

# *Hacia la Internormatividad de los costos socioorgánicos<sup>1</sup> petroleros.*

Stephania Alejandrian Alizo Theodorou  
Doctorante  
Programa doctoral en Ciencias Sociales  
E-mail: [stephanializo@hotmail.com](mailto:stephanializo@hotmail.com)  
Facultad de Administración, Contaduría y Economía  
Universidad de los Andes  
Mérida, Venezuela

Recibido: Agosto 3, 2012, Aceptado: Octubre 30, 2012

## Resumen

El petróleo es un recurso natural que proporciona gran cantidad de productos en el quehacer cotidiano del ser pensante, y que ha requerido de la disciplina contable regulada por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para homologar el lenguaje financiero carente de altruismo social, por tal motivo, esta investigación se propuso la generación de una aproximación teórica de la internormatividad de los costos socioorgánicos petroleros, mediante: a) el estudio de los momentos ontológicos del costo unitario que justifican la necesidad de las bases jurídicas; b) la profundización de las debilidades de las normas contables concernientes al costo unitario para la comprensión de la ausencia de la construcción del conocimiento contable y del altruismo socio-contable; y c) el diseño de la aproximación teórica, empleando la metodología de la hermenéutica. Finalmente, se concluyó que las normas requieren de un cambio en su concepción contable, dirigido hacia la internormatividad porque se amplían las capacidades del contador público como ser capaz y transformador mediante la libertad de su imaginario social en forma colectiva.

*Palabras clave: internormatividad, costos socioorgánicos, sector extractivo petrolero, imaginario social.*

---

<sup>1</sup> “Internormatividad” y “socioorgánicos”: son constructos propios elaborados por la investigadora como resultado preliminar de su tesis doctoral: a. *Internormatividad*: la normatividad tradicional se basa en limitar al ser pensante diciéndole lo que debe hacer y cómo debe hacer las transacciones contables. Por ello, se plantea el “ir más allá de la normatividad tradicional”; es decir, se debe normar lo tradicional, pero también el proponer la oportunidad de crear conocimiento científico” y, b. *Socioorgánico*: es la construcción científica del conocimiento contable de manera colectiva (contadores, empresarios, universidades, entre otros), con miras a que la toma de decisiones sean con alto sentido de pertinencia hacia el altruismo social.

## Abstract

Oil is a natural resource that provides lots of products in the daily work of the thinking, and that has required the accounting discipline regulated by the International Financial Reporting Standards (IFRS) to approve the financial language devoid of social altruism, by Therefore, this research aimed to generate a theoretical approach of internormativity socioorganics oil costs through: a) the study of unit cost ontological moments that justify the need for the legal basis b) deepening weaknesses of accounting standards concerning the unit cost for the comprehension of the lack of accounting knowledge building and socio-accounting altruism, and c) the design of the theoretical approach, using the methodology of hermeneutics. Finally, it was concluded that the rules require an accounting change in its conception, because internormativity directed towards extending the capabilities of the public and be able to counter and transformer through freedom of a collective social imaginary.

*Keywords: internormativity, socioorgánics costs, oil extractive sector, social imaginary.*

## 1. Introducción

El petróleo es un recurso natural que suministra gran cantidad de derivados que coadyuvan en el sostenimiento de la economía mundial, y para tal fin, ha requerido del apoyo contable de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), sin embargo, estas normas sólo se han conformado por ser homologadas internacionalmente sin proponer la construcción del conocimiento científico contable, ni de altruismo social, por tal motivo, esta investigación se propuso generar una aproximación teórica sobre una nueva visión de las normas socioorgánicas (activación del ser pensante hacia el altruismo social) a la luz del construccionismo del imaginario<sup>2</sup> social, quedando estructurada de la siguiente manera: planteamiento del problema, objetivos de la investigación, metodología, los momentos ontológicos del costo unitario en el sector extractivo petrolero, debilidades de las normativas contables en PEMEX y PDVSA, la internormatividad de los costos socioorgánicos en el sector extractivo petrolero, las consideraciones finales y las referencias bibliográficas.

## 2. Logística

De acuerdo a la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP) [1] el principal país consumidor del petróleo y por ende el mayor industrializador mundial es Estados Unidos, y sus proveedores más cercanos son México y Venezuela. Es conveniente comparar la eficiencia operacional de estos proveedores para proyectar cuál de éstos puede satisfacer oportunamente las necesidades operacionales de Estados Unidos mediante un indicador de competitividad.

El indicador de unidades producidas no es suficiente para revelar cuál de éstos garantiza la continuidad operacional porque no arroja la suficiente información para interpretar si existen problemas en el proceso productivo que afectarán los barriles extraídos en el largo plazo, por tal motivo, se requiere de otro tipo de indicador basado en la información relacionada con los estados financieros, tal como el “costo unitario del barril petrolero”. Este indicador podría ayudar a cotejar la eficiencia operacional, porque incluye intrínsecamente no sólo a las unidades producidas como sinónimo de

---

<sup>2</sup> El imaginario social es la manera de cómo el ser pensante ve o imagina a la realidad. En esta investigación se refiere a cómo ve el ser pensante a los costos (sólo los calcula para cumplir con la norma), y a cómo debe imaginar a los costos con perspectiva de internormatividad de costos socioorgánicos (altruismo social).

competitividad a corto plazo sino a los costos operacionales como equivalente de competitividad a largo plazo, de lo que se infiere que el país con el costo unitario más alto, puede revelar ineficiencia de las operaciones que incrementan los costos operacionales, y que al acentuarse sostenidamente, podría disminuir el volumen productivo que se exporta a Estados Unidos, sin garantizar una respuesta confiable para garantizar su ciclo productivo.

En México, "Petróleos Mexicanos" (PEMEX) [2] ha reflejado que el costo unitario del barril tenga un valor de 4,36 \$/Bl, y en Venezuela, "Petróleos de Venezuela, S.A." [3] ha alcanzado 4,08 \$/Bl, que al ser comparadas con los costos unitarios de las gigantes petroleras de acuerdo a la OPEP [1] ambas naciones se encuentran lejos de los estándares mundiales que no superan el 1,00 \$/Bl. Se presume que el causante de la lejanía de los estándares mundiales debería encontrar su respuesta en la información contable, con atención especial al indicador financiero del costo unitario del barril extractivo que es regulado por normas contables. El costo unitario compete a las normativas contables cuando requiere de: los cálculos de depreciación de la propiedad, planta y equipo; los métodos de valoración de inventarios; el reconocimiento de los beneficios a empleados; el registro de la propiedad, planta y equipo; entre otros.

La normatividad contable del costo unitario de PEMEX [4] está basada en las Normas Específicas de Información Financiera Gubernamental para el Sector Paraestatal (NEIFGSP o Normas Gubernamentales) por el apoyo del artículo 73 Constitucional, donde se facultó al poder legislativo la expedición de normas contables, y éste emitió la Ley General de Contabilidad Gubernamental, cuyo propósito fue establecer las generalidades de la contabilidad del sector paraestatal, creando el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), establecidas por la Secretaría de la Función Pública (SFP), y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), estando en un proceso de transición hacia las International Accounting Standards Board (IASB) –en español: Normas internacionales de Información Financiera (NIIF) [5]. En Venezuela la normatividad contable se basa en las NIIF [5], que fueron aceptadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).

De acuerdo a Hoogervorst, [6] –presidente del IASB- el objetivo de las NIIF y de su respectiva homologación, consiste en desarrollar un conjunto de normas que sean comprensibles y aplicables, promoviendo su uso para conseguir la convergencia contable de las naciones, logrando patrones de comparación de las transnacionales, pero limitando el pensamiento del ser pensante porque restringen la construcción de nuevos conocimientos contables para dedicarse a lograr un cuadro matemático comparativo de los estados financieros que no proporciona herramientas gerenciales ni de altruismo social que coadyuven a la toma de decisiones que se requiere para que el sector extractivo petrolero revierta su situación económica.

De acuerdo a lo anterior, las IASB [5] han estado enmarcadas en un paradigma tradicional donde las normas contables no han resuelto los desajustes del fenómeno de los costos petroleros. Se presume que se requiere de alternativas emergentes para la interpretación del costo unitario del sector extractivo petrolero con profundidad epistemológica y metodología cualitativa que incluyan el papel del ser pensante en la sociedad con calidad de altruismo social, y por ello surge la siguiente pregunta de investigación: ¿Cómo sería una aproximación teórica sobre la internormatividad de los costos socioorgánicos petroleros a la luz del construccionismo del imaginario social?

### 3. Objetivos de la investigación

#### 3.1. Objetivo general

Generar una aproximación teórica sobre la internormatividad de los costos socioorgánicos (activación del ser pensante hacia el altruismo social) petroleros a la luz del construccionismo del imaginario social.

#### 3.2. Objetivos específicos

1. Indagar los momentos ontológicos del costo unitario en el sector extractivo petrolero que justifican las bases jurídicas en la contabilidad
2. Profundizar las debilidades de la normativa contable en PEMEX y PDVSA que confirman la necesidad de nuevas aproximaciones teóricas de normatividad contable internacional de los costos.
3. Diseñar las aproximaciones teóricas que confirman nuevas formas de ampliar la visión de la normatividad contable internacional de los costos unitarios en el sector extractivo petrolero y que coadyuvarán con los desajustes de PEMEX y PDVSA.

### 4. Metodología

Esta investigación pretende aplicar el método hermenéutico, que de acuerdo a Ricoeur [7], consiste en interpretar por medio de la percepción a fin de descubrir el significado de las cosas. En otras palabras, el método hermenéutico consiste en la construcción de significados del fenómeno petrolero porque el contador público es capaz de poder hablar, contar y actuar, por lo tanto, el sujeto no pretende describir el objeto que ve, sino también procura interpretar el fenómeno que le rodea mediante un relato con miras a la toma de decisiones oportunas.

En un primer momento metodológico, esta investigación fue de tipo bibliográfica, que de acuerdo a Hurtado [8], consiste en la revisión de documentos, sin necesidad de ir al campo y sin manipular variables. En este momento, la construcción del conocimiento abarcó la problemática, la metodología y los dos primeros objetivos de la investigación, es decir, los momentos ontológicos del costo unitario del sector extractivo petrolero, y las debilidades de las normativas contables de PEMEX y PDVSA, resaltando que los documentos utilizados se incluyen en las referencias de la investigación por orden de aparición. En un segundo momento, esta investigación fue proyectiva, de acuerdo a lo apuntado por Hurtado [8] cuando menciona a las investigaciones que proponen alternativas de cambio, tal cual como se presumió en el tercer objetivo de la investigación al construir la aproximación teórica de internormatividad de costos socioorgánicos en el sector extractivo petrolero.

La naturaleza de los datos de esta investigación es cualitativa de acuerdo a lo expuesto por Martínez [9] porque no pretenden utilizarse técnicas estadísticas para la comprensión de un fenómeno, sino que se recurren a alternativas interpretativas para la construcción de significados.

Se interpreta de Martínez [9] y de Peña [10] que la investigación cualitativa no requiere necesariamente de la selección de una población o muestra probabilística porque los sujetos informantes son escogidos al azar y no hay seguridad de obtener calidad en la información, por lo tanto, fue suficiente realizar un análisis hermenéutico documental por la investigadora sin necesidad de aplicar instrumentos a terceros. Martínez [9] y de Peña [10] opinan que la unidad de análisis en las investigaciones cualitativas están conformadas por el objeto de estudio, que en esta investigación es: el

fenómeno de la internormatividad de los costos socioorgánicos petroleros de PEMEX y PDVSA.

Para Martínez [9] y de Peña [10], la metodología cualitativa va más allá de la metodología cuantitativa, porque amplía significados que la metodología tradicional o cuantitativa no logra medir, por ser estrictamente estadística, por ello, se requiere de una nueva ciencia: la cualitativa, para ampliar las concepciones tradicionales o inclusive cambiarlas, mediante las interpretaciones que hace el ser pensante del entorno. Para la metodología cualitativa no existen resultados únicos, sino múltiples, que son alcanzados de acuerdo a la interpretación que haga cada investigador, por lo tanto, cada vez que el ser pensante logra interpretar, enriquece la ciencia, porque se descubren nuevos problemas que deben ser resueltos, y al mismo tiempo, se construyen soluciones a los problemas que estadísticamente no pueden medirse. Las interpretaciones metodológicas alcanzan dos niveles del saber:

- a. Ontológicas: donde el ser pensante percibe que él no ha podido resolver la problemática del contexto petrolero a pesar de haber cumplido cabalmente con las metodologías cuantitativas tradicionales, y percibiendo de que requiere de nuevas herramientas epistemológicas.
- b. Epistemológicas: al criticar al conocimiento científico tradicional, que en esta investigación compete a la crítica interpretativa de las normas internacionales, porque dictan al ser pensante lo que debe hacer sin capacidad de crear nuevas concepciones contables. Lo epistemológico también se alcanza al crear nuevos constructos, como por ejemplo: socioorgánico e internormatividad.

## 5. Momentos ontológicos del costo unitario en el sector extractivo petrolero

El impacto del fenómeno petrolero se encuentra interpretado en los momentos ontológicos, entendiéndolos como contextos que el ser humano vive, experimenta y transforma para evolucionar hacia otros contextos porque se percata de que es necesario el cambio. De acuerdo a Ferrater [11] la ontología procura el encuentro que tiene el ser pensante consigo mismo, y por lo tanto, estudia la naturaleza del ser en un momento específico. El costo unitario en el sector extractivo petrolero de PEMEX y PDVSA, tiene tres momentos ontológicos que están implícitos en tres etapas de la historicidad: petrolera, del costo unitario y de la normatividad contable del costo unitario en el sector extractivo petrolero.

La historicidad, es más amplia que la misma historia. La Real Academia Española [12] menciona que la historia es el conjunto de hechos pasados que trascienden pero donde no se resalta el papel del ser que la hace, mientras que la historicidad de acuerdo a Ricoeur [7], expone que es necesario incluir al ser humano, porque el ser es un actor sin el cual la historia no es posible, por lo tanto, el ser es el protagonista de la historia. De acuerdo a Ricoeur [7] se interpreta que la historicidad presenta basamentos ontológicos donde el ser humano construye el fenómeno petrolero al presentar su propio sentido de historicidad para ayudar a comprender el origen del comportamiento humano en el contexto petrolero.

### 5.1. Historicidad petrolera

De acuerdo a Rodríguez [13], el ser humano se ha realizado preguntas a lo largo de su existencia procurando encontrar respuestas sobre la naturaleza que le rodea, que dentro del contexto petrolero podría suscitarse a las siguientes interrogantes: ¿qué es esta sustancia? y ¿para qué servirá?. Sus respuestas las ha obtenido de distintas maneras. Unas provienen de Dios, porque el ser humano no pudo crear la sustancia, y entonces debe existir un ser supremo que haya creado el universo, incluyendo a la sustancia, es decir ocurre un encuentro entre Dios y el hombre, a lo que Ferrater [11] denomina

ontología. Otras provienen de la razón, porque el ser humano comienza a observar que la sustancia tiene usos que ayudan al quehacer cotidiano y le coloca un nombre: brea, resina, petróleo, entre otros sinónimos, a lo que Ferrater [11] denomina gnoseología, porque es el estudio del conocimiento que puede ser vivencial. Y otras, pueden provenir de la combinación de Dios con la razón, porque la voluntad de Dios es que el ser humano emplee su conocimiento, encuentre los usos del petróleo cada vez que surja del subsuelo, y mejore la calidad de vida social, conocido como Deontología epistemológica, porque el ser pensante estudia el conocimiento científico con base a su relación con Dios.

En cualquiera de estos tres tipos de respuestas, el ser humano encuentra conformidad con una imagen petrolera que da su propio pensamiento, emerge significados de su apariencia y descubre un fenómeno petrolero proveniente de su interacción con el entorno, de acuerdo a la interpretación realizada de Hessen [14]. Los usos primitivos del petróleo están descritos en el libro que comprende la mayor recopilación de historicidad en la humanidad: la Santa Biblia [15].

En un primer momento de historicidad, la Santa Biblia, [15:Gen.11,3] menciona que los hombres utilizaron asfalto como mezcla para pegar los ladrillos a fin de levantar la torre de Babel, porque el asfalto constituye la fracción más pesada del petróleo crudo, y por ende, se describe la primera propiedad del petróleo: mezcla para ayudar a pegar y como medio de revestimiento impermeable de muros y tejados, elemento indispensable para la evolución de la construcción en la antigüedad. En un segundo momento de historicidad, la Santa Biblia, [15:Gen.14,10] que existían pozos de asfalto en el Valle de Sidim, deduciendo que el ser humano se percató de que al excavar hoyos desde la superficie hasta las profundidades del subsuelo, se obtenía mayor cantidad de petróleo.

De acuerdo a lo apuntado en el párrafo anterior, se abduce el tercer momento de historicidad, porque el petróleo era capaz de emerger desde el subsuelo hacia la superficie y presumiblemente al estar en contacto con los relámpagos naturales de las precipitaciones se produjo la primera combustión. Desde entonces, el ser pensante procuró crear destellos semejantes con el roce de piedras en presencia del aceite y de esta manera encender una fogata.

En un cuarto momento de historicidad, la Santa Biblia, [15:Ex.2,3] menciona que la arquilla de juncos donde estaba Moisés estuvo cubierta con asfalto y brea, por lo tanto se interpreta que el ser humano descubrió las propiedades plásticas del petróleo, creando recipientes aislantes de líquidos que sirven como envases.

El quinto momento de historicidad, es interpretado de Max Weber, [16] del cual se presume que el desarrollo agropecuario que vivieron los siervos en la esclavitud aristocrática profundizó la necesidad de realizar actividades artesanales en los granjeros que se convirtieron en talleres para realizar productos que le ayudaran a sus arduos quehaceres: envases impermeables para la cocina (similar al moisés bíblico), cemento asfaltado para la construcción de paredes y techos de las fincas feudales, la iluminación y calefacción para la explotación de la mano de obra, su recolección y almacenamiento en recipientes de madera para almacenarlos en barriles cuyos tamaños variaron hasta alcanzar el estándar actual que equivale 42 galones ó 159 litros de capacidad según la OPEP [1].

Estas inferencias fueron las primeras aproximaciones al saber en la naturaleza petrolera que rodeaba al ser humano, despertando nuevos intereses porque el fenómeno petrolero contribuye con la elaboración de la mayor variedad de productos que sostienen la productividad mundial, tales como: gas natural, plásticos recubrimientos, moldes, solventes, pinturas, fibras sintéticas, insumos farmacéuticos, alimenticios, químicos, textiles, fertilizantes, entre otros; procurando mejorar el campo social y económico porque se convierte en objeto de conocimiento al ampliar sus usos.

## 5.2. Historicidad del costo unitario

En el primer momento de historicidad, el ser pensante utilizó mecanismos cuantitativos para registrar las operaciones y surgieron los hechos contables, tal cual como lo expresa Vilorio [17] el ser humano percibió una imperiosa necesidad de utilizar lo aprendido y los mejoró registrándolos homogéneamente tal como suceden en las actividades comerciales actuales, contando y anotando.

Partiendo del cuarto y quinto momento de historicidad petrolera, se interpreta que el sexto período comprende el desarrollo del sector primario o extractivo –y dentro de este el petrolero- hizo que el ser humano profundizara el sentido epistemológico de la partida simple contable llevada a cabo desde el primer momento de historicidad, cuando Paccioli [18] promulgó la “teoría de la partida doble” que consiste en describir la contabilidad como principio aritmético con los siguientes postulados: no hay deudor sin acreedor, la suma de lo que se adeuda debe ser igual a lo que se abona, toda pérdida es deudora y toda ganancia acreedora, entre otros.

Se interpreta que esta teoría agilizó la sustitución definitiva de los números romanos empleados en Italia -país en el que fue publicada esta teoría- por los números arábigos porque éstos últimos permitieron sumar, restar, entre otros. Lo que contribuyó al inicio de la moneda basada en números arábigos que se convertiría en el dinero capital del desarrollo industrial. A medida que el ser humano fue abordando el fenómeno de los usos petroleros en la interacción individual y social, fue empleando mecanismos cuantitativos que le permitieron llevar el control petrolero, mediante la cantidad de petróleo que obtenía, la calidad del mismo, la manera de transportar el petróleo de un lugar a otro, las reservas petrolíferas que permiten garantizar la continuidad productiva, el saber cuánto cuesta extraer un barril de petróleo, entre otros aspectos.

En el séptimo momento de historicidad, se interpreta de Weber [16] que el despertar luterano permitió que el ser humano descubriera los signos escondidos de las sagradas escrituras, dando un sentido revelador sobre la igualdad del hombre frente a Dios y los esclavos despiertan la libertad del ser capaz y de la conciencia creadora y realizó la primera máquina industrial, dando origen a la revolución industrial. Al mismo tiempo, se despierta la creación de los derivados petroleros: gas natural, plásticos recubrimientos, moldes, solventes, pinturas, fibras sintéticas, insumos farmacéuticos, alimenticios, químicos, textiles, fertilizantes, entre otros derivados.

Se interpreta que con los aportes de Frederick Taylor, padre de la administración científica y la aparición de la revolución industrial, la contabilidad financiera no fue suficiente porque los talleres artesanales de la clase aristocrática median sólo a los materiales y la mano de obra, tal como lo expresó Metcalfe [19] considerado como el padre de la disciplina de la contabilidad de costos; pero al incorporar nuevos suministros para dar el mantenimiento a las maquinarias como lubricantes petroleros y materiales indirectos como piezas mecánicas, desinfectantes para limpiar las nuevas empresas, y la mano de obra indirecta como el personal que vigilara los productos elaborados, se dio origen a los costos indirectos de fabricación de acuerdo a Hamilton [20].

## 5.3. Historicidad de normas contables del costo unitario en el sector extractivo petrolero

Según la Santa Biblia [15:Mt.22,21], en el primer momento de historicidad, se originaron las bases jurídicas cuando Moisés como líder del pueblo hebreo se percató de la necesidad de adecuar la convivencia social de su comunidad mediante mandamientos –o leyes- que debía cumplir el ser pensante para no recibir castigos. Se presume que Jesús trató de aclarar que las normas de las autoridades religiosas también sirvieron de apoyo para el cobro de impuestos a los habitantes de una comunidad quienes debían llevar una

contabilidad para determinar su impuesto, cuando manifestó “dar al César lo que es del César”.

Estas bases jurídicas fueron evolucionando hasta la conformación del dominio eclesiástico, del que se derivan las normas contables. De estas normas, se hace hincapié en el sexto momento de historicidad con el surgimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y al séptimo momento ontológico con el surgimiento de las NIIF, y la profundización del derecho mercantil y fiscal de acuerdo a lo apuntado por Cañibano; Túa y López [21]. Es en esta oportunidad, donde el costo unitario adquiere propiedades normativas en las organizaciones, porque se indican sugerencias de cómo debe calcularse. Sin embargo estos cálculos matemáticos no han arrojado la suficiente información para revertir la situación petrolera de PEMEX y PDVSA, lo que conlleva a suponer que deben examinarse con detenimiento las normas que conciernen al costo unitario del sector extractivo de estas empresas para detectar las debilidades que puedan suscitarse. (Ver cuadro 1).

**Cuadro 1: Aportes de los momentos ontológicos al costo unitario del sector extractivo petrolero [15-21]**

Momentos Ontológicos	Petróleo	Costo unitario	Normas del costo unitario
<b>Primer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descubrimiento: Para qué sirve?</li> <li>• Revestimiento impermeable.</li> <li>• Cemento asfaltado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El ser pensante comienza a contar.</li> <li>• Partida simple</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mandamientos de Moisés.</li> <li>• Tributos eclesiásticos.</li> <li>• Derecho romano.</li> </ul>
<b>Segundo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Perforación para obtener mayor cantidad de petróleo</li> </ul>	----	----
<b>Tercero</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Combustión y calefacción</li> </ul>	----	----
<b>Cuarto</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propiedades plásticas</li> </ul>	----	----
<b>Quinto</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desarrollo artesanal de la construcción con el cemento asfaltado; y empleo de la combustión y calefacción para la explotación de la mano de obra y aparición del petróleo en barriles.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Surgimiento de la partida doble.</li> </ul>	----
<b>Sexto</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revolución industrial.</li> <li>• Desarrollo de los derivados petroleros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Surgimiento de la administración científica.</li> <li>• Desarrollo de la contabilidad de costos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• PCGA</li> </ul>
<b>Séptimo</b>	----	----	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Derecho mercantil, derecho fiscal y NIIF (costo unitarios)</li> </ul>

## 6. Debilidades de las normativas contables en PEMEX y PDVSA

Luego de conocer los momentos ontológicos que profundizan la razón de ser del derecho contable, se procede a interpretar las debilidades de las normas contable en PEMEX y PDVSA, y para ello se describe la metodología empleada en las normas que conciernen el costo unitario de estas organizaciones. De acuerdo a Ferrater, [11] la metodología comprende los pasos que se realizan para alcanzar el conocimiento científico y para que lo sea debe ser verificable objetivamente. Se presume que la contabilidad de costos, puede demostrar que el costo unitario es científico porque es verificable mediante los soportes que los ocasionan: facturas de compra, nómina del mes, observación participante de las unidades de petróleo producidas, controles internos, entre otros.

De acuerdo a Mancilla [22] y a PEMEX [4] sus estados financieros se basan por las NEIFGSP, pero por estar en un proceso de transición el año 2011, la información contable se ha presentado de acuerdo a las NIIF [5], sin embargo el análisis que se presenta a continuación se realizó mediante la convergencia de ambas normas, connotando que la mayor diferencia de las normas mexicanas se manifiesta en la consolidación financiera que requieren las NIIF [5]. En virtud de que PDVSA [7] ya ha adoptado las NIIF, entonces a continuación se presentan comparaciones de las categorías de las normas que conciernen el indicador del costo unitario de extracción en ambas organizaciones, como son: propiedad, planta y equipo; depreciación; inventarios; beneficios a empleados; y costo de la producción vendida; así como también, se presenta la comparación de la gestión operacional y la consolidación financiera porque se presume que también conciernen a este indicador operacional.

### 6.1. Propiedad, planta y equipo

PEMEX ha registrado su activo fijo de acuerdo a la NEIFGSP 015 "Norma para el registro contable del activo fijo" [23], que aunado a la interpretación de los estados financieros de PEMEX [4] y PDVSA [24] los realiza de acuerdo al Manual de Políticas y Procedimientos de Finanzas, que en términos generales comprenden los siguientes procesos:

- *Construcción de pozos:* Después de realizar estudios petrofísicos de esfuerzos exitosos que determinen la mayor probabilidad de encontrar petróleo en un yacimiento, se comienza a realizar la etapa de exploración, en el rubro de los activos fijos, específicamente en la cuenta "obras de construcción y otros" en PEMEX; mientras que en PDVSA, se registran en el rubro de propiedad, planta y equipo (PDVSA), específicamente en la cuenta "obras en progreso". Estas cuentas acumulan los costos de materiales (tubos, válvulas, entre otros) y de mano de obra especializada, así como también de otros costos (alquiler de taladros de perforación, entre otros) que ayuden al mismo, como la compra de propiedades donde se realizará la perforación y construcción del pozo.
- *Pozos exploratorios:* Luego que se culmina la etapa de construcción, los costos de "obras en construcción y otros" (PEMEX) y de "obras en progreso" (PDVSA) se trasladan a "pozos exploratorios", cuando un yacimiento se perfora por primera vez, con la finalidad de determinar si son comerciales (que emerja petróleo y no sea un pozo seco). Luego de un período aproximado a un año, el pozo cambia su denominación a "pozo de desarrollo" (desarrolla petróleo continuamente), trasladando sus costos de exploración a la nueva denominación. De lo contrario, si el pozo no es comercial se imputa a gastos de exploración.
- *Pozos de desarrollos:* cuando existe seguridad de que existe petróleo en un yacimiento porque ya hay evidencias de un pozo exploratorio, los pozos que se construyen después del primer pozo exploratorio convertido en desarrollo, se denominan pozos de desarrollo. Sólo los pozos de desarrollo se deprecian y amortizan. Estos costos permiten la inversión de desarrollo marginal, es decir, por cada barril producido nuevo añadido a las reservas o por cada barril incluido en la nueva capacidad de producción de un pozo. Cuando más intensivo es el desarrollo de un yacimiento, medido con la relación producción/reserva, más alto es el costo marginal unitario.

La valoración de este activo en PDVSA comprende el costo neto de depreciación acumulada y pérdidas por deterioro.

El reconocimiento final en PDVSA está comprendido por la ganancia o pérdida. La ganancia o pérdida generada de la venta o desincorporación de un activo de las propiedades, plantas y equipos, se determina por la diferencia entre el monto recibido en la venta o desincorporación, si existe, y el valor neto en libros del activo, y es reconocida

como parte de los otros egresos, neto en los estados consolidados de resultados integrales.

Los costos posteriores como los de mantenimiento mayor o de una reparación general, así como los de reemplazo de partes significativas de las propiedades, plantas y equipos, se capitalizan en los casos en que es posible que los beneficios económicos futuros incorporados fluyan a PDVSA y su costo pueda ser medido de forma fiable; son depreciados en el período estimado comprendido entre el mantenimiento o reemplazo y el próximo. Los desembolsos por mantenimiento, reparaciones y renovaciones menores efectuadas para mantener las instalaciones en estado operativo normal se cargan a gastos.

El rubro de propiedad, planta y equipo no presenta diferencias significativas en las normas de PEMEX y PDVSA.

## 6.2. Depreciación

PEMEX realiza los cálculos de depreciación de acuerdo a la NEIFGSP 015 “Norma para el registro contable del activo fijo” [23], que aunado a la interpretación de los estados financieros de PEMEX [4], y PDVSA [24], que en términos generales comprenden los siguientes procesos:

En PEMEX, el reconocimiento se realiza a partir del primer mes de operación y el método de valoración es el de línea recta en función al valor actualizado de los activos y a tasas acordes con su vida útil estimada por valuadores independientes. La amortización de los pozos se determina en función a la vida comercial estimada del campo al que pertenece considerando la relación existente entre la producción de barriles de petróleo equivalente del período y las reservas desarrolladas del campo determinadas al inicio del año.

En PDVSA, el reconocimiento comprende a la propiedad, planta y equipo que luego del transcurso del tiempo, sea utilizada o no, el activo pierde valor. La valoración se realiza a por el método de unidades producidas por campo, con base las reservas probadas desarrolladas, las cuales comprenden las cantidades de petróleo crudo y gas que pueden ser recuperadas de los pozos existentes, con equipos y métodos actualmente en uso. Las tasas usadas se revisan anualmente, con base en un estudio de reservas, y se aplican en forma retroactiva al inicio del año. Los costos capitalizados de las demás propiedades, plantas y equipos se deprecian durante su vida útil estimada, principalmente, utilizando el método de línea recta. Los terrenos no se deprecian. Las propiedades, planta y equipos se deprecian desde las fechas en que son instaladas y se encuentran listas para su uso, o en el caso de aquellos construidos por cuenta propia, desde la fecha en que el activo está terminado y listo para su uso.

El rubro de depreciación no presenta diferencias significativas en las normas de PEMEX y PDVSA.

## 6.3. Inventarios

En PEMEX, el reconocimiento se realiza de acuerdo a NIFG 012 “Inventarios. Norma de información financiera gubernamental” [25], justamente al momento que ingresan a los tanques de almacenamiento y la valoración del inventario para exportación se valora al menor de estos dos valores: a su costo o al valor de mercado, mientras que el inventario del petróleo para consumo nacional se valora a su valor de realización conforme a los precios de los productos en el mercado internacional, ambos al cierre del ejercicio. En PDVSA, el reconocimiento también se realiza cuando el petróleo ingresa a los tanques de almacenamiento y su valoración se realiza por el método del promedio móvil.

El rubro de inventarios si presenta diferencias significativas en la valoración de inventarios, porque el valor de mercado que propone PEMEX es mayor al valor de su costo y por lo tanto existe una sobreestimación del inventario del crudo en comparación al valor de los inventarios presentados en PDVSA, siendo una de las posibles razones que justifican la diferencia del costo del barril extraído en comparación a PDVSA, sin embargo, los métodos de valoración empleados por PEMEX son aceptados en las IASB [5].

#### 6.4. Beneficios a empleados

En PEMEX, se adoptó la Norma de Información Financiera (NIF) D-3 “Beneficios a los empleados”, [26] cuyo principal objetivo es reconocer los beneficios acumulados por pensiones, primas de antigüedad, entre otros, a que tienen derecho los empleados, para cada ejercicio económico, la cual tiene carácter obligatorio. Sin embargo, la NEIFGSP 008, “Reconocimiento de las Obligaciones al Retiro de los Trabajadores de las Entidades del Sector Paraestatal” [27], siendo obligatoria siempre y cuando no implique la determinación de un resultado del ejercicio de naturaleza desfavorable (pérdida). En PDVSA, los beneficios a empleados se realizan de acuerdo a los criterios de la Ley Orgánica del Trabajo [28] y a los beneficios contractuales petroleros, conforme a lo dispuesto en la NIIF, y los beneficios indicados por PEMEX son cancelados al terminar la relación laboral.

En el rubro de beneficios a empleados, no existen diferencias significativas entre PEMEX y PDVSA, porque aunque no sean canceladas al trabajador de la misma manera, son erogaciones que se registran al momento en el que ocurren, y que sólo conciernen a las partidas del efectivo y sus equivalentes para el pago a los trabajadores.

#### 6.5. Costo de la producción vendida

El costo de lo vendido se determina en forma global sumando los inventarios al inicio de cada del año, el costo de operación de los campos petroleros, las compras de productos, y deduciendo el valor de los inventarios de final del año. En PEMEX, incluye el valor de la depreciación y amortización asociadas con los activos utilizados en la operación, así como el gasto asociado con la reserva para costos futuros de abandono de pozos, mientras que en PDVSA, no incluye el valor de la depreciación y amortización, y tampoco incluye el gasto de pozos de abandono, porque se cargan a otros costos, por lo tanto, el costo unitario del barril extraído por PEMEX está por encima del arrojado por PDVSA.

#### 6.6. Gestión operacional

PEMEX y PDVSA realizan dos tipos de presupuestos. El primero es uno de operaciones, que consiste en proyectar los desembolsos y demás erogaciones que se realizarán en un período determinado con miras a garantizar la continuidad operacional de las operaciones en relación a los pozos activos de los que se extrae el petróleo. El segundo es un presupuesto de inversiones, en el cual se realizan erogaciones con miras a incrementar la propiedad, planta y equipo –activo fijo–, y de esta manera elevar la producción y por ende, a los ingresos financieros.

En PEMEX, los dos tipos de presupuestos se exigen en la NEIFGSP 002 “Norma contable para el registro contable de las cuentas de orden presupuestarias de ingresos y egresos” [29]. Aunque PEMEX se encuentra en proceso de transición, se presume seguirá utilizando estos dos presupuestos. En PDVSA, estos tipos de presupuestos no se encuentran normados documentados en el Manual de Políticas y Procedimientos de PDVSA.

En el rubro de la gestión operacional, no existen diferencias significativas en los procedimientos que realizan ambas organizaciones.

## 6.7. Consolidación financiera

En PEMEX, la consolidación financiera exigida por las NIIF [5] abarca la cadena de valor que comprende las secciones de exploración, producción, refinación y mercadeo. En PDVSA, se excluye la sección de refinación porque ésta es realizada por otra empresa pública denominada "Petroquímica de Venezuela, S.A" (PEQUIVEN). Por lo tanto, para lograr la comparación del costo unitario del sector extractivo de ambas organizaciones, PEMEX debería excluir la etapa de refinación y gran parte de la etapa de mercadeo.

El rubro de consolidación financiera es la categoría que concierne el indicador del costo unitario del sector extractivo, por los desajustes en la etapa de la cadena de valor que incluye PEMEX y que excluye PDVSA, imposibilitando la comparación de la eficiencia de estas organizaciones.

## 6.8. Debilidades de las normas contables que conciernen el costo unitario del sector extractivo petrolero

De acuerdo a Ferrater [11], las normas no describen las cosas como son, sino cómo deben ser, es decir, la manera en que el ser humano debe pensar individualmente, por tal motivo, las normas contables comprenden las especificaciones de cómo deben registrarse los asientos contables de cuentas específicas, sin capacidad para mejorar el indicador del costo unitario del sector extractivo petrolero porque se restringe la toma de decisiones, y no incluyen la participación activa del ser pensante, ni la construcción del conocimiento contable, ni enriquece la toma de decisiones, ni el altruismo social, por lo tanto, la metodología de las normas no garantiza el éxito de una organización, reconociendo la necesidad de aplicar la normas desde una nueva perspectiva internacional que ayude a la explicación del comportamiento de un fenómeno de los costos.

## 7. Internormatividad de los costos sociorgánicos en el sector extractivo petrolero

La construcción de la aproximación teórica de la internormatividad de los costos socioorgánicos, pretende ampliar un sistema complejo de conocimientos, saberes y prácticas contables que incluye los siguientes elementos a la luz del construccionismo del imaginario social:

### 7.1. Internormatividad

El concepto de las normas forman parte de la modernidad positivista porque no consideran el pensamiento del ser pensante, por eso esta investigación propone una aproximación novedosa "normatividad", la cual consiste a que el ser pensante forma parte de la realidad y procura la explicación del comportamiento de un fenómeno, para emerger una toma de decisiones adecuada. Se presumen dos tipos de normatividad: la intranormatividad, que se refiere a las normativas propias de cada organización y que emergen por las operaciones propias de cada negocio; y la internormatividad, que se refiere a las normas comunes que tienen las organizaciones a nivel internacional.

Si el sentido común de las bases jurídicas fue regular la convivencia social, la internormatividad debe tener esta naturaleza, como un modelo de coexistencia humana, que tiene por objeto el comportamiento intersubjetivo, o sea el comportamiento recíproco de los hombres entre sí. De acuerdo a Castoriadis [31], el ser pensante percibe dos maneras de ver la contabilidad (deductiva e inductiva), pero imagina a la contabilidad con perspectiva de costos socioorgánicos para alcanzar el altruismo social. Se interpreta que la normatividad posee tres planos epistemológicos a la luz de la construcción del imaginario social, entendiendo que la epistemología comprende el estudio del conocimiento científico, de acuerdo a Chávez [32]:

- a. *Contabilidad deductiva*, donde el fenómeno contable ha sido regulado por normas que evitan los juicios de valor en el marco conceptual, validando sus argumentos jurídicos en relación a la experiencia vivencial de la praxis contable. En este nivel de pensamiento, el ser humano forma una imagen jurídica de las normas, donde hay que obedecer para no ser castigado.
- b. *Contabilidad inductiva*, donde la obtención de normas contables puedan establecerse para propósitos concretos de los sistemas contables a fin de conseguir la finalidad pretendida. En este nivel de pensamiento, el ser humano abre su pensamiento hacia una imaginación jurídica, donde es posible crear normas para mejorar una situación específica, como un orden social.
- c. *Contabilidad de abducción social*, donde las normas contables no existe sino la internormatividad contable para propósitos de sistemas económicos y sociales. En este nivel de pensamiento, el ser humano amplía su mente hacia la imaginación continua y en forma colectiva, es decir hacia el imaginario social, dando un carácter colectivo para el beneficio de la humanidad. No se considera el orden social, porque el mundo presenta cambios continuos que desordenan el orden anterior, por lo tanto se presume como un uróbuos metafórico de nunca acabar porque todo es mejorable. Las organizaciones deben adaptarse a los cambios y no a las normas, eso se conoce como internormatividad social.

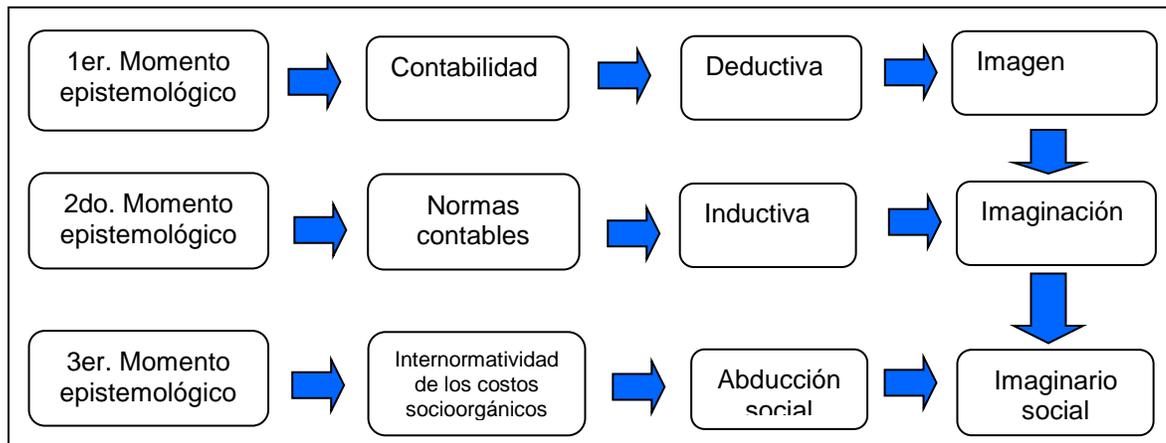
## 7.2. Costos socioorgánicos

Hasta los momentos, los costos son percibidos de acuerdo a lo apuntado por Horngren, C; Foster, G; y Datar, S [30] como los recursos que se sacrifican para poder recibir beneficios económicos, generalmente asociados al proceso productivo. Pero al agregar la postura epistemológica “socioorgánica”, se amplía la significación simplista y tradicional de los costos, porque según Ferrater, J [11], lo orgánico se refiere a lo vitalicio, a lo que tiene vida propia por sí mismo, pero lo socioorgánico se refiere a la construcción del conocimiento que se realiza de manera colectiva, y que considera un aporte a la sociedad, por lo tanto, los costos socioorgánicos, se refieren a los costos que el ser pensante calcula y vive con otros seres pensantes interesados en arrojar una toma de decisiones para el bienestar de la colectividad. Se presume que los costos socioorgánicos se ubican en el tercer nivel de pensamiento de la internormatividad.

## 7.3. Sector extractivo petrolero

La internormatividad de los costos socioorgánicos debe procurar un punto de convergencia en el sector extractivo petrolero, es decir, debe normarse la libertad de la conciencia creadora para optimizar los costos mediante los seres que son capaces de hacerlo, relacionándolos de la imagen a la imaginación y de la imaginación al imaginario social. (Ver cuadro 2).

**Cuadro 2: Internormatividad contable en el sector extractivo petrolero [11, 30-32]**



## 8. Consideraciones finales

Los avances científicos de índole contable-cualitativo encontrados en la investigación son los siguientes: hasta ahora, el ser humano se limitó a un modelo contable que codifica un solo modo de pensar: la dicotomía contable -debe y haber- con el lenguaje “cuadrado” porque la sumatoria de las cantidades del debe son iguales a las del haber, asimilando una lógica como conjunto de signos no interpretados que carecen de normas que coadyuven al altruismo social que es su naturaleza misma.

Las bases jurídicas profundizaron discursos de control en lugar de la promoción social, conllevando a que la contabilidad sea aritmética, sin tener cualidades sociales, y a restricciones en la creación del conocimiento contable científico, de lo que se interpreta que si no se puede medir lo social, tampoco se puede normar, porque las leyes jurídicas no regulan la razón cualitativa de la contabilidad.

Esta investigación no sólo promueve la homologación de las normas contables para cumplir objetivos normativos del IASB, sino que pretende que el ser pensante en la contabilidad sea capaz de revolucionar el conocimiento contable mediante la libertad del imaginario social de su pensamiento, que al estar en el diálogo con otros seres pensantes lograría la construcción social del conocimiento contable, por lo tanto, se procura:

- En relación a los momentos ontológicos del costo unitario, se justifica la presencia de bases jurídicas en la contabilidad que permiten regular su existencia, porque se presume que sin estos fundamentos, la contabilidad no sería objeto de atención en la praxis profesional, ni en la educativa, ni en la comunidad científica. Por lo tanto, la regulación jurídica prevista hasta el momento, al carecer de altruismo social y de enriquecimiento científico, debe retomar su concepción original, porque el logro de la convivencia social mexicana y venezolana se orienta hacia la construcción de un nuevo conocimiento socioorgánico, es decir, la toma de decisiones que no estén destinadas únicamente hacia el lucro de las organizaciones sino hacia la trascendencia del altruismo social.
- En cuanto a las debilidades de las normativas de PEMEX y PDVSA, se percibe la necesidad de nuevas aproximaciones teóricas de normatividad contable de los costos unitarios. Al respecto, se presume que la trascendencia de la normatividad contable debe ser internacional porque los cambios culturales pueden acrecentar la socio construcción del imaginario social del ser pensante en la contabilidad y por ende repercutiría en el conocimiento contable, es decir, la construcción del conocimiento no debe ser individual sino que debe ser socialmente construida mediante la internacionalización contable.

- En referencia de las nuevas aproximaciones teóricas en relación a las normativas de costos unitarios, se interpreta que las normas requieren de un cambio en su concepción contable, es decir, la activación del imaginario social dirigido hacia la internormatividad porque se amplían las capacidades del ser pensante como ser capaz y transformador en forma colectiva con México y Venezuela. Estas normas requieren una internormatividad, porque el basamento jurídico debe promover la construcción de nuevas herramientas dirigidas hacia la toma de decisiones con epistemología socioorgánica, es decir, la contabilidad debe repensar su manera de actuar hacia el altruismo social, sobre todo, en el sector extractivo petrolero que permite la generación de altos ingresos financieros, cuya recolección debe estar destinada hacia las primeras necesidades de la población mexicana y venezolana: salud, educación, vivienda, entre otros.
- La utilidad de esta investigación en la praxis contable de los costos está destinada a la reformulación de las NIIF con miras a incluir dos aspectos: la forma de tomar las decisiones con altruismo social y la construcción del conocimiento científico mediante la interpretación de los fenómenos contables.

## 9. Referencias

- [1] OPEP. (2011). Base de datos estadística. [En línea] Disponible en: <[http://www.opec.org/opec\\_web/en/](http://www.opec.org/opec_web/en/)>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [2] PEMEX. (2007). *Estados financieros*. [En línea]. Disponible en: <<http://www.pdvsa.com/interface.sp/database/fichero/free/3270/244.PDF>>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [3] PDVSA. (2007). *Estados financieros*. [En línea] Disponible en: <<http://www.pdvsa.com/interface.sp/database/fichero/free/3270/244.PDF>>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [4] PEMEX. (2011). *Estados financieros auditados*. [En línea] Disponible en: <[http://www.ri.pemex.com/files/content/5\\_ESTADOS\\_FINANCIEROS\\_CONSOLIDADOS1.pdf](http://www.ri.pemex.com/files/content/5_ESTADOS_FINANCIEROS_CONSOLIDADOS1.pdf)>, consultada realizada el día: 16 de junio de 2012.
- [5] Internacional Accounting Standards Board. (2005). Normas internacionales de Información Financiera. España: CISS (traducción oficial realizada por CISSPRAXIS).
- [6] Hoogervorst, H. (2012). *Futura agenda del IASB y la estrategia*. Entrevista realizada al presidente del IASB. [En línea]. Disponible en: <<http://www.nicniif.org/home/novedades/el-presidente-de-iasb-hans-hoogervorst-discute-la-futura-agenda-del-iasb-y-la-estrategia.html>>, consultada: 15 junio 2012.
- [7] Ricoeur, P. (2006). *Tiempo y narración III*. Siglo XXI editores, S.A. Cuarta edición en español. España.
- [8] Hurtado, J. (2000). *Metodología de la investigación holística*. Instituto Universitario de Tecnología Caripito, Servicios y proyecciones para América Latina.
- [9] Martínez, M. (2004). *Ciencia y arte en la investigación cualitativa*. Editorial Trillas. Venezuela.
- [10] Peña, A. (2012). Investigación libre IV. Seminario doctoral suministrado en el Doctorado en Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. Venezuela.
- [11] Ferrater, J. (1994). *Diccionario de filosofía*. Editorial Atlante. España.
- [12] Real Academia Española. (2012). Palabra consultada: historia. [En línea]. Disponible en: <<http://lema.rae.es/drae/?val=historia>>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [13] Rodríguez, A. (2009). El problema de la verdad científica. Mimemos filosóficos de la asignatura Epistemología de la contabilidad. Doctorado en Ciencias Contables. Universidad de Los Andes.

- [14] Hessen, J. (1975). *Teoría del conocimiento*. Editorial Losada. España.
- [15] Santa Biblia. (1960). Versión Reina-Valera.
- [16] Weber, M. (2008). *La ética protestante y el espíritu capitalista*. Ediciones Península. Barcelona, España. Traducido por Luis Legaz Lacambra en 1969.
- [17] Viloria, N. (2001). *Epistemología de la ciencia contable*. Revista Actualidad Contable FACES. Universidad de Los Andes. Enero-Junio, año/vol 4, número 004. pp 63-71.
- [18] Paccioli, L. (1494/1991). *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*. Universidad Autonoma de Nuevo Leon.
- [19] Metcalfe, H. (1885). *Cost industrials*. [En línea]. Disponible en: <[http://www.archive.org/stream/costofmanufactur00metcrich/costofmanufactur00metcrich\\_djvu.txt](http://www.archive.org/stream/costofmanufactur00metcrich/costofmanufactur00metcrich_djvu.txt)>, consultada: 27 de diciembre de 2012.
- [20] Hamilton, A. (1886). *Production Factors in Cost Accounting and Works Management*. Anro Pres Inc. Estados Unidos. [En línea]. Disponible en: <<http://books.google.co.ve/books?id=ugDKG3F6tloC&printsec=frontcover&dq=Production+Factors+in+Cost+Accounting&hl=es#v=onepage&q=Production%20Factors%20in%20Cost%20Accounting&f=false>>, consultada: 27 de diciembre de 2011.
- [21] Cañibano, L.; Túa, J.; y López, J. (1985). *Naturaleza y filosofía de los principios contables*. Revista española de financiación y contabilidad. vol XV, no. 47, pp. 293-355.
- [22] Mancilla, M. (2012). *Contabilidad internacional*. Apuntes de la asignatura "Contabilidad internacional", facilitado por la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Venezuela.
- [23] NEIFGSP 015. "Norma para el registro contable del activo fijo". [En línea]. Disponible en: <[http://www.normateca.gob.mx/Archivos/41\\_D\\_1488\\_24-12-2007.pdf](http://www.normateca.gob.mx/Archivos/41_D_1488_24-12-2007.pdf)>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [24] PDVSA. (1988). Manual de Políticas y Procedimientos de Finanzas. Documento de publicación interna.
- [25] NIFG 012. (2011). "Inventarios. Norma de información financiera gubernamental". [En línea]. Disponible en: <[http://www.normateca.gob.mx/Archivos/65\\_D\\_2857\\_18-10-2011.pdf](http://www.normateca.gob.mx/Archivos/65_D_2857_18-10-2011.pdf)>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [26] NIF D-3. (2008). "Norma de Información financiera: Beneficios a los empleados". [En línea]. Disponible en: <[http://www.imef.org.mx/publicaciones/boletinstecnicosorig/BOL\\_02\\_08\\_CTN\\_SS.PDF](http://www.imef.org.mx/publicaciones/boletinstecnicosorig/BOL_02_08_CTN_SS.PDF)>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [27] NEIFGSP 008. "Reconocimiento de las Obligaciones al Retiro de los Trabajadores de las Entidades del Sector Paraestatal". [En línea]. Disponible en: <<http://www.normateca.gob.mx/documento.php?Clave=2460>>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [28] Ley orgánica del trabajo. (2012). Venezuela.
- [29] NEIFGSP 002. "Norma contable para el registro contable de las cuentas de orden presupuestarias de ingresos y egresos". [En línea]. Disponible en: <[http://www.normateca.gob.mx/Archivos/41\\_D\\_1474\\_21-12-2007.pdf](http://www.normateca.gob.mx/Archivos/41_D_1474_21-12-2007.pdf)>, consultada: 16 de junio de 2012.
- [30] Horngren, C.; Foster, G. y Datar, S. (2006). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. Pearson Prentice Hall. México.
- [31] Castoriadis, C. (1999). *Figuras de lo impensable: las encrucijadas del laberinto*. Frónesis. Cátedra Universitat de Valencia. España.
- [32] Chávez, M. (2009). *Epistemología contable*. Seminario doctoral suministrado en el Doctorado en Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. Venezuela.