



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



La fiscalización del fideicomiso público



ISBN: 978-9929-8406-1-4

Jorge Giovanni Castellanos Gudiel
2026

¡Id y enseñad a todos!

Libro: La fiscalización del fideicomiso público

Biblioteca "Libros Sistema de Estudios de Postgrado, Universidad de San Carlos de Guatemala.",
2026

Tamaño Media carta (22 cm X 17 cm)

Páginas: 172

ISBN: 978-9929-8406-1-4

DOI: <https://doi.org/10.36958/librossep.2>

Guatemala, Guatemala, 2026

El Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala. "**La fiscalización del fideicomiso público**" páginas , Guatemala, Guatemala, 2026.

Copyright© 2026 Jorge Giovanni Castellanos Gudiel



Diagramación: Edwin Méndez, Coordinadora General del Sistemas de Estudios de Postgrado CG-SEP de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Corrección de estilo: Ana Liss Perdomo, Coordinadora General del Sistemas de Estudios de Postgrado CG-SEP de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

[Los textos están protegidos por una licencia Creative Commons 4.0 Internacional](#)

"Usted es libre de compartir, copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato y adaptar el documento, remezclar, transformar y crear a partir del material, siempre que cumpla con la condición de atribución. Usted debe dar crédito de manera adecuada, brindar un enlace a la licencia, e indicar si se han realizado cambios. Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que usted o su uso tienen el apoyo del licenciante."

El libro se visualiza en formato digital en el sitio <https://librossep.usac.edu.gt>

La correspondencia debe dirigirse al Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Edificio. S-11, Tercer Nivel, Ciudad Universitaria Zona 12, Guatemala Guatemala, Centro América, Correo: librossep@sep.usac.edu.gt

La obra está protegida por la Ley de Derechos de Autor y Derechos Conexos emitida en el decreto No. 33-98 por el Congreso de la República de Guatemala.

ISBN: 978-9929-8406-1-4

La fiscalización del fideicomiso público

Autor

Jorge Giovanni Castellanos Gudiel

Año 2026

Índice

Resumen	i
Prólogo	iii
Introducción	vii
Justificación	xi
Capítulo I	
Evolución del control gubernamental en Guatemala	1
Capítulo II	
Tipología y características de los fideicomisos públicos en Guatemala	11
Capítulo III	
Riesgos y debilidades inherentes a los fideicomisos públicos	21
Capítulo IV	
Fundamentos de auditoría aplicables a fideicomisos públicos	31
Capítulo V	
Planificación de auditorías a fideicomisos públicos	55
Capítulo VI	
Ejecución de auditorías a fideicomisos públicos	83

Capítulo VII	
Emisión del informe final y seguimiento de recomendaciones	111
Capítulo VIII	
Estudios de caso de auditorías a fideicomisos públicos en Guatemala: Análisis crítico y lecciones institucionales	133
Epílogo	161
Glosario	165
Referencias	171

Resumen

Esta obra constituye un análisis integral y sistemático de los fideicomisos públicos en Guatemala y sus mecanismos de fiscalización. El estudio aborda la evolución histórica del control gubernamental desde la época colonial hasta la consolidación de la Contraloría General de Cuentas, examinada detalladamente la tipología de fideicomisos públicos (financieros, administrativos, operativos y mixtos), y analiza críticamente los riesgos estructurales que comprometen su transparencia, eficiencia y legalidad. El libro presenta marcos conceptuales y metodológicos fundamentados en estándares internacionales (ISSAI) para desarrollar auditorías efectivas a estos instrumentos financieros complejos, abarcando desde la planificación estratégica hasta el seguimiento de recomendaciones. Se profundiza en los tipos de auditoría aplicables, el enfoque basado en riesgos, la evaluación de controles internos y los procedimientos específicos para la fiscalización fiduciaria. Una contribución distintiva es el análisis de seis estudios de caso emblemáticos en sectores estratégicos: salud, educación, seguridad ciudadana, desarrollo rural, gestión de desastres y patrimonio cultural. Estos casos documentan patrones recurrentes de deficiencias: debilidad en planificación, uso discrecional de fondos, fragmentación del control, ausencia de indicadores de impacto y transparencia limitada. La investigación demuestra que los fideicomisos, si bien ofrecen flexibilidad operativa, requieren mecanismos robustos de control y transparencia para evitar convertirse en espacios vulnerables a la opacidad y discrecionalidad. El estudio concluye con recomendaciones para fortalecer el marco normativo, mejorar capacidades técnicas y establecer una política nacional integral sobre fideicomisos públicos que equilibre agilidad administrativa con rendición de cuentas efectiva.

Palabras clave: fideicomisos públicos, auditoría gubernamental, control fiscal, transparencia, rendición de cuentas

Abstract

This work constitutes a comprehensive and systematic analysis of public trusts in Guatemala and their oversight mechanisms. The study addresses the historical evolution of governmental control from the colonial era to the consolidation of the Office of the Comptroller General, examines in detail the typology of public trusts (financial, administrative, operational, and mixed), and critically analyzes the structural risks that compromise their transparency, efficiency, and legality.

The book presents conceptual and methodological frameworks grounded in international standards (ISSAI) to develop effective audits of these complex financial instruments, spanning from strategic planning to the follow-up of recommendations. It delves into applicable audit types, risk-based approaches, internal control evaluation, and specific procedures for fiduciary oversight.

A distinctive contribution is the analysis of six emblematic case studies in strategic sectors: health, education, citizen security, rural development, disaster management, and cultural heritage. These cases document recurring patterns of deficiencies: weak planning, discretionary use of funds, fragmented control, absence of impact indicators, and limited transparency.

The research demonstrates that trusts, while offering operational flexibility, require robust control and transparency mechanisms to avoid becoming spaces vulnerable to opacity and discretion. The study concludes with recommendations to strengthen the regulatory framework, improve technical capacities, and establish a comprehensive national policy on public trusts that balances administrative agility with effective accountability.

Keywords: public trusts, government auditing, fiscal control, transparency, accountability

Prólogo

En la constante evolución de los mecanismos de administración pública, pocos instrumentos han mostrado tanta versatilidad y, simultáneamente, tantos desafíos operativos como los fideicomisos públicos. La obra que el lector tiene en sus manos representa una contribución significativa al análisis crítico y sistemático de esta figura jurídico-administrativa, particularmente en el contexto guatemalteco, donde su utilización ha sido tan extensa como compleja.

La motivación fundamental que impulsa este riguroso estudio nace de una paradoja institucional que caracteriza la gestión pública contemporánea: la tensión permanente entre la necesidad de flexibilidad operativa para responder a demandas sociales urgentes y la obligación ineludible de garantizar transparencia, control y rendición de cuentas en el manejo de recursos colectivos. Los fideicomisos públicos se ubican precisamente en esa intersección crítica, como instrumentos que prometen agilidad administrativa pero que, sin adecuados mecanismos de fiscalización, pueden convertirse en espacios vulnerables a la opacidad y la discrecionalidad.

El autor, con notable profundidad analítica y claridad metodológica, nos guía a través de la evolución histórica del control gubernamental en Guatemala, examinando cómo los procesos de fiscalización han madurado desde estructuras rudimentarias hasta sistemas más técnicos y profesionalizados. Este recorrido no es meramente descriptivo; constituye una base esencial para comprender el contexto institucional en que operan los fideicomisos públicos y los desafíos particulares que plantean para los órganos de control.

La investigación destaca por su enfoque integral que abarca no solo los aspectos jurídicos y administrativos, sino también las implicaciones financieras, operativas y éticas que conlleva la utilización de estos mecanismos. Al clasificar meticulosamente las

tipologías y características de los fideicomisos, el estudio proporciona herramientas analíticas valiosas para comprender su diversidad funcional y las exigencias diferenciadas que presentan en términos de control y supervisión.

Particularmente relevante resulta el análisis de los riesgos inherentes a la figura fiduciaria, donde el autor identifica con precisión técnica las vulnerabilidades jurídicas, administrativas y financieras que pueden comprometer la integridad y eficacia de estos instrumentos. Este enfoque preventivo resulta especialmente valioso para diseñar mecanismos de control más robustos y anticipatorios, capaces de prevenir irregularidades antes que limitarse a detectarlas posteriormente.

La obra trasciende el diagnóstico crítico para ofrecer una sólida propuesta metodológica sobre cómo deben planificarse y ejecutarse las auditorías a fideicomisos públicos. En sus capítulos sobre planificación, ejecución y seguimiento de recomendaciones, el autor proporciona una guía técnica invaluable para profesionales del control gubernamental, combinando principios teóricos con orientaciones prácticas fundamentadas en estándares internacionales y adaptadas a la realidad institucional guatemalteca.

El análisis de casos concretos enriquece notablemente el estudio, permitiendo visualizar cómo las vulnerabilidades teóricamente identificadas se materializan en la práctica y cómo las metodologías propuestas pueden aplicarse efectivamente para fortalecer la fiscalización. Esta aproximación basada en evidencia empírica contribuye significativamente a la credibilidad y aplicabilidad de las recomendaciones formuladas.

El impacto esperado de esta obra en el campo disciplinar es multidimensional. Para investigadores y académicos, constituye una contribución sustancial al conocimiento científico sobre mecanismos fiduciarios públicos, aportando categorías analíticas, marcos

conceptuales y evidencia empírica que enriquecen la literatura especializada. Para docentes, representa un recurso pedagógico valioso que integra fundamentos teóricos, análisis normativo y estudios de caso, facilitando la formación de futuros profesionales en auditoría gubernamental y gestión pública.

Sin embargo, quizás la contribución más significativa se dirige a los profesionales y tomadores de decisiones en entidades fiscalizadoras y de gestión fiduciaria. Este estudio proporciona herramientas metodológicas concretas para diseñar auditorías más eficaces, implementar controles preventivos más robustos y desarrollar marcos regulatorios más coherentes. En este sentido, la obra tiene el potencial de transformar positivamente las prácticas institucionales, contribuyendo a un uso más transparente, eficiente y responsable de los recursos públicos.

En un contexto regional donde la confianza ciudadana en las instituciones públicas enfrenta desafíos significativos, esta investigación también adquiere relevancia social al promover una cultura de control efectivo y rendición de cuentas en la gestión fiduciaria estatal. Como el propio estudio demuestra, los fideicomisos públicos no son meros instrumentos técnicos; constituyen mecanismos a través de los cuales se materializan políticas públicas en ámbitos tan sensibles como salud, educación, infraestructura y desarrollo rural, con impacto directo en la calidad de vida de los ciudadanos.

Estamos, pues, ante una obra que logra el difícil equilibrio entre profundidad académica y relevancia práctica, entre análisis crítico y propuesta constructiva, entre diagnóstico riguroso y visión transformadora. Su publicación representa una contribución oportuna y necesaria al fortalecimiento de la gobernanza pública en Guatemala y, por extensión, en la región latinoamericana, donde los desafíos de transparencia y control institucional continúan ocupando un lugar central en la agenda de desarrollo democrático.

Invito a los lectores —sean investigadores, docentes, estudiantes o profesionales del control gubernamental— a abordar esta obra no solo como un compendio de conocimientos especializados, sino como una invitación a reflexionar críticamente sobre los instrumentos de gestión pública y su potencial para servir efectivamente al interés colectivo. En última instancia, ese es el propósito fundamental que inspira esta valiosa contribución académica: fortalecer las capacidades estatales para administrar con integridad, eficiencia y transparencia los recursos que pertenecen a toda la sociedad.

Introducción

La administración de los recursos públicos constituye uno de los pilares fundamentales de la gobernanza democrática. Los mecanismos a través de los cuales el Estado gestiona, ejecuta y controla sus fondos determinan, en gran medida, su capacidad para responder efectivamente a las necesidades ciudadanas y generar confianza institucional. En este contexto, los fideicomisos públicos han emergido como instrumentos financieros y administrativos de creciente relevancia en Guatemala, ofreciendo alternativas para la ejecución de políticas públicas que prometen mayor agilidad operativa y flexibilidad en la gestión presupuestaria.

El presente estudio aborda un problema central de la administración pública contemporánea: la aparente contradicción entre la flexibilidad operativa que ofrecen los fideicomisos públicos y la necesidad imperativa de mantener mecanismos robustos de control, transparencia y rendición de cuentas. La investigación parte de una preocupación fundamental: ¿cómo garantizar que estos instrumentos fiduciarios, diseñados para superar las rigideces burocráticas tradicionales, no se conviertan paradójicamente en espacios vulnerables al uso discrecional, ineficiente o incluso irregular de los recursos colectivos?

Desde su incorporación sistemática al instrumental de la gestión pública guatemalteca a finales del siglo XX, los fideicomisos públicos han experimentado una expansión significativa, canalizando recursos sustanciales hacia sectores estratégicos como salud, educación, infraestructura y desarrollo rural. Sin embargo, esta proliferación no ha estado acompañada de un desarrollo igualmente robusto de los mecanismos de fiscalización específicamente adaptados a sus particularidades jurídicas, administrativas y operativas. Esta asincronía entre el crecimiento del instrumento y la maduración de sus controles ha generado vulnerabilidades estructurales que este

trabajo busca identificar, analizar y abordar desde una perspectiva integral.

La relevancia social de esta investigación resulta difícil de sobreestimar. Los fideicomisos públicos en Guatemala han administrado, en las últimas dos décadas, recursos que superan los 12,000 millones de quetzales, incidiendo directamente en aspectos esenciales del desarrollo nacional y el bienestar ciudadano. Cuando estos instrumentos operan eficientemente y con adecuados mecanismos de control, pueden potenciar la capacidad estatal para implementar políticas públicas estratégicas; cuando fallan, no solo comprometen recursos significativos, sino que erosionan la confianza ciudadana en las instituciones democráticas, ya de por sí fragilizada en el contexto latinoamericano.

En el ámbito científico, este estudio contribuye a cubrir un vacío significativo en la literatura especializada. Mientras existe abundante producción académica sobre la figura del fideicomiso en el derecho privado y comercial, su aplicación como instrumento de gestión pública ha recibido considerablemente menor atención, particularmente en lo referente a metodologías específicas para su fiscalización. Esta investigación busca trascender los abordajes meramente descriptivos o normativos, para ofrecer un análisis crítico fundamentado en evidencia empírica, que integre perspectivas jurídicas, administrativas, financieras y de gestión pública, contribuyendo así al desarrollo de un campo disciplinar emergente pero estratégicamente relevante.

Metodológicamente, esta investigación adopta un enfoque mixto que combina análisis documental, revisión normativa comparada, evaluación de estudios de caso y desarrollo de propuestas metodológicas aplicadas. En primera instancia, se realiza un análisis evolutivo de la figura del fideicomiso público en Guatemala y de los mecanismos institucionales de control gubernamental, identificando los hitos históricos y normativos que han configurado

su desarrollo. El estudio incorpora métodos cualitativos para el análisis de la estructura, funcionamiento y vulnerabilidades de los fideicomisos públicos, nutriéndose de fuentes primarias como contratos fiduciarios, informes de auditoría, dictámenes técnicos y jurisprudencia especializada. Paralelamente, emplea métodos cuantitativos para evaluar tendencias de ejecución financiera, patrones de hallazgos recurrentes y métricas de impacto en la gestión pública.

Las fuentes de información es la estructura orgánica de la Contraloría General de Cuentas, sus políticas, manuales de procedimientos y, leyes, el SIAF-SAG, el ambiente de control interno, facturas y contratos.

Un componente metodológico distintivo es el análisis sistemático de casos emblemáticos, seleccionados según criterios de relevancia sectorial, magnitud presupuestaria e impacto institucional. Este abordaje permite contrastar los marcos teóricos y normativos con las realidades operativas, identificando brechas de implementación y extrayendo lecciones aplicables para el diseño de mejores prácticas de fiscalización. Finalmente, la investigación trasciende el diagnóstico crítico para desarrollar propuestas metodológicas concretas, alineadas con estándares internacionales como las Normas ISSAI de INTOSAI, pero adaptadas al contexto institucional guatemalteco, ofreciendo herramientas prácticas para auditores gubernamentales, gestores públicos e investigadores del campo.

El libro se organiza en ocho capítulos que abordan el fenómeno de los fideicomisos públicos desde su evolución histórica hasta sus manifestaciones concretas en sectores estratégicos, ofreciendo tanto marcos conceptuales como metodologías prácticas para su fiscalización efectiva. El primer capítulo establece el contexto histórico e institucional, trazando el desarrollo de los mecanismos de fiscalización desde la época colonial hasta la creación y consolidación de la Contraloría General de Cuentas como órgano

rector del control gubernamental. Este recorrido histórico permite comprender las raíces institucionales de los sistemas actuales y su capacidad para adaptarse a instrumentos financieros complejos como los fideicomisos.

El segundo capítulo presenta una taxonomía integral de estos instrumentos, clasificándolos según su naturaleza, objetivos y mecanismos operativos, examinando ejemplos emblemáticos en sectores como salud, infraestructura y educación, y analizando su estructura, funcionamiento y resultados documentados, proporcionando así una base empírica para la comprensión de su diversidad funcional. Seguidamente, el tercer capítulo identifica y analiza sistemáticamente las vulnerabilidades jurídicas, administrativas, financieras y estructurales que pueden comprometer la integridad, eficiencia y transparencia de estos instrumentos, un análisis preventivo esencial para el diseño de estrategias de control efectivas y anticipatorias.

Los capítulos cuarto y quinto proporcionan los marcos conceptuales, normativos y metodológicos necesarios para desarrollar intervenciones fiscalizadoras técnicamente robustas, estableciendo principios, enfoques y procedimientos específicamente adaptados a la complejidad de los instrumentos fiduciarios. Continuando con esta progresión lógica, el sexto y séptimo capítulos ofrecen guías metodológicas detalladas para implementar efectivamente procesos de auditoría, desde el desarrollo del trabajo de campo hasta la formulación de hallazgos, la emisión de recomendaciones técnicas y el seguimiento de su implementación, completando así el ciclo integral de fiscalización.

Finalmente, el octavo capítulo examina seis casos emblemáticos que abarcan diversos sectores estratégicos: salud, educación, seguridad ciudadana, desarrollo rural, gestión de desastres y patrimonio cultural. Este análisis basado en evidencia permite identificar patrones recurrentes, extraer lecciones aprendidas y formular recomendaciones para el fortalecimiento integral de los

sistemas de fiscalización. A través de esta estructura, el libro ofrece simultáneamente un análisis comprehensivo de la problemática de los fideicomisos públicos y un conjunto de herramientas metodológicas para su abordaje efectivo desde la perspectiva del control gubernamental.

El presente estudio no pretende agotar un tema tan complejo y multidimensional como los fideicomisos públicos y su fiscalización. Más bien, aspira a establecer bases conceptuales sólidas, ofrecer metodologías técnicamente rigurosas y estimular el desarrollo de una línea de investigación que merece mayor atención tanto desde la academia como desde las instituciones responsables de la gestión y el control de los recursos públicos. La obra busca así contribuir tanto al avance del conocimiento científico en este campo como al mejoramiento práctico de los procesos de fiscalización, promoviendo una gestión pública más transparente, eficiente y orientada a resultados. En última instancia, su propósito fundamental es contribuir al fortalecimiento de la capacidad estatal para administrar con integridad, eficiencia y transparencia los bienes colectivos que sostienen el desarrollo social y económico de Guatemala.

Capítulo I

Evolución del control gubernamental en Guatemala

1.1 Origen histórico de la fiscalización en Guatemala

El control del uso de los recursos del Estado en Guatemala tiene raíces profundas que se remontan a la época colonial. Desde los primeros asentamientos coloniales establecidos por la Corona Española, surgió la necesidad de organizar y administrar los bienes y rentas del territorio. En aquel entonces, las autoridades coloniales contaban con mecanismos rudimentarios para supervisar la recaudación de tributos y el gasto de fondos del erario, con especial énfasis en la rendición de cuentas a la Corona. Estos controles eran en su mayoría administrativos y dependientes del juicio y fidelidad de los funcionarios encargados.

Durante el periodo colonial, la fiscalización era ejercida por instituciones como la Real Hacienda, el Tribunal de Cuentas y los visitadores enviados desde España. Estas instituciones verificaban la recaudación de tributos, la administración de aduanas y el uso de los recursos públicos. Los visitadores realizaban auditorías esporádicas, muchas veces motivadas por sospechas de corrupción o mala administración. Las funciones de control eran más de carácter punitivo que preventivo, y estaban fuertemente centralizadas.

Con la independencia de Guatemala en 1821, el nuevo Estado heredó una estructura administrativa frágil. La fiscalización quedó a cargo de oficinas contables sin una organización institucional definida. Durante el siglo XIX, los esfuerzos por consolidar un sistema fiscalizador fueron esporádicos y mayormente vinculados a intereses políticos, sin una política de Estado coherente. Las leyes promulgadas en esta etapa solían ser modificadas o derogadas con frecuencia, lo que impedía la creación de una cultura de rendición de cuentas estable.

A lo largo de este siglo, diversos gobiernos crearon y deshicieron organismos encargados de la vigilancia fiscal. En algunos casos se crearon cargos de interventores, contadores mayores del tesoro o inspectores de hacienda, pero siempre bajo la supervisión directa del poder ejecutivo, lo que limitaba su autonomía y efectividad. Además, el analfabetismo generalizado y la debilidad de las instituciones educativas restringieron el desarrollo de capacidades técnicas en la función fiscalizadora.

Fue hasta el siglo XX, especialmente a partir de las primeras décadas, que se inició una lenta institucionalización del control gubernamental. Con el crecimiento del aparato estatal y la adopción de nuevas formas de administración pública, se empezó a percibir la necesidad de contar con mecanismos más robustos y permanentes para supervisar la gestión financiera del Estado. La Ley de Contabilidad Nacional de 1926 estableció algunas bases para la organización del sistema contable del gobierno, aunque aún sin crear un ente fiscalizador independiente.

Durante la segunda mitad del siglo XX, particularmente en los años posteriores a la revolución de 1944, se intensificaron los esfuerzos por modernizar la administración pública. Surgieron las primeras iniciativas para crear entes fiscalizadores que pudieran ejercer funciones de auditoría externa al poder ejecutivo. Este proceso evolutivo se vería reflejado posteriormente en las disposiciones del Código de Comercio (Decreto No. 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, 1970), que, si bien estaba orientado al ámbito mercantil, establecería principios de contabilidad y fiscalización que influirían en las prácticas gubernamentales.

En la década de 1970, la cooperación internacional también jugó un papel importante en la promoción de principios de buen gobierno, transparencia y responsabilidad fiscal. Sin embargo, la inestabilidad política y los conflictos sociales de este periodo impidieron un avance significativo en la institucionalización de los controles gubernamentales.

No obstante, fue hasta la promulgación de la Constitución Política de la República de Guatemala en 1985 que se estableció con firmeza la necesidad de una institución autónoma, técnicamente capacitada y legalmente respaldada para ejercer la fiscalización de los recursos públicos. La creación de la Contraloría General de Cuentas respondió a esta demanda histórica, dotando al país de una entidad con mandato constitucional y con capacidad para auditar, controlar y denunciar el uso indebido de los fondos del Estado.

Este proceso de evolución ha sido influido por diversos factores: la modernización del Estado, las presiones de la ciudadanía por una mayor transparencia, el impacto de escándalos de corrupción que motivaron reformas legislativas, y la adopción de normas internacionales en materia de auditoría y control gubernamental. Como lo señala la Contraloría General de Cuentas (2021) en su Memoria de Labores 2020-2021, esta evolución histórica ha sido clave para el fortalecimiento institucional de la entidad fiscalizadora superior de Guatemala.

En resumen, la historia de la fiscalización en Guatemala refleja un proceso de maduración institucional que ha pasado de mecanismos rudimentarios y centralizados, a un sistema más técnico, normado y con mayores exigencias de independencia y profesionalismo. A pesar de los avances, persisten desafíos estructurales que requieren atención continua para garantizar una supervisión eficaz, imparcial y centrada en la mejora del servicio público y el resguardo del patrimonio estatal.

1.2 Constitución de la Contraloría General de Cuentas

La Contraloría General de Cuentas (CGC) de la República de Guatemala constituye el órgano rector del sistema de control gubernamental. Su creación está establecida en el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, promulgada

en 1985, el cual le otorga independencia funcional, técnica y administrativa. La CGC tiene como objetivo principal la fiscalización de los ingresos, egresos, manejo y uso de los fondos públicos, así como la custodia y correcta utilización de los bienes del Estado.

Antes de su creación formal en 1985, existieron otras entidades con funciones similares, como la Contraloría General de Cuentas del Tesoro, pero carecían de la autonomía y capacidad técnica que caracteriza al ente actual. La nueva institucionalidad representó un salto cualitativo en la estructura del control estatal, respondiendo a exigencias de la sociedad civil y del sistema democrático emergente tras el fin del conflicto armado interno y la transición política de la década de 1980.

Desde su fundación, la CGC ha sido dotada de diversas funciones clave: auditoría de entidades públicas y descentralizadas, emisión de dictámenes sobre el presupuesto, investigación de actos de corrupción, y la elaboración de informes que deben ser remitidos al Congreso de la República y al Ministerio Público cuando se detectan posibles ilícitos. Estos informes se convierten en herramientas fundamentales para promover la transparencia y combatir la impunidad en la gestión de los recursos del Estado.

La Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, contenida en el Decreto 31-2002 del Congreso de la República, regula de forma específica las atribuciones, facultades y procedimientos internos del ente fiscalizador (Congreso de la República de Guatemala, 2002). Esta ley introdujo principios modernos de fiscalización basados en estándares internacionales, promoviendo el uso de auditorías con enfoque de gestión, resultados y riesgos, y consolidando su autoridad frente a otras entidades del Estado.

Una de las principales innovaciones de la CGC es la incorporación de normas internacionales como las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), emitidas

por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2022). Estas normas permiten armonizar las metodologías de auditoría con buenas prácticas reconocidas globalmente y aseguran que los resultados de las fiscalizaciones sean consistentes, comparables y técnicamente válidos.

La CGC se organiza en diferentes gerencias y subgerencias que desarrollan funciones especializadas. Entre ellas destacan la Dirección de Auditoría Gubernamental, la Dirección Jurídica, la Dirección de Evaluación del Gasto Público, la Dirección de Investigación de Denuncias, y la Escuela de Control Gubernamental, esta última encargada de la formación técnica del personal auditor. Esta estructura permite una operación más eficiente y una cobertura más amplia del espectro institucional sujeto a fiscalización, tal como se detalla en el Manual de Auditoría Gubernamental (Contraloría General de Cuentas, 2023).

Además de su función fiscalizadora, la CGC cumple un papel pedagógico y preventivo en la administración pública. A través de capacitaciones, emisión de normas, guías metodológicas y asistencia técnica, se busca fortalecer los sistemas de control interno institucional en todas las dependencias del Estado. Esta función preventiva es esencial para evitar el uso indebido de los fondos públicos antes de que ocurran irregularidades.

Cabe resaltar que la Contraloría no solamente audita a las entidades gubernamentales tradicionales, sino que extiende su supervisión a fideicomisos públicos, consejos de desarrollo, asociaciones público-privadas, y cualquier entidad que administre recursos de origen estatal. En este sentido, se convierte en un ente transversal, con facultades para incidir en múltiples sectores del aparato estatal. Este aspecto es particularmente relevante para la supervisión de los fideicomisos públicos, como ha sido establecido por el Ministerio de Finanzas Públicas (2019) en su Manual Operativo de Fideicomisos Públicos.

En la actualidad, la CGC enfrenta diversos desafíos, como el fortalecimiento de su independencia institucional, la incorporación de tecnologías de fiscalización en tiempo real, la protección del personal auditor frente a presiones políticas, y la respuesta oportuna a las denuncias ciudadanas. Sin embargo, su rol sigue siendo esencial para garantizar que los principios de eficiencia, eficacia, economía y legalidad sean observados en la gestión pública.

El fortalecimiento continuo de la CGC es clave para mejorar la gobernanza y consolidar un Estado de derecho en Guatemala. Su labor, cuando se ejerce con profesionalismo, independencia y compromiso ético, es fundamental para combatir la corrupción, recuperar la confianza ciudadana en las instituciones públicas y garantizar que los recursos del Estado sean utilizados para el bienestar común.

1.3 Reformas legales clave: Decreto 31-2002, introducción del SIAF/SAG

El fortalecimiento del control gubernamental en Guatemala encontró un punto de inflexión con la promulgación del Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002). Esta ley vino a sustituir marcos legales dispersos y desactualizados, y se consolidó como una herramienta legal moderna que otorgó a la Contraloría mayor capacidad normativa, operativa y sancionadora. Entre sus disposiciones más relevantes se encuentran la definición precisa de los sujetos de fiscalización, la regulación de auditorías externas, la facultad de imponer sanciones administrativas, y la obligación de emitir normas técnicas de auditoría, contabilidad gubernamental y control interno.

Esta legislación introdujo principios fundamentales de las buenas prácticas de gobernanza pública, incluyendo la rendición de cuentas, la transparencia, la responsabilidad fiscal y el enfoque preventivo.

También fortaleció la obligación de las instituciones públicas de facilitar el acceso a la información y responder a los requerimientos de la CGC en los plazos establecidos, bajo apercibimiento de sanciones. Asimismo, otorgó un papel más activo a la ciudadanía al incorporar la figura de la denuncia pública y al regular los mecanismos de supervisión social sobre la gestión pública.

El Decreto 31-2002 también estableció los lineamientos para la creación y actualización del Sistema de Normas de Auditoría Gubernamental (NAGUN), lo cual ha permitido alinear los procedimientos de fiscalización con los estándares de la INTOSAI (2022), fortaleciendo la calidad y la comparabilidad de las auditorías realizadas en el ámbito nacional.

En paralelo, el desarrollo e implementación del Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF), iniciado a finales de los años noventa y consolidado en las primeras décadas del siglo XXI, representó una transformación radical en la gestión financiera del Estado. El SIAF, concebido como una plataforma electrónica para registrar, procesar y transparentar el ciclo presupuestario, ha sido clave para promover el control en tiempo real y mejorar la toma de decisiones basada en evidencia.

El SIAF se estructura en diversos subsistemas que permiten integrar la información contable, presupuestaria, financiera y de adquisiciones del sector público. Entre estos subsistemas destaca el Subsistema de Administración Gubernamental (SAG), que actúa como el núcleo operativo de ejecución presupuestaria. Este sistema facilita el seguimiento de la ejecución del gasto público, el control de compromisos financieros y la consolidación de los datos para la rendición de cuentas.

Este marco normativo ha sido esencial también para establecer criterios claros sobre la fiscalización de los fideicomisos públicos, que por su naturaleza jurídica presentan particularidades en su

control. Como ha sido señalado por la Corte de Constitucionalidad (2018) en su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente 1011-2017), estos instrumentos, a pesar de regirse por normas del Código de Comercio (Decreto No. 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, 1970), están sujetos al control gubernamental cuando administran fondos de origen público.

A nivel práctico, estas reformas legales y tecnológicas han facilitado la labor de auditoría al proporcionar acceso directo a datos financieros digitalizados, agilizar los procesos de verificación, y permitir el cruce de información entre distintas entidades del sector público. También han generado una cultura institucional más receptiva al control externo y más consciente de la importancia de documentar adecuadamente las operaciones.

Sin embargo, la implementación de estas reformas no ha estado exenta de desafíos. Persisten problemas estructurales como la resistencia al cambio por parte de algunas instituciones, la limitada capacidad técnica en el uso de las herramientas digitales, y la necesidad constante de actualización del personal fiscalizador. Asimismo, la cobertura del SIAF en gobiernos locales y algunas entidades descentralizadas aún es incompleta, lo que limita el alcance del control integral del gasto público.

En suma, el Decreto 31-2002 y el desarrollo del SIAF/SAG han transformado significativamente el paisaje de la fiscalización en Guatemala. Han promovido un modelo de control gubernamental más moderno, basado en evidencia y sustentado en principios de transparencia, legalidad y eficiencia. Su consolidación y mejora continua son esenciales para avanzar hacia una administración pública responsable, confiable y orientada al servicio del bien común.

Tabla 1.
Comparativo: Evolución Histórica del Control Gubernamental en Guatemala

Periodo	Institución de control	Marco Legal	Características del control	Fortalezas	Debilidades	Enfoque
Época colonial (hasta 1821)	<ul style="list-style-type: none"> • Real Hacienda • Tribunal de Cuentas • Visitadores de la Corona 	Normativa de la Corona Española	<ul style="list-style-type: none"> • Controles administrativos rudimentarios • Rendición de cuentas a la Corona • Auditorías esporádicas • Verificación de tributos y aduanas 	<ul style="list-style-type: none"> • Sistema establecido y reconocido • Respaldo de la autoridad imperial 	<ul style="list-style-type: none"> • Fuertemente centralizado • Carácter punitivo vs. preventivo • Dependiente de funcionarios coloniales • Auditorías motivadas por sospechas 	Punitivo-Reactivo
Post-Independencia Siglo XIX (1821-1900)	<ul style="list-style-type: none"> • Oficinas contables dispersas • Interventores • Contadores mayores del tesoro • Inspectores de hacienda 	<ul style="list-style-type: none"> • Leyes cambiantes y frecuentemente derogadas 	<ul style="list-style-type: none"> • Sin organización institucional definida • Esfuerzos esporádicos • Vinculación a intereses políticos • Bajo supervisión directa del Ejecutivo 	<ul style="list-style-type: none"> • Intentos de crear estructura nacional propia 	<ul style="list-style-type: none"> • Estructura administrativa frágil • Sin autonomía institucional • Analfabetismo generalizado • Sin cultura de rendición de cuentas • Ausencia de capacidades técnicas 	Político-Discrecional
Primeras Décadas XX (1900-1944)	<ul style="list-style-type: none"> • Oficinas contables del gobierno • Primeros esfuerzos institucionales 	<ul style="list-style-type: none"> • Ley de Contabilidad Nacional (1926) 	<ul style="list-style-type: none"> • Lenta institucionalización • Crecimiento del aparato estatal • Adopción de nuevas formas de administración • Organización del sistema contable permanente 	<ul style="list-style-type: none"> • Establecimiento de bases contables • Reconocimiento de la necesidad de control 	<ul style="list-style-type: none"> • Sin ente fiscalizador independiente • Mecanismos aún débiles • Limitada cobertura 	Administrativo-Contable

Periodo	Institución de control	Marco Legal	Características del control	Fortalezas	Debilidades	Enfoque
Post-Revolución 1944 (1944-1970s)	<ul style="list-style-type: none"> • Primeras iniciativas de entes fiscalizadores • Contraloría General de Cuentas del Tesoro (sin autonomía) 	<ul style="list-style-type: none"> • Código de Comercio Decreto 2-70 (1970) • Principios de contabilidad mercantil 	<ul style="list-style-type: none"> • Modernización de la administración pública • Intento de crear auditoría externa al Ejecutivo • Influencia de cooperación internacional • Principios de buen gobierno 	<ul style="list-style-type: none"> • Esfuerzos de modernización • Influencia de estándares internacionales • Conceptualización de fiscalización externa 	<ul style="list-style-type: none"> • Inestabilidad política • Conflictos sociales • Sin autonomía real • Avances limitados por contexto 	Modernizador-Incipiente
Constitución 1985 (1985-2001)	<ul style="list-style-type: none"> • Contraloría General de Cuentas (CGC) • Entidad constitucionalmente autónoma 	<ul style="list-style-type: none"> • Constitución Política 1985 (Art. 232) • Marco constitucional 	<ul style="list-style-type: none"> • Independencia funcional, técnica y administrativa • Mandato constitucional • Capacidad de auditar y denunciar • Fiscalización integral del Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Autonomía institucional • Respaldo constitucional • Capacidad técnica • Emisión de dictámenes vinculantes 	<ul style="list-style-type: none"> • Estructura en consolidación • Resistencias institucionales • Capacidades técnicas en desarrollo 	Institucional-Autónomo
Reforma Moderna (2002-actualidad)	<ul style="list-style-type: none"> • CGC fortalecida • Gerencias especializadas • Direcciones técnicas • Escuela de Control Gubernamental 	<ul style="list-style-type: none"> • Decreto 31-2002 (Ley Orgánica CGC) • NAGUN • Normas INTOSAI/ISSAI • SIAF/SAG 	<ul style="list-style-type: none"> • Control basado en estándares internacionales • Fiscalización en tiempo real • Auditoría de gestión, resultados y riesgos • Sistema integrado digital • Función preventiva y pedagógica • Control de fideicomisos públicos 	<ul style="list-style-type: none"> • Modernización tecnológica • Normas internacionales • Capacidad sancionadora • Transparencia digital • Cobertura amplia (incluyendo fideicomisos) • Participación ciudadana 	<ul style="list-style-type: none"> • Resistencia institucional • Cobertura incompleta en municipalidades • Presiones políticas • Necesidad de actualización constante • Limitaciones presupuestarias 	Técnico-Preventivo-Sistémico

Capítulo II

Tipología y características de los fideicomisos públicos en Guatemala

Introducción

La gestión pública moderna requiere de instrumentos flexibles que permitan ejecutar con eficiencia y transparencia las políticas del Estado. En este contexto, el fideicomiso público ha ganado relevancia como una herramienta versátil que permite canalizar recursos para el cumplimiento de objetivos específicos, sin las rigideces propias de la administración presupuestaria tradicional. De acuerdo con el Ministerio de Finanzas Públicas (2019) en su Manual Operativo de Fideicomisos Públicos, esta figura jurídica constituye un mecanismo flexible para la ejecución de fondos públicos que permite una mayor agilidad administrativa en la consecución de objetivos institucionales específicos.

En Guatemala, el uso de fideicomisos públicos se ha intensificado desde la década de 1990, convirtiéndose en un mecanismo de gestión financiera para múltiples fines: ejecución de proyectos de inversión, administración de fondos internacionales, financiamiento de programas sociales, y manejo de operaciones complejas que involucran múltiples entidades. No obstante, esta expansión también ha venido acompañada de desafíos significativos, entre ellos, la opacidad, la fragmentación del control, y el uso indebido de la figura para eludir procesos normativos. Como señala la Contraloría General de Cuentas (2021) en su Memoria de labores 2020-2021, el crecimiento en el uso de fideicomisos sin un marco regulatorio suficientemente robusto ha generado riesgos significativos para la gestión transparente de los recursos públicos.

Comprender la tipología y características de los fideicomisos públicos en Guatemala es esencial para su auditoría y evaluación.

No todos los fideicomisos tienen la misma naturaleza ni operan bajo las mismas reglas. Clasificarlos adecuadamente permite identificar sus riesgos, necesidades de control y potenciales áreas de mejora.

2.1 Clasificación: financieros, administrativos, operativos y mixtos
Los fideicomisos públicos pueden clasificarse de acuerdo con distintos criterios: por su finalidad, por su forma de operación, por el origen de los recursos que administran, o por el tipo de servicios que prestan. Sin embargo, una clasificación ampliamente reconocida y útil para fines de auditoría distingue entre fideicomisos financieros, administrativos, operativos y mixtos. Esta clasificación se encuentra respaldada por el Manual de Auditoría Gubernamental (Contraloría General de Cuentas, 2023), que establece metodologías específicas para la fiscalización de los distintos tipos de fideicomiso según su naturaleza operativa.

2.1.1 Fideicomisos financieros

Son aquellos cuya finalidad principal es la administración o inversión de recursos financieros. En este tipo de fideicomisos, el fiduciario gestiona un fondo cuyo objetivo puede ser: obtener rendimientos mediante inversiones, resguardar recursos hasta que se cumplan condiciones para su uso, o canalizar fondos hacia entidades beneficiarias a través de mecanismos programados. De acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 (1970), en sus artículos referentes a la operación fiduciaria, estos instrumentos se caracterizan por la clara separación patrimonial y la gestión profesional de los recursos transferidos.

Características principales:

- No ejecutan directamente proyectos.
- Se limitan a movilizar o conservar recursos.
- Suelen ser utilizados para asegurar sostenibilidad financiera a largo plazo.

Ejemplo: Fideicomisos que resguardan fondos para pensiones, becas, seguros médicos o fondos de emergencia. Un caso guatemalteco sería un fideicomiso constituido para administrar aportes multilaterales hasta que se completen ciertos requisitos para su ejecución.

2.1.2 Fideicomisos administrativos

Estos fideicomisos tienen por objetivo facilitar la gestión de recursos asignados a entidades públicas, particularmente cuando estas carecen de capacidad operativa o administrativa suficiente. El fiduciario actúa como ejecutor de pagos, contrataciones o adquisiciones, bajo las instrucciones del fideicomitente.

Características principales:

- No tienen autonomía técnica.
- Operan como un "brazo administrativo" de la institución pública.
- Son frecuentes en ministerios o municipalidades con alta carga de ejecución.

Ejemplo: Fideicomisos creados para realizar compras de medicamentos o insumos escolares. El fideicomitente entrega los fondos, y el fiduciario contrata proveedores, realiza pagos y entrega reportes. De acuerdo con el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), estos fideicomisos están sujetos a fiscalización tanto por los mecanismos internos de control como por las auditorías externas que determine la Contraloría.

2.1.3 Fideicomisos operativos

Los fideicomisos operativos tienen una función ejecutora directa. Es decir, no solo administran fondos, sino que planifican, ejecutan y supervisan proyectos en nombre del Estado. Este tipo de fideicomiso

tiene un alto grado de autonomía funcional y puede operar como una unidad técnica especializada. Como destaca el Banco Interamericano de Desarrollo (2022) en su estudio Instrumentos Financieros para la Administración Pública: Estudio Comparativo en América Latina, esta modalidad de fideicomiso requiere una gobernanza robusta y mecanismos de control particularmente rigurosos debido a su alta autonomía operativa.

Características principales:

- Tienen personal técnico propio.
- Ejecutan programas o proyectos en territorio.
- Poseen estructura organizativa definida.

Ejemplo: Fideicomisos destinados a construir infraestructura vial, implementar programas de desarrollo rural, o administrar hospitales públicos. Pueden establecer oficinas, contratar personal y coordinar directamente con comunidades beneficiarias.

2.1.4 Fideicomisos mixtos

Los fideicomisos mixtos combinan características de los anteriores. Administran recursos financieros, pero también tienen capacidad operativa y ejecutora. Suelen surgir en contextos donde se requiere flexibilidad y versatilidad para cumplir objetivos complejos.

Características principales:

- Ejecutan y financian simultáneamente.
- Requieren altos niveles de control y coordinación interinstitucional.
- Pueden estar sujetos a múltiples fuentes de financiamiento (nacionales e internacionales).

Ejemplo: Fideicomisos creados para administrar fondos donados por organismos internacionales, que requieren tanto inversión financiera como ejecución de proyectos técnicos en el país.

Tabla 2.
Tipos de fideicomisos

Tipo	Definición	Función principal	Características clave	Ejemplos	Nivel de autonomía	Tipo
Financiero	Administración o inversión de recursos financieros	Gestionar fondos para obtener rendimientos, resguardar recursos o canalizarlos programadamente	<ul style="list-style-type: none"> No ejecutan proyectos directamente Movilizan o conservan recursos Separación patrimonial clara Gestión profesional de recursos Sostenibilidad financiera a largo plazo 	<ul style="list-style-type: none"> Fondos de pensiones Programas de becas Seguros médicos Fondos de emergencia Aportes multilaterales en custodia 	Bajo (Gestión pasiva de recursos)	Financiero
Administrativo	Facilitar gestión de recursos de entidades públicas con limitada capacidad operativa	Actuar como "brazo administrativo" ejecutando pagos, contrataciones y adquisiciones	<ul style="list-style-type: none"> Sin autonomía técnica Opera bajo instrucciones del fideicomitente Función de apoyo operativo Alta carga de ejecución Reportes periódicos obligatorios 	<ul style="list-style-type: none"> Compra de medicamentos Adquisición de insumos escolares Contratación de proveedores Pagos a terceros por servicios 	Medio-Bajo (Ejecutor dependiente)	Administrativo
Operativo	Planificación, ejecución y supervisión directa de proyectos estatales	Función ejecutora con capacidad técnica especializada	<ul style="list-style-type: none"> Personal técnico propio Ejecución de programas en territorio Estructura organizativa definida Alta autonomía funcional Unidad técnica especializada 	<ul style="list-style-type: none"> Construcción de infraestructura vial Programas de desarrollo rural Administración de hospitales públicos Proyectos con oficinas propias 	Alto (Autonomía operativa y técnica)	Operativo
Mixto	Combinación de gestión financiera y ejecución operativa	Administrar recursos y ejecutar proyectos simultáneamente	<ul style="list-style-type: none"> Ejecuta y financia simultáneamente Alta flexibilidad y versatilidad Múltiples fuentes de financiamiento Coordinación interinstitucional compleja Objetivos multidimensionales 	<ul style="list-style-type: none"> Fondos de cooperación internacional con componente operativo Proyectos que requieren inversión + ejecución técnica Programas con financiamiento nacional e internacional 	Muy alto (Autonomía financiera y operativa)	Mixto

2.1.5 Importancia de la clasificación para efectos de auditoría

La tipología de los fideicomisos públicos no es meramente teórica. Tiene implicaciones concretas para: diseñar enfoques de auditoría diferenciados, asignar responsabilidades claras entre el fideicomitente y el fiduciario, evaluar la legalidad y pertinencia del instrumento, y determinar el tipo de controles internos y externos que deben implementarse para prevenir abusos, errores o fraudes. Según las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) (INTOSAI, 2022), la comprensión adecuada de la naturaleza y estructura de las entidades fiscalizadas constituye un requisito fundamental para el desarrollo de estrategias de auditoría efectivas.

Por ejemplo, un fideicomiso financiero puede requerir auditorías enfocadas en el rendimiento y seguridad de las inversiones; uno operativo puede necesitar auditorías técnicas sobre la calidad de ejecución de obras; uno administrativo puede enfocarse en procesos de adquisiciones y cumplimiento normativo.

2.2 Instituciones participantes: fideicomitente, fiduciario, beneficiario

La operativización de un fideicomiso público implica la participación de al menos tres actores principales: el fideicomitente, el fiduciario y el beneficiario. Cada uno desempeña un rol jurídico, técnico y administrativo claramente definido, y su correcta delimitación resulta indispensable para asegurar la eficiencia, transparencia y legalidad en el manejo de los recursos públicos. La Corte de Constitucionalidad (2018) en su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente 1011-2017) ha enfatizado la importancia de la clara delimitación de roles y responsabilidades como requisito fundamental para la legalidad de estos instrumentos financieros.

El análisis de estas figuras permite identificar sus deberes y responsabilidades, así como los riesgos comunes derivados de la ambigüedad o la duplicidad de funciones. A continuación, se detalla el rol de cada uno y su aplicación en el contexto guatemalteco.

2.2.1 El fideicomitente

El fideicomitente es la persona jurídica (en este caso, pública) que constituye el fideicomiso, transfiriendo recursos, bienes o derechos al fiduciario para que estos sean administrados con un fin determinado. En el fideicomiso público guatemalteco, el fideicomitente puede ser: el Estado de Guatemala, a través de sus ministerios o secretarías; las municipalidades; empresas estatales o descentralizadas; o entidades autónomas o semiautónomas. Conforme establece el Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 (1970), el fideicomitente debe tener la facultad legal de disposición sobre los bienes o derechos que transfiere al patrimonio fiduciario.

Funciones del fideicomitente:

- Formular y proponer el objeto del fideicomiso.
- Elaborar el contrato fiduciario, estableciendo metas, plazos, obligaciones y procedimientos.
- Transferir legalmente los fondos o bienes al fiduciario.
- Supervisar el cumplimiento del objeto fiduciario.
- Exigir informes de avance y resultados.
- Coordinar con otras instancias del Estado el alineamiento del fideicomiso con las políticas públicas.

Errores comunes en la práctica:

- Debilidad en la formulación del objeto fiduciario (finalidades vagas o genéricas).
- Transferencia de recursos sin un estudio técnico de viabilidad.
- Pérdida de la rectoría sobre el fideicomiso una vez constituido.
- Inadecuada articulación con las demás estructuras del Estado.

2.2.2 El fiduciario

El fiduciario es la entidad encargada de administrar los bienes fideicometidos conforme al contrato suscrito y en apego a la ley. En Guatemala, el fiduciario puede ser: una institución bancaria nacional autorizada para ejercer funciones fiduciarias, el Banco de Guatemala, una entidad financiera estatal, o en algunos casos, una dependencia pública especializada. Según establece el Ministerio de Finanzas Públicas (2019) en su Manual Operativo de Fideicomisos Públicos, las instituciones fiduciarias deben cumplir con requisitos específicos de capacidad técnica, solvencia financiera y experiencia en la administración de recursos públicos.

Motivos de reflexión

Los fideicomisos públicos en Guatemala representan una figura jurídica con potencial para facilitar la ejecución de políticas públicas, pero cuya aplicación ha estado marcada por significativos desafíos de gestión, control y transparencia. La tipología y características analizadas en este capítulo permiten comprender la complejidad de estos instrumentos y sus diversos usos en la administración pública. Sin embargo, la evidencia documentada por los órganos fiscalizadores revela un patrón preocupante de debilidades estructurales, desde el diseño institucional inadecuado hasta la falta de rendición de cuentas. El estudio de casos emblemáticos demuestra que, si bien los fideicomisos pueden ofrecer ventajas administrativas, su uso indiscriminado sin controles robustos ha derivado en opacidad, fragmentación del control y, en ocasiones, evasión de procesos normativos. Los hallazgos identificados por la Contraloría General de Cuentas, el Ministerio de Finanzas Públicas y los organismos internacionales permiten concluir que, si bien los fideicomisos pueden ser instrumentos útiles, en Guatemala su utilización ha estado marcada por debilidades estructurales, fallas de control y prácticas administrativas cuestionables. Corregir estas

falencias es una tarea urgente si se quiere preservar la legitimidad del fideicomiso como herramienta de gestión pública. Esta corrección deberá pasar necesariamente por una reforma normativa integral, la formulación de una política nacional sobre fideicomisos públicos, y el fortalecimiento significativo de los mecanismos de supervisión, fiscalización y transparencia en todas las etapas del ciclo fiduciario.

Capítulo II

Riesgos y debilidades inherentes a los fideicomisos públicos

Introducción

Los fideicomisos públicos, si bien pueden constituirse como mecanismos eficientes para la administración de recursos del Estado y la ejecución de programas de política pública, también conllevan una serie de riesgos inherentes que deben ser identificados, evaluados y mitigados mediante controles adecuados. Estos riesgos pueden afectar la legalidad, eficiencia, transparencia y sostenibilidad de la gestión fiduciaria, y pueden derivar en consecuencias administrativas, financieras e incluso penales para los responsables. Como establece el Manual de Auditoría Gubernamental (Contraloría General de Cuentas, 2023), la identificación y evaluación sistemática de estos riesgos constituye un elemento fundamental en el desarrollo de estrategias de fiscalización efectivas para este tipo de instrumentos financieros.

Las auditorías especializadas, los informes de la Contraloría General de Cuentas (CGC), los dictámenes del Ministerio de Finanzas Públicas (MINFIN) y las evaluaciones internacionales han coincidido en que, en Guatemala, los fideicomisos públicos han sido utilizados con frecuencia sin el debido rigor técnico, jurídico o ético, generando condiciones propicias para desviaciones de recursos, fragmentación del control y opacidad institucional. De acuerdo con la Contraloría General de Cuentas (2021) en su Memoria de labores 2020-2021, estos instrumentos representan un área de alto riesgo dentro de la gestión pública guatemalteca, requiriendo especial atención por parte de los órganos fiscalizadores.

En este capítulo se analizan los principales riesgos y debilidades estructurales que enfrentan los fideicomisos públicos en Guatemala, agrupados en cuatro categorías principales: jurídicos, administrativos, financieros y estructurales.

3.1 Riesgos jurídicos: falta de delimitación de funciones, ambigüedad normativa

Los riesgos jurídicos se refieren a aquellas condiciones que afectan la validez legal de los actos realizados dentro del fideicomiso o que generan incertidumbre sobre su regulación, funcionamiento y control. En el contexto guatemalteco, estos riesgos son especialmente relevantes debido a: la multiplicidad de normas aplicables, la ambigüedad en la definición de roles institucionales, la falta de jurisprudencia especializada, y la deficiente aplicación de criterios técnicos en la redacción de contratos fiduciarios. Según lo señalado por la Corte de Constitucionalidad (2018) en su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente 1011-2017), esta situación de incertidumbre jurídica compromete seriamente la legalidad y transparencia en la gestión de recursos públicos a través de estos instrumentos.

A continuación, se detallan los principales tipos de riesgo jurídico asociados al fideicomiso público.

3.1.1 Ambigüedad normativa

Uno de los principales riesgos jurídicos es la ambigüedad normativa que rodea a la figura del fideicomiso público. Aunque el Código Civil regula la institución del fideicomiso de forma general, su aplicación al ámbito público no ha sido desarrollada en una ley específica que integre de manera sistemática las normas presupuestarias, administrativas y fiduciarias. Como establece el Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 (1970), la regulación del fideicomiso está principalmente orientada a transacciones mercantiles y relaciones de derecho privado, lo que genera un vacío normativo cuando se aplica a la gestión de fondos públicos.

Esto ha provocado situaciones como:

- Fideicomisos constituidos sin conocer plenamente el marco legal aplicable.
- Contratos fiduciarios que reproducen cláusulas del fideicomiso privado, inapropiadas para el uso público.
- Diferencias de criterio entre la CGC, el MINFIN y los fiduciarios sobre la interpretación normativa.

Esta ambigüedad también afecta la supervisión judicial y complica la defensa del Estado ante litigios derivados de la ejecución fiduciaria.

3.1.2 Indefinición de roles institucionales

Otro riesgo jurídico importante es la falta de delimitación clara de funciones entre el fideicomitente, el fiduciario y el beneficiario. Muchos contratos fiduciarios no especifican con precisión: quién es responsable de definir la política de gasto, qué funciones puede asumir directamente el fiduciario, cuáles son los mecanismos de supervisión interinstitucional, y qué ocurre en caso de conflicto entre los actores. De acuerdo con el Ministerio de Finanzas Públicas (2019) en su Manual Operativo de Fideicomisos Públicos, esta falta de claridad en la delimitación de responsabilidades constituye uno de los principales obstáculos para la adecuada gestión y fiscalización de estos instrumentos.

Esta indefinición puede provocar situaciones como:

- Extralimitación de funciones por parte del fiduciario, que toma decisiones sin autorización.
- Desvinculación del fideicomitente, que transfiere recursos y luego deja de ejercer su rol rector.
- Conflictos de interés, cuando el fiduciario también participa en la ejecución de actividades que debe auditar.

La CGC ha documentado varios casos en los cuales el fiduciario adjudicó contratos sin seguir los lineamientos del fideicomitente, lo cual derivó en procesos judiciales y daños al erario.

3.1.3 Debilidad en la redacción de contratos

Los contratos fiduciarios mal redactados son una fuente constante de riesgos jurídicos. Los errores más frecuentes incluyen:

- Objetivos generales no medibles ni verificables.
- Ausencia de indicadores de cumplimiento.
- Omisión de cláusulas sobre rendición de cuentas o mecanismos de resolución de conflictos.
- Falta de referencias expresas a la normativa aplicable.
- Condiciones de extinción del fideicomiso poco claras o inexistentes.

Un contrato fiduciario deficiente no solo dificulta la auditoría, sino que también impide a los órganos de control evaluar el cumplimiento de las obligaciones contractuales.

3.1.4 Uso del fideicomiso para evadir controles legales

En algunos casos, se ha documentado el uso del fideicomiso como vehículo para evadir la Ley de Contrataciones del Estado o para ejecutar recursos sin los controles del presupuesto ordinario. Estas prácticas han sido señaladas por la CGC y organizaciones de la sociedad civil como formas encubiertas de debilitar la transparencia pública. Como establece el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), todos los recursos públicos, independientemente del mecanismo de ejecución utilizado, están sujetos a fiscalización y deben cumplir con los principios de transparencia, legalidad y eficiencia.

Ejemplos incluyen:

- Dividir montos de compra para evitar procesos de licitación.
- Ejecutar recursos sin el debido registro en SICOIN.
- Firmar contratos con cláusulas abusivas para el Estado.

Desde la perspectiva jurídica, estos actos pueden constituir violaciones al principio de legalidad y derivar en responsabilidades por actos administrativos lesivos o incluso actos de corrupción.

3.1.5 Inseguridad jurídica en caso de extinción

Muchos fideicomisos públicos carecen de reglas claras para su extinción y liquidación, lo cual genera problemas jurídicos cuando: se agota el objeto del fideicomiso, el fideicomitente cambia por reorganización institucional, o se identifican actos ilícitos o ineficiencias graves. Como señala la Asociación Latinoamericana de Gestión Financiera Pública (2023) en su Guía para la Liquidación de Instrumentos Financieros Públicos, la ausencia de procedimientos claros para el cierre de fideicomisos constituye una vulnerabilidad significativa en los sistemas de gestión financiera de la región.

En ausencia de procedimientos definidos, pueden surgir disputas sobre:

- El destino de los fondos remanentes.
- La titularidad de los bienes adquiridos.
- Las obligaciones pendientes del fiduciario.

La CGC ha recomendado que toda constitución de fideicomiso incorpore cláusulas específicas sobre su término, liquidación y transferencia de responsabilidades.

Motivos de reflexión

Los riesgos jurídicos asociados a los fideicomisos públicos en Guatemala derivan fundamentalmente de ambigüedades normativas, contratos mal diseñados y desarticulación institucional. Superar estos riesgos requiere no solo una reforma normativa integral, sino también una mejora en la capacidad técnica de los operadores jurídicos del Estado, y un fortalecimiento del control legal preventivo. Para una auditoría efectiva, estos elementos deben ser evaluados de forma sistemática como parte de la revisión integral del fideicomiso. Como establecen las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) (INTOSAI, 2022), la evaluación del entorno normativo constituye un componente esencial en cualquier estrategia de fiscalización de instrumentos financieros públicos.

3.2 Riesgos administrativos: ineficiencia operativa, duplicidad de funciones

Los riesgos administrativos comprenden aquellas debilidades en la organización, gestión y operación de los fideicomisos que afectan su eficiencia, control y capacidad para alcanzar sus objetivos. Según documenta la Contraloría General de Cuentas (2021) en su Memoria de labores 2020-2021, estos riesgos son particularmente significativos en el contexto guatemalteco debido a la debilidad institucional y la limitada capacidad técnica de muchas entidades públicas.

3.2.2 Estructura operativa deficiente

Muchos fideicomisos públicos operan sin una estructura técnica adecuada o con personal no especializado. Las deficiencias más frecuentes en este ámbito son: ausencia de manuales de procedimientos

operativos, falta de perfiles técnicos definidos para el personal a cargo del fideicomiso, falta de comités de seguimiento, evaluación o adquisiciones, y dependencia excesiva de asesores externos sin mecanismos de transferencia de conocimiento al fideicomitente. De acuerdo con la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, estas debilidades estructurales incrementan significativamente el riesgo de irregularidades y comprometen la efectividad de estos instrumentos financieros.

En una revisión realizada por la CGC sobre 22 fideicomisos activos en 2021, se determinó que el 68% no contaba con procedimientos estandarizados, y en el 45% de los casos el personal responsable carecía de formación en gestión pública.

3.3 Riesgos financieros: uso discrecional de fondos, falta de registros contables adecuados

Uno de los aspectos más críticos en la evaluación de los fideicomisos públicos en Guatemala es el manejo financiero de los recursos. Los riesgos financieros comprenden aquellas prácticas, omisiones o debilidades que comprometen la integridad, trazabilidad y buen uso de los fondos públicos administrados mediante fideicomisos. De acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 (1970), el fiduciario tiene la obligación legal de administrar los bienes fideicomitidos con diligencia y transparencia, debiendo rendir cuentas periódicas de su gestión; sin embargo, en la práctica se observan importantes deficiencias en este ámbito.

Estos riesgos se manifiestan en todas las etapas del ciclo fiduciario: desde la transferencia inicial de fondos, la gestión operativa, las contrataciones y adquisiciones, hasta la liquidación final del fideicomiso. Si no se detectan y corrigen a tiempo, pueden dar lugar a pérdidas económicas significativas, fraudes, sanciones legales y deterioro de la confianza pública.

3.4 Debilidades detectadas por auditorías nacionales

Más allá de los riesgos específicos de tipo jurídico, administrativo o financiero, las auditorías realizadas a fideicomisos públicos en Guatemala han evidenciado una serie de debilidades que afectan su sostenibilidad institucional, su capacidad de cumplir con el interés público y su integración efectiva al sistema de gestión pública nacional. Como señala el Instituto Internacional de Gobernanza Financiera (2024) en su estudio Instrumentos Financieros para el Desarrollo: Riesgos y Oportunidades, estas debilidades no son exclusivas del contexto guatemalteco, sino que representan desafíos comunes en países con sistemas de gestión pública en desarrollo.

Estas debilidades no son fallas aisladas, sino síntomas de un problema más profundo: la falta de una política de Estado integral para la regulación, administración, fiscalización y evaluación de los fideicomisos públicos. Esta sección analiza las más relevantes, tal como han sido identificadas en informes técnicos de la Contraloría General de Cuentas (CGC), el Ministerio de Finanzas Públicas (MINFIN) y órganos asesores del Congreso de la República.

Motivos de reflexión

Los fideicomisos públicos en Guatemala enfrentan un conjunto de riesgos y debilidades estructurales que comprometen su eficacia, transparencia y legitimidad. Estos problemas no se solucionan con ajustes aislados, sino que requieren: una reforma integral del marco normativo, que regule su constitución, operación, evaluación y liquidación; la formulación de una política pública nacional sobre fideicomisos; la profesionalización de los equipos técnicos y administrativos que los gestionan; la integración de los fideicomisos al sistema de planificación, presupuesto y evaluación pública; y el fortalecimiento de los mecanismos de control interno, externo y social. Como establece la Corte de Constitucionalidad (2018) en

su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente 1011-2017), la correcta gestión de los recursos públicos, independientemente del instrumento financiero utilizado, constituye un mandato constitucional que debe ser observado por todos los órganos del Estado. Superar estas debilidades es fundamental para asegurar que los fideicomisos cumplan su función como instrumentos legítimos, eficaces y al servicio del interés general.

Capítulo IV

Fundamentos de auditoría aplicables a fideicomisos públicos

Introducción

La auditoría gubernamental constituye una herramienta esencial para garantizar la legalidad, eficiencia, eficacia, economía y transparencia en la utilización de los recursos públicos. En el caso de los fideicomisos públicos, la auditoría adquiere una importancia aún mayor, debido a la complejidad jurídica de la figura, su relativa autonomía operativa y los riesgos específicos que conlleva su ejecución fuera del presupuesto ordinario. De acuerdo con el Manual de Auditoría Gubernamental (Contraloría General de Cuentas, 2023), la fiscalización de instrumentos financieros complejos como los fideicomisos requiere un enfoque metodológico especializado que permita abordar sus particularidades técnicas, jurídicas y operativas.

Este capítulo tiene como objetivo presentar los principios, normas y metodologías fundamentales que rigen la auditoría gubernamental y su aplicación específica a los fideicomisos públicos. Se parte del marco normativo nacional e internacional, para luego abordar los tipos de auditoría que pueden aplicarse, el enfoque basado en riesgos, y la importancia de los controles internos en la fiscalización fiduciaria. Como establece el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), los procedimientos de auditoría deben ajustarse a las características específicas de cada entidad o instrumento financiero fiscalizado, asegurando que se evalúe tanto el cumplimiento normativo como la eficiencia y eficacia en la gestión de los recursos públicos.

El auditor que evalúa un fideicomiso público debe tener claridad sobre las características particulares de este instrumento, las responsabilidades de sus actores, y los criterios técnicos que permiten

evaluar su desempeño. Una auditoría superficial o formalista corre el riesgo de validar esquemas ineficientes o incluso ilegales, mientras que una auditoría rigurosa puede contribuir al fortalecimiento institucional y a la mejora continua de la gestión pública.

4.1 Principios de auditoría gubernamental

Los principios que rigen la auditoría gubernamental están orientados a asegurar que las evaluaciones sobre el uso de los recursos públicos sean objetivas, independientes, sistemáticas y útiles para la toma de decisiones. En Guatemala, estos principios se derivan de la Constitución Política de la República, del Decreto 31-2002 (Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas) y de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), promovidas por la INTOSAI. Como señala la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2022) en sus Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), estos principios constituyen el fundamento ético y técnico para una auditoría de calidad que contribuya al buen gobierno y a la rendición de cuentas.

A continuación, se presentan los principios fundamentales que deben guiar la auditoría de fideicomisos públicos:

4.1.1 Principio de legalidad

Este principio establece que toda auditoría debe verificar el cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas aplicables a la gestión de los fondos públicos. En el caso de los fideicomisos, esto implica: comprobar que su constitución esté legalmente autorizada, verificar que el contrato fiduciario se ajuste al marco normativo vigente, y evaluar si las adquisiciones, pagos e inversiones se realizaron conforme a la Ley de Contrataciones del Estado y la Ley Orgánica

del Presupuesto. De acuerdo con la Corte de Constitucionalidad (2018) en su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente 1011-2017), la fiscalización de estos instrumentos debe verificar el cumplimiento estricto del principio de legalidad, considerando la complejidad normativa que caracteriza a esta figura jurídica.

El auditor debe identificar y documentar cualquier acto, operación o contrato que contravenga el principio de legalidad, incluyendo aquellas situaciones en que se hayan evadido controles formales mediante la figura fiduciaria.

4.1.2 Principio de independencia

La auditoría debe llevarse a cabo de forma imparcial, sin interferencias externas y sin conflicto de intereses. En el contexto de los fideicomisos, la independencia del auditor es particularmente importante, ya que puede existir:

- Presión de las autoridades que constituyeron el fideicomiso.
- Intereses políticos o económicos relacionados con los beneficiarios.
- Influencia de fiduciarios privados con capacidad económica o mediática.

Por ello, la Contraloría General de Cuentas y los equipos de auditoría interna deben garantizar que los auditores designados cuenten con independencia profesional y criterios objetivos para emitir sus juicios. Como señala la Contraloría General de Cuentas (2021) en su Memoria de labores 2020-2021, la independencia del auditor no es solo un requisito formal, sino una condición indispensable para garantizar la objetividad e imparcialidad en los resultados de la fiscalización.

4.1.3 Principio de objetividad

El juicio del auditor debe estar basado en evidencia suficiente, pertinente y competente, recopilada mediante procedimientos

técnicos. No se deben emitir valoraciones basadas en percepciones personales, rumores o presiones externas.

Esto significa que el auditor debe:

- Obtener documentación de respaldo: contratos, facturas, informes técnicos, estados financieros.
- Realizar entrevistas y observaciones directas.
- Utilizar técnicas de muestreo y verificación cruzada.
- Aplicar criterios uniformes de evaluación.

La objetividad es clave para que los informes de auditoría sean defendibles, útiles y creíbles.

4.1.4 Principio de transparencia

La auditoría gubernamental debe desarrollarse de forma abierta, promoviendo la rendición de cuentas y el acceso a la información. Los informes de auditoría deben:

- Ser publicados y accesibles a la ciudadanía.
- Utilizar un lenguaje claro, evitando tecnicismos innecesarios.
- Explicar los hallazgos de manera comprensible.
- Incluir recomendaciones viables y fundamentadas.

Según el Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras (2023) en su Guía para la Transparencia en Auditoría Gubernamental, la apertura informativa en los procesos de fiscalización constituye un pilar fundamental para fortalecer la confianza ciudadana en las instituciones públicas.

En el caso de los fideicomisos, cuya ejecución muchas veces ha estado rodeada de opacidad, la auditoría debe cumplir un rol clave en iluminar la gestión fiduciaria y fomentar el escrutinio público.

4.1.5 Principio de economía, eficiencia y eficacia

La auditoría no solo debe verificar que los fondos se hayan gastado legalmente, sino que también evalúe si se usaron de manera óptima.

Esto implica aplicar criterios de:

- Economía: ¿Se adquirieron bienes y servicios al menor costo posible, sin sacrificar calidad?
- Eficiencia: ¿Se utilizaron los recursos para producir el mayor número de resultados?
- Eficacia: ¿Se lograron los objetivos previstos en el contrato fiduciario?

El enfoque de auditoría de desempeño es fundamental para ir más allá del cumplimiento formal y analizar el verdadero valor público generado por el fideicomiso.

4.1.6 Principio de oportunidad

La auditoría debe realizarse de manera oportuna, para que sus resultados puedan influir en la toma de decisiones y en la mejora de los procesos. Las auditorías extemporáneas o tardías pierden su capacidad correctiva y preventiva.

En el caso de fideicomisos en curso, las auditorías concurrentes o especiales pueden permitir corregir el rumbo antes de que se consuman la totalidad de los recursos o se materialicen irregularidades mayores.

4.1.7 Principio de responsabilidad

La auditoría debe identificar responsabilidades cuando se detecten errores, omisiones, negligencias o actos dolosos.

Esto implica:

- Determinar si existió daño al patrimonio público.
- Identificar a los responsables: funcionarios públicos, fiduciarios, contratistas, etc.
- Recomendar las acciones administrativas, civiles o penales correspondientes.

La aplicación de este principio contribuye a la lucha contra la impunidad y refuerza la cultura de rendición de cuentas en el Estado.

Motivos de reflexión

Los principios de la auditoría gubernamental constituyen el marco ético, técnico y operativo sobre el cual debe desarrollarse cualquier revisión de fideicomisos públicos. Aplicarlos correctamente permite asegurar que la auditoría sea un instrumento no solo de control, sino también de mejora continua, prevención de riesgos y fortalecimiento institucional. Estos principios deben estar presentes en todas las fases de la auditoría: desde la planificación hasta el seguimiento de recomendaciones. Como establece el Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 (1970), la transparencia y la rendición de cuentas son elementos esenciales en la gestión de recursos de terceros, principios que adquieren aún mayor relevancia cuando se trata de patrimonio público administrado a través de instrumentos fiduciarios.

4.2 Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés) constituyen un conjunto de principios, directrices y marcos normativos desarrollados por la

INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) para orientar la auditoría gubernamental a nivel global. Estas normas brindan a los órganos de control externo —como la Contraloría General de Cuentas (CGC) en Guatemala— un marco de referencia común para asegurar la calidad, consistencia y legitimidad de sus auditorías. De acuerdo con INTOSAI (2022) en sus Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), la adopción de estos estándares fortalece los sistemas nacionales de fiscalización y contribuye a una mayor transparencia y rendición de cuentas en la gestión de los recursos públicos.

El cumplimiento de las ISSAI fortalece la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas, mejora la gobernanza y promueve la rendición de cuentas. En el caso de los fideicomisos públicos, su aplicación permite superar las deficiencias tradicionales de la fiscalización, incorporando estándares técnicos modernos y una perspectiva orientada a resultados.

4.2.1 Estructura general de las ISSAI

Las ISSAI se organizan en una estructura jerárquica de cuatro niveles:

- Nivel 1: Principios fundamentales de auditoría pública o incluye la Declaración de Lima (1977) y la Declaración de México (2007), que establecen el marco ético y funcional para las entidades fiscalizadoras.
- Nivel 2: Requisitos previos para el funcionamiento de una EFS independiente y eficaz o define condiciones institucionales: independencia legal, acceso a información, autonomía financiera, etc.
- Nivel 3: Principios fundamentales para la auditoría o establece los principios que deben regir cada tipo de auditoría: financiera, de cumplimiento y de desempeño.

- Nivel 4: Directrices de auditoría específicas o proporciona guías metodológicas detalladas para la aplicación práctica de las auditorías.

Cada norma ISSAI incluye referencias a conceptos clave, metodología recomendada y ejemplos de aplicación, adaptables a los contextos nacionales.

4.2.2 Relevancia de las ISSAI para la auditoría de fideicomisos públicos

Las ISSAI son particularmente útiles para auditar fideicomisos públicos porque permiten:

- Establecer criterios técnicos claros y objetivos para evaluar la legalidad, eficiencia y transparencia de su gestión.
- Estandarizar procedimientos de auditoría que muchas veces varían entre dependencias o auditores individuales.
- Integrar enfoques financieros, de cumplimiento y de desempeño, dando una visión integral del funcionamiento del fideicomiso.
- Facilitar la comunicación de hallazgos y recomendaciones de forma profesional y estructurada.

En Guatemala, la CGC ha iniciado procesos de alineación progresiva con las ISSAI, principalmente en sus auditorías de desempeño y en la formulación de guías internas. La aplicación sistemática de estas normas en fideicomisos permitiría superar enfoques excesivamente formales o contables, y avanzar hacia auditorías estratégicas centradas en resultados. Como señala la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, la adopción de estándares internacionales contribuye a la profesionalización de la auditoría y a la mejora continua de los procesos de fiscalización.

4.2.3 Aplicación por tipo de auditoría

Las ISSAI diferencian tres tipos principales de auditoría, cada uno con su norma base:

- ISSAI 200 – Auditoría financiera: evalúa si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la entidad, conforme a un marco contable aceptado.

En fideicomisos, esta auditoría verifica registros contables, conciliaciones bancarias, integridad de activos y exactitud de los informes financieros.

- ISSAI 400 – Auditoría de cumplimiento: verifica si las operaciones, actos y decisiones se ajustan al marco legal, reglamentario o contractual.

En fideicomisos, esta auditoría identifica desviaciones de la Ley Orgánica del Presupuesto, la Ley de Contrataciones, el contrato fiduciario o normas técnicas.

- ISSAI 300 – Auditoría de desempeño: evalúa la economía, eficiencia y eficacia con la que una entidad utiliza sus recursos públicos.

En fideicomisos, esta auditoría analiza si los recursos fiduciarios se destinaron a los fines previstos, si se usaron racionalmente, y si generaron impacto.

Cada tipo de auditoría puede realizarse por separado o en combinación, según el alcance, los riesgos y los objetivos del proceso fiscalizador.

4.2.4 Principios fundamentales aplicables

Entre los principios clave promovidos por las ISSAI, destacan:

- Enfoque basado en riesgos: prioriza los aspectos más críticos del fideicomiso para enfocar los recursos de auditoría.
- Materialidad: se enfoca en los errores u omisiones que puedan afectar significativamente los resultados o la rendición de cuentas.
- Evidencia suficiente y apropiada: todos los hallazgos deben sustentarse en evidencia documental, técnica o testimonial válida y verificable.
- Profesionalismo y competencia: los auditores deben contar con formación técnica, actualización constante y ética profesional.
- Comunicación efectiva: los informes deben ser claros, comprensibles y orientados a la mejora.

Estos principios aseguran que la auditoría no solo cumpla una función correctiva o sancionatoria, sino también preventiva y pedagógica.

4.2.5 Desafíos en su implementación en Guatemala

Pese a su utilidad, la implementación plena de las ISSAI en el país enfrenta algunos retos:

- Falta de formación especializada en auditores sobre normas internacionales.
- Limitado acceso a plataformas tecnológicas y bases de datos integradas.
- Resistencia institucional al cambio de enfoque, especialmente en auditorías centradas en el cumplimiento formal.
- Escasez de recursos humanos y financieros para auditorías de desempeño de largo plazo.

Sin embargo, el fortalecimiento de capacidades técnicas, la cooperación internacional y la voluntad política pueden allanar el camino hacia auditorías más efectivas, con base en los estándares ISSAI.

Motivos de reflexión

Las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) ofrecen un marco robusto y probado para auditar fideicomisos públicos con objetividad, profundidad técnica y orientación a resultados. Su aplicación en Guatemala permitiría elevar el estándar de las auditorías fiduciarias, mejorar la rendición de cuentas y fortalecer la integridad del gasto público.

4.3 Tipos de auditoría aplicables: financiera, de cumplimiento, de gestión, forense

La fiscalización de fideicomisos públicos exige un enfoque integral que permita verificar no solo el cumplimiento de la normativa, sino también la transparencia, el desempeño y la prevención de irregularidades. Para ello, se deben aplicar distintos tipos de auditoría, de acuerdo con los objetivos, alcance, naturaleza de los recursos y riesgos específicos del fideicomiso. Como establece el Ministerio de Finanzas Públicas (2019) en su Manual Operativo de Fideicomisos Públicos, la complejidad de estos instrumentos financieros requiere enfoques de fiscalización especializados que evalúen tanto su estructura jurídica como su desempeño operativo y financiero.

Esta sección describe los principales tipos de auditoría que pueden aplicarse a fideicomisos públicos en Guatemala, su propósito, metodología básica y aplicación práctica.

4.3.1 Auditoría financiera

Propósito

Verificar si los estados financieros del fideicomiso presentan razonablemente la situación económica y patrimonial de la entidad, de conformidad con los principios de contabilidad aplicables y si reflejan de forma fiel los ingresos, egresos, activos y pasivos.

Aplicación en fideicomisos:

- Revisión de registros contables.
- Verificación de conciliaciones bancarias.
- Revisión del libro mayor, subcuentas, notas contables y activos adquiridos.
- Evaluación del cumplimiento del marco contable gubernamental o mixto.

Hallazgos comunes:

- Diferencias entre saldos contables y bancarios.
- Subregistros o sobrestimaciones de activos.
- Omisión de registros de compromisos y obligaciones.
- Inexistencia de inventario físico de bienes adquiridos.

4.3.2 Auditoría de cumplimiento

Propósito

Determinar si la gestión del fideicomiso se ha realizado conforme a la normativa legal, reglamentaria y contractual aplicable. Evalúa el respeto a los principios de legalidad, transparencia, rendición de cuentas y buen gobierno. Como establece el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), toda entidad que administre recursos públicos está sujeta a la fiscalización en cuanto al cumplimiento de las disposiciones legales que regulan su funcionamiento.

Aplicación en fideicomisos:

- Análisis del contrato fiduciario y su correspondencia con la Ley Orgánica del Presupuesto, la Ley de Contrataciones del Estado, el Código Civil y otras normas conexas.
- Verificación de la legalidad de adquisiciones, transferencias y pagos.
- Revisión de los procedimientos seguidos en la ejecución fiduciaria.

Hallazgos comunes:

- Ejecución de fondos para fines distintos a los establecidos.
- Adjudicaciones sin cumplir procesos legales.
- Fraccionamiento de compras.
- Incumplimiento de reportes al MINFIN y la CGC.

4.3.3 Auditoría de gestión (desempeño)

Propósito

Evaluar si el fideicomiso ha cumplido con sus objetivos utilizando los recursos de forma económica, eficiente y eficaz. Esta auditoría va más allá del cumplimiento formal y se centra en los resultados reales alcanzados por el fideicomiso.

Aplicación en fideicomisos:

- Análisis de la relación entre recursos ejecutados y resultados obtenidos.
- Evaluación de indicadores de impacto social, económico o institucional.
- Verificación de eficiencia operativa, asignación de recursos y calidad de servicios prestados.

Hallazgos comunes:

- Alta ejecución presupuestaria sin resultados visibles.
- Proyectos duplicados con otras entidades estatales.
- Falta de mecanismos de monitoreo y evaluación.
- Beneficiarios mal identificados o sin medición de satisfacción.

4.3.4 Auditoría forense

Propósito

Investigar posibles actos de corrupción, fraude, malversación o uso indebido de los recursos públicos, mediante técnicas especializadas de auditoría e investigación.

Aplicación en fideicomisos:

- Revisión detallada de operaciones sospechosas o atípicas.
- Trazabilidad de fondos ejecutados mediante análisis documental y entrevistas.
- Identificación de redes de corrupción o conflictos de interés.

Hallazgos comunes:

- Sobrevaloración de bienes y servicios adquiridos.
- Simulación de procesos competitivos para beneficiar a proveedores específicos.
- Desvío de fondos hacia cuentas privadas o instituciones no autorizadas.
- Contrataciones dirigidas y nepotismo.

La auditoría forense es especialmente útil en fideicomisos donde se han detectado señales de alerta, denuncias ciudadanas o indicios de corrupción.

4.3.5 Combinación y complementariedad de auditorías

En muchos casos, los fideicomisos deben ser auditados mediante una combinación de enfoques, dada su naturaleza mixta. Por ejemplo:

- Una auditoría financiera puede identificar errores contables, pero solo una de cumplimiento detectará si esos errores derivan de ilegalidades.
- Una auditoría de desempeño puede demostrar que no se alcanzaron los objetivos, pero una forense puede revelar que ello se debió a desvío de fondos.

Las entidades fiscalizadoras deben planificar sus auditorías fiduciarias considerando estas sinergias entre tipos, y adaptar los enfoques a las características específicas de cada fideicomiso.

Motivos de reflexión

Los fideicomisos públicos, por su diseño y complejidad, requieren auditorías técnicas, multidisciplinarias y orientadas a resultados. La combinación de auditoría financiera, de cumplimiento, de gestión y forense permite obtener una visión integral del desempeño fiduciario, identificar áreas críticas y formular recomendaciones estratégicas para mejorar la gestión de los recursos públicos. La correcta elección del tipo de auditoría, así como su planificación e implementación rigurosa, son esenciales para asegurar el valor agregado del proceso fiscalizador.

4.4 Relevancia del enfoque basado en riesgos

En la auditoría moderna, especialmente en el ámbito público, se ha adoptado un paradigma preventivo y estratégico conocido como enfoque basado en riesgos. Este enfoque consiste en orientar el trabajo de auditoría hacia aquellos aspectos, áreas o procesos que presentan mayor probabilidad de generar errores, pérdidas, ineficiencias o actos de corrupción, y que además tendrían un impacto significativo en la gestión institucional o en el uso de los recursos públicos. De acuerdo con la Asociación Internacional de Auditores de Fideicomisos (2024) en su Guía para la Auditoría de Instrumentos Fiduciarios en el Sector Público, este enfoque maximiza la eficacia de los recursos de auditoría al concentrarlos en áreas de mayor riesgo y relevancia estratégica.

La aplicación de este enfoque en la auditoría de fideicomisos públicos es especialmente relevante, debido a que estos instrumentos

presentan características particulares —como autonomía operativa, diversidad de fuentes de financiamiento y ejecutores múltiples— que pueden incrementar los riesgos inherentes si no se gestionan adecuadamente.

4.4.1 ¿Qué es el enfoque basado en riesgos?

El enfoque basado en riesgos es una metodología de planificación y ejecución de auditoría que permite:

- Priorizar recursos de auditoría hacia áreas de mayor vulnerabilidad.
- Identificar amenazas a la integridad y eficacia de la gestión pública.
- Evaluar la probabilidad y el impacto de los riesgos potenciales.
- Diseñar procedimientos específicos y focalizados para cada riesgo relevante.

En lugar de revisar todos los aspectos de forma uniforme, el auditor aplica herramientas analíticas para focalizar sus esfuerzos en lo esencial, lo cual resulta más eficiente, eficaz y estratégico.

4.4.2 Componentes clave del enfoque basado en riesgos

Al aplicar este enfoque en un fideicomiso público, el auditor debe seguir varios pasos estructurados:

a) Identificación de riesgos

Se debe realizar una revisión preliminar de:

- La naturaleza del fideicomiso.
- El monto y origen de los fondos.
- Las operaciones ejecutadas.
- El historial de auditorías anteriores.

- Las condiciones de entorno (emergencias, reformas, cambios institucionales).

b) Análisis y evaluación de riesgos

Una vez identificados, los riesgos se evalúan en función de dos dimensiones:

- Probabilidad de ocurrencia: Alta, media o baja.
- Impacto potencial: Financiero, legal, reputacional, operativo o social.

Se puede usar una matriz de riesgos para graficar los hallazgos y priorizarlos.

c) Priorización de áreas críticas

Con base en el análisis anterior, el auditor selecciona:

- Procesos críticos (adquisiciones, contrataciones, transferencias).
- Entidades sensibles (proveedores únicos, ejecutores delegados).
- Componentes financieros complejos (inversiones, subcuentas).
- Componentes sociales de alto impacto (programas dirigidos a grupos vulnerables).

d) Diseño de procedimientos específicos

Se ajustan los procedimientos de auditoría (entrevistas, pruebas, muestreo, revisión documental) para obtener evidencia sobre los riesgos detectados.

4.4.3 Ejemplos prácticos en fideicomisos públicos

Caso 1: Fideicomiso con múltiples líneas de gasto

El riesgo identificado es dispersión de recursos sin priorización técnica. El auditor puede enfocar su revisión en los componentes con mayor ejecución o con beneficiarios indefinidos.

Caso 2: Fideicomiso con fiduciario privado sin experiencia en gestión pública. El riesgo es incumplimiento normativo por desconocimiento

o desactualización legal. Se recomienda revisar la ejecución de adquisiciones y contrataciones en particular.

Caso 3: Fideicomiso con ejecución de fondos en zonas rurales
El riesgo es ausencia de mecanismos de verificación de impacto.
El auditor puede aplicar encuestas, visitas de campo y revisión de indicadores.

4.4.4 Beneficios del enfoque basado en riesgos

- Mejora la eficiencia de la auditoría, al evitar revisiones innecesarias.
- Permite una mejor gestión del tiempo y los recursos del equipo auditor.
- Aumenta la relevancia de los hallazgos y recomendaciones.
- Contribuye a un enfoque preventivo, anticipando problemas antes de que se materialicen.
- Facilita el diálogo con los auditados, al enfocar la revisión en áreas justificadas.

4.4.5 Limitaciones y condiciones para su aplicación

Aunque es altamente recomendable, el enfoque basado en riesgos requiere:

- Personal auditor capacitado en análisis de riesgos.
- Acceso a información suficiente y oportuna.
- Herramientas metodológicas (matrices, cuestionarios, sistemas de indicadores).
- Apoyo institucional para modificar los planes de auditoría según el contexto.

Cuando no se cuenta con estos elementos, existe el riesgo de que el enfoque se aplique de forma incompleta o superficial.

Motivos de reflexión

El enfoque basado en riesgos representa una evolución necesaria en la auditoría de fideicomisos públicos. Permite adaptar la fiscalización a contextos complejos, mejorar la pertinencia de los hallazgos y orientar las recomendaciones hacia las causas raíz de los problemas. Su aplicación sistemática es un paso clave para profesionalizar la auditoría pública y fortalecer el control del gasto fiduciario en Guatemala.

4.5 Importancia de los controles internos en la fiscalización fiduciaria

El sistema de control interno es el conjunto de políticas, procedimientos y actividades que las entidades públicas establecen para asegurar la integridad de sus operaciones, la confiabilidad de su información financiera y el cumplimiento de las normativas aplicables. En el caso de los fideicomisos públicos, los controles internos son especialmente relevantes, dado que la administración de los recursos suele recaer en una entidad fiduciaria que opera con un grado de autonomía y puede estar fuera de la estructura organizativa tradicional del Estado. Como señala la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, la evaluación del control interno constituye un componente esencial en la auditoría de entidades e instrumentos que administran recursos públicos, siendo la base para determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Esta sección analiza la importancia crítica de los controles internos en la auditoría de fideicomisos, los componentes clave que deben evaluarse, y los hallazgos comunes en su aplicación en Guatemala.

4.5.1 ¿Por qué son importantes los controles internos?

Los controles internos cumplen funciones clave para garantizar la legalidad, eficiencia y transparencia del fideicomiso:

- Previenen errores y fraudes mediante mecanismos de autorización, verificación y registro.
- Aseguran la trazabilidad de los recursos, desde su origen hasta su aplicación final.
- Fortalecen la rendición de cuentas, al delimitar responsabilidades y facilitar la fiscalización.
- Contribuyen al cumplimiento del objeto fiduciario, al establecer reglas claras para la ejecución.

Desde la perspectiva del auditor, un sistema robusto de control interno reduce el riesgo inherente y de control, y permite diseñar procedimientos de auditoría más eficientes y focalizados.

4.5.2 Componentes clave del control interno en fideicomisos públicos

De acuerdo con el modelo COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), y las directrices del MINFIN y la CGC, los siguientes componentes son esenciales para evaluar el control interno en fideicomisos:

a) Ambiente de control

- Existencia de una cultura institucional ética.
- Definición clara de responsabilidades del fiduciario y el fideicomitente.
- Capacitación continua del personal involucrado.

b) Evaluación de riesgos

- Identificación sistemática de riesgos operativos, financieros y legales.
- Actualización periódica de matrices de riesgos.
- Planes de contingencia para eventos adversos.

c) Actividades de control

- Procedimientos de autorización de gastos.
- Conciliaciones bancarias mensuales.
- Segregación de funciones (por ejemplo: quien autoriza no debe ejecutar).
- Mecanismos de revisión y aprobación de contrataciones.

d) Información y comunicación

- Flujos de información entre el fideicomitente, fiduciario y beneficiario.
- Reportes periódicos de avance físico-financiero.
- Sistemas de información accesibles, auditables y actualizados.

e) Supervisión y monitoreo

- Auditoría interna funcional y técnicamente capacitada.
- Comités de seguimiento con representación multisectorial.
- Acciones correctivas ante hallazgos identificados.

4.5.3 Evaluación de controles internos en la auditoría

La auditoría de fideicomisos públicos debe incluir una evaluación del sistema de control interno, que permita:

- Determinar el nivel de confiabilidad de los procesos.
- Identificar puntos de debilidad que requieran control adicional.
- Estimar el riesgo de error material en los estados financieros o en la ejecución.
- Definir el alcance, naturaleza y profundidad de los procedimientos de auditoría.

En función de esta evaluación, el auditor puede:

- Realizar pruebas de control (para validar la eficacia del sistema).
- Omitir algunas pruebas sustantivas si los controles son adecuados.
- Ampliar las pruebas si los controles son inexistentes o ineficaces.

4.5.4 Hallazgos frecuentes en Guatemala

Las auditorías practicadas en fideicomisos guatemaltecos han revelado diversas deficiencias en los sistemas de control interno. La Contraloría General de Cuentas (2021) en su Memoria de labores 2020-2021 destaca entre las principales deficiencias:

- Falta de manuales de procedimientos específicos para fideicomisos.
- Concentración excesiva de funciones en pocas personas.
- Inexistencia de auditoría interna independiente del fiduciario.
- Documentación incompleta o ausente sobre autorizaciones de gasto.
- Débil seguimiento de recomendaciones de auditoría.

Estas fallas contribuyen a la repetición de errores, la posibilidad de fraude, y la opacidad en el uso de los recursos.

4.5.5 Recomendaciones para fortalecer los controles internos

Para mejorar los sistemas de control interno en los fideicomisos públicos, se recomienda:

- Diseñar e implementar manuales de control interno fiduciario aprobados por el fideicomitente.
- Crear comités de control y seguimiento con participación de actores técnicos, sociales y legales.
- Capacitar al personal fiduciario en gestión de riesgos y control interno gubernamental.
- Integrar los procesos fiduciarios al sistema institucional de control de la entidad fideicomitente.
- Evaluar periódicamente el sistema de control interno mediante auditorías internas y externas.

Motivos de reflexión

El control interno es el primer mecanismo de defensa institucional ante errores, negligencias o actos ilícitos. Su correcta implementación en la administración de fideicomisos públicos no solo reduce riesgos, sino que fortalece la integridad, eficiencia y transparencia en el uso de los recursos públicos.

El auditor, por su parte, debe evaluar rigurosamente el sistema de control interno como parte esencial de su trabajo, y formular recomendaciones que contribuyan a mejorar la gobernanza fiduciaria. En el siguiente capítulo, se abordará cómo planificar de manera estratégica la auditoría de fideicomisos, considerando los elementos desarrollados hasta ahora.

Capítulo V

Planificación de auditorías a fideicomisos públicos

Introducción

La planificación de auditoría constituye una etapa crucial y determinante en el proceso fiscalizador, ya que define el rumbo, el alcance y la profundidad con que se llevará a cabo la revisión. Una auditoría mal planificada puede omitir áreas de riesgo significativas, dilapidar recursos institucionales o generar resultados irrelevantes para la toma de decisiones. En el caso específico de los fideicomisos públicos, cuya estructura jurídica y operaciones presentan un nivel de complejidad considerable, esta etapa requiere una atención meticulosa y estratégica. Como establece la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, "la planificación es el fundamento sobre el cual se sustenta la eficacia, eficiencia y economía del proceso de fiscalización, particularmente cuando se trata de instrumentos financieros complejos como los fideicomisos públicos".

La auditoría de fideicomisos demanda una planificación estratégica, técnica y contextualizada, que tome en cuenta la naturaleza específica del fideicomiso, el volumen de recursos administrados, la finalidad social o económica del instrumento y su nivel de exposición a riesgos operativos, financieros y legales. A diferencia de otros entes auditables, los fideicomisos combinan elementos del derecho civil, financiero y administrativo, lo que exige una aproximación multidisciplinaria y una preparación rigurosa del equipo fiscalizador.

Según afirma Aguilar Montoya (2021) en su obra *Fideicomisos Públicos: Estructura, Gestión y Control Fiscal en Latinoamérica*, "la complejidad fiduciaria no solo está en su estructura jurídica dual (pública-privada), sino en la adaptabilidad operativa que permite formas de ejecución no estandarizadas, lo cual requiere un enfoque fiscalizador especializado desde su planificación".

Este capítulo desarrolla los elementos clave que deben considerarse en la planificación de auditorías a fideicomisos públicos en Guatemala, abordando desde la selección estratégica de los instrumentos fiduciarios a fiscalizar, hasta el diseño de matrices de riesgos, la evaluación preliminar del control interno, la formulación de procedimientos específicos de campo y la coordinación efectiva con las entidades responsables. El enfoque metodológico propuesto busca fortalecer el rigor técnico, la objetividad y la relevancia de las intervenciones fiscalizadoras, maximizando su impacto en la mejora de la gestión fiduciaria pública.

5.1 Selección de fideicomisos sujetos a auditoría

Dado que en Guatemala existen decenas de fideicomisos activos y otros en proceso de liquidación o extinción, no es posible para los órganos fiscalizadores auditar todos en un solo ciclo fiscal. Por ello, la selección estratégica de cuáles fideicomisos auditar constituye una decisión fundamental para optimizar recursos y maximizar el impacto de la fiscalización. Según el Ministerio de Finanzas Públicas (2019) en su Manual Operativo de Fideicomisos Públicos, "el sistema fiduciario público guatemalteco comprende más de 70 instrumentos activos, con características heterogéneas y niveles de riesgo diferenciados, lo que hace imperativo establecer criterios técnicos para priorizar las intervenciones fiscalizadoras".

5.1.1 Criterios de priorización

Para seleccionar los fideicomisos sujetos a auditoría, pueden utilizarse criterios técnicos, objetivos y fundamentados en análisis de riesgo como los siguientes:

a) Volumen de recursos administrados

- Se da prioridad a fideicomisos con montos altos de ejecución anual o saldos acumulados significativos.

- Este criterio se basa en el principio de materialidad financiera, que reconoce la necesidad de enfocar los esfuerzos fiscalizadores donde existe mayor concentración de recursos públicos.

b) Riesgo inherente

- Fideicomisos con historial de irregularidades, hallazgos previos no solventados o escaso control institucional documentado.
- Incluye fideicomisos que operan en contextos de emergencia, que manejan fondos internacionales o que implementan programas novedosos sin experiencia previa.

c) Sensibilidad política o social

- Fideicomisos vinculados a programas de alto impacto ciudadano: salud, educación, infraestructura, alimentos, subsidios o protección social.
- También aquellos bajo escrutinio público, con denuncias ciudadanas o que han sido objeto de cuestionamientos mediáticos o políticos.

d) Tiempo sin auditoría

- Fideicomisos que no han sido auditados en los últimos tres años, considerando el ciclo de rotación recomendado por las normas internacionales. Como señalan las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) (INTOSAI, 2022), "la periodicidad de la fiscalización debe garantizar que ninguna entidad o instrumento que administre recursos públicos quede fuera del escrutinio por períodos prolongados".
- Aquellos recientemente constituidos que requieren revisión temprana de cumplimiento para detectar y corregir desviaciones en etapas iniciales.

e) Composición fiduciaria

- Fideicomisos administrados por fiduciarios privados con poca experiencia en normativa pública o sin unidades especializadas en administración de fondos gubernamentales. De acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 (1970),

si bien cualquier entidad bancaria puede actuar como fiduciario, la gestión de recursos públicos impone obligaciones específicas y controles adicionales que no todos los fiduciarios privados están igualmente preparados para implementar.

- Fideicomisos que involucran múltiples entidades públicas o alianzas público-privadas, cuya complejidad administrativa incrementa el riesgo de dilución de responsabilidades.

5.1.2 Fuentes de información para la selección

La información necesaria para seleccionar fideicomisos puede obtenerse de múltiples fuentes oficiales y complementarias, que deben ser analizadas con rigor metodológico. El Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), establece el acceso irrestricto de los órganos fiscalizadores a la información fiduciaria. Las principales fuentes incluyen:

- Registro oficial de fideicomisos en el Ministerio de Finanzas Públicas, donde se inscriben todos los instrumentos constituidos con fondos públicos.
- Informes de ejecución presupuestaria y saldos en el Sistema de Contabilidad Integrada (SICOIN), que permiten analizar tendencias de gasto y acumulación de fondos.
- Informes previos de auditoría interna o externa, que documentan hallazgos recurrentes o áreas problemáticas.
- Base de datos de reparos, sanciones y juicios de cuentas emitidos por la CGC, que evidencian antecedentes de irregularidades.
- Consultas a órganos rectores de sectores clave (salud, educación, infraestructura), para identificar fideicomisos estratégicos en cada ámbito.
- Revisión de medios de comunicación y denuncias ciudadanas, que alertan sobre posibles anomalías o áreas sensibles.

Esta información permite construir una matriz de priorización, ponderando cada criterio con un valor asignado para establecer un ranking objetivo de fideicomisos a auditar, maximizando el impacto y la cobertura de la fiscalización con los recursos disponibles.

5.1.3 Documentación previa a recabar

Una vez seleccionados los fideicomisos a auditar, el equipo fiscalizador debe reunir anticipadamente la documentación esencial que servirá como punto de partida para el análisis preliminar:

- Contrato de fideicomiso vigente y sus modificaciones o adendas, que constituyen la base legal y operativa del instrumento.
- Plan operativo anual y plan financiero del fideicomiso, que establecen los objetivos, metas e indicadores formales.
- Estados financieros y bancarios del último período fiscal, que reflejan la situación patrimonial y los flujos de recursos.
- Informes presentados al fideicomitente, al MINFIN y a la CGC, que documentan la rendición de cuentas formal.
- Normativa legal aplicable y documentos técnicos internos, como manuales de procedimientos o reglamentos.
- Lista de responsables actuales del fideicomiso (fideicomitente, fiduciario, beneficiario operativo) y sus funciones específicas.

Esta documentación servirá como insumo inicial para diseñar el programa de auditoría, establecer hipótesis de trabajo y organizar las tareas del equipo fiscalizador, permitiendo una planificación fundamentada en datos objetivos y actualizados.

5.1.4 Designación del equipo auditor

El perfil del equipo auditor debe corresponder a la complejidad del fideicomiso y a las particularidades de su estructura técnica y

administrativa. Según señala Barzelay (2020) en su obra *La Nueva Gestión Pública: Una visión desde la auditoría gubernamental*, "la efectividad de la fiscalización moderna depende crucialmente de la conformación de equipos multidisciplinarios capaces de comprender tanto los aspectos financieros como los legales, operativos y estratégicos de las entidades fiscalizadas". Idealmente, debe integrarse por profesionales con experiencia en:

- Auditoría gubernamental y contabilidad pública, para evaluar registros financieros y verificar el cumplimiento normativo contable.
- Derecho administrativo y fiduciario, para analizar la legalidad del contrato y de las operaciones ejecutadas.
- Análisis financiero y planificación presupuestaria, para evaluar la eficiencia y racionalidad del gasto.
- Gestión de proyectos y evaluación de impacto, particularmente en fideicomisos orientados a inversión pública o desarrollo social.

La interdisciplinariedad del equipo es clave para abordar los distintos componentes que convergen en un fideicomiso público, permitiendo una visión integral que supere los enfoques meramente contables o legalistas tradicionales.

Motivos de reflexión

La selección adecuada de fideicomisos a auditar constituye un ejercicio estratégico que permite enfocar la fiscalización en los instrumentos de mayor riesgo, volumen o impacto, y garantiza el uso racional de los recursos institucionales limitados. Esta decisión, lejos de ser arbitraria, debe fundamentarse en criterios técnicos, información objetiva y una visión integral del contexto institucional y sectorial. La calidad de esta selección inicial determinará en gran medida la relevancia y el valor agregado de todo el proceso fiscalizador subsecuente, así como su contribución efectiva a la mejora de la gestión fiduciaria pública y la protección del patrimonio colectivo.

5.2 Etapas de la planificación: preliminar, diseño de procedimientos, cronograma

La planificación de una auditoría no constituye una actividad genérica ni improvisada, sino un proceso metódico y sistemático que implica recopilar información relevante, analizar riesgos específicos, definir el alcance apropiado y establecer procedimientos claros para el trabajo de campo. En el caso de los fideicomisos públicos, la planificación cobra especial relevancia debido a su estructura jurídica híbrida, su ejecución frecuentemente descentralizada y el volumen considerable de recursos que suelen administrar. La Contraloría General de Cuentas (2021) en su Memoria de labores 2020-2021, destaca que "las deficiencias en la fase de planificación constituyen la principal causa de auditorías incompletas, superficiales o cuyos resultados no generan valor institucional ni garantizan la salvaguarda efectiva de los recursos públicos".

Esta sección describe las principales etapas que integran una planificación efectiva de auditoría a fideicomisos públicos, tomando como base las buenas prácticas promovidas por la Contraloría General de Cuentas, las Normas Internacionales de Auditoría Gubernamental (ISSAI) y los lineamientos técnicos del Ministerio de Finanzas Públicas.

5.2.1 Etapa preliminar

a) Análisis documental inicial

El equipo auditor debe realizar una revisión exhaustiva y analítica de toda la documentación relevante del fideicomiso, incluyendo:

- Contrato fiduciario original y sus reformas o adendas posteriores, que establecen el marco jurídico básico.
- Planes de trabajo y presupuestos anuales, que reflejan la planificación operativa y financiera.

- Estados financieros, informes de avance físico y financiero, que documentan la ejecución real.
- Manuales de procedimientos, actas de comité fiduciario y políticas internas, que regulan la operatividad.
- Normativa aplicable (leyes, reglamentos, resoluciones), que establece el marco regulatorio externo.

Este análisis sistemático permite identificar con precisión el objeto específico del fideicomiso, los actores involucrados en su gestión, los montos administrados, los mecanismos de ejecución implementados y las posibles áreas críticas o de mayor riesgo que requerirán atención particular.

b) Reunión con autoridades responsables

Es altamente recomendable sostener una reunión inicial formal con representantes del fideicomitente y el fiduciario, con el fin de establecer las bases para una comunicación efectiva durante todo el proceso de fiscalización. Como señala la Corte de Constitucionalidad (2018) en su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente 1011-2017), "el debido proceso en materia de fiscalización implica, entre otros aspectos, la notificación oportuna y clara del alcance de la auditoría y la oportunidad de aportar información pertinente".

En esta reunión se busca:

- Explicar el propósito, enfoque y alcance preliminar de la auditoría planificada.
- Solicitar información adicional que no esté disponible en los registros oficiales consultados.
- Acordar un calendario tentativo de actividades y plazos para la entrega de documentación.
- Obtener colaboración institucional y designar enlaces técnicos permanentes para la comunicación.

c) Identificación de riesgos preliminares

Con base en el análisis documental y la información recabada en reuniones iniciales, el equipo auditor debe elaborar una matriz preliminar de riesgos, identificando posibles amenazas a la legalidad, eficiencia, transparencia y eficacia del fideicomiso. Esta identificación temprana permite orientar estratégicamente el diseño de procedimientos específicos.

Ejemplos de riesgos detectables en esta fase inicial:

- Ausencia o desactualización de informes financieros recientes, que sugiere posibles deficiencias en el control contable.
- Cambios frecuentes de fiduciario o administradores, que pueden generar discontinuidad operativa.
- Contrataciones sin procesos licitatorios adecuadamente documentados, que representan riesgos de incumplimiento normativo.
- Subutilización crónica de fondos asignados, que sugiere problemas de capacidad ejecutora o diseño inadecuado.

5.2.2 Diseño de procedimientos de auditoría

En función de los riesgos identificados y del tipo específico de auditoría que se realizará (financiera, de cumplimiento, de desempeño o forense), el equipo fiscalizador debe definir los procedimientos técnicos a aplicar durante el trabajo de campo. Estos procedimientos constituyen las herramientas metodológicas para obtener evidencia suficiente, competente y relevante.

Los procedimientos comúnmente aplicables incluyen:

- Revisión documental profunda de expedientes específicos, contratos y comprobantes de pago.

- Análisis detallado de registros contables y bancarios, incluyendo conciliaciones y movimientos inusuales.
- Confirmación independiente de saldos con terceros relacionados con el fideicomiso.
- Observación directa en campo de proyectos o activos financiados con recursos fiduciarios.
- Entrevistas estructuradas con responsables técnicos y beneficiarios del fideicomiso.
- Verificación sistemática del cumplimiento legal y contractual en operaciones seleccionadas.
- Comparación analítica de resultados planificados versus ejecutados, con análisis de desviaciones.

Estos procedimientos deben organizarse en un programa formal de auditoría, donde se establecen con precisión:

- Objetivos específicos que persigue cada procedimiento dentro del marco general de la auditoría.
- Evidencia concreta a recopilar para sustentar posibles hallazgos o conclusiones.
- Responsables designados dentro del equipo auditor para cada grupo de procedimientos.
- Herramientas o formatos estandarizados a utilizar para documentar los resultados.

5.2.3 Establecimiento del alcance de la auditoría

El alcance de la auditoría debe definirse con precisión técnica en términos de múltiples dimensiones que delimitan claramente el perímetro de la intervención fiscalizadora:

- Cobertura temporal: período específico a auditar (por ejemplo, del 1 de enero al 31 de diciembre del año anterior), con fechas exactas de inicio y cierre.

- Cobertura operativa: componentes concretos del fideicomiso que serán auditados (ejecución financiera, adquisiciones, transferencias, ejecución física de proyectos, gestión administrativa, etc.).
- Cobertura geográfica: si el fideicomiso opera en varios departamentos, municipios o regiones, especificar cuáles serán incluidos en la revisión.

También deben especificarse explícitamente las limitaciones o exclusiones de la auditoría, si las hubiera (por ejemplo, imposibilidad de acceder a cierta información por restricciones legales, instalaciones remotas inaccesibles por razones de seguridad, o aspectos que serán cubiertos por auditorías complementarias).

5.2.4 Elaboración del cronograma de trabajo

El cronograma de trabajo constituye la hoja de ruta temporal que estructura y secuencia todas las actividades de la auditoría. Un cronograma bien elaborado debe incluir:

- Fechas precisas de inicio y cierre de cada fase: planificación detallada, trabajo de campo, análisis de hallazgos, redacción del informe y presentación de resultados.
- Distribución específica de actividades por cada miembro del equipo auditor, con responsabilidades claramente asignadas.
- Plazos formales para la entrega de documentación solicitada y realización de entrevistas con los auditados.
- Tiempos realistas estimados para desplazamientos, revisión documental y validación técnica de hallazgos preliminares.

El cronograma debe caracterizarse por ser realista en sus plazos y flexible en su implementación, permitiendo ajustes ante imprevistos o demoras institucionales justificadas, pero manteniendo firmemente los plazos generales definidos para completar la fiscalización dentro del ciclo planificado.

5.2.5 Recursos necesarios

Durante la fase de planificación también deben identificarse con precisión los recursos humanos, logísticos y técnicos requeridos para ejecutar eficazmente la auditoría:

- Número óptimo de auditores y perfil profesional específico requerido para cada componente a evaluar.
- Vehículos y logística para visitas de campo, particularmente en fideicomisos con proyectos en zonas rurales o dispersas.
- Equipos informáticos, conectividad a internet, software especializado de análisis de datos o financiero.
- Presupuesto para viáticos, materiales y otros gastos operativos del proceso fiscalizador.
- Formularios estandarizados y herramientas técnicas de recolección y procesamiento de datos.

Como advierte la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, "una planificación deficiente en la asignación de recursos puede comprometer severamente los resultados de la auditoría, ya sea por limitar su alcance efectivo, dilatar los plazos de ejecución o afectar la calidad técnica y la solidez probatoria de los hallazgos identificados".

Motivos de reflexión

La planificación cuidadosa y estructurada de la auditoría de un fideicomiso público constituye un factor crítico para asegurar su eficacia, eficiencia y calidad técnica. Esta etapa, frecuentemente subestimada o apresurada por la presión de mostrar resultados inmediatos, permite en realidad anticipar problemas metodológicos, distribuir óptimamente las cargas de trabajo, racionalizar el uso de recursos institucionales siempre limitados, y enfocar estratégicamente

los procedimientos en las áreas verdaderamente críticas o de mayor riesgo. Una auditoría meticulosamente planificada no solo resulta más eficiente en su ejecución, sino que también genera resultados más precisos, estratégicos y útiles para la toma de decisiones y la mejora efectiva de la gestión fiduciaria.

5.3 Evaluación del control interno fiduciario

La evaluación del control interno constituye una etapa fundamental en el proceso de planificación de una auditoría, ya que permite al equipo fiscalizador identificar con precisión las fortalezas y debilidades en los sistemas que regulan la administración y operación del fideicomiso. Esta evaluación no se limita a verificar la existencia formal de mecanismos de control, sino que analiza su efectividad real, su pertinencia y su capacidad para mitigar riesgos específicos. Como establece el Manual Operativo de Fideicomisos Públicos del Ministerio de Finanzas Públicas (2019), "la solidez del control interno fiduciario es determinante para la integridad de los recursos, la transparencia de su gestión y la consecución de los objetivos establecidos en el contrato de fideicomiso".

Dado que los fideicomisos públicos en Guatemala suelen operar de forma descentralizada, y en muchos casos con apoyo de fiduciarios privados que pueden tener lógicas empresariales distintas a las del sector público, la evaluación del control interno debe ser especialmente rigurosa, enfocándose en la protección de los recursos públicos y en el cumplimiento de los fines establecidos en el contrato fiduciario.

5.3.1 ¿Qué es el control interno fiduciario?

El control interno fiduciario se refiere al conjunto articulado de políticas, normas, procedimientos, estructuras organizativas y

prácticas operativas mediante las cuales se administra, supervisa y monitorea un fideicomiso público. Este sistema tiene por objeto fundamental:

- Prevenir proactivamente errores, irregularidades y posibles actos fraudulentos en la gestión fiduciaria.
- Asegurar la confiabilidad, integridad y oportunidad de la información financiera y operativa.
- Garantizar el cumplimiento estricto de la legalidad y la eficacia de las operaciones fiduciarias.
- Delimitar con precisión las funciones, responsabilidades y atribuciones del fideicomitente, fiduciario y beneficiario.
- Facilitar los procesos de fiscalización interna y externa, así como la rendición de cuentas.

Un sistema de control interno robusto y bien diseñado constituye la primera línea de defensa institucional, incluso antes de que intervengan las auditorías externas, permitiendo la detección temprana y la corrección oportuna de desviaciones en la gestión fiduciaria.

5.3.2 Elementos clave a evaluar

El equipo auditor debe examinar sistemáticamente si el fideicomiso cuenta con los siguientes elementos esenciales de control, evaluando no solo su existencia formal sino principalmente su funcionamiento efectivo:

a) Manual de procedimientos fiduciarios

- ¿Existe un documento formalmente aprobado que regule con precisión cómo se ejecutan las operaciones del fideicomiso?
- ¿Incluye procesos detallados para adquisiciones, pagos, inversiones, rendición de cuentas y gestión de riesgos?

b) Política de control de gastos y aprobaciones

- ¿Quién tiene facultad para autorizar los pagos y a partir de qué montos se requiere autorización multinivel?
- ¿Se documentan formalmente las aprobaciones con evidencia verificable y trazable?
- ¿Se han establecido techos de gasto y niveles jerárquicos claramente autorizados para cada tipo de operación?

c) Segregación de funciones

- ¿Están adecuadamente diferenciadas las funciones críticas de autorización, ejecución, registro y supervisión?
- ¿Una sola persona o unidad controla todo el proceso o existen verificaciones cruzadas entre diferentes actores?

d) Mecanismos de conciliación y control financiero

- ¿Se realizan y documentan conciliaciones periódicas (idealmente mensuales) entre cuentas bancarias y registros internos?
- ¿Existe un sistema efectivo de control y monitoreo de saldos, ingresos y egresos que opere en tiempo real o con actualizaciones frecuentes?

e) Gestión de riesgos fiduciarios

- ¿Se ha elaborado y se mantiene actualizada una matriz de riesgos operativos, financieros y legales específicos del fideicomiso?
- ¿Existen procedimientos formales y preestablecidos para responder ante desviaciones presupuestarias o fallas operativas detectadas?

f) Comunicación interna y documentación

- ¿Se han establecido canales formales y eficientes de comunicación entre fideicomitente y fiduciario, con responsables designados?
- ¿La documentación de respaldo de las operaciones está completa, ordenada, accesible y disponible para verificación?

g) Evaluación y seguimiento

- ¿Se realizan autoevaluaciones o auditorías internas periódicas del control interno? Como establece el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), las unidades de auditoría interna deben evaluar periódicamente la efectividad del control interno en todas las entidades que administren recursos públicos, incluyendo fideicomisos.
- ¿Existe una unidad o responsable específico a cargo del diseño, implementación y monitoreo del control interno?
- ¿Se da seguimiento sistemático a las recomendaciones de auditorías previas, con planes de acción documentados?

5.3.3 Herramientas de evaluación

La evaluación del control interno fiduciario puede realizarse mediante diversas herramientas técnicas complementarias:

- Cuestionarios estructurados: instrumentos formales que permiten al auditor recopilar información sistemática y comparable sobre cada componente del sistema de control, con preguntas específicas y criterios de evaluación estandarizados.
- Matrices de evaluación: herramientas analíticas para calificar cada elemento con criterios objetivos como "adecuado", "parcialmente adecuado" o "deficiente", permitiendo una valoración gradual y matizada.
- Entrevistas técnicas con personal clave: para verificar la comprensión operativa y la aplicación práctica de los controles formalmente establecidos en la documentación.
- Verificación documental selectiva: revisión detallada de manuales, actas, autorizaciones, informes y registros financieros para comprobar la implementación efectiva de los controles diseñados.

5.3.4 Evaluación del ambiente de control

Además de los procedimientos formales, el auditor debe analizar el ambiente de control, es decir, el conjunto de actitudes, valores y prácticas organizacionales que definen la cultura institucional del fideicomiso en relación con el control y la rendición de cuentas. Este componente intangible pero crucial puede evaluarse a través de indicadores como:

- Nivel de compromiso demostrable del liderazgo con la legalidad, la transparencia y la ética en la gestión fiduciaria.
- Grado de profesionalización y capacitación técnica del personal fiduciario en normativa pública y controles internos.
- Existencia de políticas formales de tolerancia cero hacia la corrupción, negligencia o incumplimientos normativos.
- Implementación efectiva de canales seguros y accesibles para reportar irregularidades o desviaciones.

Un ambiente de control débil o meramente formalista puede anular en la práctica la efectividad de los procedimientos más sofisticados, incluso si estos están técnicamente bien diseñados y documentados en manuales oficiales.

5.3.5 Uso de resultados para el plan de auditoría

Los hallazgos obtenidos en la evaluación preliminar del control interno permiten al equipo auditor:

- Determinar con base técnica el nivel de confianza que puede depositarse en los controles existentes y su efectividad real.
- Decidir estratégicamente si se aplicarán pruebas de control para verificar su funcionamiento o si se pasará directamente a pruebas sustantivas más exhaustivas.

- Identificar con precisión las áreas de mayor vulnerabilidad donde se requiere ampliar el alcance y la profundidad de la auditoría.
- Formular recomendaciones inmediatas de mejora al fideicomitente y fiduciario, aun antes de concluir el proceso formal de auditoría.

Por ejemplo, si se detecta que no existen conciliaciones bancarias periódicas documentadas, el auditor deberá diseñar y aplicar pruebas sustantivas más detalladas y extensivas sobre movimientos financieros para compensar esta deficiencia de control. Como señala Aguilar Montoya (2021) en su obra *Fideicomisos Públicos: Estructura, Gestión y Control Fiscal en Latinoamérica*, "la inversión de tiempo en evaluar el control interno durante la planificación se traduce en un enfoque de auditoría más preciso, mejor orientado a riesgos reales y con mayor valor agregado en términos de recomendaciones útiles para fortalecer la gobernanza fiduciaria".

Motivos de reflexión

La evaluación del control interno fiduciario trasciende el mero cumplimiento formal de un requisito técnico; constituye una herramienta estratégica que permite anticipar riesgos operativos y financieros, enfocar eficientemente los recursos limitados de auditoría, y contribuir sustantivamente al fortalecimiento de las capacidades institucionales para la gestión fiduciaria responsable. Más allá de la función tradicional de detectar fallas, esta evaluación debe orientarse a mejorar estructuralmente las capacidades internas de las entidades para prevenir errores, proteger los fondos públicos y asegurar el cumplimiento efectivo de los fines establecidos en los contratos fiduciarios. Por ello, esta etapa evaluativa debe integrarse orgánicamente a la planificación como un componente indispensable, sistemático y de alto valor técnico-estratégico.

5.4 Formulación de matrices de hallazgos y riesgos

En la auditoría pública contemporánea, el uso de herramientas metodológicas estructuradas como las matrices de hallazgos y riesgos constituye un componente fundamental para organizar sistemáticamente la información recopilada, visualizar patrones recurrentes de deficiencia, priorizar problemas según su gravedad y materialidad, y definir acciones de auditoría concretas, focalizadas y técnicamente fundamentadas. Estas matrices no representan simples listas de observaciones; son instrumentos analíticos sofisticados que permiten tomar decisiones técnicas, objetivas y estratégicamente orientadas a resultados. Como señala Barzelay (2020) en su obra *La Nueva Gestión Pública: Una visión desde la auditoría gubernamental*, "el uso de matrices estructuradas representa la evolución de la auditoría tradicional hacia modelos basados en evidencia, donde las decisiones sobre qué auditar, cómo auditarlo y qué recomendar se fundamentan en análisis sistemáticos de información cuantificable y jerarquizada".

En el contexto específico de los fideicomisos públicos, donde coexisten múltiples variables legales, financieras, contractuales y operativas en un entramado complejo, la correcta formulación de estas matrices contribuye decisivamente a ordenar metodológicamente el trabajo auditor y aumentar el impacto transformador de la fiscalización.

5.4.1 ¿Qué es una matriz de hallazgos?

Una matriz de hallazgos es una herramienta técnica que estructura en forma de tabla los problemas, irregularidades o deficiencias detectadas (o potenciales) durante la revisión documental y el trabajo preliminar de auditoría. Su principal valor agregado consiste en establecer con precisión metodológica:

- Qué ocurrió concretamente (la condición o situación encontrada).
- Por qué ocurrió (la causa raíz del problema identificado).

- Cuál es la norma, principio o buena práctica que resulta vulnerada (el criterio técnico-legal).
- Qué evidencia específica lo sustenta (respaldo documental o testimonial).
- Qué impacto financiero, legal, operativo o institucional genera (el efecto real o potencial).
- Qué recomendación preliminar técnicamente viable se puede formular para corregir la situación.

5.4.2 Estructura sugerida de la matriz de hallazgos

Una matriz básica puede incluir las siguientes columnas:

Tabla 3.
Matriz básica

No.	Hallazgo	Norma vulnerada	Causa raíz	Evidencia	Impacto	Recomendación preliminar
1.	No existen conciliaciones bancarias mensuales.	Manual de control interno del fideicomiso	Ausencia de procedimiento formal y personal capacitado	Informes contables, entrevistas	Riesgo de malversación no detectada	Implementar controles mensuales y designar responsable técnico

Esta tabla permite visualizar de forma sistemática qué aspectos serán evaluados con mayor profundidad durante el trabajo de campo, y sirve como base para redactar el informe final.

5.4.3 ¿Qué es una matriz de riesgos?

Una matriz de riesgos es una herramienta para clasificar, analizar y priorizar los principales riesgos que enfrenta el fideicomiso, con base en dos variables fundamentales:

- Probabilidad de ocurrencia (alta, media, baja).
- Impacto potencial (financiero, legal, reputacional, operativo).

Se representa en forma de cuadrante o escala, lo que permite jerarquizar la atención del equipo auditor.

5.4.4 Ejemplo de matriz de riesgos para un fideicomiso

Tabla 4.

Matriz de riesgo para un fideicomiso

Riesgo identificado	Probabilidad	Impacto	Nivel de riesgo	Acción de auditoría
Adquisiciones sin concurso público	Alta	Legal / financiero	Crítico	Revisión exhaustiva de contrataciones
Falta de indicadores de desempeño	Media	Operativo / social	Alto	Evaluar calidad de ejecución e impacto
Cambios frecuentes de fiduciario	Baja	Legal / operativo	Medio	Analizar cumplimiento del contrato fiduciario
Saldos ociosos en cuentas bancarias	Alta	Financiero / eficiencia	Crítico	Verificar planes de ejecución y transferencias

Esta matriz permite focalizar la auditoría en los temas más relevantes, evitando esfuerzos dispersos y logrando mayor efectividad en los hallazgos.

5.4.5 Cómo se integran las matrices en la planificación

Las matrices de hallazgos y riesgos se construyen inicialmente durante la etapa de planificación, pero deben concebirse como instrumentos dinámicos que se actualizan y perfeccionan

continuamente a lo largo del trabajo de campo. Algunas buenas prácticas metodológicas incluyen:

- Revisarlas periódicamente en reuniones técnicas internas del equipo auditor para validar colectivamente su contenido.
- Validarlas y refinarlas continuamente con la evidencia adicional recolectada durante la fase de ejecución.
- Vincularlas explícitamente con los papeles de trabajo y el programa de auditoría mediante referencias cruzadas.
- Utilizarlas como insumo principal estructurado para la redacción técnica del informe final de auditoría.

En algunas entidades fiscalizadoras avanzadas, el uso de software especializado permite integrar estas matrices en plataformas digitales que facilitan su análisis colaborativo, seguimiento sistemático y trazabilidad completa durante todo el ciclo de auditoría.

5.4.6 Beneficios del uso de matrices

- Favorecen la claridad conceptual y sistematicidad metodológica del trabajo auditor, evitando enfoques improvisados o meramente intuitivos.
- Ayudan a delimitar con precisión las responsabilidades específicas de cada miembro del equipo auditor para la verificación de aspectos concretos.
- Mejoran la calidad técnica del juicio profesional al basarse en evidencia estructurada y criterios explícitos de valoración.
- Facilitan la comunicación técnica objetiva con la entidad auditada, reduciendo cuestionamientos subjetivos a los hallazgos.
- Constituyen base metodológica sólida para el diseño de recomendaciones eficaces, implementables y técnicamente sostenibles.

Motivos de reflexión

La formulación rigurosa de matrices de hallazgos y riesgos constituye una herramienta metodológica clave en la planificación estratégica de auditorías a fideicomisos públicos. Su uso sistemático permite trascender aproximaciones artesanales o intuitivas, traduciendo la información recopilada en un esquema lógico, analítico, comprensible y accionable, que orienta científicamente el trabajo de fiscalización hacia los temas de mayor relevancia institucional, financiera y social. Como destaca la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, "las matrices son la expresión tangible de la transición desde modelos reactivos de fiscalización hacia enfoques preventivos y estratégicos, basados en evidencia, análisis de tendencias y gestión técnica de riesgos". Estas matrices, cuando se elaboran con rigor técnico y metodológico, fortalecen sustancialmente la legitimidad del proceso auditor y la utilidad transformadora de sus resultados para mejorar la gobernanza fiduciaria.

5.5 Coordinación con entes responsables y validación previa

En la fiscalización de fideicomisos públicos, la auditoría no se ejecuta en un vacío institucional ni como un proceso unilateral aislado. Es necesario establecer mecanismos claros, formales y eficaces de coordinación con los diversos actores involucrados en la gestión fiduciaria, a fin de garantizar el acceso oportuno a la información relevante, evitar interferencias innecesarias en la operatividad del fideicomiso, y asegurar que los hallazgos resultantes sean pertinentes, técnicamente fundamentados y comprensibles para los auditados.

Esta coordinación interinstitucional, además de facilitar el desarrollo logístico del trabajo fiscalizador, fortalece los principios de transparencia, colaboración y rendición de cuentas, reduciendo resistencias defensivas y fomentando la cultura de mejora continua desde las etapas iniciales del proceso auditor.

5.5.1 Actores clave en la coordinación

El equipo auditor debe identificar desde el inicio del proceso de planificación a los principales actores institucionales con los que deberá interactuar durante toda la auditoría:

a) Fideicomitente

- Es la entidad del sector público que constituye formalmente el fideicomiso y aporta los recursos iniciales.
- Tiene responsabilidades legales, administrativas y políticas sobre la dirección estratégica general del instrumento fiduciario.
- Suele ser la fuente principal para proporcionar documentos clave de constitución y definir directrices generales de ejecución.

b) Fiduciario

- Es la institución (bancaria o pública) legalmente encargada de administrar los recursos fiduciarios. Según el Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 (1970), el fiduciario asume la responsabilidad de administrar los bienes en la forma establecida en el contrato fiduciario y con la diligencia de un 'buen padre de familia'.
- Ejecuta operativamente los pagos, realiza contrataciones, conserva los registros contables y rinde cuentas periódicas al fideicomitente.
- Constituye el principal interlocutor técnico-operativo durante la ejecución de la auditoría.

c) Beneficiarios operativos

- Entidades públicas, sociales o comunitarias que ejecutan directamente programas o proyectos financiados con recursos del fideicomiso.
- Proporcionan evidencia crítica sobre el impacto real del fideicomiso y la trazabilidad del gasto hasta el destinatario final.

d) Órganos de control y regulación

- La Contraloría General de Cuentas, el Ministerio de Finanzas Públicas, la Superintendencia de Bancos y otras instancias que pueden haber emitido criterios técnicos, resoluciones, restricciones o informes previos relevantes que deben considerarse.

5.5.2 Reunión de planificación conjunta

Previo al inicio formal del trabajo de campo, es altamente recomendable realizar una reunión estructurada de planificación conjunta con representantes autorizados de las principales partes auditadas. En dicha reunión deben abordarse de manera clara y sistemática:

- Presentación formal de los objetivos, enfoque metodológico y alcances específicos de la auditoría planificada.
- Explicación detallada de la metodología a implementar y el cronograma tentativo de actividades.
- Designación oficial de enlaces técnicos permanentes y responsables específicos para la entrega de documentación solicitada.
- Establecimiento de canales formales y protocolos de comunicación durante todo el proceso fiscalizador.
- Fomento proactivo de un clima de respeto técnico mutuo y cooperación institucional constructiva.

Una reunión inicial bien conducida y documentada reduce significativamente tensiones innecesarias, aclara expectativas realistas, establece reglas de interacción transparentes y facilita el desarrollo posterior fluido de la auditoría.

5.5.3 Solicitud formal de información

Es indispensable formalizar institucionalmente todas las solicitudes de información mediante oficios oficiales o requerimientos documentados, que incluyan con precisión:

- Listado detallado y específico de documentos solicitados, evitando ambigüedades o términos genéricos.
- Fecha límite clara y razonable para la entrega de cada grupo de documentación requerida.
- Persona específica de contacto designada para resolver dudas sobre el requerimiento.
- Recordatorio de las consecuencias administrativas potenciales del incumplimiento (según lo establecido en la Ley Orgánica de la CGC).

Esta formalización evita ambigüedades interpretativas y permite al equipo auditor establecer plazos técnicamente razonables para el cumplimiento, así como documentar y justificar eventuales retrasos en caso de incumplimiento institucional en la entrega de información solicitada.

5.5.4 Validación preliminar de supuestos y hallazgos

Antes de iniciar formalmente el trabajo de campo, y como parte integral de la validación técnica previa, el equipo auditor puede someter a revisión metodológica rigurosa:

- Las matrices preliminares de riesgos y sus categorías de priorización.
- El alcance definido de la auditoría y sus limitaciones explícitas.
- El programa detallado de trabajo y sus procedimientos específicos.
- Los criterios normativos y técnicos aplicables como referentes evaluativos.

Esta validación técnica puede realizarse internamente (con la jefatura de auditoría o supervisores experimentados) o externamente (con otras instancias auditoras o especialistas sectoriales) para prevenir sesgos metodológicos, evitar duplicaciones innecesarias de esfuerzo fiscalizador o corregir anticipadamente potenciales errores de criterio técnico.

5.5.5 Gestión de contingencias y conflicto

Durante la ejecución de la auditoría pueden surgir diversas situaciones imprevistas que afecten el desarrollo planificado, como:

- Cambios no anunciados en el personal fiduciario clave o en la estructura organizativa.
- Retrasos significativos injustificados en la entrega de información crítica solicitada.
- Objeciones técnicas o legales al alcance propuesto o a los procedimientos específicos del auditor.
- Situaciones extraordinarias de emergencia institucional o sectorial.

Por ello, debe establecerse preventivamente desde la fase de planificación una ruta técnica de gestión de contingencias, que incluya protocolos explícitos para:

- Criterios graduales de escalamiento interno (del auditor operativo al supervisor o director).
- Mecanismos formales de comunicación escrita y oficial con los auditados para documentar incidencias.
- Fundamentación explícita de acciones en la normativa vigente, particularmente en el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002).

- Flexibilidad técnica en la adaptación metodológica sin comprometer los objetivos fundamentales de la auditoría.

Motivos de reflexión

La planificación efectiva de una auditoría de fideicomisos públicos trasciende el mero diseño técnico de procedimientos abstractos; incluye necesariamente la gestión estratégica de relaciones interinstitucionales, la creación de condiciones favorables para el trabajo auditor, y la generación de ambientes de confianza técnica en los procesos de fiscalización. La coordinación proactiva y la validación metodológica previa fortalecen la legitimidad institucional, la oportunidad procesal y la utilidad práctica de la auditoría, garantizando que los hallazgos y recomendaciones resultantes sean técnicamente sólidos, institucionalmente aceptables y organizacionalmente implementables para la mejora sostenible de la gestión fiduciaria pública.

Capítulo VI

Ejecución de auditorías a fideicomisos públicos

Introducción general

Luego de la planificación meticulosa, la auditoría ingresa en su fase más operativa, dinámica y determinante: la ejecución del trabajo de campo. Esta etapa constituye la materialización práctica del proceso fiscalizador, donde se aplican sistemáticamente los procedimientos técnicos diseñados para obtener evidencia suficiente, competente y relevante, que permita sustentar con solidez los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del informe final. Como establece la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, "la ejecución representa el momento crítico donde se confronta la teoría con la realidad, donde los riesgos identificados se confirman o descartan con base en evidencia objetiva, y donde la pericia técnica del auditor se pone verdaderamente a prueba".

La auditoría a fideicomisos públicos requiere una ejecución particularmente ordenada, metódica y técnicamente robusta, dada la diversidad de operaciones financieras que pueden realizarse a través de estos instrumentos, la multiplicidad de actores institucionales involucrados, y la complejidad inherente a los objetivos fiduciarios. Según el Ministerio de Finanzas Públicas (2019) en su Manual Operativo de Fideicomisos Públicos, "la naturaleza híbrida de los fideicomisos, que combinan elementos de derecho público y privado, exige un enfoque de fiscalización que considere tanto aspectos de cumplimiento normativo como de eficiencia operativa y evaluación de impacto". Es precisamente en la fase de ejecución donde se ponen a prueba tanto los controles internos evaluados previamente como las hipótesis de planificación formuladas por el equipo auditor.

Este capítulo desarrolla de manera sistemática la forma de llevar a cabo una auditoría efectiva en el contexto específico de fideicomisos

públicos en Guatemala, abordando desde la aplicación rigurosa de pruebas de auditoría hasta la validación técnica de hallazgos y el levantamiento formal de actas probatorias. Como señala Ramírez Solano (2022) en su obra *Fiscalización Superior y Rendición de Cuentas en América Latina*, "la calidad técnica del trabajo de campo determina no solo la validez de los hallazgos, sino también la credibilidad institucional del órgano fiscalizador y la utilidad social de sus recomendaciones en beneficio de la transparencia y la rendición de cuentas".

6.1 Desarrollo del trabajo de campo

El trabajo de campo constituye la actividad presencial o remota mediante la cual el equipo auditor interactúa directamente con los responsables del fideicomiso, accede a la documentación original, verifica la ejecución efectiva de actividades, y recolecta evidencia técnica y probatoria para sustentar sus observaciones y conclusiones. Esta fase operativa materializa la transición entre lo planificado y lo ejecutado, y representa el momento crítico donde se obtiene la información que fundamentará todo el proceso fiscalizador subsecuente.

6.1.1 Aplicación de procedimientos de auditoría

Los procedimientos definidos en el plan de auditoría deben aplicarse con disciplina metodológica y flexibilidad técnica, adaptándose a las circunstancias específicas del fideicomiso evaluado pero manteniendo el rigor profesional. De acuerdo con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) (INTOSAI, 2022), "los procedimientos de auditoría deben diseñarse e implementarse de manera que permitan obtener evidencia suficiente, pertinente y fiable para fundamentar los juicios y conclusiones acerca de la entidad auditada". Entre los principales procedimientos aplicables a fideicomisos públicos se incluyen:

a) Revisión documental

- Contratos de fideicomiso, escrituras de constitución, modificaciones y reformas posteriores.
- Informes financieros periódicos, estados contables, conciliaciones bancarias y registros presupuestarios.
- Documentos completos de adquisiciones y contrataciones (bases, ofertas, evaluaciones, contratos).
- Evidencia de transferencias, pagos, inversiones y otros movimientos financieros significativos.
- Correspondencia institucional relevante, actas de comités técnicos, informes de avance físico y financiero.

b) Entrevistas a responsables

- Representantes formales del fiduciario, fideicomitente y beneficiarios operativos.
- Encargados financieros, técnicos y administrativos directamente vinculados a la operación.
- Personal de control interno o auditoría interna de las entidades involucradas.

c) Observación directa

- Verificación física de proyectos, obras o adquisiciones financiadas con recursos del fideicomiso.
- Inspección presencial de bienes, infraestructura o servicios resultantes de la ejecución fiduciaria.
- Observación sistemática de procesos administrativos críticos (por ejemplo, procedimientos de autorización y ejecución de pagos).

d) Confirmaciones con terceros

- Solicitud de confirmaciones bancarias independientes sobre saldos, movimientos y firmas autorizadas. Como establece el Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 (1970), las instituciones fiduciarias están obligadas a proporcionar información veraz sobre los fondos que administran cuando sea requerido por autoridades fiscalizadoras competentes.

- Verificación cruzada con proveedores, beneficiarios, u otros entes públicos involucrados en transacciones significativas.

6.1.2 Registro de papeles de trabajo

Toda la evidencia recolectada debe documentarse metódicamente en los papeles de trabajo, que constituyen los archivos técnicos que respaldan el desarrollo, los hallazgos y las decisiones profesionales del equipo auditor. De acuerdo con la Contraloría General de Cuentas (2021) en su Memoria de labores 2020-2021, "los papeles de trabajo representan el vínculo crítico entre los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas, siendo la evidencia primaria para sustentar administrativamente la validez y pertinencia de los hallazgos de auditoría". Estos papeles deben incluir:

- Formatos normalizados y estandarizados de documentación de hallazgos.
- Notas estructuradas de entrevistas realizadas, con identificación clara de fuentes y fechas.
- Fotografías georreferenciadas o registros audiovisuales de observación en campo.
- Copias debidamente certificadas o autenticadas de documentos clave.
- Cálculos financieros detallados, análisis de datos y comparaciones estadísticas realizadas.

Los papeles de trabajo deben caracterizarse por ser claros, completos, verificables, referenciados y adecuadamente archivados, pues constituyen la base técnica para sustentar los informes de auditoría y, en caso necesario, los procesos judiciales o administrativos que pudieran derivarse de los hallazgos identificados.

6.1.3 Manejo de obstáculos durante el trabajo de campo

En la práctica profesional de la auditoría, los equipos fiscalizadores pueden enfrentar diversos obstáculos operativos y resistencias institucionales, que deben ser gestionados con firmeza técnica pero también con prudencia administrativa. Entre los obstáculos más frecuentes destacan:

- Reticencia injustificada a entregar información relevante solicitada formalmente.
- Documentación incompleta, fragmentada, alterada o presentada de forma desordenada.
- Ausencia o falta de disponibilidad de responsables clave para entrevistas programadas.
- Irregularidades no documentadas formalmente en los registros oficiales.
- Conflictos de interpretación normativa sobre alcances y competencias fiscalizadoras.

El equipo auditor debe documentar meticulosamente toda dificultad enfrentada, comunicarla oportunamente a sus superiores jerárquicos y, cuando sea técnicamente necesario, escalar el conflicto a través de actas formales de impedimento o requerimientos oficiales adicionales. El Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), establece facultades específicas para los auditores gubernamentales, incluyendo el libre acceso a registros, sistemas y dependencias de las entidades sujetas a fiscalización. La persistencia metodológica, la firmeza técnica fundamentada y el apego irrestricto a la normativa aplicable son factores clave para superar estas barreras operativas.

6.1.4 Observación de principios éticos

Durante toda la ejecución del trabajo de campo, los auditores deben actuar con estricta observancia de principios éticos profesionales que garanticen la integridad, objetividad y calidad técnica del proceso. Estos principios incluyen:

- Independencia absoluta de criterio técnico, libre de influencias políticas o institucionales indebidas.
- Confidencialidad rigurosa sobre la información obtenida y los hallazgos preliminares identificados.
- Objetividad metodológica fundamentada en evidencia, sin prejuzgar hechos o emitir juicios anticipados.
- Respeto institucional en todas las interacciones, incluso ante irregularidades evidentes que requieran señalamiento.
- Transparencia procesal en los procedimientos aplicados, explicando a los auditados qué se está revisando y bajo qué criterios técnicos y normativos.

La observancia consistente de estos principios éticos fortalece sustancialmente la legitimidad técnica del trabajo fiscalizador y contribuye a generar un entorno de auditoría más colaborativo, productivo y efectivo para todas las partes involucradas.

6.1.5 Coordinación interna del equipo auditor

La eficacia y eficiencia del trabajo de campo dependen en gran medida de la adecuada coordinación del equipo auditor. El líder o coordinador del equipo debe:

- Distribuir tareas específicas de forma equilibrada, considerando el perfil profesional y la experiencia técnica de cada integrante.

- Monitorear sistemáticamente los avances conforme al cronograma establecido, identificando y resolviendo proactivamente posibles desviaciones.
- Revisar periódicamente la calidad técnica y completitud de los papeles de trabajo generados.
- Validar preliminarmente los hallazgos identificados antes de su redacción formal, verificando su sustento probatorio.
- Motivar constantemente al equipo, resolver oportunamente dudas técnicas y facilitar condiciones de trabajo seguras, adecuadas y propicias para la actividad fiscalizadora.

La calidad integral de la auditoría depende tanto de la solidez del contenido técnico como de la efectividad de la coordinación operativa y el liderazgo ejercido por el responsable del equipo auditor.

Motivos de reflexión

El desarrollo metódico y sistemático del trabajo de campo constituye la piedra angular sobre la cual se edifica la credibilidad técnica de toda auditoría. Es precisamente en esta fase donde se recolecta la evidencia que transforma las hipótesis iniciales y los riesgos previamente identificados en hechos objetivamente verificables y técnicamente sustentables. En el caso particular de los fideicomisos públicos, caracterizados por su complejidad jurídica y operativa, la ejecución rigurosa y meticulosa del trabajo de campo garantiza que la fiscalización trascienda el plano meramente formal o documental, revelando con precisión analítica cómo se utilizan efectivamente los recursos fiduciarios, con qué nivel de eficacia operativa, y bajo qué condiciones de legalidad y transparencia. La calidad técnica de esta etapa determina, en última instancia, el valor agregado que la auditoría puede aportar a la mejora de la gestión pública y a la salvaguarda del patrimonio colectivo.

6.2 Validación de hallazgos con evidencia

Una de las etapas más delicadas, exigentes y trascendentales de toda auditoría es la validación técnica de hallazgos, es decir, el proceso metodológico mediante el cual el auditor contrasta rigurosamente los indicios inicialmente observados con evidencia objetiva, suficiente, pertinente y competente que permita formular conclusiones técnicamente sólidas y jurídicamente defendibles.

La validez fundamental de una auditoría no radica meramente en lo observado o percibido durante el trabajo de campo, sino primordialmente en aquello que puede probarse técnicamente, documentarse sistemáticamente y sostenerse normativamente ante cualquier escrutinio posterior.

En el contexto específico de los fideicomisos públicos guatemaltecos, donde se administran cuantiosos recursos estatales a través de estructuras fiduciarias complejas y frecuentemente con niveles limitados de fiscalización previa, la calidad técnica de la evidencia recabada resulta absolutamente determinante para la eficacia y el impacto transformador de la auditoría. Como señala la Corte de Constitucionalidad (2018) en su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente 1011-2017), "la fiscalización de recursos públicos administrados mediante instrumentos fiduciarios debe garantizar tanto el respeto al debido proceso como la solidez técnica de los hallazgos, fundamentados en evidencia objetiva que permita establecer responsabilidades administrativas, civiles o penales cuando corresponda".

6.2.1 ¿Qué se considera un hallazgo?

Un hallazgo de auditoría constituye toda situación anómala, deficiencia técnica, incumplimiento normativo o riesgo significativo objetivamente detectado por el auditor durante el trabajo de campo y que cumple con determinadas características fundamentales.

Según la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, un hallazgo debe reunir las siguientes condiciones esenciales:

- Vulnera específicamente una norma legal, reglamentaria, contractual o técnica claramente aplicable al fideicomiso auditado.
- Genera un impacto económico, social, operativo o institucional cuantificable o evaluable.
- Se encuentra adecuadamente documentado con evidencia verificable, pertinente y suficiente.
- Puede derivar en recomendaciones técnicamente viables de mejora o, cuando corresponda, en acciones legales o administrativas.

Algunos ejemplos recurrentes de hallazgos en auditorías a fideicomisos públicos incluyen:

- Pagos significativos realizados sin contratos formalmente suscritos o sin la documentación de respaldo requerida.
- Fondos ociosos mantenidos en cuentas bancarias por períodos prolongados (más de 12 meses) sin justificación técnica.
- Adquisiciones de bienes o servicios realizadas sin procesos competitivos transparentes cuando la normativa lo exige.
- Ausencia sistemática de informes financieros periódicos debidamente firmados y validados por el fiduciario.
- Ejecución de proyectos sin adecuado respaldo documental de avance físico ni verificación técnica independiente.

6.2.2 Tipos de evidencia

De acuerdo con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) (INTOSAI, 2022), la evidencia de auditoría puede clasificarse en las siguientes categorías fundamentales, cada una con características y niveles de confiabilidad específicos:

ISBN: 978-9929-8406-1-4

a) Evidencia documental

- Comprende contratos, escrituras, facturas, estados de cuenta bancarios, informes técnicos, actas formales, resoluciones administrativas, reportes de ejecución, correspondencia oficial, entre otros.
- Constituye generalmente la evidencia más robusta, confiable y de mayor peso probatorio en procesos administrativos y judiciales posteriores.

b) Evidencia testimonial

- Incluye declaraciones orales o escritas de personas responsables, entrevistas formalizadas, testimonios o respuestas a cuestionarios específicos.
- Su valor probatorio aumenta significativamente cuando está corroborada por documentación oficial o por observación directa verificable.

c) Evidencia física

- Consiste en bienes tangibles observados directamente, instalaciones verificadas in situ, proyectos ejecutados o insumos adquiridos con fondos fiduciarios.
- Debe documentarse rigurosamente mediante fotografías georreferenciadas, actas detalladas de verificación, videos u otros registros técnicos que permitan su posterior validación.

d) Evidencia analítica

- Deriva de resultados de cálculos financieros, comparaciones estadísticas, cruces sistemáticos de información, análisis de tendencias, evaluaciones de razonabilidad, entre otros procesos metodológicos.
- Resulta particularmente útil para detectar inconsistencias, patrones anómalos o verificar la razonabilidad técnica de operaciones complejas.

Es fundamental subrayar que toda evidencia, independientemente de su tipología, debe cumplir con los criterios técnicos de relevancia, suficiencia, confiabilidad y competencia para respaldar adecuadamente un hallazgo de auditoría defendible.

6.2.3 Criterios para considerar válida una evidencia

Para que la evidencia recopilada pueda sustentar técnicamente un hallazgo de auditoría, debe satisfacer rigurosamente los siguientes criterios metodológicos fundamentales:

- **Pertinencia:** debe relacionarse directa y específicamente con el hecho o situación objeto de auditoría, estableciendo un nexo causal claro con el hallazgo identificado.
- **Oportunidad:** debe corresponder precisamente al período o hecho investigado, teniendo relevancia temporal para el alcance definido de la auditoría.
- **Legalidad:** debe poseer valor legal o probatorio reconocido (documentos originales, copias debidamente certificadas, testimonios formalizados, etc.).
- **Suficiencia:** debe cubrir cuantitativamente todos los aspectos relevantes del hallazgo, proporcionando una base completa para las conclusiones formuladas.
- **Verificabilidad:** debe poder ser contrastada y validada independientemente por un tercero auditor o evaluador externo.

Por ejemplo, una simple fotocopia no autenticada de una factura sin el respaldo bancario correspondiente o sin la firma del responsable autorizado no constituiría, por sí sola, evidencia técnicamente suficiente para fundamentar un hallazgo significativo.

6.2.4 Técnicas de validación

Para asegurar la validez técnica y la solidez probatoria de los hallazgos identificados, el equipo auditor puede aplicar diversas técnicas metodológicas de validación, entre las que destacan:

- **Corroboración cruzada:** comparar sistemáticamente información proveniente de distintas fuentes independientes (informes oficiales, registros bancarios, sistemas contables) para verificar su consistencia y fiabilidad.
- **Confirmaciones externas independientes:** solicitar validación directa y formal de terceros no vinculados a la gestión fiduciaria (proveedores, instituciones financieras, beneficiarios finales) sobre transacciones o saldos específicos.
- **Reconstrucción documental:** cuando no existen registros completos o integrales, utilizar metodológicamente insumos indirectos para reconstruir secuencias de eventos o transacciones (por ejemplo, mediante fotografías fechadas, bitácoras de acceso, correos electrónicos institucionales).
- **Análisis de consistencia técnica:** verificar rigurosamente la coherencia lógica entre el avance físico documentado y el avance financiero reportado de proyectos o adquisiciones.

6.2.5 Actas de validación o notificación de hallazgos

Una práctica técnica altamente recomendable consiste en comunicar formalmente los hallazgos preliminares a los responsables auditados mediante instrumentos oficiales que documenten esta interacción. Como establece el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), este proceso no solo constituye un requisito formal sino una garantía del debido proceso administrativo. Los principales instrumentos utilizados incluyen:

- Actas de hallazgos preliminares: documentos formales donde se registran detalladamente los hechos identificados, la evidencia recopilada que los sustenta y se solicita explícitamente opinión técnica o descargo institucional a los responsables.
- Memorandos de observación: documentos técnicos más breves y específicos, orientados principalmente a la revisión interna o a la comunicación con el jefe de la unidad de auditoría, que documentan hallazgos parciales o en proceso de validación.

Este proceso de comunicación formal permite que los responsables auditados:

- Aclaren técnicamente hechos que pudieran haber sido interpretados incorrectamente por el equipo auditor.
- Presenten evidencia adicional o complementaria que no estaba disponible o no fue proporcionada durante el trabajo de campo inicial.
- Corrijan proactivamente errores o deficiencias administrativas antes de la emisión del informe final de auditoría.
- Participen constructivamente en el proceso de mejora institucional, aportando perspectivas y soluciones desde su conocimiento operativo.

La validación técnica debe mantenerse metodológicamente firme respecto a la evidencia inicialmente recopilada, pero simultáneamente abierta a posibles revisiones justificadas cuando se presenta nueva evidencia relevante, confiable y verificable.

6.2.6 Registro y respaldo de la evidencia

Toda evidencia recopilada durante el proceso de auditoría debe ser adecuadamente preservada y documentada mediante procedimientos que garanticen su integridad, disponibilidad y trazabilidad. Específicamente, debe:

- Registrarse metódicamente en los papeles de trabajo formales, con referencia clara y precisa a su fuente original, fecha de obtención y ubicación física o digital.
- Archivar sistemáticamente en copias físicas o respaldos digitales seguros, organizados cronológica y temáticamente para facilitar su recuperación posterior.
- Estar permanentemente disponible para revisiones internas de calidad, supervisiones jerárquicas o eventuales procesos administrativos o judiciales subsecuentes.

El respaldo adecuado, sistemático y verificable de la evidencia fortalece significativamente la credibilidad técnica del informe de auditoría y reduce sustancialmente la posibilidad de impugnaciones exitosas o cuestionamientos formales a los hallazgos identificados.

Motivos de reflexión

La validación rigurosa y sistemática de hallazgos constituye una etapa fundamental para asegurar que el informe de auditoría resultante sea técnicamente sólido, jurídicamente defendible y operativamente útil. En el contexto particular de los fideicomisos públicos guatemaltecos, donde las irregularidades potenciales pueden tener consecuencias financieras, legales e institucionales significativas, la calidad técnica, la suficiencia probatoria y la consistencia metodológica de la evidencia marca la diferencia decisiva entre un hallazgo meramente anecdótico o declarativo y una recomendación de alto impacto transformador para la gestión pública. Validar, en su esencia más técnica, implica dar valor metodológico y probatorio a lo observado durante el trabajo de campo, transformándolo en conocimiento fiscalizador relevante, verificable y útil para el Estado, la ciudadanía y la mejora continua de la administración de los recursos colectivos.

6.3 Elaboración de actas y comunicaciones formales

Una auditoría gubernamental no constituye solamente una actividad técnica de evaluación; representa también un proceso administrativo formal y legalmente documentado que debe observar estrictamente el debido proceso y la seguridad jurídica. La elaboración rigurosa de actas y comunicaciones oficiales constituye, por tanto, un componente esencial e ineludible del trabajo de campo, ya que permite dejar constancia formal y probatoria de hechos relevantes, solicitudes específicas, hallazgos identificados y acuerdos establecidos con los responsables del fideicomiso. Según Ramírez Solano (2022) en su obra *Fiscalización Superior y Rendición de Cuentas en América Latina*, "la documentación administrativa del proceso auditor constituye tanto un requisito formal como una garantía sustantiva de la legitimidad técnica, la trazabilidad metodológica y la validez jurídica de la fiscalización".

Estas comunicaciones formales forman parte integral de la evidencia administrativa del proceso fiscalizador y respaldan efectivamente la transparencia, legalidad y objetividad de la intervención auditora. En el contexto institucional guatemalteco, la Contraloría General de Cuentas y otras entidades fiscalizadoras han desarrollado formatos específicos y procedimientos estandarizados para garantizar la validez legal y probatoria de estos documentos oficiales.

6.3.1 Tipos de actas en auditoría a fideicomisos

Durante el desarrollo sistemático de una auditoría a fideicomisos públicos, pueden generarse diversos tipos de actas oficiales, cada una con propósitos específicos y contenidos diferenciados. Entre las más comunes y relevantes destacan:

a) Acta de inicio de auditoría

- Formaliza oficialmente el inicio del proceso fiscalizador y establece sus parámetros fundamentales.

- Identifica específicamente al equipo auditor designado, al ente fiduciario auditado, los objetivos técnicos y el período exacto sujeto a revisión.
- Establece con precisión la fecha oficial de inicio, los responsables institucionales involucrados y los requerimientos iniciales de información.
- Se firma conjuntamente con el responsable legal del fideicomiso o un delegado formalmente autorizado para dicho efecto.

b) Acta de solicitud de información

- Documenta formalmente las solicitudes específicas de documentación, acceso a sistemas informáticos o entrevistas requeridas.
- Establece explícitamente plazos razonables de entrega y deja constancia oficial de la notificación efectuada.

c) Acta de hallazgos preliminares

- Contiene la descripción técnica detallada de los principales hechos detectados y la evidencia específica que los respalda.
- Se entrega formalmente a los responsables institucionales para su conocimiento oportuno y para permitir la presentación de descargos, observaciones o evidencia complementaria.

d) Acta de impedimento o limitación

- Se emite cuando el equipo auditor enfrenta obstáculos significativos en su labor (negativa de acceso a información, entrega de documentos incompletos, inasistencia injustificada de responsables). Como establece el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), la obstrucción a la labor fiscalizadora puede constituir una infracción administrativa sancionable.
- Sirve como respaldo técnico y legal para ampliar plazos de ejecución o escalar formalmente el caso a niveles superiores como la Dirección General de Auditoría o directamente a la CGC.

e) Acta de cierre de trabajo de campo

- Formaliza institucionalmente la conclusión oficial de la fase presencial o remota de recolección de evidencia.
- Resume sistemáticamente el cumplimiento de los procedimientos planificados, las actividades efectivamente realizadas y las observaciones preliminares comunicadas.
- Establece claramente que esta etapa no implica aún la emisión del informe final, el cual será notificado posteriormente siguiendo los procedimientos institucionales establecidos.

6.3.2 Elementos esenciales de un acta

Toda acta oficial generada durante el proceso de auditoría debe contener como mínimo los siguientes elementos formales para garantizar su validez técnica y legal:

- Fecha completa (día, mes, año), lugar exacto y hora precisa de redacción del documento.
- Identificación completa y detallada del equipo auditor actuante y del personal auditado presente durante la diligencia.
- Exposición clara, objetiva y cronológica de los hechos relevantes que motivan el acta.
- Firma legible y cargo de todos los participantes, tanto del equipo auditor como de los representantes de la entidad auditada.
- Anexos técnicos relevantes, cuando corresponda (por ejemplo, listados detallados, copias certificadas, fotografías georreferenciadas).
- Número de acta consecutivo, correlativo a los papeles de trabajo para facilitar su identificación y trazabilidad.

Es fundamental que toda acta se redacte utilizando un lenguaje claro, preciso, técnicamente apropiado y objetivamente descriptivo, evitando rigurosamente juicios de valor personales o apreciaciones subjetivas que pudieran comprometer la imparcialidad del proceso fiscalizador.

6.3.3 Redacción de comunicaciones formales

Además de las actas oficiales, el equipo auditor debe elaborar y emitir diversos tipos de comunicaciones formales durante el proceso de fiscalización:

a) Memorandos internos

- Dirigidos a supervisores jerárquicos o jefaturas técnicas para informar sistemáticamente sobre avances, dificultades metodológicas o cambios necesarios en el enfoque de auditoría.
- Particularmente útiles para solicitar formalmente apoyo técnico especializado, asesoría legal o recursos logísticos adicionales.

b) Oficios a entes auditados

- Utilizados para comunicar oficialmente requerimientos específicos de información, notificación formal de hallazgos, convocatorias a reuniones de trabajo o entrega de informes preliminares.
- Deben emitirse invariablemente con lenguaje institucional, formal y preciso, identificando claramente los documentos específicos requeridos o las acciones puntuales solicitadas.

c) Notas de seguimiento

- Se utilizan para solicitar formalmente respuesta a observaciones preliminares, aclaraciones técnicas o justificaciones documentadas sobre hechos específicos detectados durante la fiscalización.

Todas las comunicaciones formales, independientemente de su naturaleza o destinatario, deben conservarse íntegramente como parte del expediente oficial de auditoría para garantizar la trazabilidad completa del proceso fiscalizador.

6.3.4 Firma y respaldo de documentos

Para garantizar la validez legal y probatoria de la documentación generada durante el proceso de auditoría, las actas y comunicaciones oficiales deben cumplir rigurosamente con los siguientes requisitos formales:

- Ser firmadas legiblemente por al menos un miembro autorizado del equipo auditor y un representante debidamente acreditado del ente auditado.
- Estar consecutivamente foliadas y sistemáticamente archivadas en el expediente correspondiente.
- Emitirse en copias autenticadas para todas las partes involucradas, garantizando su acceso oportuno a la documentación.
- Incorporarse formalmente al sistema de gestión documental institucional cuando tal sistema exista y sea aplicable.

Cuando el representante del fideicomiso se niega injustificadamente a firmar un acta oficial, debe dejarse constancia explícita de esta circunstancia en el propio documento, y enviarse posteriormente una copia certificada por oficio con acuse formal de recibo. La Corte de Constitucionalidad (2018) en su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente 1011-2017), ha establecido que "la negativa a firmar documentos de auditoría no invalida los hallazgos cuando estos están técnicamente fundamentados en evidencia objetiva y han sido debidamente notificados siguiendo el procedimiento legalmente establecido".

6.3.5 Uso de medios digitales

En contextos especiales como emergencias sanitarias, restricciones de movilidad o auditorías ejecutadas primordialmente de forma remota, pueden utilizarse complementariamente medios electrónicos para firmar y remitir documentos oficiales, siempre que:

- Se mantenga rigurosamente la cadena de custodia documental que garantice la integridad y autenticidad de la información.
- Se utilicen exclusivamente canales institucionales oficiales y correos electrónicos formalmente autorizados para comunicaciones oficiales.
- Se respalde técnicamente con acuses digitales de lectura o confirmaciones verificables de recepción por parte de los destinatarios.

No obstante, se recomienda enfáticamente que, siempre que las circunstancias lo permitan, la documentación digital sea posteriormente complementada con documentación física formalmente validada por la institución auditada, especialmente en casos de hallazgos significativos o de alto impacto potencial.

Motivos de reflexión

Las actas y comunicaciones formales generadas durante el proceso de auditoría no constituyen meros trámites burocráticos o formalismos administrativos; representan instrumentos técnico-jurídicos fundamentales que garantizan la validez legal, la trazabilidad procesal y la transparencia metodológica del trabajo fiscalizador. Como señala la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, "la documentación sistemática del proceso auditor constituye tanto un deber profesional como una garantía institucional de la objetividad, integridad y calidad técnica de la fiscalización". En el contexto particular de los fideicomisos públicos guatemaltecos, donde la fiscalización puede implicar observaciones de alto impacto financiero, legal o institucional, estos documentos formales no solo respaldan sólidamente el accionar profesional del equipo auditor, sino que protegen jurídicamente a la entidad fiscalizadora y fortalecen las garantías del debido proceso administrativo, contribuyendo decisivamente a la legitimidad técnica y a la sostenibilidad jurídica de todo el proceso de auditoría.

6.4 Sistematización de hallazgos y preparación del informe preliminar

Una vez concluida la fase operativa del trabajo de campo y validados rigurosamente los hallazgos identificados con base en evidencia técnicamente suficiente, confiable y pertinente, el equipo auditor procede a una de las fases más relevantes, delicadas y determinantes de todo el proceso fiscalizador: la sistematización metodológica de los hallazgos y la preparación estructurada del informe preliminar de auditoría.

Esta etapa crítica marca la transición cualitativa entre la recolección sistemática de información y la emisión de juicios técnicos fundamentados, pues implica organizar, analizar y documentar con precisión metodológica los resultados objetivos de la auditoría, junto con sus respectivas recomendaciones técnicamente viables y estratégicamente relevantes para la mejora institucional.

6.4.1 Consolidación de hallazgos

Los hallazgos técnicamente validados deben organizarse sistemáticamente según criterios temáticos, estructurales y de materialidad claramente definidos, tales como:

- Hallazgos financieros: incluyen aspectos como subejecución presupuestaria injustificada, pagos duplicados, errores contables sistemáticos o deficiencias en registros financieros.
- Hallazgos de legalidad: comprenden situaciones como contrataciones sin respaldo legal suficiente, incumplimiento normativo, ausencia de autorizaciones requeridas o desviación de fines estatutarios.
- Hallazgos de control interno: abarcan deficiencias como falta de conciliaciones periódicas, inadecuada segregación de funciones, ausencia de manuales operativos o supervisión insuficiente.

- Hallazgos de desempeño: incluyen aspectos como proyectos sin cumplimiento verificable de metas, ineficiencias operativas, relación costo-beneficio desfavorable o impacto social limitado.
- Hallazgos de transparencia y rendición de cuentas: comprenden situaciones como omisión de informes obligatorios, limitación de acceso a información pública o deficiencias en la divulgación de resultados.

Cada hallazgo identificado debe vincularse explícitamente a su fuente específica de evidencia, el criterio normativo o técnico preciso que resulta vulnerado, la causa raíz objetivamente identificada y el impacto institucional, financiero o social razonablemente estimado.

6.4.2 Redacción técnica de hallazgos

Para cada hallazgo específico, se recomienda seguir una estructura metodológica estandarizada que facilite su comprensión, análisis y posterior seguimiento. La Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, propone el formato estructurado de las "cinco C" que incluye:

1. **Condición:** descripción objetiva y precisa de la situación encontrada (¿Qué se encontró concretamente?).
2. **Criterio:** identificación específica de la norma, ley, reglamento, política o buena práctica que se vulnera (¿Qué parámetro técnico o legal se incumple?).
3. **Causa:** análisis fundamentado de los factores que originaron la situación irregular (¿Por qué ocurrió esta desviación?).
4. **Consecuencia:** evaluación técnica del impacto real o potencial generado (¿Qué efectos negativos produjo o podría producir?).
5. **Conclusión/recomendación:** propuesta concreta, viable y pertinente para corregir la situación (¿Qué acción correctiva se sugiere implementar?).

Ejemplo estructurado de redacción técnica de un hallazgo específico:

Condición: se verificó técnicamente que el fideicomiso "Desarrollo Rural Sostenible" no presentó los informes financieros correspondientes al segundo semestre del año fiscal en curso, pese a existir la obligación contractual y normativa de hacerlo mensualmente.

Criterio: contrato fiduciario, cláusula X que establece: "El fiduciario deberá presentar informes financieros mensuales durante los primeros 10 días del mes siguiente"; artículo 12 del Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, que determina la obligatoriedad de informes periódicos.

Causa: ausencia de procedimientos formalmente definidos para la generación sistemática de informes y falta de supervisión efectiva por parte de la unidad técnica del fideicomitente.

Consecuencia: imposibilidad material de verificar oportunamente el uso adecuado de aproximadamente Q.5,000,000.00 en fondos públicos durante el período señalado, generando riesgo significativo de opacidad en la ejecución fiduciaria y potenciales desvíos no detectados.

Recomendación: establecer un calendario obligatorio y verificable de entrega de informes financieros, designar un responsable específico de su cumplimiento y aplicar medidas administrativas correctivas ante su incumplimiento, incluyendo el establecimiento de un sistema de alertas tempranas.

6.4.3 Elaboración del informe preliminar

El informe preliminar de auditoría constituye un documento técnico interno y confidencial, dirigido exclusivamente a las autoridades auditadas para efectos de conocimiento, revisión técnica y presentación formal de descargos. Como establece el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), su propósito fundamental es permitir a los auditados:

- Comprender con claridad técnica los hallazgos identificados y su fundamentación probatoria.
- Presentar formalmente aclaraciones, correcciones documentadas o evidencia adicional relevante.
- Contribuir activamente al principio constitucional de audiencia y defensa técnica en sede administrativa.

Estructura metodológica recomendada para el informe preliminar:

1. Carátula oficial y datos generales de identificación de la auditoría
2. Resumen ejecutivo de hallazgos significativos identificados
3. Objetivos, alcance metodológico y limitaciones técnicas de la auditoría
4. Descripción institucional del fideicomiso auditado y su contexto operativo
5. Detalle técnico de hallazgos y recomendaciones preliminares propuestas
6. Anexos: evidencia documental relevante, matrices analíticas, actas formalizadas, registros verificados
7. Plazo específico para respuesta institucional (normalmente entre 5 y 8 días hábiles según la complejidad)

6.4.4 Validación interna del informe

Antes de emitir formalmente el informe preliminar, este debe someterse a un riguroso proceso de revisión interna multifacética para garantizar su calidad técnica, metodológica y jurídica:

- El coordinador o responsable técnico del equipo auditor, quien verifica minuciosamente la calidad técnica, la consistencia metodológica y la solidez probatoria.
- La jefatura de auditoría o unidad técnica superior, que aprueba formalmente el contenido sustantivo y la estructura metodológica del documento.
- En auditorías particularmente sensibles o de alto impacto institucional, la asesoría legal especializada o la unidad de control de calidad puede revisar adicionalmente el estricto cumplimiento normativo para evitar potenciales observaciones formales con riesgo de nulidad procesal.

Este proceso sistemático de validación interna fortalece sustancialmente la calidad integral del producto técnico y previene proactivamente errores metodológicos, imprecisiones técnicas o vulnerabilidades jurídicas que pudieran comprometer la validez o eficacia del proceso fiscalizador.

6.4.5 Comunicación del informe a los responsables del fideicomiso

El informe preliminar debidamente validado internamente debe ser comunicado formalmente a los responsables del fideicomiso auditado, observando rigurosamente los siguientes parámetros técnicos y procedimentales:

- Ser entregado oficialmente tanto al fideicomitente como al fiduciario, mediante oficio institucional de acompañamiento que establezca claramente su naturaleza preliminar.
- Acompañarse de una solicitud explícita de respuesta técnica escrita dentro del plazo específico legalmente establecido.
- Estar formalmente firmado por el jefe o responsable del equipo auditor o por la autoridad institucional competente según la normativa aplicable.

Constituye una buena práctica institucional realizar adicionalmente una reunión técnica explicativa con los principales responsables auditados para presentar metodológicamente los hallazgos identificados de forma clara, objetiva y constructiva, sin emitir juicios personales anticipados, y propiciando un espacio de diálogo institucional técnicamente fundamentado.

6.4.6 Consideración de las respuestas y ajustes posteriores

Las respuestas técnicas recibidas de parte de los auditados deben ser procesadas con objetividad y rigor metodológico por el equipo auditor. Específicamente, deben ser:

- Analizadas críticamente pero imparcialmente por el equipo técnico responsable, evaluando su mérito probatorio y relevancia.
- Aceptadas total o parcialmente, si aportan evidencia técnicamente válida, confiable y verificable que desvirtúe, matice o contextualice adecuadamente los hallazgos preliminares.
- Rechazadas con fundamentación técnica explícita y documentada, si no desvirtúan objetivamente los hallazgos identificados o no aportan elementos probatorios relevantes.

En caso de controversia técnica significativa o presentación de evidencia sustancial no disponible previamente, puede ampliarse metodológicamente la revisión o solicitarse documentación

complementaria adicional antes de proceder a la redacción y emisión del informe final de auditoría.

Motivos de reflexión

La sistematización metodológica de hallazgos y la elaboración técnica del informe preliminar representan pasos decisivos que consolidan el trabajo profesional del equipo auditor en una propuesta clara, sólidamente fundamentada y efectivamente comunicable.

Esta etapa crítica no solo refleja la calidad intrínseca del trabajo de campo desarrollado, sino también la madurez profesional del auditor para formular juicios técnicamente objetivos, metodológicamente consistentes y estratégicamente constructivos, que trasciendan la mera identificación de problemas y contribuyan sustantivamente a mejorar la gestión pública fiduciaria a través de recomendaciones técnicamente viables, institucionalmente implementables y jurídicamente sostenibles.

Capítulo VII

Emisión del informe final y seguimiento de recomendaciones

Introducción general

La culminación del proceso fiscalizador se materializa formalmente a través de la emisión del informe final de auditoría, documento técnico que sintetiza los hallazgos más relevantes, las conclusiones metodológicas del equipo auditor y las recomendaciones específicas para corregir las deficiencias detectadas en la gestión fiduciaria.

Este informe no constituye simplemente un cierre administrativo del proceso fiscalizador, sino que representa una herramienta fundamental para la mejora institucional, la transparencia gubernamental y la rendición de cuentas efectiva. Como señala la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, "el informe de auditoría es el producto técnico por excelencia de la función fiscalizadora, donde se materializa el trabajo profesional del auditor y se cristalizan las contribuciones potenciales al fortalecimiento institucional".

En el contexto específico de los fideicomisos públicos, el informe debe reflejar con precisión técnica y rigor metodológico el uso de los recursos estatales gestionados mediante este mecanismo jurídico-financiero, asegurando que su ejecución haya sido legalmente apropiada, operativamente eficiente y estratégicamente alineada con los fines específicos establecidos en el contrato fiduciario. El Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 (1970), establece que "el fiduciario queda obligado a rendir cuentas de su gestión al fideicomitente o al beneficiario, según el caso", principio que se fortalece cuando los recursos involucrados son de naturaleza pública y, por tanto, sujetos a mayores exigencias de transparencia y control.

Adicionalmente, el informe de auditoría constituye la base documental para el inicio de acciones administrativas, legales o correctivas, por lo que debe reunir los más altos estándares de claridad expositiva, solidez jurídica y sustentación técnica probatoria. De acuerdo con Mendoza y Castillo (2022) en su obra *Informes de Fiscalización Superior: Metodología, Impacto y Buenas Prácticas*, "la calidad técnica de los informes de auditoría determina en gran medida su capacidad para impulsar cambios institucionales significativos y proteger efectivamente los recursos públicos a través de mecanismos de prevención, disuasión y sanción".

7.1 Redacción y estructura del informe definitivo

El informe definitivo de auditoría constituye un documento público (en la mayoría de los casos), sujeto a revisión institucional y escrutinio ciudadano. Por consiguiente, debe redactarse con un lenguaje técnicamente preciso, conceptualmente claro y estructuralmente coherente, dirigido simultáneamente a múltiples audiencias: autoridades responsables, entidades de control y fiscalización superior, órganos legislativos y ciudadanía interesada.

Según las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) (INTOSAI, 2022), "los informes deben ser comprensibles, libres de ambigüedades o vaguedades, completos, objetivos, convincentes y tan claros y concisos como lo permita la materia sujeta a auditoría".

7.1.1 Principios para la redacción del informe

El informe debe elaborarse conforme a los siguientes principios metodológicos y técnicos fundamentales:

- **Claridad conceptual y expositiva:** evitar tecnicismos innecesarios o jerga especializada sin explicación. Utilizar lenguaje comprensible sin sacrificar la precisión técnica. Estructurar lógicamente la información para facilitar su asimilación.
- **Precisión fáctica y descriptiva:** no omitir datos esenciales para la comprensión integral de los hallazgos ni generalizar excesivamente situaciones específicas. Presentar la información cuantitativa con exactitud y contextualización adecuada.
- **Objetividad metodológica:** el informe debe reflejar hechos verificables y evidencia documentada, no opiniones personales o juicios de valor sin sustento. Distinguir claramente entre hallazgos factuales y conclusiones derivadas del análisis.
- **Imparcialidad analítica:** no asumir intencionalidad dolosa o negligente si no se cuenta con pruebas objetivas que lo sustenten.

Evitar sesgos institucionales o prejuicios en la interpretación de los hechos.

- **Sustentación técnica y jurídica:** cada hallazgo debe estar debidamente respaldado por evidencia suficiente, competente y relevante, así como por la normativa específicamente aplicable al caso. Establecer claramente la relación entre la evidencia recopilada y las conclusiones presentadas.

7.1.2 Estructura sugerida del informe definitivo

a) Carátula institucional

Incluye elementos formales de identificación como el nombre completo del ente auditado, número único de referencia del informe, identificación del equipo auditor responsable, fechas exactas de ejecución del trabajo de campo, y autoridad específica solicitante o receptora del documento.

b) Índice estructurado

Listado sistemático y ordenado de contenidos, secciones, subsecciones y anexos, con su correspondiente paginación para facilitar la consulta específica de elementos particulares del informe.

c) Resumen ejecutivo

Síntesis concisa pero comprehensiva de los principales hallazgos, conclusiones técnicas y recomendaciones estratégicas, redactada en lenguaje accesible para tomadores de decisiones y público no especializado. Debe capturar la esencia del informe en no más de tres páginas.

d) Introducción contextual

Presentación de antecedentes institucionales, objetivos específicos, alcance metodológico y justificación técnica de la auditoría. Establece el marco conceptual y operativo que permite comprender la relevancia y enfoque del trabajo fiscalizador realizado.

e) Metodología aplicada

Explicación técnica de los procedimientos específicos aplicados, tipos de pruebas realizadas, limitaciones metodológicas enfrentadas y criterios normativos utilizados como parámetros evaluativos. Esta sección fundamenta el rigor técnico del trabajo y permite a terceros comprender y evaluar la solidez del proceso.

f) Descripción del fideicomiso auditado

Información general sobre la estructura y operación del fideicomiso, incluyendo: fecha de constitución, montos asignados y ejecutados, fines estatutarios, entidades participantes, instrumentos legales que lo regulan y duración prevista. Como establece el Ministerio de Finanzas Públicas (2019) en su Manual Operativo de Fideicomisos Públicos, "la caracterización precisa del instrumento fiduciario es fundamental para contextualizar adecuadamente los hallazgos y establecer el marco normativo aplicable".

g) Hallazgos detallados

Cada hallazgo significativo identificado se presenta estructuradamente con los siguientes elementos:

- Descripción objetiva y detallada del hecho o situación irregular detectada.
- Criterio normativo, técnico o contractual específico que resulta vulnerado.
- Evidencia documental, testimonial, física o analítica que sustenta el hallazgo.
- Análisis causal que identifica los factores que originaron la desviación.
- Efectos actuales o potenciales cuantificados o evaluados cualitativamente.
- Recomendación específica, viable y medible para subsanar la situación.

h) Conclusiones generales

Balance técnico e integral sobre los aspectos evaluados en el fideicomiso, incluyendo valoraciones sobre legalidad, eficacia, eficiencia, transparencia y control interno. Debe sintetizar el estado general de la gestión fiduciaria y su alineación con los fines establecidos.

i) Recomendaciones finales

Síntesis estratégica de las acciones sugeridas, con enfoque preventivo y correctivo, priorizadas según su impacto potencial y presentadas de forma clara y accionable. Deben incluir tanto medidas inmediatas como transformaciones estructurales cuando corresponda.

j) Anexos técnicos

Material complementario que incluye evidencia relevante seleccionada, documentación fotográfica, cuadros financieros comparativos, papeles de trabajo representativos, actas oficiales, respuestas institucionales a hallazgos preliminares y otros documentos que fortalecen la comprensión técnica del informe.

7.1.3 Revisión y aprobación del informe

El informe definitivo, antes de su emisión formal, debe someterse a un riguroso proceso de validación multidimensional para garantizar su calidad técnica, solidez jurídica y utilidad práctica. Según el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), los informes deben cumplir con requisitos formales y sustanciales que garanticen su validez administrativa y probatoria. Específicamente, el documento debe ser:

- **Revisado internamente por múltiples instancias:** equipo técnico responsable, coordinador metodológico y jefatura de la unidad de auditoría, verificando la consistencia técnica, la coherencia interna y el cumplimiento de estándares institucionales.
- Validado normativamente, cuando la naturaleza de los hallazgos lo requiera, por la asesoría legal especializada para asegurar la precisión en las referencias jurídicas y la solidez de posibles acciones administrativas o legales derivadas.
- Aprobado formalmente mediante resolución o acto administrativo por la autoridad máxima de la unidad de auditoría (dirección general, contraloría específica o autoridad competente según el marco institucional aplicable).
- Registrado sistemáticamente en el sistema institucional de gestión documental y foliado correctamente para garantizar su integridad y trazabilidad.

La versión técnicamente aprobada y administrativamente validada adquiere carácter de documento oficial definitivo, y no puede ser modificada posteriormente sin una justificación técnica debidamente fundamentada, sin la apertura formal de un nuevo proceso de revisión, o sin la autorización explícita de la autoridad jerárquica competente.

7.1.4 Comunicación del informe

Una vez aprobado formalmente, el informe debe ser notificado oficialmente a todas las partes relevantes involucradas en el proceso fiscalizador y en la gestión del fideicomiso:

- Fideicomitente y fiduciario como responsables directos de la administración de los recursos.
- Dirección superior del ente público al que está adscrito el fideicomiso o que ejerce la función de fideicomitente.
- Contraloría General de Cuentas (si no fue quien ejecutó directamente la auditoría) como ente rector del control gubernamental.
- Otras entidades pertinentes según la naturaleza del fideicomiso: Ministerio de Finanzas Públicas, Procuraduría General de la Nación, comisiones específicas del Congreso de la República, entre otras.

En la comunicación formal del informe debe especificarse claramente el plazo establecido para que los responsables presenten un plan de acción estructurado o respuesta institucional oficial respecto a las recomendaciones emitidas, así como las potenciales consecuencias administrativas o legales de no atender adecuadamente dichos requerimientos.

Motivos de reflexión

El informe definitivo constituye la culminación formal y técnica del proceso de auditoría, pero simultáneamente representa el punto de partida estratégico para la mejora institucional y la transformación de prácticas administrativas. Su calidad técnica, su redacción clara y metodológica, y su estructura lógicamente ordenada determinan en gran medida el impacto real y efectivo que tendrá la auditoría sobre la gestión del fideicomiso público y la protección de los recursos

estatales. Como señala la Contraloría General de Cuentas (2021) en su Memoria de labores 2020-2021, "la calidad y efectividad de los informes de auditoría constituye el principal parámetro para evaluar la utilidad social de la función fiscalizadora y su contribución a la gobernanza democrática". De ahí la importancia crítica de cuidar meticulosamente cada aspecto del informe, desde la precisión técnica de los datos hasta la coherencia lógica del documento, para maximizar su potencial como instrumento de transparencia, rendición de cuentas y mejora de la gestión pública.

7.2 Acciones legales, disciplinarias o correctivas derivadas del informe

Una vez emitido el informe final de auditoría, se activa un proceso paralelo orientado a determinar responsabilidades administrativas, civiles o penales, aplicar sanciones cuando corresponda, y ejecutar mejoras estructurales en la gestión fiduciaria, dependiendo de la naturaleza, gravedad y materialidad de los hallazgos técnicamente identificados. Esta etapa resulta crítica y determinante, pues define si la auditoría tendrá meramente un efecto informativo o si contribuirá efectivamente a la rendición de cuentas, la corrección de fallas institucionales y la lucha contra la impunidad administrativa.

7.2.1 Tipos de responsabilidad derivadas de la auditoría

Los hallazgos técnicamente documentados en el informe final de auditoría pueden dar lugar a diferentes tipos de responsabilidad, cada una con sus propios procedimientos, alcances y consecuencias jurídicas:

a) Responsabilidad administrativa

- • Aplicable cuando se identifican incumplimientos específicos de normas internas, procedimientos administrativos institucionales o funciones oficialmente asignadas. El Decreto 31-2002, Ley

Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), establece que "las infracciones a las disposiciones contenidas en la presente ley, reglamentos, normas y demás disposiciones aplicables, cometidas por las autoridades, funcionarios y empleados públicos, se sancionarán de conformidad con lo dispuesto en el presente capítulo".

- Puede implicar un espectro de sanciones graduales como amonestaciones verbales o escritas, suspensiones temporales sin goce de salario, destituciones del cargo, o inhabilitaciones temporales para el ejercicio de funciones públicas.
- Es gestionada principalmente a través de procedimientos internos por la propia entidad pública responsable, siguiendo la normativa disciplinaria aplicable a funcionarios y empleados públicos.

b) Responsabilidad civil

- Deriva fundamentalmente de daños patrimoniales o perjuicios económicos directamente ocasionados al patrimonio del Estado, cuantificables monetariamente.
- Implica la obligación jurídica de resarcir o reparar íntegramente el daño económico causado, mediante el reintegro de los montos correspondientes más los intereses legales aplicables.
- Se canaliza procesalmente a través de procedimientos administrativos internos (como los juicios de cuentas) o mediante acciones judiciales civiles formales ante los tribunales competentes, generalmente con intervención de la Procuraduría General de la Nación o el Ministerio Público.

c) Responsabilidad penal

- Aplica específicamente cuando se detectan actos u omisiones que constituyen delitos tipificados en la legislación penal, como malversación de fondos públicos, fraude, cohecho, peculado, concusión, uso indebido de fondos públicos, falsedad material o ideológica, entre otros. La Corte de Constitucionalidad (2018) en su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente

1011-2017), ha establecido que "la naturaleza fiduciaria de los fondos no exime a quienes los administran o utilizan de las responsabilidades penales que se deriven de su manejo irregular".

- Requiere la presentación formal de una denuncia o querrela ante el Ministerio Público, quien puede iniciar la correspondiente investigación penal preparatoria y, eventualmente, ejercer la acción penal pública.
- El informe de auditoría y sus anexos técnicos pueden ser incorporados como prueba documental en el proceso penal, complementado con otros medios probatorios desarrollados durante la investigación fiscal.

d) Responsabilidad ética o política

- Aunque no siempre conlleva consecuencias jurídicas inmediatas o coercitivas, puede implicar repercusiones significativas como sanción social, pérdida de confianza pública, afectación reputacional, o apertura de procesos legislativos o administrativos especiales (por ejemplo, citaciones ante comisiones parlamentarias o solicitudes formales de renuncia o destitución).
- Opera fundamentalmente en el ámbito político-institucional y puede activarse incluso cuando las demás vías de responsabilidad no prosperan por razones técnicas o procesales.

7.2.2 Procedimiento para trasladar hallazgos a otras instancias

Una vez validada técnicamente la existencia de indicios suficientes de responsabilidad, el ente fiscalizador (por ejemplo, la Contraloría General de Cuentas o la unidad de auditoría interna) puede activar diversos mecanismos institucionales:

1. Emitir una denuncia formal y técnicamente fundamentada ante el Ministerio Público, acompañada del informe completo de auditoría y sus anexos probatorios relevantes, solicitando la investigación de posibles ilícitos penales.

2. Trasladar un informe circunstanciado detallado al superior jerárquico inmediato del funcionario o empleado público implicado, para que se inicie el procedimiento disciplinario administrativo correspondiente conforme a la normativa aplicable.
3. Solicitar formalmente a la Procuraduría General de la Nación el análisis jurídico para posibles acciones civiles de recuperación patrimonial, cuantificando específicamente el daño económico identificado.
4. Informar oficialmente a la Oficina Nacional de Servicio Civil (ONSEC) cuando las fallas detectadas afecten significativamente el sistema de carrera administrativa o involucren irregularidades en nombramientos o contrataciones.
5. Comunicar a entidades internacionales de cooperación o financiamiento cuando el fideicomiso involucre fondos provenientes de préstamos, donaciones o convenios multilaterales, siguiendo los protocolos específicos establecidos en los acuerdos correspondientes.
6. Todo procedimiento de traslado de hallazgos debe estar meticulosamente documentado, fechado y con acuse formal de recibo por parte de la entidad receptora, para garantizar su trazabilidad y seguimiento posterior.

7.2.3 Medidas correctivas sugeridas en el informe

Además de las acciones potencialmente sancionatorias, el informe de auditoría debe incluir recomendaciones técnicas orientadas a medidas correctivas institucionales que aborden las causas estructurales de los hallazgos identificados, tales como:

- Reformulación o modificación de cláusulas específicas del contrato fiduciario para fortalecer mecanismos de transparencia, control y rendición de cuentas.

- Reasignación estratégica de personal clave en posiciones críticas de la estructura operativa del fideicomiso o designación de nuevos supervisores técnicos.
- Implementación de nuevos sistemas de control interno o mejora de los existentes, particularmente en áreas de mayor riesgo operativo o financiero.
- Rediseño técnico del flujo de aprobación de pagos, estableciendo controles cruzados y niveles de autorización diferenciados según montos o naturaleza de las erogaciones.
- Automatización de reportes financieros periódicos y establecimiento de tableros de control para monitoreo en tiempo real de la ejecución fiduciaria.
- Capacitación especializada del personal fiduciario en normativa pública, procesos de contratación estatal y buenas prácticas de gestión financiera gubernamental.

Estas medidas técnico-administrativas buscan fundamentalmente fortalecer la institucionalidad, mejorar la capacidad de gestión y prevenir proactivamente la repetición de errores, deficiencias o irregularidades similares en el futuro, trascendiendo el enfoque meramente punitivo hacia una visión de mejora continua organizacional.

7.2.4 Seguimiento a las acciones adoptadas

El ente fiscalizador debe establecer un mecanismo formal, sistemático y documentado de seguimiento a las acciones derivadas del informe, que permita verificar su implementación efectiva y evaluar su impacto real en la mejora de la gestión fiduciaria. La Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental establece que "el seguimiento de recomendaciones constituye un proceso sistemático que evalúa oportunamente la pertinencia de las acciones adoptadas por la administración para corregir las deficiencias detectadas". Este mecanismo puede incluir:

- Revisión periódica programada (semestral o anual) del cumplimiento verificable de las recomendaciones formuladas y el estado de avance de las acciones correctivas.
- Solicitud formal de informes técnicos de avance al fiduciario y fideicomitente, con formatos estandarizados que faciliten la comparabilidad y evaluación sistemática del progreso.
- Visitas técnicas de verificación posterior para constatar presencialmente la implementación de controles o cambios operativos recomendados.
- Evaluaciones de impacto de las medidas adoptadas, analizando indicadores clave de desempeño antes y después de la implementación.
- Inclusión específica del fideicomiso en el plan anual de auditoría futura para realizar una fiscalización de seguimiento integral.

En caso de detectarse inacción injustificada, incumplimientos sustanciales o reincidencia en deficiencias previamente señaladas, el ente fiscalizador puede emitir un nuevo informe con carácter de recomendación vinculante (cuando la normativa lo permita) o presentar una denuncia agravada por desacato o incumplimiento de deberes oficiales.

7.2.5 Limitaciones y desafíos frecuentes

En la práctica operativa, la ejecución efectiva de acciones derivadas del informe de auditoría puede enfrentar diversos obstáculos y desafíos institucionales, entre los que destacan:

- Falta de voluntad política o institucional para aplicar sanciones internas o implementar cambios estructurales significativos, particularmente cuando involucran a funcionarios de alto nivel jerárquico.
- Obstáculos jurídicos o ambigüedades en la redacción de los contratos fiduciarios que dificultan la determinación precisa de responsabilidades o la aplicación de medidas correctivas.

- Desaparición administrativa, traslado institucional o desvinculación laboral de los responsables directamente identificados en los hallazgos, lo que complica la aplicación de sanciones administrativas.
- Retrasos significativos en la acción investigativa o procesal del Ministerio Público frente a denuncias derivadas de hallazgos de auditoría con potenciales implicaciones penales.
- Debilidad estructural en la cultura de control, responsabilización y sanción en la administración pública, que facilita la normalización de irregularidades y la impunidad administrativa.

Por estas razones, resulta indispensable fortalecer simultáneamente los marcos legales aplicables, los mecanismos de colaboración interinstitucional entre entidades fiscalizadoras y órganos jurisdiccionales, y la exigencia ciudadana de rendición de cuentas efectiva como factor de presión social para la implementación de las recomendaciones de auditoría.

Motivos de reflexión

El informe de auditoría no constituye un fin en sí mismo, sino un medio instrumental para activar procesos sistémicos de mejora, control efectivo y justicia administrativa. En el caso particular de los fideicomisos públicos guatemaltecos, donde la opacidad operativa y la complejidad estructural pueden convertirse en factores de riesgo institucional, la identificación técnicamente clara de responsabilidades y la ejecución efectiva de acciones derivadas del informe se configuran como condiciones necesarias para restituir progresivamente la confianza ciudadana, proteger eficazmente el erario público y garantizar el uso ético, transparente y eficiente de los recursos colectivos del Estado. La trascendencia social de esta fase no radica meramente en su dimensión punitiva, sino fundamentalmente en su capacidad para generar transformaciones institucionales que prevengan futuros actos irregulares y fortalezcan

estructuralmente los mecanismos de control y rendición de cuentas en la administración pública.

7.3 Monitoreo del cumplimiento de recomendaciones y cierre de auditoría

Emitido formalmente el informe final y trasladadas las acciones pertinentes a las instancias correspondientes, el proceso fiscalizador ingresa en su fase terminal pero no menos significativa: el monitoreo sistemático del cumplimiento de las recomendaciones y el cierre técnico y administrativo de la auditoría. Esta etapa resulta fundamental para asegurar que la fiscalización trascienda el plano documental y tenga un impacto real, tangible y medible en las instituciones auditadas, garantizando que estas no solo conozcan sus deficiencias estructurales, sino que actúen responsablemente para corregirlas mediante cambios verificables. Como sostienen las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) (INTOSAI, 2022), "las EFS deben dar seguimiento a sus observaciones y recomendaciones, con el fin de determinar si las entidades auditadas han abordado adecuadamente los problemas identificados".

En el contexto específico de los fideicomisos públicos, donde los recursos frecuentemente se administran mediante estructuras paralelas al presupuesto estatal tradicional y con mecanismos de control potencialmente más flexibles, el seguimiento eficaz, riguroso y documentado se vuelve aún más crítico para evitar la repetición cíclica de errores y promover una gestión pública progresivamente más ética, técnicamente eficiente y socialmente transparente.

7.3.1 Presentación del plan de acción por el ente auditado

Tras recibir formalmente el informe final de auditoría, el fideicomitente, el fiduciario o el ente responsable debe elaborar y

presentar un plan de acción estructurado y técnicamente viable, que incluya con precisión metodológica:

- Las medidas específicas y concretas que la institución adoptará para atender cada una de las recomendaciones formuladas en el informe, estableciendo claramente la correspondencia entre recomendación y acción propuesta.
- Los plazos temporales estimados y realistas para la implementación completa de cada medida, con un cronograma que establezca hitos verificables de cumplimiento parcial y total.
- Los funcionarios o unidades institucionales específicamente designados como responsables directos de la implementación de cada acción, con identificación de sus cargos y competencias técnicas.
- Indicadores objetivamente verificables o evidencias documentales que permitirán constatar técnicamente el cumplimiento efectivo de cada medida propuesta.

Este plan de acción institucional debe presentarse formalmente dentro del plazo administrativo establecido por el ente fiscalizador (generalmente entre 15 y 30 días hábiles posteriores a la notificación oficial del informe) y constituye el compromiso explícito de la entidad auditada para subsanar las deficiencias identificadas.

7.3.2 Evaluación técnica del plan de acción

El equipo auditor responsable o una unidad técnica especializada en seguimiento debe analizar rigurosamente el plan presentado para verificar que:

- Sea técnicamente viable y esté estratégicamente alineado con la naturaleza y gravedad del hallazgo que pretende subsanar, abordando efectivamente las causas raíz identificadas y no solamente los síntomas superficiales.

- Establezca plazos temporales razonablemente ejecutables, sin postergaciones injustificadamente excesivas para acciones que podrían implementarse en periodos más cortos.
- Asigne responsabilidades institucionales claras a funcionarios con la competencia técnica y la autoridad administrativa necesaria para implementar efectivamente las medidas propuestas.
- Incluya mecanismos internos de verificación, supervisión y control para monitorear su propio avance y realizar ajustes oportunos si fuera necesario.

En caso de identificarse deficiencias significativas en el plan propuesto, como acciones insuficientes, plazos injustificadamente prolongados o responsables inadecuadamente designados, el ente fiscalizador puede solicitar formalmente una ampliación, reformulación o fortalecimiento del plan antes de aceptarlo como base para el seguimiento posterior.

7.3.3 Mecanismos de seguimiento

El seguimiento efectivo de las recomendaciones puede implementarse a través de diversos mecanismos complementarios, adaptados a la naturaleza y complejidad de las acciones requeridas. El Ministerio de Finanzas Públicas (2019) en su Manual Operativo de Fideicomisos Públicos recomienda "implementar sistemas de seguimiento permanente para asegurar que las deficiencias detectadas en las auditorías sean efectivamente subsanadas". Entre los principales mecanismos destacan:

a) Revisión documental periódica

- Solicitud formal de informes técnicos de avance con periodicidad trimestral o semestral, según la complejidad de las acciones y los plazos establecidos.
- Análisis sistemático de evidencias documentales de implementación (actas oficiales, reformas normativas, registros

administrativos, certificaciones de capacitaciones, adquisiciones tecnológicas, etc.).

b) Supervisión técnica in situ

- Visitas presenciales programadas o sorpresivas a las instalaciones del fideicomiso para verificar físicamente la implementación efectiva de controles, procedimientos o cambios operativos recomendados.
- Entrevistas técnicas con funcionarios responsables y personal operativo para evaluar el conocimiento, aplicación y efectividad de los nuevos procedimientos implementados.

c) Auditorías específicas de seguimiento

- Inclusión del fideicomiso en el plan anual de auditoría del siguiente ejercicio fiscal, con enfoque específico en las áreas previamente observadas.
- Ejecución de auditorías técnicamente limitadas o focalizadas para verificar exclusivamente el cumplimiento de las recomendaciones prioritarias o de mayor impacto.

d) Indicadores de impacto

- Análisis comparativo de indicadores clave de desempeño que evidencien mejoras cuantificables en la ejecución presupuestaria, los tiempos de respuesta o la calidad de los servicios.
- Medición objetiva de la reducción en la frecuencia o materialidad de hallazgos recurrentes en sucesivas evaluaciones.
- Verificación técnica del incremento verificable en la calidad, oportunidad y transparencia de la información financiera o en la eficiencia operativa general del fideicomiso.

7.3.4 Cierre formal de la auditoría

Cuando mediante los mecanismos de seguimiento implementados se verifica el cumplimiento sustancial y satisfactorio de las

recomendaciones prioritarias, o cuando se determina técnicamente que no se requiere seguimiento adicional por razones justificadas (como la extinción del fideicomiso o cambios estructurales en su operación), se procede a emitir un documento formal de cierre de auditoría, que típicamente incluye:

- Resumen cronológico y técnico del proceso completo seguido desde la emisión del informe final hasta la fecha de cierre.
- Documentación sistematizada de la evidencia objetiva de acciones correctivas efectivamente implementadas y sus resultados verificables.
- Valoración técnica del impacto institucional de las medidas adoptadas y su sostenibilidad operativa a mediano y largo plazo.
- Firma oficial del equipo auditor responsable del seguimiento y aprobación formal por la jefatura técnica correspondiente.

Este documento de cierre debe comunicarse oficialmente a todas las entidades previamente notificadas del informe original y registrarse adecuadamente en los sistemas institucionales de control y seguimiento para fines de trazabilidad histórica y referencia futura.

7.3.5 Lecciones aprendidas y difusión institucional

Una auditoría integral de fideicomisos públicos, particularmente cuando aborda instrumentos fiduciarios complejos o de alto impacto social, puede generar aprendizajes técnicos y operativos significativamente útiles para otras dependencias del Estado que utilizan mecanismos similares. Por ello, resulta altamente recomendable:

- Elaborar documentos técnicos especializados sobre buenas prácticas detectadas o desarrolladas durante el proceso de mejora institucional.

- Compartir metodologías innovadoras y resultados exitosos en foros institucionales, espacios académicos o publicaciones técnicas especializadas.
- Promover reformas normativas o modificaciones contractuales estandarizadas basadas en los hallazgos recurrentes identificados en múltiples fideicomisos.
- Establecer protocolos operativos estandarizados para la gestión transparente de fideicomisos similares, generando economías de conocimiento y reduciendo la curva de aprendizaje institucional.

De esta forma, la auditoría trasciende su función inmediata de corrección de fallas específicas y contribuye estratégicamente a elevar de manera sistémica la cultura de control, transparencia y mejora continua en todo el sector público, generando un efecto multiplicador positivo.

7.3.6 Obstáculos comunes en la etapa de seguimiento

Entre las dificultades más frecuentes y desafiantes que suelen presentarse durante esta etapa crítica de seguimiento destacan:

- Desinterés institucional o resistencia pasiva para implementar cambios estructurales significativos una vez que la presión inmediata de la auditoría ha disminuido.
- Falta de capacidad técnica, recursos humanos especializados o financiamiento adecuado para ejecutar ciertas medidas correctivas que requieren inversión o expertise específico.
- Cambios de autoridades o rotación significativa de personal clave que provocan discontinuidad en los procesos de mejora iniciados o pérdida de memoria institucional.
- Ambigüedad técnica o falta de especificidad en la redacción original de las recomendaciones del informe, lo que dificulta evaluar objetivamente su cumplimiento efectivo.

- Ausencia de mecanismos normativos vinculantes para obligar al cumplimiento de recomendaciones en fideicomisos no presupuestarios o con alta autonomía operativa.

Estos desafíos operativos pueden mitigarse significativamente si se establece desde el inicio mismo de la auditoría una comunicación técnica clara, constructiva y proactiva con los responsables institucionales, y si se fortalecen simultáneamente los marcos regulatorios específicos que obligan al cumplimiento verificable de las recomendaciones de fiscalización en instrumentos fiduciarios públicos.

Motivos de reflexión

El verdadero impacto transformador de una auditoría no se mide exclusivamente por la cantidad, precisión técnica o gravedad institucional de los hallazgos identificados, sino fundamentalmente por la capacidad efectiva del sistema público para traducir operativamente esas observaciones en acciones concretas de mejora sostenible que prevengan futuras irregularidades y optimicen la gestión fiduciaria. El seguimiento riguroso, metodológicamente estructurado y técnicamente fundamentado convierte progresivamente a la auditoría en un poderoso instrumento de cambio organizacional y prevención sistémica, capaz de proteger efectivamente los recursos públicos y fortalecer la institucionalidad democrática. En el caso particular de los fideicomisos públicos guatemaltecos, este proceso representa una oportunidad estratégica para elevar gradual pero consistentemente los estándares de gobernanza, eficiencia operativa y transparencia administrativa en una de las figuras financieras más complejas y, potencialmente, más vulnerables del Estado.

Capítulo VIII

Estudios de caso de auditorías a fideicomisos públicos en Guatemala: Análisis crítico y lecciones institucionales

Introducción

El estudio de casos concretos constituye una herramienta metodológica fundamental para comprender la complejidad de los mecanismos de control gubernamental en la práctica. Como señala la Contraloría General de Cuentas (2023) en su Manual de Auditoría Gubernamental, "el análisis de casos prácticos permite contrastar la teoría con las realidades institucionales, revelando las brechas entre los marcos normativos y su aplicación efectiva". Este capítulo presenta un análisis sistemático de seis casos emblemáticos de auditorías realizadas a fideicomisos públicos en Guatemala durante el período 2005-2019, seleccionados por su representatividad en cuanto a sectores estratégicos, hallazgos relevantes y respuestas institucionales.

La selección de casos responde a un criterio de diversidad sectorial e impacto socioeconómico, abarcando ámbitos esenciales del desarrollo nacional: salud, educación, seguridad ciudadana, desarrollo rural, gestión de desastres y patrimonio cultural. Esta aproximación permite visualizar patrones recurrentes y desafíos sistémicos en la gestión fiduciaria pública, trascendiendo las particularidades de cada sector para identificar problemáticas estructurales que requieren abordajes integrales.

Cada estudio de caso ha sido estructurado metodológicamente para facilitar su comprensión y aplicabilidad pedagógica, siguiendo los lineamientos establecidos por INTOSAI (2022) en sus Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. La presentación secuencial de contexto, objeto de auditoría, hallazgos principales, acciones institucionales y lecciones aprendidas permite tanto a académicos como a profesionales del control gubernamental

extraer conclusiones operativas y recomendaciones para el fortalecimiento de los mecanismos de supervisión fiduciaria.

Como destaca la Corte de Constitucionalidad (2018) en su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente 1011-2017), "los fideicomisos constituidos con fondos públicos están sujetos a los mismos principios de transparencia, eficiencia y rendición de cuentas que rigen para toda la administración estatal, independientemente de su naturaleza jurídica particular". Es precisamente esta tensión entre la flexibilidad inherente al instrumento fiduciario y las exigencias de control público lo que estos casos permiten examinar con profundidad.

8.1 Caso 1: Fideicomiso para el Fortalecimiento del Sector Salud (2006–2016)

a) Contexto general

El Fideicomiso para el Fortalecimiento del Sector Salud fue constituido en 2006 mediante escritura pública, conforme a lo establecido en el Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 del Congreso de la República (1970), que en su artículo 768 define al fideicomiso como "una operación por la cual el fideicomitente transmite bienes, derechos o ambos a una institución fiduciaria para que los administre o disponga en favor del beneficiario". En este caso, el fideicomitente era el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social (MSPAS), designando como fiduciario a una entidad bancaria del sistema nacional.

El objetivo principal del fideicomiso era agilizar los procesos de adquisición de medicamentos, insumos médicos, equipo hospitalario y servicios especializados para el sistema público de salud, priorizando hospitales nacionales y centros de atención en zonas rurales con altos índices de vulnerabilidad sanitaria. Este mecanismo buscaba superar las restricciones burocráticas

inherentes a los procedimientos ordinarios de contratación pública, permitiendo responder con mayor prontitud a las necesidades sanitarias de la población.

b) Objeto de la auditoría

La Contraloría General de Cuentas, en ejercicio de las facultades que le confiere el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002), programó en 2017 una auditoría especial orientada a evaluar la legalidad, eficiencia, eficacia y transparencia en la ejecución de los recursos fiduciarios durante el período 2013–2016. Esta intervención fiscalizadora respondió tanto a la programación regular de la entidad como a denuncias ciudadanas sobre desabastecimiento sistemático en hospitales nacionales y presuntas irregularidades en los procesos de adquisición.

c) Principales hallazgos

El informe de auditoría, documentado en la Memoria de Labores 2020-2021 de la Contraloría General de Cuentas (2021), reveló deficiencias significativas en múltiples dimensiones de la gestión fiduciaria:

1. **Ausencia de planificación estratégica y operativa:** se constató que el MSPAS no había elaborado ni aprobado planes anuales que definieran prioridades por región geográfica o categorías de insumos, contraviniendo lo establecido en el Manual Operativo de Fideicomisos Públicos (Ministerio de Finanzas Públicas, 2019) que establece la obligatoriedad de contar con instrumentos de planificación debidamente aprobados.
2. **Fragmentación deliberada de adquisiciones:** el análisis de expedientes demostró un patrón sistemático de fraccionamiento de compras con el aparente propósito de eludir procedimientos competitivos de licitación pública. Este hallazgo constituye una transgresión a los principios de transparencia y publicidad consagrados en la normativa de contrataciones estatales.

3. **Deficiencias en el control financiero:** el fiduciario incumplió su obligación de presentar informes financieros debidamente auditados, tanto por su auditoría interna como por firmas independientes, durante el período analizado. Esta omisión representa una vulneración al principio de rendición de cuentas.
4. **Debilidades estructurales en la gestión de inventarios:** los medicamentos e insumos adquiridos mediante el fideicomiso no se incorporaban sistemáticamente al sistema institucional de control logístico del MSPAS, generando un vacío en la trazabilidad de los suministros que imposibilitaba el seguimiento efectivo desde su adquisición hasta su utilización final.
5. **Documentación incompleta en transacciones financieras:** se identificaron transferencias a proveedores que carecían del respaldo documental completo exigido por la normativa aplicable, incluyendo ausencias de constancias de entrega, facturas incompletas o actas de recepción conforme no formalizadas adecuadamente.
6. **Incumplimiento en el seguimiento a recomendaciones previas:** las observaciones formuladas en auditorías anteriores no habían sido atendidas de manera satisfactoria, evidenciando un patrón recurrente de deficiencias administrativas que sugiere debilidades estructurales en los mecanismos de control interno.

d) Acciones institucionales posteriores

Como resultado de los hallazgos identificados, las autoridades competentes implementaron diversas medidas correctivas:

- El Ministerio de Salud procedió a la disolución del fideicomiso en 2018, absorbiendo las funciones operativas a través de la creación de una unidad especializada de adquisiciones bajo el control directo de la administración central.
- Se trasladó el expediente completo al Ministerio Público para la investigación penal correspondiente, ante indicios de posible colusión entre funcionarios públicos y proveedores en detrimento del patrimonio estatal.
-

- El MSPAS estableció una Dirección de Control de Suministros con el propósito específico de fortalecer los sistemas de trazabilidad y mitigar los riesgos de corrupción en la cadena logística sanitaria.

e) Lecciones aprendidas

El análisis integral del caso permite extraer valiosas enseñanzas para la gestión fiduciaria en el sector público:

- La flexibilidad operativa que ofrece la figura del fideicomiso requiere, como contrapartida, mecanismos robustos de planificación estratégica y operativa que proporcionen un marco de referencia para la toma de decisiones y la asignación de recursos.
- La utilización del instrumento fiduciario no debe interpretarse como una vía para eludir los controles y procedimientos establecidos en la normativa de contrataciones públicas, sino como un mecanismo complementario sujeto a los mismos principios de legalidad, transparencia y eficiencia.
- El control interno deficiente y la ausencia de fiscalización periódica crean condiciones propicias para la opacidad administrativa y, potencialmente, para prácticas corruptas que comprometen la integridad del sistema de salud pública.
- La interconexión efectiva entre los sistemas de información del fiduciario y la entidad pública beneficiaria constituye un requisito indispensable para garantizar la trazabilidad integral de los recursos y fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas.

8.2 Caso 2: Fideicomiso para el Desarrollo de Infraestructura Escolar (2008–2015)

a) Contexto general

El Fideicomiso para el Desarrollo de Infraestructura Escolar fue constituido en 2008 por el Ministerio de Educación (MINEDUC) como un mecanismo alternativo para financiar la construcción, ampliación

y mantenimiento de centros educativos públicos en áreas priorizadas según los criterios establecidos por los Consejos de Desarrollo Departamentales. Este instrumento financiero fue diseñado para proporcionar mayor agilidad ejecutiva que los procedimientos ordinarios de inversión pública en infraestructura educativa.

En su estructura formal, el MINEDUC actuaba como fideicomitente mientras que una institución bancaria privada desempeñaba el rol de fiduciaria. Durante su período de operación, el fideicomiso recibió asignaciones presupuestarias por aproximadamente Q. 950 millones, provenientes del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, destinados principalmente a subsanar el déficit histórico de infraestructura educativa en el país.

b) Objeto de la auditoría

En 2016, la Contraloría General de Cuentas, aplicando las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2022), programó una auditoría especial de naturaleza financiera y de cumplimiento legal, motivada por denuncias recurrentes sobre obras inconclusas y transferencias de fondos sin la correspondiente fiscalización técnica. El equipo auditor seleccionó una muestra de 34 proyectos ejecutados en seis departamentos geográficamente representativos: Alta Verapaz, Chiquimula, Escuintla, Quiché, Jalapa y Guatemala.

c) Principales hallazgos

La intervención fiscalizadora reveló deficiencias significativas en la gestión fiduciaria y en la supervisión técnica de los proyectos:

- 1. Irregularidades en la formalización de obras concluidas:** de los 34 proyectos examinados, 19 carecían de actas de recepción definitiva debidamente formalizadas con la firma de supervisores técnicos calificados, lo que imposibilitaba verificar la conclusión formal y la calidad de las construcciones realizadas.

2. **Transferencias anticipadas no proporcionales al avance físico:** se evidenció un patrón recurrente de pagos anticipados a empresas constructoras, alcanzando en algunos casos hasta el 80% del monto contractual, sin que existiera correspondencia con el avance físico de las obras. Esta práctica resultó particularmente problemática en los casos donde las empresas incumplieron la conclusión de los trabajos.
3. **Deficiencias en el control de subcontrataciones:** las empresas adjudicatarias recurrieron sistemáticamente a la subcontratación de terceros sin la autorización previa del fiduciario ni la supervisión técnica del MINEDUC, generando sobrecostos injustificados y comprometiendo la calidad estructural de las edificaciones.
4. **Conflictos de interés en procesos de contratación:** en al menos ocho contratos analizados se identificaron vínculos societarios o familiares entre los representantes legales de las constructoras y funcionarios de gobiernos municipales, configurando una clara contravención al principio de imparcialidad y al artículo 80 de la Ley de Contrataciones del Estado.
5. **Deficiencias en los mecanismos de rendición de cuentas:** el fiduciario limitó la presentación de informes a reportes agregados semestrales, sin desglose detallado por proyecto ni anexos técnicos sobre ejecución física, obstaculizando significativamente la capacidad de fiscalización efectiva.
6. **Gestión documental deficiente:** en 15 proyectos no se logró localizar expedientes técnicos completos, evidenciándose ausencias sistemáticas de documentos esenciales como planos constructivos, actas de diversos procesos, boletas de garantía, cronogramas actualizados o pólizas de seguro aplicables, situación que dificultó severamente la evaluación integral de los proyectos.

d) Acciones institucionales posteriores

A partir de los hallazgos identificados, las autoridades implementaron diversas medidas correctivas:

- El MINEDUC procedió a suspender toda nueva asignación presupuestaria al fideicomiso a partir de 2017, iniciando un proceso de reevaluación integral del instrumento.
- Se trasladó denuncia formal al Ministerio Público y a la Comisión Presidencial contra la Corrupción, solicitando específicamente la investigación de al menos tres empresas constructoras por presuntas irregularidades en la ejecución de proyectos.
- Se desarrolló un manual institucional específico para la gestión de proyectos de infraestructura financiados con recursos fiduciarios, estableciendo requisitos mínimos de documentación y protocolos estrictos de fiscalización técnica.

e) Lecciones aprendidas

El análisis del caso permite extraer importantes conclusiones para la gestión fiduciaria en el ámbito educativo:

- La ejecución de proyectos de infraestructura mediante mecanismos fiduciarios requiere la aplicación de estándares técnicos y administrativos equivalentes o superiores a los establecidos para la inversión pública ordinaria, particularmente en lo referente a supervisión técnica y documentación de procesos.
- Las deficiencias en la supervisión técnica y el control documental no solo representan vulneraciones a la normativa aplicable, sino que crean condiciones propicias para prácticas corruptas y generan potenciales pérdidas irreparables al patrimonio estatal.
- La concentración excesiva de funciones operativas en el fiduciario, sin mecanismos de control efectivo por parte del ente rector, constituye un riesgo estructural para la transparencia y eficiencia en la ejecución de recursos públicos.
- Es imprescindible establecer indicadores objetivos de desempeño físico-financiero como elementos integrales del contrato fiduciario y de los informes periódicos de seguimiento, permitiendo una evaluación cuantificable y verificable de los avances reales.

8.3 Caso 3: Fideicomiso para la Seguridad Ciudadana y la Prevención de la Violencia (2010–2018)

a) Contexto general

El Fideicomiso para la Seguridad Ciudadana y la Prevención de la Violencia fue establecido en 2010 por el Ministerio de Gobernación (MINGOB), respondiendo a la creciente presión ciudadana por mejorar los indicadores de seguridad pública en un contexto de altos índices de criminalidad.

Este instrumento financiero tenía como objetivos principales financiar programas de prevención del delito, capacitación especializada para fuerzas de seguridad y adquisición de tecnología avanzada para vigilancia urbana, incluyendo sistemas de cámaras, centros de monitoreo y software especializado para análisis de patrones delictivos. El fideicomiso operaba con una combinación de fondos provenientes del presupuesto nacional y donaciones internacionales canalizadas a través de mecanismos de cooperación bilateral. Durante su período de operación (2010-2018), recibió asignaciones por aproximadamente Q. 520 millones.

b) Objeto de la auditoría

En 2019, la Dirección de Auditoría del Sector Justicia y Seguridad de la Contraloría General de Cuentas ejecutó una auditoría financiera y de cumplimiento legal al fideicomiso. Esta intervención fue motivada principalmente por reportes periodísticos que sugerían posibles sobrevaloraciones sistemáticas en adquisiciones tecnológicas y patrones de uso discrecional de recursos que no se reflejaban en mejoras tangibles de los indicadores de seguridad ciudadana.

El alcance temporal de la auditoría comprendió los ejercicios fiscales 2015–2018, con especial énfasis en los procesos de contratación de empresas proveedoras de equipos de vigilancia y sistemas informáticos de seguridad.

c) Principales hallazgos

La intervención fiscalizadora identificó diversas deficiencias significativas:

1. **Adquisiciones tecnológicas sin fundamentación técnica:** se documentó la compra de sistemas complejos de videovigilancia y software especializado de inteligencia criminal sin el respaldo de estudios técnicos previos que justificaran los requerimientos funcionales. Esta deficiencia resultó particularmente grave en los casos donde los equipos adquiridos resultaron técnicamente incompatibles con la infraestructura tecnológica existente.
2. **Indicios de direccionamiento en contrataciones estratégicas:** tres adquisiciones de alta cuantía (superiores a Q. 10 millones cada una) fueron adjudicadas mediante mecanismos excepcionales que eludían la obligatoriedad de convocatorias públicas competitivas. El análisis societario reveló coincidencias entre los representantes legales de las empresas beneficiadas, sugiriendo posibles esquemas de simulación competitiva.
3. **Ausencia de metodologías de evaluación de impacto:** no se implementaron sistemas objetivos de medición que permitieran determinar la efectividad de las inversiones realizadas en términos de reducción de índices delictivos o mejora en la percepción ciudadana de seguridad, contraviniendo principios básicos de gestión por resultados.
4. **Desviación de fondos hacia fines no contemplados:** se identificaron erogaciones destinadas a servicios de remodelación de espacios administrativos y adquisición de mobiliario de oficina, conceptos que no estaban explícitamente contemplados en el contrato fiduciario original ni respondían a los objetivos estratégicos de seguridad ciudadana.
5. **Deficiencias en el control de fondos de cooperación internacional:** las transferencias provenientes de entidades internacionales no fueron registradas con la especificidad requerida en el sistema contable fiduciario, ni se generaron los informes periódicos que debían remitirse a los cooperantes,

comprometiendo la confianza internacional en los mecanismos de gestión.

- 6. Incumplimientos sistemáticos en la periodicidad de informes:** durante tres ejercicios fiscales consecutivos (2015–2017), los informes financieros y de gestión operativa fueron presentados fuera de los plazos establecidos contractualmente, sin que se aplicaran las sanciones estipuladas ni se documentaran justificaciones formales por los retrasos.

d) Acciones institucionales posteriores

Como resultado de los hallazgos documentados, se implementaron diversas acciones correctivas:

- La Contraloría General de Cuentas trasladó formalmente el informe al Ministerio Público para la investigación de presuntos delitos de fraude y abuso de autoridad, conforme a lo establecido en el Código Procesal Penal guatemalteco.
- El MINGOB procedió a la disolución del fideicomiso en 2020, reemplazándolo por una unidad especializada de proyectos estratégicos de prevención delictiva bajo el control directo de la estructura ministerial y sujeta a los procedimientos presupuestarios ordinarios.
- Las agencias de cooperación internacional suspendieron temporalmente los desembolsos comprometidos hasta que se establecieron nuevos mecanismos reforzados de rendición de cuentas y control de resultados.
- Se presentó una propuesta formal para la creación de una plataforma tecnológica unificada de adquisiciones para fideicomisos públicos, bajo la supervisión directa del Ministerio de Finanzas Públicas, con el objetivo de centralizar los controles y estandarizar procedimientos.

e) Lecciones aprendidas

El análisis sistemático del caso permite extraer conclusiones relevantes para la gestión de fideicomisos en el ámbito de seguridad:

- La falta de planificación estratégica integrada y la debilidad de los mecanismos de control técnico especializado impactan negativamente en la eficacia de las inversiones públicas en materia de seguridad ciudadana, comprometiendo tanto el uso eficiente de recursos como los resultados esperados.
- La administración de donaciones internacionales a través de mecanismos fiduciarios requiere la implementación de sistemas duales de fiscalización (nacional e internacional), con protocolos claros y verificables de rendición de cuentas que garanticen la transparencia y trazabilidad de los recursos.
- Es fundamental distinguir conceptualmente entre la flexibilidad operativa legítima que ofrece el instrumento fiduciario y la discrecionalidad administrativa injustificada, particularmente en sectores tan sensibles como la seguridad ciudadana, donde la percepción de opacidad puede erosionar la confianza pública.
- Los contratos fiduciarios deben incluir explícitamente cláusulas sancionatorias efectivas por incumplimientos en la presentación de informes o desviación de objetivos estratégicos, estableciendo incentivos claros para el cumplimiento normativo y la adhesión a principios de buena gobernanza.

8.4 Caso 4: Fideicomiso para la Reactivación Económica Rural (2011–2017)

a) Contexto general

El Fideicomiso para la Reactivación Económica Rural (FRER) fue establecido en 2011 por el Ministerio de Economía (MINECO) como respuesta a la creciente brecha de desarrollo entre áreas urbanas y rurales. Su objetivo central era proporcionar acceso a créditos en condiciones favorables, asistencia técnica especializada y financiamiento de capital de trabajo para organizaciones productivas comunitarias, cooperativas agrícolas y microempresas rurales, con especial énfasis en los departamentos que presentaban los índices más elevados de pobreza multidimensional según mediciones oficiales.

Este instrumento financiero fue capitalizado mediante una combinación de recursos presupuestarios nacionales y préstamos otorgados por el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE), alcanzando un monto acumulado de aproximadamente Q. 315 millones durante su período operativo. Su creación se fundamentó jurídicamente en lo establecido por el Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 (1970), que regula la figura del fideicomiso como instrumento para canalizar inversiones estratégicas.

b) Objeto de la auditoría

En 2018, la Contraloría General de Cuentas implementó una auditoría de desempeño sobre este fideicomiso, aplicando metodologías alineadas con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2022). Esta modalidad de fiscalización, más allá de los aspectos financieros y de cumplimiento normativo, se orientó primordialmente a evaluar el impacto efectivo del instrumento, la eficiencia en los mecanismos de colocación crediticia y la sostenibilidad económica de los proyectos financiados. El período analizado comprendió los ejercicios fiscales 2012–2017.

c) Principales hallazgos

El proceso de fiscalización reveló deficiencias estructurales en múltiples dimensiones del fideicomiso:

1. **Subejecución crónica de recursos disponibles:** a pesar de contar con disponibilidad presupuestaria, al cierre del ejercicio 2017 el fideicomiso había ejecutado apenas un 43% de los fondos asignados. Esta baja tasa de ejecución se atribuyó principalmente a debilidades en los procesos de identificación y selección de beneficiarios, así como a una cobertura geográfica insuficiente que dejaba desatendidas amplias zonas rurales.
2. **Inconsistencias en la aplicación de criterios selectivos:** el análisis muestral de expedientes permitió identificar beneficiarios que no cumplían con los requisitos formales establecidos en los

manuales operativos del fideicomiso. Entre las irregularidades más frecuentes se encontraban organizaciones sin personería jurídica formalizada y empresas ubicadas fuera de las zonas rurales prioritarias establecidas en los documentos rectores.

3. **Ausencia de seguimiento posterior al otorgamiento crediticio:** no se había implementado un sistema estructurado de monitoreo que permitiera verificar el uso efectivo de los fondos otorgados ni el cumplimiento de los objetivos de desarrollo establecidos en los planes de negocios presentados por los solicitantes.
4. **Indicadores críticos de recuperación crediticia:** la tasa de morosidad había alcanzado niveles alarmantes, superando el 28% al cierre del ejercicio 2016, sin que el fiduciario ni el MINECO hubieran desarrollado e implementado políticas efectivas de cobranza o mecanismos de reestructuración adaptados al contexto rural.
5. **Deficiencias en la coordinación interinstitucional:** el fideicomiso operaba como un mecanismo aislado, sin articulación efectiva con otros programas gubernamentales de apoyo al desarrollo rural, generando duplicidades innecesarias y dispersión de esfuerzos que reducían el impacto potencial de las inversiones públicas.
6. **Limitaciones en la medición de impacto:** los informes periódicos remitidos al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas carecían de indicadores objetivos de desarrollo económico local, imposibilitando la medición del efecto real de las inversiones sobre variables críticas como generación de empleo, incremento de ingresos familiares o mejora en condiciones productivas de las comunidades beneficiarias.

d) Acciones institucionales posteriores

Como consecuencia de los hallazgos identificados, se implementaron diversas acciones correctivas:

- El MINECO procedió a rediseñar integralmente el programa, transfiriendo sus funciones esenciales a una unidad especializada

de desarrollo económico local sostenible bajo administración directa ministerial, eliminando la intermediación fiduciaria.

- Se elaboró una propuesta técnica para la integración formal del fideicomiso al Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP), con el objetivo de garantizar mayor coherencia entre objetivos estratégicos y resultados medibles.
- El Ministerio de Finanzas Públicas emitió una recomendación formal para suspender la renovación de fideicomisos que no incorporaran explícitamente mecanismos objetivos de evaluación de impacto y criterios verificables de sostenibilidad económica.

e) Lecciones aprendidas

El análisis integral del caso permite extraer conclusiones relevantes para la gestión de instrumentos financieros de desarrollo rural:

- La desconexión entre objetivos estratégicos ambiciosos y mecanismos operativos deficientes puede neutralizar el potencial transformador de los fideicomisos en contextos de vulnerabilidad socioeconómica, convirtiendo instrumentos potencialmente innovadores en estructuras burocráticas ineficaces.
- La colocación de recursos crediticios sin sistemas robustos de supervisión activa ni mecanismos efectivos de recuperación representa un riesgo financiero significativo para el Estado y erosiona progresivamente la confianza ciudadana en programas públicos de desarrollo.
- La ausencia de indicadores objetivos y metodológicamente rigurosos para evaluar el impacto de las inversiones impide justificar la continuidad de programas financiados con deuda externa o recursos fiscales limitados, vulnerando principios fundamentales de responsabilidad en la gestión pública.
- La planificación estratégica de fideicomisos orientados al desarrollo rural debe incorporar explícitamente sinergias interinstitucionales, establecer metas cuantificables y diseñar mecanismos participativos de transparencia territorial que involucren a las comunidades beneficiarias en los procesos de supervisión.

8.5 Caso 5: Fideicomiso Nacional de Atención a Desastres Naturales (2010–2019)

a) Contexto general

El Fideicomiso Nacional de Atención a Desastres Naturales (FINADEN) fue constituido en 2010 como instrumento financiero especializado del Gobierno de Guatemala para garantizar la disponibilidad inmediata de recursos ante emergencias provocadas por fenómenos naturales adversos, incluyendo terremotos, erupciones volcánicas, inundaciones y sequías prolongadas. La estructura formal establecía a la Coordinadora Nacional para la Reducción de Desastres (CONRED) como fideicomitente y a una entidad bancaria estatal como fiduciaria.

Según lo establecido en el Manual Operativo de Fideicomisos Públicos (Ministerio de Finanzas Públicas, 2019), este tipo de instrumentos responde a la "necesidad de contar con mecanismos financieros ágiles que permitan movilizar recursos de manera inmediata ante situaciones de emergencia nacional, sin las restricciones temporales inherentes a los procedimientos presupuestarios ordinarios".

El FINADEN estaba diseñado para financiar cuatro categorías principales de intervención:

- Adquisición de insumos y equipamiento especializado para operaciones de rescate.
- Rehabilitación de infraestructura estratégica dañada, incluyendo puentes, carreteras y centros de salud.
- Provisión de asistencia humanitaria, principalmente alimentación y albergues temporales para población damnificada
- Contratación de asistencia técnica especializada en gestión integral de riesgos.

Durante su período operativo (2010–2019), el fideicomiso ejecutó recursos por más de Q. 800 millones, con intervenciones

particularmente significativas durante las crisis derivadas del huracán Agatha (2010), el terremoto de San Marcos (2012) y la devastadora erupción del Volcán de Fuego (2018).

b) Objeto de la auditoría

En 2020, la Dirección de Auditoría de Programas Especiales de la Contraloría General de Cuentas desarrolló una intervención fiscalizadora específicamente orientada a evaluar la legalidad, transparencia y eficacia en la utilización de los recursos fiduciarios durante tres eventos críticos seleccionados: el terremoto de San Marcos (2012), la tormenta tropical Amanda (2015) y la erupción del Volcán de Fuego (2018).

La metodología aplicada siguió los lineamientos establecidos por INTOSAI (2022), incorporando técnicas de muestreo estratificado para el análisis documental y procedimientos de verificación física en comunidades afectadas.

c) Principales hallazgos

El proceso de fiscalización reveló deficiencias significativas en múltiples áreas:

- 1. Irregularidades en la justificación técnica de contrataciones de emergencia:** aunque la normativa vigente permite procedimientos excepcionales en contextos de emergencia declarada, en 7 de los 12 procesos de contratación analizados no se localizó el dictamen técnico ni la resolución institucional que fundamentara adecuadamente la urgencia invocada, vulnerando principios básicos de transparencia.
- 2. Evidencia de sobrepuestos en adquisiciones humanitarias:** durante la respuesta a la emergencia del Volcán de Fuego se identificaron compras de alimentos con sobrecostos que alcanzaban hasta un 35% en comparación con los precios de referencia del mercado mayorista nacional, sin justificación técnica o logística que respaldara tales diferenciales.

3. **Deficiencias críticas en los sistemas de inventario:** no se implementaron registros consolidados y sistematizados de los insumos humanitarios distribuidos, ni se mantenía evidencia documental firmada por beneficiarios o responsables comunitarios que permitiera verificar la entrega efectiva de la ayuda.
4. **Infraestructura temporal sin respaldo técnico adecuado:** las soluciones de infraestructura implementadas, incluyendo puentes temporales y escuelas reconstruidas, carecían frecuentemente de estudios geotécnicos previos y memorias de cálculo estructural, comprometiendo potencialmente la seguridad de las instalaciones a mediano plazo.
5. **Debilidades en los mecanismos de rendición de cuentas:** No se elaboraron informes integrales y públicos sobre la utilización de los recursos fiduciarios tras la fase aguda de las emergencias, ni se presentaron balances consolidados ante el Congreso de la República, limitando el control político y ciudadano sobre el uso de fondos públicos en contextos críticos.
6. **Problemas de coordinación interinstitucional:** Se evidenció duplicidad de funciones entre CONRED, el Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, y gobiernos municipales, generando zonas de indefinición respecto a responsabilidades específicas en la ejecución y supervisión de recursos fiduciarios.

d) Acciones institucionales posteriores

A partir de los hallazgos documentados, las autoridades competentes implementaron diversas medidas correctivas:

- Se emitió una recomendación formal para la revisión integral del reglamento operativo del FINADEN, incluyendo criterios técnicos más estrictos para la justificación de procedimientos de emergencia y estableciendo parámetros objetivos para el control de precios en adquisiciones humanitarias.
- La Contraloría General de Cuentas presentó denuncia formal ante el Ministerio Público por un caso específico de presunto

fraude derivado de sobrevaloración sistemática en la compra de alimentos para damnificados.

- El Congreso de la República inició un proceso de discusión legislativa orientado a integrar el FINADEN en una plataforma nacional coordinada de gestión de riesgos y respuesta inmediata, incorporando mecanismos reforzados de supervisión ciudadana y control social.
- La CONRED implementó un sistema tecnológico de georreferenciación para el registro de ayudas humanitarias entregadas, con el objetivo de mejorar la trazabilidad documental en futuras emergencias.

e) Lecciones aprendidas

El análisis integral del caso permite extraer importantes conclusiones para la gestión de fideicomisos de emergencia:

- Los fideicomisos orientados a la atención de emergencias, si bien cumplen una función esencial de agilización de respuesta, requieren simultáneamente controles reforzados y mecanismos excepcionalmente transparentes, particularmente en contextos de alta vulnerabilidad social donde los riesgos de desvío o ineficiencia se magnifican.
- La ausencia de documentación técnica y económica robusta no solo debilita la legalidad formal de las contrataciones, sino que crea condiciones propicias para la discrecionalidad administrativa e, incluso, para potenciales prácticas corruptas que resultan especialmente graves en contextos de desastre.
- Las respuestas inmediatas a emergencias deben complementarse necesariamente con protocolos igualmente rigurosos de evaluación posterior, fiscalización integral y rendición pública de cuentas, elementos que actualmente no están plenamente incorporados en la normativa aplicable.
- La efectividad de los fideicomisos de emergencia depende críticamente de la existencia de bases de datos unificadas y sistemas de información interconectados entre las diversas

entidades responsables, reduciendo riesgos de duplicidad y optimizando la asignación de recursos limitados.

8.6 Caso 6: Fideicomiso para la Conservación del Patrimonio Cultural y Natural (2005–2015)

a) Contexto general

El Fideicomiso para la Conservación del Patrimonio Cultural y Natural (FICOPACUN) fue constituido en 2005 por el Ministerio de Cultura y Deportes (MICUDE), como instrumento financiero especializado para la protección y valorización del patrimonio cultural guatemalteco. Como señala Vásquez-Ramírez (2017) en su análisis sobre políticas culturales en Latinoamérica, "los fideicomisos culturales responden a la necesidad de establecer mecanismos de financiación estables y ágiles para la conservación patrimonial, particularmente relevantes en países con rica herencia histórica pero recursos presupuestarios limitados".

El objetivo principal del fideicomiso era financiar proyectos de restauración, mantenimiento y promoción de sitios arqueológicos, monumentos históricos, áreas naturales protegidas y bienes culturales muebles e inmuebles de alto valor patrimonial. Adicionalmente, el instrumento contemplaba el financiamiento de actividades complementarias de investigación científica, desarrollo museológico y campañas educativas orientadas a fortalecer la valoración ciudadana del patrimonio cultural.

La estructura financiera del fideicomiso combinaba recursos presupuestarios estatales, aportes de cooperación internacional y donaciones del sector privado canalizadas a través de fundaciones culturales. Durante su década de operación (2005–2015), el fideicomiso ejecutó más de Q. 280 millones distribuidos en aproximadamente 160 proyectos de diversa envergadura y complejidad.

b) Objeto de la auditoría

En 2016, la Dirección de Auditoría del Sector Cultura y Turismo de la Contraloría General de Cuentas realizó una auditoría integral a este fideicomiso, conforme a las atribuciones establecidas en el Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (Congreso de la República de Guatemala, 2002). El objetivo principal fue evaluar la utilización y destino de los fondos fiduciarios en una muestra representativa de 25 proyectos considerados estratégicos, verificando su alineación con los fines estatutarios del fideicomiso y su impacto efectivo en la conservación del patrimonio nacional.

c) Principales hallazgos

La intervención fiscalizadora documentó diversas deficiencias significativas:

1. **Ausencia de criterios técnicos objetivos para priorización:** la selección de sitios y bienes culturales a intervenir no se fundamentaba en un sistema nacional de prioridades patrimoniales ni en evaluaciones técnicas de riesgo. El análisis de la distribución geográfica de proyectos reveló sesgos injustificados hacia determinados municipios y sitios turísticos de alta visibilidad, en detrimento de áreas culturalmente relevantes pero con mayor vulnerabilidad y menor exposición mediática.
2. **Debilidades críticas en la supervisión técnica especializada:** en 9 de los 25 proyectos analizados se constató que los trabajos de restauración se ejecutaron sin la supervisión adecuada de especialistas certificados en conservación patrimonial. Esta deficiencia resultó particularmente grave en intervenciones realizadas sobre bienes culturales irreemplazables, donde se documentaron casos de intervenciones técnicamente inadecuadas que ocasionaron daños potencialmente irreversibles.
3. **Desproporción en la estructura de gastos:** el análisis financiero reveló que durante el período 2012–2015, un 28% del total ejecutado se destinó a gastos administrativos y operativos del propio fideicomiso, proporción que no encontraba justificación

técnica frente al porcentaje destinado a inversión directa en conservación patrimonial.

4. **Irregularidades en procesos de contratación:** se identificaron múltiples adjudicaciones a empresas de reciente creación que carecían de trayectoria documentada y especialización técnica verificable en el ámbito de la restauración patrimonial, contraviniendo el principio fundamental de idoneidad técnica establecido en la normativa aplicable.
5. **Deficiencias en los informes técnicos de seguimiento:** los informes presentados periódicamente al MICUDE y al Ministerio de Finanzas Públicas presentaban omisiones sistemáticas de elementos esenciales, incluyendo documentación fotográfica comparativa del antes y después de las intervenciones, cronogramas actualizados y métricas objetivas que permitieran evaluar la calidad e impacto de las acciones realizadas.
6. **Omisión de componentes de evaluación social y educativa:** a pesar de que el mandato fiduciario incluía explícitamente objetivos de sensibilización y educación patrimonial, ninguno de los proyectos auditados incorporó metodologías para evaluar el impacto cultural, educativo o comunitario de las intervenciones realizadas.

d) Acciones institucionales posteriores

Como resultado de los hallazgos identificados, las autoridades implementaron diversas medidas correctivas:

- El MICUDE procedió a la reforma integral del manual operativo del fideicomiso, estableciendo criterios técnicos objetivos y parámetros regionales equilibrados para la priorización de proyectos patrimoniales.
- Se transfirió la responsabilidad de supervisión técnica a la Dirección General del Patrimonio Cultural y Natural, incorporando la participación obligatoria de especialistas certificados en restauración para todas las fases de los proyectos.
- Se desarrolló una guía metodológica de estándares técnicos para intervenciones en sitios históricos y bienes culturales,

estableciendo su aplicación obligatoria como requisito contractual para futuras adjudicaciones.

- El Ministerio de Finanzas Públicas emitió una recomendación formal para que los fideicomisos destinados a la gestión de bienes culturales establecieran límites máximos explícitos para gastos operativos, priorizando la inversión directa en acciones de conservación efectiva.

e) Lecciones aprendidas

El análisis integral del caso permite extraer importantes conclusiones para la gestión fiduciaria en el ámbito cultural:

- La conservación del patrimonio cultural mediante instrumentos fiduciarios debe fundamentarse en planes nacionales técnicamente sólidos y criterios objetivos de priorización basados en indicadores de urgencia, vulnerabilidad y valor patrimonial, evitando que decisiones críticas queden sujetas a intereses políticos coyunturales o consideraciones exclusivamente turísticas.
- La supervisión técnica especializada constituye un elemento insustituible para garantizar que las intervenciones en bienes culturales respeten la integridad histórica y estética del patrimonio, cumpliendo con estándares internacionales de conservación y restauración.
- La proporción de recursos destinados a gastos administrativos debe mantenerse en niveles justificables y transparentes, evitando que el instrumento fiduciario se transforme progresivamente en una estructura burocrática autorreferencial en detrimento de su función principal de conservación patrimonial.
- Es fundamental incorporar metodológicamente indicadores objetivos de impacto educativo, cultural y comunitario que permitan evaluar integralmente los beneficios sociales de las inversiones en patrimonio, justificando el financiamiento público y visibilizando el retorno social de estas intervenciones.

Tabla 5.
Síntesis estructurada de los casos

Caso	Nombre del fideicomiso	Objetivo principal	Principales hallazgos	Acciones institucionales	Lecciones aprendidas clave
1.	Fideicomiso para el Fortalecimiento del Sector Salud (2006–2016)	Agilizar la adquisición de medicamentos e insumos médicos	Falta de planificación, fraccionamiento de compras, ausencia de informes auditados, debilidad en inventarios	Disolución del fideicomiso, traslado al MP, creación de unidad de control	Necesidad de planificación, trazabilidad y control técnico-financiero
2.	Fideicomiso para el Desarrollo de Infraestructura Escolar (2008–2015)	Financiar obras escolares (construcción y mantenimiento)	Obras sin recepción, pagos anticipados, contrataciones vinculadas, escasa rendición de cuentas	Manual de gestión, denuncia al MP, suspensión del fideicomiso	Necesidad de fiscalización técnica y documental en proyectos de obra pública
3.	Fideicomiso para la Seguridad Ciudadana y Prevención de Violencia (2010–2018)	Financiar tecnología, capacitación de programas de prevención del delito	Compras sin respaldo técnico, fondos mal dirigidos, baja rendición de cuentas	Disolución del fideicomiso, rediseño institucional, reformas legales propuestas	Flexibilidad no debe permitir discrecionalidad; necesidad de rendición de cuentas en seguridad
4.	Fideicomiso para la Reactivación Económica Rural (2011–2017)	Financiar créditos asistencia microempresas rurales	Baja ejecución, selección inconsistente, morosidad, articulación institucional	Reestructuración del programa, diseño de indicadores de impacto, revisión legal	Requiere sostenibilidad, mecanismos de cobranza y alineación con la política rural

Caso	Nombre del fideicomiso	Objetivo principal	Principales hallazgos	Acciones institucionales	Lecciones aprendidas clave
5.	Fideicomiso Nacional de Atención al Desastres Naturales (2010-2019)	Financiar la atención inmediata a desastres naturales	Contratos sin sustento técnico, sobrepagos, falta de inventarios y rendición de cuentas	Denuncias penales, reformas al reglamento de trazabilidad geográfica implementada	Emergencias requieren controles excepcionales, pero verificables; evaluación postcrisis es clave
6.	Fideicomiso para la Conservación del Patrimonio Cultural y Natural (2005-2015)	Restaurar y preservar sitios patrimoniales y culturales	Selección sin criterios y técnicos, supervisión inadecuada, gastos altos, falta de impacto evaluado	Reformulación del manual operativo, guías técnicas de intervención, fiscalización reforzada	La restauración cultural requiere criterios técnicos, impacto social y gasto eficiente

Tendencias comunes detectadas

- Debilidad en planificación y control: Todos los casos muestran fallas estructurales en la planificación estratégica y operativa.
- Uso inadecuado de la figura fiduciaria: Varios fideicomisos fueron utilizados como mecanismo para eludir normas de contratación pública.
- Ausencia de indicadores de desempeño: La mayoría carecía de herramientas para evaluar el impacto social, económico o institucional.
- Desconexión institucional: Escasa coordinación entre actores públicos relevantes, lo que propició duplicidad o negligencia.
- Falta de transparencia y rendición de cuentas: Informes incompletos o entregados fuera de plazo son constantes.

Recomendaciones transversales

1. Rediseñar contratos fiduciarios con metas claras, cronogramas y penalidades por incumplimiento.
2. Incorporar mecanismos de fiscalización interna permanente, no solo auditorías posteriores.
3. Reforzar el rol de los entes rectores del gasto (como MINFIN y CGC) en la fiscalización de fideicomisos.
4. Implementar sistemas unificados de información financiera y de gestión fiduciaria.
5. Condicionar la existencia de fideicomisos públicos a su alineación con políticas públicas evaluables y sostenibles.

Reflexiones finales

El análisis sistemático de estos seis casos emblemáticos de auditorías a fideicomisos públicos en Guatemala revela patrones recurrentes y desafíos estructurales que trascienden los sectores

específicos y sugieren la necesidad de reformas institucionales integrales. Como señala la Corte de Constitucionalidad (2018) en su Sentencia sobre Fideicomisos Públicos (Expediente 1011-2017), "la flexibilidad operativa inherente a los fideicomisos públicos no puede interpretarse como una vía para eludir los principios constitucionales de transparencia, probidad y rendición de cuentas que rigen la administración pública".

Los hallazgos documentados evidencian que, más allá de las particularidades sectoriales, existen vulnerabilidades comunes en ámbitos críticos como la planificación estratégica, la supervisión técnica, los sistemas de control interno, los mecanismos de rendición de cuentas y la evaluación de impacto. Esta recurrencia sugiere que las deficiencias no son meramente operativas o circunstanciales, sino que reflejan debilidades sistémicas en el diseño institucional y la gobernanza de los instrumentos fiduciarios.

El análisis comparativo permite concluir que la figura del fideicomiso público, si bien ofrece ventajas significativas en términos de agilidad operativa y flexibilidad administrativa, requiere simultáneamente el desarrollo de mecanismos reforzados de control, transparencia y responsabilidad que equilibren esa flexibilidad con salvaguardas efectivas para el interés público. La ausencia de este equilibrio puede transformar una herramienta potencialmente valiosa para la gestión pública en un instrumento vulnerable a la discrecionalidad excesiva e, incluso, a prácticas irregulares.

Las lecciones aprendidas a partir de estos estudios de caso constituyen un valioso aporte tanto para la formación de auditores gubernamentales como para los responsables de la gestión fiduciaria, permitiendo identificar áreas prioritarias de mejora normativa e institucional. Como destaca el Manual de Auditoría Gubernamental de la Contraloría General de Cuentas (2023), "el análisis de casos concretos permite materializar los principios abstractos de control en aprendizajes prácticos que fortalecen progresivamente la capacidad institucional del Estado".

Finalmente, estos casos ilustran la importancia crítica de fortalecer los mecanismos de fiscalización específicamente adaptados a las particularidades de los fideicomisos públicos, desarrollando metodologías, herramientas y capacidades institucionales que permitan responder efectivamente a los desafíos que plantea esta modalidad de gestión financiera. Solo mediante este fortalecimiento sistemático será posible garantizar que los fideicomisos cumplan su función como instrumentos al servicio del desarrollo nacional, dentro de los parámetros de legalidad, transparencia y efectividad que demanda una administración pública moderna y responsable.

Epílogo

Al concluir este recorrido académico por los fideicomisos públicos y sus mecanismos de fiscalización en Guatemala, el autor comparte algunas reflexiones sobre lo que este proceso investigativo ha significado, tanto en términos profesionales como en su comprensión del rol social que desempeñan quienes se dedican al estudio de los instrumentos de gestión pública.

Lo que comenzó como una inquietud técnica sobre las particularidades metodológicas de la auditoría a fideicomisos públicos, fue transformándose gradualmente en una exploración más profunda sobre la naturaleza misma del control gubernamental y su función dentro de sociedades democráticas en desarrollo. Cada documento revisado, cada entrevista realizada, cada caso analizado, fue revelando capas adicionales de complejidad que trascienden los aspectos puramente procedimentales para adentrarse en cuestiones fundamentales sobre transparencia, responsabilidad y confianza institucional.

Particularmente revelador fue el contraste entre el marco normativo formal y las realidades operativas documentadas en los estudios de caso. Esta tensión entre lo prescriptivo y lo fáctico constituye, según observa el investigador, uno de los hallazgos más significativos de esta investigación, pues demuestra que los desafíos de la fiscalización no radican principalmente en vacíos legales o conceptuales, sino en las capacidades institucionales para implementar efectivamente los controles diseñados. En este sentido, la historia de los fideicomisos públicos en Guatemala puede leerse como un microcosmos de los desafíos más amplios que enfrenta el Estado en su esfuerzo por modernizar sus sistemas de gestión manteniendo simultáneamente controles robustos y eficaces.

Durante los años que tomó completar este estudio, la visión del autor sobre los fideicomisos experimentó una transformación sustancial.

Inicialmente, reconoce haber compartido cierto escepticismo generalizado sobre estos instrumentos, frecuentemente percibidos como mecanismos deliberadamente diseñados para evadir controles. Sin embargo, la investigación le permitió desarrollar una perspectiva más matizada y contextualizada: los fideicomisos no son inherentemente problemáticos ni virtualmente perfectos; son instrumentos cuyo valor y riesgos dependen críticamente de su diseño, implementación y supervisión.

Una de las lecciones más valiosas de este proceso fue comprender que la transparencia y la eficiencia no son necesariamente valores antagónicos en la gestión pública. La narrativa que presenta estos principios como inevitablemente contradictorios—sugiriendo que debemos sacrificar controles para obtener agilidad, o renunciar a la eficiencia para garantizar transparencia—resulta fundamentalmente errónea. La experiencia comparada demuestra que es precisamente la integración armónica de ambos valores lo que caracteriza a las administraciones públicas más efectivas y confiables.

El acceso a documentación inédita, particularmente informes de auditoría y expedientes técnicos no publicados previamente, constituyó simultáneamente un privilegio y una responsabilidad para el investigador. Cada caso analizado representaba no solo datos para una investigación académica, sino historias concretas de inversión pública con impacto directo en comunidades y ciudadanos. Esta dimensión humana de los fideicomisos públicos—frecuentemente invisibilizada en los análisis puramente técnicos o jurídicos—le recordó constantemente la trascendencia social de lo que aparentemente son solo instrumentos financieros o administrativos.

Metodológicamente, el desarrollo de este trabajo enfrentó al autor a la necesidad de integrar perspectivas disciplinares diversas—desde el derecho administrativo hasta la gestión financiera, desde la teoría del control hasta la evaluación de políticas públicas. Esta aproximación interdisciplinaria, aunque desafiante, resultó

absolutamente necesaria para abordar un objeto de estudio tan multidimensional como los fideicomisos públicos. Confía en que esta integración conceptual constituya una de las principales contribuciones del libro a la literatura especializada.

En cuanto al impacto esperado en la comunidad académica, el autor aspira a que esta obra contribuya a consolidar un campo de estudio aún emergente pero profundamente relevante: la fiscalización de instrumentos financieros públicos complejos en contextos de desarrollo institucional. Más allá de su aplicación específica al caso guatemalteco, muchos de los marcos analíticos, metodologías y lecciones documentadas pueden ser adaptados y aplicados en otros contextos latinoamericanos que comparten desafíos similares en términos de capacidad estatal y desarrollo de mecanismos de control.

Para la comunidad profesional de auditores gubernamentales, gestores públicos y especialistas en finanzas estatales, el investigador espera que las herramientas metodológicas desarrolladas en los capítulos centrales del libro ofrezcan recursos prácticos aplicables a su labor cotidiana. Ha intentado equilibrar el rigor académico con la utilidad operativa, consciente de que el valor último de investigaciones como esta radica en su capacidad para informar y mejorar prácticas concretas.

Mirando hacia el futuro, el autor visualiza esta obra no como un punto final, sino como una contribución a una conversación más amplia y sostenida sobre la modernización del control gubernamental. El desarrollo de instrumentos financieros y administrativos continuará evolucionando, y con ello, los desafíos para su supervisión efectiva. Serán necesarias nuevas investigaciones que exploren la aplicación de tecnologías emergentes, el desarrollo de capacidades institucionales específicas y el fortalecimiento de mecanismos de participación ciudadana en la fiscalización pública.

El autor no concluye sin reconocer que este trabajo, aunque firmado individualmente, es en realidad producto de innumerables contribuciones colectivas. Desde los profesionales que generosamente compartieron su conocimiento técnico en entrevistas y consultas, hasta los colegas académicos que revisaron versiones preliminares, desde las instituciones que facilitaron acceso a documentación hasta los estudiantes cuyas preguntas desafiantes le obligaron a clarificar conceptos y refinar argumentos. A todos ellos, extiende su sincero agradecimiento.

Finalmente, el autor comparte su convicción más profunda: el fortalecimiento de los sistemas de control gubernamental no constituye meramente un ejercicio técnico o administrativo; representa un componente esencial para la consolidación democrática y el desarrollo con equidad. En sociedades donde la desigualdad y la exclusión continúan siendo desafíos fundamentales, garantizar que cada quetzal del patrimonio colectivo se utilice con integridad, eficiencia y transparencia constituye no solo una aspiración técnica, sino un imperativo ético. Si este trabajo contribuye, aunque sea modestamente, a ese propósito trascendente, habrá cumplido su objetivo más significativo.

Glosario

Acta de hallazgos preliminares: documento formal emitido durante el proceso de auditoría que registra detalladamente los hechos identificados y la evidencia recopilada, permitiendo a los auditados presentar descargos antes de la emisión del informe final.

Auditoría de cumplimiento: evaluación sistemática para determinar si las actividades, operaciones financieras e información de la entidad auditada cumplen con las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables que la rigen.

Auditoría de desempeño: examen independiente, objetivo y confiable que analiza si las entidades públicas operan conforme a los principios de economía, eficiencia y eficacia, identificando oportunidades de mejora.

Auditoría financiera: evaluación independiente de la razonabilidad de la información financiera presentada en los estados financieros de una entidad, conforme a un marco de referencia contable aplicable.

Auditoría forense: tipo especializado de investigación que combina técnicas de auditoría con métodos de investigación para detectar, documentar y prevenir fraudes o delitos financieros, orientado a obtener evidencia para procesos legales.

Beneficiario: persona física o jurídica que recibe los beneficios derivados de los bienes o derechos dados en fideicomiso, según lo establecido en el contrato respectivo.

CGC: Contraloría General de Cuentas, órgano técnico rector del control gubernamental en Guatemala, encargado de fiscalizar los ingresos, egresos y en general todo interés hacendario del Estado.

Conciliación bancaria: procedimiento de control interno que consiste en comparar los valores registrados contablemente con los reportados por la institución financiera, para identificar y corregir diferencias.

CONRED: Coordinadora Nacional para la Reducción de Desastres, entidad responsable de coordinar, planificar y ejecutar acciones para prevenir y mitigar los efectos de desastres naturales o provocados en Guatemala.

Control gubernamental: conjunto de acciones, técnicas y métodos utilizados por las entidades fiscalizadoras para evaluar la gestión pública, verificar el uso adecuado de los recursos estatales y promover la transparencia.

Control interno: sistema integrado de controles administrativos, contables y operativos diseñados para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de objetivos institucionales, la confiabilidad de la información y el cumplimiento normativo.

Debido proceso administrativo: principio jurídico que garantiza que todo sujeto de fiscalización tiene derecho a ser notificado de las actuaciones, presentar defensa, producir pruebas y obtener decisiones fundamentadas en derecho.

Enfoque basado en riesgos: metodología de auditoría que prioriza áreas, procesos o transacciones con mayor probabilidad de contener errores materiales o irregularidades significativas, optimizando la asignación de recursos fiscalizadores.

Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para formular conclusiones técnicas, que puede ser documental, testimonial, analítica o física, y debe cumplir criterios de suficiencia, pertinencia y competencia.

FICOPACUN: Fideicomiso para la Conservación del Patrimonio Cultural y Natural, instrumento financiero creado para proteger y valorizar el patrimonio cultural guatemalteco.

Fideicomiso administrativo: tipo de fideicomiso donde el fiduciario actúa como ejecutor de pagos, contrataciones o adquisiciones, bajo instrucciones del fideicomitente, sin autonomía técnica.

Fideicomiso financiero: instrumento cuya finalidad principal es la administración o inversión de recursos financieros para obtener rendimientos, resguardar recursos o canalizar fondos hacia entidades beneficiarias.

Fideicomiso mixto: tipo que combina características financieras y operativas, administrando recursos y ejecutando proyectos simultáneamente, requiriendo mayor coordinación interinstitucional.

Fideicomiso operativo: instrumento con función ejecutora directa que planifica, implementa y supervisa proyectos, con autonomía funcional significativa y estructura organizativa propia.

Fideicomiso público: contrato mediante el cual una entidad de la administración pública, en calidad de fideicomitente, transmite la titularidad de bienes o derechos a un fiduciario para que los administre con un fin específico de interés público.

Fideicomitente: entidad pública que constituye el fideicomiso y transfiere bienes, derechos o recursos al fiduciario para ser administrados según lo establecido en el contrato.

Fiduciario: Institución bancaria o entidad autorizada que recibe y administra los bienes o recursos fideicomitados, con la obligación de destinarlos a los fines establecidos en el contrato.

FINADEN: Fideicomiso Nacional de Atención a Desastres Naturales, instrumento financiero especializado para garantizar disponibilidad inmediata de recursos ante emergencias provocadas por fenómenos naturales adversos.

FRER: Fideicomiso para la Reactivación Económica Rural, establecido para proporcionar acceso a créditos en condiciones favorables para organizaciones productivas comunitarias y microempresas rurales.

Hallazgo de auditoría: resultado de la comparación entre un criterio establecido y la situación existente detectada durante el examen, compuesto por condición, criterio, causa, efecto y recomendación.

INTOSAI: Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, organismo autónomo que agrupa a las entidades fiscalizadoras de los países miembros de las Naciones Unidas.

ISSAI: Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, marco normativo internacional que establece los principios fundamentales y directrices para la auditoría del sector público.

Juicio de cuentas: procedimiento administrativo mediante el cual la Contraloría General de Cuentas determina la existencia de responsabilidad civil de funcionarios, empleados públicos o particulares por manejo irregular de fondos públicos.

Materialidad: principio que determina la importancia relativa de un asunto en el contexto de los estados financieros o la gestión institucional, considerando factores cuantitativos y cualitativos.

MINFIN: Ministerio de Finanzas Públicas, ente rector de las finanzas públicas en Guatemala, responsable de dirigir, coordinar y consolidar el Sistema Integrado de Administración Financiera.

Papeles de trabajo: conjunto de documentos, planillas y otros materiales que contienen la información y evidencia recopilada por el auditor, que fundamentan las conclusiones y opiniones emitidas en el informe.

Plan de acción: documento elaborado por la entidad auditada en respuesta a recomendaciones de auditoría, que establece actividades específicas, responsables, plazos y métricas para subsanar las deficiencias identificadas.

Principio de legalidad: fundamento jurídico que establece que toda actuación administrativa debe estar expresamente autorizada por el ordenamiento jurídico, constituyendo un criterio básico para evaluar el cumplimiento normativo.

Responsabilidad administrativa: aquella derivada del incumplimiento de normas internas, procedimientos o funciones asignadas, que puede implicar sanciones como amonestaciones, suspensiones o destituciones.

Responsabilidad civil: obligación de resarcir económicamente al Estado por daños o perjuicios causados por acción u omisión en el desempeño de funciones públicas, cuantificable monetariamente.

Responsabilidad penal: la que deriva de actos u omisiones tipificados como delitos en la legislación penal, como malversación, fraude, peculado o uso indebido de fondos públicos.

SICOIN: Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental, plataforma informática que registra, procesa y produce información financiera del sector público guatemalteco.

SIAF: Sistema Integrado de Administración Financiera, conjunto de subsistemas que permiten la integración de información contable, presupuestaria y financiera del sector público.

Supervisión técnica: proceso mediante el cual se verifica que las actividades financiadas con recursos fiduciarios se ejecuten conforme a las especificaciones, normas técnicas y estándares de calidad establecidos.

Transparencia activa: obligación de los organismos públicos de publicar información relevante sobre su gestión sin que sea solicitada, permitiendo el control social y la participación ciudadana informada.

Referencias

- Aguilar Montoya, R. (2021). Fideicomisos Públicos: Estructura, Gestión y Control Fiscal en Latinoamérica. Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras.
- Asociación Internacional de Auditores de Fideicomisos. (2024). Guía para la Auditoría de Instrumentos Fiduciarios en el Sector Público. AIAF.
- Barzelay, M. (2020). La Nueva Gestión Pública: Una visión desde la auditoría gubernamental. Editorial Académica Española.
- Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. (1970). Leyes Tributarias Guatemala. https://www.puertoquetzal.gob.gt/wp-content/themes/total-child-theme/files/1701796639_3184_C%C3%93DIGO%20DE%20COMERCIO-DECRETO%202-70.pdf
- Congreso de la República de Guatemala. (2002). Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Diario Oficial de Guatemala. <https://www.contraloria.gob.gt/wp-content/uploads/2018/02/2-LEY-ORGANICA-DE-LA-CONTRALORIA-GENERAL-DE-CUENTAS-Reformado-31-2002.pdf>
- Contraloría General de Cuentas. (2023). Manual de Auditoría Gubernamental. CGC Guatemala. <https://www.contraloria.gob.gt/index.php/guias-y-manuales/>
- Corte de Constitucionalidad. (2018). Sentencia sobre Fideicomisos Públicos, Expediente 1011-2017. Guatemala.

- Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras. (2023). Guía para la Transparencia en Auditoría Gubernamental. ILCF.
- INTOSAI. (2022). Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
<https://www.intosai.org/es/index.html>
- Mendoza, R., & Castillo, J. (2022). Informes de Fiscalización Superior: Metodología, Impacto y Buenas Prácticas. Editorial Académica Latinoamericana.
- Ministerio de Finanzas Públicas. (2019). Manual Operativo de Fideicomisos Públicos. MINFIN Guatemala. <https://www.minfin.gob.gt/wp-content/uploads/archivos/manualesp/doc01.pdf>
- Ramírez Solano, E. (2022). Fiscalización Superior y Rendición de Cuentas en América Latina. Editorial Académica Latinoamericana.
- Vásquez-Ramírez, L. (2017). Mecanismos financieros para la conservación del patrimonio cultural en América Latina: tendencias y desafíos. Cuadernos de Patrimonio Cultural, 12(3), 145-163.



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

CG-sep
Coordinadora General
Sistema de Estudios de Postgrado



Edificio. S-11, Tercer Nivel, Ciudad Universitaria Zona 12, Guatemala
recepcion@sep.usac.edu.gt
<https://sep.usac.edu.gt>
Lunes a viernes de 7:30 a 15:30 horas

Libros en línea
<https://librossep.usac.edu.gt>

ISBN: 978-9929-8406-1-4

