

## Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria

### Prefácio

Quando a Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria foi adotada por aclamação pelos delegados há mais de duas décadas, em outubro de 1977, na IX INCOSAI realizada em Lima (Peru), surgiram grandes esperanças, mas não a certeza, de que ela seria muito bem aceita em todo mundo.

As experiências realizadas com a Declaração de Lima desde então superaram até mesmo as mais altas expectativas e confirmaram que elas influenciam decisivamente o desenvolvimento da auditoria governamental no contexto individual de cada país. A Declaração de Lima também é significativa para todas as Entidades Fiscalizadoras Superiores agrupadas na INTOSAI, a despeito de sua região, de seu grau de desenvolvimento, de como estão integradas ao sistema de governo ou de como estão organizadas.

O sucesso da declaração deve-se, acima de tudo, ao fato de que ela contém uma lista abrangente de todas as metas e questões relacionadas à auditoria governamental, sem deixar de ser bastante significativa e concisa, o que facilita seu uso, além de ter sido redigida em uma linguagem clara que mantém seu enfoque nos elementos essenciais.

O principal objetivo da Declaração de Lima é exigir uma auditoria governamental independente. Uma Entidade Fiscalizadora Superior que não consegue satisfazer essa demanda não está à altura do padrão esperado. Não é de se surpreender, portanto, que a questão da independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores continue a ser um tema repetidamente discutido na comunidade da INTOSAI. No entanto, as demandas da Declaração de Lima não podem ser satisfeitas simplesmente pelo fato de uma EFS lograr sua independência; essa independência também deve estar ancorada na legislação. Para esse fim, no entanto, é necessário que existam instituições responsáveis por garantir a segurança jurídica e que funcionem adequadamente, e instituições dessa natureza só podem ser encontradas em uma democracia baseada no estado de direito.

O estado de direito e a democracia são, portanto, premissas essenciais para uma auditoria governamental efetivamente independente, além de serem os pilares nos quais a Declaração de Lima se fundamenta. Os preceitos contidos na Declaração são valores atemporais e essenciais cuja relevância permanece inalterada desde que foram adotados pela primeira vez. O fato de que decidiu-se republicar a Declaração mais de 20 anos depois confirma, efetivamente, a qualidade e grande visão de seus autores.

Gostaríamos de estender nossos agradecimentos ao *International Journal of Government Auditing* por seus esforços para publicar a nova edição da Declaração de Lima, compreendendo a grande importância deste documento fundamental, que com bastante propriedade é considerado a Carta Magna da auditoria governamental. Sabemos atualmente que a Declaração de Lima continuará a ser divulgada no futuro. Viver à altura desses ideais continua sendo uma tarefa permanente para todos nós.

Viena, outono de 1998

Dr Franz Fiedler

Secretário-Geral da INTOSAI

## Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria

### Preâmbulo

O IX Congresso da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), realizado em Lima:

- Considerando que o uso regular e eficiente de recursos públicos constitui um dos pré-requisitos essenciais para a gestão adequada das finanças públicas e a tomada de decisões eficazes por parte das autoridades responsáveis;
- considerando que, para alcançar esse objetivo, é indispensável que cada país tenha uma Entidade Fiscalizadora Superior cuja independência seja garantida pela legislação;
- considerando que essas instituições tornaram-se ainda mais necessárias pelo fato de o Estado ter ampliado suas atividades para setores sociais e econômicos e, portanto, operar além dos limites da estrutura financeira tradicional;
- considerando que os objetivos específicos da auditoria, a saber, garantir o uso adequado e eficaz de recursos públicos, o desenvolvimento de uma gestão financeira saudável, a execução adequada de atividades administrativas e a comunicação de informações para autoridades públicas e o público em geral por meio da publicação de relatórios objetivos, são necessários para garantir a estabilidade e o desenvolvimento dos Estados em conformidade com as metas estabelecidas pelas Nações Unidas;
- considerando que, em congressos anteriores da INTOSAI, as assembleias plenárias adotaram resoluções cuja distribuição foi aprovada por todos os países-membros;

### DECIDE:

- Publicar e distribuir o documento intitulado “Declaração de Lima de Diretrizes para Preceitos de Auditoria”.

## I. Geral

### Seção 1. Propósito da auditoria

O conceito e estabelecimento da auditoria são inerentes à gestão financeira pública, já que a gestão de recursos públicos envolve um voto de confiança. A auditoria não é um fim em si, e sim um elemento indispensável de um sistema regulatório cujo objetivo é revelar desvios das normas e violações dos princípios da legalidade, eficiência, eficácia e economia na gestão financeira com a tempestividade necessária para que medidas corretivas possam ter tomadas em casos individuais, para fazer com que os responsáveis por esses desvios assumam a responsabilidade por eles, para obter o devido ressarcimento ou para tomar medidas para impedir--ou pelo menos dificultar—a ocorrência dessas violações.

### Seção 2. Pré-auditoria e pós-auditoria

1. A pré-auditoria é um tipo de avaliação de atividades administrativas ou financeiras que é realizada antes da ocorrência do fato; a pós-auditoria é uma auditoria realizada após a ocorrência do fato.
2. Uma pré-auditoria eficaz é indispensável para garantir a gestão adequada de recursos públicos confiados ao Estado. Ela pode ser realizada por uma Entidade Fiscalizadora Superior ou por outras instituições de auditoria.
3. A pré-auditoria realizada por uma Entidade Fiscalizadora Superior tem a vantagem de poder impedir prejuízos antes de sua ocorrência, mas tem a desvantagem de gerar um volume excessivo de trabalho e de tornar indistintas as responsabilidades previstas no direito público. A pós-auditoria realizada por uma Entidade Fiscalizadora Superior enfatiza a responsabilidade dos responsáveis pela gestão financeira, fiscal e patrimonial; ela pode determinar o ressarcimento por prejuízos provocados e impedir novas ocorrências de violações.
4. A situação jurídica e as condições e requisitos de cada país determinam se uma Entidade Fiscalizadora Superior deve ou não realizar pré-auditorias. A pós-auditoria é uma tarefa indispensável de todas as Entidades Fiscalizadoras Superiores, a despeito do fato de ela realizar pré-auditorias ou não.

### Seção 3. Auditoria interna e auditoria externa

1. Os serviços de auditoria interna são estabelecidos dentro dos órgãos e instituições governamentais, enquanto os serviços de auditoria externa não fazem parte da estrutura organizacional das instituições a serem auditadas. As Entidades Fiscalizadoras Superiores prestam serviços de auditoria externa.
2. Os serviços de auditoria interna são necessariamente subordinados ao chefe do departamento no qual foram estabelecidos. No entanto, eles são, na maior medida possível, funcional e organizacionalmente independentes no âmbito de sua respectiva estrutura constitucional.
3. Como uma instituição de auditoria externa, a Entidade Fiscalizadora Superior tem a tarefa de verificar a eficácia da auditoria interna. Se a auditoria interna for considerada eficaz, esforços serão empreendidos, sem prejuízo do direito da Entidade Fiscalizadora Superior de levar a cabo uma auditoria geral, no sentido de garantir a mais adequada divisão ou designação de tarefas e cooperação entre a Entidade Fiscalizadora Superior e a auditoria interna.

### Seção 4. Auditoria de legalidade, auditoria de regularidade e auditoria operacional

1. A tarefa tradicional de Entidades Fiscalizadoras Superiores é auditar a legalidade e regularidade da gestão financeira e da contabilidade.

2. Além desse tipo de auditoria, cuja importância se mantém, há um outro tipo de auditoria igualmente importante--a auditoria operacional--cuja finalidade é verificar o desempenho, a economia, a eficiência e a eficácia da administração pública. A auditoria operacional não se restringe a operações financeiras específicas e abrange todas as atividades governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos.

3. Os objetivos de auditoria de uma Entidade Fiscalizadora Superior--legalidade, regularidade, economia, eficiência e eficácia na gestão financeira--têm basicamente a mesma importância. No entanto, cabe a cada Entidade Fiscalizadora Superior determinar suas prioridades, caso a caso.

## II. Independência

### Seção 5. Independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores só podem desempenhar suas tarefas objetiva e eficazmente quando são independentes da entidade auditada e protegidas contra influências externas.

2. Embora as instituições do Estado não possam ser completamente independentes, pelo fato de fazerem parte do Estado como um todo, as Entidades Fiscalizadoras Superiores devem gozar da independência funcional e organizacional necessária para desempenhar suas tarefas.

3. O estabelecimento de Entidades Fiscalizadoras Superiores e do grau necessário de independência que devem gozar deve estar previsto na Constituição; detalhes podem ser estabelecidos na legislação. Particularmente, é importante que um supremo tribunal garanta uma proteção jurídica adequada contra qualquer interferência na independência e mandato de auditoria de uma Entidade Fiscalizadora Superior.

### Seção 6. Independência dos membros e diretores das Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. A independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparavelmente vinculada à independência de seus membros. Os membros são definidos como as pessoas que precisam tomar as decisões pela Entidade Fiscalizadora Superior e respondem por essas decisões perante terceiros, ou seja, perante os membros de um órgão colegiado com poder decisório ou perante o responsável por uma Entidade Fiscalizadora Superior monocraticamente organizada.

2. A independência dos membros deve ser garantida pela Constituição. Particularmente, os procedimentos para a destituição de um membro de seu cargo devem estar previstos na Constituição e não devem prejudicar a independência dos membros. O método de designação e destituição de membros depende da estrutura constitucional de cada país.

3. Em suas carreiras profissionais, os funcionários responsáveis por auditorias de Entidades Fiscalizadoras Superiores não devem ser influenciados pelas organizações auditadas e não devem ser dependentes dessas organizações.

### Seção 7. Independência financeira de Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores deverão dispor dos recursos financeiros necessários para desempenhar suas tarefas.

2. Se necessário, as Entidades Fiscalizadoras Superiores poderão solicitar diretamente os recursos financeiros necessários junto ao órgão público responsável por decisões relativas ao orçamento nacional.

3. As Entidades Fiscalizadoras Superiores poderão usar, à sua discricção, os recursos alocados a elas em uma rubrica orçamentária separada.

### III. Relação com o Parlamento, o governo e a administração

#### Seção 8. Relação com o Parlamento

A independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores prevista na Constituição e na legislação deve também garantir um grau muito elevado de iniciativa e autonomia para elas, mesmo quando estiverem atuando como um agente do Parlamento e estiverem fazendo auditorias seguindo suas instruções. A relação entre a Entidade Fiscalizadora Superior e o Parlamento deverá estar prevista na Constituição, de acordo com as condições e requisitos de cada país.

#### Seção 9. Relação com o governo e a administração

As Entidades Fiscalizadoras Superiores auditam as atividades do governo, suas autoridades administrativas e outras instituições subordinadas. Isso não significa, no entanto, que o governo seja subordinado à Entidade Fiscalizadora Superior. Particularmente, o governo é plena e exclusivamente responsável por suas ações e omissões e não poderá absolver-se com base em verificações de auditorias--a menos que as verificações tenham sido emitidas como julgamentos legalmente válidos e aplicáveis no âmbito da lei--e em opiniões de especialistas da Entidade Fiscalizadora Superior.

### IV. Poderes das Entidades Fiscalizadoras Superiores

#### Seção 10. Poderes de Investigação

1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores deverão ter acesso a todos os arquivos e documentos relacionados à gestão financeira e terão poderes para solicitar, oralmente ou por escrito, quaisquer informações que considerem necessárias.
2. Para cada auditoria, a Entidade Fiscalizadora Superior decidirá se é mais conveniente realizar uma auditoria na instituição a ser auditada ou na própria Entidade Fiscalizadora Superior.
3. A legislação ou a Entidade Fiscalizadora Superior (para casos individuais) estabelecerá prazos para o fornecimento de informações ou a apresentação de documentos e de outros registros, entre os quais demonstrativos financeiros, à Entidade Fiscalizadora Superior.

#### Seção 11. Execução dos achados da Entidade Fiscalizadora Superior

1. As organizações auditadas apresentarão seus comentários sobre os achados da Entidade Fiscalizadora Superior dentro de um prazo estabelecido em linhas gerais pela legislação ou especificamente estabelecido pela Entidade Fiscalizadora Superior e elas deverão indicar as medidas tomadas em resposta aos achados de auditorias.
2. Se os achados da Entidade Fiscalizadora Superior não forem emitidos como julgamentos legalmente válidos e aplicáveis no âmbito da lei, a Entidade Fiscalizadora Superior terá poderes para entrar em

contato com a autoridade responsável por tomar as medidas necessárias e exigir que a parte responsável assuma a devida responsabilidade.

#### Seção 12. Pareceres especializados e direitos de consulta

1. Se necessário, as Entidades Fiscalizadoras Superiores poderão disponibilizar seus conhecimentos profissionais ao Parlamento e à administração na forma de pareceres especializados, inclusive comentários sobre projetos de lei e outras regulações financeiras. As autoridades administrativas terão, exclusivamente, a responsabilidade de aceitar ou rejeitar esses pareceres especializados. Além disso, essa tarefa adicional não deverá prever futuros achados de auditorias da Entidade Fiscalizadora Superior e não deverá afetar a eficácia de sua auditoria.
2. Regulações concebidas para garantir procedimentos contábeis adequados e uniformes na maior medida possível só serão adotadas após um acordo com a Entidade Fiscalizadora Superior para esse fim.

#### V. Métodos de auditoria, pessoal de auditoria, intercâmbio internacional de experiências

##### Seção 13. Métodos e procedimentos de auditoria

1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores farão suas auditorias em conformidade com um programa auto-estabelecido. Os direitos de determinados órgãos públicos de solicitar uma auditoria específica não serão afetados por esse requisito.
2. Uma vez que uma auditoria raramente pode abranger tudo, as Entidades Fiscalizadoras Superiores constatarão, via de regra, a necessidade de adotar uma abordagem de amostragem. As amostras, no entanto, serão selecionadas com base em um determinado modelo e serão suficientemente numerosas para possibilitar um julgamento adequado da qualidade e regularidade da gestão financeira.
3. Os métodos de auditoria serão sempre adaptados à luz do progresso científico e técnico na área da gestão financeira.
4. É adequado que a Entidade Fiscalizadora Superior elabore manuais de auditoria para orientar seus auditores.

##### Seção 14. Pessoal de auditoria

1. Os membros e funcionários responsáveis por auditorias de Entidades Fiscalizadoras Superiores deverão ter as qualificações e a integridade moral necessárias para desempenhar suas tarefas.
2. Na contratação de pessoal para Entidades Fiscalizadoras Superiores, conhecimentos e habilidades acima da média e uma experiência profissional adequada serão devidamente reconhecidos.
3. Uma atenção especial será dada à necessidade de aprimorar o desenvolvimento profissional teórico e prático de todos os membros e do pessoal responsável por auditorias de EFS por meio de programas internos, universitários e internacionais. Esse desenvolvimento será estimulado por todos os meios financeiros e organizacionais possíveis. O desenvolvimento profissional irá além da estrutura tradicional de conhecimentos jurídicos, econômicos e contábeis e incluirá outras técnicas de gestão empresarial, como a do processamento eletrônico de dados.
4. Para garantir a disponibilidade de um pessoal de auditoria de excelente qualidade, os salários serão proporcionais aos requisitos especiais desse emprego.
5. Se habilidades especiais não estiverem disponíveis entre o pessoal responsável por auditorias, a Entidade Fiscalizadora Superior poderá recorrer a especialistas externos, conforme as necessidades.

## Seção 15. Intercâmbio internacional de experiências

1. O intercâmbio internacional de idéias e experiências dentro da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores é um meio eficaz para ajudar Entidades Fiscalizadoras Superiores a desempenhar suas tarefas.
2. Até o presente momento, esse propósito tem sido servido por meio de congressos, seminários de capacitação conjuntamente organizados com as Nações Unidas e outras instituições, grupos de trabalho regionais e a publicação de um periódico profissional.
3. É desejável que esses esforços e atividades sejam ampliados e intensificados. O desenvolvimento de uma terminologia uniforme de auditoria governamental baseada na comparação de leis é da maior importância.

## VI. Elaboração e apresentação de relatórios

### Seção 16. Relatórios para o Parlamento e o público em geral

1. A Entidade Fiscalizadora Superior terá poderes para elaborar, independentemente, um relatório sobre seus achados para ser apresentado anualmente ao Parlamento ou a qualquer outro órgão público responsável; esse relatório será publicado. Essa prática garantirá uma ampla distribuição e discussão e criará melhores oportunidades para a aplicação das verificações da Entidade Fiscalizadora Superior.
2. A Entidade Fiscalizadora Superior terá também poderes para elaborar relatórios sobre achados particularmente importantes e significativos ao longo do ano.
3. Geralmente, o relatório anual relatará todas as atividades da Entidade Fiscalizadora Superior; somente quando interesses que exijam proteção ou que estejam protegidos por lei forem envolvidos, a Entidade Fiscalizadora Superior ponderará cuidadosamente esses interesses contra os benefícios de sua divulgação.

### Seção 17. Método para a elaboração e apresentação de relatórios

1. Os relatórios apresentarão os fatos e sua avaliação de uma maneira objetiva, clara e restrita aos elementos essenciais. Os relatórios deverão ser redigidos em uma linguagem precisa e de fácil compreensão.
2. A Entidade Fiscalizadora Superior deverá levar em consideração os pontos de vista das organizações auditadas sobre seus achados.

## VII. Poderes de auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores

### Seção 18. Base constitucional dos poderes de auditoria; auditoria da gestão financeira pública

1. Os poderes básicos de auditoria de Entidades Fiscalizadoras Superiores deverão estar previstos na Constituição; detalhes podem ser estabelecidos na legislação.
2. Os termos efetivos dos poderes de auditoria da Entidade Fiscalizadora Superior dependerão das condições e requisitos de cada país.
3. Todas as operações financeiras públicas, a despeito de estarem ou não refletidas no orçamento nacional, ficarão sujeitas a auditoria por parte de Entidades Fiscalizadoras Superiores. A exclusão de

partes da gestão financeira do orçamento nacional não isentará essas partes da auditoria da Entidade Fiscalizadora Superior.

4. As Entidades Fiscalizadoras Superiores devem, por meio de suas auditorias, promover uma classificação orçamentária claramente definida e sistemas contábeis tão simples e claros quanto possível.

#### Seção 19. Auditoria de autoridades públicas e de outras instituições no exterior

Como um princípio geral, autoridades públicas e outras instituições estabelecidas no exterior também serão auditadas pela Entidade Fiscalizadora Superior. Na auditoria dessas instituições, restrições previstas no direito internacional serão levadas na devida consideração; onde justificado, essas limitações serão superadas por meio do desenvolvimento do direito internacional.

#### Seção 20. Auditorias fiscais

1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores terão poderes para auditar a cobrança de impostos na maior medida possível e, nesse processo, de examinar arquivos fiscais individuais.

2. As auditorias fiscais constituem, principalmente, auditorias de legalidade e regularidade; no entanto, ao auditarem a aplicação de leis fiscais, as Entidades Fiscalizadoras Superiores examinarão também o sistema e eficiência da cobrança de impostos, a consecução de metas de receita e, se adequado, proporão melhorias ao órgão legislativo.

#### Seção 21. Contratos e obras públicas

1. Os consideráveis recursos gastos por autoridades públicas com contratos e obras públicas justificam uma auditoria particularmente exaustiva dos recursos usados.

2. A licitação pública é o procedimento mais adequado para a obtenção da proposta mais favorável em termos de preço e qualidade. Sempre que não forem realizadas licitações públicas, a Entidade Fiscalizadora Superior determinará as razões para esse fato.

3. No processo de auditarem obras públicas, a Entidade Fiscalizadora Superior promoverá o desenvolvimento de normas adequadas para regular a administração dessas obras.

4. As auditorias de obras públicas não abrangerão apenas a regularidade dos pagamentos, mas também a eficiência da gestão da construção e a qualidade da construção.

#### Seção 22. Auditoria de instalações de processamento eletrônico de dados

Os consideráveis recursos gastos com instalações para o processamento eletrônico de dados também exigem uma auditoria adequada. Essas auditorias serão baseadas em sistemas e abrangerão aspectos como o do planejamento de requisitos; do uso econômico de equipamentos de processamento de dados; do uso de funcionários com a especialização necessária, de preferência de dentro da administração da organização auditada; da prevenção de uso indevido; e da utilidade das informações produzidas.

#### Seção 23. Empresas comerciais com participação pública

1. A ampliação de atividades econômicas do governo freqüentemente resulta no estabelecimento de empresas regidas pelo direito privado. Essas empresas também ficam sujeitas a auditoria por parte da Entidade Fiscalizadora Superior se o governo tiver uma participação substancial nelas--particularmente se o governo for seu acionista majoritário--ou se ele exercer uma influência preponderante sobre ela.
2. É adequado que essas auditorias sejam realizadas como pós-auditorias; elas deverão abordar questões relacionadas à economia, à eficiência e à eficácia.
3. Os relatórios elaborados para o Parlamento e o público em geral sobre essas empresas deverão observar as restrições necessárias para garantir a proteção de segredos industriais e comerciais.

#### Seção 24. Auditoria de instituições subsidiadas

1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores terão poderes para auditar o uso de subsídios concedidos com recursos públicos.
2. Quando o subsídio for particularmente elevado, por si só ou em relação às receitas e capital da organização subsidiada, a auditoria poderá, se necessário, ser ampliada para incluir toda a gestão financeira da instituição subsidiada.
3. O uso indevido de subsídios implicará a imposição de uma requisição de ressarcimento.

#### Seção 25. Auditoria de organizações internacionais e supranacionais

1. Organizações internacionais e supranacionais cujas despesas sejam cobertas por contribuições de países membros ficarão sujeitas a auditoria externa e independente como países individuais.
2. Embora essas auditorias levem em consideração o nível dos recursos usados e as tarefas dessas organizações, elas serão regidas por princípios semelhantes aos que regem as auditorias realizadas por Entidades Fiscalizadoras Superiores em países membros.
3. Para garantir a independência dessas auditorias, os membros do órgão de auditoria externa serão principalmente designados a partir do quadro de Entidades Fiscalizadoras Superiores.