

Un Estudio sobre las Publicaciones Contables bajo el Foco de la Semiótica

Resumen

Este artículo tuvo por objetivo analizar las contribuciones de la utilización de las enseñanzas de la semiótica en la Contabilidad. El desarrollo efectivo de la semiótica como ciencia moderna, cuyo objeto es toda forma de lenguaje, solamente fue reconocido entre los siglos XVIII y XIX. Desde entonces, diversos autores se dedicaron a estudiar este tema, utilizando la semiótica como un instrumento de análisis de otras ciencias. La Contabilidad, vista como una ciencia, es clasificada por muchos autores como un lenguaje, y así puede ser analizada a través de los preceptos de la semiótica. Este estudio utiliza la pesquisa bibliográfica y el análisis de contenido realizado sobre los artículos publicados a respecto del asunto en los siguientes congresos: Asociación Brasileña de Coste, USP de Controladuría y Contabilidad y Encuentros de la ANPAD. Además de ellos, también se pesquisó en 22 revistas científicas internacionales de Contabilidad. El estudio concluye que tanto en congresos brasileños como en revistas científicas internacionales ha habido pocas contribuciones teóricas y, principalmente, prácticas sobre el uso de la semiótica en la Contabilidad.

Palabras Clave: Contabilidad; Semiótica; Análisis del discurso.

Fernando Batista Fontana

Máster en Ciencias Contables (UNISINOS), Profesor de la Universidad de Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). **Contacto:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* fbfontana@unisinos.br

Carlos Alberto Diehl

Doctor en Ingeniería de Producción (UFSC / HEC-Montreal), Profesor del Programa de Posgraduación en Ciencias Contables de la Unisinos. **Contacto:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* cd@unisinos.br

Marcos Antonio de Souza

Doctor en Controladuría y Contabilidad (USP), Profesor del Programa de Posgraduación en Ciencias Contables de la Unisinos. **Contacto:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* marcosas@unisinos.br

Clea Beatriz Macagnan

Doctora en Creación, Estrategia y Gestión de Empresas (Universidad Autónoma de Barcelona), Coordinadora del Programa de Posgraduación en Ciencias Contables de la Unisinos. **Contacto:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* clea@unisinos.br

1. Introducción

De acuerdo con Watzlawack, Beavin y Jackson (1971), el primer axioma de la comunicación afirma que es imposible no comunicarse. Cada persona, objeto, fuerza u organización permanece continuamente comunicando. Esa comunicación ocurre, muchas veces, involuntariamente, porque ella trasciende el límite de la escrita o del habla y puede presentarse por medio de otras formas de expresión. Existe un condicionamiento histórico que ha llevado a la impresión de que las únicas formas de conocimiento del mundo son aquellas vehiculadas por la lengua, en su manifestación como lenguaje verbal, oral y/o escrito (Santaella, 1983). Saussure (2006) sustenta este entendimiento al tratar sobre el prestigio que existe de la escrita sobre el habla, siendo una de sus explicaciones para ese fenómeno la impresión causada por las imágenes gráficas de las palabras, como un objeto sólido y permanente, más adecuado que el sonido del habla para constituir la lengua a través de los tiempos.

Todas las cosas se comunican de alguna forma, sea por el sonido, color, modo, o desempeño, estableciendo un sentido, un significado. La consecuencia de ese hecho elemental – que el mundo tenga sentido – es que el comportamiento (o también la ausencia de comportamiento) de cada persona u organización es una potencial fuente de comunicación (Volli, 2004). En ese contexto, los preceptos de la semiótica pueden ser aplicados y así contribuir con toda y cualquier ciencia, pero, principalmente, con las que utilizan lenguajes propios, como, por ejemplo, la Contabilidad. “La semiótica tiene dupla relación con las ciencias: ella es, simultáneamente, una ciencia entre las ciencias y un instrumento de las ciencias” (Morris, 1976, p. 10).

En esta perspectiva, este estudio tuvo por objetivo analizar las contribuciones de la utilización de los conocimientos de la semiótica en la elaboración de estudios científicos en Contabilidad. La relevancia está en la identificación de la laguna existente de trabajos que utilicen la teoría o la práctica de semiótica en la Contabilidad, tema este bastante relevante debido al potencial de esta ciencia como instrumento de auxilio al avance de otras ciencias.

El artículo inicia con esta introducción, seguida de la revisión de literatura sobre el tema semiótica y su conexión con la Contabilidad. Inmediatamente, es presentada la metodología utilizada en el estudio. A seguir, son relacionados los resultados obtenidos de la pesquisa y su interpretación. Para cerrar, el artículo presenta las consideraciones finales sobre el asunto y las referencias utilizadas para su desarrollo.

2. Semiótica y conexión con la Contabilidad

Este capítulo presenta una revisión de literatura sobre Semiótica, con el intuito de entender su relación con la Contabilidad.

El vocablo semiótica viene de la raíz griega *semeïon*, que significa signo. En el origen histórico de las ciencias, es preciso distinguir el desarrollo de una semiótica propiamente dicha y las tendencias de una semiótica *avant la lettre*, o sea, antes de su desarrollo en una mayor completitud. La semiótica propiamente dicha fue inaugurada por filósofos como John Locke (1632-1704) y Johann Heinrich Lambert (1728-1777). Ya la semiótica *avant la lettre* comprende todas las investigaciones sobre la naturaleza de los signos, de la significación y de la comunicación en la historia de las ciencias. Esas investigaciones tuvieron su inicio con el origen de la filosofía (Nöth, 1995). Esa fase de la semiótica *avant la lettre* estuvo presente en reflexiones muy antiguas, época en que se ocupaban con signos y con el lenguaje. Desde los presocráticos Platón y Aristóteles, como los Estoicos, Agostinho y la propia Escolástica, además de toda la filosofía moderna, a partir de Descartes (Nöth, 1995; Volli, 2000).

Existe una dupla relación entre los signos y la ciencia. Los signos y la ciencia están inextricablemente conectados, pues, simultáneamente, la ciencia ofrece a los hombres signos más confiables y expresa sus propios resultados en un sistema de signos (Morris, 1994).

El desarrollo efectivo de la semiótica, como ciencia moderna, solamente fue reconocido entre los siglos XVIII y XIX. Primeramente abordada por el lingüista Ferdinand de Saussure y por el filósofo, ma-

temático y lógico, Charles Sanders Peirce. De esa forma, la semiótica actual asumió dos corrientes diferentes; (a) la corriente estructural, derivada de Saussure; (b) la semiótica interpretativa derivada del filósofo Peirce. Desde las contribuciones de esos autores, diversos estudiosos buscaron desarrollar y mejorar las ideas y conceptos formados, destacándose de entre ellos los trabajos de: Louis Hjelmslev, Claude Lévi-Strauss, Algirras J. Greimas y Umberto Eco, para citar algunos (Nöth, 1995).

La corriente estructural abordada por Saussure entiende el lenguaje por la distinción de lo social y de lo individual. Mientras lo social recae en la lengua, es en el habla que se encuentra lo individual. La lengua (lenguaje menos el habla) “se presenta al individuo como un sistema preexistente, una institución social que acumuló históricamente una serie de valores y sobre la cual, en principio, el individuo no tiene ninguna ascendencia como individuo” (Coelho 1990, p. 18). Por tanto, la lengua se configura por un sistema de reglas establecido por una dada sociedad, mientras el habla es un proceso que da existencia concreta a la lengua. Este es un sistema de signos que expresan ideas, como, por ejemplo: la escrita, el alfabeto de los sordomudos, los ritos simbólicos, las formas de pulidez y las señales militares. Esa definición de lengua coloca esa corriente en el campo de estudio de la semiótica, ya que es formada por un sistema de signos, perteneciendo así a un lenguaje. Esta perspectiva teórica explicita la relación entre la lengua y el habla.

Lengua y habla: cada uno de estos dos términos sólo saca evidentemente su definición plena del proceso dialéctico que une uno al otro: no hay lengua sin habla y no hay habla fuera de la lengua. (...) La lengua y el habla están, por tanto, en una relación de comprensión recíproca; de un lado, la lengua siendo la suma colectiva de marcas individuales, sólo puede ser incompleta en el nivel de cada individuo aislado; la lengua existe perfectamente sólo en la ‘masa hablante’ (Barthes, 2006, p.19).

El signo lingüístico es definido por la unión no de una cosa y una palabra, sino un concepto y una imagen acústica, o mejor, un significante y un significado. La imagen acústica no es un sonido material, una cosa puramente física, pero la impresión psíquica dejada por este sonido, registrada con base en nuestros sentidos, así tal imagen es sensorial (Saussure, 2006).

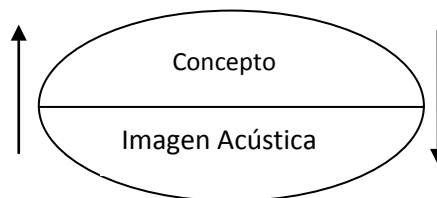


Figura 1. Signo

Fuente: Saussure (2006).

De esa forma, en la concepción de Saussure, el signo es un esquema binario, como una entidad formada por dos partes. Ahora, en otra perspectiva, la semiótica interpretativa, el signo es una entidad tríade. Según Peirce (2008), hay un tercer elemento que denominó *interpretante*. Lo que denota que la relación signica debe ser entendida como triádica, y no binaria como propuesto por Saussure. Por tanto, el concepto de signo por la perspectiva de Saussure es formado por la relación entre dos elementos y por la perspectiva de Pierce por tres elementos.

En la perspectiva de Peirce, el signo puede ser así definido:

el proceso en que algo funciona como signo puede denominarse *semiosis*. (...) este proceso implica tres (o cuatro) factores: lo que actúa como signo, aquel a que el signo alude, y el efecto que produce en determinado intérprete en virtud del cual la cosa en cuestión es un signo para él (Morris, 1994, p. 27).

La composición del signo sería así definida: el *vehículo signico*, el *designatum* y el *interpretante* (Morris, 1994). De acuerdo con Eco (2009), la definición de Peirce ofrece un algo más; ella no requiere que sea emitida con intención y producida de forma artificial, como condición necesaria para la definición del signo. La tríade de Peirce puede asimismo ser aplicada a fenómenos sin emisor humano, pero que tenga un destinatario necesariamente humano.

A partir de esas conceptualizaciones iniciales, se puede comprender que el campo de la semiótica es toda forma de lenguaje, en toda la forma de comunicación. Para Santaella (1983, p. 13), “la semiótica es la ciencia que tiene por objeto de investigación todos los lenguajes posibles, o sea, que tiene por objetivo el examen de los modos de constitución de todo y cualquier fenómeno como fenómeno de producción de significación y de sentido”. La importancia del estudio de la semiótica es dada a partir del presupuesto de que sin información no hay transmisión de mensaje, no permitiendo diversas acciones subsecuentes, como la planificación, la reproducción, el proceso y el control (Santaella, 1983). La semiótica es la base de la comprensión de las principales formas de la actividad humana, pues ofrece un lenguaje general, aplicable a cualquier otra forma de comunicación y, consecuentemente, aplicable al lenguaje de toda y cualquier ciencia (Morris, 1994).

Vale esclarecer que, aunque tengan algunas semejanzas con la semiótica, el tema “análisis del discurso” establece otra mirada sobre la comunicación.

El análisis del discurso trabaja, tal como el análisis de contenido, con unidades lingüísticas superiores a la frase (enunciados).

No obstante, como su objetivo releva de la misma dimensión que el objetivo puramente lingüístico del cual ella deriva por extensión – formular las reglas de encadenamiento de las frases, o sea, al fin y al cabo describir las unidades (las macro-unidades que son los enunciados) y su distribución – es difícil situarla en la contigüidad (e incluso en el lugar) del análisis del contenido (Bardin, 2009, p. 46).

Por tanto, en el caso del análisis del discurso, la unidad de análisis es el enunciado y, no, el signo en sí, como es el caso de la Semiótica.

El sentido de relación entre Contabilidad y Semiótica se fundamenta a partir de la perspectiva que se mira la primera. En ese sentido, importa rever el entendimiento sobre la Contabilidad que posibilita esta relación. La Contabilidad es una ciencia que engloba un conjunto de conocimientos sistematizados, con principios y normas propias. Básicamente, su función es registrar, clasificar, demostrar, auditar y analizar todas las mutaciones del patrimonio de las organizaciones, con la finalidad de proporcionar informaciones relevantes a sus gestores para la toma de decisiones, así como las demás personas con intereses en la organización (Franco, 1996). Este hacer contable obedece a procedimientos específicos que la caracterizan y la definen. En otras palabras, se configura por un lenguaje propio, un sistema de códigos, que atienda a las particularidades específicas de la ciencia contable. Eso ocurre inclusive cuando ella utiliza solamente números. Mientras en el lenguaje matemático la negatividad del número dos es así representada “-2”, en la Contabilidad es por otro signo “(2)”. Ejemplos como ese pueden ilustrar diferencias del lenguaje contable en relación al otro, como también sustenta el entendimiento de que la Contabilidad puede ser clasificada como un lenguaje.

Hendriksen y Van Breda (1999, p. 29), al disertar sobre el tema, afirman que “la Contabilidad es un lenguaje. Muchos la consideran como el lenguaje de los negocios (...); los números y las clasificaciones contables varían en lo que dice respecto a la interpretación que puede ser hecha por el lector de informes contables”. La Contabilidad, básicamente, utiliza lenguaje propio para transmitir los hechos registrados a todos los usuarios interesados en esas informaciones (Anthony, Hawkins & Merchant, 1975; Ijiri, 1975; Belkai, 1995). Al entender la Contabilidad como lenguaje de los negocios, ella podría estar relacionada con la Semiótica. Una vez que, como destaca Santaella (1983), la Semiótica es una ciencia que posibilita el estudio sobre todos los lenguajes, ella podría ayudar en los estudios contables, entre ellos, la relación con los usuarios y el sistema normativo, para citar ejemplos de orientación de pesquisa.

3. Consideraciones metodológicas

Esta pesquisa se caracteriza como bibliográfica, en la medida en que analiza artículos publicados en los congresos y en los periódicos internacionales. Ella se configuró por dos momentos: primero, fueron revisadas las publicaciones en congresos nacionales y la segunda, en revistas científicas internacionales. El Figura 2 presenta breve caracterización de los congresos.

Evento	Características
Congreso Brasileño de Costes (CBC)	Principal evento relacionado al área de costes empresariales del Brasil. Su 1ª edición fue en 1994.
Encuentro de la Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración	Actualmente es el mayor evento brasileño científico y académico del área de administración del país. Su 1ª edición fue en 1976.
Congreso USP de Controladuría y Contabilidad	Promueve el debate de ideas innovadoras sobre la teoría y la práctica de Controladuría y Contabilidad. Su 1ª edición ocurrió en 2001.

Figura 2. Breve caracterización de los Congresos

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

La colecta de evidencias se dio a partir de los archivos electrónicos de los referidos congresos, en los siguientes períodos así distribuidos: de la 1ª a la 15ª edición, de 1994 a 2008, del Congreso Brasileño de Costes; de la 22ª a la 32ª edición, de 1998 a 2008, del Encuentro de la Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración; y de la 1ª a la 8ª edición, de 2001 a 2008, del Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad. Los archivos electrónicos fueron obtenidos en las respectivas páginas en internet o en CD-ROM de los congresos. Con relación al Encuentro de la Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (EnAnpad), dada la existencia de amplio número de temáticas, más específicamente al área de Administración, la pesquisa se restringió a los artículos de la temática Contabilidad, a saber:

- Contabilidad y Control Gerencial (CCG)
- Finanzas y Contabilidad (FIC)
- Contabilidad (CON)

Para los demás congresos, utilizaron todas las temáticas, revisando sus publicaciones.

Para la selección de los artículos, fue realizado un análisis de ellos, con base en la identificación de palabras, en los títulos enunciados y en sus respectivos resúmenes. Fueron pesquisadas las siguientes palabras: (1) semiótica; o (2) análisis del discurso. Todos los artículos que poseían esas palabras fueron colectados íntegramente y analizados para validación de los que atendían al objeto de esta pesquisa. Los archivos válidos seleccionados formaron el cuerpo de análisis.

En un segundo momento, fue realizada pesquisa en los periódicos internacionales, a partir de la base de referencia EBSCOHost, que pone a disposición para consulta la base de datos *Business Source Complete*. Fueron considerados válidos solamente los artículos indexados como científicos por la base de datos, disponibles con textos completos, con publicación a partir del año de 1990 y limitados a los principales periódicos específicos de la temática contable (22). La pesquisa fue realizada con los siguientes términos: *Semiotic, semiologic, sign, discourse analysis, language theory*, en los campos: título, resumen y palabras clave de los artículos, combinados con los términos *accounting, accountancy y book keeping*.

4. Resultados

4.1 Resultados de la pesquisa en los eventos brasileños

La pesquisa buscó identificar obras que hayan abordado los conocimientos de la Semiótica como instrumento de análisis en estudios en el área contable. Así, fueron identificados 7 artículos, todos ellos en el idioma portugués, distribuidos en cada congreso, conforme presentado en las Tablas de 1 a 3.

Tabla 1

Publicaciones Semiótica en el Congreso Brasileño de Costes

Año	Edición	Cantidad de artículos semiótica	Cantidad Total de Artículos
1994	1	0	27
1995	2	0	88
1996	3	0	46
1997	4	0	51
1998	5	0	79
1999	6	0	120
2000	7	0	166
2001	8	1	157
2002	9	1	183
2003	10	0	140
2004	11	0	251
2005	12	0	350
2006	13	0	212
2007	14	0	238
2008	15	0	259
Totales		2	2.367

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009).

En el Congreso Brasileño de Costes (Tabla 1), en sus diversas ediciones, fueron encontrados dos artículos que atendieron a los criterios de la pesquisa. Ellos representan un 0,08% sobre el total de artículos del congreso, considerando sus 15 ediciones.

Tabla 2

Publicaciones Semiótica en el Congreso EnAnpad

Año	Edición	Cantidad de Artículos Semiótica	Cantidad Total de Artículos
1998	2	0	12
1999	3	0	10
2000	4	0	21
2001	5	0	23
2002	6	1	47
2003	7	0	57
2004	8	0	70
2005	9	0	70
2006	10	0	71
2007	11	1	94
2008	12	0	70
Totales		2	545

Fuente: Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009).

En el Congreso EnAnpad (Tabla 2), también fueron encontrados dos artículos, equivaliendo al 0,37% del total de artículos del congreso, considerando sus 11 ediciones. Fueron encontrados tres artículos que atendieron a los criterios de la pesquisa, representando un 0,37% del total de artículos de las 8 ediciones del Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (Tabla 3).

Tabla 3

Publicaciones Semiótica Congreso USP Controladuría y Contabilidad

Año	Edición	Cantidad de Artículos Semiótica	Cantidad Total de Artículos
2001	1	1	74
2002	2	0	85
2003	3	0	101
2004	4	2	100
2005	5	0	100
2006	6	0	150
2007	7	0	120
2008	8	0	84
Totales		3	814

Fuente: Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

Se percibe que, aunque sea pequeña la participación del tema en relación a la cantidad de trabajos presentados en todos los congresos, ella señala la emergencia de ese tipo de estudio. Su pequeña expresividad podría significar la falta de reconocimiento sobre el potencial de contribución en el desarrollo científico de la Ciencia Contable. Además de eso, el tradicional hermetismo del área y el desconocimiento del instrumento pueden haber desestimulado la inserción de esa forma de mirar la Contabilidad.

En el Figura 3, están presentados los títulos de los siete artículos encontrados, clasificados por congreso, año y edición.

Evento	Año	Edición	Título
CBC	2001	8	Una Mirada Fenomenológica sobre la "res" de la Logística Contable en la Identificación de los Costes
CBC	2002	9	La Formación del Contador de Costes Ambientales
EnAnpad	2002	6	Reflexiones sobre la Dimensión Semiótica del Análisis de Balances: Una Contribución a la Optimización de Decisiones de Crédito
EnAnpad	2007	11	Tratamiento Contable de los Proyectos de Crédito Carbono en el Brasil: Un Estudio Exploratorio
USP	2001	1	La Información Contable y el Orden Social: Una Contribución de las Teorías Semióticas y de la Comunicación
USP	2004	4	Mensuración de la Semiótica en la Codificación de las Demostraciones Contables por Medio de Redes Neuronales
USP	2004	4	La Responsabilidad Social de la Contabilidad para los Estudiantes Universitarios

Figura 3. Títulos de los Artículos

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

Por las informaciones del Figura 3, se puede verificar la diversidad de asuntos que fueron abordados con el uso de la semiótica o del análisis del discurso como soporte, no pudiendo ser destacado cualquier estándar.

En un análisis sobre el contenido de los artículos, se identificó que cuatro de ellos tenían como objetivo destacar el potencial de la teoría semiótica como herramienta de estudio de los asuntos pesquisados/estudiados, sugiriendo su utilización. En otras palabras, no presentan contribuciones de aplicaciones prácticas o modelos. La aplicación práctica fue contemplada en tres artículos: dos de ellos como análisis del discurso, uno en el Congreso EnAnpad y otro en el Congreso de la USP; y el tercero como Semiótica, en el Congreso de la USP.

La densidad sobre el contenido y complejidad en el entendimiento sobre la semiótica, en sus diferencias, podría configurarse como una barrera, dificultando su aplicabilidad en los estudios en Ciencias Contables. Esa dificultad podría originarse también en la propia formación del investigador, que posee un sesgo más cuantitativo que cualitativo. Esas suposiciones podrían ser examinadas en estudios más específicos.

4.1.1 Los autores de los artículos

La Tabla 4 presenta la distribución de los autores por artículos, como forma de evidenciar la participación de ellos en el desarrollo del tema.

Tabla 4

Autores más presentes en los eventos, por artículo

Orden	Autor	Número de autorías	%	% Acum.
1	Masayuki Nakagawa	4	21,1	21,1
2	Antônio Manoel R. De Carvalho	2	10,5	31,6
3	José Maria Dias Filho	2	10,5	42,1
4-14	Anísio Candido Pereira, Edgard Monforte Merlo, Horacio Accioly Junior, Ivan Ricardo Peleias, João Bosco Segreti, Luiz Panhoca, Marcelo Botelho da Costa Moraes, Marcelo Seido Nagano, Marcelo Theoto Rocha, Nelson Satio Bito y Olga Maria Panhoca da Silva	1	57,9 (5,2/ cada)	100
Total		19		

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

En media, fueron 2,7 autores por artículo (Tabla 5). La mayor concentración de autores por artículo son dos autorías, encontradas en el 42,8% de los casos (equivalente a tres artículos). Los otros cuatro artículos poseen en su autoría uno, tres, cuatro y cinco autores.

Tabla 5

Cantidad de autores por artículo

Número de Autores	Frecuencia	%	% Acum.
1	1	14,2	14,2
2	3	42,8	57,1
3	1	14,2	71,4
4	1	14,2	85,7
5	1	14,2	100,0
Total	7		

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009)

En un análisis más específico sobre el contenido de los artículos, fueron identificados 2 artículos, del Congreso de la USP, elaborados por un total de nueve autores. En los dos artículos encontrados en el EnAnpad, son siete autores y, en los dos artículos encontrados en el Congreso ABC, la autoría fue de sólo 3 autores. Ahora, vale destacar que el Congreso de la ABC fue el único que no presentó ninguna aplicación práctica de la teoría.

4.1.2 Referencias

No fueron computadas las obras sin pertinencia al tema de pesquisa del trabajo. Sin embargo, fueron consideradas las obras tradicionales de Contabilidad que proporcionan soporte a la clasificación de la Contabilidad como un lenguaje.

Tabla 6

Obras más usadas como referencias

	Obra	Citaciones	%	% Acum
1	HENDRIKSEN, Eldon S., BRENDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.	12	16,2	16,2
2	FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Statement of Financial Accounting Concepts n° 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, May 1980.	7	9,4	25,6
3	DIAS FILHO, J. M. Características qualitativas da informação contábil: O problema da compreensibilidade à luz da teoria semiótica e da comunicação. Dissertação de Mestrado, USP, 2001.	6	8,1	33,7
4	IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 5 Ed. São Paulo: Atlas, 1997.	5	6,7	40,5
5	PRETTO, Clea B.M. E NAKAGAWA, Masayuki. Semiótica e contabilidade: uma perspectiva interdisciplinar. São Leopoldo - RS 2000.	3	4,0	44,5
6	MORRIS, Charles W. Fundamentos da Teoria dos Signos. Rio de Janeiro: Eldorado Tijuca, 1976.	2	2,7	47,3
7	SANTAELLA, Lúcia. O que é semiótica. São Paulo: Brasiliense, 1983.	2	2,7	50,0
8	MARCHESE, Amauri B. Comunicação: fator estratégico na gestão empresarial. Revista ESPM, 2000.	2	2,7	52,7
9	CARVALHO, Antônio M. R. e NAKAGAWA, Masayuki. Um olhar fenomenológico sobre a "res" da logística contábil na identificação dos custos. In VII congresso Brasileiro de Custos - ABCustos Outubro: 2001.	2	2,7	55,4
10	ETHERIDGE, Harian Lynn. An examination of Semiotic Theories of Accounting Accruals. Unpublished Ph.D. Dissertation, Louisiana State University, 1991.	2	2,7	58,1
11	BELKAOUI, Ahmed Riahi. The linguistic shaping of accounting. Quorum Books, Westport, Connecticut: London, 1995.	2	2,7	60,8
12	CROPLEY, D. H. Towards formulating a semiotic theory of measurement information. Measurement, 1998.	2	2,7	63,5
13	DUNN. C. L.; GRABSKI, S. V. Perceived semantic expressiveness of accounting systems and task accuracy effects. International Journal of Accounting Information Systems. N. 1, p. 79-87, 2000.	2	2,7	66,2
14	PANHOCA, L.; ACCIOLY JR, H.; SILVA, O.M.P.; NAKAGAWA, M. A representação dos signos "contabilidade, custos e investimento": um enfoque da semiótica. In Anais VIII Congresso Del Instituto Internacional de Custos. Punta Del Este, Uruguay: Nov. 2003.	2	2,7	68,9
15	REINERT, M. Alceste, une méthodologie d'analyse des données textuelles et une application. Bulletin de méthodologie sociologique, (28) p. 24-54, 1996.	2	2,7	71,6
16	NAKAGAWA, Masayuki; PRETTO, Clea Beatriz Macagnan. An interdisciplinary view of accountancy in Brazil, In: Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, 12th. Anais. China, 2000.	2	2,7	74,3
17	MOST, K.S. Accounting Theory. 2ª ed. Columbus, Ohio: Grid, 1982.	2	2,7	77,0
	Total	57		

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

Los datos fueron obtenidos después de una equalización de las referencias, respetándose la edición y el año de las obras, en razón de la diversidad de formas de referenciado. Otro aspecto importante del tratamiento de los datos es que no fueron consideradas aquellas referencias listadas, pero no citadas en el texto de los artículos, porque se entendió que ellas no fueron utilizadas en el trabajo. La obra más citada, considerándose todos los artículos, es el libro Teoría de la Contabilidad, de autoría de Eldon S. Hendriksen y

Michael F. Van Breda, con doce citas. En segundo lugar, aparece la norma n.º 2 del FASB. En tercer lugar, con seis citas, aparece la disertación de máster de José Maria Dias Filho, titulada “Características cualitativas de la información contable: el problema de la comprensibilidad a la luz de la teoría de la semiótica y de la comunicación”. El cuarto lugar es ocupado por el libro Teoría de la Contabilidad, de Sérgio de Iudícibus. En quinto lugar, aparece el artículo “Semiótica y contabilidad: una perspectiva interdisciplinaria”, de Pretto y Nakagawa (2000). Solamente en sexto lugar, aparece el libro Fundamentos de la Teoría de los Signos, de Charles W. Morris, la primera obra de la relación que trata específicamente del asunto Semiótica.

Varias referencias sobre teoría contable usadas en los textos, entre las cuales diversas de las clásicas, sustentan tratar la Contabilidad como el lenguaje de los negocios. Una vez que ella puede ser así considerada, pasa a ser objeto de estudio de la Semiótica.

En la suma de todos los artículos, ocurrieron 74 citas. De estas, 57 están listadas en la Tabla 6, lo que corresponde al 77% de las citas hechas. Por el perfil de esas obras, se nota una falta de referencias a obras más consistentes y robustas que traten específicamente del tema Semiótica. En general, los trabajos presentaron una bibliografía incipiente sobre el tema.

4.1.3 Autores

La Tabla 7 muestra la distribución de la citación a autores en los artículos, como forma de evidenciar la participación y relevancia de ellos en el desarrollo del tema. En la suma de todos los artículos, fueron encontradas 97 citas a autores. Las 58 listadas en la Tabla 7 representan el 59,7% del total. Se puede inferir que faltan autores conceptuados y pilares sobre la teoría Semiótica. El único autor con foco semiótico específico y con tres citas o más es Lúcia Santaella. Fue observado que, en gran parte de los artículos, lo que ocurre es un refuerzo a las principales ideas de los autores consultados y, no, nuevas contribuciones teóricas o prácticas que den continuidad al perfeccionamiento del tema.

Tabla 7
Citas de autores

	Referencia – Autor	Número de citas	%	% Acum.
1	HENDRIKSEN, E.S.	12	12,3	12,3
2	VAN BREDa, M.F.	12	12,3	24,7
3	NAKAGAWA, M.	10	10,3	35,0
4	DIAS FILHO, J.M.	7	7,2	42,2
5	IUDÍCIBUS, S.	6	6,1	48,4
6	PRETTO, C.B.M.	5	5,1	53,6
6	PRETTO, C.B.M.	5	5,1	53,6
7	BELKALUI, A.R.	3	3,0	56,7
8	SANTAELLA, L.	3	3,0	59,7
Total		58		

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

4.2 Resultados de la pesquisa en los periódicos internacionales

Primeramente, fue realizado un análisis sobre el abordaje de la semiótica en los periódicos internacionales disponibles en la base de referencias EBSCOHost en las áreas de Administración, Economía y Contabilidad, como puede ser verificado en la Tabla 8. En este análisis, fueron considerados solamente los artículos científicos, o sea, otros tipos de literatura fueron descartados.

La presencia del término *semiotic* en el título de los artículos sería una evidencia del uso de esta teoría. Esa pesquisa fue una forma de mostrar el abordaje dado a la teoría en los periódicos en las respectivas áreas de las ciencias sociales. Se puede notar que los periódicos direccionados a la administración poseen un abordaje más significativo del tema, siendo encontrados diez artículos. Ya en el área de la Economía, fueron encontrados solamente cuatro artículos. En los periódicos direccionados a la Contabilidad, no fue encontrado ningún artículo que hubiera atendido al criterio utilizado, indicando un desinterés por el tema.

Tabla 8

Abordaje de la Semiótica en la Administración, Economía y Contabilidad

	En el título de la publicación	Cantidad de Artículos
1ª	<i>Managemnt</i>	10
2ª	<i>Economic</i>	4
3ª	<i>Accounting</i>	0
	Total	14

Fuente: EBSCOHost (2009).

A continuación, utilizando la misma base de referencias, fue realizado un análisis de 22 periódicos internacionales específicos del área de Contabilidad. La presencia de uno de los términos (*semiotic, semiologic, sign, discourse analysis, language theory* en uno de los campos – título, resumen y palabras clave de los artículos, combinados con los términos *accounting, accountancy* y *book keeping*) fue considerada una evidencia del uso de esta teoría. En ese análisis, fueron considerados solamente los artículos científicos, o sea, otros tipos de literatura fueron descartados. El período analizado varió según la disponibilidad del periódico ofrecida por la base de datos, entre los años 1990 y 2009.

Periódico/Año Publicación	90	1	2	3	4	5	6	7	8	9	00	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1 <i>Abacus</i>																					
2 <i>Accountancy</i>																					
3 <i>Accountancy: International Edition</i>																					
4 <i>Accounting & Business Research</i>																					
5 <i>Accounting Review</i>																					
6 <i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>													1					3		1	
7 <i>Accounting, Organizations and Society</i>												1									
8 <i>Applied Economics</i>																					
9 <i>British Accounting Review</i>																					
10 <i>European Accounting Review</i>																					
11 <i>International Journal of Accounting</i>																					
12 <i>International Money Marketing</i>																					
13 <i>Journal Accounting & Economics</i>																					
14 <i>Journal of Accounting & Public Policy</i>																					
15 <i>Journal of Accounting Research</i>																					
16 <i>Journal of Business</i>																					
17 <i>Journal of Business Finance & Accounting</i>																					
18 <i>Journal of Finance</i>																					
19 <i>Journal of Financial Services Research</i>																					
20 <i>Journal of International Business Studies</i>																					
21 <i>Journal of Int. Financial Manag. & Accounting</i>																					
22 <i>Review of Quantitative Finance & Accounting</i>																					

Figura 4. Periódicos internacionales analizados

Fuente: EBSCOHost (2009).

Se puede percibir una concentración de publicaciones de trabajos, abordando el tema de pesquisa en el *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Este periódico parece reconocer la relevancia del tema al incluirlo más de una vez en sus publicaciones. Además de los artículos encontrados en este periódico, fue encontrado un artículo más, en la *Accounting, Organization and Society*. Por tanto, no fue encontrado ningún otro artículo en los demás periódicos, en las publicaciones ofrecidas a lo largo de 20 años revisados. Lo que ratifica el resultado obtenido con el análisis de los congresos nacionales y evidenciando que hay poquísimos trabajos efectuados que combinan la Semiótica con la Contabilidad. Pesquisas más específicas podrían traer a la luz las razones de esa poca explotación sobre el tema.

Un análisis más profundo de los artículos encontrados puede ser visualizado en el Figura 5, en que se encuentran listados todos los autores, año de publicación y descripción de la pesquisa. De los seis artículos encontrados, cuatro utilizan el análisis del discurso y sólo dos abordan la Semiótica. Hay poca cantidad de artículos encontrados en las referencias internacionales, lo que comprueba que hay poca pesquisa contable instrumentalizada por la teoría de la Semiótica.

Autores	Año Publ	Descripción de la Pesquisa
Macintosh; Shearer; Thornton; Welker*	2000	El estudio investiga el estado ontológico de la información de los informes contables a través de dos vertientes independientes: Órdenes de Simulacro de Baudrillard y la Teoría de la Contabilidad Financiera.
Macintosh; Baker**	2002	El estudio adoptó una perspectiva de teoría literaria para describir los informes contables e informaciones como textos, en vez de mercaderías económicas, y así disponible para análisis bajo el punto de vista de la teoría lingüística de la Semiótica.
Ferguson**	2007	Objetiva destacar el abordaje tríplice de John B. Thompson como una metodología útil para resolver deficiencias en estudios existentes sobre Contabilidad con propuesta de analizar los "textos" contables.
Haslam; Roper**	2007	El propósito de este artículo es proveer una respuesta al artículo <i>Analysing accounting discourse: avoiding the "fallacy of internalism"</i> , de Ferguson.
Llewellyn; Milne**	2007	El objetivo del trabajo es introducir la cuestión de la codificación en la Contabilidad como un discurso, explicar la idea de codificación y localizar la noción de un discurso codificado. Considerando la relación entre el discurso codificado y la práctica puede adicionar a la comprensión general del discurso/práctica en los estudios organizacionales.
Hudaib; Haniffa**	2009	Explorar la construcción de los significados para los auditores independientes, en un estado autocrático rico en petróleo.

Figura 5. Autores, Año y Descripción de la Pesquisa

* *Accounting Organizations and Society*;

** *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Fuente: EBSCOHost (2009).

En el Figura 6, son presentados los resultados de cada artículo. Otro aspecto evidenciado por esta segunda parte de la pesquisa es la difusión de temas contables en los cuales la teoría es aplicada, lo que comprueba la flexibilidad de la Semiótica para tratar de los más diversos temas presente en las diversas ciencias que se apoyan en la lenguaje para transmitir informaciones.

Autores	Año Publ	Resultados de la Pesquisa
Macintosh; Shearer; Thornton; Welker*	2000	Concluye que la actual Contabilidad ya no se refiere más a cualquier realidad objetiva, pero en vez de eso circunda una "híper-realidad" de modelos autorreferenciales.
Macintosh; Baker**	2002	Concluye destacando una nueva forma de preparación de informes contables basado en la noción heteroglósica de Mikhail Bakhtin.
Ferguson**	2007	Concluye que Gallhofer et al. hace inferencias sobre la producción de cartas sin considerar ningún análisis formal de producción o recepción, o sin prestar atención suficiente al contexto social e histórico.
Haslam; Roper**	2007	El texto defiende Gallhofer et al. en su elección para promover el análisis crítico del discurso respetando el foco de la Contabilidad y finanzas.
Llewellyn; Milne**	2007	Identifica algunos tópicos que necesitan futuras investigaciones empíricas.
Hudaib; Haniffa**	2009	A través del análisis del discurso, el estudio muestra que esa construcción es efectuada en la apariencia y en la realidad a través de interacciones sociales clasificadas en tres tipos: micro, meso y macro.

Figura 6. Autores, Año y Resultados de la Pesquisa

* *Accounting Organizations and Society*;

** *Accounting, Auditing & Accountability Journal*

Fuente: EBSCOHost (2009).

Partiendo del presupuesto de que Contabilidad puede ser entendida como lenguaje de negocios (Hendriksen; Van Breda, 1999; Anthony et al., 1975; Ijiri, 1975; Belkalui, 1995), la comunicación organizacional sería establecida con base en el mismo lenguaje. La toma de decisión por parte de los gestores estaría mediada por signos que la definen. La riqueza de esta comunicación estaría relacionada con la calidad de los textos producidos por la Contabilidad.

El desarrollo de la pesquisa en Contabilidad y Administración, utilizando evidencias cuantitativas y considerando las publicaciones nacionales e internacionales, se ha valido de técnicas estadísticas que hacen oportuno establecer un nivel explicativo. Si observamos el desarrollo de la pesquisa con evidencias cualitativas, la situación es otra, pues como máximo el nivel alcanzado es exploratorio o descriptivo. En ese contexto, la Semiótica, reconocida como ciencia de los signos o teoría de los lenguajes, podría contribuir para el desarrollo de pesquisas que analizan evidencias cualitativas con mayor robustez. La teoría Semiótica ha dado oportunidad a avances en la pesquisa en áreas de conocimiento, como Medicina, Comunicación, Derecho, entre otras. Para la Contabilidad, la Semiótica podría contribuir para un análisis crítico de la escritura contable, haciendo oportunas reflexiones que vengan a traer un nuevo papel a los profesionales del área contable. Esos profesionales enfrentan el desafío de ofrecer algo más que la tecnología hace oportuno en términos de productos contables, posibilitando una toma de decisión más eficiente por parte de los gestores o de los *stakeholders*.

El pequeño número de estudios que consideran el estudio de la semiótica, cuando vistos la Tabla 8 y el Figura 4, muestra la poca importancia dada por la Ciencia Contable a esa temática. Tal conducta puede indicar que la influencia de la información contable sobre el usuario, sea él externo o interno, no han sido prioridad, por lo menos de pesquisa, en el área. Eso contradice frontalmente a los autores consultados que señalan que el papel de la Contabilidad es de proporcionar informaciones relevantes a sus usuarios (Franco, 1996).

5. Conclusiones

Se puede constatar que la base teórica de la Semiótica en relación a su uso en la Contabilidad es todavía incipiente. No hay en el Brasil un número significativo de estudios en la Contabilidad bajo el foco de la Semiótica, teniendo en vista los pocos artículos encontrados en los congresos pesquisados.

Igualmente, fue constatado que, internacionalmente, el tema posee pocos estudios publicados en los periódicos revisados. En una comparación de los estudios en Contabilidad con los de Administración y Economía, se observa que (a pesar de también ser reducida) hay una menor cantidad de publicaciones bajo el foco de la Semiótica en Contabilidad. En la pesquisa internacional, con excepción de dos revistas, no fueron encontrados trabajos en ninguna otra publicación en el área de la Ciencia Contable, lo que evidencia que también en nivel internacional falta énfasis bajo el tema.

Otro aspecto relevante verificado en los artículos de los congresos nacionales es que faltan en esos artículos referencias y pesquisas en obras más consistentes y robustas que traten del tema Semiótica. De hecho, autores clásicos, como Charles Sanders Peirce, Ferdinand Saussure, Louis Hjelmslev, Claude Lévi-Strauss, Algirras J. Greimas, Thomas A. Sebeok, Jean Baudrillard, Winfried Nöth, Charles Morris, Umberto Eco y Roland Barthes, prácticamente no son citados, lo que reflejó en referencias teóricas sobre Semiótica de forma frágil en la casi totalidad de los trabajos.

El tema Semiótica se revela bastante complejo, con varios artículos intentando abarcar muchas soluciones y tratando la Semiótica como panacea para los problemas de comunicación de la Contabilidad. No hay, necesariamente, una garantía de que la aplicación de la Semiótica resuelva problemas, como, por ejemplo, lo de la comprensión por parte del lector. Su utilidad podría estar mucho más dirigida a una técnica de análisis que a una solución para el problema.

El estudio tuvo como limitaciones la pesquisa en tres congresos nacionales, ya que otros congresos pueden haber abordado el tema y no fueron considerados por el presente trabajo. De la misma forma, la pesquisa no se extendió a las revistas científicas nacionales y a los congresos internacionales. En la búsqueda por los artículos, la pesquisa se limitó a las opciones de procura puestas a disposición por los sitios web de los congresos y por las bases de datos utilizadas en el EBSCOHost, aspecto que justifica la necesidad de diferenciación en los procedimientos de colecta de los artículos entre los congresos y las revistas.

La falta de estudios que utilizan el abordaje de la Semiótica en la Contabilidad abre muchos espacios para nuevos trabajos que aprovechen el potencial de esa teoría en las ciencias que necesitan apoyarse en la comunicación para promover la eficacia de sus acciones. En esos trabajos, podrían encuadrarse los más diversos subtemas contables.

6. Referencias

- Associação Brasileira de Custos. (2009). *Congressos*. Recuperado el 20 julio, 2009 de <http://www.abcustos.org.br/congressos>
- Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. (2009). *Eventos*. Recuperado el 05 agosto, 2009, de <http://anpad.org.br/eventos.php>
- Anthony, R. N., Hawkins, D. & Merchant, K. (1975). *Accounting: text and cases*. Chicago: Irwin.
- Bardin, L. (2009). *Análise de Conteúdo* (4a ed., L. A. Reto e A. Pinheiro, Trad.). Lisboa: Edições 70.
- Barthes, R. (2006). *Elementos de Semiologia* (16a ed., I. Blikstein, Trad.). São Paulo: Cultrix.
- Belkaoui, Ahmed R. (1995). *The linguistic shaping of accounting*. London: Quorum Books.
- Coelho Netto, J. T. (1990). *Semiótica, Informação e Comunicação* (3ª ed.). São Paulo: Perspectiva.
- Collis, J., & Hussey, R. (2005). *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. (2a ed., L. Simonini, Trad.). Porto Alegre: Bookman.

- EBSCOHost. Recuperado el 15 diciembre, 2009 de <http://web.ebscohost.com/ehost/>
- Eco, U. (2009). *Tratado Geral de Semiótica*. (4a ed. A. de P. Danesi e G. C. C. de Souza, Trad.). São Paulo: Perspectiva.
- Ferguson, J. (2007). Analysing accounting discourse avoiding the “fallacy of internalism”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 912-934.
- Franco, H. (1996). *Contabilidade Geral* (23a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gallhofer, S., & Haslan, J. (2007). Reply to: “Analysing accounting discourse: avoiding the ‘fallacy of internalism’”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 935-940.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. (5a ed., A. Z. Sanvicente, Trad.), São Paulo: Atlas.
- Hudaib, M., & Haniffa, R. (2009). Exploring auditor independence: an interpretive approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 221-246.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*. Sarasota: American Accounting Association.
- Llewellyn, S., & Milne, M. L. (2007). Accounting as codified discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 805-824.
- Macintosh, N. B., & Baker, C. R. (2002). A literary theory perspective on accounting: Towards heteroglossic accounting reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 184-222.
- Macintosh, N. B., Shearer, T., Thornton, D. B., & Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting Organizations and Society*, 25(1), 13-50.
- Morris, C. (1976). *Fundamentos da Teoria dos Signos* (1a ed.). São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Morris, C. (1994). *Fundamentos de la Teoria de los Signos* (2a ed.). Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.
- Nöth, W. (1995). *Panorama da Semiótica: de Platão a Peirce*. São Paulo: Annablume.
- Peirce, C. S. (2008). *Semiótica* (4a ed., J. T. Coelho Neto, Trad.). São Paulo: Perspectiva.
- Pretto, C. B. M. (1999). Una vision interdisciplinaria de comunicación: semiótica y negociación. *Revista Latina de Comunicación Social: La Laguna*, (13).
- Santaella, L. (1983). *O que é Semiótica* (1a ed.). São Paulo: Editora Brasiliense.
- Saussure, F. (2006). *Curso de Linguística Geral* (27a ed., A. Chelini, Trad.). São Paulo: Cultrix.
- Universidade de São Paulo. (2009). *Congresso USP de Contabilidade e Controladoria: Congressos*. Recuperado el 10 julio, 2009 de <http://www.congressosp.fipecafi.org>
- Volli, U. (2004). *Semiotica della pubblicità*. Roma: Laterza.
- Watzlawick, P., Beavin, J. H., & Jackson, D. D. (1971). *Pragmatica della comunicazione umana*. Roma: Astrolabio.