

Beata Filipiak

Uniwersytet Szczeciński

Marek Dylewski

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu

OCENA FUNKCJONOWANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W ŚWIELE BADAŃ EMPIRYCZNYCH*

1. Wstęp

Podstawowym warunkiem efektywnego, bezpiecznego i zgodnego z prawem funkcjonowania jednostki samorządu terytorialnego jest dokonywanie oceny zachodzących procesów oraz minimalizacja ryzyka. Audyt wewnętrzny, prowadzony na poziomie jednostek samorządu terytorialnego, stanowić powinien dodatkowe narzędzie weryfikacji oczekiwanych rezultatów, jak również powinien wspierać jednostkę w osiąganiu wyznaczonych celów i prowadzić do poprawy efektywności zarządzania ryzykiem, działania systemu kontroli oraz procesów zarządzania jednostką¹. Ze względu na zagrożenia i skutki funkcjonowania w burzliwym otoczeniu (szczególnie kryzysy), audyt staje się istotnym elementem oceny gospodarki finansowej prowadzonej przez jednostki samorządu terytorialnego.

Zarysowuje się tu problemem niedoskonałości rozwiązań ustawowych oraz wdrożenia procedur audytowych w ustawowo wskazanych jednostkach samorządowych. Konieczne wydaje się doskonalenie audytu jako instrumentu wspierającego zarządzanie jednostką samorządu terytorialnego, jak również narzędzia pozwalającego na efektywniejsze prowadzenie gospodarki finansowej jednostki.

Celem opracowania jest zaprezentowanie oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego. Oceny tej dokonano na podstawie badań ankietowych pogłębionych techniką wywiadu prowadzonych w jednost-

* Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2006-2008 jako projekt badawczy nr 1H02C11330.

¹ K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa 2004, s. 9.

kach samorządu terytorialnego w ramach grantu badawczego. Jednym z celów tego badania było ustalenie zasad prowadzenia, znaczenia i istotności audytu wewnętrznego w procesie podejmowania decyzji oraz w ocenie gospodarki finansowej².

2. Audyt wewnętrzny i jego rola w jednostce samorządu terytorialnego

Zasadniczą treścią czynności związanych zarówno z audytem wewnętrznym, jak i z audytem zewnętrznym w sektorze publicznym (w tym i w jednostkach samorządu terytorialnego) są czynności o charakterze weryfikacyjnym. Jest to badanie polegające na ustaleniu stanu faktycznego, porównaniu go ze stanem wymaganym (pożądanym) oraz dokonaniu jego oceny³.

Z punktu widzenia metodologii audytu zasadnicze znaczenie ma nie tylko podział o charakterze podmiotowym (audyt wewnętrzny–audyt zewnętrzny), ale także rodzaj przeprowadzanego audytu i jego cel. Zasadniczo wyróżnia się dwa podstawowe rodzaje audytu: audyt finansowy (*financial audit*) oraz audyt wykonania zadań (*performance audit*, nazywany także *value for money audit*), zwany też audytem działalności⁴. Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych najczęściej jest przeprowadzany jako:⁵

- audyt finansowy – obejmujący badanie wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez sprawdzenie: przestrzegania zasad rachunkowości, zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi, zgodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu z zapisami w księgach rachunkowych,

² W badaniach posłużono się dwoma kwestionariuszami ankiety, skierowanymi do skarbników oraz do komisji rewizyjnej. Badania uzupełniono kwestionariuszem wywiadu, skierowanym do skarbników. Badania były prowadzone w okresie od listopada 2007 do czerwca 2008 r. W podejściu badawczym zastosowano dwie fazy doboru próby do badań oraz posłużono się różnymi metodami (dobór losowy i warstwowy, dobór pełny i losowy optymalny). Zastosowana metoda doprowadziła do przebadania 203 jednostek samorządu terytorialnego.

³ *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, lipiec 2005, s. 32. W jego opracowaniu brało udział szerokie grono specjalistów z ramienia NIK, Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji, a także Europejskiego Trybunału Obrachunkowego. Celem opracowania było ujednoczenie używanej w Polsce terminologii odnoszącej się do audytu i kontroli i faktycznie terminologię tę w sposób rozsądny ono porządkuje.

⁴ Zobacz szerzej: M. Siwoń, *Metodyka badań audytowych w kontekście realizacji funkcji zarządzania*, [w:] *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej JST*, red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2009.

⁵ B. Filipiak, *Audyty wewnętrzne jako podstawa kontroli i racjonalizacji gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, red. A. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Wyd. KUL, Lublin 2007, s. 225-234.

- audyt systemu – dotyczący oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, zarządzania ryzykiem i kierowania (*governance*) jednostką sektora finansów publicznych,
- audyt gospodarności – obejmujący dokonanie oceny przestrzegania zasady celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwania możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków oraz przestrzegania terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań.

W tradycyjnym ujęciu audyt występuje jako audyt finansowy (prowadzony na podstawie sprawozdań finansowych), operacyjny (obejmujący efekty działalności, czyli skuteczność systemu, efektywność zarządzania i funkcjonowania) i informatyczny (obejmujący kontrolę systemów informatycznych)⁶.

Audyt wewnętrzny jest prowadzony na podstawie wyspecjalizowanej komórki audytu wewnętrznego. Pracami komórki audytu, a tym samym pracami audytorów wewnętrznych, kieruje kierownik jednostki samorządu terytorialnego. Audytorzy wewnętrzni prowadzą ocenę audytową, która ma charakter ciągły. Audyt dotyczy jednostek określonych w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 r.⁷ w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Obowiązująca w przepisach prawa procedura audytowa uwzględnia następujące działania⁸:

1. Badania niezależnych systemów zarządzania i kontroli w jednostce sektora publicznego, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku której kierownik jednostki sektora finansów publicznych uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów. Badanie systemów zarządzania i kontroli dotyczy przede wszystkim: zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi, efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli; wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

2. Czynności doradczych, a zwłaszcza ma za zadanie formułowanie wskazań w zakresie⁹: strategii rozwoju, prywatyzacji, restrukturyzacji usług publicznych

⁶ H. Szymańska, *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007, s. 26-29.

⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 roku w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU nr 112, poz. 763).

⁸ Art. 48 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

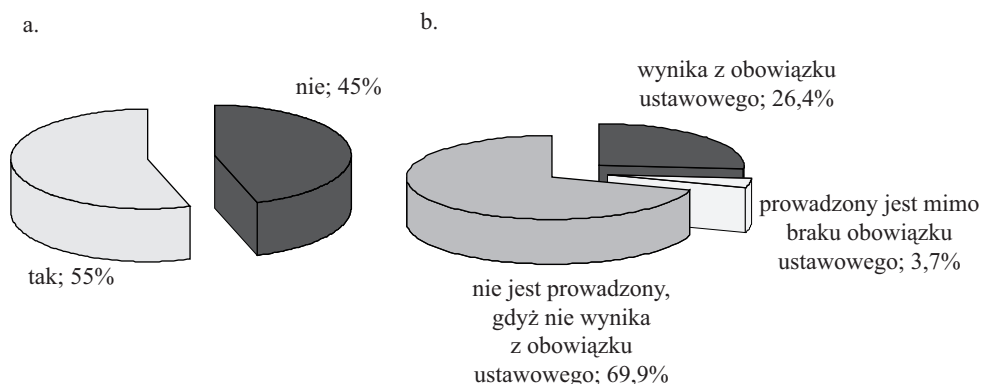
⁹ R. Berger, *Aufgabenbereich der Unternehmensberatung*, [w:] *Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung*, red. W. Lück. Wyd. IV, München, Wien 1998, s. 39-50.

i obniżki kosztów ich świadczenia oraz przyjętych rozwiązań w zakresie wykorzystania technologii do świadczenia usług publicznych, promocji i marketingu terytorialnego, organizacji i zarządzania jednostką sektora publicznego, systemów informatycznych.

Istotą audytu jest weryfikacja działalności (całości bądź jej wycinka) danej jednostki. Oczywiście jest więc, że wnioski z niego płynące mogą i prowadzą często do korekt procedur zarządczych w jednostce i do poprawy efektywności gospodarki finansowej. Mogą także doprowadzić do redefinicji kluczowych celów jednostki. Wyniki audytu kształtują nierzadko opinię o jednostce a więc i środowisko, w którym ona funkcjonuje. To zaś może mieć oczywisty wpływ na jej zarządzanie.

3. Ocena audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego

Rysunek 1 prezentuje miejsce i rolę audytu w jednostce samorządu terytorialnego. W części a. poproszono o udzielenie informacji na temat umiejscowienia komórki audytu w strukturze organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego. 55% jednostek, które mają audyt wewnętrzny, umieściło go w jednej komórce organizacyjnej z wewnętrzną kontrolą finansowo-księgową (część a. rys. 1). Respondenci wskazali również, że jedynie w 3,7% audyt jest prowadzony mimo braku obowiązku jego wprowadzenia, a w 26,4% jest prowadzony, gdyż obowiązujące przepisy nakładają na nie taki obowiązek (część b. rys. 1).

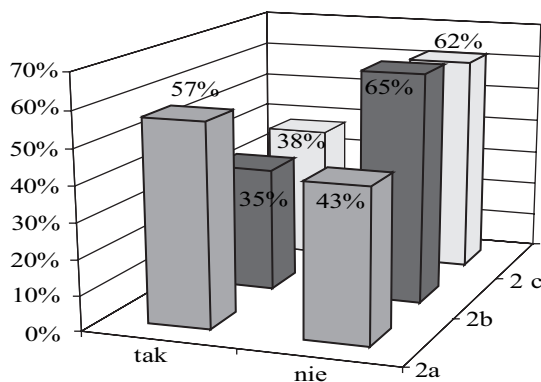


Rys. 1. Miejsce i znaczenie audytu wewnętrznego w strukturach jednostki samorządu terytorialnego
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań grantu badawczego Nr 1 H02C 103 30.

Z rysunku 1 wynika, że audyt wewnętrzny jest wprowadzany jedynie przez 3,7% badanej populacji jednostek samorządowych. Stąd też wynika, że skarbnicy nie dostrzegają jego roli w podnoszeniu efektywności prowadzonej gospodarki finanso-

wej i w procesie zarządzania jednostką. A zatem jedynie wprowadzenie obowiązku z mocy prawa może tę niekorzystną sytuację zmienić.

Na rysunku 2 zaprezentowano ocenę audytu wewnętrznego jako instrumentu zarządczego. Respondenci wskazali, że raport z audytu, jak również jego część postulatyczna, nie kreuje nowych wartości, nie stanowi podstawy do zmian, podjęcia procedur naprawczych czy też wykreowania nowych rozwiązań (część a. rys. 2). Ponadto wskazano, że procedury audytowe powielają procedury występujące podczas kontroli wewnętrznej, nie stanowią więc nowej jakości oraz nie przynoszą nowych informacji do wykorzystania w procesie podejmowania decyzji (część b. rys. 2). Niestety, tylko 38% jednostek potwierdza zasadność i celowość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego (część c. rys. 2). Wskazano również, że audyt nie jest potrzebny jako instrument podwyższający efektywność prowadzenia gospodarki finansowej.



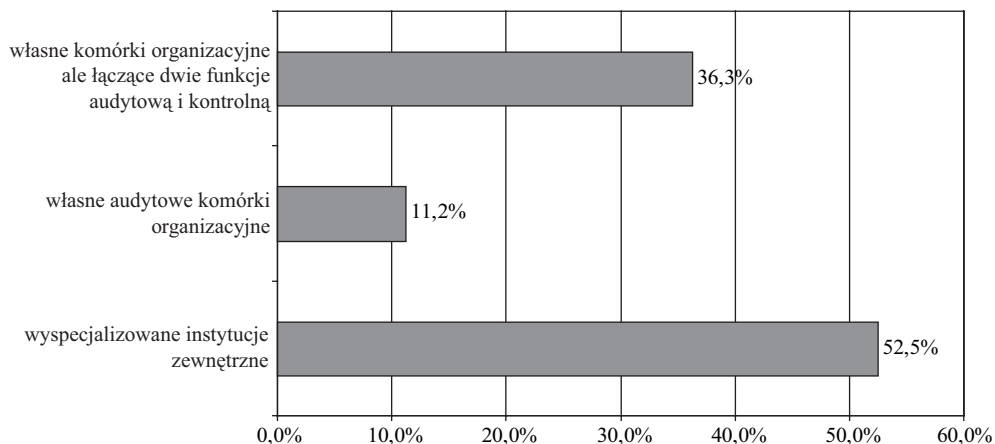
Rys. 2. Ocena audytu wewnętrznego jako instrumentu wykorzystywanego w procesie podejmowania decyzji

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań grantu badawczego Nr 1 H02C 103 30.

Respondentów poproszono o wskazanie podmiotu odpowiedzialnego za prowadzenie audytu, tak aby jednocześnie zwiększyć jego wartość poznawczą dla celów decyzyjnych oraz wspomagających efektywność gospodarki finansowej (rys. 3). Respondenci wskazali na audytora zewnętrznego jako na podmiot, który powinien prowadzić audyt w jednostkach samorządu terytorialnego. Tylko 36,3% wskazało, że własne komórki organizacyjne powinny być odpowiedzialne równocześnie za audyt i kontrolę. Jeszcze mniej podmiotów (11,2%) widzi komórkę audytową we własnej jednostce.

Wskazane umiejscowienie audytu budzi niepokój, zwłaszcza że nosi on nazwę audytu wewnętrznego jednostki. Oznacza to, że jednostki nie doceniają roli audytu (odpowiedzi umieszczone na rys. 2), jak również niedoceniana jest jego rola (od-

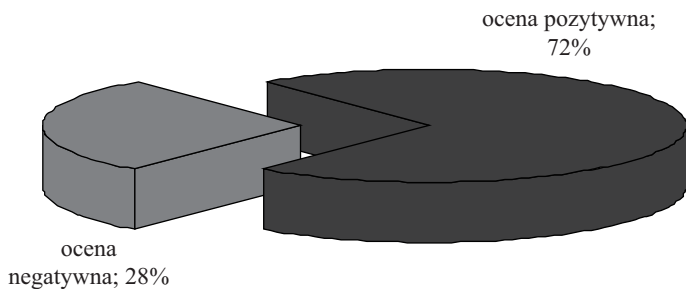
powiedzi na rys. 5). Bardzo często, na co wskazuje również rys. 6, minimalizuje się znaczenie zadań audytowych w jednostce. Może dlatego jednostki samorządu terytorialnego szczególnego kładą nacisk na umiejscowienie audytu na zewnątrz, tak jak ma to miejsce w przedsiębiorstwach (co może doprowadzić do zawężenia jego funkcji).



Rys. 3. Podmioty, które powinny być upoważnione do prowadzenia audytu

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań grantu badawczego Nr 1 H02C 103 30.

Ocenię poddano fachowość oraz predyspozycje służb prowadzących audyt wewnętrzny w jednostce samorządu terytorialnego (rys. 4). Respondenci wskazali na wysoką fachowość, dobre predyspozycje oraz przygotowanie osób prowadzących audyt wewnętrzny.

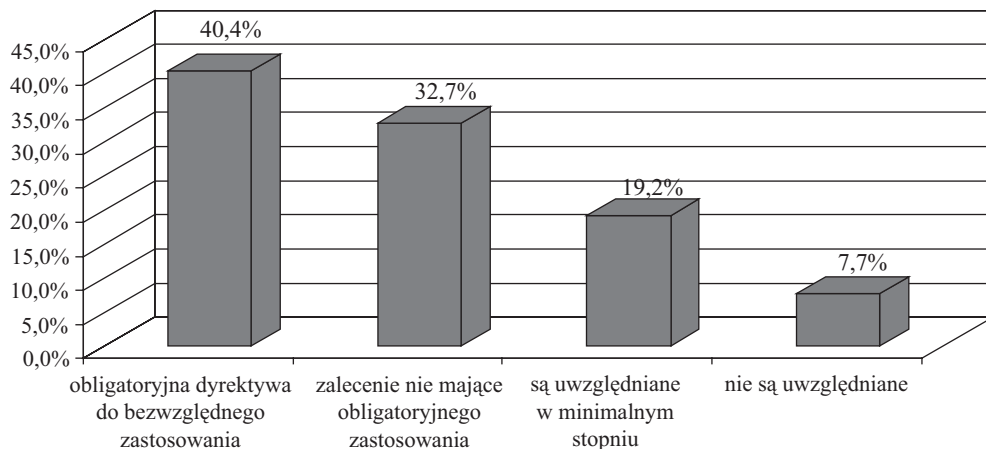


Rys. 4. Ocena kwalifikacji i predyspozycji audytorów wewnętrznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań grantu badawczego Nr 1 H02C 103 30.

Respondentów poproszono o dokonanie oceny wykorzystania raportów z audytu wewnętrznego (rys. 5). Jedynie w 40,4% jednostek raporty i zawarte w nich zalece-

nia stanowią obligatoryjną podstawę dokonania zmian, wykorzystuje się je w procesie decyzyjnym, w procesie zwiększenia efektywności zarządzania ryzykiem oraz systemu zarządzania jednostką, jak również do zwiększenia efektywności prowadzonej gospodarki finansowej. W 32,7% raporty i wskazania audytowe stanowią jedynie zalecenia, a aż w 7,7,% nie są one uwzględniane.



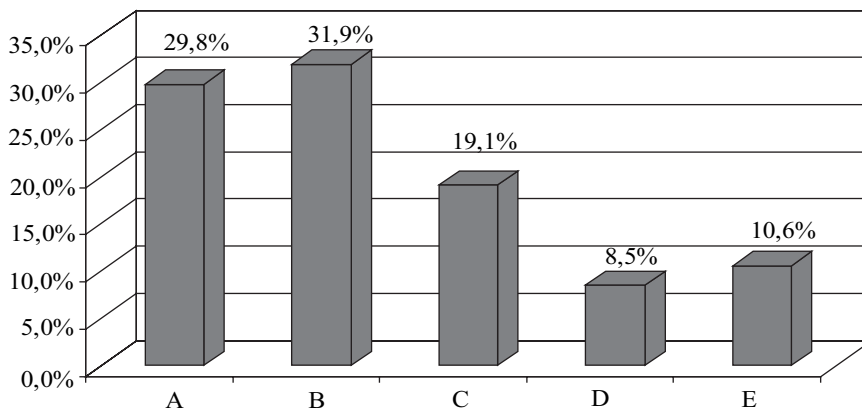
Rys. 5. Wykorzystanie raportów z audytu

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań grantu badawczego Nr 1 H02C 103 30.

Kolejny badany problem dotyczył wyrażenia opinii na temat oceny realizacji zadań audytowych prowadzonych w obszarze gospodarki finansowej w ramach audytu wewnętrznego (tzw. audyt działalności). Chodziło tu przede wszystkim o wykorzystanie audytu do uzyskania zapewnienia dotyczącego prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych, a szczególnie zgodności z przepisami prawa, przestrzegania standardów oraz zasad polityki rachunkowości (zwanej audytem finansowym) oraz oceny oszczędności, wydajności i skuteczności (audyt operacyjny) prowadzonej gospodarki finansowej. Chodzi nie tylko o zapewnienie, że księgi są prowadzone rzetelnie, ale zwłaszcza o możliwość prowadzenia oceny dotyczącej efektywności, wydajności i skuteczności oraz stanu finansów publicznych (wyłącznie, płynności oraz stanu finansów samorządowych) na podstawie już przeprowadzonego zadania audytowego. Rysunek 6 prezentuje informacje dotyczące ankietowanych podmiotów.

Szczególnie istotny jest fakt, że jednostki samorządu terytorialnego wykorzystują audyt wewnętrzny do potwierdzenia i przeprowadzenia kompleksowej oceny stanu swojej gospodarki finansowej (29,8%). Badanie jest wykorzystane jako opinia cząstkowa, służąca zarówno procesom decyzyjnym, jak i ocenie gospodarki finansowej dla 31,9% jednostek, które prowadziły audyt. W 19,1% jednostek audyt

wewnętrzny nie pozwala na ustalenie stanu gospodarki finansowej, a w 8,5% nie można dokonać oceny stanu gospodarki finansowej. Oczywiście prezentowanego stanu rzeczy nie należy uznawać za satysfakcjonujący, ale samo wskazanie ma znaczenie dla udoskonalania procedur audytu wewnętrznego.



Legenda:

- A – uzyskanie kompleksowej oceny stanu gospodarki finansowej jednostki,
- B – uzyskanie opinii częściowej, ale satysfakcjonującej,
- C – uzyskanie opinii częściowej niepozwalającej na ocenę gospodarki finansowej,
- D – uzyskanie opinii niepozwalającej na dokonanie oceny gospodarki finansowej,
- E – nie wiem.

Rys. 6. Ocena zadań audytowych z punktu widzenia ich przydatności w ocenie gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego (audyt działalności)

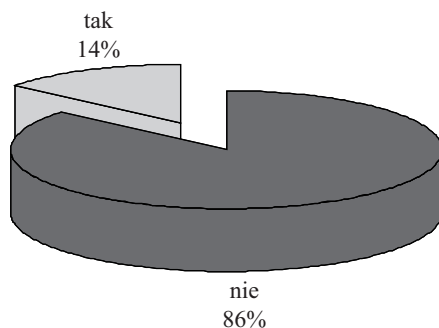
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań grantu badawczego Nr 1 H02C 103 30.

W procesie integracji europejskiej szczególne miejsce zaczynają zajmować międzynarodowe standardy. Dla jednostek samorządu terytorialnego wprowadzono Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) ogłoszone przez PSC (Public Sector Committee). Ponadto należy wskazać, że sektor publiczny obowiązują również standardy wprowadzone przez Komisję Europejską w dniu 19 lipca 2002 r. Rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości¹⁰. Dla sektora publicznego w zakresie sprawozdawczości, rewizji i audytu również zostały opracowane standardy (przez IPSAS)¹¹. W związku z tym respondentom zadano pytanie o wprowadzenie i zachowanie międzynarodowych

¹⁰ Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (DzU UE nr L.243 z 11.09.2002 r.).

¹¹ Zob. *IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements*, IPSAS, May 2000, www.ipsas.org.

standardów rachunkowości i rewizji finansowej w sektorze publicznym (rys. 7), tak aby były wykorzystywane w procesie realizacji zadań audytowych.



Rys. 7. Struktura jednostek funkcjonujących na podstawie międzynarodowych standardów rachunkowości i rewizji finansowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań grantu badawczego Nr 1 H02C 103 30.

Niestety, jedynie 14% badanych jednostek ma wdrożone standardy i zachowuje międzynarodowe standardy rewizji finansowej sektora publicznego. Ze względu na tę sytuację w sektorze publicznym konieczne jest przyspieszenie procesu wdrożeniowego.

4. Uwagi końcowe

Miejsce i rola audytu wewnętrznego, a zwłaszcza jego środków i instrumentów, będzie ulegać nieustannym przeobrażeniom, będzie się rozrastać w miarę pojawiania się nowych zjawisk finansowych i zadań. Wobec zjawisk kryzysowych dostrzegana jest znaczna rola audytu wewnętrznego w zakresie uzyskania zapewnienia dotyczącego stanu gospodarki finansowej.

Z przeprowadzonych badań, stanowiących część szeroko zakrojonych badań w zakresie wykorzystania różnych instrumentów i narzędzi w procesie wzrostu efektywności prowadzonej gospodarki finansowej i jej monitoringu, wynika ograniczone zastosowanie informacji pochodzących z realizacji zadań audytowych i z raportów w procesach zarządzania i minimalizacji ryzyka. Mimo dobrej jakości kadry (tak oceniono kwalifikacje audytorów) widoczny jest brak wykorzystania tej wiedzy.

Audytor – doradca? Wyniki badania nie potwierdzają tego jednego z podstawowych założeń audytu wewnętrznego. Należy mieć nadzieję, że wzrośnie rola audytora doradcy. Należy wzmocnić w jednostkach rolę audytora wewnętrznego i podnieść go do rangi doradcy w procesie zarządzania. Jego raporty powinny stanowić podstawowe i obligatoryjne wyznaczniki do zmian. Te zadania mogą w przyszłości być zrealizowane w jednostkach samorządu terytorialnego.

Raport z przeprowadzonego zadania audytowego powinien współprzyczynić się do oceny gospodarki finansowej. Chodzi tu o zwiększenie efektywności jej prowadzenia i podniesienie dbałości wykorzystania publicznych zasobów pieniądza do realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego.

Należy jednak podkreślić, że audyt nie może być łatwym usprawiedliwieniem dla rozszerzania kontroli i mnożenia instytucji związanych z czynnościami audytowymi (na co zwracali uwagę respondenci w przeprowadzonych badaniach). Konieczne jest, aby liczba zadań audytowych przechodziła w jakość. W jednostkach samorządu terytorialnego audyt wewnętrzny nie powinien stanowić iluzji istnienia odpowiedniego standardu (brak wykorzystania tego instrumentu potwierdzono w badaniach), ale powinien stanowić cenny instrument zarządczy i kreujący nową jakość.

Ważne jest, aby audyt wewnętrzny spełniał faktycznie powierzoną mu funkcję wzmacniającą jakość prowadzonej gospodarki finansowej, umożliwił wsparcie systemów zarządzania i kontroli oraz odgrywał efektywną rolę doradczą.

Z formalnego punktu widzenia audyt wewnętrzny jest jednym z podstawowych elementów więzi kontrolno-nadzorczych, które dopełniają ujęcie organizacyjne systemu organizacyjnego podmiotów sektora finansów publicznych. System ten ma oczywiście jeszcze wiele do zrobienia, gdyż podlega on ciągłym zmianom, ewoluuje tak, jak zmieniają się preferencje i potrzeby społeczeństwa oraz tak jak zmieniają się zjawiska, które obejmuje swoim zakresem oddziaływania.

Literatura

- Berger R., *Aufgabenbereich der Unternehmensberatung*, [w:] *Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung*, red. W. Lück. Wyd. IV, München, Wien 1998.
- Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, Wyd. InfoAudit, Warszawa 2004.
- Filipiak B., *Audyt wewnętrzny jako podstawa kontroli i racjonalizacji gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, red. A. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Wyd. KUL, Lublin 2007.
- Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, lipiec 2005.
- IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements*, IPSAS, May 2000, www.ipsas.org.
- Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (DzU UE nr L.243 z 11.09.2002 r.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 roku w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU nr 112, poz. 763).
- Siwoń M., *Metodyka badań audytowych w kontekście realizacji funkcji zarządzania*, [w:] *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej JST*, red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2009.
- Szymańska H., *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

AN APPRAISAL OF INTERNAL AUDIT IN LOCAL GOVERNMENT – EMPIRICAL RESEARCH

Summary

The article presents empirical research within the range of internal audit in local government. This research was carried out thanks to a grant by the Polish Ministry of Science and Higher Education. The article – among others – describes indications concerning directions of evolution of internal audit in local government.