

INTOSAI



Declaração de Lima

Aprovada em 1977

INTOSAI



INTOSAI - Secretaria Geral – RECHNUNGSHOF
(Tribunal de Contas da Áustria)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foram elaboradas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e traduzidas em 2016 pelo:

 **TCU TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	2
I. GERAL	4
Seção 1. Propósito da auditoria.....	4
Seção 2. Controle prévio e auditoria	4
Seção 3. Auditoria interna e auditoria externa	4
Seção 4. Auditoria de legalidade, auditoria de regularidade e auditoria operacional.....	5
II. INDEPENDÊNCIA	5
Seção 5. Independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores.....	5
Seção 6. Independência dos membros e servidores das Entidades Fiscalizadoras Superiores.....	5
Seção 7. Independência financeira de Entidades Fiscalizadoras Superiores	6
III. RELAÇÃO COM O LEGISLATIVO, O GOVERNO E A ADMINISTRAÇÃO	6
Seção 8. Relação com o Legislativo	6
Seção 9. Relação com o governo e a administração	6
IV. PODERES DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES	6
Seção 10. Poderes de Investigação	6
Seção 11. Execução dos achados da Entidade Fiscalizadora Superior	6
Seção 12. Pareceres especializados e direitos de consulta.....	7
V. MÉTODOS DE AUDITORIA, AUDITORES, INTERCÂMBIO INTERNACIONAL DE EXPERIÊNCIAS.....	7
Seção 13. Métodos e procedimentos de auditoria	7
Seção 14. Auditores.....	7
Seção 15. Intercâmbio internacional de experiências	8
VI. RELATÓRIOS	8
Seção 16. Relatórios para o legislativo e o público em geral	8
Seção 17. Método para a elaboração e apresentação de relatórios.....	8
VII. PODERES DE AUDITORIA DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES.....	8
Seção 18. Base constitucional dos poderes de auditoria; auditoria da gestão financeira pública.....	8
Seção 19. Auditoria de autoridades públicas e de outras instituições no exterior	9
Seção 20. Auditorias fiscais	9
Seção 21. Contratos e obras públicos	9
Seção 22. Auditoria de estrutura de processamento eletrônico de dados	9
Seção 23. Empresas comerciais com participação pública	9
Seção 24. Auditoria de instituições subsidiadas	10
Seção 25. Auditoria de organizações internacionais e supranacionais.....	10

INTRODUÇÃO

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 alcançaria sucesso mundial.

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 é igualmente significativa para todas as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) 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 todos os objetivos e questões relacionadas à auditoria governamental, sem deixar de ser significativa, concisa, redigida em linguagem clara e com foco em elementos essenciais, o que facilita seu uso.

O principal objetivo da Declaração de Lima é reforçar a necessidade de uma auditoria governamental independente. Uma Entidade Fiscalizadora Superior que não consegue cumprir essa demanda não está apta a cumprir 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 as instituições responsáveis por garantir a segurança jurídica 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 efetividade¹ das decisões das autoridades responsáveis;
- - considerando que, para alcançar esse objetivo, é indispensável que cada país tenha uma Entidade Fiscalizadora Superior cuja independência seja garantida por lei;
- - considerando que essas instituições tornaram-se ainda mais necessárias pelo fato de o Estado ter ampliado suas atividades para os setores sociais e econômicos e, portanto, opera além dos limites da estrutura financeira tradicional;
- - considerando que os objetivos específicos da auditoria, a saber -garantir o uso adequado e efetivo de recursos públicos; o desenvolvimento de uma boa gestão financeira; 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”.

¹ Nota de tradução: Tradução de effectiveness. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: efetividade (conceito relacionado aos resultados) e eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas).

I. GERAL

Seção 1. Propósito da auditoria

O conceito e estabelecimento da auditoria são inerentes à administração 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, efetividade e economicidade na gestão financeira com a tempestividade necessária para que medidas corretivas possam ser tomadas em casos individuais, para fazer com que os responsáveis por esses desvios assumam essa responsabilidade, para obter o devido ressarcimento ou para tomar medidas para prevenir- ou pelo menos dificultar— a ocorrência dessas violações.

Seção 2. Controle prévio² e auditoria³

1. O controle prévio é um tipo de revisão de atividades administrativas ou financeiras que é realizada antes da ocorrência do fato; a auditoria é uma avaliação realizada após a ocorrência do fato.
2. O controle prévio eficaz é indispensável para garantir a gestão adequada de recursos públicos confiados ao Estado. Ele pode ser realizado por uma Entidade Fiscalizadora Superior ou por outras instituições de auditoria.
3. O controle prévio realizado 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 confundir as responsabilidades previstas no direito público. A auditoria realizada por uma Entidade Fiscalizadora Superior enfatiza a responsabilidade dos responsáveis pela gestão ela pode determinar o ressarcimento por prejuízos provocados e prevenir 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 controle prévio. A auditoria é uma tarefa indispensável para todas as Entidades Fiscalizadoras Superiores, a despeito do fato de realizarem controle prévio 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 efetividade da auditoria interna. Se a auditoria interna for considerada efetiva, esforços serão empreendidos, sem prejuízo do direito da Entidade Fiscalizadora Superior de

² No texto original “pre-audit”: optamos por controle prévio porque refere-se ao contexto em que uma EFS tem mandato para exercer controle de atos relacionados às atividades administrativas ou financeiras antes da efetivação. No Brasil, a Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, retirou dos Tribunais de Contas o exame e o julgamento prévio de atos e contratos, uma responsabilidade primária da própria administração.

³ No texto original “post-audit” para contrapor a “pre-audit”: optamos simplesmente por auditoria, que em regra só ocorre após a efetivação dos fatos.

conduzir 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 efetividade da administração pública. A auditoria operacional abrange não apenas operações financeiras específicas, mas também 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 efetividade 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 efetivamente 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 possuir independência funcional e organizacional necessárias para desempenhar suas tarefas.
3. A criação das Entidades Fiscalizadoras Superiores e o estabelecimento do grau de independência necessário 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 no mandato para que a Entidade Fiscalizadora Superior realize auditorias.

Seção 6. Independência dos membros e servidores 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, os membros de um órgão colegiado com poder decisório ou 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 auditores 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 responsável por decisões relativas ao orçamento público.
3. As Entidades Fiscalizadoras Superiores terão o direito de dispor dos recursos que lhe são alocados em uma rubrica orçamentária separada, se assim entenderem.

III. RELAÇÃO COM O LEGISLATIVO, O GOVERNO E A ADMINISTRAÇÃO

Seção 8. Relação com o Legislativo

A independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores prevista na Constituição e na legislação também garante a elas um grau muito elevado de iniciativa e autonomia, mesmo quando estiverem atuando como um agente do legislativo e estiverem fazendo auditorias seguindo suas instruções. A relação entre a Entidade Fiscalizadora Superior e o legislativo 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 pleno e exclusivamente responsável por suas ações e omissões e não poderá absolver-se fazendo referência achados de auditorias--a menos que os achados tenham sido emitidos como julgamentos legalmente válidos e obrigatórios--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 EFS.
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 EFS.

Seção 11. Execução dos achados da Entidade Fiscalizadora Superior

1. As organizações auditadas devem apresentar seus comentários sobre os achados da Entidade Fiscalizadora Superior dentro de um prazo estabelecido em linhas gerais pela legislação ou especificamente estabelecido pela EFS e devem 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 obrigatórios, a Entidade Fiscalizadora Superior terá poderes para entrar em contato com a autoridade responsável por tomar as medidas necessárias e exigir que a parte assuma essa responsabilidade.

Seção 12. Pareceres especializados e direitos de consulta

1. Quando necessário, as Entidades Fiscalizadoras Superiores poderão disponibilizar seus conhecimentos profissionais ao legislativo 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 efetividade de sua auditoria.
2. Regulações concebidas para garantir procedimentos contábeis adequados e uniformes só deverão ser adotadas após um acordo com a Entidade Fiscalizadora Superior.

V. MÉTODOS DE AUDITORIA, AUDITORES, 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. O direito de órgãos públicos solicitarem uma auditoria específica não serão afetados por esse requisito.
2. Dado 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 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. Auditores

1. Os auditores das Entidades Fiscalizadoras Superiores deverão ter a qualificação 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. Será dada atenção à necessidade de aprimorar o desenvolvimento teórico e prático de todos os membros e dos auditores da 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 o processamento eletrônico de dados.
4. Para garantir um quadro de auditores de excelente qualidade, os salários deverão ser compatíveis aos requisitos especiais do cargo.
5. Se habilidades especiais não estiverem disponíveis entre os auditores, se necessário, a Entidade Fiscalizadora Superior poderá recorrer a especialistas externos.

Seção 15. Intercâmbio internacional de experiências

1. O intercâmbio internacional de ideias 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 provido 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. RELATÓRIOS

Seção 16. Relatórios para o legislativo e o público em geral

1. A Entidade Fiscalizadora Superior deverá ter poderes e obrigação constitucionais de relatar seus achados anualmente ao legislativo ou a qualquer outro órgão público responsável; esse relatório será publicado. Essa prática garantirá uma ampla distribuição e discussão e criará melhores oportunidades para reforçar os achados 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 estiverem envolvidos interesses que exijam proteção ou que estejam protegidos por lei, a Entidade Fiscalizadora Superior ponderará cuidadosamente a manutenção desses interesses contra os benefícios de 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 os 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 das 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 público 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. Ao auditarem essas instituições, restrições previstas no direito internacional serão consideradas; quando justificado, essas limitações deverão ser superadas com o aprimoramento do direito internacional.

Seção 20. Auditorias fiscais

1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores terão poderes para auditar a cobrança de impostos da forma mais extensa possível e 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 legislativo.

Seção 21. Contratos e obras públicos

1. A materialidade dos recursos gastos por autoridades públicas com contratos e obras públicos 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. Ao auditar obras públicas, a Entidade Fiscalizadora Superior deverá promover a elaboração 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 e a qualidade da construção.

Seção 22. Auditoria de estrutura de processamento eletrônico de dados

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

Seção 23. Empresas comerciais com participação pública

1. A ampliação de atividades econômicas do governo frequentemente resulta na criação de empresas regidas pelo direito privado. Essas empresas também ficam sujeitas a auditoria por parte da Entidade Fiscalizadora Superior se o governo detiver uma participação substancial --

particularmente se o governo for seu acionista majoritário--ou se exercer uma influência dominante.

2. É adequado que essas auditorias sejam realizadas auditorias posteriores, que deverão abordar questões relacionadas à economia, à eficiência e à efetividade.
3. Os relatórios elaborados para o legislativo 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 deverão ser designados principalmente a partir do quadro de Entidades Fiscalizadoras Superiores.