

Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado

---

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN  
PÚBLICA Y DESARROLLO  
GUBERNAMENTAL**

---

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

---

**La auditoría interna gubernamental en el  
Ejército Argentino durante el trienio  
2021/2023**

AUTOR: NESTOR HUGO CASTAGNE

DOCENTE DEL TALLER: PROFESOR CHRISTIAN DARIO  
ARIAS

28 de junio de 2024

## Resumen

El Ejército Argentino (EA) lleva adelante auditorías para garantizar que su mandato constitucional de cumplir con la función pública de la Defensa Nacional sea concretado en forma adecuada. Dentro de la tipología de auditorías gubernamentales existentes y, según el Manual de Control Interno Gubernamental (2010), la auditoría operativa o de gestión busca obtener conclusiones sobre los aspectos sustantivos de economía, eficacia y eficiencia de las operaciones en el conjunto de una organización o en una función, programa proceso o segmento de la actividad pública. Surge como primera inquietud, si esta herramienta disponible con que cuenta la institución ¿garantiza una razonable seguridad de buen cumplimiento de las funciones y, sobre todo, si las operaciones que se llevan a cabo son económicas, eficientes y eficaces?

A través del presente diagnóstico, utilizando una investigación descriptiva, se realizará un estado de situación de como se esta llevando a cabo las tareas de auditorías sobre los procesos sustantivos del EA, con el objetivo de caracterizar los mecanismos vigentes de auditoría interna del tipo operativa en el ámbito de la Unidad de Auditoría Interna (UAI) del mismo. Para ello, se describirán los procesos sustantivos, se analizarán las órdenes y/o directivas emanadas de los órganos de dirección y se observarán los resultados de las evaluaciones de riesgo anuales que fueron consideradas por la UAI.

En el marco de la propuesta, se identifican los aspectos que deben considerarse al momento de programar las auditorías operativas, planificando aquellas que tienen por finalidad auditar procesos esenciales de la institución, incorporando parámetros 3 E y considerando la evaluación de riesgos asociados a esos procesos esenciales. También, se contempla una adecuada capacitación de auditores militares y la revalorización de la función del Comité de Control en su orientador fundamental de la programación y ejecución de auditorías. Todo ello, con la finalidad de garantizar alcanzar un grado razonable de seguridad en el cumplimiento de las misiones y funciones propias del EA.

**Palabras clave:** auditoría operativa - proceso sustantivo - control - riesgos

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>4</b>
<b>Presentación del tema (Justificación / Fundamentación) .....</b>	<b>4</b>
<b>Planteamiento del tema/problema.....</b>	<b>4</b>
<b>Objetivos del diagnóstico.....</b>	<b>7</b>
<b>Metodología y técnicas a utilizar.....</b>	<b>8</b>
<b>MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>10</b>
<b>El control interno.....</b>	<b>10</b>
<b>Auditoría interna gubernamental.....</b>	<b>12</b>
<b>Comité de Control y sistema de control interno.....</b>	<b>15</b>
<b>Evaluación de riesgos / matriz - mapa de riesgo.....</b>	<b>16</b>
<b>Planeamiento.....</b>	<b>17</b>
<b>Auditoría operativa.....</b>	<b>18</b>
<b>DIAGNÓSTICO.....</b>	<b>21</b>
<b>Las misiones y funciones sustantivas del EA.....</b>	<b>21</b>
<b>Las directivas rectoras del Comité de Control y organismos superiores.....</b>	<b>24</b>
<b>Evaluación de riesgos.....</b>	<b>30</b>
<b>PROPUESTA DE INTERVENCIÓN.....</b>	<b>32</b>
<b>Programación de auditorías operativas con 3 E.....</b>	<b>33</b>
<b>Programación de auditorías operativas basada en riesgos .....</b>	<b>35</b>
<b>Capacitación de auditores militares.....</b>	<b>36</b>
<b>Rol del Comité de Control.....</b>	<b>38</b>
<b>Control de las Capacidades Militares.....</b>	<b>38</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>40</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>43</b>

## **1. Introducción**

### **1.1. Presentación del tema (Justificación / Fundamentación)**

La función de auditoría interna gubernamental, en los términos definidos por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), es una de las herramientas que se utiliza para realizar el control sobre el funcionamiento, conducción y gestión de todo organismo público y también se emplea en el Ejército Argentino (EA) para auditar sus misiones y funciones.

Las auditorías agregan valor a la organización (y a sus partes interesadas), y los resultados del control por auditoría, permiten mejoras en los procesos y operaciones de la misma. Su importancia radica en que ésta ayuda a una organización a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno. Como lo afirman Jurado-Zambrano y Armijo-Perea (2022), la auditoría interna se legitima ante las autoridades brindando evidencias concretas de que su labor agrega valor a la organización.

El presente trabajo diagnosticará como se está implementando la función de auditoría interna gubernamental en el Ejército, buscando proponer un plan de mejora para la planificación de auditorías en dos aspectos. El primero, relacionado a la necesidad de planificar aquellas que tienen por finalidad auditar procesos esenciales de la institución y el segundo, considerar la evaluación de riesgos asociados a esos procesos esenciales.

### **1.2. Planteamiento del tema/problema**

El control es el elemento esencial con que se cuenta para medir y corregir el desempeño de cada organismo dependiente de la Administración Pública Nacional (APN), con el propósito de garantizar el cumplimiento de los objetivos definidos y los planes diseñados para alcanzarlos. El modelo de control actual está establecido por la Ley N° 24.156 (Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional), disponiendo que el sistema de control interno queda conformado por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) y por las unidades de auditorías internas (UAI) creadas en cada jurisdicción y/o entidad del PEN y depende jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo, actuando coordinadas técnicamente por la primera.

Actualmente el Ejército Argentino forma parte de la llamada Red Federal del Control Público<sup>1</sup> que la APN tiene instrumentada para todos los organismos estatales.

---

<sup>1</sup> La Red Federal de Control Público fue creada por el Decreto del PEN N° 38/2014 ante la necesidad de contar con un instrumento de integración federal y de ordenamiento territorial que contribuya al ejercicio del

Particularmente, el Ejército es parte de la mencionada red de control bajo jurisdicción del Ministerio de Defensa (MD). Por tal motivo, el EA lleva adelante auditorías para garantizar que su mandato constitucional de cumplir con la función pública de la Defensa Nacional sea concretado en forma adecuada.

Ahora bien, al momento de planificar el desarrollo de las auditorías, deberían tenerse en consideración dos aspectos fundamentales: el primero, relacionado al control que debe hacerse en forma prioritaria de los procesos más importantes que el Ejército desarrolla dentro de su organización. Estos son los llamados procesos sustantivos o primarios. Es decir, que son todos aquellos que conducen necesariamente al cumplimiento de los objetivos o finalidad de la organización, dando por resultado un producto que es recibido por la comunidad o usuario externo. Son los que vinculan directamente al organismo con la sociedad (Krieger y Fassio, 2016).

El segundo aspecto a ser tenido en cuenta, es la orientación fijada por el Comité de Control del organismo. Este comité tiene la responsabilidad de determinar prioridades en la ejecución de los controles en función de los riesgos que decida enfrentar y también de aprobar los planes de auditorías. Debe existir un apoyo explícito hacia la tarea de auditoría interna para que se pueda desarrollar una labor independiente, objetiva sin intromisiones o limitaciones (Campo, 2012).

El mencionado comité, constituido por las máximas autoridades de la institución (ápice estratégico), necesitan información de cómo se están alcanzando los objetivos. En este sentido, para la obtención de dicha información, se tiene que realizar el seguimiento y la evaluación de resultados para obtener una medición de objetivos fijados (eficacia) y del control de cómo se utilizaron los recursos públicos asignados (eficiencia) (Krieger y Fassio, 2016). Una de las herramientas más idónea para alcanzar dicho fin es la auditoría.

Para que esta herramienta sea realmente útil, debe tener en consideración el análisis de riesgo. La administración del riesgo es el factor de éxito para la efectividad de la auditoría interna (Jurado-Zambrano y Armijo-Perea, 2022). Dentro del mencionado análisis, adquieren relevancia la definición de los objetivos operacionales, porque estos son justamente los objetivos relacionados con las operaciones esenciales mencionadas

---

control de la gestión de los programas, implementados y/o financiados por el Gobierno Nacional (Reposo,2014).

anteriormente y que afectan a la consecución de la razón de ser o finalidad de la organización.

Por otra parte, el ápice debe asegurarse de que los objetivos estén basados en la realidad, en las exigencias de todos los actores del contexto y expresados en términos que permitan que se evalúe adecuadamente el desempeño de la institución (Barrio Tato y Barrio Carvajal, 2008). En su formulación han de tenerse en cuenta el entorno político institucional, jurídico-legal y presupuestario-económico asignado al Ejército. Así mismo, las autoridades de la institución son las responsables de instrumentar el sistema de control interno de la misma, de acuerdo a lo determinado por la Ley N° 24.156.

Otro aspecto que resulta necesario considerar es que las auditorías tienen como producto final la producción de informes que satisfacen la necesidad de saber de los responsables de la conducción y gestión del Ejército (jefes/comandantes) sobre información real y actual de la marcha de los objetivos. Los informes de auditoría deberían recomendar los ajustes que sean necesarios realizar en los procesos, como así también, sugerir la necesidad de redefinirlos para mejores resultados operativos; esto se da fundamentalmente si se produjeron cambios muy sustantivos en el contexto como, por ejemplo, ante un cambio de gobierno o autoridades políticas e institucionales.

Dentro de la tipología de auditorías gubernamentales existentes y, según el Manual de Control Interno Gubernamental (2010), la auditoría operativa o de gestión busca obtener conclusiones sobre los aspectos sustantivos de economía, eficacia y eficiencia de las operaciones en el conjunto de una organización o en una función, programa proceso o segmento de la actividad pública. Surge como primera inquietud, si esta herramienta disponible con que cuenta la institución ¿garantiza una razonable seguridad de buen cumplimiento de las funciones y, sobre todo, si las operaciones que se llevan a cabo son económicas, eficientes y eficaces?

El control llevado a cabo por auditoría tiende a abarcar la totalidad de las áreas de funcionamiento de la estructura organizacional del EA; pero en la búsqueda de alcanzar un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos, dado el tamaño de la institución y especificidad de muchas funciones propias de la profesión militar, determinados procesos (o subprocesos) importantes podrían quedar sin ser auditados. Por ejemplo, si se consideran las auditorías operativas, estas deberían controlar la real capacidad de combate y supervivencia en respuesta a una supuesta crisis, a través de los

resultados que arrojen los instrumentos evaluativos. Esta información es esencial para corregir los planes vigentes.

Por otra parte, el Comité de Control que tiene la función de vigilar los procesos de control por medio de la auditoría interna, debe conocer con detalle las fortalezas y debilidades del sistema de control interno, así como la posible evolución de los riesgos que enfrenta la institución.

Por ello, es importante comprender que las auditorías que se programen deben tener en cuenta la evaluación de los mencionados riesgos al momento de su desarrollo. El conocimiento de los riesgos que enfrenta la organización según su contexto, y que estén asociados a los procesos sustantivos y esenciales de la misma, es primordial para neutralizar o reducir sus efectos negativos en el cumplimiento de los objetivos. Debe existir un proceso para identificar qué condiciones van cambiando en un contexto dinámico como el que se presenta actualmente.

En este sentido, Martires (2013) expresa que los organismos deben contar con mecanismos que ayuden a identificar no solo los cambios ya ocurridos (evaluación ex-post), o susceptibles de ocurrir a corto plazo. También, dichos procedimientos deben estar orientados hacia el futuro, de manera que la organización pueda prever los cambios significativos y le otorgue la capacidad de producir los planes correctivos o preventivos correspondientes.

En síntesis, los siguientes interrogantes exponen la importancia que adquiere la auditoría como herramienta para una buena gestión de la función pública que tiene como responsabilidad el Ejército: ¿Las auditorías del tipo operativa programadas, se enfocan al control de los procesos sustantivos y/o sustanciales de la institución? El Comité de Control, ¿Fijó para el trienio de análisis prioridades de auditorías orientando los riesgos a cubrir? En el trienio ¿Se consideró la evaluación de riesgo para las auditorías operativas programadas por la UAI? ¿Quedaron aspectos esenciales de eficacia y eficiencia fuera de los alcances de las auditorías operativas programadas por la UAI?

### **1.3. Objetivos del diagnóstico**

Objetivo general:

Caracterizar los mecanismos vigentes de auditoría interna gubernamental del tipo operativa en el ámbito de la Unidad de Auditoría Interna (UAI) del Ejército y proponer un plan de mejora.

Objetivos específicos:

- Describir los procesos sustantivos y/o sustanciales de la institución y que son objeto de auditorías operativas.
- Analizar las órdenes y/o directivas emanadas del Comité de Control y de los organismos superiores y rectores.
- Exponer y analizar los resultados de las evaluaciones de riesgo anuales que fueron consideradas por la UAI.
- Identificar los aspectos que deben considerarse al momento de programar las auditorías operativas, a fin de aumentar un grado razonable de seguridad en el cumplimiento de misiones y funciones.

#### **1.4. Metodología y técnicas a utilizar**

Para el presente diagnóstico se utilizará un enfoque cualitativo utilizando la recolección de datos sobre auditorías sin producir una valorización numérica de los mismos pero que permita, durante su interpretación, redefinir las preguntas de investigación. “Este enfoque se basa en métodos de recolección de datos no estandarizados ni completamente predeterminados. No se efectúa una medición numérica, por lo cual el análisis no es estadístico. La recolección de los datos consiste en obtener las perspectivas y puntos de vista de los participantes” (Sampieri, Collado y Baptista, 2010, p.9).

A través de una investigación descriptiva, se analizará cómo se desarrollan las auditorías en el ámbito del Ejército, considerándolas como un elemento importante del control interno y de sus resultados, con énfasis en las recomendaciones para mejorar los procesos. En los términos de Sampieri et al. (2010), con la finalidad de analizar cómo es y cómo se manifiesta una auditoría interna y sus componentes contextuales.

El diseño de investigación a ser empleado corresponde al tipo no experimental, a fin de comprender cómo se implementan las auditorías en el EA e interpretar qué resultados se obtienen actualmente.

En la investigación, se aplicará un enfoque transversal recolectando los datos generados en los informes de auditoría en un solo momento, en un tiempo único; es decir, los resultados que han arrojados las auditorías en el trienio de gestión administrativa y operativa en el EA. Se tratará de describir las variables intervinientes y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado (Sampieri et al., 2010).

La unidad de análisis será la Unidad de Auditoría Interna (UAI) del Ejército. Se analizará los productos resultantes del funcionamiento, tales como la programación, los informes de auditoría, las matrices de riesgos anuales, las principales recomendaciones

efectuadas. Un apartado especial de análisis, será las directivas emanadas del Comité de Control para regular y guiar el trabajo de la UAI.

Fuentes primarias: como técnicas de recolección de datos se utilizarán entrevistas semi-estructuradas a especialistas de la UAI (auditores). Análisis e interpretación de contenido de diversas fuentes secundarias de información elaboradas por la SIGEN u otros organismos de control (página web, normativa, libros, artículos de revistas especializadas, documentación institucional, informes, etc.) y trabajos académicos elaborados por otros investigadores.

Por último, es importante destacar que para el presente diagnóstico se analizó documentación de carácter pública y documentación que exigía respetar los criterios de seguridad y secreto militar vigente en la Jurisdicción Defensa, cuyos contenidos no fueron volcados en este trabajo. Independientemente de ello, la opinión del autor no representa la postura institucional y es al solo efecto de realizar un ejercicio intelectual basado en la experiencia, por haber prestado servicios en el organismo responsable de auditorías.

<b>Pregunta</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Tipo de fuente</b>	<b>Metodología y técnicas</b>
¿Las auditorías del tipo operativa programadas, se enfocan al control de los procesos sustantivos y/o sustanciales de la institución?	Describir los procesos sustantivos y/o sustanciales de la institución y que son objeto de auditorías operativas	Plan ciclo de auditorías del EA (2021/2023). Plan Estratégico del EA (2020/2024). Directiva del EA (2021/2022/2023).	Entrevistas a directores / comandantes Cuestionarios a usuarios Análisis de documentación Registros del contenido
El Comité de Control, ¿Fijó para el trienio de análisis prioridades de auditorías orientando los riesgos a cubrir?	Analizar las órdenes y/o directivas emanadas del Comité de Control y de los organismos superiores y rectores.	Planes Anuales de Auditorías del EA. Resultados de las auditorías que se encuentran en una base de datos particular de la UAI del EA (SISIO). Directiva anual para el desarrollo de auditorías	Recolección de información factual e indicadores (análisis de datos secundarios de registros públicos y documentación)

En el trienio ¿Se consideró la evaluación de riesgo para las auditorías operativas programadas por la UAI?	Exponer y analizar los resultados de las evaluaciones de riesgo anuales que fueron consideradas por la UAI.	Matriz de riesgos: años 2021 al 2023	Entrevistas a directores / comandantes Cuestionarios a usuarios Análisis de documentación Registros del contenido Recolección de información factual e indicadores (análisis de datos secundarios de registros públicos y documentación)
¿Quedaron aspectos esenciales de eficacia fuera de los alcances de las auditorías operativas programadas por la UAI?	Identificar qué aspectos deberían considerarse al momento de programarse las auditorías operativas, a fin de aumentar un grado razonable de seguridad en el cumplimiento de misiones y funciones.	Informes de explotación y experiencias de auditorías	

## 2. Marco Teórico

### 2.1. El control interno

Ivanega (2007) realiza una clasificación de tipología de control bajo tres clases: de cumplimiento, financiero o contable y de gestión. El control de cumplimiento (denominado por otros autores control de legalidad), tiene por objeto comprobar si la administración ajusta su actividad a las reglas imperativas del ordenamiento. El control financiero o contable permite analizar si los estados contables e informes financieros se confeccionaron conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados y si representan la realidad económica del organismo. Por último, el control de gestión abarca el análisis de programas, planes, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos en forma económica y eficiente y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso. Incluye, en opinión de la autora, los análisis de economía, eficiencia, eficacia, entorno y equidad.

En el ámbito de la APN, la Ley Nro 24.156 establece que “la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable del mantenimiento de un adecuado sistema de control interno” (Art 101).

El control interno es un instrumento que debe facilitar, a quien conduce, la medición de los resultados obtenidos en el desempeño de sus funciones, el grado de cumplimiento de las metas y objetivos y la efectiva custodia del patrimonio; por ello:

- No deberá limitarse solamente al estudio o análisis de la información que se reciba, ya que implicará la realización de visitas al lugar de ejecución para obtener la información por medio de observaciones personales; siempre alentadas por el espíritu de ayudar a los subordinados a interpretar y a ejecutar las directivas / órdenes, con la finalidad de poder corregirlas en lo inmediato.
- Debe permitir imponer un adecuado ambiente de control que asegure el gobierno de la acción, posibilitando la percepción y corrección oportuna de las posibles desviaciones, contribuyendo en forma significativa al mejor cumplimiento de la misión, limitar riesgos y en consecuencia, acotar la incertidumbre respecto a los resultados.

Para la SIGEN, según lo expresa en las Normas Generales de Control Interno (2014) para el SPN, en su carácter de órgano rector en dicho ámbito, el control interno:

Es un proceso llevado a cabo por las autoridades superiores y el resto del personal de la entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos organizacionales, considerando que los mismos presentan tres aspectos desde los cuales deben ser abordados:

- La gestión operativa (es decir, los propósitos operativos que se determinan para la gestión, como por ejemplo completar una obra o atender determinada cantidad de trámites).
- La generación de información (información contable, presupuestaria, reportes internos y externos a generar de manera confiable y oportuna)
- El cumplimiento de las normas y regulaciones aplicables (p. 8).

Este nivel de seguridad es razonable y no absoluto ya que pueden producirse acontecimientos o situaciones imprevistas en la organización o, en el desempeño de alguno de sus individuos, incurriendo en un deficiente criterio profesional, malas decisiones, fallos humanos o errores, connivencia para eludir los controles, acontecimientos externos, etc.

Zilli de Miranda (2002, p.10) en su trabajo adopta la definición de control interno inserta en el informe COSO, donde:

El control interno es definido como un proceso llevado a cabo por la máxima autoridad, los gerentes y el resto del personal de una organización, diseñado con el fin de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto al logro de sus objetivos, a saber:

- cumplimiento de la ley, entendiéndose por ello la observancia de leyes, decretos, reglamentos, estatutos, resoluciones, manuales, etc.;
- preservación del patrimonio de pérdidas por cualquier causa: error, omisión, dolo o fraude;
- ejecución de operaciones eficientes, económicas y eficaces; y
- generación de información oportuna, pertinente, confiable y completa.

La autora remarca que el control interno es concebido como un proceso y que incluye a todas las acciones operativas y administrativas de la gestión de un organismo, inclusive a sus procesos básicos de: planificación, ejecución y supervisión.

En el ámbito del EA y de acuerdo a su directiva específica (Directiva Control Interno en el EA, 2019), se entiende que el control interno es un proceso integral para verificar el desarrollo de la acción, evaluar sus resultados y reencauzar el planeamiento, la dirección y/o la ejecución. Esto se lleva a cabo con la finalidad de mejorar la eficiencia operativa de la Fuerza y proporcionar un grado de seguridad razonable en la consecución de objetivos institucionales y políticas del Ejército Argentino.

## **2.2. Auditoría interna gubernamental**

La auditoría interna gubernamental es una herramienta con que cuenta el sistema de control interno de todos los organismos estatales. Corresponde a la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) - órgano rector del Sistema de Control Interno del PEN -, el dictado de las normas relativas a la auditoría interna gubernamental, su cumplimiento y supervisión. Todas sus normas emanadas son aplicables a las auditorías que lleven a cabo las Unidades de Auditoría Interna de cada organismo.

El Manual de Control Interno Gubernamental (2010) la define:

La auditoría interna consiste en la evaluación periódica:

- a. Del grado de eficacia, eficiencia y efectividad del sistema de control interno implantado en los procesos del ente.
- b. Del resultado de la gestión de la organización auditada, en cuanto al grado de eficacia, eficiencia, transparencia y economía que hayan exhibido; en el cumplimiento de los objetivos y metas presupuestadas; en la utilización de los recursos públicos y en

la ejecución de sus tareas y actividades; y en el cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de la política del ente auditado.

c. De la eficacia y eficiencia de los procesos críticos tanto sustantivos como de apoyo que el ente auditado tiene en operación, observando las deficiencias e irregularidades, estableciendo sus causas, estimando sus efectos y recomendando las medidas correctivas necesarias (p. 6).

Con otra mirada Zilli de Miranda (2002) define a la auditoría interna como:

Una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinario para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección (p.15).

En este sentido, otra autora sostiene que la auditoría gubernamental se orienta a contribuir a que una organización resulte eficaz y eficiente en el uso de los recursos necesarios para cumplir con los objetivos y metas (Ivanega, 2013).

También, es un servicio a toda la organización que añade valor y consiste en un examen posterior de las actividades realizada por los auditores integrantes de las mencionadas Unidades de Auditoría Interna (UAI) (Manual de Control Interno Gubernamental, 2010). Los auditores, agentes responsables de auditar, aplican determinadas técnicas y/o procedimientos y presentan la particularidad de que no han intervenido en las operaciones que son objetos de control.

El auditor militar español, Cordero Aparicio (2016), en su trabajo sobre auditoría operativa en el Ministerio de Defensa de ese país, define a la auditoría interna como:

Una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización (...) Su finalidad es ayudar a cumplir las metas, mejorando la eficiencia de los procesos de gestión y sus riesgos, mediante las evaluaciones llegando al control y gobierno de las mismas (p. 17).

En la Guía (2001) para las normas de control interno del sector público, difundida por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)<sup>2</sup> que fuera concebida como un documento que promueve las normas para el diseño,

---

<sup>2</sup> INTOSAI – Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Es un organismo autónomo, independiente y apolítico. INTOSAI es la organización central para la fiscalización pública exterior. Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) son emitidas por la INTOSAI. [www.issai.org](http://www.issai.org).

implantación y evaluación del control interno, en su actualización del 2001, define a la auditoría interna como:

Una actividad independiente y objetiva que da a una organización una seguridad sobre el grado de dominio de sus operaciones, que da sus consejos para mejorarlas y que contribuye a crear valor añadido. Ayuda esta organización a alcanzar sus objetivos, evaluando, con un enfoque sistemático y metódico, sus procedimientos de gestión de riesgos, de control y de dirección de empresa, y haciendo propuestas para reforzar su eficacia (p. 63).

En términos más específicos, la Directiva (2019) de control interno del EA considera que unos de los procedimientos de control lo constituyen precisamente la auditoría y la conceptualiza como el procedimiento sistemático de obtención, evaluación objetiva a posteriori y seguimiento de información y evidencias sobre procesos operativos, de gestión logística y/o actividades administrativo – financieras. Esta es realizada en un período de tiempo determinado, con la finalidad de contribuir al mejoramiento de la gestión operativa, brindar información razonable acerca de la confiabilidad del diseño y funcionamiento de los sistemas de control interno y verificar el cumplimiento normativo – legal, y de gestión administrativo – financiera. En esta definición también se considera como fin la eficacia y eficiencia operativa.

Con respecto a unos de los componentes del control interno, según las Normas de Generales del Control Interno (2014), el ambiente de control esta constituido por todos los procesos operativos, los estándares de cumplimiento y las estructuras organizativas sobre los cuales se realizará el control. Es importante señalar que abarca también aspectos éticos y de valores en el desempeño de las funciones y misiones de los integrantes (autoridades y personal en general).

Según la Directiva (2019) del EA, el ambiente de control comprenderá a los procesos operativos, de gestión logística, administrativos-financieros y de control interno de los organismos componentes. Incluye, además, la responsabilidad de las autoridades en función de cada perfil y su desempeño, y el plexo normativo, legal y doctrinario vigente que enmarca las actividades.

Finalmente, todo el resultado de la labor de auditoría se plasma en un informe que debe contemplar la observación de los hechos relevantes con una breve descripción del tema observado, su valorización, la causa de origen y el efecto actual y proyectado del mismo. Así mismo, debe incluir recomendaciones y conclusiones, que expresa el funcionamiento

del sistema de control interno, el grado de eficacia y eficiencia de los procesos y los riesgos existentes sin cubrir, pudiendo definir una valoración respecto del grado de cumplimiento de estos objetivos (Campo, 2012). Este documento constituye uno de los fundamentos disponible para la dirección del organismo a los fines de realizar ajustes en sus operaciones y sistema de coordinación y control.

### **2.3. Comité de Control y sistema de control interno**

Retomando el concepto del control interno como sistema, según el Manual de Control Interno Gubernamental (2010), este es un proceso efectuado por todos los integrantes de la organización con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en la eficacia y eficiencia de las operaciones. La esencia del sistema es dirigir y controlar las operaciones sustantivas y de apoyos que lleva a cabo la organización.

Zilli de Miranda (2002), refuerza el concepto que el control interno está diseñado con el fin de proporcionar un grado de seguridad razonable en la ejecución de operaciones en sus tres facetas: eficientes, económicas y eficaces. Pero, el Manual (2010) agrega que es la auditoría interna la que tiene la responsabilidad de evaluar el funcionamiento del sistema de control implementado por cada organismo “para cumplir los objetivos y metas propuestas, con eficacia, eficiencia, economía y efectividad, observando el marco normativo y legal vigente y competente” (p. 23).

Sin embargo y desde otra óptica, en la actividad empresarial privada la supervisión integral del sistema de control interno queda bajo responsabilidad del llamado Comité de Auditoría (Comité de Dirección Superior), órgano de control integrado por las máximas autoridades de la institución, y que también le cabe la responsabilidad de orientar las políticas de gestión de riesgo (Campo, 2012).

El Comité de Auditoría debe vigilar los procesos de control por medio de la auditoría interna, siendo un aspecto relevante que el mismo debe estar en condiciones de conocer con detalle las fortalezas y debilidades del sistema de control interno, así como la evolución de los riesgos. A tal fin, los responsables de auditoría interna deberían realizar un análisis que permita conocer el grado de seguridad del sistema, en función de la cobertura de riesgos existente y de la importancia de los posibles reparos que se pongan de manifiesto en la evaluación del control interno (Barrio Tato y Barrio Carvajal, 2008).

Según la guía de INTOSAI (2019), es un comité de la mesa directiva (que asiste al directorio) con la función central de observar los aspectos de información financiera y el desarrollo de los procesos gerenciales de la entidad; pero lo importante de su rol es

contribuir a administrar el riesgo del negocio y el riesgo financiero, y para cumplir con las exigencias y requerimientos de orden legal, ético o regulatorio.

En el ámbito de la APN, el mencionado comité toma la definición de Comité de Control.

Según las Normas Generales de Control Interno (2014, p.15) “en cada organismo debe constituirse un Comité de Control integrado, al menos, por un funcionario del máximo nivel y el auditor interno titular”. Con el objetivo general de vigilar el adecuado funcionamiento del Sistema de Control Interno y el mejoramiento continuo del mismo. Esta responsabilidad asignada se desprende de la Resolución Nro 36 (2011) de la SIGEN.

Según la Directiva (2019) de control interno del EA el sistema de control interno para éste, del cual la Inspectoría General del Ejército es el órgano rector, se debe entender como un sistema en donde las partes se integran a través de la articulación armónica de las funciones y los procedimientos de control, implementados en cada nivel de conducción a través de la cadena de comando, en forma coadyuvante con las normas que rigen el accionar de la institución, promoviendo una visión integral e integrada de la Fuerza.

#### **2.4. Evaluación de riesgos / matriz - mapa de riesgo**

Retomando la idea de definir las políticas de evaluación del riesgo, estas consisten en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar a la consecución de los objetivos para determinar la forma en que los riesgos deben ser gestionados. Se necesitan mecanismos para identificar y hacer frente a los riesgos asociados con el cambio, fundamentalmente ante las modificaciones continuas del entorno.

La evaluación del riesgo, como componente del control interno, se orienta al tratamiento de los riesgos que la organización enfrenta, ya sea de orden interno o externo, entendiéndose como el riesgo aquellos eventos que puedan afectar negativamente el logro de los objetivos. La evaluación de riesgo es un proceso dinámico e iterativo orientado a identificar y evaluar los riesgos que constituye la base para que la organización pueda tratar metódicamente los riesgos (Normas Generales del Control Interno, 2014). Barrio Tato et al. (2008) insisten también en la idea de que se debe originar un proceso dinámico que implica la mejora continua en la definición de objetivos que consideren riesgos y una capacidad permanente de gestión de riesgos y mecanismos de control. Es decir, se origina un ciclo virtuoso de retroalimentación.

En un sentido amplio y general el riesgo puede ser considerado como las consecuencias que provoca sobre los objetivos, las situaciones de incertidumbre. Dicho de otra manera, el

riesgo es concebido como la probabilidad de que un evento o acción afecte adversamente el cumplimiento de los objetivos de la organización y el tratamiento de este; constituye el factor determinante para decidir qué procesos y áreas serán objeto de control.

Las Normas (2014) definen al riesgo como:

Todo evento contingente que, de materializarse, puede impedir o comprometer el logro de los objetivos. Es la expresión de la probabilidad y del impacto de un evento con el potencial de ejercer influencia en el logro de los objetivos de una organización (p. 26).

Su evaluación es importante dado que el riesgo resulta de la combinación entre la probabilidad de que ocurra un determinado evento peligroso y la magnitud de sus consecuencias.

Por ello, su análisis o evaluación, junto con el seguimiento de las acciones correctivas resultantes de las actividades de control y supervisión, permitirán identificar elementos y aspectos que requieran especial atención, haciendo foco en las causas y facilitando la planificación del control interno con un enfoque basado en riesgos.

El análisis de riesgo se lleva a cabo disponiendo en primera instancia del conocimiento detallado de los objetivos de la organización que será objeto de supervisión, a partir de los cuales se valorizan los riesgos que pueden impedir o dificultar el alcance de los resultados esperados eficientemente.

En síntesis, todo el análisis de riesgo finaliza en la elaboración de un documento que presenta los resultados del mencionado análisis: el mapa de riesgo. Toda organización debe contar con este documento surgido de la evaluación del entorno, de los procesos y de la información que maneja la organización. En otros términos, existen riesgos del entorno, riesgos de información y riesgos de procesos. En particular, los riesgos de procesos (sobre los cuales este diagnóstico se centra) se derivan de las propias operaciones del organismo y corresponden a rupturas de las actividades que afectan la efectividad y eficiencia, como así también de los activos y recursos existentes (Campo, 2012).

## **2.5. Planeamiento**

El Manual (2010) establece que:

Anualmente, la SIGEN elabora un mapa de riesgos del Sector Público Nacional, estableciendo también los lineamientos para el planeamiento de las UAI y la SIGEN, complementados con las pautas gerenciales para la formulación del plan anual de las UAI y Sindicaturas, emitidas por la Gerencia de Supervisión. Finalmente, a dicho

procesos de planificación se incorporan las recomendaciones formuladas por los Síndicos y las autoridades de cada organización, el análisis de riesgo propio, etc (p.27).

El órgano rector, en dicho Manual, también fija los lineamientos a los efectos de asegurar que la tarea de control en toda la APN resulte coordinada y homogénea procedimentalmente. También, pone el acento en la identificación del riesgo a través de la elaboración de “un mapeo del riesgo que incluya la especificación de los dominios o puntos clave del organismo, la identificación de los objetivos generales y particulares, y las amenazas y riesgos que se puedan tener que afrontar” (p.27).

Campo (2015), autor dedicado a analizar las auditorías del sector privado, establece que el planeamiento de la auditoría interna es el proceso que asegura el cumplimiento adecuado de la función de control y debe incluir la determinación de las revisiones en función de los riesgos relevantes a cubrir, la frecuencia que se aplicará entre revisiones, la dotación de auditores disponibles, etc.

Lo mencionado anteriormente se plasma en el Plan Anual de Auditoría Interna que es el documento formal que incluye las operaciones de la organización y que debe ser aprobado por las máximas autoridades. Este plan surge de considerar particularmente una adecuada cobertura de los factores de riesgo y busca que se alcance eficiencia en las operaciones (Campo, 2012).

El planeamiento, según el Manual (2010), permite definir que se quiere auditar, quien desarrollará las tareas e informes correspondientes y cuando se realizará la misma. Pero fundamentalmente se realiza el planeamiento para determinar de manera efectiva y eficiente la forma de obtener los datos necesarios e informar acerca del objeto de la auditoría a quien haya aprobado la tarea.

En síntesis, con el planeamiento y la elaboración de los correspondientes planes anuales, se determinan los proyectos a cumplir en cada año de gestión, se define el objeto y los objetivos básicos de cada uno de los proyectos y subproyectos de auditoría, además de otros datos de interés para la ejecución (tiempo disponible, recursos humanos y materiales, etc).

## **2.6. Auditoría operativa**

En este tipo de auditoría se busca evaluar la gestión de todo el organismo en sus aspectos de eficiencia de sus resultados con relación a las metas fijadas, de todos los resultados obtenidos con los factores intervinientes en la gestión (humanos, financieros y

materiales), los aspectos organizativos-estructurales, la coordinación y los controles determinados para el desarrollo de la gestión.

Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental (2002) establece que se busca mutar de una visión funcional o por actividades, a otra caracterizada por la evaluación o medición por objetivos o resultados, en materia de gestión pública.

“En la primera se busca la identificación de erogaciones o gastos en insumos de cada actividad que hace a la función (salud, justicia, educación, etc.), sin presentar mediciones a través de resultados; en la segunda, se identifican las actividades con sus objetivos, insumos y productos” (p. 41).

Las Normas mencionada pone el acento en la importancia de los resultados de la auditoría de gestión para un uso racional y eficiente de los recursos públicos. Por ello, define que este tipo de auditoría “tiene por objeto el examen sistemático de los comportamientos sustantivos relacionados con la economía, eficacia y eficiencia de las operaciones en el conjunto de una organización, o en una función, programa, proceso o segmento de la actividad pública” (p. 41).

Su alcance también incluye el análisis de la calidad de los bienes y servicios producidos, y la satisfacción del ciudadano, así como la forma en que se cumplieron los diversos tipos de responsabilidades.

Por otra parte, en la evaluación de la gestión de las operaciones se requiere la consideración y valoración de la interacción de los siguientes factores: organización, objetivos y metas, insumos, operaciones, productos y resultados. Se puede observar que abarca todos los aspectos de las operaciones del organismo. Porque consiste en un examen integral de la gestión de un organismo (o de una parte del mismo) con el propósito de evaluar la eficiencia de los resultados, tomando en cuenta para ello: las metas y objetivos fijados, los recursos humanos, financieros y materiales empleados y la organización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos. Pero en última instancia, tiene por fin determinar los defectos y proponer mejoras, determinar las causas de los desvíos y proponer correcciones y determinar el origen de los problemas y proponer soluciones.

La auditoría de gestión tiene el propósito de responder a algunas cuestiones, las cuales resultan pertinente al presente diagnóstico, tales como:

- Si los objetivos y metas fijadas han sido logrados de forma económica y eficiente.

- Si se están realizando evaluaciones competentes y válidas en los niveles apropiados acerca del impacto o efecto logrado por los programas y actividades.
- Si los recursos (financieros, materiales, humanos, etc.) se adquieren, protegen y emplean de manera económica y eficiente.

En la introducción de su obra, Cordero Aparicio (2016) refiere a que en los países de habla hispana a la auditoría operativa también se le denomina auditoría operacional, auditoría de rendimiento, auditoría de economía, eficiencia y eficacia, auditoría de gestión, etc. Este autor entiende que las auditorías de gestión abarcan a todas las mencionadas dado que incluyen bajo su orbita el examen de la economía, eficiencia (rendimiento) y eficacia de las actividades u operaciones (operacional u operativa), de los sistemas y procedimientos de gestión.

El mencionado autor toma la definición de la Ley General Presupuestaria española (Ley 47/2003, General Presupuestaria) para definir a la auditoría operativa como:

El examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas (p. 20).

El mismo afirma que el instrumento que emplea este tipo de auditoría la diferencia de las restantes clase de auditoría por las distintas formas de control que se utilizan y que “para el caso de la auditoría de gestión, el instrumento de trabajo son los indicadores de gestión en sus distintas modalidades, en cuanto que reflejan la actividad auditada” (p. 21).

Por último, dentro de este marco teórico es necesario incorporar las siguientes definiciones que serán utilizados en el diagnóstico. En primer término, los dos tipos de procesos operativos. La Resolución 36 (2011) de la SIGEN en su anexo III de glosarios define a los procesos sustantivos como los “orientados al cumplimiento de los objetivos fundamentales de la organización, dando por resultado un producto (bien o servicio) que es recibido por un cliente externo” y a los procesos de apoyo a aquellos “destinados a dar apoyo operativo para el cumplimiento de los objetivos de los procesos sustantivos”.

En los principios de la Auditoría de Desempeño de la INTOSAI (2019, p.9), se dan las definiciones de economía, eficiencia y efectividad:

- Economía es la acción de minimizar el costo de los recursos empleados en una actividad sin pérdida de calidad. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio.
- La eficiencia representa la relación entre el producto, en términos de bienes, servicios y otros resultados, y los recursos utilizados para producirlos. Es decir, la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.
- La efectividad es el grado en que se alcanzan los objetivos y la relación entre los resultados deseados y los resultados reales de una actividad determinada; cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.

### **3. Diagnóstico**

#### **3.1. Las misiones y funciones sustantivas del EA**

En este apartado del análisis se realizará la descripción de como el EA operacionaliza su misión general y constitucional en cada uno de los procesos y funciones que dan lugar a la programación de auditorías. En primer lugar, es importante identificar las acciones, tareas o actividades sustanciales que materializan el cumplimiento de la misión del Ejército.

La actual misión del mismo, y que es difundida en la página oficial del gobierno nacional, es:

El Ejército Argentino servirá a la Patria, como parte del instrumento militar de la defensa adiestrando, alistando, y sosteniendo a la Fuerza, para ejecutar operaciones militares contribuyentes a garantizar la soberanía, independencia, capacidad de autodeterminación e integridad territorial de la República Argentina y proteger la vida, la libertad y los bienes de sus habitantes (Misión, visión y objetivo, 2023).

Esta misión general se operacionaliza en tareas más específicas a través de determinadas operaciones militares que deberán ejecutarse para contribuir al logro de la razón de ser del Ejército: contribuir a la Defensa Nacional. Desde otro punto de vista, para cumplir la mencionada misión se articula el desarrollo de distintos procesos tanto operativos como administrativos, que son desarrollados por los componentes constitutivos de su estructura orgánica.

Se debe reconocer que resulta muy difícil poder auditar el cumplimiento de la misión por su nivel de complejidad e interrelaciones que se dan en cada proceso. Por ello, se entiende que la ejecución de cada una de las distintas funciones de los organismos que

conforman su estructura organizativa, contribuye a materializar determinados efectos que se integran unos a otros para alcanzar los objetivos de la institución.

Siendo que cada función constituye un proceso, o una sumatoria de procesos afines, se puede identificar a cada uno de los organismos responsables (Dirección o Comando) de su planeamiento, ejecución y evaluación.

Anualmente la institución difunde su directiva de organización para delinear ajustes y misiones particulares que regirán el año calendario comprendido. Con este documento se plasman los objetivos específicos de cómo se estructura la Fuerza para llevar adelante sus funciones. Se ajustan estructuras para llevar adelante en forma más eficaz sus misiones. Obviamente, y dado el tamaño de la Fuerza, no se producen cambios bruscos e inmediatos; por ello, se suele considerar a este tipo de organización con un claro sesgo de burocráticas por los complejos procedimientos decisorios para implementar innovaciones.

Como ejemplo de función-responsable, podemos citar que el proceso de abastecimiento de víveres para la alimentación de la Fuerza, es una responsabilidad primaria de una Dirección específica; o como el proceso para el entrenamiento de la fuerza operativa lo conduce un organismo operativo particular del máximo nivel del Ejército.

Es por ello que, para poder auditar la misión del Ejército, resulta válido partir de un diseño que contemple las distintas funciones (entendidas como procesos o suma de procesos) en la que son responsables las Direcciones y Comandos, que establece la estructura superior de la Fuerza fijada en la Resolución del Ministerio de Defensa N° 1633 (2010).

Volviendo al grado de complejidad y tamaño de la organización, es necesario definir prioridades para realizar el control que permita obtener un grado de seguridad razonable que los objetivos están siendo alcanzados. A tal fin, se estableció el control en forma prioritaria de los procesos más importantes que el Ejército lleva a cabo dentro de su organización: los llamados procesos sustantivos o primarios, que son todos aquellos que conducen necesariamente al cumplimiento de los objetivos o finalidad de la organización, siendo su resultado un bien público que es recibido por la sociedad.

En el planeamiento del control plasmado en el plan ciclo de auditorías de la Institución, se define como sustantivos aquellos procesos que inciden directamente en el cumplimiento de la misión, considerando a los restantes procesos como de apoyo. Pero, sin dejar de considerar también aquellos procesos de particular interés ordenados por la máxima autoridad de la Fuerza o de estamentos militares y políticos superiores.

Las auditorías de áreas sustantivas que el Ejército define son las siguientes:

- Empleo operacional de los medios terrestres, en función de los planes que se aprueben.
- Adiestramiento operacional de la Fuerza Operativa, para responder a cada una de las contingencias que se hayan definidos en el planeamiento.
- Alistamiento de la Fuerza Operativa, a los fines de responder en tiempo y forma a una crisis.
- Las actividades de protección civil ante una situación de emergencia o catástrofe.

Las tres primeras áreas sustantivas mencionadas constituyen la esencia de la organización. Las mismas se traducen en funciones que implican distintos procesos y que como ya se mencionara, son ejecutadas por organismos responsables de las mismas.

Pero ¿este enfoque de funciones /procesos, al ser controlados bajo una auditoría permite visualizar si los objetivos operativos, de gestión, de integralidad, dan un resultado óptimo? ¿Son eficaces? Eficacia en términos de si se alcanzan los objetivos.

Este aspecto no puede ser corroborado en los informes de auditorías del trienio dado que no fueron programadas en los respectivos planes anuales. Así mismo, se ha observado que siempre en la programación de auditorías se consideran las exigencias impuestas en el nivel de conducción política de la defensa (Ministerio de Defensa). En general, este ámbito de conducción determina como sustantivo la administración de los recursos públicos sobre los cuales se consideran que existe mayores riesgos en su gestión.

Otra faceta importante de señalar en este diagnóstico, es el referido al radical cambio que sufrió el sistema de planeamiento nacional y estratégico para la modernización y evolución de las FFAA en los últimos años.

El Decreto del MD N° 1691 (2006) estableció la Directiva sobre Organización y Funcionamiento de las Fuerzas Armadas, a partir de la cual el estado argentino tomó oficialmente la decisión estratégica de desestimar la metodología de planeamiento por hipótesis de conflicto y, en su lugar, adoptó el planeamiento por capacidades.

Este tipo de planeamiento en particular, define determinadas áreas de capacidades para alcanzar durante un período de tiempo para la evolución y modernización de las FFAA. Es decir, se entiende que, si se alcanzan las mencionadas capacidades, la organización podría llevar adelante sus funciones y misiones. Pero, es indudable que el logro de las capacidades estará en relación directa con la inversión presupuestaria que disponga el MD para alcanzar dichos objetivos. Este último, es quien debe fijar los principales lineamientos para el empleo, diseño y evolución del instrumento militar en el corto, mediano y largo plazo.

El Libro Blanco de la Defensa (2023) afirma que:

La Defensa Nacional, compuesta principalmente por el Instrumento Militar, ha tenido entre 2020 y 2023 importantes avances estratégicos que han permitido contar con una Directiva Política de Defensa Nacional (DPDN) moderna, que, acorde a estos tiempos, establece los lineamientos de una política de defensa cooperativa, autónoma y con capacidad de disuasión. También se ha logrado completar un ciclo de Planeamiento de la Defensa Nacional, a través de la aprobación del Plan de Capacidades Militares, que actualiza al del año 2011 (p. 12).

El Ciclo de Planeamiento de la Defensa Nacional (CPDN) es un instrumento de gestión pública que se ha consolidado como una herramienta clave para la jurisdicción Defensa. Todo el planeamiento que se realiza finaliza con la aprobación por parte del MD del Plan de Capacidades Militares (PLANCAMIL), cuyo contenido es secreto.

Esta condición de seguridad, que, si bien no permiten su análisis, deberían ser objeto de evaluación y seguimiento en forma periódica para determinar el grado de su cumplimiento.

En síntesis, el EA ejecuta operaciones militares sobre la base de adiestramiento, alistamiento y sostenimiento logístico de sus medios para contribuir a brindar un servicio a la sociedad de carácter intangible como lo es la Defensa Nacional. Los mencionados anteriormente son los tres procesos sustantivos que se pueden identificar claramente; así como también lo son, las capacidades militares que se adquieran o alcancen a través del proceso de inversión correspondiente.

### **3.2. Las directivas rectoras del Comité de Control y organismos superiores.**

A continuación, se analizará toda la normativa que son difundidas por los órganos rectores o reguladores, tales como órdenes y/o directivas emanadas del Comité de Control y del Ministerio de Defensa y SIGEN.

En diciembre de 2010, el Síndico General de la Nación suscribió con el Ministerio de Defensa, con los jefes de Estados Mayores de las tres Fuerzas Armadas y con el jefe del Estado Mayor Conjunto un convenio de asesoramiento y acción conjunta con las Inspectorías de cada una de las Fuerzas y del Estado Mayor Conjunto, ratificado y reglamentado por la Resolución del MD N° 1653(2010).

A partir de este convenio se conformó la Red de Control de Defensa, donde se buscó homogenizar los procedimientos siguiendo los lineamientos de la SIGEN establecidos en las Normas de Auditoría Interna Gubernamental (2002), el Manual de Control Interno Gubernamental (2010) y otras normativas regulatorias emitidas por ese Organismo.

Asimismo, se establecieron aspectos formales y de procedimientos para regular la presentación y aprobación de planes, la elaboración y comunicación de los informes y el seguimiento de las observaciones.

El Ejército Argentino, a partir de la firma de este convenio, se comprometió a presentar en el marco de la Red de Control de Defensa su Plan de Auditorías Anual elaborado con metodología SIGEN (a partir de una Matriz de Riesgo) para ser integrado al Plan de Auditorías Conjunto del Ministerio de Defensa.

Lo mencionado hasta aquí da el marco general de la dirección e instrumentación del control en la jurisdicción Defensa. En términos más específicos, la Resolución de SIGEN N° 290 (2019), en su primer artículo aprueba el reglamento para el funcionamiento del Comité de Control Interno que lleva adjunto como anexo 1 y que resulta obligatorio para todos los entes comprendidos en los incisos a) y c) del artículo 8° de la Ley N° 24.156.

Como se expresó en el marco teórico, este comité tiene la responsabilidad de determinar prioridades en la ejecución de los controles en función de los riesgos que se decida enfrentar y también de aprobar los planes de auditorías de cada organismo. Además, de necesitar información real y oportuna de cómo se están alcanzando los objetivos.

Particularmente, el ápice estratégico del EA (Comité de Control) en su Directiva (2019) de la estructura superior y a la luz de los conceptos institucionales rectores (Misión del EA, visión y objetivos), difunde sus objetivos institucionales, resumidos en los siguientes:

- Alcanzar el poder de disuasión que requiere la defensa de los intereses nacionales, cuya esencia es la preparación para la guerra.
- Potenciar las capacidades de apoyo al pueblo argentino, ante la emergencia social o la catástrofe.
- Contribuir activamente con el desarrollo nacional.

En estos objetivos queda materializada donde se encuentra la prioridad de la institución, afirmando que la esencia de prepararse para la guerra pasa por alcanzar capacidades de defensa que le permitan disuadir amenazas a los intereses nacionales de la Nación.

Además, determina que el EA realizará la planificación y programación de sus acciones a través de un sistema de gestión por objetivos y políticas que permita relacionar a las distintas partes de su estructura orgánico funcional. Todo ello, con la finalidad de asegurar la eficiencia en la administración de los recursos disponibles y la efectividad en el cumplimiento de la misión.

En este sentido, se entiende por gestión a la dirección de acciones que contribuyan a tomar decisiones orientadas a alcanzar los objetivos fijados, medir los resultados obtenidos, identificar desvíos a lo programado para, finalmente, orientar la acción hacia la mejora permanente de las metas.

De este modo, queda claro que la conducción por objetivos constituye el principal elemento coordinador e integrador de las acciones que se ejecuten en la Fuerza. Por ende, exigen ser monitoreados periódicamente para observar su evolución; es decir, sobre las funciones u operaciones que ejecuta el EA para contribuir al logro de los objetivos de gestión, son necesario realizar el control a través de la planificación y ejecución de auditoría.

Los objetivos de gestión establecidos por el ápice de la institución pueden resumirse en los siguientes:

- Incrementar el adiestramiento y alistamiento específico.
- Dotar a las organizaciones con el equipamiento necesario para operar, propendiendo a la adquisición de material tecnológicamente moderno.
- Optimizar las organizaciones para el desarrollo de actividades y tareas de protección civil.
- Priorizar acciones concurrentes al bienestar del personal, en todos los niveles de la Fuerza.
- Recuperar y adquirir capacidades de uso dual para contribuir a la defensa y al desarrollo social.
- Recuperar la infraestructura de la Fuerza en todo el territorio nacional.

Ahora bien, en relación a los procesos sustantivos mencionados en el apartado anterior, los dos primeros objetivos claramente se encuentran alineados con funciones sustantivas; por ende, sobre ellos deberían enfocarse las auditorías operativas. Es decir, las acciones de adiestramiento, alistamiento y sostenimiento (equipamiento) vuelven a indicar lo sustancial que se necesita para cumplir con la misión.

En el plan ciclo de auditorías internas gubernamentales donde está comprendido el trienio que es objeto de análisis en el EA, se evidencia que estos procesos sustantivos han sido desagregados en una serie de subprocesos componentes para ser auditados. Durante el período mencionado se auditó un 20 % de los subprocesos que componen el total de ellos.

En general, las tipologías de auditorías planificadas para el mismo fueron básicamente de cumplimiento de metas, objetivos y normas u órdenes internas y del funcionamiento del

sistema administrativo-financiero y contable. Así mismo, se observó que las auditorías operativas en los planes anuales del trienio estaban sin una adecuada consideración, en cuanto a buscar la información que permita definir si los procesos sustantivos están siendo desarrollados en forma eficaz, eficiente y económica.

Con respecto a la situación con los organismos superiores, la mencionada anteriormente Resolución del MD N° 1653 (2010) que estableció la Red de Control de Defensa, permitió unificar las normativas de control interno y auditorías en la jurisdicción del MD y realizar el seguimiento de las observaciones hasta su regularización, optimizando las capacidades de control, el trabajo coordinado y el fortalecimiento del sistema de control interno. También facilitó el traslado a las inspectorías de las actividades de control y seguimiento de observaciones llevadas a cabo por la UAI del MD (Plan Anual de Auditoría, 2023).

Anualmente, el Síndico Jurisdiccional del MD emite su orientación para el trabajo de control en el ámbito de la jurisdicción defensa con asignación de tareas de control a cada una de las Inspectorías Generales de las FFAA (UAI), en el marco de la mencionada red de control. La misma se traduce en que distintos procesos, áreas y líneas de auditoría deben ser asumidas para realizar el control, siendo necesario mantener una coordinación permanente entre la UAI del Ministerio y las mencionadas inspectorías, en la búsqueda de una asignación eficiente de tiempo y recursos.

Por ejemplo, analizando el Plan Anual de Auditoría (2021) del MD, se promovió la revalorización del Comité de Control de toda su jurisdicción, con la idea de que éste es uno de los instrumentos más eficaces para el seguimiento y mejora de los resultados organizacionales. Además, consideró “que resulta necesario compatibilizar los planes de auditorías de todas las fuerzas, aprobándolos y compatibilizándolos con el propio del MD” (p. 67).

Bajo los lineamientos mencionados anteriormente, la UAI del MD elaboró el planeamiento correspondiente para el año 2021 (Plan Anual de Auditoría, 2021) conteniendo los proyectos seleccionados de acuerdo con una combinación de criterios y parámetros, a saber:

- De interés manifiesto de la máxima autoridad política de la Jurisdicción y de la SIGEN.
- Con mayor nivel de riesgo asociado, resultante de la aplicación de la metodología basada en un enfoque por procesos con estimación de: impacto-probabilidad.

- Que pongan en riesgo la efectividad del resultado de una política medida por parámetros tales como: significancia económica, impacto social actual, impacto energético y ambiental, relevancia político-institucional o el impacto sobre la organización.
- De áreas, funciones, procesos y productos: en los que se estén operando cambios de relevancia, afectando su vulnerabilidad; expuestas a situaciones de corrupción, conflicto de interés, cartelización, sobrepuestos, direccionamiento y/o desvío de recursos; de gran complejidad o de gran envergadura; de gran sensibilidad política; manifiesten carencia o precariedad de procedimientos normativos para cumplir o desarrollar la actividad; que involucren a más de una organización dentro de la misma jurisdicción.
- Para el seguimiento de acciones correctivas y regularización de situaciones objeto de observaciones u hallazgos importantes en auditorías anteriores.
- De obligatoriedad normativa (pp. 67-68).

En estos criterios y parámetros, el MD fija sus prioridades de control, encontrándose particularmente interesado en los procesos de gestión presupuestaria, capital humano y responsabilidad ambiental; disponiendo, además, que estas auditorías sean realizadas coordinadamente con las otras inspectorías a efectos de abarcar la totalidad del universo de control.

En el año 2022 se efectuaron modificaciones al plan ciclo del MD como resultado de la obtención y análisis de la información recogida, la presentación desagregada de sus componentes, la determinación y evaluación de los riesgos, la selección de los proyectos de auditoría, la previsión de los recursos para su realización y la presentación ordenada de la estimación de su ejecución en el tiempo. En cuanto a la extensión del plan ciclo, se tuvo en cuenta el universo de los procesos y actividades de la jurisdicción, así como el tiempo y los recursos necesarios para su abordaje, proyectando un ciclo de siete años: del año 2022 al 2028 (Plan Anual de Auditoría, 2023).

Del análisis de los lineamientos generales del ciclo, este orienta a controlar determinados procesos vinculados a la ciberdefensa y las tecnologías de la comunicación. Asimismo, se destaca la necesidad de abordar los procesos dedicados a planificar capacidades logísticas y operativas para la respuesta ante posibles emergencias, incluyendo nuevos brotes de pandemias. También, promueve el seguimiento pormenorizado en el cumplimiento de los objetivos del FONDEF (Fondo Nacional de la Defensa, aprobado

mediante Ley N° 27.565) y en la ejecución de los fondos asignados que tiene por destino la modernización del equipamiento y tecnología para el sector de la Defensa.

Como se observa, las experiencias obtenidas en la ejecución de las auditorías, son llevadas a la reformulación de los documentos de planificación y programación, considerando que riesgos se presentan en la jurisdicción.

Analizando el actual ciclo del MD, para el Ejército se programó auditar, para el año 2022 la capacidad operacional como proceso sustantivo y con un factor de riesgo significativo (mayor importancia) y para el año 2027 el adiestramiento operacional con factor de riesgo considerable (importancia media). Ambos son procesos sustantivos y deberían ser objetos de auditorías operativas.

Sin embargo, en el plan de auditoría para el año 2023 del MD, se estableció dos auditorías de áreas sustantivas, a saber: la gestión de munición y explosivos y la gestión de armamento. Estos sistemas son de un interés particular para su control en función de los factores de riesgos que se determinaron. Pero es de destacar, que del análisis efectuado no se pudo constatar objetivos que buscaran evaluar eficiencia y efectividad operativa del EA, u objetivos de eficacia programados en las auditorías operativas asociados a los procesos sustantivos.

Como síntesis, de los documentos rectores que se encuentran vigentes, los mismos direccionan el control hacia los principales problemas que se presentan en la gestión de las fuerzas; fundamentalmente aquellos aspectos y riesgos relacionados con la administración de personal, financiera-contable de los fondos públicos y el cumplimiento de normativas jurídicas a las cuales deben ceñirse el funcionamiento de las fuerzas.

Por otra parte, evidencian que no se sigue un patrón de planificación de mediano o largo plazo con respecto a los objetivos de las auditorías, para obtener información de las capacidades militares reales; en general, las prioridades surgidas son la resultante de situaciones coyunturales o de las orientaciones que renuevan periódicamente los responsables de la política de defensa en cada gestión de la jurisdicción.

Esta situación, sin embargo, es considerada dado que sobre el plan estratégico (documento que debiera contemplar el PLANCAMIL) y acorde a los lineamientos para el planeamiento establecidas por SIGEN, anualmente se difunden los proyectos de auditoría que resultaron seleccionados para cada año de gestión (Plan anual de auditoría, 2023).

Es decir, los ciclos de auditorías deben ser coherentes con los periodos de planificación estratégica.

### **3.3. Evaluación de riesgos.**

En este último apartado del diagnóstico se analizarán los parámetros anuales establecidos para las evaluaciones de riesgos que se han considerados en los programas de auditorías.

Según el marco teórico, los riesgos son hechos, circunstancias o acciones que podrían impedir que una organización alcance sus objetivos. El anexo correspondiente a la Directiva (2019) de control interno del EA refuerza el concepto de la probabilidad de que un evento o acción afecte adversamente el cumplimiento de los objetivos de la institución y, el tratamiento de éste, constituye el factor determinante para la decisión sobre qué procesos y áreas serán objeto de control. Por ello, resulta fundamental los tipos y cantidad de riesgos que se puedan identificar para que no afecten el cumplimiento de misiones y funciones.

Como se mencionará anteriormente, el diseño actual del plan ciclo de auditorías del EA adopta un enfoque de funciones / procesos, agrupándolos como proyecto de auditoría a cada una de ellos y secuenciándolos en el tiempo según su prioridad relativa respecto del riesgo.

Cada proyecto de auditoría está constituido por uno o varios procesos y se priorizan a partir de una matriz de riesgo, confeccionada según metodología vigente de la SIGEN, observando un conjunto de factores de riesgo cuya importancia relativa es establecida por la propia inspección del EA.

Los factores de riesgo considerados para la correspondiente evaluación son:

- Ambiente de control.
- Sensibilidad.
- Cambios tanto en las personas como en los ambientes o de los sistemas.
- Complejidad de la organización.
- Tamaño de la organización.
- Interés del nivel superior.
- Lineamientos de la Sindicatura General de la Nación.

Estos factores, que son propios de las recomendaciones de SIGEN, se aplican a un universo de control extremadamente amplio producto del tamaño de la organización objeto de auditoría.

Un aspecto importante en la programación y, a los efectos de conformar un esquema de periodicidad, se toman en cuenta el grado de riesgo inherente establecido en la matriz de

riesgo en función del nivel de madurez alcanzado por cada proceso, diferenciándolos entre sustantivos (aquellos procesos que inciden directamente en el cumplimiento de la misión) y los correspondientes a las funciones de apoyo. Independientemente de ello, se ha definido que todos los procesos deban ser auditados al menos una vez cada cinco años.

Actualmente, se definieron en la matriz de riesgo correspondiente áreas sustantivas relacionados con procesos, a saber: el empleo operacional de los medios, los planes específicos y conjuntos del mencionado empleo, las exigencias impuestas por el planeamiento estratégico del nivel superior, el entrenamiento operativo, el alistamiento de los medios, las actividades de protección civil ante una situación de emergencia o catástrofe. Sobre estos procesos se materializan las prioridades en la programación del control.

Los proyectos, además, se consideran por su frecuencia en permanentes (aquellos cuyo riesgo amerite una auditoría anual) y remotos (aquellos cuyo menor riesgo permita una secuenciación mayor). Al respecto, se destaca que se fija como criterios de periodicidad permanentes a los sistemas administrativos financieros y de la salud del personal; y como remotos a las demás funciones que se ejecutan en la organización. Además, cabe señalar que son coincidentes con los mayores riesgos que señala el Ministerio de Defensa, y cuyos impactos o efectos mediáticos que producen en la sociedad, son sumamente importante.

Al respecto, los parámetros que la institución ha establecido para realizar el análisis de riesgos correspondiente y buscando establecer una valoración determinada, son los correspondientes a:

- El impacto: considerando las consecuencias potenciales que puede provocar en la organización la materialización del riesgo, como resultado de un evento que afecta la consecución de los objetivos.
- La probabilidad: evaluando la posibilidad de ocurrencia de un evento que afecte la consecución de los objetivos; medida con criterios de frecuencia o teniendo en cuenta la presencia de factores internos y externos que pueden propiciar el riesgo, aunque este no se haya presentado nunca.

Estas dos variables de análisis se procesan para determinar los efectos que pueden provocar cada uno de los riesgos y también permiten evaluar al ápice estratégico de la institución asumir riesgos inherentes propios de la gestión.

Asimismo, en la clasificación propia que estableció la UAI del Ejército de los riesgos y de acuerdo con su relevancia y probabilidad de ocurrencia, se definieron los siguientes:

- Los riesgos de nivel 1: estratégicos. Este tipo de riesgos son los de carácter institucional y tienen una correspondencia entre los recursos humanos y materiales, afectando directamente la organización/estructura, equipamiento y funcionamiento (operatividad) de la institución.
- Los riesgos de Nivel 2: operacionales. Este nivel de riesgo se encuentra asociado con la probabilidad de perder la capacidad de operar en forma coordinada y sincronizada, de adaptarse y adecuarse a la misión impuesta, sin posibilidades de conducir y sostener los medios puestos a disposición para cumplir con la misión.
- Los riesgos de Nivel 3: tácticos. Están relacionados con las decisiones que no surgen de un planeamiento eficiente y/o a los desvíos/falencias que se producen en la ejecución práctica de las acciones.
- Los riesgos de nivel 4: fraude o acciones mal intencionadas. Son aquellos que buscan obtener réditos propios. Normalmente asociados con faltas gravísimas y hasta delitos.

En esta clasificación de niveles con respecto al objeto de este diagnóstico, se corresponden a los riesgos del nivel 1 y 2. Sobre los mismos no existen una definición clara de sustancialidad o importancia, porque dentro de los proyectos de auditoría del trienio y del análisis de la evaluación de riesgo practicada, se pudo constatar que no se definen claramente sobre que procesos se evalúan los riesgos. O, dicho de otra manera, cuáles son los riesgos de los procesos sustantivos y/o cuáles de estos procesos tienen una alta prioridad de auditoría. Sí se priorizan aquellos procesos de particular interés ordenados por las máximas autoridades, que seguramente fueron aprobados en las reuniones del Comité de Control.

A modo de conclusión parcial, corresponde resaltar que si bien el EA tiene su propio mapa de riesgo y en la Directiva (2019) correspondiente de control interno exige que cada jefe de un organismo dependiente confeccione el suyo propio, se debe lograr identificar riesgos asociados a los tres procesos sustantivos (adiestramiento, alistamiento y sostenimiento). Porque este mapa de elaboración anual debe reconocer los riesgos que puedan afectar el cumplimiento de los objetivos impactando en la misión principal.

#### **4. Propuesta de intervención**

La inspectoría del Ejército es la responsable de auditar a todos los organismos y demás organizaciones dependientes que conforman la institución, en cualquiera de sus procesos y/o funciones, para asesorar y asistir al ápice estratégico, proporcionando información y elementos de juicios esenciales en la toma de decisiones. En el marco de la Red de Control

de la Defensa, es responsable del planeamiento y ejecución de auditorías, la comunicación de los informes y el seguimiento de las observaciones hasta su solución definitiva.

El propio plan ciclo de la inspectoría establece que en su desarrollo buscará contribuir al mejoramiento de la gestión operativa de los procesos bajo análisis, permitiendo brindar información razonable acerca de la confiabilidad del diseño y funcionamiento de los sistemas de control interno implementado en el Ejército Argentino.

Los siguientes son algunos de los aspectos que contribuirían al momento de programar las auditorías operativas, a fin de aumentar un grado razonable de seguridad en el cumplimiento de misiones y funciones. Se espera poder intervenir a través de la presentación de recomendaciones a ser tenidas en cuenta para futuras auditorías.

### **Programación de auditorías operativas con 3 E**

Como se diagnosticó en la programación de auditorías, actualmente se trabaja con los procesos sustanciales definidos y se evalúa cada subproceso componente, identificando inmediatamente cual es el o los organismos responsables de llevarlos adelante. Es decir, que se evalúa un sin número de subprocesos de gestión de organismo en forma parcial sin obtener una conclusión con un estado de situación real y con una visión integral, con razonable certeza, de gestión de /los procesos.

Por ello, se propone realizar la programación de auditorías operativas que busquen obtener información y evidencias reales de eficacia, eficiencia y economía en el desarrollo de operaciones sustanciales de funcionamiento del EA.

Sobre los 3 procesos sustantivos identificados (adiestramiento, alistamiento y sostenimiento) se propone considerar que al momento de la programación de auditorías se tenga presente que:

- Con la eficacia se buscará definir el grado en que se han alcanzado los objetivos establecidos en términos de capacidad operativa en el período del año calendario militar. Porque a través de este indicador se podrá evaluar la capacidad de la gestión para alcanzar los objetivos previstos, traducidos en metas de calidad y cantidad de capacidad operativa de acuerdo con la planificación realizada. Este análisis de la eficacia debe considerar los criterios adoptados para la definición de la meta a ser alcanzada, que por el nivel del que se trata, necesariamente hay criterios de gestión política a observar. Lo que si debe evitarse es subestimar meta, dado que puede conducir a conclusiones equivocadas sobre la eficacia del proceso o actividad bajo examen.

- Con el análisis de eficiencia se buscará determinar si los recursos utilizados se han aplicado de manera óptima y satisfactoria; en otros términos, si se podrían haber alcanzado los mismos resultados o resultados similares en cuanto a calidad y tiempo con menos recursos.

Porque este análisis de eficiencia se centra no sólo en los inputs de cada proceso, sino también en la relación entre los inputs y los outputs. Indica la relación entre recursos (humanos y materiales) utilizados y capacidades operativas que se hayan alcanzado, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.

- Con la evaluación de economía se buscará obtener información de cómo se puede minimizar los costos de los recursos. Estos deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidades apropiadas.

Indudablemente, que en este análisis particular y por el tipo de servicio de resultado intangible para la sociedad, se deberá considerar la evolución de aspectos de equipamiento, modernización de los sistemas de armas, innovaciones tecnológicas, etc. Significa utilizar una correcta cantidad de recursos, de la calidad correcta, entregada en el lugar y el momento precisos al costo más bajo.

Además, se propone definir un ciclo de auditoría que contemple los procesos sustanciales en un periodo de 5 años de gestión sobre la base de indicadores 3 E buscando la integralidad y fusión de los objetivos de cada estructura operacional definida en el organigrama de la Fuerza. Con ello, se buscará alcanzar una real dimensión de cómo se está llevando a cabo la función pública de la Defensa Nacional.

En reiteradas oportunidades, en los medios de comunicación nacionales se difunde noticias referidas a la supuesta capacidad con que se cuenta para la defensa nacional ante una agresión, o cuantos días de crisis se estaría en condiciones de sostener, etc. A ciencia cierta, este dato no está disponible para fuentes públicas y debería ser analizado como producto de una evaluación adecuada.

Resulta interesante remarcar que en cada Programa Anual de Auditoría (PAA), documento que plasma el objeto de cada auditoría, sus alcances y lineamientos, el organismo a ser auditado y el trabajo de campo a llevar a cabo, fija que tiene como fin el logro de un sistema de auditorías más eficaz, eficiente y económico.

La eficacia, eficiencia y economía (3 E), se reconocen como orientadoras del trabajo final de auditoría interna en el ámbito de la fuerza, y son intenciones sumamente válidas para coordinar y garantizar el trabajo.

## **Programación de auditorías operativas basada en riesgos**

Se debería incrementar la identificación de los riesgos inherentes a este tipo de auditorías, incorporando la gestión de riesgos en la programación de las mismas.

Los riesgos en la gestión operativa deben estar asociados a los objetivos de los procesos sustanciales, sobre las situaciones u hechos que puedan afectar sobre la real capacidad de poder cumplir con las mencionadas funciones. Se debería lograr plasmar la fórmula: objetivo - riesgo - controles, para materializar eficacia en el cumplimiento de la misión, porque evaluando los riesgos se podrá definir los controles operativos relacionados a esos objetivos.

Para una planificación de auditoría operativa bajo un enfoque basado en riesgos, se propone realizar los siguientes pasos de análisis:

- Identificar los objetivos operativos y las operaciones sustantivas. Dada la complejidad del EA, se debe realizar una integración de subprocesos con objetivos únicos.
- Definir los objetivos generales para la auditoría y relacionarlos con los objetivos operativos anteriores.
- Identificar las interrelaciones entre los subprocesos componente de los procesos sustantivos y sus estándares de control.
- Determinar la información clave necesaria para la planificación (por ejemplo, información de seguimiento).
- Identificar los riesgos asociados con el / los procesos a auditar.
- Considerar la matriz de riesgos y la identificación de los mismos, con su correspondiente valorización estableciendo su importancia y su probabilidad de ocurrencia.
- Identificar/conocer los controles que puedan mitigar los riesgos identificados.

Otro de los aspectos que deberían incluirse en la planificación, es la consideración de la evaluación de la tolerancia al riesgo de la organización; pero fundamentalmente que se pueden dar, y según las Guías de INTOSAI (2019), cuatro tipos de respuesta al riesgo para ser consideradas: transferencia, tolerancia, tratamiento o eliminación. Entre ellos, el tratamiento del riesgo es el más relevante porque un control interno efectivo es el mejor mecanismo para tratar el riesgo.

El programa de auditoría operativa debe estar actualizado en forma permanente en función de la matriz de riesgos, porque lo importante es ir adecuando los controles con la identificación de los riesgos. A través de estas auditorías se brindarán sugerencias de

mejora en los controles diseñados para mitigar los riesgos asociados con el logro de los objetivos operativos.

Esto último mencionado, adquiere relevancia cuando las condiciones gubernamentales, económicas, industriales, regulatorias y operacionales están en permanente cambio. Por eso, la evaluación de riesgo debe ser un proceso constante. Implica la identificación y análisis de condiciones modificadas y oportunidades y riesgos (ciclo de evaluación del riesgo) y la adaptación del control interno para dirigirlo hacia los riesgos cambiantes.

En síntesis, con este tipo de auditoría se contribuiría a obtener una visión situacional integral de los 3 procesos sustantivos contribuyendo a la mejora de los sistemas de gestión y control de riesgos; pero también ayudarían a reducir la probabilidad de perder oportunidades que resultan fundamentales en momentos de escasos recursos y alta incertidumbre.

### **Capacitación de auditores militares**

La tarea de auditoría en la institución recae fundamentalmente en el equipo de inspectores de planta permanente cuya permanencia no supera los tres años calendarios en el destino; es decir, existe una alta rotación de personal que es destinado en la inspectoría para desempeñar la función de inspector y auditor. La primera de ella, es la responsabilidad primaria en el desempeño de las funciones de los oficiales y, de acuerdo a las exigencias del plan anual, se conforman los equipos responsables de cada proyecto de auditoría.

Los mencionados oficiales, cuya formación de base no contempla las herramientas de auditoría, deben ser capacitados para llevar adelante esta tarea. En la institución existe una larga tradición en la expertise de inspecciones, dado que el control es una de las cinco actividades propias de la conducción. Pero inspección no es auditoría.

Una manera eficaz de hacer la mencionada capacitación es a través de la participación de los cursos dictados por el Instituto Superior de Control de la Gestión Pública (ISCGP) dependiente de la SIGEN. Generalmente no se acceden naturalmente a las vacantes, tal vez producto de no considerar a las inspectorías como UAI. La jurisdicción defensa sería la interfaz adecuada para obtener las mencionadas autorizaciones.

Si bien anualmente (a principio del año de gestión) se realiza un ciclo breve de capacitación coordinado por el departamento auditoría del Estado Mayor Conjunto, solo alcanza para resaltar algunos aspectos de importancia que deberán ser tenidos en cuenta para el trabajo programado.

Se propone la planificación y ejecución de un curso específico de capacitación de auditores militares con el desarrollo de contenidos propios de la temática, buscando lograr idoneidad profesional para llevar adelante con éxito las auditorías.

El auditor interno debe tener formación técnica y profesional adecuada para el desarrollo de su función, debiéndose mantener actualizado en forma permanente en cuanto a las técnicas y disposiciones legales y profesionales aplicables a su función y a la actividad específica del EA. Debe existir un proceso de capacitación y entrenamiento del personal, estableciendo las necesidades de recursos financieros como también la disponibilidad de horas reservadas para esta actividad.

Se debe incrementar la competencia del auditor para participar en aquellos trabajos para los cuales tenga los suficientes conocimientos, aptitudes y experiencia, mejorando continuamente sus habilidades, efectividad y calidad de sus servicios.

En términos generales, se cuenta con personal idóneo en las competencias financieras, contables, presupuestarias y de control de cumplimiento. Donde si existe una necesidad de competencias, es para equipos de auditorías de gestión u operativa.

En general, en lo referente a los principios a ser observados en el desarrollo de auditorías internas que menciona el Manual (2010) y que son las cinco condiciones establecidas en la Resolución 152 (2002) de la SIGEN necesarias para el ejercicio de las auditorías (independencia y objetividad, cumplimientos de normas ética y de conducta, debido cuidado profesional y secreto profesional), estas se alcanzan con niveles óptimos con los recursos propios. Donde si debe ponerse el acento es en las otras dos condiciones: conocimiento-pericia-experiencia y capacitación continua.

Porque si bien muchas de las técnicas y procedimientos generalmente aplicadas que determina el Manual (2010) son conocidas por los oficiales auditores, otras deben ser reforzadas e inclusive aprendidas para un ejercicio eficaz de la actividad; tales como indagación, circularización, tabulación, indagación, etc.

También en la capacitación de técnicas y herramientas para el análisis de eficacia y efectividad, propias de las auditorías de gestión u operativas. Porque, reconociendo que la auditoría operativa o de gestión, se trata de una cuestión interdisciplinaria, su ejecución exige auditores aptos e idóneos para cubrir áreas no solo de análisis operativo-militar puro y duro; sino, además, de áreas económicas, legales, de planificación, de logística, de políticas públicas, de diseño de indicadores de gestión, de tableros de control, de herramientas de seguimiento concomitante, etc.

## **Rol del Comité de Control**

Reforzar la importancia del funcionamiento del Comité de Control en su rol de orientador de cuáles son los riesgos institucionales a ser neutralizados. En el Ejército, como ya se mencionará, existe una larga tradición de la función de inspección y control que data de sus orígenes mismo de épocas del virreinato. Sin embargo, el aggiornamento al uso de auditorías operativas integrales, demanda del ápice estratégico conciencia del verdadero valor de su empleo y quizás una reformulación de funciones de la propia inspección.

La inspección integra y representa al Ejército en la Red de Control de Defensa a los efectos de la coordinación del plan estratégico de auditorías y los planes anuales, interactuando de manera permanente con la UAI del MD y con las Inspecciones de cada una de las otras Fuerzas.

Sin embargo, se debería dar una mayor incidencia en las decisiones a las propuestas y consideraciones formuladas por los informes de auditorías producidas durante el año de trabajo. Porque, si se entiende que las auditorías son una herramienta que suman valor a la organización y ayuda a la gestión del organismo, sus resultados son una clara opción de posibles ajustes y/o redireccionamiento de objetivos.

Los informes difundidos por la inspección en su calidad de UAI del Ejército deben ser unos de los elementos de juicios más importantes para la toma de decisiones sobre modernización, reequipamiento y mantenimiento de los recursos materiales. Por ejemplo, los aspectos de mantenimiento y obsolescencias de cierto material militar de la institución, siempre quedan reflejado en los informes anuales consolidados que se elaboran.

Sin lugar a dudas que el componente presupuestario, es decir, la asignación del presupuesto según la Ley Nacional de Presupuesto es el factor de éxito, dado que constituye un elemento condicionante al momento de definir objetivos de inversión, compra de material y fundamentalmente objetivos operativos. Estos y otros tantos parámetros son ámbito de incumbencia y responsabilidad del Comité de Control.

## **Control de las Capacidades Militares**

El Libro Blanco de la Defensa (2023) expresa que el Planeamiento Estratégico Militar identifica seis grandes áreas de capacidad que responden al cumplimiento de las misiones del Instrumento Militar:

- Comando y control.
- Movilidad táctica y estratégica.

- Vigilancia, reconocimiento e inteligencia.
- Sostén logístico.
- Operaciones asociadas a la misión principal del Instrumento Militar.
- Identificación de capacidades para determinación de medios para las misiones subsidiarias del Instrumento Militar.

Si se analiza la quinta capacidad, que identifica lo sustantivo de la función del EA, debería programarse auditorías operativas para evaluar su grado de desarrollo, con carácter contributiva al instrumento militar conformado por las otras fuerzas (Fuerza Área y Armada Nacional). Entendiendo este último término, que si bien es el MD quien deberá evaluar su estado de cumplimiento, la institución podrá generar información y datos que retroalimente el mencionado sistema de planeamiento por capacidades.

A partir de las evidencias que el sistema de gestión genere, será posible identificar determinados indicadores que permitan monitorear el estado de cumplimiento de los objetivos de proceso. Porque con el indicador se trata de comparar entre dos o más datos pertinentes para elaborar una conclusión, ya sea de carácter cuantitativa o cualitativa.

Por lo anteriormente expresado, se propone la elaboración de indicadores que permitan construir evidencia empírica que faciliten la toma de decisiones en todo el proceso de planificación y seguimiento de las mencionadas capacidades militares. A través de ellos, se generarán información (cuali-cuantitativa) para realizar monitoreos periódicos, analizar los cambios vinculados a una capacidad determinada o evaluar los alcances o resultados obtenidos.

Un aspecto importante que no debe dejarse de considerar es el relacionado con los fondos públicos que se han asignados a través de la Ley N° 27.565 del Fondo Nacional de la Defensa (FONDEF).

El FONDEF es un fondo de afectación específica que tiene por objetivo financiar el proceso de reequipamiento de las FFAA, mediante la recuperación, modernización y/o incorporación de material. Estos fondos se componen con un porcentual incremental del total de los Ingresos Corrientes previstos en el Presupuesto Anual Consolidado para el Sector Público Nacional, desde un 0,35 % a partir del año 2020 hasta alcanzar un 0,8% fijos y permanente a partir del año 2023.

Este proceso de inversión de fondos públicos viene a impactar sobre las mencionadas capacidades militares. Son procesos sustantivos los que se han definido en dichas capacidades. En un horizonte no muy lejano se exigirá la correspondiente rendición de

cuentas de los mismos y, sobre todo, si han alcanzado los objetivos de reequipamiento de las FFAA.

## **5. Conclusiones**

Finalmente, y a modo de conclusiones, se resumen las principales características que presenta la auditoría interna gubernamental del tipo operativa en el ámbito de la Unidad de Auditoría Interna (UAI) del Ejército.

La auditoría, como herramienta de control público, constituye uno de los pilares para facilitar la responsabilidad de dirección que les cabe a las autoridades superiores, según lo fija la Ley N° 24.156, de establecer y mantener un adecuado sistema de control interno. En particular, se resalta que la misma brinda elementos de juicio para evaluar la utilización de los recursos públicos conforme a principios de eficacia, economía y eficiencia.

La función de auditoría interna añade valor al Ejército (y a sus partes interesadas) y aporta mejoras en los procesos y operaciones de la misma. Busca agregar valor eficaz y eficiente a la gestión del EA, previniendo los principales riesgos que se puedan presentar. Por ello, su importancia radica en que ésta ayuda al ápice estratégico (responsable de la dirección y gestión del EA) a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y ordenado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno. Cuando se considera que hay una agregación de este valor, se fija la importancia que adquiere la retroalimentación de los resultados del control por auditoría.

Además, la auditoría interna es un servicio para todo el Ejército y consiste en un examen posterior de las actividades y funciones (de control interno y de gestión) que ejecuta la institución, y es realizada por auditores dependientes del organismo responsable de llevar a cabo la tarea.

Asimismo, constituye un mecanismo de seguridad con el que cuenta la autoridad superior para estar informada, con razonable certeza, sobre la confiabilidad del diseño y funcionamiento de su sistema de control interno. Es decir, vigila, en representación de aquella, el adecuado funcionamiento del sistema informando oportunamente a ésta sobre su situación.

Esta posibilidad de poner en conocimientos se da porque las auditorías tienen como producto final informes que satisfacen la necesidad de saber de los responsables de la conducción y gestión del Ejército (jefes/comandantes) sobre información real y actual de la marcha de los objetivos. Los generadores de brindarlas (personal subalterno / agentes) son los responsables de gerenciar, administrar y controlar los procesos internos.

Estos informes, como ya se mencionara, retroalimentan al sistema de dirección y control recomendando los ajustes que sean necesarios realizar en los procesos o cuando se presenta la necesidad de redefinirlos para mejorar resultados operativos; esto se da fundamentalmente si se han producido cambios muy sustantivos en el contexto, por ejemplo, ante la asunción de un nuevo gobierno o autoridades políticas que producen renovación de las propias autoridades militares y generan nuevas orientaciones.

Otro aspecto resaltado en este trabajo es la importancia del Comité de Control. Las organizaciones en búsqueda de su efectividad deben contar con dicho comité sólido y eficaz, que cumpla su rol de coordinador y director en la evaluación de riesgos. Este comité debe velar por la aplicación de las políticas de manejo de riesgo definidos y aprobados; debe fijar los estándares para los procesos de identificación, medición y respuestas a los riesgos; también orientar para la formulación del mapa de riesgos y finalmente supervisar el funcionamiento de la auditoría interna.

Porque como se ha analizado en el presente trabajo, para que la auditoría gubernamental constituya una herramienta realmente útil, debe tener en consideración el análisis de riesgo, dado que la administración de éste es clave para la efectividad de la misma. Análisis o evaluación, junto con el seguimiento de las acciones correctivas resultantes de las actividades de control y supervisión, permitirán identificar procesos sustantivos y aspectos operativos que requieran una especial atención haciendo foco en las causas que generan ineficiencia e ineficacia y facilitando la planificación del propio control interno con un enfoque basado en riesgos.

Si bien se observó en el diagnóstico que se elabora la matriz de riesgo institucional, la misma apunta a identificar aquellos riesgos asociados con los probables incumplimientos de la normativa vigente y de aquellos relacionados con la gestión administrativa financiera de los recursos, con la finalidad de evitar los posibles impactos públicos y políticos que se podrían generar con sus efectos, etc.

Como se enfatizó en la definición, el control interno puede dar sólo una seguridad razonable de que los objetivos de una organización sean cumplidos. Con las auditorías operativas se examinan las prácticas y procedimientos de cómo se llevan a cabo los procesos sustantivos de toda la institución. Por ello, constituye un factor de éxito la relevancia que adquiere la definición de los objetivos operacionales, porque estos son los objetivos relacionados con las operaciones y que afectan a la consecución de la razón de ser o finalidad de la organización.

Consecuentemente, establecer los objetivos institucionales es una condición para la evaluación del riesgo. Los objetivos deben estar definidos antes de que el ápice estratégico identifique los riesgos que pudieran afectar su consecución y ejecute las acciones para administrar esos riesgos. Esto significa tener en marcha un proceso para evaluar y dirigir el impacto del riesgo de forma que el costo sea razonable y tener personal con las habilidades necesarias para identificar y valorar los riesgos potenciales. Las actividades de control interno son una respuesta al riesgo en tanto que están diseñadas para limitar la incertidumbre de los efectos que pueden provocar estos.

A futuro próximo y considerando que los nuevos desafíos para la auditoría gubernamental operativa en la jurisdicción gubernamental bajo análisis, estará configurada por el hecho que la conducción política de la Defensa Nacional viene orientando realizar un planeamiento de esta función sobre una visión estratégica y bajo un horizonte de recursos materiales concreto, para poder avanzar al desarrollo de una función eficaz. Con la puesta en marcha del FONDEF se cuenta con el instrumento idóneo para reconstruir y modernizar al Ejército.

Es evidente que la concreción de los objetivos siempre estará condicionada por la disponibilidad de recursos financieros, dado que el EA presta un servicio a la sociedad intangible de su medición en términos productivos. La decisión de inversión en defensa siempre constituye un problema de continuidad para el mediano o largo plazo para la adquisición, mantenimiento y modernización de los sistemas de armas. Estos son los que en definitiva permiten ejecutar los procesos y concretar los objetivos institucionales.

Es necesario realizar un sinceramiento en los alcances de las capacidades reales que tiene el EA para llevar adelante sus procesos sustanciales. Sin duda, que la inversión en defensa es un gasto público no prioritario cuando se necesitan atender otras áreas de demandas públicas. Sin embargo, se debería reconocer que, no generando la información real de niveles de capacidades operativas defensivas, es imposible tomar dimensión del problema y decidir en consecuencia.

En síntesis, la auditoría interna del tipo operativa, contributiva para la mejora continua de la gestión, consiste en la evaluación periódica sobre aspectos fundamentales, tales como:

- Del grado de eficacia y eficiencia del sistema de control interno instrumentados en los procesos del EA. Permite analizar la efectividad para alcanzar sus objetivos para lo

cual tendrá en cuenta la substancia de la necesidad que vinieron a satisfacer: la Defensa Nacional.

- Del resultado de la gestión del EA, en cuanto al grado de eficacia, eficiencia, transparencia y economía que haya exhibido, en el cumplimiento de los objetivos y metas presupuestadas, en la utilización de los recursos asignados, en la ejecución de sus tareas y actividades y en el cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de la política de la Fuerza. Porque con la auditoría operativa se analiza el mapa proceso de conjunto para determinar el menor gasto público para lograr el mejor servicio/producto público posible para el momento oportuno.
- De la eficacia y eficiencia de los procesos críticos sustantivos que el EA tiene en desarrollo, observando las deficiencias e irregularidades, estableciendo sus causas, estimando sus efectos y recomendando las medidas correctivas necesarias.

## 6. Referencias bibliográficas

- Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S. (2008). *El informe de control interno en la Administración Pública*. En Auditoría pública N° 46. España, p.p 51- 60.
- Campo, R. (2012). *Manual práctico de Auditoría Interna*. Consejo de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ed. Edicom.
- Campo, R. (2015). *Manual práctico de Auditoría Interna*. Tomo II. Consejo de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ed. Edicom.
- Cordero Aparicio, J.M. (2016). *Introducción a la auditoría operativa en el Ministerio de Defensa*. España, <http://publicaciones.defensa.gob.es/>
- Ivanega M (2007). *Concepto, clasificación y contenido del control público*. Revista RAP N° 348. Buenos Aires, 2007.
- Ivanega, M. (2013). *De las responsabilidades de los funcionarios públicos*. Estudios de Derecho Público (1ª ed.), Buenos Aires. Asociación de docentes facultad de derecho y ciencias sociales - Universidad de Buenos Aires.
- Jurado-Zambrano, D. y Armijo-Perea, J. (2022). *La efectividad de la auditoría interna en el sector público: una revisión de literatura*. Revista Administración & Desarrollo. Colombia. 52 (1), p.p. 74-94. Recuperado de: <https://doi.org/10.22431/25005227.vol52n1.5>
- Krieger, M. y Fassio. A. (2016). *El diagnóstico organizacional: el diagnóstico y la intervención en organizaciones públicas*. En M. Krieger (coordinador) Métodos y

técnicas de diagnóstico e intervención en Administración Pública. Buenos Aires: Errepar.

Ley N° 24.156. Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. 30/09/1992.

Ley N° 27.565. Fondo Nacional de la Defensa (FONDEF). 17/09/2020.

Martires, L. M. (2013). Control Interno. En Slosse, C., *Contabilidad VIII auditoría* (pp. 59-95). (1a ed). Editorial de la Universidad Nacional de La Plata (Eduulp) 47 N° 380 / La Plata / Buenos Aires, Argentina.

Ministerio de Defensa (2004). Resolución N° 957. *Creación el Comité de Control en el ámbito de Ministerio de Defensa.*

Ministerio de Defensa (2006). Decreto N° 1691. *Directiva sobre Organización y Funcionamiento de las Fuerzas Armadas.* 22/11/2006. Recuperado de: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/120000-124999/122503/norma.htm>

Ministerio de Defensa (2007). Resolución N° 316. *Reorganización el Comité de Control Interno del Ministerio de Defensa.*

Ministerio de Defensa (2010). Resolución N° 1653. Creación de la Comisión Permanente de Planificación y Coordinación de Actividades de Control (CPPCAC) – “Red de Control de la Defensa”.

Ministerio de Defensa (2010). Resolución N° 1633. *Aprobación de la Matriz Común para la Estructura Orgánico-Funcional de la Conducción Superior de las Fuerzas Armadas.* Buenos Aires, 13/12/2010. Recuperado de: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/175000-179999/176842/norma.htm>

Ministerio de Defensa (2021). *Plan Anual de Auditoría.* Recuperado de: [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2018/04/plan\\_anual\\_uai\\_2021.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2018/04/plan_anual_uai_2021.pdf)

Ministerio de Defensa (2022). *Plan Anual de Auditoría.* Recuperado de: [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2018/04/plan\\_2022\\_uai\\_final\\_fd.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2018/04/plan_2022_uai_final_fd.pdf)

Ministerio de Defensa (2023). *Libro Blanco de la Defensa.* Recuperado de: [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2021/11/libroblancodeladefensa2023\\_.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2021/11/libroblancodeladefensa2023_.pdf)

Ministerio de Defensa (2023). *Plan Anual de Auditoría.* Recuperado de: [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2018/04/plan\\_anual\\_2023.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2018/04/plan_anual_2023.pdf)

- Ministerio de Defensa (2023). *Misión, visión y objetivo del Ejército Argentino*. Recuperado de: <https://www.argentina.gob.ar/ejercito/mision-vision-objetivo>
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) (2019). *Principios de la Auditoría de Desempeño*. Recuperado de: [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_300/ISSAI\\_300\\_es\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_es_2019.pdf)
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) (2001). *Guía para las normas de control interno del sector público*. Recuperado de: [https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai\\_gov\\_9100s.pdf](https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100s.pdf)
- Reposo, D. (noviembre, 2014). 10 años de la integración de la Red Federal de Control Público. *Revista SIGEN*, 5 (7), p.3.
- Sampieri, R, Fernández Collado, C. y Pilar Baptista, L. (2010). *Metodología de la investigación*. México. Ed. McGraw – Hill.
- Sindicatura General de la Nación (SIGEN) (2002). Resolución N° 152. *Normas de Auditoría Interna Gubernamental*. Recuperado de: <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/res-152-guia-normas-auditoria-interna-gubernamental.pdf>
- Sindicatura General de la Nación (SIGEN) (2010). *Manual de Control Interno Gubernamental*. Recuperado de: [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/manual\\_cig.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/manual_cig.pdf)
- Sindicatura General de la Nación (SIGEN) (2011). *Resolución N° 36. 1/4/2011*. Recuperado de: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-36-2011-181271/texto>
- Sindicatura General de la Nación (SIGEN) (2014). *Normas Generales del Control Interno para el sector Público Nacional*. Recuperado de: <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/normas-generales-control-interno-para-control-publico-nacional.pdf>
- Sindicatura General de la Nación (SIGEN) (2019). Resolución N° 290. *Reglamento para el funcionamiento del Comité de Control Interno*. 20-08-2019. Recuperado de: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-290-2019-326829>

Zilli de Miranda, M. (2002). *El control interno de la administración pública en el ámbito nacional: la Sindicatura General de la Nación*. En las jornadas sobre el control de la Administración Pública: administrativo, legislativo y judicial. Buenos Aires.

Recuperado de:

[http://www.biblioeco.unsa.edu.ar/pmb/opac\\_css/index.php?lvl=author\\_see&id=1686](http://www.biblioeco.unsa.edu.ar/pmb/opac_css/index.php?lvl=author_see&id=1686)

### **Marco normativo interno (documentación con clasificación de seguridad)**

Ejército Argentino. Directiva (2019). Control Interno en el Ejército Argentino.

Ejército Argentino. Plan Ciclo de Auditoría del Ejército (2018).

Ejército Argentino. Plan Anual de Auditoría del Ejército. Años 2021, 2022 y 2023.