

# Guía Técnica

## Auditoría de carácter especial sobre el enfoque de gestión para resultados en entidades públicas

DFOE-CAP-GT-00003-2024  
Versión 01



DFOE-CAP-GT-00003-2024

2

17 de diciembre, 2024

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>3</b>
1.1. Objetivo	3
1.2. Contexto	3
1.3. Partes involucradas	5
1.4. Alcance y aplicabilidad	5
1.5. Normas o prácticas relacionadas	6
<b>2. CONTENIDO</b>	<b>6</b>
2.1. Descripción general del tema	6
2.2. Conceptualización, herramienta y aplicación	7
2.3. Prácticas y aprendizajes	8
<b>3. BIBLIOGRAFÍA O REFERENCIAS</b>	<b>9</b>
<b>4. CONTACTO</b>	<b>9</b>
<b>5. CONTROL DE VERSIONES</b>	<b>10</b>

## GUÍA TÉCNICA

### AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL SOBRE EL ENFOQUE DE GESTIÓN PARA RESULTADOS EN ENTIDADES PÚBLICAS

#### 1. INTRODUCCIÓN

Esta iniciativa forma parte de la estrategia diseñada por la Contraloría General de la República (CGR) para el fortalecimiento de la función de Auditoría Interna en el sector público. El esfuerzo busca cocrear soluciones, fortalecer capacidades y desarrollar herramientas para mejorar la fiscalización, aplicando principios como la empatía, cocreación, prototipado e iteración.

Como parte de este esfuerzo, la CGR proporciona insumos específicos para la fiscalización en este ámbito, permitiendo a cada UAI adaptarlos conforme a sus normativas y procedimientos internos. Esto contribuirá a una mayor coordinación y efectividad en sus funciones de control y supervisión, generando sinergias a través del diálogo, la comunicación y la capitalización de aprendizajes mutuos en procura de la mejora continua.

##### 1.1. Objetivo

Esta guía tiene como propósito proporcionar un marco técnico de referencia práctico para las UAI en la ejecución de auditorías de carácter especial sobre el enfoque de gestión para resultados en entidades públicas. La guía permite evaluar si la gestión realizada por las instituciones públicas para el cumplimiento de sus fines, se realiza bajo el citado enfoque y cumple con el marco regulatorio y prácticas aplicables, e incorpora los criterios a evaluar y los procedimientos o actividades sugeridas, con el fin de orientar la ejecución de estas auditorías. El objetivo final es procurar mejorar la implementación del enfoque de gestión para resultados y con ello fortalecer el desempeño institucional y generar valor público.

##### 1.2. Contexto

La CGR en su Plan Estratégico Institucional 2021-2024<sup>1</sup>, establece como segundo desafío de incidencia en la Hacienda Pública a los “Determinantes prioritarios del cambio social”, cuyo objetivo es “Contribuir a la preparación país ante los desafíos y oportunidades que traen los principales determinantes de cambio social, tales como la salud, la educación, las ciudades sostenibles y la seguridad ciudadana en procura de la

<sup>1</sup> Específicamente en el Desafío 2, [pág. 24](#)

atención eficaz y eficiente de las necesidades de la ciudadanía, con énfasis en las poblaciones en condición de vulnerabilidad”. Por lo cual, auditar la gestión para resultados contribuye a impulsar el mejor uso de los recursos de la Hacienda Pública en la generación de efectos e impactos.

La GpR es una estrategia de desarrollo basada en resultados tangibles, esencial en un contexto de restricciones fiscales. Este enfoque optimiza recursos y alinea acciones estratégicas en todos los niveles de planificación, exigiendo compromiso institucional hacia la transparencia y la mejora continua, para crear valor público a mediano y largo plazo.

Los pilares del modelo de GpR se muestran en la siguiente Figura:

**Figura N° 1. Pilares del modelo de GpR**



**Fuente:** Elaboración CGR, con base en el MCE.

Como parte de este esfuerzo, la CGR emitió en 2024 el Seguimiento de la Gestión Pública N° [DFOE-CAP-SGP-00002-2024](#), mediante el cual se determinó el estado de implementación de la GpR en el sector público a partir de 15 auditorías realizadas directamente por el Órgano Contralor, 24 auditorías de carácter especial y 22 asesorías realizadas por 46 auditorías internas capacitadas por la CGR en este enfoque. Los hallazgos reflejan desafíos como la falta de una ruta estratégica, roles claros de gobernanza, integración entre planificación y presupuesto, controles en gestión financiera y adquisiciones, así como datos confiables para el seguimiento y mejora continua.

Dado este contexto y para reforzar los sistemas de control interno en las entidades públicas, se plantea esta guía para que las UAI puedan ejecutar auditorías de carácter especial en sus respectivas instituciones sobre esta temática e identificar áreas de mejora, que le permitan a las administraciones asegurar el uso eficiente de los recursos y promover una cultura de transparencia y rendición de cuentas que impulse la generación de valor público y el cumplimiento efectivo de los objetivos planificados.

### 1.3. Partes involucradas

Con el fin de reforzar los sistemas de control interno en las entidades públicas, esta guía ha sido elaborada para que las unidades de auditoría dispongan de una orientación en la ejecución de auditorías de carácter especial sobre el enfoque de gestión para resultados. La CGR, como entidad responsable de diseñar, emitir y actualizar los insumos necesarios, lideró la creación de esta guía y contó con la participación de 62<sup>2</sup> unidades de auditoría interna de instituciones con distintas naturalezas jurídicas, las cuales participaron por medio de la ejecución de auditorías de carácter especial y asesorías utilizando la herramienta que contempla esta Guía Técnica. Esta fase brindó retroalimentación valiosa, permitiendo validar, enriquecer y perfeccionar la versión final de la guía, asegurando su eficacia y relevancia en el contexto público.

### 1.4. Alcance y aplicabilidad

Esta Guía Técnica está dirigida a las UAI de entidades públicas que deseen auditar la gestión para resultados en sus instituciones. Los usuarios encontrarán insumos que les permitirán determinar el grado de cumplimiento normativo y la adopción de prácticas en gestión para resultados. El período de análisis se recomienda que sea de al menos 1 año, el cual se ampliará cuando se considere necesario.

Las auditorías de carácter especial que realicen las UAI utilizando esta guía tendrán como objetivo determinar si la gestión realizada por las instituciones públicas para el cumplimiento de sus fines, se realiza bajo el enfoque de gestión para resultados conforme a lo dispuesto en el marco regulatorio y prácticas aplicables en procura de mejorar su desempeño y generar valor público. Por tanto, el alcance debe considerar los seis pilares del enfoque de GpR, con el propósito de brindar una conclusión general sobre su implementación.

Esta guía no es de carácter vinculante ni exhaustiva; se recomienda su aplicación como un marco técnico orientador, permitiendo que cada UAI la adapte a las características y necesidades de su institución. No reemplaza el proceso completo que las UAI deben seguir en una auditoría de carácter especial, sino que se considera un marco de referencia que debe complementarse con el [Manual de referencia para Auditoría Interna](#) (MARPAI) y los manuales de trabajo de cada UAI para este tipo de auditorías.

---

<sup>2</sup> 46 UAI contempladas en el Seguimiento de la Gestión Pública [DFOE-CAP-SGP-00002-2024](#); y 16 que actualmente están ejecutando proyectos de auditoría sobre esta temática.

Esta guía también puede constituirse en un insumo para que las UAI brinden otros servicios, como por ejemplo, los preventivos, siempre y cuando se realicen los ajustes correspondientes.

### **1.5. Normas o prácticas relacionadas**

Esta guía se ha elaborado con base en diversas normativas y prácticas internacionales y complementa las metodologías ya existentes en las UAI. El detalle de los artículos o secciones aplicables de cada una se presentan en la [herramienta](#)<sup>3</sup> y en el Anexo 2 del “[Marco de criterios](#) de la fiscalización para la Gestión para Resultados en el Sector Público” adjuntos al presente documento.

## **2. CONTENIDO**

### **2.1. Descripción general del tema**

La implementación de la GpR permite a las instituciones públicas orientar sus recursos y esfuerzos hacia el logro de impactos positivos en la población, mediante la gestión cultural, el análisis de estrategias y la orientación de acciones. Este enfoque está respaldado por los lineamientos del Ministerio de Hacienda y el MIDEPLAN, y se establece oficialmente en la Directriz N° 093-P, para adoptar la GpR como modelo de gestión en el sector público costarricense e insta a los entes públicos con autonomía política constitucional, a los entes y empresas públicas que operan en mercados abiertos y a los entes públicos no estatales, para que apliquen dicho modelo.

Las prácticas propuestas en la GpR se fundamentan en un marco de referencia internacional impulsado por el Banco Interamericano de Desarrollo y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. En esa misma línea, ese enfoque de gestión pública no es ajeno al marco normativo nacional vigente, pues deriva de la aplicación de los principios de la Constitución Política establecidos en los artículos 11, 50, 140 inciso 8) y 176, que señalan la obligación de las entidades y órganos del Estado costarricense de procurar el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.

En el mencionado artículo 11 de la Constitución Política<sup>4</sup>, el constituyente hace referencia a la administración pública en sentido amplio, asimismo, se indica que el

<sup>3</sup> Específicamente en la columna de criterios generales de gobernanza y los cinco pilares de la GpR.

<sup>4</sup> La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas.

legislador debe desarrollar un sistema que cubra a todas las instituciones públicas, por lo tanto, se concluye que es una obligación constitucional de todas las administraciones públicas adoptar el modelo de gestión para resultados.

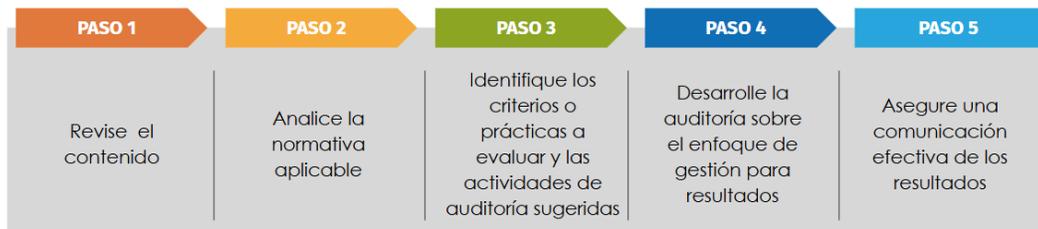
Los seis pilares a analizar en los estudios de GpR corresponden a los cinco definidos por Mideplan<sup>5</sup> y se incorpora el pilar de gobernanza debido a la situación coyuntural de adopción del enfoque de GpR en el sector público, como se detalló en la Figura 1. En ese sentido, la labor de las UAI en esta temática reviste de importancia considerando que los esfuerzos de las instituciones para generar un impacto en la GpR del sector público, deben orientarse en primera instancia a gestionar cambios a nivel interno, para luego poder reflejar dichas mejoras en el servicio brindado a la ciudadanía.

## 2.2. Conceptualización, herramienta y aplicación

La presente Guía Técnica ofrece un marco técnico orientador para la realización de auditorías de carácter especial sobre la GpR en el sector público, proporcionando una visión clara y práctica del proceso para facilitar su integración en la labor de las UAI. Se sugiere la aplicación de esta guía mediante los siguientes pasos:

**Figura N° 2**

### Pasos para aplicar la Guía Técnica y su herramienta



**Fuente:** Elaboración CGR

En este sentido, la guía se complementa de varios documentos los cuales permiten orientar a las UAI en las diferentes fases del proceso de auditoría (planificación, examen y comunicación), así como en los pasos definidos sobre el enfoque de gestión para resultados, ofreciendo una explicación clara y visual del proceso y facilitando su integración práctica. Los documentos que complementan la guía son los siguientes:

<sup>5</sup> En el Marco conceptual y estratégico para el fortalecimiento de la Gestión para Resultados en el Desarrollo en Costa Rica.

• **Perfil y procedimientos GpR:** Este documento contiene el perfil de la auditoría de carácter especial, los procedimientos de planificación, examen y comunicación de resultados específicos para la temática, por lo que es necesario que cada UAI los complemente con los procedimientos de auditoría establecidos a lo interno.

• **Marco de criterios:** Este documento contiene una serie de conceptos, propósitos, prácticas y acciones de cada pilar de la GpR, así como los impulsores, pilares y generación de valor público en el enfoque de gestión para resultados y la normativa y prácticas aplicables en esta temática.

• **Herramienta:** Comprende un resumen de los pilares de gestión para resultados y sus prácticas, el concepto, objetivo, prácticas, acciones y criterios generales asociados a los seis pilares que comprende la auditoría, así como un espacio adicional para que cada UAI introduzca los criterios específicos que sean aplicables a cada acción y práctica. Por tanto, esta herramienta debe ser analizada y ajustada desde la fase de planificación para definir los criterios específicos aplicables a cada institución.

Adicionalmente, encontrarán una consulta interactiva con los enlaces con ejemplos de informes emitidos por la CGR sobre GpR.

### 2.3. Prácticas y aprendizajes

Como parte de las interacciones realizadas con las UAI para socializar la [herramienta](#), a continuación se presentan prácticas y aprendizajes clave para facilitar su comprensión, adaptación y aplicación:

1. **Adaptar criterios normativos y objetivos al contexto de la institución:** Ajustar las actividades de auditoría en función de los objetivos estratégicos de cada entidad auditada, de manera que se generen recomendaciones más contextualizadas y aplicables, lo que potencia su aceptación y efectividad.
2. **Establecer mecanismos de consulta y resolución de dudas con la CGR:** Creación de canales permanentes de consulta, facilitando una retroalimentación continua que permite a los equipos de auditoría interna resolver dudas y mejorar el enfoque conforme avanzan en el proceso, lo que facilita una mejora continua.
3. **Fortalecer conocimientos mediante capacitación continua:** Aprovechar oportunidades de capacitación para mantener la actualización de mejores prácticas y criterios aplicables en el enfoque de gestión para resultados,

fortaleciendo su capacidad de guiar el proceso y generar confianza en sus recomendaciones.

4. **Fomentar la comunicación y retroalimentación continua:** Mantener una comunicación directa y abierta con las áreas clave de la institución, antes y durante la auditoría, facilita la adaptación del enfoque de gestión para resultados, y permite ajustes en tiempo real según las necesidades identificadas.
5. **Documentar detalladamente el proceso de auditoría:** Documentar de manera exhaustiva cada etapa de auditoría y pilar del enfoque de gestión para resultados, ya que esto asegura una base de aprendizaje que facilita futuras auditorías y revisiones comparativas.
6. **Reconfirmar el rol de los auditores internos como agentes de cambio:** Reforzar en los equipos de auditoría su papel como catalizadores de mejora organizacional, con el propósito de que las recomendaciones no solo evalúen, sino que impulsen cambios significativos hacia la efectividad institucional.
7. **Sensibilizar a la administración sobre los beneficios del enfoque de gestión para resultados y anticipar la resistencia al cambio:** Sensibilizar a la alta dirección sobre el valor agregado de este enfoque; así como aprovechar los insumos y ejemplos de éxito con el objetivo de vencer la resistencia al cambio y transmitir una visión clara y beneficiosa de la gestión para resultados.

### 3. BIBLIOGRAFÍA O REFERENCIAS

Además de la normativa referenciada en el apartado “Normativas o prácticas relacionadas” para el desarrollo de los insumos diseñados por el Ente Contralor, se consultaron los siguientes documentos:

- MIDEPLAN (2016). Manual de Planificación con enfoque para resultados en el desarrollo: Marco Teórico y Práctico.
- MIDEPLAN/Ministerio de Hacienda, (2016). Marco Conceptual y Estratégico para el fortalecimiento de la Gestión para Resultados en el Desarrollo en Costa Rica.
- MIDEPLAN (2017). Modelo para el Mejoramiento de la Gestión Institucional.

### 4. CONTACTO

Para asistencia técnica, consultas, sugerencias o comentarios adicionales sobre la presente Guía Técnica, es posible contactar a:

**Área Responsable:** Área de Fiscalización para el Desarrollo de Capacidades.

DFOE-CAP-GT-00003-2024

10

17 de diciembre, 2024

**Mecanismo para atención consultas:** [Formulario virtual](#)

Adicionalmente, se solicita comunicar sobre los productos generados a partir de la aplicación de esta guía mediante [este formulario](#).

## 5. CONTROL DE VERSIONES

<b>Versión</b>	<b>Fecha</b>	<b>Cambios realizados</b>	<b>Preparado por</b>	<b>Aprobado por</b>
01	17/12/2024	N/A	Área de Fiscalización para el Desarrollo de Capacidad	Humberto Perera Fonseca Gerente de Área

<b>Guía Técnica</b>		<b>DFOE-CAP-GT-00003-2024</b>
<b>Área que emite la Guía Técnica:</b> Área de Fiscalización para el Desarrollo de Capacidades		Versión: 01
		17/12/2024
<b>Elaborado por:</b>	Keilyn Rojas Brenes Auxiliar de Fiscalizador Francela Muñoz González Fiscalizadora Asistente Josué Solano Vindas Fiscalizador Asociado	13/12/2024
<b>Revisado por:</b>	Flor de María Alfaro Gómez Asistente Técnica	17/12/2024
<b>Aprobado por:</b>	Humberto Perera Fonseca Gerente de Área	17/12/2024