

Sistemas de Costes: Importancia, Viabilidad y Utilidad en la Concepción de los Agentes Públicos del Estado de Paraná (Brasil)

Resumen

Este estudio tiene por objetivo conocer el nivel de entendimiento y de adopción en relación a los sistemas de costes por parte de los municipios de Paraná. Se trata de estudio descriptivo, con abordaje cualitativo. La colecta de datos tuvo lugar mediante aplicación de un cuestionario en 67 municipios del Estado de Paraná. Se ejecutó un análisis descriptivo y se aplicó el test estadístico de correlación del coeficiente de Spearman para fines de atender al objetivo. De entre los resultados del estudio, se destaca: la insipiente del conocimiento acerca de la importancia, viabilidad y utilidad de un sistema de costes; embasado por limitaciones en el conocimiento por parte de los agentes públicos, sobretudo, en los tópicos que tratan de viabilidad presupuestaria y financiera de la adopción de sistemas de costes; ambiente para el sistema de costes, sistemas de costes implantados y sistemas operacionales; aunque las respuestas obtenidas en las proposiciones sobre información y control de costes hayan sido significativamente coherentes.

Palabras clave: Sistema de Costes. Contabilidad de Costes. Sector Público.

Luciane Maria Gonçalves Franco

Máster en Contabilidad (UFPR) y Doctoranda en Gestión Urbana (PUCPR), Analista de Control Externo en el Tribunal de Cuentas del Estado de PR. **Contacto:** Praça N. Sra da Salete, s/nº, Centro Cívico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80530-912. E-mail: lutc@tce.pr.gov.br

Cristiano do Nascimento

Máster en Contabilidad (UFPR) E-mail: cristiano.nascimento.cont@gmail.com

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Doctorado en Controladuría y Contabilidad (FEA/USP), Profesora y Coordinadora en la Universidad Federal de Paraná (UFPR). **Contacto:** Av. Prof. Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80210-170. E-mail: marciabortolucci@ufpr.br

Simone Bernardes Voese

Doctorado en Ingeniería de Producción (UFSC), Profesora y Coordinadora en la Universidad Federal de Paraná (UFPR). **Contacto:** Av. Prof. Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80210-170. E-mail: simone.voese@gmail.com

1. Introducción

La gestión pública brasileña, a ejemplo de diversos países desarrollados, ha pasado por diversas formas (Di Giácomo, 2005), que visan a promover la superación de los modelos burocráticos e incorporar técnicas gerenciales y nociones de calidad, productividad, resultados factibles y responsabilidad (Pereira, 1998). Los primeros países a adherir a la reforma gerencial del Estado fueron el Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda (Días, Gondrige, Clamente, Espejo & Voese, 2009). “*The New Public Management*” fue un término acuñado en la década de los 80 para designar “La Nueva Gestión Pública” que buscaba incorporar experiencias del sector privado, mediante esfuerzos de profesionalización en la prestación de servicios públicos y el establecimiento de doctrinas por veces ligadas al racionalismo económico (Hood, 1989).

No fueron pocas las Enmiendas Constitucionales, Leyes y normativas en las últimas décadas que dieron respaldo a la implantación del Plan Director de la Reforma del Estado, en el gobierno de Fernando Henrique Cardoso (Pereira, 1998). De esta forma, reservó a sí objetivos como la reducción de la máquina administrativa estatal y la descentralización de las acciones de gobierno, proporcionando al Estado herramientas eficaces de control y de toma de decisiones, aplicadas a los sectores de presupuesto, contabilidad, finanzas, patrimonio y control interno. Esas innovaciones contribuyeron con la necesidad de que los gestores conozcan los costes de las entidades públicas, con la finalidad de decidir entre las alternativas de producir, comprar, subcontratar o privatizar.

A consecuencia de la obligatoriedad legal en la adopción de sistemas de costes, así como que este representa importante instrumento de control y toma de decisión, el presente estudio es orientado por la siguiente cuestión de pesquisa: ¿cuál es el nivel de entendimiento y adopción por parte de los Municipios del Estado de Paraná en términos de importancia, viabilidad y utilidad del sistema de costes? Otras percepciones se derivarán de las respuestas obtenidas junto a los agentes públicos, las cuales son indicadas en el resultado del estudio.

En esta concepción, los objetivos de la presente pesquisa son: conocer el nivel de entendimiento y de adopción en relación a los sistemas de costes por parte de los municipios de Paraná, y, de forma específica, consonante con las respuestas del *survey* aplicado, analizar el nivel de dificultades de implantación percibidas, el grado de conocimiento acerca de sistemas de costes por parte de estos profesionales y las nociones de condiciones estructurales y financieras.

El estudio se justifica en el hecho de identificar el nivel de entendimiento y de adopción de los sistemas de costes por parte de los profesionales municipales, ya que estos instrumentos pueden tornarse importante herramienta de control en las actividades de gobierno, garantizar el alcance de los objetivos presupuestados y, por consiguiente, el cumplimiento de la misión institucional. Otro factor relevante es la evaluación de la noción, por parte de los agentes municipales, de la disponibilidad de recursos financieros y estructurales para costear la implantación de nuevos sistemas, que puede ser elemento orientador a la búsqueda de recursos internos y/o externos al cumplimiento de la demanda. De otra parte, se verifica que todavía son incipientes los estudios que evalúen la adopción de sistemas de costes públicos en el Brasil, a la medida que no existen indicativos científicos de esa naturaleza, para el Estado de Paraná.

Paraná está situado en la Región Sur del país, en posición geográfica estratégica, al hacer frontera con importantes centros económicos como el estado de São Paulo, los países Paraguay y Argentina. También caracteriza el corredor de ligación con los demás estados de la región sur, Santa Catarina y Rio Grande do Sul. Ocupa un área de 199.880 km² y la economía paranaense es la quinta mayor del país. El Estado responde actualmente por el 6% del producto interno bruto (PIB) nacional y registra la renta per cápita de 21,1 mil reales en 2010, superior al valor de 19,3 mil reales referente al Brasil (Instituto Paranaense de Desarrollo Económico y Social, *Ipardes*, 2010).

El presente artículo está estructurado en cinco secciones, además de esta: (i) referencial teórico compuesto de indicaciones literarias en lo tocante a la modernización de la contabilidad pública brasileña, obligatoriedad de la implantación de los sistemas de costes públicos y sistemas contables para el sector público paranaense, (ii) metodología que subsume tipología de la pesquisa, población y muestras, colecta de datos y procedimientos estadísticos aplicados, (iv) resultados del estudio, (iv) consideraciones finales, cierre con las (v) Referencias consultadas.

2. Referencial teórico

El referencial teórico, revisión de literatura, marco teórico o *theoretical arguments*, o también *theoretical background*, para Boaventura (2004) objetiva revisar o “demostrar lo que ya se ha escrito sobre el tema. Consiste en el análisis y síntesis de informaciones, visando definir las líneas de acción para abordar el problema y generar ideas nuevas y útiles”.

2.1 Modernización de la administración pública brasileña

La administración pública brasileña, a ejemplo de lo que viene ocurriendo a partir de los años 80 en diversos países como Australia, Inglaterra, Estados Unidos, Nueva Zelanda, Japón, Italia, Canadá, España, Suecia, Suiza, Argentina, Turquía, Austria, México, Irlanda, Portugal, Corea del Sur, Finlandia, tiene pasado por diversas reformas coyunturales (Di Giacomo, 2005), que visan a promover la “superación de los modelos burocráticos del pasado, de forma a incorporar técnicas gerenciales que introduzcan en la cultura del trabajo público nociones indispensables de calidad, productividad, resultados y responsabilidad de los funcionarios” (Pereira, 1998, p. 28).

Esa nueva concepción de gestión pública alcanzó referencia en estudios académicos con el título de “*The New Public Management (NPM)*”, designada, en el Brasil, como la Nueva Gestión Pública, concepto este que desde sus menciones preliminares en los trabajos de Hood (1995) busca una conjugación de experiencias y técnicas gerenciales entre el sector público y el privado. El referido autor expone, sumariamente, como principales características de la *NPM*: la desagregación de las organizaciones en entes a ser administrados separadamente, la búsqueda de mayor competencia entre las organizaciones del sector público y del privado, la utilización de prácticas de gestión comunes a las empresas; mayor disciplina en el uso de los recursos y en la búsqueda de alternativas de exonerar la prestación de servicios y la adopción de medidas de desempeño y de control (Hood, 1995, p. 95).

Así, la nueva versión de gestión pública pasa a concebir la administración consonante un modelo profesional y técnico que se preste a dar atendimento a las demandas de la sociedad por un servicio público efectivo, de acuerdo con los derechos y las expectativas del contribuyente. En esta sentido, la profesionalización debe intensificar el desarrollo económico, y, al mismo tiempo, mantener la capacidad política de gobernar en nombre del pueblo, garantizando, no obstante el comprometimiento de la competencia administrativa y financiera para implementar políticas públicas y sin dar lugar a la “nobleza burocrática y procedente de prebenda” (Di Giacomo, 2005).

En el Brasil, la década de 90 fue marcada por diversas reformas originadas de las Emendas Constitucionales de números 01 a 24, la mayoría, relacionada a asuntos afectos al sector público. La experiencia fue iniciada, en 1995, con la implantación del Plan Director de la Reforma del Aparato del Estado, que tuvo por objetivos gerenciales, la reducción de la máquina administrativa estatal e la descentralización de las acciones de gobierno, sin, no obstante, perder el foco de función eminentemente pública en pro del ciudadano contribuyente (Días *et al.*, 2009). Una serie de medidas fueron desencadenadas en todos los Estados y Municipios brasileños, visando profesionalizar la gestión pública, abasteciéndola de herramientas gerenciales eficaces para fines de control y tomas de decisiones, directamente relacionadas a los sectores de presupuesto, contabilidad, finanzas, patrimonio y control interno.

Especialmente, la administración gubernamental posee características distintas de aquellas reservadas a la iniciativa privada, y, en ese contexto, cumple destacar el aparato restrictivo que el principio de la legalidad impone a los gestores, o sea, en la Administración Pública sólo es permitido hacer lo que la ley autoriza, mientras que en la particular es lícito hacer todo lo que la ley no prohíbe (Meirelles, 2009). De esta forma, la implantación de sistemas contables y de costes deja de ser una facultad al gestor, para tornarse obligación cuyo incumplimiento puede acarrear responsabilización a la persona del gestor y/o a la entidad pública.

2.2 Obligatoriedad legal y normativa de implantación de sistemas de costes públicos

En el año de 2000, fue editada la Ley Complementaria Federal n.º 101/2000, la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), revolucionaria en la institución de limitadores al endeudamiento público y al control de gastos con personal, además de firmar criterios de responsabilización con el vértice de asegurar el equilibrio planificado de las cuentas públicas. El texto de la Ley incorpora el concepto de costes, que desde 1964 fuera consagrado en la contabilidad pública, mediante la previsión del artículo 85, de la Ley Federal n.º 4.320/64:

Los servicios de contabilidad serán organizados de forma a permitir el acompañamiento de la ejecución presupuestaria, el conocimiento de la composición patrimonial, la determinación de los costes de los servicios industriales, el levantamiento de los balances generales, el análisis y la interpretación de los resultados económicos y financieros (LF N.º 4320/64) [sin destaque en el original]

Siendo así, la LRF trae nueva connotación al antiguo precepto de gestión pública: la necesidad de la implantación de sistemas de costes por parte de todas las entidades gubernamentales brasileñas. El artículo 4º, de la LRF, asimismo, impone a la Ley de Directrices Presupuestarias (LDO) la debida instrumentalización de términos orientadores a la efectiva implantación de los sistemas de costes públicos, en cumplimiento a las normas constitucionales:

Art. 4º La ley de directrices presupuestarias atenderá lo dispuesto en el § 2º del art. 165 de la Constitución y:
I - dispondrá también sobre:

(...)

e) normas relativas al control de costes y a la evaluación de los resultados de los programas financiados con recursos de los presupuestos; (LC N.º 101/2000 - LRF) [sin destaque en el original]

Además, también el artículo 50 de la LRF prevé que la escrituración de cuentas públicas, deberá observar, de entre otros aspectos, la necesidad de manutención permanente de sistemas de costes que posibiliten la evaluación y el acompañamiento de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial por parte de los gestores públicos, por ejemplo, costes del sistema de salud, costes del sector de educación, costes administrativos, costes por programas, costes de cobranza y ejecución de deuda. Otros dispositivos como el artículo 14 de la LRF, disciplinan el control de costes como medida accesoria imprescindible al cumplimiento de imposiciones legales, por ejemplo, el control de renuncia de ingresos y de la concesión de beneficio y naturaleza tributaria.

Art. 50. Además de obedecer a las demás normas de contabilidad pública, la escrituración de las cuentas públicas observará las siguientes: (...)

§ 3º La Administración Pública mantendrá un **sistema de costes** que permita la evaluación y el acompañamiento de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial. (LC N.º 101/2000 - LRF) [sin destaque en el original]

Art. 14. La concesión o ampliación de incentivo o beneficio de naturaleza tributaria de la cual se derive renuncia de ingresos deberá estar acompañada de estimativa del impacto presupuestario-financiero en el ejercicio en que deba iniciar su vigencia y en los dos siguientes, atender a lo dispuesto en la ley de directrices presupuestarias y a por lo menos una de las siguientes condiciones:

(...)

§ 3º Lo dispuesto en este artículo no se aplica:

(...)

II - a la cancelación de débito cuyo montante sea inferior al de los respectivos **costes** de cobranza. (LC N.º 101/2000 - LRF) [sin destaque en el original]

Otro marco relevante ocurrió en 2008, cuando el Ministerio de Hacienda (MF) editó el Edicto n.º 184/08 y determinó a la Secretaría del Tesoro Nacional (STN), la promoción de la convergencia de las normas de contabilidad pública, a las Normas Internacionales de Contabilidad publicadas por la *International Federation of Accountants (IFAC)* y a las Normas Brasileñas aplicadas al Sector Público editadas por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), por el hecho de considerar la adopción de buenas rutinas contables como factor de credibilidad de la información y instrumento de acompañamiento y comparación económico-financiera y del desempeño de los entes públicos, además de franquear economicidad y eficiencia en la destinación de recursos (Edicto n.º 184/2008).

En el Brasil, por medio de esfuerzos conjuntos entre organismos profesionales, gubernamentales y por pesquisadores de las ciencias contables, esa convergencia está siendo efectiva en el año 2010. La autorización ministerial provocó una gama de estudios por todo el país y culminó en la edición, por parte del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), de diez Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas al Sector Público (NBCASP) numeradas de 16.1 a 16.10. De entre estas normas, se cita la NBCASP n.º 16.2, refrendada por la Resolución n.º 1.129/2008-CFC, intitulada de Patrimonio y los Sistemas Contables, cuyo contenido, prescribe, de entre otros aspectos, la implantación de sistemas de costes, como modalidad del subsistema del contable.

12. El sistema contable está estructurado en los siguientes subsistemas de informaciones:

- (a) Presupuestario - registra, procesa y evidencia los actos y los hechos relacionados a la planificación y a la ejecución presupuestaria;
- (b) Financiero - registra, procesa y evidencia los hechos relacionados a los ingresos y a los desembolsos financieros, así como las disponibilidades en el inicio y final del período;
- (c) Patrimonial - registra, procesa y evidencia los hechos no financieros relacionados con las variaciones cualitativas y cuantitativas del patrimonio público;
- (d) **Costes** - registra, procesa y evidencia los costes de los bienes y servicios, producidos y ofertados a la sociedad por la entidad pública;
- (e) Compensación - registra, procesa y evidencia los actos de gestión cuyos efectos puedan producir modificaciones en el patrimonio de la entidad del sector público, así como aquellos con funciones específicas de control. (CFC, NBCASP 16.2) [sin destaque en el original]

La NBCASP 16.2 establece, asimismo, que los respectivos subsistemas contables deben ser integrados entre sí y a otros sistemas electrónicos operacionales y de informaciones, de modo a auxiliar a la administración pública en el cumplimiento de su misión institucional, relativamente a la evaluación de los resultados obtenidos en la ejecución de los programas, con foco en la preservación de principios como la economicidad, la eficiencia, la eficacia y la efectividad, para permitir, también, evaluación de las metas planificadas y presupuestadas, así como el análisis de los riesgos y de las contingencias a que se sujetan los entes públicos.

2.3 El Estado de Paraná y sus municipios

El presente estudio está direccionado a los municipios del Estado de Paraná, económicamente, una de las importantes unidades de la federación, con sus 399 ciudades, y cuya capital es Curitiba. El Estado es el quinto a poseer mayor número de municipios, atrás de Minas Gerais, con sus 853 ciudades, que es seguido de São Paulo, con 645, de Rio Grande do Sul, con 496 municipios y del Estado de Bahia, que registra, actualmente, 417 ciudades. Paraná está entre los ocho estados brasileños que concentra el 80% del PIB nacional, juntamente con São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Bahia, Santa Catarina y Distrito Federal, y en este sentido, tiene relevancia el centro industrial en la región metropolitana de Curitiba, los puertos marítimos de Paranaguá y Antonina, así como el turismo de la región oeste, representado en la ciudad fronteriza de Foz do Iguaçu. El Estado está dividido en 10 mesorregiones, que son: Metropolitana de Curitiba, Centro Occidental Paranaense, Centro Oriental Paranaense, Centro-Sur

Paranaense, Noroeste Paranaense, Norte Central Paranaense, Norte Pionero Paranaense, Oeste Paranaense, Sudeste Paranaense y Sudoeste Paranaense (Ipardes, 2010).

Estas señales hacen con que el conjunto de municipalidades paranaenses despierte la atención por parte de pesquisadores, dada la importancia económica que ejerce, evidenciada en los balances públicos y en los indicadores sociales y económicos, sea por sus riquezas físicas y geográficas, sea por el grado de expansión de sus negocios. De otra parte, la concentración de renta genera, al mismo tiempo, la necesidad de controles hábiles para que los gestores administrativos puedan garantizar el desempeño que la sociedad espera, en el tocante a los servicios y obras públicas.

2.4 Sistemas Contables para el sector público municipal de Paraná

Desde el ejercicio financiero de 2001, cuando del advenimiento de la Ley de Responsabilidad Fiscal, el Estado de Paraná ha implementado procedimientos electrónicos para la fiscalización de las cuentas públicas municipales. Estas medidas acabaron por imponer modernización a los sectores contables de todos los municipios paranaenses, ya que la prestación de cuentas, de entrega obligatoria conforme prescripción constitucional, pasó a ser realizada solamente por la vía electrónica, de sistemas creados y proporcionados directamente por el órgano fiscalizador, el Tribunal de Cuentas del Estado de Paraná. El principal sistema, en el ámbito municipal, fue denominado Sistema de Informaciones Municipales (SIM).

El SIM fue oficialmente instituido por el Proveimiento N.º 46/2001 del Tribunal de Cuentas del Estado de Paraná (TCE-PR), con la finalidad de racionalización de informaciones, para fines de control externo, para recibir la remesa de datos necesarios a la composición de la prestación de cuentas. Su principal objetivo es dar celeridad a la apreciación de las cuentas, auxiliar en el acompañamiento de la gestión presupuestaria, contable, financiera, patrimonial y operacional de los Municipios y debe ser utilizado por los Poderes Legislativo y Ejecutivo, inclusive las autarquías, fundaciones, consorcios intermunicipales y sociedades del Poder Público Municipal. A los datos del SIM, se orienta el debido respaldo en registros contables, de conformidad con las Normas Brasileñas de Contabilidad del CFC, respondiendo el agente por su fidelidad y exactitud (TCE-PR, 2001).

Los sistemas electrónicos creados en el Paraná constituyen, por tanto, elemento fundamental para la convergencia de la contabilidad pública a los estándares internacionales, observado que la informatización está en cierne de la modernización contable, sin la cual se torna imposible la implantación de los sistemas de los costes previstos en la legislación y en la NBCASP 16.2. Consonante a esta norma, se verifica que, habiendo, los municipios del Estado de Paraná, ya implantado moderno sistema electrónico contable, resta abierto el camino a futuras adaptaciones, sea de cuño cultural o estructural, sea para la implementación de los sistemas de costes públicos.

2.5 Funciones de la Contabilidad de Costes en el sector público

La modernización del sector público insirió en su contexto innovaciones que contribuyeron con la necesidad de que los gestores públicos conozcan los costes parciales y totales de sus entidades, con la finalidad de tomar las mejores decisiones entre las alternativas de producir, comprar, subcontratar o privatizar. Para tanto, se conceptúa coste como todo sacrificio (consumo) de activos para la obtención de productos o servicios (Slomski, 2006). El referido autor entiende que los principales métodos de costeo pueden ser utilizados con éxito por las entidades públicas, o sea, puede ser aplicado el Método de Costeo por Absorción; o el de Costeo Variable o Directo; el Costeo Basado en Actividades, y asimismo el método de Costeo Estándar, en la mensuración de sus costes.

En la administración pública, un sistema de costes representa un instrumento fundamental a ser usado para averiguar los resultados y evaluar la gestión de los recursos, en lo que atañe a la eficacia y a la eficiencia de los servicios producidos, de las obras realizadas y de los programas de gobierno (Días *et al.*, 2009).

Martins (2003, p. 21) apunta dos funciones relevantes a la contabilidad de Costes: auxilio al control

y a las tomas de decisiones. Para el autor, en lo que respecta al control, “su más importante misión es proporcionar datos para el establecimiento de estándares, presupuestos y otras formas de previsión” y, en un estadio siguiente, subsidiar el acompañamiento de las acciones. En lo que atañe a las decisiones, “consiste en la alimentación de informaciones sobre valores relevantes” a ser administrados.

El sistema contable, conforme Silva (2007), debe proporcionar informaciones para determinados objetivos, de entre los cuales, la planificación y control de costes de las operaciones y actividades, mediante la creación de informes sobre costes y activos por unidades gestoras, por centro de costes a los gestores. Para el (IFAC, 2000) *apud* Días *et al* (2009), las informaciones de costes pueden suplir diversas necesidades gerenciales en la administración pública, destacándose las seis funciones sociales para la contabilidad de costes, conforme la Figura 1.

Función Social	Necesidades Gerenciales
Presupuesto	Las informaciones de costes pueden auxiliar la decisión de dotación de recursos entre varias actividades. Los costes de las actividades pasadas pueden ser utilizados como estimativas presupuestarias de costes futuros.
Reducción y Control de Costes	El análisis del comportamiento de los costes puede auxiliar en la toma de acciones apropiadas para eliminar ineficiencias.
Ajuste de Precios y Tarifas	Auxilian en el establecimiento de escenarios de precios y tarifas para bienes y servicios proporcionados por el gobierno, especialmente cuando esos son proporcionados a un precio inferior al coste, como un resultado de políticas gubernamentales.
Evaluación de Desempeño	Puede auxiliar la mensuración del desempeño financiero y no financiero. Los esfuerzos y los resultados de los servicios de una entidad pueden ser evaluados con las siguientes mensuraciones: costes de los recursos e insumos usados para proporcionar los servicios y el resultado alcanzado.
Evaluación de Programas	Las informaciones de costes pueden auxiliar en las decisiones políticas relacionadas a la autorización, modificación y discontinuidad de esos.
Otras Decisiones Económicas	La elección entre las alternativas de acciones requiere comparación de coste o ingresos incrementales como, por ejemplo, decisiones de privatización, aceptar o rechazar una propuesta de proyecto gubernamental, continuar o discontinuar un producto o servicio.

Figura 1. Necesidades gerenciales de la administración pública.

Fuente: Días *et al.* (2009).

Wiemer y Ribeiro (2004) defienden la relevancia de la apuración de los costes en vista de la necesidad del control social, pues la apuración y la publicidad de costes propician a usuarios y auditores informaciones sobre la calidad de los servicios prestados. Aducen, los autos, que por la inexistencia de sistema de costes, ese control queda centrado solamente en aspectos formales y legales de los actos de gestión.

Para Rezende, Cunha y Cardoso (2010), la importancia de las informaciones sobre los costes del gobierno no se resume a la contribución que ellas pueden dar para la eficiencia y la eficacia del gasto público, sino también por lo que representa a la luz de la necesidad de ser promovida una profunda reforma de la gestión pública en el país, indispensable para que el poder público pueda responder adecuadamente a los desafíos contemporáneos que se presentan a la sociedad brasileña.

Cumple mencionar que la información de costes puede viabilizar una serie de mejoras tanto para la administración pública como para el ciudadano usuario de los servicios y obras públicas, en el Brasil y en el mundo, como revelan las pesquisas de Costa, Santos, Rodrigues, Barreto y Roberts (2005) que estimaron los costes de la tuberculosis para el sistema de salud de Salvador, de Turner, Woolley y Kingsley (2007) que estimaron los costes de la construcción de casas populares en los Estados Unidos y de Sonfield, Host, Gold y Finer (2011) que reunieron los costes de embarazos indeseados para los programas de seguros públicos de Nueva York.

Se constata, por tanto, que los sistemas de costes que siempre representaron instrumento fundamental a las tomas de decisiones en la iniciativa privada, pasan ahora a figurar como elemento obligatorio en la gestión responsable de los recursos públicos.

3. Metodología

Este estudio emplea los métodos de naturaleza descriptiva en el intuito de alcanzar el objetivo propuesto, cual sea conocer el nivel de entendimiento y de adopción en relación a los sistemas de costes por parte de los municipios de Paraná. Este estudio se caracteriza con objetivo descriptivo porque con él se busca describir el comportamiento de los fenómenos o características de la población objetivo, mensuran y/o cuantifican los eventos (Cooper y Schindler, 2003).

El método de colecta de datos se fundamenta en el procedimiento interrogación/comunicación, mediante estudio *ex post facto* en que no se altera o manipula el conjunto de datos obtenidos de los respondientes. El estudio es transversal por representar una instantánea de un determinado momento. El abordaje es cualitativo, pues, inclusive, trata con el carácter de la subjetividad en las respuestas de la *survey* (Cooper y Schindler, 2003).

En términos de amplitud y profundidad se someten los datos al tratamiento estadístico, inicialmente el análisis descriptivo, y en seguida la técnica de correlación del coeficiente de Spearman, cuyo modelo permite evaluar los datos para comprobar si una proposición es explicada por otra (Cooper y Schindler, 2003). Para acatar o rechazar las proposiciones investigadas se adopta el nivel de significancia de 0,05 y 0,01. El coeficiente de correlación de Spearman es una estadística no paramétrica, el cual clasifica los datos en primer lugar y después aplica la ecuación de Pearson (Field, 2009). Para el tratamiento estadístico fue utilizado el *software* SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*, versión 17.

La elaboración de este estudio parte de la revisión de literatura, consulta a documentos y normatización vigente acerca de control de costes y sistemas de costes. Se desarrolló formulario con proposiciones directas, para las cuales fueron colectadas las percepciones por parte de los agentes públicos, estas, dispuestas en escala del tipo *Likert* de cinco puntos, para las siguientes opciones de respuestas: (1) no concuerdo plenamente, (2) no concuerdo, (3) indeciso (4) concuerdo y (5) concuerdo plenamente.

La población comprende el total de municipios del Estado de Paraná, en número de 399, colectados junto a controladores, contadores y/o servidores ligados a los sectores contables municipales. Para cada municipio fue remitido un formulario para ser rellenado (*survey*). La muestra fue definida por el número de formularios que retornaron rellenos, o sea, en el total de 67 municipios que pasaron a componer la muestra, durante el ejercicio financiero de 2010.

4. Resultados del estudio

El tema pesquisado se encuentra subdividido en tópicos. De este modo, se facilita el entendimiento de las proposiciones sometidas al agente público. La referida subdivisión en tópicos también permite el detallado en el análisis de los datos colectados, a saber: 1- importancia de la información de costes; 2 - viabilidad presupuestaria y financiera de la adopción de sistemas de costes; 3 - competencia de la información de costes; 4 - ambiente para el sistema de costes; 5 - sistemas de costes implantados; y 6 - sistemas operacionales.

4.1 Análisis descriptivo de los datos

Los resultados de la pesquisa son sometidos al análisis descriptivo de los datos, los cuales expresan el posicionamiento asumido por el agente público en relación a cada proposición, cuyos resultados son presentados en términos porcentuales. En el tópico 1, se investigan aspectos relacionados a la importancia de la información de costes. En este contexto, se aborda la divulgación interna, control de costes y adopción de sistema de costes. En la Tabla 1, se expone la percepción de los agentes públicos consultados.

Tabla 1

Concepciones sobre la importancia de la información de costes

Proposiciones del tópico 1	no concuerdo plenamente (%)	no concuerdo (%)	indeciso (%)	concuerdo (%)	concuerdo plenamente (%)
1.1 Existe divulgación de informaciones internas, en relación a la necesidad de controles de costes.	40,3	13,4	10,4	34,4	1,5
1.2 Es común en la institución que haya discusiones acerca de costes de servicios o de sistemas de costes.	46,2	23,9	7,5	13,4	9
1.3 La institución adopta algún tipo de control de costes para el sector administrativo.	4,5	25,4	10,4	55,2	4,5
1.4 La institución adopta algún tipo de control de costes para el sector de educación.	11,9	13,4	3	65,7	6
1.5 La institución adopta algún tipo de control de costes para el sector de salud.	4,5	19,4	1,5	58,2	16,4
1.6 La institución adopta algún tipo de control de costes para el sector de obras.	10,4	26,9	17,9	34,4	10,4
1.7 La institución adopta algún tipo de control de costes para otros sectores no identificados en las frases 1.3; 1.4; 1.5; 1.6 listadas anteriormente.	35,8	49,2	7,5	1,5	6
1.8 Considero importante el esfuerzo de la administración para la adopción de sistemas costes.	1,5	0	3	19,4	76,1

Fuente: Datos de la pesquisa empírica.

Conforme datos expuestos en la Tabla 1, los agentes públicos consultados acerca de la importancia de la información de costes se muestran discordantes, en el 53,7% en relación a la existencia de divulgación de informaciones internas con foco en el control de costes. Y el 70,1% apunta discordancia de discusiones sobre costes de servicios o de sistemas de costes. Por tanto, en las proposiciones 1.1 y 1.2, se constata reducida divulgación interna sobre control de costes y sobre sistemas de costes, en la perspectiva de los entrevistados.

Los apuntamientos efectuados en las proposiciones 1.3; 1.4; 1.5; y 1.6, indican posicionamiento favorable en la adopción de algún control de costes en los sectores administrativos; educación; salud; y de obras. Para el 95,5 % de los entrevistados, se considera importante el esfuerzo de la administración para la adopción de sistemas de costes, e esto corrobora en el intento de fundamentar la importancia de la información de costes en el ambiente de gestión pública.

En el tópico 2, se relatan los aspectos relacionados a la viabilidad presupuestaria y financiera de la adopción de sistemas de costes, con foco en el año de implantación del referido sistema. En la Tabla 2, se presenta la clasificación de las ponderaciones efectuadas por los agentes públicos.

Tabla 2

Concepción acerca de la viabilidad presupuestaria y financiera de la adopción de sistemas de costes

Proposiciones del tópico 2	no concuerdo plenamente (%)	no concuerdo (%)	indeciso (%)	concuerdo (%)	concuerdo plenamente (%)
2.1 Se considera que hay viabilidad presupuestaria y financiera para la implantación de sistemas de costes en el próximo ejercicio.	1,5	4,5	14,9	53,7	25,4
2.2 Se considera que hay viabilidad presupuestaria y financiera para la implantación de sistemas de costes en el ejercicio de 2012.	1,5	1,5	10,5	49,2	37,3
2.3 Se considera que hay viabilidad presupuestaria y financiera para la implantación de sistemas de costes después del año 2012.	6	1,5	44,7	7,5	40,3

Fuente: Datos de la pesquisa empírica.

El resultado identificado, mediante la Tabla 2, permite inferir sobre la ausencia de viabilidad presupuestaria y financiera para la adopción de sistemas de costes en el año en que se aplica la pesquisa, a saber, año 2010. Aunque un porcentual significativo de agentes públicos considerase la posibilidad de ser implantado el sistema de costes en 2011 y/o 2012, se destaca el nivel de indecisión en un 44,7% en relación a la implantación después del año de 2012. Por lo tanto, se tiende a aceptar el hecho de que los agentes públicos desconocen las reales condiciones municipales acerca de la viabilidad presupuestaria y financiera referente a la adopción de sistemas de costes.

El tópico 3 trata de la concepción acerca de la competencia de la información de costes. En este contexto, se investigan aspectos relacionados a costes de proyectos y actividades, conocimiento sobre normativa de costes para el sector público, capacitación de servidores y sistemas operacionales, conforme presentado en la Tabla 3.

Tabla 3

Concepciones sobre la competencia de la información de costes

Proposiciones del tópico 3	no concuerdo plenamente (%)	no concuerdo (%)	indeciso (%)	concuerdo (%)	concuerdo plenamente (%)
3.1 La Institución conoce los factores que influyen el coste de sus proyectos y actividades.	19,4	13,4	61,2	3	3
3.2 Hay un profesional que conoce las normativas de costes para el sector público.	35,8	7,5	3	49,2	4,5
3.3 Hay capacitación de servidores en términos de sistemas de costes.	40,3	28,4	1,5	16,4	13,4
3.4 Hay sistemas operacionales instalados preparados para adopción de subsistemas de costes.	9	0	26,9	59,6	4,5
3.5 Hay un profesional especializado en costes.	17,9	16,4	37,3	20,9	7,5
3.6 Hay cuerpo técnico especializado en costes.	35,8	22,4	28,4	13,4	0

Fuente: Datos de la pesquisa empírica.

A partir de los datos dispuestos en la Tabla 3, se destaca la proposición 3.1, en la cual un 61,2% declara indecisión en relación al hecho de la Institución conocer los factores que influyen los costes de proyectos y actividades. Se constata que un 53,7% concuerdan con la existencia de profesionales que conocen las normativas de costes para el sector público, y que el 64,1% concuerdan con la existencia de sistemas operacionales instalados preparados para adopción de subsistemas de costes. Pero, los datos apuntan para la discordancia en relación a la capacitación del agente público y solamente el 7,5% de los respondientes concuerdan que hay profesional especializado en costes.

En el tópico 4, se investiga la concepción de los agentes públicos en relación al ambiente para el sistema de costes. En este tópico se busca identificar la intención de gestores, servidores y legisladores delante de la perspectiva de adopción del sistema de costes, así como del ayuntamiento y el cronograma de la implantación. En la Tabla 4, se demuestra la clasificación de las ponderaciones efectuadas por los agentes públicos.

Tabla 4

Concepciones sobre el ambiente para el sistema de costes

Proposiciones del tópico 4	no concuerdo plenamente (%)	no concuerdo (%)	indeciso (%)	concuerdo (%)	concuerdo plenamente (%)
4.1 Se considera que existe intención de los gestores públicos en adoptar un sistema de costes.	50,7	38,9	1,5	7,4	1,5
4.2 Se considera que existe interacción entre gestores y servidores para la adopción de los sistemas de costes.	55,2	6	28,3	3	7,5
4.3 Considera que hay intención de servidores a la adopción de los sistemas de costes.	32,8	31,3	21	10,4	4,5
4.4 Se considera que existe intención de los legisladores municipales para la adopción de los sistemas de costes.	43,3	35,8	14,9	6	0
4.5 Se considera que la institución pretende implantar técnicas de costeo en los próximos años.	3	19,4	4,5	55,2	17,9
4.6 El ayuntamiento tiene un cronograma de implantación de sistema de costes.	56,6	23,9	9	7,5	3
4.7 Es posible implantar hoy en día un sistema de control de costes en el ayuntamiento.	31,3	13,4	43,3	9	3
4.8 La implantación de un sistema de costes atendería a las necesidades operacionales de la institución.	0	7,5	13,4	76,1	3

Fuente: Datos de la pesquisa empírica.

De acuerdo con la Tabla 4, se verifica la expresiva discordancia acerca de la intención de adopción del sistema de costes por parte de los gestores en un 89,6%; servidores en un 64,1%; y legisladores en un 79,1%, según la concepción de los agentes públicos consultados. Se destaca la proposición 4.7, en la cual se constata el nivel de indecisión del 43,3 % sobre la posibilidad de implantación de sistema de costes en el ayuntamiento. Pero, para el 79,1% de las opiniones, la referida implantación atendería a las necesidades operacionales.

El tópico 5 trata de la concepción sobre sistemas de costes implantados. En este sentido, se busca verificar aspectos como: control de información de costes; costes directos, indirectos y método de costeo basado en actividades (ABC) y su relación con proyectos y actividades, *feedback*, tomada de decisión, y generación de informes financieros. Dicho esto, se expone en la Tabla 5 la percepción de los agentes públicos.

Tabla 5

Concepciones sobre sistemas de costes implantados

Proposiciones del tópico 5	no concuerdo plenamente (%)	no concuerdo (%)	indeciso (%)	concuerdo (%)	concuerdo plenamente (%)
5.1 Hay control de informaciones de costes en planillas y/o sistemas independientes no integrados.	1,5	14,9	23,9	46,3	13,4
5.2 Las informaciones de costes son controladas por medio de sistema integrado.	38,8	22,4	28,3	4,5	6
5.3 Los costes directos son relacionados a los proyectos y/o actividades.	1,5	22,4	32,8	28,4	14,9
5.4 Los costes indirectos son relacionados a los proyectos y/o actividades por intermedio de alguna base de rateo.	10,4	41,9	31,3	11,9	4,5
5.5 Los costes son relacionados a proyectos y actividades bajo el uso del costeo por Absorción.	29,9	9	43,2	11,9	6
5.6 Los costes son relacionados a los proyectos y actividades bajo el uso del Costeo Basado en Actividades (ABC).	34,3	6	55,2	4,5	0
5.7 Los gestores reciben feedback en relación a los controles de costes.	9	43,2	22,4	20,9	4,5
5.8 Las informaciones de los sistemas de costes han sido útiles para toma de decisiones de los gestores y jefaturas de sector.	23,9	13,4	19,4	37,3	6
5.9 Los sistemas de costes implantados generan informes financieros.	10,4	19,4	26,9	40,3	3

Fuente: Datos de la pesquisa empírica.

La Tabla 5 permite visualizar que el 59,7% concuerdan con la existencia de control de informaciones de costes en planillas y/o sistemas independientes no integrados en los ayuntamientos. Se destaca el 43,3% en relación a los costes directos vinculados a proyectos y actividades, contrariamente se apunta el 52,3% de discordantes en la relación del coste indirecto vinculados a proyectos y actividades mediante utilización de base de rateo. Se identificó indecisión del 43,2% sobre el uso del costeo por absorción y del 55,2% en el uso del ABC. Se destaca la discordancia del 52,2% en relación al *feedback* de los controles de costes; la concordancia en el 43,3% en la utilidad de la información para la toma de decisión, y también la concordancia del 43,3% en relación a que los sistemas de costes implantados generen informes financieros.

En el intuito de conocer la concepción de los agentes públicos sobre sistemas operacionales, se presenta en el tópico 6 un conjunto de proposición en que se verifica: integración de los sistemas operacionales; origen, generación y confiabilidad de los datos; y disponibilidad de los bancos de datos. Tales ponderaciones se encuentran dispuestas en la Tabla 6.

Tabla 6

Concepciones sobre sistemas operacionales

Proposiciones del tópico 6	no concuerdo plenamente (%)	no concuerdo (%)	indeciso (%)	concuerdo (%)	concuerdo plenamente (%)
6.1 Los sistemas operacionales son integrados entre sí, de forma a utilizar las mismas bases de datos.	3	34,3	29,9	22,4	10,4
6.2 Los datos de los sistemas operacionales se originan de varios bancos de datos.	1,5	13,4	19,4	62,7	3
6.3 Los datos disponibles en los bancos de datos son compatibles y compartidos entre las áreas.	6	46,3	16,4	17,9	13,4
6.4 Los datos disponibles en los sistemas operacionales presentan muchos errores.	9	20,9	34,3	22,4	13,4
6.5 Los datos disponibles en los sistemas operacionales son estables y no sufren variaciones con frecuencia y pueden, por tanto, ser considerados confiables.	19,4	7,5	49,2	16,4	7,5

Fuente: Datos de la pesquisa empírica.

Conforme Tabla 6, se constata equilibrio en el posicionamiento asumido por los agentes públicos en relación a la utilización de las mismas bases de datos a partir de sistemas operacionales integrados, también, en la proposición 6.4, se observa equilibrio de opinión en el que trata de la presencia de errores en los datos disponibles en los sistemas operacionales. No obstante, contradictoriamente, en la proposición 6.5, se enfatiza el nivel del 49,2% se declaran indecisos en relación a la estabilidad y confiabilidad de los datos disponibles en los sistemas operacionales. De forma complementaria se apunta la concordancia del 65,7% sobre el origen diverso de los datos, y la discordancia del 52,3% en la disponibilidad y compartimientos de datos entre las áreas.

Dicho esto, se encierra apuntamientos y observaciones inherentes el análisis descriptivo de los datos. Siguen, en el desarrollo de este estudio, inferencias en relación al análisis de correlación aplicada entre las proposiciones sometidas a las consideraciones de los agentes públicos.

4.2 Análisis de correlación de las proposiciones

En el intuito de relacionar el entendimiento de los agentes públicos acerca de las proposiciones investigativas referentes a la importancia de la información de costes, viabilidad, y utilidad del sistema de costes, se aplica el test coeficiente de correlación de Spearman. Y así, se busca filtrar la correlación entre proposiciones comparativamente a las respuestas obtenidas acerca de los niveles de percepción: no concuerdo plenamente; no concuerdo; indeciso; concuerdo; concuerdo plenamente. Se ejecuta correlación entre proposiciones con abordaje al mismo tópico, como forma de testar el entendimiento de los agentes públicos a las referidas proposiciones, las cuales son presentadas en la Tabla 7.

Tabla 7

Correlación de Spearman y el nivel de significancia

	N	Coefficiente Spearman	Significancia (1-tailed)
Correlación entre las proposiciones 1.3 y 1.6	5	1,000 **	0,000
Correlación entre las proposiciones 1.4 y 1.5	5	0,900 *	0,019
Correlación entre las proposiciones 1.7 y 1.8	5	-0,900 *	0,019
Correlación entre las proposiciones 2.1 y 2.2	5	0,975 **	0,002
Correlación entre las proposiciones 3.1 y 3.6	5	0,872 *	0,027
Correlación entre las proposiciones 4.1 y 4.3	5	0,821 *	0,044
Correlación entre las proposiciones 4.1 y 4.4	5	0,821 *	0,044
Correlación entre las proposiciones 4.1 y 4.6	5	0,821 *	0,044
Correlación entre las proposiciones 4.4 y 4.6	5	1,000 **	0,000
Correlación entre las proposiciones 5.1 y 5.9	5	0,900 *	0,019
Correlación entre las proposiciones 6.2 y 6.4	5	0,900 *	0,019

N: tamaño de la muestra.

* La correlación es significativa para el nivel del 0,05%.

** La correlación es significativa para el nivel del 0,01%.

Fuente: Datos de la pesquisa empírica.

Los resultados identificados mediante aplicación del coeficiente de Spearman presentan la magnitud que varía entre -1 (correlación perfecta negativa) y +1 (correlación perfecta positiva) pasando por el valor 0 (ausencia de correlación). Después de la aplicación del referido coeficiente, cuyos resultados se encuentran evidenciados en la Tabla 7, se presentan las siguientes ponderaciones en lo que atañe a las correlaciones constatadas, a saber:

Correlación entre las proposiciones 1.3 y 1.6	El test de correlación aplicado a las proposiciones 1.3 y 1.6 con resultado de 1,000 para coeficiente de Spearman y para el nivel de significancia del 0,01% remite a considerar la correlación perfecta positiva, o sea, la concordancia en la adopción de algún control de costes para el sector administrativo y de obras.
Correlación entre las proposiciones 1.4 y 1.5	El resultado de 0,900 en el coeficiente de Spearman y nivel de significancia de 0,019, torna válida la correlación entre las proposiciones 1.4 y 1.5, en el que trata de la adopción de medidas de control de costes para la educación y salud en el municipio.
Correlación entre las proposiciones 1.7 y 1.8	La correlación entre las proposiciones 1.7 y 1.8, con valor de 0,900 para el coeficiente de Spearman y nivel de significancia de 0,019, remite la afinidad de percepción para adoptar control de costes en diversos sectores combinado con la importancia del esfuerzo de la administración en la adopción de sistema de costes.
Correlación entre las proposiciones 2.1 y 2.2	El índice de correlación entre las proposiciones 2.1 y 2.2, cuyo valor es 0,975 para el coeficiente de Spearman y 0,002 para el nivel de significancia, indica fuerte afinidad en la concepción acerca de la viabilidad presupuestaria y financiera para la implantación de sistemas de costes.
Correlación entre las proposiciones 3.1 y 3.6	Las proposiciones 3.1 y 3.6 se encuentran fuertemente correlacionadas, conforme coeficiente de Spearman de 0,875 y nivel de significancia de 0,027, en que relaciona la indecisión referente a conocer los factores que influyen costes en combinación con la no concordancia sobre la existencia de cuerpo técnico especializado en costes.

Correlación entre las proposiciones 4.1 y 4.3	La proposición 4.1 al ser correlacionada con las proposiciones 4.3; 4.4; y 4.6 presentan el índice de 0,821 en el coeficiente de Spearman y nivel de significancia de 0,044, lo que caracteriza una correlación positiva acerca de la discordancia en la intención de que los gestores, servidores y legisladores adopten un sistema de costes y la presencia de un cronograma para la implantación del sistema de costes.
Correlación entre las proposiciones 4.1 y 4.4	
Correlación entre las proposiciones 4.1 y 4.6	
Correlación entre las proposiciones 4.4 y 4.6	El valor del coeficiente de Spearman de 1,000 y nivel de significancia del 0,01%, remite a considerar la fuerte correlación positiva entre las proposiciones 4.4 y 4.6, referente la discordancia de la intención de legisladores municipales en adoptar sistemas de costes en combinación con la discordancia sobre la existencia de un cronograma de implantación de costes.
Correlación entre las proposiciones 5.1 y 5.9	Delante del coeficiente de 0,900 de correlación y nivel de significancia de 0,019, entre las proposiciones 5.1 y 5.9, se constata la afinidad de concepción de los agentes públicos en la concordancia en el control de informaciones de costes en planillas y o sistemas independientes no integrados y la respectiva generación de informes financieros.
Correlación entre las proposiciones 6.2 y 6.4	Las proposiciones 6.2 y 6.4 presentan coeficiente de Spearman de 0,900 y nivel de significancia de 0,019, o sea, la correlación positiva en relación a los datos de los sistemas operacionales que se originan de varios bancos de datos, y que los datos disponibles en los sistemas operacionales presentan muchos errores.

Figura 2. Resultados referentes a la correlación entre las proposiciones.

Fuente: Datos de la pesquisa empírica.

Delante de lo expuesto, fundamentado en la aplicación del análisis descriptivo y del test estadístico de correlación del coeficiente de Spearman, se demuestra que la concepción del agente público tiene frente a la importancia, viabilidad y utilidad del uso de un sistema de costes todavía es incipiente. Aunque, el presente estudio constata la presencia de un porcentual significativo entre los agentes públicos consultados que asumen posición coherente al concordar o discordar de proposiciones que tratan de información y control de costes. Ciertamente es positivo para el municipio que dispone de agentes públicos con tal percepción en el momento de la obligatoriedad de implantación del sistema de costes.

5. Consideraciones finales

Las actividades desarrolladas por entes públicos, en el caso, municipios, instiga la búsqueda por información en relación a las prácticas de gestión de los recursos públicos. En el caso, se afirma que el presente estudio alcanzó el objetivo propuesto, como conocer el nivel de entendimiento y de adopción en relación a los sistemas de costes por parte de los municipios de Paraná, mediante aplicación de *survey*. En consecuencia, los resultados identificados no pueden ser generalizados, pues explican exclusivamente la muestra consultada, cuyos datos fueron sometidos a la aplicación de análisis descriptivo y del test estadístico de correlación del coeficiente de Spearman.

De forma complementaria, fue analizado el nivel de dificultades de implantación, el grado de conocimiento acerca de sistemas de costes por parte de estos profesionales y las nociones de condiciones estructurales y financieras. Los resultados demuestran la existencia de limitaciones en el conocimiento por parte de los agentes públicos, sobretudo, en los tópicos que tratan de viabilidad presupuestaria y financiera de la adopción de sistemas de costes; ambiente para el sistema de costes, sistemas de costes implantados y sistemas operacionales.

Se destaca la tendencia de **indecisión** para las proposiciones a seguir: un 44,7% son indecisos en relación a la existencia de viabilidad presupuestaria y financiera para la implantación de sistemas costes después del año 2012; un 61,2% en relación a que la institución conozca los factores que influyen el coste de sus proyectos y actividades; un 43,3% en relación a la posibilidad de implantar hoy un sistema de control de costes en el ayuntamiento; un 43,2% en lo que se refiere a los costes relacionados a proyectos y actividades bajo el uso del costeo por Absorción; un 55,2% cuando los costes son relacionados a los proyectos y actividades bajo el uso del ABC; un 49,2% indecisos en relación la proposición de que los datos disponibles en los sistemas operacionales son estables y no sufren variaciones con frecuencia y pueden, por tanto, ser considerados confiables.

Nada obsta resaltar, conforme a la Tabla 5, el retrato de la concepción de los respondientes relativamente a los sistemas de costes, de entre las municipalidades paranaenses. Es de destacar que son reducidos los índices de implantación efectiva de estos sistemas, visto que, la concordancia plena de existencia de control de costes a través de planillas y/o sistemas, del orden del 13,4% (tópico 5.1), de que las informaciones de costes son controladas por medio de sistema integrado, del orden del 6% (tópico 5.2) y de que los sistemas de costes generan informaciones útiles para la toma de decisión, en el porcentual del 6% (tópico 5.8).

Por fin, se destaca la relevancia de este estudio, de cuño descriptivo, por investigar aspectos inherentes a sistemas de costes y su implantación en los municipios. Por tratarse de estudio fundamentado en la concepción de los agentes públicos a los tópicos relacionados a sistema de costes, se constata la insipiente del conocimiento acerca de la importancia, viabilidad y utilidad de un sistema de costes, aunque las respuestas obtenidas en las proposiciones sobre información y control de costes hayan sido significativamente coherentes.

6. Referencias

- Boaventura, E.M. (2004) *Metodologia da Pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Lei 4320/64, de 17 de março de 1964. (1964). Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23/03/64.
- Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. (2000). *Lei de Responsabilidade Fiscal*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05/05/00.
- Portaria MF nº 184 de 25 de agosto de 2008. (2008) Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 26/08/08.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2008). *NBC T 16 Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis*. Aprovada pela Resolução Nº 1.129 de 21/11/08. Publicada no Diário Oficial da União de 25/11/08.
- Cooper, D.R. & Schindler, P.S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. (7. ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Costa, J. G., Santos, A. C., Rodrigues, L. C., Barreto, M. L. & Roberts, J. A. Tuberculose em Salvador: custos para o sistema de saúde e para as famílias. *Revista de Saúde Pública*. v. 39, n. 1, p. 122-128, 2005.
- Dias, H.L., Gondrige, E.O., Clemente, A., Espejo, M.M.S.B. & Voese, S.B. (2009). Custos no Setor Público: a Percepção dos Controladores de Recursos Públicos do Estado de Santa Catarina. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 5, 373-399.
- Di Giacomo, W. (2005). O New Public Management no Canadá e a Gestão Pública Contemporânea. *Interfaces Brasil/Canadá*, 5, 155-170.

- Field, A. (2009). *Descobrimo a estatística usando o SPSS*. (2. ed.) Porto Alegre: Artmed.
- Hood, C. (1989). Public administration and public policy: Intellectual challenges for the 1990s. *Australian Journal of Public Administration*, 48(4), 346-358.
- Hood, C. (1995). Emerging Issues in Public Administration. *Public Administration*, 73(1), 165-183.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de Custos*. (9. ed.) São Paulo: Atlas.
- Meirelles, H.L. (2009). *Direito Administrativo Brasileiro*. (34. ed.) São Paulo: Malheiros Editores.
- Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social, *Iparades*. 2010. Recuperado em 21 abril, 2010 de <<http://www.ipardes.gov.br>>.
- Pereira, L.C.B. (1998). *Reforma de Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: ENAP, Editora.
- Rezende, F., Cunha, A. & Cardoso, R. Custos no Setor Público. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 789-790.
- Slomski, V. (2006). *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. (2. ed.) São Paulo: Atlas.
- Silva, C.A.T. (2007). *Custos no setor público*. Brasília: Ed. Universidade de Brasília.
- Sonfield, A., Kost, K., Gold, R. & Finer, L.B. (2011). The public costs of births resulting from unintended pregnancies: national and state-level estimates. *National Center for Biotechnology Information*. Recuperado el 05 noviembre, 2011 de <http://www.ncbi.nlm.nih.gov>.
- Provimento Nº 46/2001*. (2001). Dispõe sobre a implantação do sistema de informações municipais e dá outras providências. Diário Oficial do Estado Nº. 6.122, de 30 nov. 2001. Curitiba, PR: Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE-PR.
- Turner, A.A., Woolley, M. & Kingsley, T. (2007). Estimating the Public Costs and Benefits of Hope VI Investments: Methodological Report. *The Urban Institute*. Recuperado el 05 noviembre, 2011 de <<http://www.urban.org>>.
- Wiemer, A.P.M. & Ribeiro, D.C. (2004). Custos no Serviço Público. *Anales del Congreso USP de Contabilidad e Contabilidade*. São Paulo, 4.