

Propuesta de metodología de desarrollo de un **programa de revisión de gasto** *(spending review)*

Bernabé Escobar Pérez (IP)

Tomás Escobar Rodríguez


Silvia Fresneda Fuentes

Joaquina Laffarga Briones

María del Mar Miras Rodríguez

Daniel Sánchez Toledano

Joaquín Sánchez Toledano



Propuesta de metodología de desarrollo de un **programa de revisión de gasto** *(spending review)*

Bernabé Escobar Pérez¹ (Investigador Principal)

Tomás Escobar Rodríguez²

Silvia Fresneda Fuentes¹

Joaquina Laffarga Briones¹

María del Mar Miras Rodríguez¹

Daniel Sánchez Toledano³

Joaquín Sánchez Toledano³

(1) Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Universidad de Sevilla.

(2) Departamento de Economía Financiera, Contabilidad y Dirección de Operaciones, Universidad de Huelva.

(3) Departamento de Contabilidad y Gestión, Universidad de Málaga.

Este trabajo de investigación ha sido financiado por la Consejería de Hacienda y Financiación Europea de la Junta de Andalucía, a través de una subvención nominativa prevista en la Ley 3/2020, de 28 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2021.

Edita:

Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía, Medio Propio
Fundación IEHPA

© De la publicación: IEHPA

www.iehpa.es

ISBN: 978-84-09-38098-5

Diseño y maquetación: Lumen Gráfica SL

ÍNDICE

1. Introducción.....	7
2. Nueva gestión pública.....	11
3. Objetivo del proyecto de investigación.....	17
4. Plan de Trabajo y Etapas.....	21
5. Actividad 1.....	25
5.1. Definición y objetivos, tipos y pasos a seguir.....	27
5.2. Perspectiva de género.....	29
5.3. Recomendaciones prácticas.....	30
5.4. Algunas experiencias de interés.....	31
6. Actividad 2.....	37
6.1. Metodología propuesta para la implantación de un <i>Spending Review</i>	40
6.2. Fases del proceso de <i>Spending Review</i>	41
Fase 0. Diagnóstico. Análisis de la situación de partida.....	41
Fase 1. Compromiso.....	42
Fase 2. Diseño.....	43
Fase 3. Ejecución.....	45
Fase 4. Implantación.....	51
Fase 5. Evaluación posterior y Retroalimentación.....	52
7. Consideraciones Finales.....	55
8. Referencias bibliográficas.....	59
ANEXO. Metodología propuesta para <i>Spending Review</i> con perspectiva de género (SRpG).....	63
Fase 0. Diagnóstico y Análisis de la situación de partida.....	66
Fase 1. Compromiso.....	66
Fase 2. Diseño.....	66
Fase 3. Ejecución.....	66
Fase 4. Implantación.....	67
Fase 5. Evaluación posterior / Retroalimentación.....	67

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Fases del proceso de SR.	40
Figura 2: Metodología propuesta para el SR.	41
Figura 3: Factores clave y principales riesgos de la Fase de Compromiso.	43
Figura 4: Factores clave y principales riesgos de la Fase de Diseño.....	44
Figura 5: Subfases de la Fase de Ejecución.	45
Figura 6: Factores clave de la Fase de Ejecución.	46
Figura 7: Matriz para la evaluación de las opciones de reforma en función de la viabilidad, ahorro y contribución a los objetivos no financieros.....	50
Figura 8: Factores clave y principales riesgos de la Fase de Implantación.....	52
Figura 9: Etapas para realizar un SRpG.....	65

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Inductores de coste (Cost drivers)	29
Tabla 2: Proceso de Cálculo de Costes del ABC.	48

1. Introducción

En la última década las Administraciones Públicas Españolas han implantado diversas políticas con el objetivo de reducir el déficit público. Dentro de ellas, una línea de actuación se ha centrado en la reducción del gasto público. Sin embargo, se ha evidenciado que no existe una metodología detallada y específica que las Administraciones Públicas puedan aplicar para conseguir el objetivo de reducción del gasto público.

Consciente de esta demanda, el Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía en la II Convocatoria del Plan de Investigación Fundación Pública Andaluza, correspondiente a 2021, dentro de la *Línea de actuación 1. Análisis de la sostenibilidad y la transparencia financiera y estrategias de racionalización del gasto* incluye el proyecto “Propuesta de metodología de desarrollo de un programa de revisión de gasto y aplicación a un caso piloto: Parque Móvil de la Junta de Andalucía”.

Conforme a las especificaciones recibidas, se desarrolla la propuesta de metodología para la revisión del gasto realizada.

2. Nueva gestión pública

Desde los años 80 del pasado siglo se fue asentando la Nueva Gestión Pública (NGP) en el seno de las Administraciones Públicas, especialmente tras la publicación del trabajo de Osborne y Gaebler (1992) que planteó el reto de “reinventar el gobierno”. La idea general que subyace en dicho trabajo es que la eficacia del sector público puede aumentarse aplicando técnicas de gestión propias del sector privado empresarial que permiten, entre otras cuestiones, reducir la rigidez de las burocracias, favorecer una mayor iniciativa gerencial y aumentar la relevancia de los ciudadanos (Fernández Llera, 2009). Por su parte, para Leeuw (1996) la NGP enfatiza la aplicación de los conceptos de economía, eficiencia y eficacia en la organización gubernamental, así como en los instrumentos políticos y sus programas, esforzándose por alcanzar la calidad total en la prestación de los servicios, todo ello, dedicando menor atención a las prescripciones procedimentales, las normas y las recomendaciones (García Sánchez, 2007).

Los principales postulados de NGP se pueden resumir en los siguientes puntos (Fernández Llera, 2009; Fresneda Fuentes y Vélez Elorza, 2001; Hood, 1995):

- a) Gestión basada en objetivos que supera el tradicional enfoque burocrático, caracterizado por una regulación normativa a veces excesiva.
- b) Gestión orientada hacia los clientes-ciudadanos que aumente la participación de éstos en la toma de decisiones.
- c) Orientación a los resultados, lo que supone una asignación de recursos y recompensas en función del rendimiento y, por consiguiente, una disminución de la gestión de personal centralizada, típica de la burocracia.
- d) Desregulación e introducción de competencia interna -dentro del propio sector público- y externa -entre el sector público y el sector privado-. Esta tendencia lleva a un movimiento hacia contratos a plazo y procedimientos de oferta, promoviendo la rivalidad como la llave para reducir costes y mejorar estándares.
- e) Descentralización en la toma de decisiones.
- f) Rendición de cuentas. Requiere establecer claramente las metas, ya que la eficiencia requiere una observancia estricta de los objetivos. Este planteamiento sustituye a la proliferación de normas y estándares cualitativos e implícitos.

- g) Administraciones públicas y gobiernos como catalizadores de procesos y organizaciones capaces de aunar intereses, incluyendo la participación de las empresas privadas en objetivos públicos.
- h) "Agencialización" o salto hacia la desagregación de unidades en el sector público. Esta doctrina implica una ruptura de antiguas unidades monolíticas, como consecuencia de la necesidad de crear unidades gestionables, separar intereses de provisión y producción, ganar ventajas de eficiencia en el uso de acuerdos de contrato o franquicia dentro y fuera del sector público. Esto se puede instrumentalizar de diferentes maneras, desde la introducción de figuras organizativas de naturaleza pública más flexibles que permitan el desarrollo de una gestión pública empresarial, búsqueda de la mejora continua y fomento de la innovación permanente hasta la externalización e incluso la privatización.

A la vista de ello, resulta claro que la NGP representó un cambio trascendental en la perspectiva tradicional de la Administración Pública, puesto que enfatiza en los resultados y reclama mayor responsabilidad y flexibilidad en la gestión (Moyado Estrada, 2002). Las reformas llevadas a cabo en los diversos países de nuestro entorno (Hood, 1995), tuvieron distinto alcance. Así, en unos casos se modificó la cultura (Poole *et al.*, 1995) y/o la manera de proceder, mientras en otros se cambiaron los principios de gestión en todos los ámbitos del sector público (Hood, 1991) y se consiguieron claros recortes de gasto público.

Posteriormente, la profunda crisis económica que desde 2007 han sufrido las economías europeas ha llevado a los Gobiernos de todo el continente a la introducción de importantes reformas estructurales que entre otros objetivos, pretenden equilibrar las finanzas de sus Estados y construir unas bases sólidas y estables de crecimiento económico (Bolgherini, 2015).

En este sentido, la Unión Europea introdujo leyes para responder de forma rápida y eficaz los efectos negativos de la crisis (Bolgherini, 2015). En el fondo de todas reformas estructurales subyace la idea de la austeridad que tiene como principal consecuencia el desarrollo de una estrategia encaminada a garantizar unas finanzas públicas saneadas. Por ello, la Comisión Europea a través del denominado Pacto de Estabilidad y Crecimiento obliga a los estados miembros a evitar excesivos déficits presupuestarios y mantener la deuda pública en niveles sostenibles.

Esto ha supuesto una serie de actuaciones en el seno del denominado proceso de *spending review* (SR) o revisión del gasto público que parte de la premisa de que para sanear las administraciones públicas hay que pasar de una lógica de medios a una de resultados e implantar definitivamente la cultura del *performance*, por la que ya abogaba la NGP (Foschi and Tabliabue, 2012; Buglione *et al.*, 2013; Cabinet Office, 2015).

Los principales objetivos perseguidos por el SR son el aumento de la eficacia y equidad en la actuación del sector público, la reducción de los costes administrativos, el aumento de la transparencia y la rendición de cuentas, el aumento de la responsabilización de los prestadores de servicios y la introducción de un modelo abierto de gestión.

Con carácter general se identifican dos líneas de actuación para reducir dicho gasto:

- a. Reducción del tamaño del sector público a través de la eliminación de entes u organismos públicos, la reestructuración y la reordenación territorial, entre otras medidas.
- b. Aumento de la eficiencia con la reducción de los niveles de corrupción, la modernización de estructuras organizativas, el desarrollo del *e-government*, la centralización de compras, el aumento de la calidad en la prestación de servicios y la reducción de duplicidades y redundancias, entre otras.

En el caso de España se han trasladado al ordenamiento jurídico todos los requerimientos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento mediante la reforma del artículo 135 de la Constitución y su desarrollo en posteriores leyes de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera que han logrado un marco jurídico que constituye el punto de partida de un conjunto de medidas implantadas tanto en la administración central como en la local y autonómica tendentes a garantizar la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera de todas las Administraciones Públicas.

Este proyecto de investigación se enmarca en el segundo paquete de medidas de reducción y contención del gasto público a través del aumento de la eficacia y la eficiencia, concretándose en el siguiente objetivo de investigación.

3. Objetivo del proyecto de investigación

Con el desarrollo de este proyecto de investigación pretendemos conseguir un doble objetivo.

En primer lugar, pretendemos diseñar una metodología de revisión del gasto público o *Spending Review (SR)*, identificando las diferentes etapas y tareas a desarrollar, que permita evaluar la eficacia en el cumplimiento de los objetivos y la eficiencia de las actuaciones realizadas por las diferentes entidades dependientes de la Junta de Andalucía.

En segundo lugar, procederemos a la validación de la propuesta metodológica realizada en el caso concreto del servicio de Parque Móvil de la Junta de Andalucía. Los resultados alcanzados con respecto a este objetivo se contienen en otro informe que se ha entregado de manera independiente.

La tarea de revisión del gasto para aumentar la eficacia y la eficiencia en la gestión de los recursos públicos parte del análisis del grado de cumplimiento de los objetivos fijados y seguidamente ha de suponer el estudio y análisis de diferentes cuestiones, tales como:

- a) La estructura organizativa de la entidad objeto de estudio.
- b) Los productos/servicios que presta a la colectividad.
- c) Las actividades específicas que desarrolla para la prestación de dichos servicios.
- d) El proceso de generación del coste y del valor de los servicios prestados.

El estudio en profundidad de estas cuestiones permitirá definir claramente los diferentes centros de responsabilidad, determinar el grado de cumplimiento de sus objetivos, evaluar la idoneidad de la estructura organizativa, así como identificar si algunas de las actividades desarrolladas deben ser eliminadas, externalizadas y/o rediseñadas. Además, servirá para comprender el proceso de generación del coste del servicio y de todos los factores que intervienen en dicho proceso, con el objetivo de optimizarlos.

Para ello, nos basaremos en el enfoque ABC/ABM (*Activity Based Costing/Activity Based Management*) puesto que, por un lado, permite realizar un análisis de la cadena de valor y su adecuación para la consecución de los objetivos organizativos, así como, por otro, proporcionar una información útil para la gestión basada en los costes de los procesos y de las actividades.

Un estudio de la secuencia de actividades y procesos, unido a sus costes asociados, podrá ofrecer a la Dirección de la entidad una visión de los puntos críticos de la cadena de valor, así como información relevante para realizar una mejora continua que puede aplicarse en el proceso de creación de valor.

4. Plan de Trabajo y Etapas

El Plan de Trabajo desarrollado para la consecución de los objetivos de este proyecto se ha concretado en la ejecución de tres actividades.

Previo al desarrollo de las actividades recogidas en el mismo, en la primera quincena de julio, se han mantenido diversas entrevistas con responsables de Parque Móvil de la Junta de Andalucía, para trasladarles la importancia de su participación en el proyecto, informándoles del alcance de la misma y adelantándoles someramente la información que en su momento se le solicitará.

Con la Actividad 1. “Revisión de la literatura sobre experiencias de *SR* desarrolladas en otros países y Comunidades Autónomas” hemos realizado un estudio pormenorizado de diversas experiencias nacionales e internacionales de *SR*. Con ello hemos podido identificar y conocer las actuaciones realizadas en otras Administraciones Públicas.

En un primer lugar, recopilamos información de diversas experiencias, una vez analizadas, las depuramos y seleccionamos aquellas que pueden tener una mayor similitud con la problemática que presenta la Comunidad Autónoma Andaluza. En segundo lugar, hemos extraído las principales etapas y actuaciones que las diferentes experiencias analizadas identificaban para la realización de un *SR*.

Todo ello nos ha servido de base para cumplir el objetivo de la Actividad 2. “Diseño de una metodología de revisión del gasto público basada en ABC/ABM”, puesto que nos ha permitido establecer desde un punto de vista teórico las diferentes etapas de una metodología de revisión del gasto para evaluar la eficacia y eficiencia a través del análisis de las actividades, los procesos y sus costes. La metodología propuesta ha sido testada en el caso concreto del Parque Móvil de la Junta de Andalucía, esta actuación se ha llevado a cabo en la Actividad 3. “Aplicación de la Metodología propuesta al Parque Móvil de la Junta de Andalucía”. Con esta actividad hemos identificado áreas de mejora en el Modelo Teórico Propuesto, pero también hemos realizado un diagnóstico de la situación de Parque Móvil y hemos indicado una serie de mejoras o actuaciones que podrían implementar. Los resultados de esta última actividad se han presentado ya en un informe independiente.

5. Actividad 1

En este apartado vamos a exponer los principales resultados obtenidos con el desarrollo de la Actividad 1. “Revisión de la literatura sobre experiencias de SR desarrolladas en otros países y comunidades autónomas”, cuyo objetivo ha sido estudiar pormenorizadamente las experiencias nacionales e internacionales de SR llevadas a cabo en la práctica, para identificar y conocer las actuaciones realizadas que sirvan de referencia para el diseño del proceso.

Para su elaboración, se han desarrollado las siguientes tareas:

1. Estudio de las diferentes fuentes bibliográficas.
2. Búsqueda y análisis de experiencias similares.
3. Informe que resume las principales actuaciones realizadas en otras experiencias.

Dada la especificidad del proyecto que constituye nuestro encargo, hemos de señalar que no hemos encontrado muchas experiencias comparables, por lo que nos hemos centrado en las que consideramos que presentan cuestiones más aprovechables.

A continuación, tras referirnos a los antecedentes para encuadrar adecuadamente el SR, hemos abordado su definición, tipología y fases de ejecución, seguidamente comentamos los principales aspectos para poder aplicar un SR siguiendo un enfoque de género y abordamos una serie de recomendaciones útiles para llevarlo a cabo emitidas por la Unión Europea. Finalmente presentamos de forma resumida las experiencias en las que hemos encontrado más similitudes.

5.1. Definición y objetivos, tipos y pasos a seguir

En su trabajo titulado *Revisiones de gasto con enfoque de género: una aproximación desde la experiencia comparada internacional*, Moral-Arce (2018) compendia otras aportaciones sobre la definición, tipos y fases del SR.

Comienza definiendo el SR como un análisis sistemático y en profundidad de los gastos actuales (escenario base), con el objetivo de detectar mejoras de eficacia a través de la implantación de otras políticas diferentes, así como conseguir ahorros de eficiencia y/o oportunidades para reducir gastos que añaden poco valor. Asimismo, indica que una vez concluido el análisis resulta clave plantear propuestas de

reformas específicas que deben ser implantadas. De este modo, se pretende alinear el gasto real con las prioridades políticas y pueden detectar formas alternativas de alcanzar los objetivos establecidos.

También advierte que no se trata de simples recortes de gasto, por ejemplo, porcentuales, sino de una revisión más general sobre las políticas de gasto existentes con el ahorro como objetivo principal, tales como centrales de compras, delimitación de responsabilidades o fusión de órganos con mandatos complementarios o solapados.

Atendiendo a varias fuentes, en cuanto a los tipos de *SR* podemos distinguir entre revisiones de naturaleza estratégica y funcional. La primera se centra en la priorización de políticas y la delimitación de responsabilidades mediante el análisis en profundidad de todos los programas y gastos para evaluar: (1) si cada programa está alineado con las prioridades del Gobierno y si es eficaz y eficiente, así como (2) si hay formas más eficaces y/o eficientes para llevarlos a cabo.

A raíz de ello, se pueden reasignar a otras actuaciones los recursos que se venían dedicando a aquellas que han quedado obsoletas, redundantes o con un impacto poco significativo, ineficaces o inconsistentes con otras intervenciones.

En este contexto, Moral-Arce (2018) propone las siguientes preguntas para identificar áreas de mejoras:

- a) ¿Es el programa una prioridad del Gobierno?
- b) ¿Sigue existiendo la necesidad social para la que se diseñó?
- c) ¿Se están logrando los resultados esperados?
- d) ¿Se están logrando los resultados eficientemente?
- e) ¿Hay oportunidades para mejorar la eficiencia?

Por su parte, el *SR* funcional se centra en aumentar el valor que genera cada euro público gastado. Como consecuencia, se pretenden ajustar los recursos dedicados a una política o programa, partiendo como premisa de que todo el gasto público puede ser más eficiente, por ejemplo, simplificando los procesos innecesarios.

Siguiendo a Jones *et al.* (2015) se trata de reducir costes introduciendo medidas de eficiencia (hacerlo mejor o hacer menos) en función del estudio de las operaciones que se realizan, concluyendo hacer las cosas de diferente manera innovando y/o mejorando o bien hacer cosas diferentes.

Concretando más, en un breve resumen PriceWaterhouseCoopers (PWC) propone una metodología con 3 pasos para recortar los costes que se mantienen a largo plazo en una organización:

- Paso 1. Comprender los *cost drivers*.
- Paso 2. Actuar decisivamente para reducir los costes.
- Paso 3. Hacer que los ahorros se mantengan.

Con ello, se pretenden alcanzar tres objetivos:

- a) Encontrar el dinero. Una vez revisados los gastos, se evalúa la posición financiera y operativa y, en función de ello, se determina el alcance del desafío que permitirá orientar todas las acciones posteriores.

- b) Ahorrar dinero. Se trata de implantar planes de acción rápidos para generar ahorros, centrándose en logros y cambios estratégicos y estructurales de medio a largo plazo. Para ello, es clave fomentar la capacidad y experiencia en los equipos para garantizar que se mantengan los esfuerzos una vez que concluya el análisis.
- c) Controlar el dinero. Una vez llevados a cabo los planes de reducción de costes y nuevos procesos, se debe consolidar el control continuo de costes.

Por otro lado, para comprender los inductores de coste (*cost drivers*) e identificar las áreas de mejora, PWC pone de manifiesto la necesidad de responder a tres cuestiones de diferente naturaleza: estratégica, estructural y operativa (Tabla 1):

Tabla 1: Inductores de coste (Cost drivers)

<i>Cost driver</i> o Inductor de coste	Nivel de mejora
Nivel estratégico ¿Qué hacemos?	Reestructurar el modelo operativo
	Reestructurar proyectos y programas
	Cerrar con éxito actividades a eliminar
Nivel estructural ¿Dónde lo hacemos?	Reestructurar los activos
	Renovar y revisar los contratos
Nivel operativo ¿Cómo lo hacemos?	Reestructurar el personal

Fuente: PWC (2021).

5.2. Perspectiva de género

Es Moral-Arce (2018) quien se refiere en su trabajo *Revisiones de gasto con enfoque de género: una aproximación desde la experiencia comparada internacional*, específicamente al enfoque de género.

Parte de que la igualdad entre hombres y mujeres ha de ser clave en cualquier intervención pública. Para lograrla es necesario incorporar en la toma de decisiones el reconocimiento de que las necesidades, preferencias e intereses de hombres y mujeres pueden diferir, ya que ello afecta a cómo ambos géneros se pueden beneficiar de las políticas públicas; formular recomendaciones sobre mejoras de los programas públicos en clave de igualdad y traducirlo en medidas concretas como, por ejemplo, la introducción de objetivos específicos para abordar eficazmente las desigualdades en el ámbito laboral.

Así pues, señala que las principales preguntas que subyacen en el SR en clave de género son: ¿qué impacto tienen los programas públicos en la igualdad de género? ¿Reducen las desigualdades entre géneros, las aumentan o se mantienen constantes?

Tras indicar que es necesario integrar la perspectiva de género en todas las etapas del diseño, ejecución y evaluación de cada intervención pública, recomienda las siguientes etapas de una *SR* con perspectiva de género:

- Etapa 1. Identificación de cuestiones de género en el sector.
- Etapa 2. Línea de base: recopilar información del programa.
- Etapa 3. Realizar análisis de género de las fases del programa.
- Etapa 4. Desarrollo de conclusiones y recomendaciones.

Por último, precisa que no es suficiente distinguir a mujeres y hombres como dos únicas categorías, sino que es necesario desagregar el análisis respecto a otras características como la edad, zona geográfica, nivel económico, estado civil, etc.

5.3. Recomendaciones prácticas

En el documento de la Unión Europea titulado *SRs: Some Insights from Practitioners*, Bova et al. (2020) realizan unas recomendaciones prácticas de gran utilidad en cualquier proceso de *SR*.

Comienzan advirtiendo que hay que diferenciarla de los simples recortes presupuestarios, ya que la revisión del gasto no tiene porqué realizarse exclusivamente para ello, sino para alcanzar una racionalización. De hecho, la *SR* es una herramienta que persigue la evaluación de las políticas públicas y el examen del gasto actual para (1) valorar si el gasto es prioritario, (2) si es efectivo en la consecución de los objetivos y (3) si es coste-efectivo, es decir, si se podrían conseguir los mismos objetivos utilizando los mínimos recursos posibles. Como consecuencia de ello, también permite cambiar la priorización en el gasto.

En la línea señalada anteriormente, se recomienda elegir entre un *SR* de naturaleza estratégica o táctica. La estratégica implica realinear la asignación del gasto conforme a las prioridades gubernamentales, mientras que la táctica tiene como objetivo aumentar el valor entregado por el dinero público optimizando la relación entre la financiación pública utilizada y el impacto alcanzado.

Por su parte, el alcance del *SR* va a depender de las prioridades políticas, pudiendo ser completa o dirigida. La completa cubriría la totalidad o una gran subsección del gasto público, mientras que la dirigida está enfocada a un ítem o área específica del gasto público, por ejemplo, salud, educación o seguridad social. Así pues, la determinación del alcance de un *SR* es una decisión altamente estratégica y, por tanto, requiere un respaldo político explícito.

En esta línea, la realización de un estudio piloto en un subconjunto específico podría servir como una primera experiencia de aprendizaje para, posteriormente, acometer otras experiencias de *SR* más ambiciosas.

Para ello, en el desarrollo del *SR* se recomienda seguir las siguientes fases:

1. Compromiso. Se dan las condiciones para lanzar el *SR* y hay apoyo a alto nivel.

2. Diseño. Han de definirse el alcance del SR, quién lo va a realizar, los objetivos (qué se espera: un ahorro de costes, un incremento de la eficiencia o una combinación de ambos) y el horizonte temporal en el que se realizará.
3. Ejecución. Se realizará un diagnóstico a través del análisis de cada ítem de gasto y se propondrán opciones de ahorro. Además, se identificarán tendencias, se realizarán comparativas nacionales e internacionales y se revisará la eficacia respecto a indicadores específicos de rendimiento (medibles, asequibles y basados en los resultados).
4. Implantación. Las reformas seleccionadas se llevan a la práctica de forma consistente con los planes presupuestarios.
5. Evaluación posterior con respecto a la situación de partida.

5.4. Algunas experiencias de interés

A continuación, pasamos a comentar resumidamente algunos informes y/o experiencias que consideramos de interés en función del doble objetivo del proyecto. Primero, se persigue el desarrollo de una metodología genérica de revisión del gasto público que permita evaluar la eficacia en el cumplimiento de los objetivos y la eficiencia de las actuaciones presupuestarias que sean seleccionadas a tal fin. Segundo, se procederá a la validación de la propuesta realizada en el caso concreto del Parque Móvil de la Junta de Andalucía.

En primer lugar, nos vamos a referir al Informe titulado *Reducing workforce costs* elaborado por la *Local Government Association* y la *Audit Commission* en el Reino Unido¹ que se justifica porque el gasto en personal en sus gobiernos locales representa aproximadamente la mitad de todos los gastos municipales, dado que muchos servicios requieren mucha mano de obra.

Señala que el “presupuesto de austeridad” de 2010 y la revisión integral del gasto supusieron recortes hasta del 26% en algunos ayuntamientos y una reducción de unos 145.000 puestos de trabajo, si bien se prevén nuevas pérdidas de puestos de trabajo a medida que los ayuntamientos luchan por equilibrar los presupuestos.

En el Informe se reconoce que los costes de mano de obra en la administración local habían crecido de manera significativa y ahora están disminuyendo. El aumento de los costes de la mano de obra se debió al incremento del número de empleados, en particular, del personal no docente en educación (apoyo en el aula) en un 35%, al personal de asistencia social en un 22% y a los servicios de gestión y apoyo en un 14%. El 28% restante fue personal de áreas como los servicios ambientales, la planificación y el desarrollo, la cultura y el ocio, la vivienda, las carreteras y el transporte y los servicios centrales (recaudación de impuestos), entre otros.

En general, se derivaban de “nuevas cargas” asumidas por las autoridades locales, por ejemplo, en la recogida de residuos para hacer frente al aumento de la actividad de reciclaje y mitigar las sanciones fiscales derivadas de los vertidos. Otra parte importante del aumento de la factura salarial también se

1 <http://apse.org.uk/apse/index.cfm/members-area/briefings/2012/12-05-reducing-workforce-costspdf/>

debió a abordar la desigualdad salarial histórica y la resolución de reclamaciones legales, para rectificar errores pasados y prevenir, o disminuir, la probabilidad de reclamaciones futuras.

Ante este panorama, en el Informe se defiende que los ayuntamientos pueden reconfigurar el perfil de la fuerza laboral y modificar sus términos contractuales y condiciones de trabajo, evitando tener que despedir a una gran cantidad de personal. En esta línea destacan las siguientes medidas:

- a) La congelación de la contratación. Para optimizar los costes salariales se puede acudir a no renovar contratos de duración determinada, aceptar jubilaciones anticipadas (sin reposición), ofrecer oportunidades de adscripción externa y/o apoyo al personal que desee iniciar sus propios negocios.
- b) Reducir el gasto en pagos adicionales, por ejemplo, retocando complementos y bonificaciones, racionalizando los honorarios y disminuyendo las horas extra.
- c) Aumento de trabajadores a tiempo parcial o con contratos de jornada reducida. En el Informe se sugiere que pasar a tiempo parcial es una alternativa flexible al despido y puede ser una herramienta útil para una jubilación flexible.
- d) Reducción del gasto por contratación de servicios profesionales (legales, contables y de auditoría y consultoría). Para ello se deberían evaluar las necesidades antes de acudir al personal subcontratado, en lugar de que sea simplemente una cuestión de "hábito" que puede llevar a una dependencia excesiva del personal externo.
- e) Gestionar la ausencia del personal. Un mejor seguimiento y gestión de las ausencias por enfermedad puede generar ahorros sustanciales al reducir el coste de la cobertura y la gestión de ausencias. Para ello se cuenta con la tecnología que permite identificar las ausencias de corta y larga duración y analizarlas en función de la categoría del personal, del departamento, etc., para permitir una intervención temprana.
- f) Redistribución y reparto de personal. Permiten un mejor ajuste entre las habilidades y las necesidades, destinando al personal infrautilizado a cubrir los picos y valles en la carga de trabajo.
- g) Reestructuraciones y despidos. Los despidos pueden ser una parte inevitable de la reestructuración, ya sean obligatorios o voluntarios. Preferentemente deben acordarse con los sindicatos.
- h) La reducción de los sueldos de las personas con mayores ingresos también supone una reestructuración, así como la subcontratación.
- i) Mejor gestión de datos y evaluación continua y comparativa.

Además, a futuro se espera que haya:

- a) Una cultura de recompensas totales, como esquemas de equilibrio entre el trabajo y la vida, trabajo flexible y esquemas de reconocimiento y desarrollo, en lugar de simplemente recompensas de pago.
- b) Mayor inversión en las personas, potenciando los presupuestos para la capacitación y un mejor desarrollo del personal, así como la colaboración con otras instancias.
- c) Un crecimiento de los sistemas basados en competencias para recompensar al personal por su mejor desempeño.

En segundo lugar, nos centraremos en el trabajo titulado *Metodologie Operative per la Spending Review delle Utilities Ambientali in Azienda* publicado por Andriola y Jorizzo (2015) que trata sobre el ahorro de costes en el ámbito de las estrategias de desarrollo sostenible y presenta en detalle algunos ejemplos reales de *SR* en los que se cuantifican los beneficios económicos y ambientales.

Comienzan relacionando el impulso de una sociedad verde y sostenible que promueven las políticas europeas (Horizonte 2020 e Estrategia de Lisboa), con el aumento de la eficiencia de los recursos, ambientales y energéticos, con el objetivo de mejorar la productividad, reducir los costes y aumentar la competitividad para, en última instancia, asegurar el crecimiento y el empleo.

Para conseguirlo es necesario que esta mayor atención a la eficiencia de los recursos se traduzca en una minimización de los residuos, una mejora de la gestión de los almacenes, una modificación profunda de los hábitos de consumo y una optimización de los procesos productivos, los métodos de gestión y de negocio, en particular, los referidos a la logística.

Lo que se persigue es que dicha eficiencia de los recursos contribuya a estimular una innovación tecnológica más respetuosa con el medioambiente, pudiendo incluso aumentar el empleo en un sector en rápido crecimiento como es la *tecnología verde*, lo que permitiría conquistar nuevos mercados a los que exportar y ofrecer mayores ventajas a los consumidores en forma de productos más sostenibles.

Así pues, teniendo en cuenta estos elementos clave se puede constatar que en el desarrollo hacia la *economía verde* que pretenden las estrategias europeas, juega un papel clave la *eco-innovación*, instrumento con el que las empresas pueden afrontar mejor dicha transición.

En este contexto de mejora de la gestión de los recursos, se considera que el *SR* de las empresas especialmente relacionadas con el medioambiente, constituye el primer elemento en la estrategia operativa hacia *economía verde* que las empresas pueden implantar a corto plazo.

Este instrumento, que ya ha sido ampliamente utilizado en los grandes grupos industriales, también puede aplicarse a las PYMEs que en muchas ocasiones, por falta de competencias internas y/o dificultad para dedicarles los recursos que precisan para la actividad productiva normal, no pueden a corto plazo desarrollar programas de revisión de sus procesos productivos o de las estrategias de producto.

Si bien tanto en el sector privado como en el público, siempre existe la preocupación por contener e incluso reducir los costes mediante la lucha contra los despilfarros y por obtener nuevos recursos para afrontar nuevas inversiones, no siempre se comprende adecuadamente todavía el verdadero potencial del *SR*, siendo frecuente que se asimile únicamente con la reducción de los costes de personal, cuestión que en muchos casos se demuestra que constituye la opción menos eficaz entre las posibles.

Por ello, el análisis persigue no ser una mera herramienta de reflexión, sino por el contrario, un instrumento sobre todo operativo, para quienes pretenden emprender un camino de mejora a través de la reducción de costes orientado a la eficiencia y a la sostenibilidad ambiental, en sus propias realidades organizativas.

Asimismo, los autores demuestran que con el panorama normativo vigente, los métodos y los instrumentos que abordan resultan válidos para superar los principales obstáculos que suelen encontrar quienes intentan llevar a cabo un *SR* en empresas con una especial relación con el medioambiente, por ejemplo, de agua, de residuos urbanos y especiales, de energía eléctrica, etc.

En muchos casos los primeros problemas derivan del desconocimiento de la realidad productiva de la organización, de sus necesidades reales y de los principales costes que genera, lo que acarrea resultados en ocasiones negativos en gestión y mantenimiento. Por ello, resulta clave realizar un diagnóstico adecuado y realista que permita a la dirección programar las intervenciones más adecuadas que pueden diferir en cuanto a costes y tiempo de amortización, al tiempo que toman conciencia de cómo se pueden conseguir importantes ahorros, tanto en la industria como el sector servicios.

Por último, se pone de manifiesto que: (1) la metodología operativa propuesta y sus correspondientes fases, se pueden aplicar en distintos tipos de organizaciones para llevar a cabo un SR y (2) la profundidad con que se aborden las distintas temáticas dependerá del tipo de organización en cuestión. Así, por ejemplo, se aconseja crear esquemas *ad hoc*, por ejemplo, para grandes vs. pequeñas o medianas organizaciones, las que se dedican a la producción vs. prestación de servicios, incluso en función de su naturaleza pública o privada.

En tercer lugar, nos referiremos a una de las interesantes experiencias de SR llevadas a cabo por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) en relación a la evaluación del gasto público 2018, el estudio titulado *Informe de Evaluación de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, y la Prestación del Servicio Postal Universal*, por referirse a un organismo concreto y, por tanto, ser el que más se asemeja al objeto de nuestro proyecto.

Para llevar a cabo la evaluación del Servicio Postal Universal (SPU) han realizado un análisis comparativo a nivel internacional y han revisado la información contable aportada por la propia sociedad Correos, en concreto, la contabilidad analítica referida al periodo 2014 a 2017. También han tenido en cuenta los análisis previos de la compañía realizados por la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia y el Tribunal de Cuentas, así como la información obtenida de las entrevistas y reuniones mantenidas con la Subdirección de Regulación Postal del Ministerio de Fomento, así como con distintos cargos del Grupo Correos (Dirección de Planificación y Finanzas y Dirección de Operaciones), así como con la dirección de Transportes y del Sector Postal de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia.

Por su parte, la comparativa internacional se ha efectuado en tres niveles de evaluación. En el primero se ha analizado el coste público del SPU en 31 países. En el segundo se ha estudiado con mayor profundidad, tanto el coste del servicio como la rentabilidad, la estrategia y el posicionamiento de mercado de los operadores designados en 8 países, seleccionados conforme a diversos indicadores. Por último, en el tercero se han seleccionado 6 países para estudiar las mejores prácticas atendiendo al modelo de gestión.

El análisis del coste público del SPU se ha centrado en 31 operadores internacionales de referencia, en su mayoría los pertenecientes a la Unión Europea (dado que el SPU está regulado por una directiva comunitaria) más Noruega, Serbia, Australia. Por lo que se refiere al análisis de los costes e ingresos de Correos, se ha centrado en su contabilidad analítica, sobre la que se han estudiado los parámetros que componen el modelo de imputación, la imputación primaria a los centros de coste (CeCo) y la imputación secundaria a los productos.

Con respecto a los CeCos se ha analizado su tipología, provincia, coste total, coste asociado al personal, etc., para poder conocer la evolución de la red postal de Correos, en particular, qué centros se están transformando y en qué comunidades autónomas se reduce la red; y de la plantilla a través del estudio de los costes de personal. Todo ello se completa con un análisis horizontal de la eficiencia comparada entre CeCos: estructura de costes y fronteras de producción eficientes en función de los distintos tipos, de línea –3.625 operativos– y de servicios centrales –119 de estructura– en 2016. Para concluir se

realizaron cinco estudios de las principales actividades en que divide la cadena de valor de Correos: Admisión, Clasificación, Distribución, Transporte y Estructura.

Como principales conclusiones, el informe señala que el coste neto del SPU en España es elevado comparado con otros países y que los planes analizados no llevan a pensar que se vaya a reducir en el futuro, al no preverse una adaptación a una demanda decreciente, ni introducir incentivos de eficiencia. Así pues, aunque se constata que el operador tiene posibilidades para mejorar tanto sus ingresos como sus gastos, se pronostica que seguirá en pérdidas si no lleva a cabo una reorientación estratégica.

En función de ello, el informe presenta una serie de recomendaciones tanto sobre el sistema de compensación, como sobre la eficiencia del operador, entre las que destacan dedicarse a mercados más rentables como el de la paquetería urgente, potenciar nuevas fuentes de ingresos prestando nuevos servicios al ciudadano mediante su red actual, aumentar la eficiencia en las distintas fases de la cadena de valor aprovechando las sinergias entre los tres modelos operativos actuales, continuar automatización, simplificar la estructura organizativa, estudiar la posibilidad de externalizar algunas actividades, reducir el tiempo que se dedica a las actividades de menor valor añadido, revisar la política de precios y descuentos de los grandes clientes.

Por último, en cuarto lugar, hemos analizado el documento titulado *Incentives for personal Electric Vehicle purchase* de Kevany (2019) en el contexto de Irlanda, por la peculiar relación que podría tener con el caso del Parque Móvil de la Junta de Andalucía.

Comienza constatando que Irlanda cuenta con algunos de los planes de apoyos más generosos del mundo para la compra de vehículos eléctricos, los cuales incluyen subvenciones directas para la compra, desgravación del impuesto de matriculación de vehículos, exención de peajes en carreteras, subvenciones a la instalación de cargadores domésticos, entre otros.

Como consecuencia, se produjo un rápido crecimiento en las ventas de vehículos eléctricos y el coste de dichos planes aumentó de manera importante, especialmente en los últimos tres años. En concreto, el coste aumentó un 40% en 2017, un 114% en 2018 y se esperaba que alcanzase el 223% en 2019.

Por otra parte, aunque el crecimiento en las ventas de vehículos eléctricos se consideró un avance muy positivo, surgieron dudas sobre la sostenibilidad a largo plazo, de las ayudas en relación con los ingresos del Estado por los impuestos vinculados a los vehículos a motor.

El Plan de Acción Climática del Gobierno estableció como objetivo llegar a 840.000 vehículos eléctricos de pasajeros en la carretera para 2030, con una combinación de vehículos eléctricos a batería (BEV) y vehículos eléctricos híbridos enchufables (PHEV). Para ello se asignó un presupuesto de 200 millones de euros, ya que el apoyo gubernamental es decisivo porque estos vehículos no son aún competitivos en precio con los de combustión interna.

Ahora bien, si el comprador medio de vehículos eléctricos recibe una subvención directa del Estado de entre 10.141€ (PHEV) y 13.616€ (BEV), en caso de mantenerse las ayudas actuales, cada 100.000 vehículos eléctricos nuevos (combinación de BEV y el despliegue de PHEV) costaría al Estado entre 1.140 y 1.360 millones de euros.

Además, con este crecimiento en los vehículos eléctricos el resto de ayudas, haría que se redujesen los ingresos del Estado hasta 2030 en unos 1.500 millones de euros por impuestos a los vehículos a motor, IVA e impuestos sobre el combustible.

Por tanto, la evaluación de esta política evidencia que los incentivos financieros aumentan las tasas de adopción de vehículos eléctricos y para ser sostenibles han de compensarse, por ejemplo, con impuestos más altos a los vehículos de combustión. Asimismo, resulta relevante significar que estos planes de ayuda normalmente benefician a aquellos ciudadanos con un mayor poder adquisitivo, a costa de la mayoría de la ciudadanía que aportaría los recursos para que este segmento adquiriera dichos vehículos eléctricos.

Así pues, se concluye que si bien los instrumentos empleados para fomentar la adquisición de vehículos eléctricos han demostrado ser eficaces, con las tasas de crecimiento actuales y si no se llevan a cabo reformas, la asignación al Proyecto Irlanda 2040 se agotaría en 2021. Además, vale la pena reflexionar si esta situación se puede considerar un uso óptimo de los fondos asignados al Proyecto Irlanda 2040 para alcanzar el objetivo del Plan de Acción Climática. En este sentido, tal vez útil establecer un calendario de apoyos que se vaya reduciendo conforme lo haga la brecha entre los vehículos eléctricos y los de combustión interna.

6. Actividad 2

La tarea de revisión del gasto con el fin de conseguir un aumento en la eficacia y la eficiencia en la gestión de los recursos públicos supone, con carácter general, la realización de un estudio detallado de los objetivos que persigue la Entidad o el Servicio, la forma en que se organiza y la relación que existe entre los resultados (*output*) y su impacto (*outcome*) con los recursos que se dedican a su prestación (gastos-*inputs*). En concreto, supone el análisis de:

- a. El entorno en el que opera.
- b. La estructura organizativa de la entidad objeto de estudio.
- c. Los objetivos que la entidad pretende conseguir con el desarrollo de su actividad.
- d. Asignación presupuestaria que recibe.
- e. Los sistemas de información para la gestión que utiliza la entidad.
- f. Los productos/servicios que presta a la colectividad.
- g. Las actividades específicas que desarrolla para la prestación de dichos servicios.
- h. El proceso de generación del coste y del valor de los servicios prestados.

El estudio en profundidad de estas cuestiones permite definir claramente los diferentes centros de responsabilidad, determinar el grado de cumplimiento de sus objetivos, evaluar la idoneidad de la estructura organizativa, así como identificar si algunas de las actividades desarrolladas deben ser eliminadas, externalizadas y/o rediseñadas. Además, sirve para comprender el proceso de generación del coste del servicio y de todos los factores que intervienen en dicho proceso, con el objetivo de optimizarlos.

En este epígrafe se incluyen los resultados alcanzados con la ejecución de la Actividad 2. “Diseño de una metodología de revisión del gasto público basada en ABC/ABM”, cuyo objetivo es establecer las cuestiones clave de cada una de las diferentes fases a seguir en el proceso de revisión del gasto que permita evaluar la eficacia y la eficiencia a través del análisis de las actividades, los procesos y sus costes.

El enfoque de gestión basado en actividades (ABM) hace referencia al uso de la información que se obtiene a través de un método de costes basado en actividades para gestionar las actividades con el doble objetivo de satisfacer las demandas de los usuarios y mejorar los resultados de la entidad. Para ello, es necesario llevar a cabo un análisis pormenorizado de cada actividad al objeto de identificar el valor añadido que genera de cada una de ellas. Como consecuencia de este análisis:

- Se eliminan aquellas actividades que no generen valor, lo que producirá una reducción de costes.
- Se gestionan las actividades que realmente añaden valor para mejorar su eficiencia y eficacia.

Estas acciones se incluyen dentro de lo que se conoce como reingeniería de procesos. Se trata de una técnica de gestión que pretende optimizar la eficiencia de los procesos de negocio.

Por su parte, el sistema ABC asigna y distribuye los costes indirectos conforme a las actividades realizadas durante el proceso de prestación del servicio, identificando el origen del coste en la actividad necesaria. En este sentido, respecto a la obtención de información más útil para la gestión organizativa, a diferencia de los métodos de coste basados en secciones, el método ABC ofrece información que permite llevar a cabo una verdadera gestión de los costes indirectos mediante la gestión de las actividades. La idea central es que no hay que gestionar los recursos que se consumen, sino las actividades que se realizan, que son las que verdaderamente consumen los recursos. En este sentido, la actividad se entiende como el conjunto de acciones que tiene como fin incorporar valor añadido al servicio a través de su proceso de prestación. La metodología del ABC constituye una alternativa idónea para realizar todas las tareas anteriormente indicadas, ya que en su vertiente de la asignación de costes (*Cost Assignment View*) proporciona información sobre los recursos, las actividades y los objetos de coste, partiendo de la premisa fundamental de que son los objetos de coste los que crean la necesidad de desarrollar las actividades, siendo éstas las que obligan a consumir los recursos. Y en la vertiente del proceso proporciona información acerca del trabajo realizado en cada actividad y acerca de la relación de este trabajo con el resto de las actividades.

A continuación, presentamos la metodología propuesta, identificando y desglosando las diferentes fases de un proceso de *SR*. Adicionalmente, en el Anexo 1 se indican las tareas a incorporar en cada fase del proceso de revisión de gasto para aquellos casos en que sea pertinente incorporar la perspectiva de género.

6.1. Metodología propuesta para la implantación de un *Spending Review*

La metodología que proponemos tiene como punto de partida las fases del proceso del *SR* (Figura 1) recogidas por Vandierendonck (2014) y Bova et al. (2020).

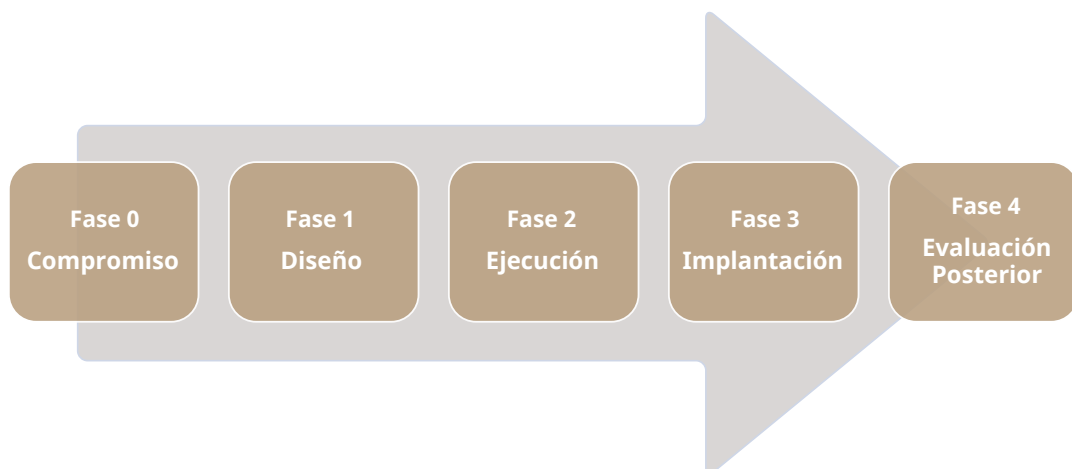


Figura 1: Fases del proceso de SR.

Fuente: Vandierendonck (2014) y Bova et al. (2020).

Así, considerando lo recogido en la literatura previa, la metodología que proponemos es la que se puede ver en la Figura 2:



Figura 2: Metodología propuesta para el SR.

Fuente: Elaboración propia basada en Vandierendonck (2014) y Bova et al. (2020).

A continuación, pasamos a detallar los puntos clave de cada una de las fases de la metodología propuesta, señalando cuáles son los factores claves para el éxito y los principales riesgos en cada una de ellas.

6.2. Fases del proceso de Spending Review

A continuación, se describen las diferentes etapas que proponemos para la ejecución de un proceso de SR.

Fase 0. Diagnóstico. Análisis de la situación de partida

Para poder decidir qué políticas, servicios y/o programas son susceptibles de un proyecto de SR, lo primero que debe realizarse es un análisis de la situación de partida.

Para ello se hace imprescindible conocer las características propias del sector o de la política que se está realizando a este respecto. Además, es pertinente analizar la evolución que ha sufrido tanto el gasto público en este aspecto, como el número de beneficiarios/as de dicha política.

Asimismo, se deben analizar las prácticas que se llevan a cabo a nivel nacional e internacional con relación a esta política y/o servicio. Esta comparativa junto con el análisis anterior debe llevar a las personas responsables a valorar si la política y/o servicio analizado debe mejorar y, por tanto, debe ser objeto de un *SR*. La comparativa internacional debe servir también para identificar aquellas opciones de mejora que posteriormente, en caso de realizarse el *SR*, se evaluarán de cara a la propuesta final.

Fase 1. Compromiso

El lanzamiento de un proyecto de *SR* requiere que se cumplan desde el principio al menos tres condiciones previas. En primer lugar, se debe asegurar y comunicar el compromiso político. Es necesario que la Dirección impulse decididamente el proyecto desde sus orígenes y que mantenga su apoyo durante todo el proceso. La iniciativa de llevar a cabo un proceso *SR* debe ir acompañada del compromiso de adoptar las medidas que sea necesario llevar a cabo y, por tanto, que el proceso no concluya únicamente con la redacción de un informe. Asimismo, es fundamental conseguir la implicación de quienes tendrán que llevarlo a cabo en la entidad/servicio elegido a través de su adecuada motivación.

En segundo lugar, se ha de formular un mandato claro en términos de enfoque, objetivos, alcance y horizonte temporal. Debe tratarse de una hoja de ruta o marco que ofrecerá una visión clara del proceso que se desarrollará durante los próximos meses. Preferentemente, dicho mandato debe coincidir con las prioridades de la política nacional y autonómica y con los objetivos que se tienen en materia presupuestaria. Esta consistencia asegura la implantación de las recomendaciones de la *SR*, ya que sus beneficios esperados estarían integrados en el presupuesto. Algunas de las preguntas a las que se debería dar respuesta en este mandato son las siguientes:

- ¿Cuáles son los objetivos generales en términos cuantitativos y cualitativos?
- ¿Cuál es el horizonte temporal?
- ¿Dónde se centrarán los mayores esfuerzos?
- ¿Quién lidera el proyecto tanto desde un punto de vista político como operativo?
- ¿Con qué financiación se cuenta para llevar a cabo el proceso de *SR*?

En tercer y último lugar, es necesario destinar al proyecto recursos suficientes y adecuados. En particular, algunos perfiles administrativos de alto nivel deberán ser descargados de algunas o todas sus responsabilidades habituales para que puedan dedicarse al proyecto, siendo también necesario contar en ocasiones con financiación adicional para contratar expertos externos. El conocimiento del funcionamiento de la Administración, sus reglas y procesos, es fundamental, aunque insuficiente. También es necesario disponer de la capacidad analítica suficiente para evaluar el potencial impacto de las reformas, así como experiencia en la transformación de grandes organizaciones o gestión de proyectos de esta naturaleza. Estas habilidades son fundamentales para establecer una metodología en todas las políticas y gastos analizados y su posterior implantación. Además, el liderazgo operativo del proyecto debe recaer en la instancia más alta posible dentro de la organización.

Así, la Figura 3 presenta de forma breve los factores claves para el éxito de esta fase, así como los principales riesgos, según Vandierendonck (2014).



Figura 3: Factores clave y principales riesgos de la Fase de Compromiso.

Fuente: Vandierendonck (2014).

Fase 2. Diseño

Durante esta fase se va concretando el mandato general que se ha establecido en la Fase de Compromiso para delimitar el proceso de SR. Los objetivos y directrices de alto nivel deben desglosarse en subproyectos y directrices más detalladas. En el caso de que los objetivos se hayan establecido de arriba hacia abajo y cada parte de la organización deba ahorrar cierta cantidad del presupuesto, se podría estimar por adelantado la contribución esperada de cada parte y así sucesivamente. Al final de esta fase, se habrá identificado un responsable del subproyecto, el calendario de actuaciones, así como un conjunto de metas individuales y estandarizadas, tanto de naturaleza financiera como no financiera, que cuantifican, entre otros, los acuerdos alcanzados en aspectos tales como el objetivo de ahorro que se pretende alcanzar, el nivel de servicio prestado al que se desea llegar y la población que se beneficiará de tales servicios.

Esta cartera de subproyectos constituye la base para la coordinación del proyecto en general. En consecuencia, se debe definir el/la responsable de la coordinación y ejecución de las opciones de reforma, así como dotarle de los recursos necesarios, antes de que pueda comenzar la siguiente fase.

Cuando se define el alcance de cada proyecto se deben proporcionar también algunas ideas útiles que permitan construir un calendario consolidado, con diferentes niveles de prioridades en función de la estrategia seleccionada (por ejemplo, pequeños proyectos fáciles de implementar para crear la cultura de SR en la organización, o proyectos ambiciosos y complejos de implantar en los que se persigan desde un primer momento grandes ahorros). No debe considerarse prioritario ejecutar procesos de SR en aquellas áreas en las que el coste del proceso supere los ahorros de gasto esperados.

Además, debe establecerse el resultado esperado de cada revisión individual. Por lo general, incluiría la definición de todos los elementos técnicos necesarios para valorar posteriormente si se debe seguir o no con el proceso de reforma. Los detalles proporcionados para cada opción de reforma deben ser similares en todos los procesos de revisión de gastos.

En la Figura 4 se detallan los principales factores claves para el éxito y los principales riesgos de esta fase, según Vandierendonck (2014).



Figura 4: Factores clave y principales riesgos de la Fase de Diseño.

Fuente: Vandierendonck (2014).

Como resultado final de esta fase del SR se debe documentar técnicamente la decisión de implantación y establecer la hoja de ruta para que dicha implantación pueda llevarse a cabo sin problemas, así como difundir la información necesaria entre las partes implicadas para su conocimiento.

Asimismo, la coordinación del proyecto es un aspecto clave de todo el proceso. El seguimiento transversal de un proyecto de SR debe prepararse cuidadosamente y estar apoyado por recursos humanos con perfiles adecuados.

En un esquema de arriba hacia abajo, los/as responsables del proceso establecen las opciones de reforma que van a implantarse, así como las estimaciones del ahorro de gasto.

En un esquema de abajo hacia arriba, tanto las opciones de reforma como los ahorros estimados son determinados a nivel individual. El principal riesgo de esta segunda opción es que se pueden llegar a establecer objetivos de reducción de gasto poco ambiciosos. En el esquema híbrido se desarrollan dos conjuntos de opciones de ahorro: uno por el equipo de revisión y una alternativa por parte del grupo de trabajo. Ambos conjuntos se presentan a los/as responsables del proceso para su decisión, quienes puede rechazar propuestas y sugerir varias alternativas si las consideran más relevantes.

Es también necesario establecer un grupo de trabajo de coordinación. Este grupo informa a los/as responsables del proyecto para que dispongan de una visión de la evolución del proceso. Sus responsabilidades incluyen la preparación de informes, el seguimiento del progreso de las revisiones de gastos individuales, el desarrollo de una metodología coherente para la estimación de ahorros potenciales, la asistencia técnica a revisiones de gastos individuales, entre otros.

Es de suma importancia que el grupo de trabajo de coordinación disponga del total respaldo de la Dirección. El equilibrio entre autoridad e independencia a veces es difícil de conseguir. Este grupo de coordinación debe disponer de recursos suficientes. Debe estar constituido con personas con la suficiente experiencia, a la vez que conocimientos técnicos y en gestión de proyectos. Esta última faceta es especialmente útil en la fase de implementación, donde las organizaciones pueden experimentar determinados procesos de transformación.

Fase 3. Ejecución

Se trata de la fase central del proceso, donde realmente se llevan a cabo las revisiones de gastos individuales por proyectos o servicios. En ella se debe presentar una propuesta documentada con un conjunto de opciones de reforma/ahorro que permita determinar:

- si existe una buena combinación de oportunidad/viabilidad para llevar a cabo la revisión del gasto,
- en caso afirmativo, cómo cada opción contribuye a los objetivos no financieros,
- cuál es la mejor opción de reforma considerando tanto cuál es su contribución a la consecución de los objetivos, como cuál es la ruta de implantación más adecuada.

Es muy importante involucrar en esta fase a los funcionarios responsables del gasto que se revisa, así como al personal operativo. Esto limita el riesgo de desconexión entre la recomendación y su puesta en práctica. Las visitas de campo pueden ser beneficiosas para aumentar la calidad y la credibilidad de las opciones de reforma.

La fase de ejecución se divide, a su vez, en tres subfases: (1) análisis de la cadena de valor, (2) formulación de las opciones de reforma, evaluación de las opciones de reforma en términos de ahorro, viabilidad y, (3) contribución a los objetivos no financieros (Figura 5).

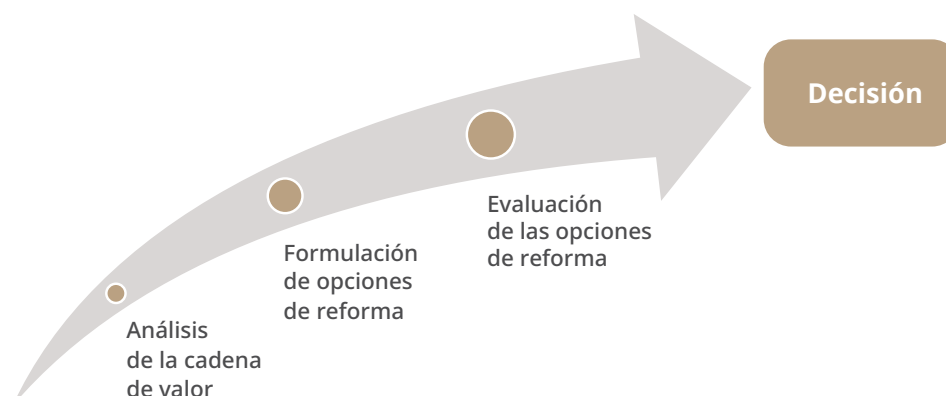


Figura 5: Subfases de la Fase de Ejecución.

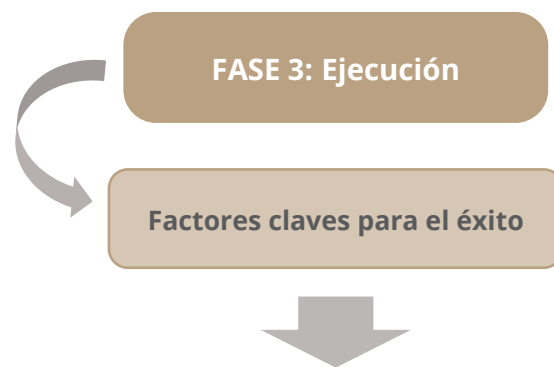
Fuente: Elaboración propia basada en Vandierendonck (2014) y Moral-Arce (2018).

Al final de la Fase de Ejecución, se presenta un conjunto de opciones de reforma para su implantación. Estas opciones deben incluir una hoja de ruta con un calendario, flujos de efectivo estimados (incluidos los ahorros esperados y el coste de implantación de las medidas) hasta que se consiga el 100% de los ahorros (si la implantación es progresiva), líder de la fase de implantación, los principales requisitos previos legales, informáticos y de personal, entre otros. Cuando el caso no está claro o cuando la implantación es muy compleja/costosa, se puede llevar a cabo un experimento limitado a una parte de la organización o de sólo determinados procesos para valorar la experiencia.

La responsabilidad de determinar los ámbitos de aplicación recaerá en el nivel superior de toma de decisiones para, de este modo, vencer las posibles resistencias durante la fase de implantación.

La Fase de Ejecución debe terminar con la priorización de la/s reforma/s analizadas que permita la toma de decisiones sobre la opción/opciones a implantar en la siguiente fase.

En la Figura 6 se presentan de forma resumida los factores claves para el éxito de esta fase según Vandierendonck (2014).



- Alta coordinación en los distintos grupos de trabajo que deben combinar el conocimiento sobre la administración con las habilidades analíticas y/o organizativas.
- Tener activa una red de líderes y colaboradores en SR.
- Tenerse en cuenta los costes y desafíos de la implantación.
- La realización del análisis considerando: (1) los datos y/o prácticas objetivos y (2) el impacto para los usuarios del servicio.
- Realización de reuniones periódicas con informes públicos sobre las decisiones.

Figura 6: Factores clave de la Fase de Ejecución.

Fuente: Vandierendonck (2014).

A continuación, describimos cada una de las subfases identificadas:

a. Análisis de la Cadena de Valor y construcción del Mapa de Procesos

El gasto existente se describe en detalle para establecer el montante que se genera con el nivel de actividad y rendimiento actual. Esta subfase se inicia con la identificación minuciosa de las actividades de la Cadena de Valor y dónde se generan los gastos. Las características principales de cada actividad se

concretan en términos de gasto generado y tiempo empleado (evolución pasada y esperada del gasto, generadores de costes de cada actividad, criterios de reparto de cada gasto, etc.). Es conveniente que este proceso se lleve a cabo de forma desagregada para detectar posibles disfuncionalidades.

Uno de los desafíos más importantes es obtener el Mapa de Procesos con las actividades realizadas, así como recopilar datos con el suficiente nivel de desglose. Si estuviéramos en una situación en la que no se dispone de datos suficientes, se pueden explorar y combinar enfoques alternativos: de abajo hacia arriba (extrapolación de los datos obtenidos mediante muestras, uso de costes estándar en determinados recursos...) observación de la muestra, supuestos de costo unitario en insumos altamente desagregados), de arriba hacia abajo (asignación de gastos atendiendo a criterios de reparto...).

Es probable que un buen análisis de la Cadena de Valor basado en hechos documentados genere controversias, ya que se acabarán cuestionando procedimientos que pueden haberse convertido en obsoletos, ineficientes o ineficaces.

A la hora de analizar la Cadena de Valor y de elaborar el Mapa de Procesos es conveniente seguir el enfoque de la gestión basada en actividades que hace referencia al uso de la información que se obtiene a través de un método de costes basado en actividades para gestionar las actividades con el doble objetivo de satisfacer las demandas de los clientes y mejorar los beneficios de la empresa. Para ello, es necesario llevar a cabo un estudio pormenorizado de cada actividad que se realiza al objeto de identificar el valor añadido que genera de cada una de ellas (Álvarez-Dardet y Gutiérrez, 2010). Como consecuencia de este análisis:

- Se podrán eliminar aquellas actividades que no generen valor, lo que producirá una reducción de costes.
- Se centrará la gestión en las actividades que realmente añaden valor para mejorar la eficacia y la eficiencia con las que las realizamos.

Lógicamente, gestionar los costes mediante la gestión de las actividades implica asignar tantos costes como sea posible en las actividades que los consumen, cuestión que no resulta siempre fácil. De hecho, si bien es cierto que los sistemas de cálculo de costes tradicionales se han mostrado eficaces en organizaciones con estructuras de coste en las que los costes directos predominan sobre los indirectos y dentro de entornos productivos estables con productos estandarizados, no lo es menos, que los cambios que han experimentado tanto las propias organizaciones como el entorno en el que desarrollan sus actividades, ocasionan que la información que proporcionan los sistemas de costes tradicionales hayan perdido relevancia.

La fuerte inversión tecnológica que se produce en determinados sectores, así como el proceso de "terciarización" de la economía han cambiado radicalmente la estructura de costes de las organizaciones, aumentando la importancia de los costes indirectos sobre los directos. Por tanto, se plantea la necesidad de adoptar sistemas de costes que permitan, por una parte, un mejor reparto entre los productos/servicios de los cada vez mayores costes indirectos y, por otra, que se orienten no sólo hacia la determinación de los costes, sino también a su gestión con objeto de mejorarlos.

Por otro lado, las empresas de servicios y las Administraciones Públicas, más orientadas a grupos de trabajo que a secciones independientes, necesitan sistemas de cálculo de costes adecuados a sus características particulares dado que las técnicas tradicionales se muestran insuficientes.

Todas estas cuestiones, entre otras, ocasionan que a muchas empresas no les preocupe tanto localizar los costes en las secciones, como conocer cuál es el valor de los recursos que se están consumiendo en

cada una de las actividades que se realizan, evolucionando por tanto del coste basado en secciones al coste basado en actividades.

Los sistemas ABC permiten determinar de forma más precisa el valor de los recursos que consume cada producto o servicio (Kaplan, 1993). Para ello, se utiliza el concepto de actividad, definida como una tarea o proceso de trabajo que se realiza con un propósito específico y que ocasiona el consumo de recursos.

El método ABC introduce un cambio sustancial, supone que las actividades son las que consumen los recursos y, en consecuencia, es la realización de éstas la que ocasiona los costes (Norkiewicz, 1994). Dado que la obtención y venta de los productos o servicios requiere que tengan que realizarse actividades, para determinar el coste del producto/servicio es necesario identificar las actividades que se realizan y calcular los costes de cada una de las actividades que se desarrollan en la empresa. A continuación, ha de medirse el consumo que cada uno de los productos hace de las distintas actividades para, finalmente, cuantificar el valor de las actividades que están consumiendo los productos/servicios (Tabla 2).

Una vez identificados y valorados los recursos consumidos por las distintas actividades de la empresa, el inductor de coste permite determinar las actividades que se realizan en cada parte del proceso y, por tanto, los recursos que se están consumiendo, mediante una relación causa-efecto que permite identificar cuatro grandes tipos:

- Actividades referidas a cada unidad de producto/servicio. Se trata de actividades cuyo número es proporcional al volumen de actividad de la empresa.
- Actividades referidas a lotes de producto/servicio. Se realizan cada vez que se procesa un determinado lote de productos/servicios. El coste de estas actividades no es proporcional al número de unidades, sino al número de lotes.
- Actividades referidas a líneas de producto/servicio. Son aquellas que no mantienen relación con las unidades ni con los lotes, pero que se pueden relacionar con una línea de productos o servicios concreta.
- Actividades en el ámbito de la empresa. Son actividades que se desarrollan a nivel de empresa, sirviendo de soporte a toda la organización.

Tabla 2: Proceso de Cálculo de Costes del ABC

A) Cálculo del coste de las actividades y de los generadores de costes:

- A.1. Identificación y clasificación de los elementos de costes.
- A.2. Identificación funcional de los costes clasificados.
- A.3. Identificación de las actividades desarrolladas en los centros.
- A.4. Cálculo del coste de las actividades.
- A.5. Elección y cuantificación de los generadores de costes.
- A.6. Agrupación de actividades.
- A.7. Determinación del coste unitario de los generadores de costes.

B) Cálculo del coste de los productos/servicios:

- B.1. Imputación del coste de las actividades a los productos/servicios.
- B.2. Asignación de los costes directos a los productos/servicios.

La información proporcionada por el método ABC supone un paso adelante al permitir la cuantificación de los costes con un mayor grado de precisión y el suministro de información más útil para la gestión empresarial.

Ahora bien, la mejora en el proceso de cálculo de costes que supone la implantación de un método ABC no se aprecia por igual en todas las empresas al no tener todas las mismas estructuras de costes. Así, los mayores beneficios se obtendrían en empresas con algunas de las siguientes características:

- Los costes indirectos son importantes en comparación con los directos.
- Disponen de pocas secciones en las que se localiza gran cantidad de costes indirectos.
- La mayor parte de los costes indirectos se reparten entre los productos/servicios utilizando unidades de obra basadas en la cantidad de producto obtenido.
- Fabrica distintos tipos de producto/servicio en distintas cantidades.

Por otro lado, el método ABC permite obtener información más útil para la gestión empresarial centrándose en las actividades que se realizan, por ser éstas las que verdaderamente consumen los recursos.

b. Formulación de opciones de reforma

En esta etapa se deben diseñar situaciones a alcanzar que planteen opciones en las que los recursos puedan tener un destino alternativo y se evalúe el rendimiento que se obtiene del gasto.

Se pueden emplear múltiples enfoques para construir cada situación objetivo, teniendo en cuenta que se pueden proponer varios objetivos alternativos. Un enfoque es realizar un análisis de sensibilidad para simular el impacto de una asignación alternativa de gasto en los distintos procesos. También se puede plantear modificar el importe de los principales gastos y valorar el efecto que tendría esta modificación en el ahorro total. Dentro de esta etapa también se incluye la reingeniería de procesos, mediante la que se plantea la eliminación de procesos redundantes/innecesarios o la agrupación de las funciones de apoyo para, posteriormente estimar el nuevo nivel de gasto que se generaría.

Cuando estos procesos se llevan a cabo en una Administración Pública es conveniente consultar a los funcionarios y/o a los usuarios finales a la hora de generar las ideas o para que puedan poner de manifiesto sus preferencias en lo referente a las actividades desarrolladas.

c. Valoración de las opciones de reforma

Para decidir si una alternativa de gasto puede ser implantada en la siguiente fase debemos considerar tanto el ahorro que puede implicar como su viabilidad. Además de estos dos criterios, se hace necesario incorporar otra dimensión que valore el impacto en los objetivos no financieros. Así, se puede establecer una matriz en la que se representen las distintas opciones de reforma en función de los tres criterios señalados (Figura 7). La viabilidad y el ahorro se representarían en los ejes de ordenadas y abscisas, respectivamente; mientras la contribución a los objetivos no financieros se visualizará en función del tamaño de la circunferencia (a mayor tamaño, mayor contribución).

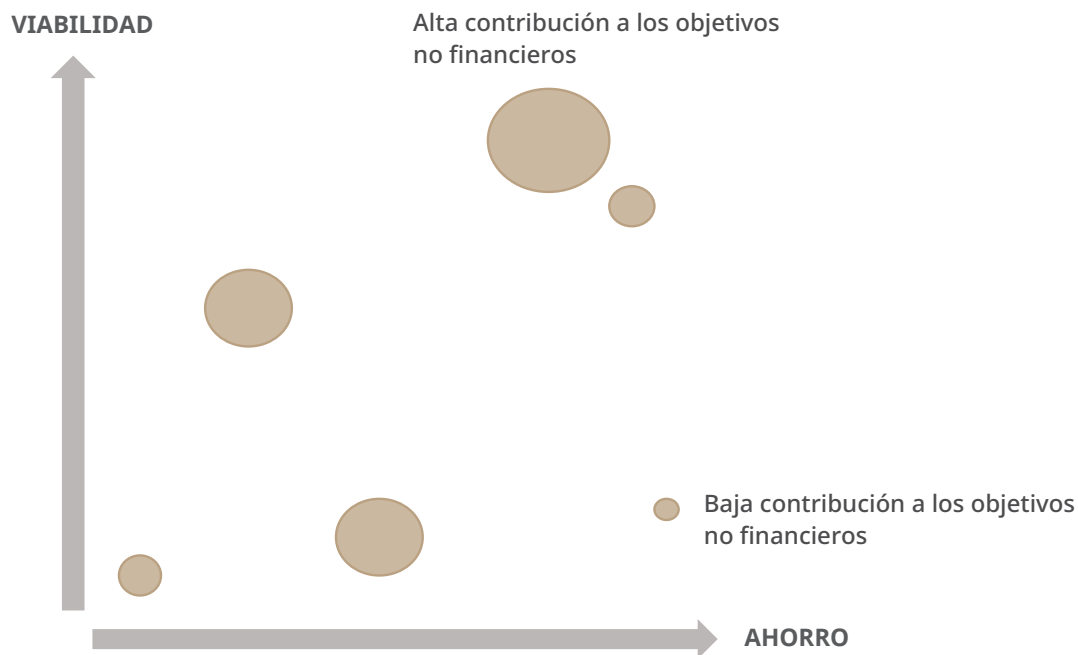


Figura 7: Matriz para la evaluación de las opciones de reforma en función de la viabilidad, ahorro y contribución a los objetivos no financieros.

Fuente: Elaboración propia.

c.1. Valoración del ahorro

Para todas las opciones de reforma, se deben valorar los ahorros netos esperados. Esto supone tener en cuenta, por un lado, los ahorros de gastos esperados como consecuencia de las modificaciones planteadas y, por otro, los nuevos gastos que pudieran originarse con la nueva cadena de actividades.

En este sentido, se debe estudiar el coste de cada opción de reforma considerando también el número esperado de beneficiarios, ya que las opciones de reforma propuestas pueden implicar un cambio en los potenciales beneficiarios del servicio y/o política.

c.2. Evaluación de la viabilidad

Se debe evaluar la viabilidad de implementar cada una de las opciones con relación a los objetivos que promovieron la SR. La viabilidad se refiere a múltiples factores: el coste de implantación (por ejemplo, formación del personal), el riesgo (resistencia administrativa o social, etc.), el horizonte temporal, los requisitos previos (por ejemplo, la necesidad de modificar una ley), los efectos secundarios negativos en otras líneas de gasto, etc.

Se pueden proponer varios escenarios de implantación, siempre que su viabilidad sea lo más completa posible (legal, dimensiones sociales, financieras) y estén suficientemente cuantificados. La viabilidad debe considerarse de forma global considerando el conjunto de modificaciones de gasto que se estén planteando. A este respecto, debe tenerse en cuenta la capacidad de una Administración para implantar simultáneamente múltiples reformas.

c.3. Valoración de la contribución a los objetivos no financieros

Para cada opción de reforma planteada, se debe valorar su contribución a los objetivos no financieros establecidos en la fase de Diseño. Si existen varios objetivos de este tipo, en primer lugar, habrá que determinar si el cumplimiento de alguno/s de ellos es condición *sine qua non*, ya que en este caso la falta de cumplimiento descartaría la posibilidad de implantar dicha/s opción/opciones de reforma.

Si no existe ninguno cuyo cumplimiento sea estrictamente necesario, habrá que determinar cuáles son los que hay que atender de forma prioritaria, para facilitar de este modo la decisión sobre la opción de reforma a implantar.

Dado que la contribución a los objetivos no financieros de cada opción en la matriz de la Figura 7 se presenta de forma conjunta y no individualizada, sería conveniente completar esta información con la valoración desagregada por cada uno de los objetivos planteados, así como el peso relativo de cada objetivo no financiero.

Fase 4. Implantación

Aunque esta fase comienza una vez concluida la revisión de gastos, debe irse anticipando durante las fases anteriores. Durante la fase de implantación, las opciones de reforma seleccionadas se materializan en decisiones concretas y comienzan a generarse ahorros. La implantación debe irse anticipando desde el principio para que no se desperdicie ningún esfuerzo. El compromiso político es particularmente importante al principio y durante la Fase de Implantación. El objetivo de una SR no debe ser entregar un informe bien documentado, sino proporcionar propuestas perspicaces a los/as responsables de la toma de decisiones para convencerlos de que actúen de una forma determinada.

Los ahorros logrados durante la implantación son a veces menores que los que se previeron en las fases anteriores. Si bien algunas desviaciones son inevitables, un sesgo constante puede revelar problemas en términos de metodología o independencia. Por ello, llevar a cabo un experimento limitado puede ayudar a verificar las suposiciones y estimaciones realizadas durante la fase anterior.

Los resultados deben valorarse tanto de forma individual para cada proyecto, como de manera integral en función de los objetivos establecidos en la Fase de Compromiso.

Desde un primer momento se deben anticipar y priorizar las necesidades de personal para lograr una implantación con éxito. De hecho, muchas opciones de reforma pueden requerir cambios en la organización de los recursos humanos o en las condiciones de trabajo, cuya relevancia y/o magnitud aconseja que deban realizarse antes de que la implantación se lleve a cabo. Por lo tanto, la inversión en formación, gestión del cambio y la comunicación con el personal resultan fundamentales.

Una revisión del gasto no es solo una labor técnica, sino que su implantación exitosa y sostenibilidad requiere llevar a cabo una intensa campaña de comunicación interna a la vez que establecer un adecuado sistema de incentivos. Las reformas generadas por las revisiones del gasto pueden ser interpretadas dentro de las organizaciones como luchas de poder internas en las que hay vencedores y perdedores. Por ello, una comunicación transparente sobre el valor generado por cada medida, así como la participación proactiva del personal, pueden marcar la diferencia. En términos de incentivos, en algunas ocasiones las organizaciones distribuyen parte de los ahorros alcanzados entre los empleados o, en el caso de las Administraciones Públicas, se podrían llegar a reducir los impuestos o tasas que pagan los ciudadanos.

Un riesgo importante de esta fase es detener la reforma a la mitad mediante la implantación de cambios organizativos antes de que se materialicen los correspondientes beneficios. Por lo tanto, es fundamental el seguimiento estricto no solo de los cambios implantados, sino también de los ahorros realmente logrados. En la Figura 8 se presenta un resumen de los principales factores clave para el éxito y de los principales riesgos en esta fase, según Vandierendonck (2014).



Figura 8: Factores clave y principales riesgos de la Fase de Implantación.

Fuente: Vandierendonck (2014).

Fase 5. Evaluación posterior y Retroalimentación

Al finalizar la Fase de Implantación, se deben revisar los gastos para evaluar los ahorros reales que se han obtenido y valorar el cumplimiento de los objetivos planteados al inicio. Durante esta evaluación se deben identificar posibles disfunciones para que puedan corregirse antes de que se produzcan distorsiones. En esta etapa del proceso se debe fomentar la transparencia. La publicación periódica del progreso del proceso no solo beneficia la calidad del SR, sino que también contribuye a un mayor apoyo tanto interno como externo.

Una vez evaluada la opción de reforma que se lleve a cabo, en el caso de que la realidad diste aún bastante de lo esperado, se propondrán una serie de recomendaciones que permitan alcanzar o mejorar la consecución de los objetivos específicos marcados en la Fase de Diseño (retroalimentación) y/o permitan el aprendizaje de cara a futuros *SR*.

Hemos de señalar que si bien en la mayoría de las experiencias que se han llevado a cabo a nivel internacional no hay reporte específico sobre esta fase; la Comisión Europea (2018), tras la encuesta realizada en 2017 a los Estados Miembros, la identificó como una de las áreas que representaban un desafío para que el proceso de *SR* fuese exitoso.

7. Consideraciones Finales

En las últimas décadas las Administraciones Públicas de gran parte de los países europeos han implementado diferentes políticas con el fin de reducir tanto el nivel de endeudamiento, como el déficit público generado en los últimos años. Algunas de estas políticas han centrado su atención en la reducción del gasto público. En este sentido, las actuaciones y medidas tomadas no sólo han tenido como objetivo la reducción del tamaño del Sector Público a través de la eliminación de entes u organismos públicos y de la reestructuración y reordenación territorial de las distintas Administraciones, sino que también han estado enfocadas en conseguir aumentar la eficiencia y la eficacia actuando sobre la reducción de los niveles de corrupción, la modernización de estructuras organizativas, el desarrollo del *e-government*, la centralización de compras, el aumento de la calidad en la prestación de servicios y la reducción de duplicidades y redundancias, entre otras.

El conjunto de todas estas medidas se enmarca en el denominado proceso de revisión del gasto público o *SR*. Estas revisiones permiten detectar posibles ahorros por la mejora de la eficacia y la eficiencia y son una oportunidad para limitar las partidas ineficaces, contribuyendo a lograr una consolidación fiscal inteligente y a liberar recursos para nuevas prioridades públicas. Al ofrecer una mejor comprensión de cómo se gastan los recursos públicos, las revisiones de gasto ayudan a mejorar su composición, destinándolo hacia fines más favorables al crecimiento o más sostenibles a largo plazo. También impulsan una cultura de evaluación en la Administración Pública y contribuyen a diseñar mejores estrategias para el futuro.

Si bien es verdad que existen diversas experiencias nacionales e internacionales de puesta en práctica de proyectos de *SR*, hemos detectado una escasa sistematización y detalle de las diferentes etapas a seguir para su implantación, sobre todo a nivel micro.

En este contexto se ha desarrollado el presente proyecto de investigación en el que se han analizado diversos referentes de interés, tanto metodológicos como experiencias previas de buenas prácticas a los que hemos tenido acceso. A raíz de ello, hemos diseñado una metodología de revisión del gasto público, identificando las diferentes etapas y tareas a desarrollar, con cuya aplicación se puede evaluar tanto la eficacia en el cumplimiento de los objetivos, como la eficiencia de las actuaciones realizadas por las diferentes Administraciones Públicas.

La metodología propuesta para la realización de un *SR* comprende seis fases: Diagnóstico, Compromiso, Diseño, Ejecución, Implantación y Evaluación posterior/Retroalimentación. Para llevarla a cabo es necesario realizar un estudio en profundidad del servicio o unidad o producto objeto de la revisión

del gasto; lo cual requiere, en primer lugar, que la información esté disponible en cantidad y calidad suficientes y en segundo, que esta se le suministre al equipo encargado de realizarlo.

Asimismo, es preciso subrayar que la revisión del gasto (*SR*) constituye un proceso secuencial en el que resulta clave la participación de las todas las partes implicadas, tanto por el alto nivel de coordinación que se precisa para que el programa de *SR* acabe con éxito, como para evitar rechazos posteriores. Por su parte, el proceso se puede abordar bien desde un enfoque *top-down* o bien desde un enfoque *down-top*.

Por último, cabe señalar la relevancia del compromiso político con el programa de *SR*, ya que si no existe la firme voluntad de llevarlo a cabo, es bastante probable que se quede en una mera declaración de intenciones.

8. Referencias bibliográficas

- Álvarez-Dardet, C.; Gutiérrez, F. -Editores- (2010). *Contabilidad de Gestión. Profundización en el cálculo del coste y proceso de planificación y control*. Ed. Pirámide. Madrid.
- Andriola, L.; Jorizzo, M. (2015). *Metodologie operative per la spending review delle utilities ambientali in azienda*. Ed. ENEA. Roma.
- Bolgherini, S. (2015). Crisi e innovazione istituzionale. Le riforme dei governi local in Italia e Spagna. *Società mutamento politic, Rivista Italiana di Sociología*, 6, 11, 179-196.
- Bova, E., Ercoli, R., & Bosch, X. V. (2020). *Spending reviews: some insights from practitioners* (No. 135). Directorate General Economic and Financial Affairs (DG ECFIN), European Commission. https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/economy-finance/dp135_en.pdf.
- Bova, E.; Ercoli, R.; Vanden Bosch, X. (2020). *Spending Reviews: Some Insights from Practitioners*. Ed. European Union. https://ec.europa.eu/info/publications/economic-and-financial-affairs-publications_en
- Buglione, E.; Gorelli, S.; Marè, M (ed.) (2013): *La spending review nell'esperienza internazionale*. Roma.
- Cabinet Office (2015). *Public Bodies 2015*. London: Cabinet Office.
- Comisión Europea- Dirección General de Asuntos Económicos y Financieros -(2018). *Quality of public finances: enhancing ownership in spending reviews*. https://www.consilium.europa.eu/media/34836/com-note_ownership-in-spending-reviews_eg_20180518.pdf.
- Fernández Llera, R. (2009): Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las CCAA, *Presupuesto y Gasto Público*, 57, 135-154.
- Foschi, S.; Tabliabue, S. (2012). Spending Review: nuovi vincoli per le società partecipate in tema de personale. *Azienditalia, Il personale*, 11, 505-514.
- Fresneda Fuentes, M.S.; Vélez Elorza, M.L. (2001). Nueva gestión pública y sus implicaciones ¿Un reto para la contabilidad?, *Presupuesto y Gasto Público*, 26, 51-60.

- García Sánchez, I.M. (2007): La NGP: evolución y tendencias, *Presupuesto y Gasto Público*, 4, 37-64.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69, 1, 3-19.
- Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme, *Accounting, Organizations and Society*, 20, 2/3, 93-110.
- Jones, I.; Martin, S. and Whittington, L. (2015). *Coping with the cuts: lessons from english councils responses to budget reductions*. Public Policy Institute of Wales. December 2015. <https://www.wcpp.org.uk/publication/coping-with-the-cuts-lessons-from-english-councils-responses-to-budget-reductions/>.
- Kaplan, R.S. (1993). En defensa de la gestión basada en el costo por actividades. *Revista Costos y Gestión*, nº 9.
- Kevany, L. (2019). *Incentives for personal Electric Vehicle purchase*. Ed. Climate Change Unit. Irlanda.
- Leeuw, F.L. (1996). "Performance Auditing, New Public Management and Performance Improvement: Questions and Answers." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9 (2), 92-102.
- Moral Arce, I. (2018). *Revisiones de gasto con enfoque de género: una aproximación desde la experiencia comparada internacional*. Ed. Programa EUROsocial. Madrid. <https://eurosocial.eu/biblioteca/doc/revisiones-de-gasto-con-enfoque-de-genero/>.
- Moyado Estrada, F. (2002). Gestión pública y calidad: Hacia la mejora continua y el rediseño de las instituciones del sector público. *VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Lisboa, Portugal, 8-11 Octubre, 2002.
- Norkiewicz, A. (1994). *Implantación del método ABC en nueve pasos*. ACODI, traducido por Luis Fernández. Madrid.
- Osborne, D.; Gaebler, T. (1992). *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Poole, M.; Mansfield, R.; Martínez-Lucio, M.; Turner, B. (1995). Change and continuities within The Public Sector: Contrasts between Public and Private Sector Managers in Britain and Effects of the «Thatcher Year», *Public Administration*, 73, 271-286.
- PriceWaterhouseCoopers. *Restructuring. Getting back into the black-private sector methods to fix a public sector crisis*. PriceWaterhouseCoopers, <https://www.pwc.co.uk/assets/pdf/restructuring.pdf>.
- Vandierendonck, C. (2014). *Public Spending Reviews: design, conduct, implementation* (No. 525). Directorate General Economic and Financial Affairs (DG ECFIN), European Commission. https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp525_en.pdf.

ANEXO

Metodología propuesta para *Spending Review* con perspectiva de género (SRpG)

De cara a realizar un *SRpG* es necesario tener en cuenta dentro de la metodología propuesta en el apartado sexto las etapas identificadas por Moral-Arce (2018) para realizar una revisión del gasto teniendo en cuenta la perspectiva de género (Figura 9).

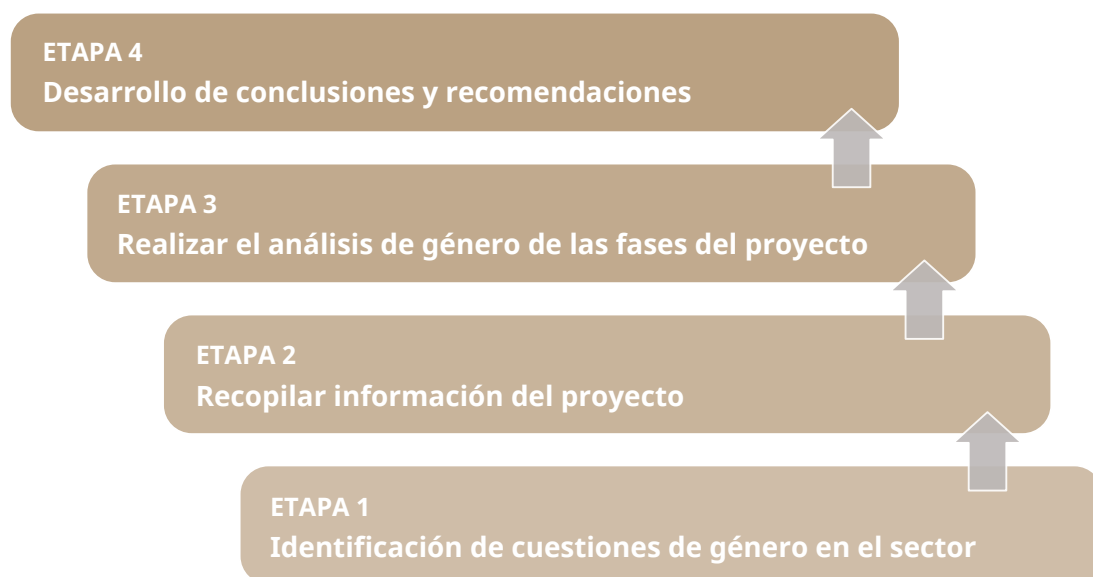


Figura 9: Etapas para realizar un SRpG.

Fuente: Moral-Arce (2018).

A continuación, señalaremos las tareas a realizar de forma adicional en cada fase de la metodología propuesta para incorporar en el *SR* la perspectiva de género (*SRpG*).

Fase 0. Diagnóstico y Análisis de la situación de partida

El análisis realizado para un *SR* debe complementarse con el estudio de la situación de igualdad de género en el sector y/o política en el que se evalúa la realización de un *SR*.

En primer lugar, se deben identificar los/as potenciales beneficiarios/as del servicio y/o política, para posteriormente analizar en profundidad la situación del colectivo a través de la recopilación de información cuantitativa (estadísticas oficiales, informes, trabajos de investigación, entre otras) y cualitativa (entrevistas y/o grupos focales con los potenciales beneficiarios). Finalmente, y como consecuencia del análisis realizado, se identifican los desafíos específicos que desde una perspectiva de género las propuestas pueden abordar.

Fase 1. Compromiso

En relación con el mandato que se ha de formular en esta fase, al que ya nos hemos referido cuando se ha presentado esta fase, habría que considerar de forma adicional las siguientes cuestiones:

- ¿Cuáles son los objetivos específicos con respecto a la igualdad de género o bien cuáles son los objetivos concretos que tienen como meta la mejora de la situación de igualdad entre mujeres y hombres?
- En particular, ¿cuántos hombres y mujeres están involucrados en la toma de decisiones y en qué nivel?

Fase 2. Diseño

En la línea general de esta fase, los objetivos deben desglosarse en un conjunto de metas detalladas que cuantifiquen todos los acuerdos. En particular, en caso de un *SRpG* habría que cuantificar los objetivos específicos en materia de igualdad de género señalados en la fase anterior. Para ello, la/s persona/s responsable/s del *SRpG* debería/n valorar la potencial colaboración del Instituto de la Mujer o instituciones equivalentes.

Fase 3. Ejecución

En esta fase, incorporamos la perspectiva de género, dentro de la valoración de las opciones de reforma. En concreto, formaría parte de la valoración del impacto en objetivos no financieros. En el caso de un *SRpG*, se debe considerar como tercer criterio (además del ahorro y la viabilidad) la contribución de cada opción de reforma en igualdad de género.

En concreto, y en base a la matriz propuesta en la Figura 7; el tamaño de la circunferencia representará la contribución a la igualdad de género (a mayor tamaño, mayor contribución).

Según Moral-Arce (2018), una de las fases más relevantes en un *SRpG* es la determinación del impacto esperado de las opciones de reforma en función del género y cómo cada opción contribuiría a la igualdad de género.

Para medirlo, se pueden utilizar las siguientes preguntas:

- ¿Cuál es el impacto esperado de cada opción de reforma en el bienestar de hombres y mujeres? Se puede considerar empleo, renta, salud, entre otros.
- ¿Se espera que la opción de reforma contribuya a cambiar los roles, las normas y los estereotipos de género existentes? En caso afirmativo, ¿cómo va a contribuir?
- ¿Afectará la opción de reforma en la distribución del trabajo no remunerado entre hombres y mujeres? En caso afirmativo, ¿cuál es el impacto esperado?
- ¿Influirá la opción de reforma en las posibilidades de mujeres y hombres de participar en el ámbito político, económico y social? En caso afirmativo, ¿cuál es el efecto esperado?

Fase 4. Implantación

En esta fase, no se contemplan tareas adicionales en el caso de un SRpG.

Fase 5. Evaluación posterior / Retroalimentación

Además, conforme a la perspectiva de género, en esta fase, el SRpG debe evaluar en qué medida la opción u opciones de reforma seleccionada/s abordan los objetivos específicos planteados en materia de igualdad de género. Para ello, se debe:

- 1) Determinar el número de beneficiarios directos o indirectos desagregando por género. En este sentido, sería de interés analizar si se ofrece un servicio o política diferenciada para hombres y mujeres; si las mujeres o los hombres hacen un uso diferente de los mismos y, en caso afirmativo, si existen obstáculos para utilizarlos para uno de los colectivos,
- 2) Analizar la calidad/satisfacción de los beneficiarios desagregando por género. A este respecto resulta relevante analizar si las opciones de reforma tienen en cuenta las necesidades e intereses diferentes de las mujeres, y evaluar si los roles/obligaciones/normas tradicionales influyen en el acceso y uso a estos servicios, y
- 3) Medir el impacto de la opción de reforma sobre la igualdad de género.

trabajo de inversión
ti
ga
ción



IEHPA

F.P.A. INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE LA
HACIENDA PÚBLICA DE ANDALUCÍA, M.P.