uygulanabilir buluma düzeylerinin karşılaştırılmasına yönelik t testi sonuçları

Değişkenler	Kategoriler	n	$\bar{X}$	S	sd	t	p
Yönetici	Benimseme	55	38,52	9,42	54	6,57	,000
	Uygulanabilir Bulma	55	30,35	8,14			
Denetici	Benimseme	38	36,09	7,95	37	4,05	,000

Uygulanabilir Bulma			
	38	31,29	6,31

p &lt; .005

Tabloda görüleceği üzere hem yöneticiler [ $t_{(54)} = 6,57$ ,  $p < .01$ ] hem de deneticiler [ $t_{(37)} = 4,05$ ,  $p < .01$ ], iç denetim modelinin uygulanma standartlarını farklı düzeyde benimsemiş ve uygulanabilir bulmuşlardır. Hem yöneticiler hem de denetçilerin iç denetim modelinin benimseme ve uygulanabilir bulma alt boyutlarındaki görüşleri arasında istatistiki olarak anlamlı farklılık bulunmuştur. Diğer bir ifadeyle, yönetici ve deneticiler iç denetim modelinin uygulanma standartlarını daha fazla benimserken daha az uygulanabilir bulmuşlardır. Bunun sebebi ise, Yaman'ın (2008, 46) ifade ettiği gibi Türkiye'de kamu yönetiminde kapsamlı yenilik çalışmaları istenilen düzeyde olmaması nedeniyle beklentilerin düşük olmasıdır. MEB bünyesinde iç denetim öncesinde işlevsel halde bulunan teftiş kurulu ve taşrada bulunan il valiliklerinde görev yapan teftiş birimleri klasik usullerle görev ve sorumluluklarını ifa etmeleri nedeniyle yeniye ve yeni söylem ve usuller uygulanacağını ifade ve beyan eden iç denetim mekanizmasına yönelik belirtilen standartlar büyük ölçüde benimsenmiştir. Ancak iç denetim mekanizmasını uygulayacak olan kişilerin de (iç denetçilerin de) eski teftiş kurulu üyesi bakanlık müfettişleri olması nedeniyle de belirtilen standartların uygulanabilirliği konusunda yöneticiler nezdinde şüpheler oluşturduğu değerlendirilmektedir.

Tablo 6. İç denetim modelinin uygulanma sürecine ilişkin görev değişkenine göre betimsel istatistikleri

Benimsenme				İfadeler	Uygulanabilir bulma			
G	$\bar{X}$	S	ÖS		G	$\bar{X}$	S	ÖS
Y	3,89	0,90	7	Genel risk değerlendirmesinin yapılarak yıllık denetim programına girecek denetim konularının belirlenmesi	Y	3,31	0,94	7
D	3,73	1,00	7		D	3,37	0,67	7
T	3,83	0,94	7		T	3,33	0,84	7
Y	4,07	0,81	5	Belirlenen denetim konuları ve denetimde görevlendirilen denetçiler için üst yönetici (Müsteşar) görev onayının alınması,	Y	3,69	1,00	1
D	3,97	1,10	4		D	3,84	0,95	1
T	4,03	0,94	5		T	3,75	0,97	1
Y	4,11	0,92	3	İç denetçi, denetime başlamadan önce, ilgili birimin yöneticisi ve diğer personel ile denetimin amacı, kapsamı, denetimde kullanılacak yöntemler, öngörülen denetim süresi, denetime yardımcı olacak personel denetim süresince çalışanlardan beklentileri idarenin denetimden beklentileri, denetim sonuçlarının raporlanması, anlaşılması ve görüşmeler yapması,	Y	3,55	1,03	4
D	3,95	0,90	5		D	3,58	0,89	5
T	4,04	0,91	4		T	3,56	0,97	5
Y	4,15	0,89	1	Denetlenecek daire ile denetim açılış toplantısı yapılması (İş akış tabloları ve risk ve kontrollerin değerlendirilmesi, problemler alanların belirlenmesi) birimin ve süreci tanıması,	Y	3,56	1,08	3
D	4,08	0,85	2		D	3,68	0,93	3
T	4,12	0,87	2		T	3,61	1,02	3
Y	4,02	0,97	6	Denetim sürecinde, bulguların denetlenen birim ile tartışılıp (her aşamada ve sürekli toplantılar yapılarak) mutabakat sağlanması,	Y	3,49	1,02	6
D	3,89	0,92	6		D	3,42	0,95	6
T	3,97	0,95	6		T	3,46	0,98	6
Y	4,09	0,87	4	Taslak raporun hazırlanması ve kapanış toplantısı ile taslak raporun denetlenen daire ile görüşerek denetlenen birimin görüşünü alınması için süre verilmesi,	Y	3,53	1,15	5
D	4,00	0,81	3		D	3,63	0,85	4
T	4,05	0,84	3		T	3,57	1,04	4
Y	4,13	0,92	2	İç denetçinin nihai raporu oluşturulması ve üst yönetici ile İç Denetim Koordinasyon Kuruluna sunulması,	Y	3,58	0,99	2
D	4,24	0,82	1		D	3,82	1,04	2
T	4,17	0,88	1		T	3,68	1,01	2

G: Görev, Y: Yönetici, D: Denetçi, T: Ortalama Toplam, ÖS: Önem sırası

Yönetici ve deneticilerin kendi görev grupları içerisinde, iç denetim modelinin uygulanma sürecine ilişkin benimseme ve uygulanabilir buluma düzeylerinin karşılaştırılmasına yönelik t testi sonuçları Tabloda verilmiştir.

Tablo 7. İç denetim modelinin uygulanma sürecinin benimseme ve uygulanabilir buluma düzeylerinin karşılaştırılmasına yönelik t- testi sonuçları

Değişkenler	Kategoriler	n	$\bar{X}$	S	sd	t	p
Yönetici	Benimseme	55	28,45	5,47	54	5,20	,000*
	Uygulanabilir Bulma	55	24,70	6,36			
Denetici	Benimseme	38	27,87	5,15	37	3,45	,001*
	Uygulanabilir Bulma	38	25,34	4,99			

\*P<.001

Tablo 6 ve 7'de görüleceği üzere hem yöneticiler [ $t_{(54)} = 5,20, p < .01$ ] hem de deneticiler [ $t_{(37)} = 3,45, p < .01$ ], iç denetim modelinin uygulanma sürecini farklı düzeyde benimsemiş ve uygulanabilir bulmuşlardır. Modelinin uygulanma sürecini yönetici ve denetçiler iç denetim modelinin uygulanma sürecini daha fazla benimserken, daha az uygulanabilir bulmuşlardır. Benzer şekilde, Sağlar (2003, 164), tarafından bağımsız denetim firmalarına yönelik gerçekleştirilen araştırmada katkı sağlayan yaklaşık 91 bağımsız denetim firmasının tamamı, iç denetim faaliyetlerinin faydalı olduğu yönünde görüş belirtmişlerdir.

MEB'de iç denetim mekanizmasının sunulan güvence verme, rehberlikte bulunma ve yöneticilerin yönetsel sorumluluklarını ifade koruyucu hekimlik rolü üstlenmesi nedeniyle son derece faydalı bir denetim fonksiyonu icra edeceği düşünülmektedir (Yaman, 2008).

Tablo 8. İç denetçinin çalışma ilişkin görev değişkenine göre betimsel istatistikleri

Benimsenme				İfadeler	Uygulanabilir bulma			
G	$\bar{X}$	S	ÖS		G	$\bar{X}$	S	ÖS
Y	4,24	0,67	4	İç denetim hakkında yeterli bilgi ve donanıma sahip olması,	Y	3,60	0,93	3
D	3,92	0,82	5		D	3,53	0,89	4
T	4,11	0,74	4		T	3,57	0,91	3
Y	4,07	0,86	7	Kurumların faaliyetleri üzerindeki olası risklerin tespit edilmesi	Y	3,53	0,88	5
D	3,92	0,88	6		D	3,45	0,92	6
T	4,01	0,87	6		T	3,49	0,89	5
Y	4,24	0,79	3	Denetim sürecinde kullanılan; risk analizi, etkililik ve değer katma gibi kavramları yeterince bilmesi,	Y	3,55	0,86	4
D	3,98	0,82	3		D	3,53	0,92	3
T	4,13	0,81	3		T	3,54	0,88	4
Y	4,16	0,90	6	MEB politikaları üzerinde etkili olan siyasi, ekonomik, sosyal ve teknolojik etkenlerin bilincinde olması,	Y	3,41	0,83	7
D	3,71	0,96	7		D	3,37	0,79	7
T	3,98	0,94	7		T	3,39	0,81	7
Y	4,20	0,91	5	İç denetim yöntem ve tekniklerinde yeterli düzeyde bilgi, beceri ve tutuma sahip olması	Y	3,49	0,81	6
D	3,95	0,77	4		D	3,45	0,76	5
T	4,10	0,86	5		T	3,47	0,79	6
Y	4,25	0,84	2	Raporlama tekniklerinde teknolojik imkânları yeterince kullanırlar	Y	3,64	0,97	1
D	4,14	0,66	2		D	3,79	0,81	1
T	4,21	0,77	2		T	3,70	0,91	1
Y	4,31	0,81	1	Sürekli mesleki gelişim için çalışmalar yapması,	Y	3,62	1,05	2
D	4,17	0,68	1		D	3,66	0,88	2
T	4,26	0,76	1		T	3,63	0,98	2

G: Görev, Y: Yönetici, D: Denetçi, T: Ortalama Toplam, ÖS: Önem sırası

Yönetici ve deneticilerin kendi görev grupları içerisinde, iç denetçinin çalışma standartlarına ilişkin benimseme ve uygulanabilir buluma düzeylerinin karşılaştırılmasına yönelik t testi sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 9. İç denetçinin çalışma standartlarını benimseme ve uygulanabilir buluma düzeylerinin karşılaştırılmasına yönelik t- testi sonuçları

Değişkenler	Kategoriler	n	$\bar{X}$	S	sd	t	p
Yönetici	Benimseme	55	29,47	5,05	54	7,47	,000*
	Uygulanabilir Bulma	55	24,82	5,48			
Denetici	Benimseme	38	27,79	5,15	37	4,20	,000*
	Uygulanabilir Bulma	38	24,76	4,99			

\* p < .001

Tabloda 7 ve 8 de görüleceği üzere hem yöneticiler [ $t_{(54)} = 7,47, p < .01$ ] hem de deneticiler [ $t_{(37)} = 4,20, p < .01$ ], iç denetçinin çalışma Standartlarını farklı düzeyde benimsemiş ve uygulanabilir bulmuşlardır. Bu sonuca göre, iç denetçinin çalışma standartlarını yöneticiler daha fazla ( $\bar{X} = 29,47$ ) benimserken, daha az uygulanabilir ( $\bar{X} = 24,82$ ) bulmuşlardır. Yine deneticiler iç denetçinin çalışma standartlarını daha fazla ( $\bar{X} = 27,79$ ) benimserken, daha az uygulanabilir ( $\bar{X} = 24,76$ ) bulmuşlardır.

Tablo 10. İç denetim modelinin etkinleştirilmesi ve geliştirilmesine ilişkin görev değişkenine göre betimsel istatistikleri

Benimsenme				İfadeler	Uygulanabilir bulma			
G	$\bar{X}$	S	ÖS		G	$\bar{X}$	S	ÖS
Y	3,98	0,95	7	Üst kademe yöneticileri tarafından teşvik edilmesi,	Y	3,20	0,85	7
D	3,76	1,05	5		D	3,18	0,93	5
T	3,89	0,99	7		T	3,19	0,88	6
Y	4,07	0,88	6	Etik duyarlılık açısından MEB tarafından desteklenmesi,	Y	3,42	0,88	2
D	3,65	0,94	8		D	3,18	0,80	4
T	3,90	0,92	6		T	3,32	0,85	3
Y	4,16	0,88	4	Yapılan hata ve hileleri en aza indirmek için kanunlarla destekli risk değerlendirme ve sorun çözme gibi prosedürlerin geliştirilmesi,	Y	3,24	0,84	6
D	3,84	0,92			D	3,05	0,80	7
T	4,03	0,90	5		T	3,16	0,82	7
Y	4,11	1,01	5	Etkinliğini artırıcı yönde yasal düzenlemeler yapılması,	Y	3,31	0,94	5
D	3,95	0,99	3		D	3,18	1,01	3
T	4,04	1,00	3		T	3,26	0,97	4
Y	4,26	0,97	2	Etkinliğinin artırılmasına yönelik seminer ve toplantılar yapılması,	Y	3,43	0,89	1
D	3,99	0,82	1		D	3,44	0,79	1
T	4,15	0,92	1		T	3,43	0,85	1
Y	4,29	0,81	1	Verimli olabilmesi açısından MEB'de mevcut denetim birimlerinin daha uyumlu çalışması amacıyla yetki alanlarının açıkça belirlenmesi,	Y	3,33	0,94	4
D	3,69	1,21	7		D	3,11	1,06	6
T	4,04	1,03	4		T	3,24	0,99	5
Y	4,24	0,77	3	İç denetim çalışmalarının, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uyumlu olarak yürütülmesi,	Y	3,38	0,95	3
D	3,98	0,97	2		D	3,29	0,93	2
T	4,13	0,86	2		T	3,34	0,94	2
Y	3,57	1,15	8	Bakanlık müfettişleriyle koordineli olarak gerçekleştirilmesi,	Y	2,69	1,12	8
D	3,69	1,23	6		D	2,97	1,30	8
T	3,62	1,18	8		T	2,81	1,20	8

G: Görev, Y:Yönetici, D: Denetçi, T: Ortalama Toplam, ÖS: Önem sırası

Yönetici ve deneticilerin kendi görev grupları içerisinde, iç denetim modelinin etkinleştirilmesi ve geliştirilmesine ilişkin benimseme ve uygulanabilir buluma düzeylerinin karşılaştırılmasına yönelik t testi sonuçları Tabloda verilmiştir.

Tablo 11. Yönetici ve deneticilerin iç denetim modelinin etkinleştirilmesi ve geliştirilmesi boyutunun benimseme ve uygulanabilir buluma düzeylerinin karşılaştırılmasına yönelik t- testi sonuçları

Değişkenler	Kategoriler	n	$\bar{X}$	S	sd	t	p
Yönetici	Benimsenme	55	32,68	5,90	54	7,33	,000
	Uygulanabilir Bulma	55	25,98	5,86			
Denetici	Benimsenme	38	30,54	6,21	37	4,35	,000
	Uygulanabilir Bulma	38	25,41	5,81			

Tablo 11’de görüldüğü gibi, yönetici ve deneticilerin iç denetim modelinin etkinleştirilmesi ve geliştirilmesi boyutu ile ilgili görüşleri arasında anlamlı fark saptanmıştır. Hem yöneticiler [ $t_{(54)} = 7,33, p < .01$ ] hem de deneticiler [ $t_{(37)} = 4,35, p < .01$ ], iç denetim modelinin etkinleştirilmesini ve geliştirilmesini farklı düzeyde benimsemiş ve uygulanabilir bulmuşlardır. Her iki grup, iç denetim modelinin etkinleştirilmesini daha fazla benimserken, daha az uygulanabilir bulmuşlardır. Uygulamada yaşanacak zorlukların kurumsal hafızada oluşturulan kalıcı olumsuz etkilerin kısa vadede giderilemeyeceğine olan inançtan kaynaklandığı düşünülmektedir. Çünkü denetim birimlerinin kuruluş ve görev süreleri bakanlığın görev ve kuruluşundan daha eskiye dayanmaktadır. Bu nedenle bakanlık denetim metodolojisindeki bir değişikliğin olumlu yöndeki uygulamalarının sürdürülebileceği konusunda önemli düzeyde kaygılar bulunmaktadır.

Tablo 12. Araştırmanın tüm boyutlarının karşılaştırılması

Boyutlar	Benimsenme							Uygulanabilir bulma						
	G	n	$\bar{X}$	s	sd	t	p	G	n	$\bar{X}$	s	sd	t	p
Modelin Uygulama Standartları	Y	55	38,53	9,4	5	6,5	.00	Y	5	30,35	8,1	3	4,0	.00
	D	38	36,09	7,9	6	4	7	0	D	3	31,30	6,3	8	2
Modelin Uygulama Süreci	Y	55	28,45	5,4	3	3,4	.00	Y	5	24,71	6,3	5	5,2	.00
	D	38	27,87	5,1	6	7	5	1	D	3	25,34	4,9	8	9
İç Denetçinin Çalışma Standartları	Y	55	29,48	5,0	5	7,4	.00	Y	5	24,82	5,4	3	4,2	.00
	D	38	27,79	4,5	6	4	7	0	D	3	24,76	4,9	8	9
Modelin Etkinleştirilmesi ve Geliştirilmesi	Y	55	32,68	5,9	5	7,3	.00	Y	5	25,99	5,8	3	4,3	.00
	D	38	30,54	6,2	1	4	3	0	D	3	25,41	5,8	8	1

G: Görev, Y: Yönetici, D: Denetçi, T: Ortalama Toplam, ÖS: Önem sırası

Boyutların toplam değerleri incelendiğinde; iç denetim modelinin uygulanma standartları boyutuna ilişkin olarak; yönetici ( $\bar{X} = 3.85 / 38.53$ ) ve denetçilerin ( $\bar{X} = 3.60/36.09$ ) modeli “büyük ölçüde” benimsediklerini; modelin uygulanabilirlik düzeyine ilişkin ise, yönetici ( $\bar{X} = 3.03/30.35$ ) ve denetçiler ( $\bar{X} = 3.13/31.30$ ) modeli “orta” düzeyde uygulanabilir bulmuşlardır. İç denetim modelinin uygulanma sürecine ilişkin boyutta; yönetici ( $\bar{X} = 4.06 / 28.45$ ) ve denetçiler ( $\bar{X} = 3.98/2.87$ ) modeli “büyük ölçüde” benimsediklerini; uygulanabilirlik düzeyine ilişkin ise, yönetici ( $\bar{X} = 3.53/24.71$ ) ve denetçiler ( $\bar{X} = 3.62/25.34$ ) modeli “büyük ölçüde” uygulanabilir bulmuşlardır.

İç denetim modelinin iç denetçinin çalışma standartları boyutuna ilişkin olarak; yöneticiler ( $\bar{X} = 4.21 / 29.48$ ) “tamamen” benimsediklerini belirtirken, denetçiler ( $\bar{X} = 3.97/27.79$ ) “büyük ölçüde” benimsediklerini; uygulanabilirlik düzeyine ilişkin ise, yönetici ( $\bar{X} = 3.54/24.83$ ) ve

denetçiler ( $\bar{X} = 3.53/24.76$ ) modeli “büyük ölçüde” uygulanabilir bulmuşlardır. İç denetim modelinin etkinleştirilmesi ve geliştirilmesi boyutuna ilişkin olarak; yönetici ( $\bar{X} = 4.08 / 32.69$ ) ve denetçiler ( $\bar{X} = 3.81/30.55$ ) “büyük ölçüde” benimsediklerini; modelin uygulanabilirlik düzeyine ilişkin ise yönetici ( $\bar{X} = 3.24/25.99$ ) ve denetçiler ( $\bar{X} = 3.17/25.42$ ) modeli “orta” düzeyde uygulanabilir bulmuşlardır. Avrupa Birliği ilerleme sürecinde eğitim ile ilgili fasikülde ve diğer kamu yönetimi organizasyonlarını ilgilendiren kısımlarda da belirtilen iyileşme ve idarenin basitleştirilmesi başlıklarında da belirtildiği üzere MEB de yönetim ve denetimde yeniliğe yönelik güvence veren şeffaflığı önceleyen ve danışmanlık rolü içeren iç denetim modelinin benimsenmesi isabetli görülmektedir. Ancak bu iç denetim mekanizmasının Türk kamu yönetimi ve bu arada MEB tarafından da ne kadarlık bir süreç içerisinde uygulanabileceği hususunda tereddütler bulunmaktadır. Çünkü değişimler konu ve içeriğine göre uzun süreçlerde sağlanabilmektedir.

### Sonuç ve Öneriler

İç denetim modelinin Millî Eğitim Bakanlığında görev yapan üst kademe yönetici ve denetçileri (bakanlık iç denetçisi ve bakanlık müfettişi) tarafından benimsenme ve uygulanabilir bulunma düzeylerine ilişkin sonuçlar aşağıda verilmiştir.

İç denetim, esasen Anglo Sakson temelli bir yönetim kökeninden geliştiği bilinmektedir. Ancak Türkiye’de uzun süredir yerleşik klasik bürokrasi sürecinde önemli zorluklar ile karşılaştığı gözlenmektedir. Bu zorluğun önemli parametrelerini klasik denetim-teftiş kültürünün oluşturduğu bakış açısının gayri esnekliğinin oluşturduğu düşünülmektedir. Diğer bir anlatımla iç denetim mekanizmasının getirdiği “güven veren ve şeffaflık içeren” yetkinliğin uygulayıcılar ve eğitim idarecilerinin de yeterince içselleştirmemiş olmaları ve uygulanabilirliğine yönelik inançlarının düşük olması durumundan kaynaklandığı düşünülmektedir. Örneğin MEB kuruluş tarihinden çok daha eski yıllarda kurulan Teftiş Kurulu klasik denetim ve teftiş ilkelerine göre inceleme-soruşturma ve denetim-rehberlik faaliyetinde bulunmuş olması nedeniyle iç denetim kavramı da MEB birimlerince teftiş kurulu ile aynı etkiyi ve hissi uyandırdığı araştırmamıza da yansımış bir durumdur. Bu bakış açısındaki bir başka önemli unsurun ise iç denetçilerin yıllarca Teftiş Kurulu’nda fiilen çalışmalar yapan müfettişlerden oluşmasından kaynaklanmış olmasıdır.

İç denetim modelinin uygulanma standartlarını, yöneticiler ve deneticiler orta düzeyde benimsediklerini belirtmişlerdir. İç denetim modelinin, uygulanma standartlarına yönelik yönetici ve deneticiler, kamusal kaynak kullanımlarındaki spekülatif tercihleri ortadan kaldırılarak şeffaflığın sağlanmasına katkı sağlayacağına inanmaktadır. Yaman (2011), yaptığı çalışmada kamu yönetiminde kaynak kullanımına yönelik harcamaların önceliği konusunda karar mercilerinin özgür ve tarafsızca işlem yapmalarının pek mümkün olmadığını belirtmiştir. Burada dikkat çekilen noktanın siyasal tercihlere ilaveten kurumsal taassupların da etkili olduğu yönündedir. İç denetim harcama iş akışlarını zorunlu tutarak elzemin lazıma tercih edilmesini şart tutmaktadır. Bu nedenle

İç denetim modelinin uygulanma sürecini, yönetici ve deneticiler büyük ölçüde benimsediklerini ve uygulanabilir bulduklarını belirtmişlerdir. Denetim elemanı statüsündeki katılımcılar, iç denetçinin çalışma standartlarını büyük ölçüde uygulanabilir görmüşlerdir. İç denetçinin çalışma standartlarıyla ilgili olarak, 11-15 yıl kıdeme sahip yönetici ve deneticiler, 21 yıl ve üzeri kıdeme sahip yönetici ve deneticilere göre, iç denetçinin çalışma standartlarını daha düşük bulmuşlardır. İç denetim modelinin etkinleştirilmesinde yöneticilerin ve deneticilerin, etkinliğinin arttırılmasına yönelik seminer ve toplantılar yapılması, denetim çalışmalarının Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun yapılması hususlarını büyük ölçüde benimsemişlerdir.

Katılımcılara göre iç denetim modelinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için iç denetim çalışmalarının, Bakanlık müfettişlerinden bağımsız olarak gerçekleştirilmesi gerektiği yönündedir. Diğer bir ifadeyle müfettiş bakış açısının, iç denetim metodolojisini etkilemesinden kaygı duyulduğu değerlendirilmektedir. Okur (2010) ve Kaya (2008) yaptığı çalışmalarda geleneksel teftiş mantığının

ötesinde bir yaklaşımla iç denetim misyon ve felsefesine uygun bir stratejinin yürütülmesi gerektiğinden bahsetmektedir. Aksi bir durumda iç denetçilerin eski müfettişlerin strateji ve yaklaşımlarınca yürütülmesinde yeni bir iç denetimden değil mevcut teftiş mekanizmasının farklı bir isimle yürütüldüğünden bahsedilebileceğini vurgulamıştır.

Bu araştırma sonucunda saptanan öneriler şöyle sıralanabilir:

Tüm kamu kurumlarında olması gerektiği gibi “İç Denetim Birimi Başkanlığı”na Millî Eğitim Bakanlığı Teşkilat Kanununda yer verilmeli ve temel fonksiyonu belirtilmelidir.

Bakanlık düzeyinde ve özellikle daire amirleri seviyesinde tanıtım toplantıları düzenlenerek, iç denetim biriminin amacı ve stratejik önemi vurgulanmalıdır.

MEB’deki mevcut denetim kaynağının etkin kullanımı ve mükerrer denetimlere yol açmaması için Bakanlık Müfettişleri ile İç Denetçilerin görev sahası netleştirilmelidir. Bakanlık müfettişleri ile Bakanlık İç Denetçilerinin denetim ve çalışma sahaları örtüştürülmemelidir.

İç denetim sonunda elde edilen bulgular ile Bakanlık Müfettişlerinin denetimleri sonucu elde edilen bulguların birlikte değerlendirilebilmesi için, belirli ve özel durumlarda birlikte çalışılabilmesi için bir protokol geliştirilmelidir.

İç denetimin, MEB’e kurumsal anlamda farkındalık kazandıracak uygulamaların olabileceği ve bu durumun icracı birimler tarafından zaman içinde daha net olarak anlaşılacağı düşünülmektedir.

İç denetim faaliyetleri sonucunda, uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak Bakanlık üst yönetimine denetim ve danışmanlık hizmeti verilebilecektir.

Kamudaki iç denetim birimlerini yönlendirmek/koordine etmek gibi önemli görevler üstlenmiş olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun yeniden yapılandırılması ve hiçbir kurumun etkisi olmadan bağımsız bir üst kurul olması yönünde yeniden yapılandırılması mesleki faydanın yanı sıra kurumsal objektifliği ötesinde daha şeffaf bir kamu yönetimi için ertelenemez bir gerekliliktir.

### **Araştırma ve Yayın Etiği**

Bu çalışmada, Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi’nde belirtilen tüm kurallara uyulmuştur. Yönergede *Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiğine Aykırı Eylemler* başlığı altında açıklanan eylemlerden hiçbiri gerçekleştirilmemiştir.

### **Yazarların Katkı Oranı**

Çalışmada 1. yazar %50 ve 2. yazar %50 oranında katkıya sahiptir.

### **Çıkar Çatışması**

Çıkar çatışması yoktur.

### **Kaynakça**

Akarkarasu, N. (2000). Halka açık şirketlerde iç denetim ve denetim kurullarının etkinleştirilmesi için öneriler. *SPK Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü*. İstanbul.

Aksoy, T. (2006). *Tüm yönleriyle denetim AB ile müzakere ve uyum sürecinde denetimde yeni bir paradigma*. (Genişletilmiş 2. Baskı). Ankara: Yetkin Yay.

Aksoy, T. (2005). Ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği: Analitik bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 72, 138-164.

Aydın, İ. (2005). *Öğretimde denetim*. Ankara: PegemA Yayıncılık.

Bozkurt, E. ve Karabıyık, İ. (1999). Türk Millî Eğitiminde denetim sisteminin sorunları ve çözüm önerileri. *21. Yüzyıl Eşiğinde Türk Eğitim Sistemi Ulusal Sempozyumu’nda sunulmuştur*. Ankara.

Douglas R. et al., (1996). *Auditing concepts and methods*. (Six Edition). The McGraw-Hill Companies. USA.

ECIIA, (2005). European Confederation of Institutes of Internal Auditing, Internal Auditing in Europe, Position Paper. Brussels.



- Falay, N. (4-5 Haziran 1987). Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk. *T.C Sayıştay, Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumunda sunulmuştur*. Ankara.
- Karasar, N. (1999). *Bilimsel araştırma yöntemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kaya, B. (2008). “Dünyada ve Türkiye’de İç Denetim” konusunda 10/07/2008 tarihinde TCMB İç Denetçisi (Bertan E. Kaya) ile görüşme yapılmıştır.
- Kenger, E. (2001). *Denetçi yardımcıları eğitim notu*. Ankara Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu.
- Kenger, E. (2003). Kamu Denetiminde Standardizasyon. Devlet Denetim Elemanları Semineri. Ankara Maliye Bakanlığı (2005). İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2006, 12 Temmuz). *Resmî Gazete* (Sayı:26226). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=200610654&MevzuatTur=3&MevzuatTertip=5>
- Millichamp, A.H. (2002). *Auditing*. (8. Edition) Continuum, London New York.
- Okur, Y. (2010). Türkiye’de teftiş ve iç denetim: Kavramlar, beklentiler ve hayatla yüzleşme. *Maliye Dergisi*, 158.
- Özeren, B. (2000). *İç denetim, standartları ve mesleğin yeni açılımları: İnceleme*. Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:8 Ankara: Sayıştay Yay.
- Uluğ, F. (2004). KAYTEK tasarısı ışığında kamu denetim sisteminde yeniden yapılanma. *Amme İdaresi Dergisi*. 37(2).
- Pickett, K. H. S. (2003). *The internal auditing handbook* (Second edition). Wiley.
- Püsküllüoğlu, E. I., Anasız, B. T. ve Hoşgörür, V. (2019). Türk Millî Eğitim sisteminde iç denetim sorunsalı. *Eğitim Kuram ve Uygulama Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 266-275.
- Sağlar, J. (2003), *Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması*, Çukurova Üniv. Sos. Bil. Ens. Yayım. Doktora Tezi, Adana.
- Sanal, R. (2002). *Türkiye’de yönetsel denetim ve devlet denetleme kurulu*. Ankara: TODAİE Yayın No.314.
- Sawyer, L. B. (1981). *Sawyer’s internal auditing, the practices of modern internal auditing*. Florida: Institute of Internal Auditors
- Stettler, H. F. (1982). *Auditing principles, a system based approach*. New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- TİDE (1995) *Uluslararası iç denetim sempozyumu*. İstanbul:Tide Yay.
- TÜSİAD. (2008), Yönetim kurullarında iç denetim hakkında sorulması gereken 12 soru. Erişim Adresi: <https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/3661-yonetim-kurullarinda-ic-denetim-hakkinda-sorulmasi-gereken-12-soru>
- Türk Dil Kurumu (1994). *Okul sözlüğü*. Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- Yaman, A. (2008). Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması sürecinde Türk denetim sistemine genel bir bakış, güncel sorunlara ilişkin değerlendirme ve öneriler. *Mali Hukuk Dergisi*. Sayı:133, 3-4.
- Yaman, A. (2011). Geleneksel teftiş ile iç denetim modelinin fonksiyonel açıdan değerlendirilmesi. *Denetçim*, 6, 22-28.
- Yaman, A. (2008). İç denetim modelinin Millî Eğitim Bakanlığı’nda benimsenme ve uygulanabilirliğine ilişkin yönetici ve denetçi görüşleri. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü.
- Yörüker, S. (2004). Başka ülke örnekleri temelinde kontrol, denetim, teftiş ve soruşturma; Kavramsal bir çerçeve. Ankara: Tesev. Yay.