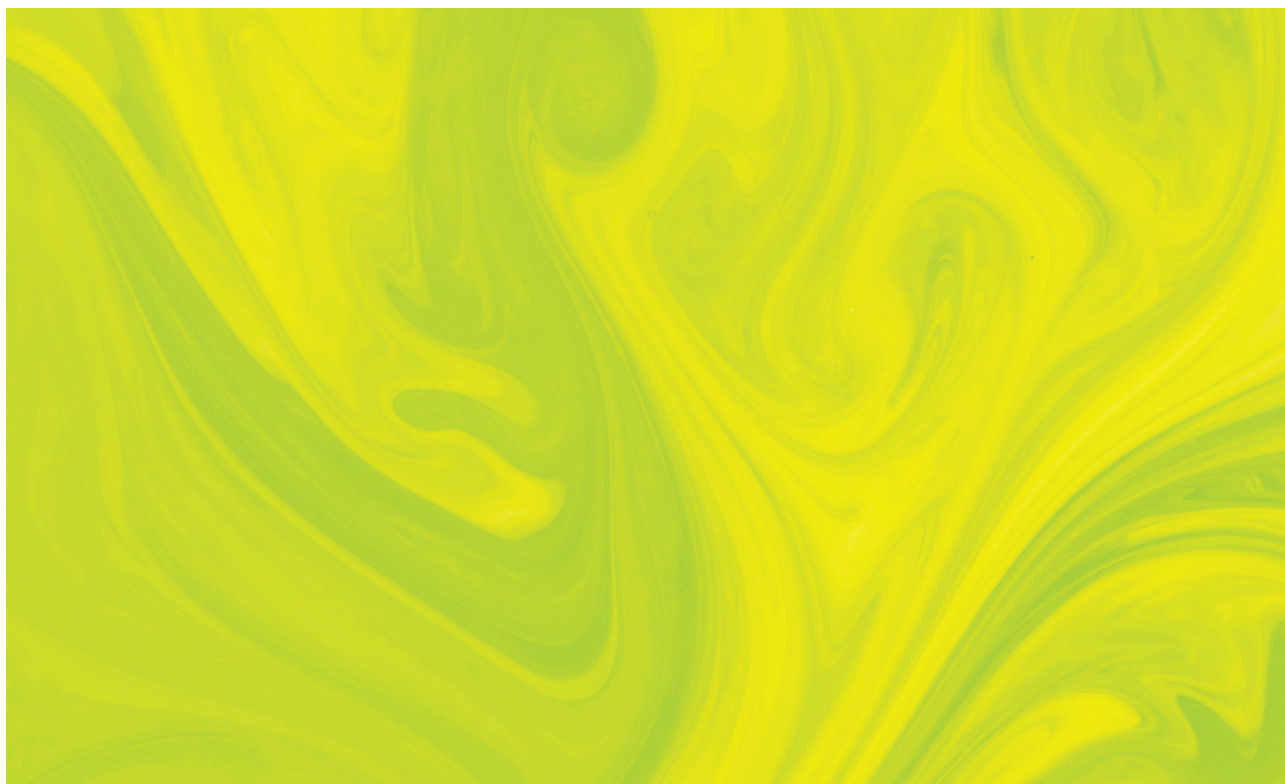


# 3.



*La Calidad Académica,  
un compromiso institucional*



## Análisis crítico del contenido discursivo: una aproximación hermenéutica al concepto de activos intangibles desde dos perspectivas normativas

*Juan Pablo Hincapié M.*

Hincapié, J. (2019).  
Análisis crítico del  
contenido discursivo:  
una aproximación  
hermenéutica al  
concepto de activos  
intangibles desde  
dos perspectivas  
normativas.  
Criterio Libre, 17 (31),  
111-144  
ISSN 1900-0642



# ANÁLISIS CRÍTICO DEL CONTENIDO DISCURSIVO: UNA APROXIMACIÓN HERMENÉUTICA AL CONCEPTO DE ACTIVOS INTANGIBLES DESDE DOS PERSPECTIVAS NORMATIVAS

---

CRITICAL ANALYSIS OF THE DISCURSIVE CONTENT: A HERMENEUTICAL APPROACH TO THE CONCEPT OF INTANGIBLE ASSETS FROM TWO REGULATORY PERSPECTIVES

ANÁLISE CRÍTICA DO CONTEÚDO DISCURSIVO: UMA APROXIMAÇÃO HERMENÊUTICA AO CONCEITO DE ATIVOS INTANGÍVEIS DE DUAS PERSPECTIVAS NORMATIVAS

ANALYSE CRITIQUE DU CONTENU DISCURSIF: UNE APPROCHE HERMÉNETIQUE DU CONCEPT DE BIENS IMMATÉRIELS SOUS DEUX PERSPECTIVES NORMATIFS

JUAN PABLO HINCAPIÉ M. \*

## RESUMEN

El objetivo de este artículo de reflexión es develar y analizar algunas particularidades conceptuales de los activos intangibles, valiéndose para ello de las metodologías de investigación cualitativa del análisis de contenido, del discurso y del análisis crítico del discurso. En específico, se busca conocer *qué se puede observar críticamente del discurso contable sobre el tratamiento de los activos intangibles según el Decreto Reglamentario 2649 (1993) y la Norma Internacional de Contabilidad 38 (2014), y específicamente, qué se evidencia sobre el tratamiento del intangible generado internamente.* El objeto de observación en este

---

\* Magíster en contabilidad, mención Investigación, de la Universidad del Valle (Colombia); miembro del grupo de investigación Gestión y Evaluación de Programas y Proyectos (Gyepro) y profesor catedrático del programa de Contaduría pública de la Universidad del Valle en las sedes Zarzal, Tuluá, Palmira y Norte del Cauca. [juan.pablo.hincapie@correounivalle.edu.co](mailto:juan.pablo.hincapie@correounivalle.edu.co)

estudio está constituido por las características normativas que en materia de activos intangibles se encuentran disponibles en estos dos marcos regulativos. Al final se presentan unas breves conclusiones derivadas del análisis y se extiende una invitación a la potencialización y profundización reflexiva de los estudios cualitativos, haciendo uso de herramientas cualitativas de investigación como Atlas T.I. y otras.

**PALABRAS CLAVE:**

activos intangibles, análisis crítico del discurso, discurso contable, epistemología contable, investigación cualitativa.

**CLASIFICACIÓN JEL:**

M40, M41, M49.

**ABSTRACT**

The aim of this article of reflection is to unveil and analyze some conceptual particularities of intangible assets, using the qualitative research methodologies of content analysis, discourse and critical discourse analysis. Specifically, it seeks to know what can be critically observed in the accounting discourse on the treatment of intangible assets according to Regulatory Decree 2649 (1993) and International Accounting Standard 38 (2014), and, specifically, what is disclosed about the treatment of the intangible asset generated internally. The object of observation in this study is constituted by the regulatory characteristics that are available in intangible assets in these two regulatory frameworks. In the end, brief conclusions derived from the analysis are presented and an invitation to the potentialization and reflective deepening of the qualitative studies is extended, using qualitative research tools such as the Atlas T.I., among others.

**Keywords:** accounting discourse, accounting epistemology, critical discourse analysis, intangible assets, qualitative research.

**JEL Classification:** M40, M41, M49.

**RESUMO**

O objetivo deste artigo de reflexão é desvelar e analisar algumas particularidades conceituais dos ativos intangíveis, utilizando as metodologias de investigação qualitativa da análise de conteúdo, do discurso e da análise crítica do discurso. Concretamente, busca-se conhecer o que se pode observar criticamente do discurso contábil

sobre o tratamento dos ativos intangíveis, segundo o Decreto Regulamentar 2649 (1993) da Colômbia e a Norma Internacional de Contabilidade 38 (2014), e especificamente, o que é evidenciado sobre o tratamento do intangível gerado internamente. Neste estudo o objeto de observação é formado pelas características normativas que em matéria de ativos intangíveis estão disponíveis nestes dois quadros regulativos. No final apresentam-se umas breves conclusões derivadas da análise e se convida à potencialização e aprofundamento reflexivo dos estudos qualitativos, empregando ferramentas qualitativas de pesquisa como Atlas T.I. e outras.

**Palabras clave:** ativos intangíveis, análise crítica do discurso, discurso contábil, epistemologia contábil, pesquisa qualitativa.

**Classificação JEL:** M40, M41, M49.

## RESUME

L'objectif de cet article de réflexion est de dévoiler et d'analyser certaines particularités conceptuelles des actifs incorporels, en utilisant des méthodologies de recherche qualitative d'analyse de contenu, d'analyse de discours et d'analyse critique du discours. Plus précisément, il cherche à savoir *ce qui peut être observé de manière critique dans le discours comptable sur le traitement des actifs incorporels, conformément au Décret réglementaire 2649 (1993) de la Colombie et à la Norme comptable internationale 38 (2014)* et, en particulier, ce qui est démontré sur le traitement des actifs incorporels générés en interne. Dans cette étude, l'objet de l'observation est constitué par des caractéristiques normatives des actifs incorporels disponibles dans ces deux cadres réglementaires. A la fin, quelques brèves conclusions tirées de l'analyse sont présentées et invitées à la potentialisation et à l'approfondissement réflexive des études qualitatives, en utilisant des outils de recherche qualitative tels que Atlas T.I. et autres.

**Mots clés:** actifs incorporels, analyse du discours critique, discours comptable, épistémologie comptable, recherche qualitative.

**Classification JEL:** M40, M41, M49.

## INTRODUCCIÓN

Navarro y Díaz (citados en Bernete, 2013) consideran clave la diferenciación entre el nivel analítico y el nivel interpretativo. Distinguir entre nivel analítico y nivel interpretativo y, sobre todo, negar que el análisis de contenido (en adelante, AC) lleva incorporada su propia interpretación

implica, de acuerdo con Bernete, reconocer el carácter no neutral de cualquier metodología relevante de este tipo de análisis (Bernete, 2013, p. 231). La exégesis hermenéutica, continuando con lo planteado por este autor, se menciona como antecedente de todas las interpretaciones de relatos, incluidas aquellas que, como sucede con el AC, proponen que el intérprete se ajuste a las reglas del análisis científico (Bernete, 2013, p. 224).

Hablar de interpretación es, para Bernete, dar por sentado que existe un “doble sentido”:

(...) uno explícito (en el texto) y otro implícito (subyacente al texto), como si el trabajo del analista fuera reconocer el primero y desvelar el segundo. Ahora ponemos en duda la misma existencia de un sentido reconocible en el texto y otro (también único) desvelable por las operaciones. Ese sentido que le atribuimos a un texto es una producción “nuestra que tiene lugar como consecuencia de nuestro enfrentamiento con el texto. De ese choque con lo producido por otro/s, surge un sentido que creemos atribuible al propio texto. (Bernete, 2013, p. 234)

En esta dirección y en apoyo de Guba y Lincoln (1994), es posible concebir que el uso de metodologías de investigación cualitativa es una actividad relativamente joven en el interior de los campos de las disciplinas sociales, y que, de otro lado, intentan responder a la curiosidad y necesidad de los seres humanos de buscar (*otras formas de producir conocimiento, mirando de otro modo*) los fenómenos de estudio socio-humanísticos como lo esgrime Cruz Kronfly (2007, 2010) y como se evidencia fundamentalmente en el giro lingüístico de las ciencias sociales (Ibáñez, 2011).

El método científico, por excelencia, ha sido la estrategia metodológica y operativa de las ciencias duras o del espíritu (Bunge, 1980) que en el proyecto de la modernidad y en la

historia de la civilización occidental (Cruz Kronfly, 1994; Rojas, 2007; Barbero, 1995), ha posibilitado el *avance y progreso* de la especie humana, así como de la estructuración de la base cognoscente de sus individuos. La adopción de dicha estrategia metodológica por una comunidad de sentido, o en términos kuhnianos *científica*, ha catalogado a la ciencia como la corriente positivista, funcionalista, ortodoxa o hegemónica (Larrinaga, 1999; Chua, 1986/2009; Giraldo, 2010; Alzate, 2014). No obstante, lo anterior no ha sido la única forma que ha desarrollado el hombre para ver, interpretar y explicar *la o su* realidad.

Las disciplinas sociales, entre tanto, constituyen eso que anteriormente sugería Cruz Kronfly respecto de *otras posibilidades* de conocer el mundo. Así pues, los estudios sociales surgen como otra forma de comprender, explicar y transformar la realidad cuyo objeto de estudio esta vez no es la naturaleza, sino que es el mismo hombre (Fals Borda, 1985). Una de las tantas *otras formas sociales* de conocer que se pueden encontrar en la literatura científica son los estudios del discurso (van Dijk, 2001). Estos estudios se clasifican, entre otros, como se expondrá a continuación, de tipo analítico y de tipo analítico crítico.

De manera particular, en el campo de estudios de la contabilidad este tipo de estrategias metodológicas han sido poco exploradas y aplicadas de acuerdo con una aproximación preliminar a su literatura (Quinche-Martín, 2011; Loaiza, 2009; Ordoñez *et al.*, 2009). Debido a ello, la presente *propuesta metodológica* se concibe como un intento que pretende aportar algunas luces sobre nuevas formas de interpretar y explicar el gran abanico de temas de estudio que en la contemporaneidad la contabilidad ofrece. De manera específica, el interés de este trabajo discurrirá sobre el estudio conceptual de los activos intangibles.

La problematización de conceptos en contabilidad es una labor que recientemente,

aunque de manera minúscula y, pese a no contar con una profusa y rigurosa investigación y producción intelectual, ha despertado el interés de una reducida parte de la comunidad académica contable nacional e internacional. Además, la problematización de la categoría *activos intangibles* ha estado más bien ausente en las esferas académicas y, aún más, en los espacios gremiales y/o empresariales, motivo por el cual se considera que, el aproximarse en su exploración, interpretación y comprensión conceptual, así como el apoyarse en estructuras de orden epistemológico, metodológico y semántico (Bueno-Campos, 2004), permitirán sumar esfuerzos que contribuyan en el avance de las nuevas tramas de investigación retórica y semántica de la disciplina contable.

Así las cosas, este documento se encuentra estructurado luego de este introito, en cinco apartados: en el apartado 1 el lector encontrará lo referente a los fundamentos metodológicos del AC y del análisis del discurso; en el apartado 2 se planteará una exposición sintética de las principales características conceptuales de los activos intangibles según lo contenido en el Decreto Reglamentario 2649 (1993) (en adelante, DR) y en la Norma Internacional de Contabilidad 38 (2014) (en adelante, NIC 38). En el apartado 3 se dará lugar al desarrollo analítico-hermenéutico propuesto de acuerdo con las categorías, objetos y métodos escogidos para tal fin, y en el apartado 4 se presentarán las conclusiones del estudio.

## 1. FUNDAMENTACIÓN METODOLÓGICA: ANÁLISIS DE CONTENIDO CRÍTICO DEL DISCURSO

Con el objeto de esbozar los fundamentos de estas metodologías cualitativas de análisis, a continuación se presentarán algunas de sus principales características recogidas en la

*... es posible concebir que el uso de metodologías de investigación cualitativa es una actividad relativamente joven en el interior de los campos de las disciplinas sociales, y que, de otro lado, intentan responder a la curiosidad y necesidad de los seres humanos de buscar (otras) formas de producir conocimiento, mirando de otro modo los fenómenos de estudio socio-humanísticos ...*

literatura académica. Las características sugeridas para ambos métodos fueron agrupadas en las siguientes tipologías de estudio: a) definición y epistemología, b) esquemas y categorías, y c) método y fiabilidad.

## 1.1 ANÁLISIS DE CONTENIDO (AC)

### 1.1.1 Definición y epistemología

Se suele llamar *análisis de contenido*, según indica Piñuel (2002),

(...) al conjunto de procedimientos interpretativos de *productos comunicativos* (mensajes, textos o discursos) que proceden de procesos singulares de comunicación previamente registrados y que, basados en técnicas de medida, a veces *cuantitativas* (estadísticas basadas en el recuento de unidades), a veces *cualitativas* (lógicas basadas en la combinación de categorías), que tienen por objeto elaborar y procesar datos relevantes sobre las condiciones mismas en que se han producido aquellos textos, o sobre las condiciones que puedan darse para su empleo posterior. (Piñuel, 2002, p. 2)

Como lo señala Bardin (citado en Piñuel, 2002), el AC “se convierte en una empresa de desocultación o re-velación de la *expresión*, donde ante todo interesa indagar sobre lo escondido, lo latente, lo no aparente, lo potencial, lo inédito (lo no dicho) de todo mensaje” (p. 4). El AC exige introducir nuevas variables en el análisis a fin de que el texto cobre el sentido requerido para el analista y esto solo es posible si tal texto se abre –teóricamente hablando, resalta Piñuel (2002)– a las condiciones contextuales del producto comunicativo.

Otra noción referida al tropo narrativo es la que puede observarse en Gómez-Mendoza (2000), quien partiendo desde lo planteado por Mayntz *et al.* (1980) define el AC como

“una técnica de investigación que identifica y describe de una manera objetiva y sistemática las propiedades lingüísticas de un texto con la finalidad de obtener conclusiones sobre las propiedades no lingüísticas de las personas y los agregados sociales” (Gómez-Mendoza, 2000, p. 2). En este sentido sostiene Gómez-Mendoza, que el «texto» puede ser tanto un escrito como un «discurso» oral (2000, p. 2). El AC ha de entenderse como un *metatexto* resultado de la transformación de un texto primitivo (o conjunto de ellos) sobre el que se ha operado aquella transformación para modificarlo (controladamente) de acuerdo con unas reglas de procedimiento, de análisis y de refutación (metodología) confiables y válidas, y que se hayan justificado metodológicamente (Gómez-Mendoza, 2000, p. 7).

De otra parte, se observa que esta noción vista desde una perspectiva más operativa e instrumental plantea que el AC es un “procedimiento utilizado para identificar las formas narrativas y/o de las representaciones que incluye un documento; procedimiento que consiste en descomponer el total del objeto del conocimiento en partes y descubrir un sentido no aparente o manifiesto a primera vista” (Bernete, 2013, p. 224). El objetivo del AC se ha definido tradicionalmente como inferir un contenido latente a partir de un contenido manifiesto (Bernete, 2013, p. 230).

Como lo subraya Landry (1983, citado en Gómez-Mendoza), el AC varía según el tipo de texto analizado y el tipo de interpretación, es decir, no existe un único método de análisis que sea “fácilmente transportable a todas las situaciones” (2000, p. 2). Siguiendo a L'Écuyer (1987); Landry (1988); Mayer y Quellet (1991), Gómez-Mendoza precisa que una característica general del AC es la que sostiene que este es tratado como una técnica indirecta de investigación, porque se tiene contacto con los individuos solo mediante los sesgos de sus producciones, es decir, con los documentos de los cuales se puede extraer información



(2000, p. 3). Como *técnica indirecta*, “el [AC] es una técnica de investigación que consiste en el análisis de la realidad social a través de la observación y el análisis de los documentos que se crean o producen en el seno de una o varias sociedades” (López-Aranguren, 1986, citado en Gómez-Mendoza, 2000, p. 2).

Otra serie de características del AC y que le distingue, de paso, de otras técnicas de investigación sociológica, arguye Abela, es que se trata de una técnica que “combina intrínsecamente (...) la observación y producción de los datos, y la interpretación o análisis de los datos (...)” (2002, p. 2). De igual forma, tanto los datos expresados (lo que el autor dice) como los latentes (lo que dice sin pretenderlo) cobran sentido y pueden ser captados dentro de un contexto, así que tanto texto como contexto son dos aspectos fundamentales en el AC.

Una noción que vale la pena detenerse a observar es la propuesta que retoma Abela (2000) de Berelson (1952), quien sostiene que el AC es “una técnica de investigación para la descripción objetiva, sistemática y cuantitativa del contenido manifiesto de la comunicación” (2002, p. 2). Según esta definición, el AC ha de someterse a ciertas reglas como lo son la objetividad y la sistematización. La “objetividad” de un lado, se refiere al empleo de procedimientos que puedan ser utilizados por otros investigadores de modo que los resultados obtenidos sean susceptibles de verificación, mientras que, de otro, la “sistematización” hace referencia a pautas ordenadas que abarquen el total del contenido observado (J. Andréu, 1998, citado en Abela, 2002, p. 2).

Quizás el concepto de Laurence Bardin (1996, citado en Abela, 2000) pueda englobar parte de las nociones relacionadas hasta ahora, indicando que el término AC puede ser asumido como “el conjunto de técnicas de análisis de las comunicaciones tendentes a obtener indicadores

(cuantitativos o no) por procedimientos sistemáticos y objetivos de descripción del contenido de los mensajes permitiendo la inferencia de conocimientos relativos a las condiciones de producción/recepción (contexto social) de estos mensajes” (2002, p. 3).

### 1.1.2 Esquemas y categorías

Los “esquemas”, en tanto que estructuras de conocimiento, señala Piñuel (2002), son estructuras de categorías o variables de naturaleza “difusa”, es decir, sin límites exactos y absolutos, cuya relación estructural impone una cierta covariación a los valores de cada una de las variables o categorías que constituyen específicamente un esquema determinado, dentro de un amplio y flexible umbral de valores posibles (p. 5).

Las categorías, para Bernete (2013), son construcciones conceptuales que plantea/recoge el investigador y pueden establecerse *a priori*, en cuyo caso las expresiones que tengan valor informativo irían encajando en ellas (sin forzarlas) a medida que se las encuentre en el texto. En cambio, para Gómez-Mendoza, partiendo de Mayer y Quillet (1991) y Landry (1987, 1998), es posible delimitar seis tipos de categorías de AC, a saber:

- (1) El análisis de exploración de contenido. Se trata de explorar un campo de posibilidades, de investigar las hipótesis, las orientaciones o aún de servirse de sus resultados para construir cuestionarios más adaptados.
- (2) El análisis de verificación de contenido. Pretende verificar el realismo y la fundamentación de las hipótesis ya determinadas.
- (3) El análisis de contenido cualitativo. Este tipo de análisis permite verificar la presencia de temas, de palabras o de conceptos en un contenido.
- (4) El análisis de contenido cuantitativo. Tiene como objetivo cuantificar los datos, establecer la frecuencia y las

***De igual forma, tanto los datos expresados (lo que el autor dice) como los latentes (lo que dice sin pretenderlo) cobran sentido y pueden ser captados dentro de un contexto, así que tanto texto como contexto son dos aspectos fundamentales en el AC.***

comparaciones de frecuencia de aparición de los elementos retenidos como unidades de información o de significación (las palabras, las partes de las frases, las frases enteras, etc.)

(5) El análisis de contenido directo. Se limita a tomar el sentido literal de lo que se estudia. No se busca descubrir un eventual sentido latente de discurso: se permanece al nivel de sentido manifiesto.

(6) El análisis de contenido indirecto. En este caso, el investigador busca extraer el contenido latente que se escondería detrás del contenido manifiesto, recurrirá a una interpretación del sentido de los elementos, de su frecuencia, de su agenciamiento, de sus asociaciones, etc. (Gómez-Mendoza, 2000, p. 3)

Otros criterios de clasificación planteados por Gómez-Mendoza (2000) son los siguientes: (a) Análisis cuantitativo versus análisis cualitativo; (b) El contenido manifiesto y el contenido latente. Para el primer caso, el autor advierte que en el análisis cuantitativo lo importante es lo que aparece continuamente, pues la frecuencia es el criterio determinante; mientras que en el análisis cualitativo lo importante implica la presencia o ausencia de determinados aspectos/elementos (p. 4). De otro lado, para el contenido manifiesto y el contenido latente (clasificación según el contenido de acuerdo con Landry, 1991), remite para el primero a lo que es dicho o "escrito explícitamente en el texto mientras que el contenido latente refiere a lo implícito, a lo no expresado, al sentido escondido, en resumen, a los elementos simbólicos del material analizado" (citado en Gómez-Mendoza, 2000, p. 4).

El contenido latente postula, por el contrario, "que el significado del contenido reside más allá de lo explícito y que la interpretación de lo que no es dicho constituye la única manera de descubrir el significado real y profundo que subyace todo contenido manifiesto" (Gómez-Mendoza, 2000, p. 4). Una recopilación de

las diferentes categorías<sup>1</sup> establecidas para el AC es la que se puede encontrar en Piñuel (2002) (ver el tabla 1).

**Tabla 1.** Esquema de categorías AC.

Categorías unidades	Disección de análisis	Disciplina de influencia	Procesamiento o medida	Objetos de estudio (ejemplos)
Unidades léxicas	Términos, palabras	Semántica Lexicología	Cuantitativo (estadístico)	Hábitos verbales Campos semánticos
Unidades temáticas	Conceptos, referencias	Psicología cognitiva Psicosociología Sociología de la comunicación	Cuantitativo (estadístico) y/o cualitativos (lógicos)	Productos singulares de comunicación interpersonal y de masas
Unidades temáticas/ evaluativas	Valoraciones, actitudes	Psicosociología	Cuantitativo (estadístico) y/o cualitativos (lógicos)	Productos singulares de comunicación de masas; según formatos: periodismo, publicidad, espectáculo, etc.
Unidades lingüístico-proposicionales	Operaciones Proposiciones	Gramatología Filosofía del lenguaje Sociolingüística	Cualitativos (lógicos)	Enunciaciones referidas a contextos en productos singulares de procesos de comunicación
Unidades formales análisis semiológico	Relatos	Antropología Psicosociología del conocimiento Narratología	Cualitativos (lógicos)	Relatos ubicados en contextos de procesos singulares de comunicación
Unidades pragmáticas del discurso y análisis semiológico de acciones	Relación entre enunciación e interacción comunicativa	Sociolingüística Etnometodología Semiología Socioanálisis	Cualitativos (lógicos y hermenéuticos)	Dramatizaciones entre los interlocutores por el uso de enunciaciones y relatos latentes
Macro-unidades psicobiográficas y análisis de "historias de vida"	Actores, personajes históricos, sujetos representativos de acontecimientos	Crítica literaria Psicosociología Psicología clínica	Cualitativos (lógicos y hermenéuticos)	Productos comunicativos referidos a historias personales de comportamientos comunicativos

Fuente: Piñuel (2002, p. 16).

<sup>1</sup> Las categorías para Piñuel siempre son derivadas de las miradas (observación), "la selección de categorías construye la 'mirada' del objeto" o lo que es más preciso, se construyen a partir de las representaciones que permiten la mirada del objeto de análisis (2000, p. 10).

### 1.1.3 Método y fiabilidad

Llevar a cabo un AC es realizar, plantea Bernete (2013), un conjunto de operaciones que tienen por finalidad develar un sentido no explícito en un producto narrativo. Esta tarea solo puede llevarse a cabo a partir de las expresiones del texto. Puede ser objeto de interpretación cualquiera de las cosas que nos rodean: objetos materiales, productos, acciones, etc., pero el objeto privilegiado de la interpretación son las expresiones, consideradas la vía más directa para conocer la estructura de la subjetividad humana y el sentido de las acciones.

#### *Etapas técnicas del análisis de contenido*

Gómez-Mendoza (2000) a partir de lo planteado por Mayntz *et al.* (1980); López-Aranguren (1986); Bardin (1986); L'Écuyer (1990); Mayer y Quillet (1991), y Landry (1998), sostiene que es posible identificar las siguientes como etapas técnicas generales del AC:

- a) *El análisis previo o la lectura de documentos:* esta actividad consiste en familiarizarse con los documentos de análisis mediante lecturas sucesivas con la intención de dejar nacer impresiones y orientaciones sobre lo leído. Progresivamente la lectura se hace más precisa. Gómez-Mendoza (2000) manifiesta que luego de lo antes dicho, las hipótesis comienzan a aparecer y el investigador puede identificar las teorías aplicables al material y el uso posible de técnicas empleadas sobre materiales análogos. De esta lectura es posible avanzar en la formulación de las hipótesis, aunque ello no sea necesario.
- b) *La preparación del material:* los documentos deben ser desglosados en unidades de significación; en esta etapa importa determinar la unidad de cuantificación, si hubiera lugar. Esta unidad puede ser un tema, una palabra, un concepto, una frase, una idea o una frecuencia de aparición de palabras o de frases. Gómez-Mendoza indica que la unidad de registro se utiliza para permitir

contar los elementos del contenido. En cuanto a la unidad de enumeración, se trata de una unidad de medida que permite diferenciar los elementos seleccionados en cada categoría. Esta etapa se subdivide, a su vez, en tres momentos: a) la constitución del corpus<sup>2</sup>; b) la transcripción del material, y c) la escogencia de un método de análisis (p. 5).

- c) *La selección de la unidad de análisis:* en cuanto a la definición de las unidades de análisis, Gómez-Mendoza (2000) resalta que esta se hace habitualmente según uno u otro de los siguientes tres métodos siguiendo lo planteado por Landry (1998): 1) de manera inductiva a partir de las similitudes de sentido del material de análisis; 2) de manera deductiva derivándolas de una teoría existente; 3) siguiendo una fórmula mixta en donde una parte de las categorías es derivada de una teoría mientras que la otra parte es inducida en el curso del análisis.
- d) *La explotación de los resultados (análisis cuantitativo y/o análisis cualitativo):* Todo AC supone la descomposición del material tratado en elementos de análisis, y estos a su vez deben ser clasificados en categorías (p. 6).

Un AC, al decir de Berelson (1952, citado en Gómez-Mendoza, 2000, p. 7), "vale lo que valen por sus categorías". Su determinación es, por tanto, más delicada cuando el número y la forma de las categorías pueden ser variables según los objetivos de la investigación y las hipótesis de trabajo. Gómez-Mendoza (2000) siguiendo a L'Écuyer (1987) y Landry (1998), expone que esta etapa de categorización puede ser abordada según tres modelos: (1) En un modelo abierto, en donde no hay categorías preestablecidas, sino que las categorías son inducidas de los textos analizados. (2) En un modelo cerrado, aquí las categorías están

---

2 El *corpus*, palabra tomada del latín, que significa "cuerpo" y corresponde a un conjunto de textos, de documentos, privados o publicados, que son reunidos para los fines del estudio.

predeterminadas bien fuere por un investigador desde el comienzo, o por una teoría de la cual se quiere testar las predicciones (o las hipótesis). Finalmente, (3) en el caso de un modelo mixto, una parte de las categorías preexiste desde el comienzo y el investigador deja lugar a la posibilidad que cierto número de hipótesis sean inducidas en el curso del análisis.

Por último, cabe resaltar el llamado de atención con que concluye Piñuel en su artículo *Epistemología, metodología y técnicas del análisis de contenido* (2002), el cual señala:

(...) en [AC], como en cualquier otro procedimiento de investigación científica, la verdad o falsedad nunca son imputables a los métodos, sino a las teorías a que ellos sirven; la precisión o el error de unos datos tampoco son imputables a los métodos, sino a las técnicas para su elaboración, registro y tratamiento; a los métodos (y el [AC] es un método) le compete la adecuación o inadecuación de los procedimientos para servir a una teoría, y la adecuación o inadecuación de los procedimientos para elegir y usar unas técnicas capaces de proporcionar datos susceptibles, por una parte, de refutar una teoría, y, por otra parte, susceptibles de evitar errores formales o materiales. (Piñuel, 2002, p. 40).

Respecto del tema de la fiabilidad, Abela manifiesta que los "datos fiables son aquellos que permanecen constantes en todas las variaciones del proceso analítico" (Abela, 2002, p. 19). La fiabilidad se expresa como una función del acuerdo alcanzado entre los codificadores sobre la asignación de las unidades a las diversas categorías. Si dicho acuerdo es total para todas las unidades, está garantizada la fiabilidad y, por el contrario, si no es mayor que el correspondiente al azar, la fiabilidad será nula.

De otro lado, Gómez-Mendoza (2000) sustenta que la validez muestra, sobre todo, la pertinencia

de las categorías y las unidades escogidas con relación tanto al documento como a los objetivos de la investigación, en cuyo caso, como lo plantea el autor citando a Landry (1998), ningún esquema de análisis tiene validez en sí mismo, "el principal criterio para evaluar la validez de un modelo de análisis es el de la coherencia interna del modelo obtenida bajo el entendido que todos los elementos del corpus deben encontrar un lugar en el esquema" (2000, p. 7).

En este orden de ideas, Gómez-Mendoza (2000), esta vez valiéndose de Bardin (1986); Mayer y Quellet (1991) y Landry (1998), pretende garantizar la confiabilidad y validez del análisis mediante las siguientes cinco reglas:

- (1) *La exhaustividad*. Una vez que los documentos por analizar están determinados (entrevistas de una encuesta, respuestas a un cuestionario, editoriales de un diario, fragmentos de un texto escolar, etc.), se deben considerar todos los elementos. La exhaustividad supone que las categorías establecidas permiten clasificar el conjunto del material recogido.
- (2) *La representatividad*. Se puede garantizar cuando el material se presta para efectuar el análisis sobre la muestra. El muestreo es riguroso si constituye una parte representativa de todos los datos iniciales.
- (3) *La homogeneidad*. Los documentos elegidos deben ser homogéneos, es decir, escogidos en función de criterios precisos y no presentar mucha singularidad con relación a estos criterios. Por ejemplo, las entrevistas de encuesta efectuadas sobre un tema dado deben todas referir a este tema y haber sido obtenidas mediante técnicas idénticas frente a individuos comparables. La homogeneidad está asociada a la clasificación del material, que como lo subraya Bardin (1986), debe hacerse según «un mismo principio de clasificación».
- (4) *La pertinencia*. Los documentos escogidos deben corresponder al objetivo

del análisis. Una categoría es pertinente cuando ella hace posible el estudio del material obtenido ante las preguntas y el marco de análisis seleccionados.

(5) *La univocación*. Significa que una categoría tiene el mismo sentido para todos los investigadores. (Gómez-Mendoza, 2000, p. 8)

Con el objeto de esbozar los lineamientos metodológicos del ejercicio analítico por exponer en este documento, se deja hasta aquí la fundamentación acerca del AC para señalar que la construcción y acreditación de categorías se apoyará en las *unidades temáticas* (conceptos y referencias, tabla 1) y en las *etapas técnicas del AC*, de Piñuel (2002) y Gómez-Mendoza (2000), respectivamente. A continuación, se presentan los fundamentos del análisis crítico del discurso (en adelante, ACD).

## 1.2 ANÁLISIS CRÍTICO DEL DISCURSO (ACD)

### 1.2.1 Definición y epistemología

El concepto de discurso para Foucault, de acuerdo con Íñiguez (2011), “es algo más que el habla, algo más que un conjunto de enunciados. El discurso es una práctica social a la cual es posible definir sus condiciones de producción” (p. 76). Este tipo de conceptualización del discurso, arguye el autor, da un sentido diferente al análisis, puesto que esta práctica desde la perspectiva foucaultiana “permite desenmascarar e identificar otras prácticas discursivas y sobre todo una forma para transformarlas” (2011, p. 77).

Sobre el *análisis del discurso* (en adelante, AD), Teun van Dijk (2001a) incorpora tres dimensiones para su estudio: en primer lugar, se encuentra la dimensión del uso del lenguaje que permite identificar ¿quién? utiliza el lenguaje, ¿por qué? y ¿cómo lo hace? La segunda dimensión de la comunicación de creencias se relaciona con el

uso del lenguaje como una forma de comunicar ideas, creencias, expresar emociones o hechos complejos. La tercera dimensión que relaciona este autor tiene que ver con la forma en que se da una comunicación (2001a, p. 23).

Un discurso, en consonancia con Íñiguez y Antaki (1994, citados en Íñiguez, 2011, p. 99), es “un conjunto de prácticas que mantienen y promueven ciertas relaciones sociales. El análisis consiste en estudiar cómo estas prácticas actúan en el presente manteniendo y promoviendo estas relaciones”. Por su parte, para Íñiguez (2011), el AD presenta cuatro diferentes orientaciones y tradiciones: la sociolingüística interaccional, la etnografía de la comunicación, el análisis conversacional y el análisis crítico. Respecto del ACD, Íñiguez (2011, p. 93) plantea que este centra su estudio en aquellas acciones sociales que se ponen en práctica a través del discurso que permitan, a partir de un enmarcamiento teórico, asumir una postura problematizadora que conduzca a un cambio de perspectiva respecto de la forma en que se enfoca aquello que se estudia.

Continuando con lo propuesto por Íñiguez (2011), cualquier práctica de AD requiere que se lleven a cabo en tres dimensiones: la dimensión de diferenciación texto-discurso, la dimensión de distinción locutor(a)-enunciador(a) y la dimensión de operacionalización del corpus. Esta es la descripción que expone el autor para cada una de ellas:

- a) *El texto*: lo que convierte un texto dado en discurso es el hecho de que define en el espacio social una identidad propiamente enunciativa que se circunscribe espacial e históricamente (2011, p. 102).
- b) *El sujeto (enunciador)*: se considera más que una forma de subjetividad, un lugar de enunciación, ya que el enunciador es el responsable del texto y además conforma una realidad construida textualmente (2011, p. 103).
- c) *El corpus*: como una materialización del texto, sostiene Íñiguez (2011), el corpus admite

enunciados orales, textos escritos, artículos, documentos, informes y comunicados, entre otros (p. 104).

### 1.2.2 Esquemas y categorías

Puesto que esta técnica del ACD plantea tanto arraigo con el AD y el AC, se hizo seguimiento a los esquemas vinculantes entre discurso y sociedad planteados por van Dijk (2001) para revisar cómo se construyen las categorías del análisis. Posterior a ello, se pretende abordar una sintética aproximación al estudio de la acreditación de las categorías. Iniciemos, pues, con lo tocante a los esquemas (perspectivas) sociales del discurso.

Son cuatro las perspectivas sociales que se presentan en el discurso, de acuerdo con van Dijk (2001b): 1) Perspectiva de la acción, 2) del contexto, 3) del poder y 4) de las ideologías. Respecto de la primera, van Dijk sostiene que las actividades de los seres humanos tienden a llamarse "actos", solo si son *intencionales* (2001b, p. 28), en donde el análisis de la acción depende de la *perspectiva* tanto del hablante o del receptor del acto y cuyas *consecuencias sociales* se vuelven reales en la medida en que tengan *implicaciones* para los receptores (2001b, p. 29). Es la acción o la interacción con el otro<sup>3</sup> que posibilita ser reflexivos y responsables de lo que decimos no solo por sus consecuencias e implicaciones, sino también porque cada producción discursiva contiene *componentes* como argumentación, retórica, palabras o estilo, que a vez son también acciones sociales (2001b, p. 31).

El *contexto*, como segunda perspectiva planteada por van Dijk, define el texto y el

***Continuando con lo propuesto por Íñiguez (2011), cualquier práctica de AD requiere que se lleven a cabo en tres dimensiones: la dimensión de diferenciación texto-discurso, la dimensión de distinción locutor(a)-enunciador(a) y la dimensión de operacionalización del corpus.***

---

3 Una posición diferente a la expuesta por van Dijk puede observarse en Ricoeur, P. (1996). Tercer estudio. Una semántica de la acción sin agente. En: *Sí mismo como otro*. Madrid: Siglo XXI.

habla como situados, describe algo que ocurre en una situación social. Algunas de las características de análisis relevantes del contexto son: los participantes, el marco de la situación social, la utilería u objetos típicos que pueden ser imprescindibles para los textos o el habla y las estructuras de las acciones que soportan la descripción y la comprensión del contexto (2001b, pp. 33-35).

La tercera perspectiva es el *poder social*, el cual se define como una "relación específica entre grupos sociales o instituciones" (2001b, p. 40), es decir, no ignoran las diversas formas de poder personal entre individuos a menos que esté basado en la pertenencia a un grupo. El poder social se refiere al *control* que un grupo ejerce sobre otro que, para el caso del discurso, se puede observar en el texto escrito y el habla cuando se utilizan como medios para influir sobre la mente de otros con la intención de que estos hagan determinadas acciones (o no) y actúen según nuestro deseo (2001b, p. 41). Para esta perspectiva el autor relaciona las categorías de control de la acción y la mente, el poder persuasivo, hegemónico y consensual, de acceso, de control de contexto y estructuras del discurso, y por último, la división y abuso del poder (2001b, pp. 41-48).

La cuarta perspectiva del discurso se refiere a las *ideologías*. Estas, al decir de van Dijk, son sistemas sociales y representaciones mentales que se relacionan con el discurso ya que su reproducción permite legitimar la dominación. Para el AD las ideologías pueden ser falsas o verdaderas, y lo interesante del asunto, sostiene el lingüista holandés, es precisamente poder identificar qué cosa/ente los grupos controlados consideran como una ideología verdadera y es, desde esta perspectiva, como el autor pretende estudiar su estructura (2001b, p. 55). Así pues, las ideologías coordinan los actos y es por medio del discurso como estas se comunican de modo persuasivo en la sociedad y ayudan a reproducir el poder y la dominación de grupos y clases específicas (2001b, p. 62).

### Acreditación de categorías

Para Potter (1998), la gestión de intereses y la elaboración de acreditaciones "implican construcciones de la persona que hace el informe. Es decir, no se centra en el contenido de lo que se comunica, sino en la condición del comunicante" (p. 151). Otros enfoques -expone el autor- referentes a la elaboración de acreditaciones pueden centrarse en la manera como se describe el tema del informe (discurso empirista, detalle y narración) y también en la relación entre diferentes informes del mismo suceso (consenso y corroboración) (1998, p. 151). Además, se puede observar que en temas como el anticognitivismo, el discurso y la retórica, Potter identifica un manojito de categorías que tienen repercusiones en la comprensión de los hechos y las descripciones; esta construcción de categorías que realizan los participantes tiende a hacerse a partir de la socavación, corroboración y el consenso (1998, p. 153). Una observación al paso que hace Potter es indicar que las "acreditaciones se pueden utilizar para elaborar la factualidad de los relatos" (1998, p. 160).

### 1.2.3 Método y fiabilidad

El ACD se propone lograr esclarecer aspectos ocultos o velados del discurso. Lo particular de esta acción, advierten Fairclough y Wodak (compilados en van Dijk, 2001b), es que quien realiza el análisis por lo general "toma partido a favor de los grupos oprimidos en contra de los grupos dominantes y que manifiestan abiertamente la vocación emancipadora que la motiva" (p. 368). La relación dialéctica bidireccional del ACD, señalan los autores antes mencionados, consiste en que "el suceso discursivo está moldeado por las situaciones, instituciones y estructuras sociales" (2001b, p. 368), pero este a su vez lo constituye, le da forma.

¿Cómo hacer, entonces, un AD?; al respecto Ñiguez (2011, p. 104) esboza (genéricamente) que para realizar un AD es preciso recorrer las



siguientes etapas: a) definir el proceso que quiere analizarse, b) seleccionar el material relevante para el análisis y, c) efectuar el análisis propiamente dicho. Un aspecto que llama la atención de esta analítica se encuentra en su primera etapa, puesto que a diferencia de las diversas formas de emprender el AD enunciadas en los apartados anteriores, para el AC y el ACD, Íñiguez señala la necesidad de partir desde la formulación de una pregunta, ya que “el foco de análisis radica en preguntarse qué relaciones sociales mantenidas y promovidas a través del lenguaje se quieren explicar” (2011, p. 105).

Los analistas del discurso declaran entre sus objetivos, de acuerdo con Martín-Rojo (2011), la voluntad de “incrementar y canalizar esta reflexividad social, desarrollando herramientas de análisis que permitan a los hablantes, siguiendo un método del tipo *hágalo usted mismo*, analizar los discursos propios y ajenos, y sus efectos” (p. 160). Así pues, la *práctica social, discursiva y textual*, objetivos estos fijados por el ACD, derivan de la concepción tridimensional del discurso (expuesta por van Dijk, 1997). Se trata, sostiene Martín-Rojo, de “conocer cómo se lleva a cabo esta construcción discursiva de los acontecimientos, de las relaciones sociales y del propio sujeto, a partir del análisis de los aspectos lingüísticos y del proceso comunicativo en un tiempo y lugar determinados” (2011, p. 165).

Respecto de la falibilidad, debe recordarse que el enfoque crítico del discurso se caracteriza, como lo exponen Fairclough y Wodak, por presentar una visión propia y distintiva de a) la relación existente entre el lenguaje y la sociedad y b) la relación existente entre el propio análisis y las prácticas analizadas (2001, p. 367). En esta dirección, Martín-Rojo se aproxima a esta temática cuando se plantea la cuestión acerca de la legitimidad del AD y advierte que “todos los procedimientos de análisis son marcadamente interpretativos” y ello representa para las personas que trabajan en ciencias sociales y humanas, un problema insuperable que invalida el AD (2011, p. 114).

#### 1.2.4 El campo contable

Con la fundamentación respecto del ACD hasta aquí expuesta y del AC en el acápite anterior, se considera que ello posibilitará entrar ya en materia contable. El siguiente apartado intenta presentar, de manera sintética, lo relacionado con las nociones y principales características (categorías) acerca de los activos intangibles (en adelante, AI) en el contexto normativo nacional y en un referente internacional.

## 2. ESTABLECIMIENTO DE LAS CATEGORÍAS DE ANÁLISIS: PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS AI SEGÚN LO CONTENIDO EN EL DR 2649 Y LA NIC 38

A partir de la literatura revisada, y apoyados en los planteamientos de Larrán y Sotomayor (2005), López de Sá (2009) y González (2013), así como de lo contenido en la normatividad contable antes mencionada, se pueden esgrimir (al menos) seis características de estudio: dos de orden conceptual y cuatro de tipo operacional (o referenciales, según Piñuel, 2002, p. 16), que regulan el tratamiento contable de los AI. Las características en cuestión, que, a su vez, constituyen las categorías de análisis, son: Nociones de Activo y AI, Contexto espacial, Criterios de Reconocimiento/Identificación, Valuación/Medición y Revelación de información.

Una vez caracterizadas las categorías de análisis, y siguiendo las *etapas técnicas del AC* expuestas por Gómez-Mendoza (2000), se puede indicar que la aproximación metodológica inicia con una serie de revisiones a la norma nacional e internacional en cuestión (etapa 1). Luego de ello, en la preparación del material (etapa 2), se seleccionaron las categorías de análisis antes indicadas como unidades de significación y de

cuantificación. En la etapa 3 de selección de la unidad de análisis, el método deductivo fue el escogido y, finalmente, para la explotación de los resultados (etapa 4), se adoptó la metodología del análisis mixto (cualitativo-cuantitativo).

Planteado así el esquema metodológico, se avanza, pues, con la exposición sintética de las principales características conceptuales de los AI según lo contenido en las normas referidas, ello con el objeto de proveer insumos pertinentes a partir de los cuales desarrollar la aproximación analítico-hermenéutica:

3.1 Noción de activo: Un activo, para el DR 2649 (1993), “es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros” (Congreso de la República, Decreto 2649, 1993, art. 35, p. 49). De otro lado, para la NIC 38 (2014), un *activo* es un recurso: (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y (b) del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro (IFRS, 2014, párr. 8, p. 1249).

3.2 Noción de AI: El decreto reglamentario nacional establece que son AI, “(...) los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, (...) de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables (...)”. De igual forma, para reconocer la contribución de los AI a la generación del ingreso, el DR indica que se deben “(...) amortizar de manera sistemática durante su vida útil”, determinando para ello “(...) el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual” (Congreso de la República, Decreto 2649, 1993, art. 66, p. 59).

Por su parte, para la NIC 38 (2014), un AI es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física (IFRS, 2014, párr. 8, p. 1249). Asimismo, la norma esclarece que:

Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte de la plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (IFRS, 2014, párr. 10, p. 1250).

3.3 Criterios de reconocimiento/Identificación: De acuerdo con el DR (1993), el reconocimiento es:

(...) el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados. Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable. (Congreso de la República, Decreto 2649, 1993, art. 47, p. 51)

Además, el DR señala que existen dos requisitos que deben ser satisfechos paralelamente para que la partida sea reconocida en la contabilidad: el primero se refiere a la “probabilidad de que los beneficios económicos asociados con el elemento lleguen a la entidad, o salgan de ella”, y que “la valoración del elemento pueda ser medida con fiabilidad” (Congreso de la República, Decreto 2649, 1993, p. 288).

Caso contrario se observa en la NIC 38 (2014), ya que el **reconocimiento** de una partida como AI exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple: (a) la definición de AI (véanse los párr. 8 a 17), y (b) los criterios

para su reconocimiento (véanse los párr. 18; 21 a 23). A lo anterior, la norma establece que los párrafos 25 a 32 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los AI adquiridos en *forma separada*, y los párrafos 33 a 43 aplican sobre los AI adquiridos en una *combinación de negocios* (IFRS, 2014, párr. 19, p. 1252).

En cuanto a la *identificación* de un activo, la NIC 38 (2014) lo condiciona al cumplimiento de los siguientes dos aspectos: (a) que sea susceptible de ser separado o escindido de la entidad por cualquiera de las modalidades indicadas para ello, o (b), cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal (IFRS, 2014, párr. 12, p. 1251). La definición de AI, en este orden de ideas, requiere que este sea identificable para poder distinguirlo de la plusvalía (IFRS, 2014, párr. 11, p. 1250).

3.4 Criterios de valuación/medición: Respecto de la *valoración*, el DR (1993) sostiene que tanto recursos como hechos económicos deben ser "(...) apropiadamente cuantificados en términos de la unidad de medida", y que de acuerdo con las "normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente" (Congreso de la República, Decreto 2649, 1993, art. 10, p. 39).

Entretanto, con la NIC 38 (2014), al parecer, los conceptos de medición y valoración se utilizan sin mayores distinciones, ya que, de acuerdo con esta, un AI "(...) se medirá inicialmente por su costo" (IFRS, 2014, párr. 24, p. 1253). Asimismo, esta norma señala que en los párr. 44 (medición inicial de AI adquiridos a través de una subvención del gobierno), párr. 45 a 47 (permuta de activos) y párr. 51 a 67 (otros activos generados internamente), la medición es asumida como un símil de valoración que posibilita su reconocimiento en la contabilidad.

3.5 Criterios de revelación de información: bajo el DR 2649 (1993), la revelación (plena) es una norma básica que debe presentar la información contable. Este principio expresa que, el "(...) ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera" (Congreso de la República, Decreto 2649, 1993, art. 15, p. 41). De igual forma, la norma señala que este requerimiento se satisface a través de diferentes productos (informes) contables. Con respecto a la NIC 38 (2014), esta es mucho más explícita sobre el objeto a revelar o informar, por ejemplo, la norma indica que "la entidad revelará (...) información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los (...) que se hayan generado internamente y los demás" (IFRS, 2014, párr. 118, p. 1272). Igual situación ocurre tanto con los AI medidos posteriormente según el modelo de revaluación (IFRS, 2014, párr. 124, p. 1274), como de los desembolsos por investigación y desarrollo (I+D) (IFRS, 2014, párr. 126, p. 1275).

Luego de la anterior conceptualización, se presentan seguidamente los abordajes hermenéuticos con las seis categorías de estudio seleccionadas devenidas de la normatividad nacional y de una internacional respecto del objeto de estudio y sobre las cuales, se espera, recaiga el análisis. Decimos, *se espera*, intentando vacunarnos contra las convenciones que emerjan como lo sostiene Potter (1998), para hacer referencia a la diversidad de versiones que bajo otros intereses discursivos puedan socavar esta versión analítica no acabada, así como por el hecho de traer a colación la advertencia que antes hacían Fairclough y Wodak (2011), respecto de lo marcadamente interpretativo o subjetivo del asunto. Cabe resaltar que en este acápite solamente se

enunciaron las categorías de estudio y que será caso del apartado siguiente, en donde se hace una aproximación analítica sobre los tropos seleccionados.

### 3. APROXIMACIÓN ANALÍTICO-HERMENÉUTICA

***Para la perspectiva de la acción del discurso, debe considerarse que el enunciador es un ente u organismo que se encarga de regular y ordenar disposiciones normativas generales sobre el campo profesional contable, cuyas implicancias de cumplimiento (o no) son explícitamente establecidas.***

Intentando dar cuerpo y sustento a la fundamentación teórica antes expuesta y, planteadas las categorías analíticas según su base normativa observadas en el discurso de los AI. A continuación, se hace una aproximación vinculante entre esta triada metodológica compuesta por el AD, el AC y el ACD, respecto de algunas características principales de los AI.

Siguiendo con lo planteado acerca del método científico para este tipo de ejercicios académicos, se debe indicar que el análisis se enmarca, de acuerdo con Gómez-Mendoza (2000), sobre un estudio de tipo *cuantitativo* y de *contenido tanto manifiesto como latente*, cuyas *categorías o unidades analíticas* (referencias conceptuales según Piñuel, 2002) se construyeron a partir de la revisión bibliográfica y normativa de los AI. La *problemática* que orienta el estudio –siguiendo a Iñiguez (2011)– gira sobre el interrogante ¿qué se puede observar críticamente del discurso contable sobre el tratamiento de los AI según el DR 2649 (1993) y la NIC 38 (2014)? En específico, nos interesa (en lo posible) develar una particularidad que se recoge de la literatura contable<sup>4</sup> respecto del tratamiento del *intangible generado internamente* en las organizaciones.

---

4 Ver Edvinsson y Malone (1997); Rodríguez Ruíz (2003); Mantilla (2004); Vilorio *et. al.* (2008), y principalmente el trabajo de Larrán y Sotomayor (2005).

No sobra indicar que, pese a que se no haga explícito en la formulación de la problemática, el enmarcamiento teórico-metodológico girará sobre el AD, el AC y el ACD, así como del marco normativo propio de los AI.

Retomando las cuatro perspectivas sociales del discurso según van Dijk (2001b): *Perspectiva de la acción, del contexto, del poder y de las ideologías* y, teniendo en cuenta los objetivos fijados para el ACD derivados de la concepción tridimensional del discurso como *práctica social, discursiva y textual*, se plantea respecto del estudio de las categorías seleccionadas de los AI, que:

Para la perspectiva de la acción del discurso, debe considerarse que el enunciador es un ente u organismo que se encarga de regular y ordenar disposiciones normativas generales sobre el campo profesional contable, cuyas implicancias de cumplimiento (o no) son explícitamente establecidas. Claramente se observa que el tratamiento proferido por ambos cuerpos regulativos a la noción de AI es el de una categoría de tipo *recurso*, es decir, el de una categoría auxiliar que bien puede interpretarse, al menos, de las siguientes tres formas: a) como una manera restrictiva de la potencialidad de su uso organizacional (López de Sá, 2009), o b) como una estructura de relación semiótica que permite la comprensión de la representación contable (Loaiza, 2009), o c) como una fuerza semántica que vehicula la interpretación del *designatum* y el hecho contable (Ordóñez *et al.*, 2008). Interpretaciones como las anteriores permiten evidenciar lo que puede ser la (¿única?) función vislumbrada para este tipo de activos: la de esperar una contribución indeterminada e imprecisa en la generación de beneficios futuros exclusivamente económicos hacia las organizaciones.

En otras palabras, y, bajo la lupa de la literatura contable y administrativa sobre el concepto de AI<sup>5</sup>, es posible inferir que lo que *activa* aquello

que no tiene apariencia física o material sea precisamente la materialidad de las personas y la sustanciabilidad de su conocimiento (Bueno *et al.*, 2001; Larrán y Sotomayor, 2005); sin embargo, la actual contabilidad financiera no da cuenta y razón de los (posibles) beneficios (de cualquier tipo) devenidos de la gestión que sobre este tipo de activos se ejerce (o no), sino que, *contrario sensu*, la contabilidad hace patente una reconfiguración en la discursiva ideológica (Archel, 2007) y eufemística del capitalismo industrial al financiero para desembocar en un *capitalismo cognitivo*, como lo sostienen Quijano (2005); Martínez (2010) y Archel y Gómez-Villegas (2014), entre otros. Así las cosas, se observa que el reconocimiento del accionar humano está limitado para este tipo de contabilidad tanto nacional como internacional, ya que las erogaciones destinadas para la capacitación del personal son catalogadas en la contabilidad financiera como un pasivo, tal como lo afirman Edvinsson y Malone (1997), que, en términos contables, puede ser clasificable como un gasto o un costo.

De hecho, existe una profusa literatura acerca de los AI en donde tal término es asumido como símil del capital intelectual<sup>6</sup> o de la gestión del conocimiento<sup>7</sup>, debido a su atributo inmaterial y lo distribuible que puede ser el conocimiento (Nonaka, 1994). Empero, bajo ninguna circunstancia en las dos normatividades se hace explícita la contribución del capital intelectual pese a que se construyan representaciones contables (relatos, cuentas, registros, modelos,

---

5 Una aproximación a la literatura sobre los AI y el capital intelectual puede encontrarse en: Zeghal y Maaloul (2011).

6 Ver Brooking (1997), Mantilla (1999), Bueno, Aragón y García (2001), Enríquez y Alcalá (2003), Ochoa, Prieto y Santidrián (2007), Ortíz de Urbina (2003), entre otros.

7 Consultar en: Tissen, Andriessen y Lekanne, (2000), Mantilla (1999), entre otros.

sistemas) para asumir su valoración y revelación de la realidad de las organizaciones en los estados financieros.

Para la perspectiva del contexto, es evidente que el rango de alcance del decreto, de un lado, es acotado al territorio nacional colombiano, mientras que para el caso de las NIC-NIIF, su campo de acción es global, precisamente por tener pretensiones de internacionalización/mundialización de *determinadas prácticas hegemónicas* profesionales contables (Gil, 2010); (Quijano, 2002). Cabe resaltar que, en el caso nacional, los órganos que ejercen alguna influencia (positiva o negativa) sobre los profesionales de la contabilidad son la Unidad Administrativa Especial (UEA), Junta Central de Contadores (JCC) y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), cuyas actividades, *grosso modo*, cuentan los mismos, son las de ser un “organismo que ejerce la inspección y vigilancia de la Contaduría Pública en Colombia”. En el caso del CTCP, de este se dice que hace las veces de organismo público “encargado de la orientación técnico-científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de general aceptación en el país” (Congreso de la República, Ley 43, 1990, p. 2). Sin embargo, se observa que dichos órganos reguladores más que buscar y procurar por la dignificación de la profesión y el avance disciplinar, respectivamente, su accionar contempla el fin de la reflexión e investigación contable al enmarcar como virtud la obediencia de los estándares internacionales, la tecnificación educativo-laboral y, sobre todo, en donde sus intereses institucionales correspondan y defienden la *idea de lo público* que alberga el discurso neoliberal de los IFRS (Baker, 2005/2009); (Curvelo, 2009); (Martínez, 2010); (Bustamante, 2013); (IAESB, 2008).

Del otro lado del hemisferio, las NIC-NIIF son emitidas por una entidad denominada *International Accounting Standards Board* (IASB)<sup>8</sup>.

El IASB es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Este organismo funciona bajo la supervisión de la Fundación IFRS. Una gran diferencia entre este conjunto de estándares contables obedece a que ni las NIC ni las NIIF determinan la forma en que debe ser regulado el proceso contable<sup>9</sup> ni castigada la mala praxis del profesional contable a propósito de los históricos y frecuentes casos de fraude y corrupción financiera a nivel nacional, internacional y transnacional, es decir, estas normas no formulan lineamientos acerca de la *captura, procesamiento de información y utilización de planes de cuentas*, sino que dichas normas están estructuradas para orientar la elaboración y el contenido por presentar de los estados financieros-contables<sup>10</sup>. En cambio, la norma nacional, además de regular las prácticas profesionales, “incluye el proceso contable y establece las reglas para el registro” del mismo (Congreso de la República, Ley 43, 1990); (Contraloría General de la Nación, 2013); (CTCP, 2014).

Respecto de las relaciones de poder, a partir de las tensiones de las que da cuenta la literatura académica de la profesión entre la contabilidad y el poder (Larrinaga, 1999; Quintero, 2010; Flor, 2013), la contabilidad y la política (Franco, 1996; Gracia López, 2014) y, recientemente,

---

8 Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

9 Aquí cabe incluir a la educación contable, cuyo “debe ser” educativo concibe al profesional contable como uno más de una línea de montaje en serie, es decir, un producto universitario estandarizado que responda a los requerimientos e intereses capitalistas y que acotados en el contexto de la globalización (Gil, 2010; Sierra, 2001; Bustamante, 2013), constriñen la moralidad de los contadores públicos (Rojas, 2009).

10 Para comprender y ampliar este debate, se sugiere revisar el documento *Comentarios a la propuesta de normas de aseguramiento de la información financiera para la convergencia*, elaborado por el Movimiento Social Profesional Dignidad Contable Nacional (2014).

con el interés público (Baker, 2005/2009; Curvelo, 2009; Bustamante, 2013; Gil, 2014; Londoño y Bermúdez, 2016), se resaltan algunos cambios que se infieren entre ambas normatividades. Para el caso de los AI, se observa que una de las principales distinciones entre las mismas es lo referente a las características del control, reconocimiento, medición, valoración y revelación (estas últimas cuatro características precisamente fueron las escogidas como categorías del análisis). Respecto del control, esta categoría es determinante en el momento de la identificación y reconocimiento del activo, puesto que la titularidad del mismo está dada en función de si el ente organizacional posee (o no) el control directo sobre la generación de los beneficios económicos futuros que de este provengan, así como de los pasivos que genere (Congreso de la República, Decreto 2649, 1993); (NIC 38, 2014).

En términos generales, en cuanto a la medición y la valoración, se observa que la NIC 38, a diferencia del DR 2649, expone más de un criterio de medición, el cual depende de la decisión adoptada por el ente y no de la imposición que los organismos reguladores hagan a gusto de determinados intereses. Una particularidad sobre esta categoría es que en ambos organismos se asume que los dos conceptos (valuación y medición) significan lo mismo<sup>11</sup>, tanto es así que, en el caso nacional, el DR 2649 señala que "(...) son criterios de medición [más bien de valoración] aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente" (Congreso de la República, Decreto 2649, 1993, art. 10, p. 39); en el caso internacional, la NIC 38 (2014) inicia enunciando unos criterios para la medición del activo y termina exponiendo modelos de valoración (costo histórico, razonable, de reposición y presente) (ver pár. 36-67).

---

11 Ver el marco conceptual IFRS y DR.

Empero, en la literatura acerca de los activos (Hendriksen, 1974) y en particular, de los AI, se encuentra que existe una evidente distinción semántica entre los conceptos de medición y valoración (Lev, 2003; González, 2013), -ver sobre todo el amplio trabajo de Reilly (1996) y (Reilly & Schweih, 1999), en donde el primer concepto, medición, es utilizado como medida de comparación -no necesariamente debe ser cuantitativa-, mientras que el concepto de valoración, de otro lado, implica la selección de una unidad y estimación monetaria del objeto valuado con el fin de poder determinar el precio (transable o de venta) del mismo. En cuanto a la revelación, se puede decir que la normatividad nacional presupone una vida útil del activo, la cual puede ser amortizable/depreciable (o despreciable) dependiendo de su soporte legal (Congreso de la República, Decreto 2649, 1993, art. 66, p. 59); por el lado de la NIC, el organismo internacional hace la distinción entre vidas útiles finitas y no finitas, distinción que tiene repercusiones (IFRS, 2014, pár. 88-90, 122) en el proceso de la revelación de esta información para los usuarios de la misma.

Un aspecto que merece igual consideración son las fases de investigación y desarrollo (I+D), puesto que bajo el contexto nacional, I+D se asume como un gasto que es posible diferir en el tiempo (Congreso de la República, Decreto 2649, 1993, p. 177); mientras que en la NIC 38 (IFRS, 2014, pár. 43(a), pár. 54), solamente la fase de desarrollo es capitalizable y reconocida como AI (Larrán y Sotomayor, 2005) si y solo si cumple con las condiciones establecidas en la NIC 38 (IFRS, 2014, p.57), lo cual hace que, en la práctica, todos los desembolsos en I+D sean reconocidos en el estado de resultados y no en el de situación financiera, es decir, son erogaciones no capitalizables y no constituyen -en esencia- un activo.

Finalmente, en cuanto al tema ideológico y de acuerdo con algunos sentires nacionales (Araujo, 1976; Franco, 1996; Visbal, 1999; Cubides, 1999; Ariza, 2002; Gracia López, 2014), se

observa que la falta de agremiación y defensa de la profesión ha llevado a que en el escenario neoliberal prevalezca el discurso hegemónico del capitalismo financiero, en donde la individualidad y los intereses económicos propios determinan el punto de partida y llegada del campo profesional y disciplinal (Gómez-Villegas, 2006; Rojas, 2009; Dueñas, 2010; Martínez, 2010). Esta asunción no es ni si quiera pensable bajo la NIC 38, ya que *es de este lado* del escenario globalizado donde se produce y reproduce por cuenta propia (autopoiético) la ideología dominante capitalista (Archel, 2007; Gil, 2010; Bolstanki y Chiapello 2002, citados en Rojas, 2009, y Giraldo, 2010; De Sousa, 2014).

Desde una perspectiva hermenéutica, se puede observar que, por un lado, desde el contexto normativo de estudio internacional, se presume una precisión y claridad en la delimitación conceptual y procedimental para con los activos intangibles que, en términos teóricos y prácticos, obstaculizan epistemológica y metodológicamente tanto su reconocimiento semántico, pasando por los procesos de identificación, medición, valoración, representación, revelación y gestión, como la interpretación de unos hechos que acontecen en los planos económicos, financieros, sociales, ambientales y culturales de la realidad empresarial y organizacional. De esta manera, referirse y operacionalizar contable, económica, social y financieramente los activos intangibles generados en el interior de las organizaciones, resulta de una alta complejidad y ambigüedad por el grado de posibilidades que cada entidad contaría a su disposición para interpretar y reconocer, a su bien, cualquier tipo de recursos que le permita justificar el incremento o disminución de sus activos, pasivos y recursos patrimoniales, con lo cual se subjetiva y fuerza el proceder representacional, accionar y transformador de la contabilidad.

En otras palabras, se considera que al no existir una exhaustiva delimitación terminológica de lo que se concibe como activos intangibles

generados internamente, así como una guía clara que permita hacer correctamente su medición, valoración y reconocimiento, que trascienda más allá de su determinación por la vía de los costos (en el reconocimiento, compra/venta, del *valor razonable*) o de los gastos, se estaría restringiendo y condicionando unos recursos con los que cuentan (y que le corresponde gestionar a) las organizaciones, para generar y explotar las ventajas competitivas que se derivan del uso intensivo del conocimiento, la innovación, las buenas prácticas (administrativas/gestión), el mejoramiento de los procesos productivos o servuctivos, o, simplemente, de las buenas relaciones con terceros que extienden y mantienen las organizaciones para crear y generar valor en la producción de bienes o en la prestación de servicios a sus clientes.

Por otro lado, desde la perspectiva normativa nacional, se considera que la irrestricta mirada tributaria y legalista que condiciona gran parte del ejercicio (y enseñanza) de la contabilidad financiera (y que suele extenderse normalmente hacia otros tipos de contabilidad como la de costos, control y de gestión), constituye un importante obstáculo que excluye la posibilidad de comprender la gran potencialidad de explotación y gestión que subsiste en los activos intangibles diferentes a los que solo tienen como fundamento un sustrato de tipo jurídico (control por vía legal) en su identificación, medición, valoración, representación y revelación. Ejemplos de este sustrato se encuentran enmarcados en la cuenta 16 del Plan único de cuentas para comerciantes.

Así las cosas, se infiere que la comprensión de nuevos horizontes ontológicos, epistemológicos, metodológicos y semánticos referidos, contextualizados y aplicados a los campos de estudio de la contabilidad, y, de manera particular sobre la categoría de los activos intangibles (se podría ser aún más preciso si se abordan los diferentes recursos intangibles generados internamente que se escapan de una naturaleza jurídica o determinación a través de los costos, pero que sí se presentan en la vida



cotidiana de las organizaciones), posibilitaría la ampliación de los encuadres desde los cuales se posiciona(n) el (los) sujeto(s) contable(s) para interpretar, criticar, construir, reconstruir y deconstruir las diferentes capas de la realidad (Mattessich, 2006) en las cuales se ubican los objetos de estudio y sobre los cuales gira la disciplina contable.

De igual manera, se espera que lo anterior abra el camino hacia la construcción de nuevos principios de regulación contable que contribuyan en la general aceptación de mejores prácticas que cuenten con mejores soportes y fundamentos ontológicos, epistemológicos, metodológicos, semánticos y praxeológicos.

Antes de cerrar este relato discursivo y haciendo uso de una de las herramientas computacionales para el análisis y tratamiento de datos de orden cualitativo sugeridas por Piñuel (2002), en la Tabla 1 se resumen y se detalla la taxonomía de los elementos utilizados en la unidad hermenéutica utilizada como ejemplo práctico del uso de *Atlas TI* (versión 6.2),

programa informático frecuentemente utilizado por investigadores sociales para el estudio de altos volúmenes de información cualitativa. En el caso particular, solamente se ha concentrado en dos cuerpos normativos, por lo que en rigor no era necesario el uso de *Atlas TI*; sin embargo, se hace uso de él y se presentan los análisis efectuados simplemente con fines didácticos y divulgativos.

La información para el estudio parte desde la identificación y planteamiento de seis categorías analíticas: contexto espacial, criterio de reconocimiento/identificación, criterio de revelación, criterio de valuación o medición, noción de activo y noción de AI, las cuales recogen, a su vez, otras seis subcategorías: atributo conceptual, atributo en criterio de identificación, atributo en criterio de medición, atributo en criterio de reconocimiento, atributo en criterio de revelación y atributo en criterio de valuación (ver la tabla 2). Teniendo en cuenta a Iñiguez (2011), la orientación de las categorías y subcategorías analíticas se gesta a partir de la formulación de una o varias preguntas.

**Tabla 2.** Taxonomía y descripción utilizada en Unidad de análisis hermenéutica *Atlas TI*.

Elementos		Pregunta por
Categorías	Contexto espacial	¿Cuáles son las características geo-espaciales o de espacio-tiempo en donde se encuentra el objeto de estudio?
	Criterio de reconocimiento/identificación	¿Cuáles son las características autorizadas o legitimadas que permiten advertir y distinguir al objeto de estudio de otros objetos? ¿Cuál es la probabilidad de generación de beneficios económicos? ¿Cuál es la fiabilidad de su medición y valoración?
	Criterio de revelación	¿Qué aspectos internos o externos, formales o informales están autorizados para comunicar sobre el objeto de estudio?
	Criterio de valuación o medición	¿Qué características posibilitan estimar aspectos cuantitativos (valor) y permiten comparar aspectos cualitativos (medición) del objeto de estudio?
	Noción de activo	¿Cuáles características debe cumplir el objeto de estudio para pertenecer a tal categoría?
	Noción de AI	¿Cuáles características específicas debe cumplir el objeto de estudio para pertenecer a dicha categoría?

Elementos		Pregunta por
Sub-categorías	Atributo conceptual	¿Qué aspectos terminológicos, teóricos o semánticos particularizan la composición conceptual del objeto de estudio?
	Atributo en criterio de identificación	¿Qué propiedades endógenas pertenecen al objeto de estudio? ¿Qué aspectos destacan su unicidad?
	Atributo en criterio de medición	¿Qué propiedades del objeto de estudio se pretende cualificar? ¿Frente a qué otra propiedad se pretende realizar la comparación? ¿Cuál(es) unidad(es) de medida se tomará(n)?
	Atributo en criterio de reconocimiento	¿Qué propiedades exógenas son frecuentemente asignadas al objeto de estudio que posibilitan advertir que se encuentra en presencia o no de ellas? ¿Cuál es el grado de confiabilidad de la estimación cualitativa y cuantitativa de las propiedades atribuidas?
	Atributo en criterio de revelación	¿Qué propiedades del objeto de estudio se consideran necesarias de conocer y divulgar? ¿Qué procesos, forma y tiempo satisfacen en conjunto el criterio determinado?
	Atributo en criterio de valuación	¿Qué magnitudes del objeto de estudio son susceptibles de cuantificación? ¿Qué patrón de escala se usará para ordenar sus propiedades? ¿Qué aspectos permiten determinar la certeza en la cuantificación de las magnitudes del objeto de estudio?

Fuente: elaboración propia.

La inclusión de la categoría *contexto espacial*, por supuesto, deviene de la perspectiva *contextual* del discurso planteada por van Dijk (2001b), la cual ha sido ajustada al objeto de estudio y que ya se expuso al inicio de este acápite. Este mismo tratamiento se ha considerado para las cinco categorías restantes propuestas. De igual forma, debe resaltarse que por cuestiones de extensión, se ha omitido la inclusión de la representación gráfica (mapa categorial –etapa final del proceso analítico de la unidad hermenéutica y que puede elaborarse a través del mismo programa–) de los avances alcanzados hasta el momento de la construcción de esta narración; sin embargo, se sugiere (la elaboración y) el análisis de este tipo de diagramaciones conceptuales, ya que ello relieves y potencializa la exégesis de estudios y desarrollos ulteriores sobre nuevas

perspectivas de investigación y teorización en las disciplinas sociales.

En la Tabla 2, por otra parte, se presenta una relación cuantitativa entre las categorías y subcategorías elaboradas para analizar los aspectos normativos del concepto de AI observados en el contexto normativo referido. Este proceso operativo, como lo sostiene Bernete (2013), es importante ya que posibilita la identificación de formas narrativas incluidas en los documentos, la ejecución de un conteo aproximado de la frecuencia y el establecimiento de relaciones intercategoriales; asimismo, permite adelantar un conteo, en términos de Gómez-Mendoza (2000), de los contenidos manifiestos y/o latentes en los documentos consultados.

**Tabla 3.** Relación cuantitativa entre categorías y subcategorías de AC de los AI sobre su base normativa<sup>12</sup>.

Name	Group	De	Author	Created	Modified	Families
Atributo conceptual	67	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Atributos en criterio de identificación	21	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Atributos en criterio de medición	21	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Atributos en criterio de reconocimiento	32	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Atributos en criterio de revelación	46	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Atributos en criterio de valuación	28	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Criterio espacial	9	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Criterio de reconocimiento/ identificación	9	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Criterio de revelación	11	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Criterio de valuación o medición	8	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Noción de activo ~	2	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	
Noción de activo intangible	2	0	Super	08/12/20..	08/12/20..	

Fuente: elaboración propia.

Al respecto de algunos resultados obtenidos luego de la aplicación de las preguntas de la Tabla 1 sobre el corpus normativo de estudio y, a modo de cierre del AC, cabe resaltar que la categoría que presentó mayor frecuencia entre ambas regulaciones fue el criterio de revelación, con 11 asociaciones, seguido del contexto espacial y del criterio de reconocimiento/identificación, ambas con 9 asociaciones. En cuanto a las subcategorías planteadas, el detalle de las cifras evidencia que las características de mayor frecuencia fueron el atributo conceptual, con 67

relaciones entre las normas, seguido del atributo en criterio de revelación, con 46 relaciones. Se puede decir, de manera sucinta, que lo anterior ofrece algunas luces para develar o potencializar otro tipo de sentido a la interpretación y análisis que del concepto de AI se puede emprender en este andamiaje normativo.

## CONCLUSIONES

A partir de lo anteriormente expuesto, se debe indicar que lo que moviliza el uso de técnicas cualitativas de investigación como el AD, el AC y el ACD en las disciplinas sociales, es el pretender develar y/o reinterpretar un sentido que se denota o connota sobre la realidad en términos generales o sobre un objeto de manera específica. De igual forma, se debe

<sup>12</sup> El enmarcado con color claro se refiere a las subcategorías de estudio identificadas, mientras que lo resaltado con color oscuro obedece a las categorías de estudio establecidas.

advertir que no es posible sustentar bajo ninguna circunstancia una analítica del discurso objetiva y desprendida del objeto de estudio, precisamente por lo subjetivo e intersubjetivo de su práctica. No obstante, la fiabilidad del método estará dada en la medida en que se haga un seguimiento riguroso del método empleado y de su encuadramiento teórico, lo cual posibilitará la consecución del develamiento de las prácticas sociales y discursivas.

En esta dirección, Íñiguez resalta la importancia de postular con rigor y acierto la construcción y acreditación de las categorías analíticas, así como el sostener, por un lado, una actitud problematizadora “que conduzca a un cambio de perspectiva respecto de la forma en que se enfoca aquello que se estudia” (2011, p. 93) y, de otro, que intente ver más allá del pensamiento abismal (De Sousa, 2014). Bajo estas premisas, se ha esbozado una aproximación que intenta vincular esta triada metodológica compuesta por el AD, el AC y el ACD, con respecto a algunas de las principales características de los AI que se pueden recoger de dos de su corpus normativo.

La construcción categorial devino de la revisión del contenido bibliográfico y normativo, en donde emergieron seis referentes categóricos (nociones de activo y AI, contexto espacial, criterios de reconocimiento/identificación, valuación/medición y revelación de información) y seis subcategorías (atributo conceptual, atributo en criterio de identificación, atributo en criterio de medición, atributo en criterio de reconocimiento, atributo en criterio de revelación y atributo en criterio de valuación), las cuales giraron alrededor de una problemática que buscaba conocer, de modo específico, *cuál era el tratamiento del intangible generado internamente en las organizaciones según el DR 2649 (1993) y la NIC 38 (2014)*. A renglón seguido se hace la aproximación analítico-hermenéutica a partir de las cuatro perspectivas sociales del discurso expuestas por van Dijk (2001b), sobre las cuales se concluye que:

1. Para la perspectiva de la acción del discurso, los AI se comprenden bajo este marco normativo como una categoría auxiliar indeterminada e imprecisa sobre la cual se espera una contribución en la generación de un cierto tipo de beneficios futuros.
2. Para la perspectiva del contexto, se devela que la profesión contable o, más bien, el derecho contable como lo refiere Gil (2010), en ambas latitudes, evidencia una fuerte subyugación a lo reglamentario (Sierra, 2001), bien fuere para normalizar la forma y/o el fondo (objeto) del reconocimiento, la medición, la valoración y la revelación de los AI, así como de otro tipo de categorías entre las que destacan el interés público, la educación contable y la moral profesional.
3. Sobre las relaciones de poder y, en consonancia con la perspectiva anterior, resultan evidentes las tensiones que subyacen en el interior y exterior del corpus normativo sobre categorías como control, reconocimiento, medición, valoración y revelación de los AI y en particular sobre las erogaciones en I+D y los activos generados internamente. En otras palabras, la categorización que hace la contabilidad posibilita la representación de relaciones de poder que se ejercen sobre los sujetos, las organizaciones y lo social, con lo que, una vez más, se demuestra que la contabilidad no es un instrumento neutral frente a la realidad (Archel, 2007; Gil, 2010), sino que es un dispositivo de control y sujeción (Larrinaga, 1999; Barrios y Rivera, 2011; Flor, 2013).
4. En cuanto a la perspectiva ideológica, resultan evidentes las estrategias discursivas y categorías eufemísticas como la de *interés público* o *calidad profesional* utilizadas por los organismos encargados de orientar, regular y normalizar la profesión, para encubrir como intereses institucionales aquello que solo resulta de interés para unos pocos (Archel, 2007) y que atenta, por supuesto, sobre la dignificación de la profesión y la construcción de confianza pública.

Así las cosas, se espera que esta aproximación analítica-hermenéutica se pueda sumar al *corpus* de otra serie de invitaciones académicas que permita aportar algunas luces sobre el uso de técnicas y metodologías de investigación cualitativas en los campos de las disciplinas sociales y, en especial, en el de la contabilidad. Asimismo, que invite a continuar con los estudios ontológicos, epistemológicos, metodológicos, semánticos y praxeológicos en la disciplina contable. Se espera que esta aproximación posibilite y potencie el avance en la concepción tridimensional del discurso como práctica social, discursiva y textual del estudio sobre los AI.

## REFERENCIAS

- Abela, J. A. (2002). Las técnicas de análisis de contenido: Una revisión actualizada. *Fundación Centro de Estudios Andaluces*.
- Alzate, J. S. (2014). Corrientes heterodoxas y estrategias de investigación social cualitativa. Respuestas a las limitaciones de la corriente ortodoxa de investigación contable. En: *Congreso nacional de estudiantes de contaduría pública de Colombia. Testimonio latinoamericano* (pp. 159-183). Medellín: Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid.
- Araujo Ensuncho, Jack (1976). Contaduría pública, monopolio yanqui en Colombia. Recuperado de: [http://www.jackaraujo.net/lan\\_productos/1Presentacion\\_myc.pdf](http://www.jackaraujo.net/lan_productos/1Presentacion_myc.pdf)
- Archel, Domench, P. (2007). Discurso contable, ideología e informes anuales: un enfoque interpretativo. *Contaduría Universidad de Antioquia* (51), 41-64.
- Archel, P., y Gómez, M. (2014). Crisis de la valoración contable en el capitalismo cognitivo. *Innovar*, 24(52), 103-116.
- Ariza, Danilo (2002). Las relaciones de producción y la partida doble. *Revista Legis del Contador*, 2, 97-132.

***... se debe indicar que lo que moviliza el uso de técnicas cualitativas de investigación como el AD, el AC y el ACD en las disciplinas sociales, es el pretender develar y/o reinterpretar un sentido que se denota o connota sobre la realidad en términos generales o sobre un objeto de manera específica. De igual forma, se debe advertir que no es posible sustentar bajo ninguna circunstancia una analítica del discurso objetiva y desprendida del objeto de estudio, precisamente por lo subjetivo e intersubjetivo de su práctica. No obstante, la fiabilidad del método estará dada en la medida en que se haga un seguimiento riguroso del método empleado y de su encuadramiento teórico, lo cual posibilitará la consecución del develamiento de las prácticas sociales y discursivas.***

- Baker, R. (2005/2009). ¿Cuál es el significado del "interés público"? Examinando la ideología de la profesión de la contaduría pública americana. En: Mauricio Gómez y Carlos Mario Ospina (eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad* (pp. 223-240).
- Barbero, J. M. (1995). Modernidad, postmodernidad, modernidades—discursos sobre la crisis y la diferencia. *Revista Intercom*, 18(2).
- Barrios, C., y Rivera, Y. (2011). Sistemas contables administrativos. Análisis de su contribución al ordenamiento espacio-temporal de las organizaciones. Cali: Universidad del Valle.
- Bernete, F. (2013). Análisis de contenido (cuantitativo y cualitativo). En: Antonio Marín y Alejandro Noboa (coords.), *Conocer lo social: Estrategias, técnicas de construcción y análisis de datos* (pp. 222-261).
- Brooking, Annie (1997). *El capital intelectual: el principal activo de las empresas del tercer milenio*. Ediciones Paidós Ibérica, S.A.
- Bueno, E.; Aragón, A., y García Morales, V. (2001). El capital intangible frente al capital intelectual de la empresa desde la perspectiva de las capacidades dinámicas. En: *Comunicación del XI Congreso Nacional de ACEDE* (Zaragoza, España).
- Bunge, M. (1980). *La ciencia, su método y su filosofía*. Buenos Aires: Ediciones Siglo XX.
- Bustamante García, H. C. (2013). El interés público en la nueva base institucional de la regulación contable en Colombia. Comentarios generales a propósito del proceso de convergencia hacia estándares contables internacionales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (56), 81-104.
- Chua, W. F. (1986/2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En: Mauricio Gómez y Carlos Mario Ospina (eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad* (pp. 37-75).
- Colombia. Congreso de la República (1990). Ley 43 (13, diciembre). *Diario Oficial* CXXVII.
- Colombia. Congreso de la República (1993). Decreto Reglamentario 2649 (29, diciembre). *Diario Oficial* 41156.
- Colombia. Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). (2014). *Documento de Orientación Técnica 001 –Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos: Algunas reflexiones sobre las implicaciones contables de los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera*.
- Colombia. Contraloría General de la Nación (2013). Foro Regulación contable pública. Hacia estándares internacionales NIIF – NICSP. Disponible en: <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/033e9778-de25-44bb-bf74-1d28bca35b98/Presentaci%C3%B3n+Activos+Dr.+Germ%C3%A1n+Espinosa.pdf?MOD=AJPERES>
- Cruz Kronfly, F. (1994). Capítulo 1: Cultura de la modernidad y crisis social; Capítulo 2: Doce interrogantes sobre modernidad y posmodernidad. En: *La sombrilla planetaria. Ensayos sobre modernidad y posmodernidad en la cultura*. Bogotá: Editorial Planeta.
- Cruz Kronfly, F. (2007). 1: Formación Integral y Modernidad Mental; 2. Curiosidad, Investigación y Espíritu Crítico. En: *La derrota de la Luz: ensayo sobre modernidad, contemporaneidad y cultura* (pp. 183-210). Cali: Editorial Universidad del Valle.
- Cruz Kronfly, F. (2010). *Producir conocimiento es mirar de otro modo*. En: Claudia Barrios y William Rojas (comp.), *Conjunciones y disertaciones: pensando la contabilidad en el siglo XXI* (pp. 13-17). Cali: Pontificia Universidad Javeriana Cali - Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas y

- Universidad del Valle - Facultad de Ciencias de la Administración.
- Cubides, H. (1999). Evolución de la capacitación y formación de los contadores públicos. En: H. Cubides et. al., *Historia de la contaduría pública en Colombia siglo XX: Elementos para su interpretación* (pp. 35-136). Bogotá: Fundación Universidad Central.
- Curvelo-Hassán, J. O. (2009). Ética y responsabilidad social del contador: Perspectivas y tendencias frente a las IFRS. *CAPIC REVIEW*, (7), 83-94.
- De Sousa Santos, B. (2014). Capítulo I. Más allá del pensamiento abismal: de las líneas globales a una ecología de saberes. En: De Sousa Santos, B. y M. P. Meneses. *Epistemologías del sur* (pp. 21-66). Ediciones Akal.
- Dueñas, N. J. (2010). La influencia de la ideología moderna en la formación de la disciplina contable: contabilidad como herramienta de control en entidades del tercer sector. *Cuadernos de contabilidad*, 11(29), 493-508.
- Edvinsson, L., & Malone, M. S. (1998). *El capital intelectual: cómo identificar y calcular el valor inexplorado de los recursos intangibles de su empresa*. Bogotá: Norma.
- Elliott, J. (2005). *Using narrative in social research: Qualitative and quantitative approaches*. Sage.
- Enríquez de Rivera, Sylvia M., y Alcalá Canto, María I. (2003). Herramientas para la administración y valuación del capital intelectual. (26 al 28 de noviembre: Punta del Este, Uruguay). En: *VIII Congreso Internacional de Costos*.
- Fairclough, N., & Wodak, R. (2001). Análisis crítico del discurso. En: Teun van Dijk (comp.) *El discurso como interacción social* (Vol. II) (pp. 367-404). España: Gedisa.
- Fals-Borda, O. (1985). *El problema de cómo investigar la realidad para transformarla: Por la praxis*. Tercer Mundo.
- Flor Ortega, N. K. (2013). La contabilidad vista como dispositivo de poder: aproximación interpretativa desde la perspectiva foucaultiana. *Cuadernos de contabilidad*. 14(34), 133-158.
- Franco, R. (1996). *Reflexiones contables: Teoría, educación y moral*. Investigar editores.
- Gil, J. M. (2010). Retos de la contabilidad frente a la globalización: perspectivas de la teoría y la investigación contable. En: Claudia Barrios y William Rojas (comp.), *Conjunciones y disertaciones: pensando la contabilidad en el siglo XXI* (pp. 101-126). Cali: Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Pontificia Universidad Javeriana Cali; Facultad de Ciencias de la Administración, Universidad del Valle.
- Gil, J. M. (2014). Contabilidad e interés: Unas palabras. En: *Horizontes plurales e identitarios, Para recrear el pensamiento de la contabilidad* (pp. 221-240). IX Simposio Nacional y VII Internacional de investigación contable y docencia. Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-cinco.
- Giraldo Garcés, G. (2010). Pensamiento contable: Apuesta por una postura crítica e interpretativa. El caso del Centro Colombiano de Investigaciones Contables. En: *Desterritorializaciones plurales del pensamiento contable ortodoxo* (pp. 48-71). VIII Simposio nacional de investigación contable y docencia. Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-cinco.
- Gómez-Mendoza, M. A. (2000). Análisis de contenido cualitativo y cuantitativo: definición, clasificación y metodología. *Revista de Ciencias Humanas*, 20.
- Gómez-Villegas, M. (2006). Una reflexión sobre la contabilidad como racionalidad instrumental en el capitalismo. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 49, 87-94.
- González, P. (2013). *Valoración del Activo Intangible en Empresas Mipymes de Software*.

- Caso de Estudio Parquesoft Cali. Cali: Universidad del Valle.
- Gracia López, E. (2014). Contabilidad Política: Un campo para estudiar y proponer. En: *Horizontes plurales e identitarios, Para recrear el pensamiento de la contabilidad* (59-69). IX Simposio Nacional y VII Internacional de investigación contable y docencia. Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-cinco.
- Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). *Competing paradigms in qualitative research. Handbook of qualitative research*, 2, 163-194.
- Hendriksen, E. (1974). El activo y su medición. En: *Teoría de la contabilidad* (pp. 290-329). México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.
- Ibáñez, T. (2011). El giro lingüístico. En: L. Íñiguez (ed.), *Análisis del discurso. Manual para las ciencias sociales* (pp. 21-42). Barcelona: Editorial UOC.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB) (2008). *Manual de los pronunciamientos internacionales de formación*. IFAC.
- IFRS Fundación (2014). *Norma Internacional de Contabilidad 38 (NIC 38)*. Normas Internacionales de Información Financiera emitidas a 1 de enero de 2014. Libro Rojo.
- Íñiguez, L. (2011). Cap. II. El lenguaje en las ciencias sociales: fundamentos, conceptos y modelos. En: *Análisis del discurso. Manual para las ciencias sociales* (pp. 76-82). Barcelona: Editorial UOC.
- Íñiguez, L. (2011). Cap. III. El análisis crítico del discurso en las ciencias sociales: variedades, tradiciones y práctica. En: *Análisis del discurso. Manual para las ciencias sociales* (pp. 83-123). Barcelona: Editorial UOC.
- Larrán, J. M., y Sotomayor González, S. (2005). Contabilidad financiera. Valoración y reconocimiento de activos intangibles. *Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (21), 83-128.
- Larrinaga González, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: Una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2(3), 103-131.
- Lev, Baruch (2003). Remarks on the measurement valuation, and reporting of intangible assets. *Economic, Policy Review*, 17-22.
- Loaiza Robles, F. (2009). Aportes para la comprensión del discurso pedagógico contable. *Revista Lúmina*, 10, 142-160.
- Londoño, J., y Bermúdez, L. (2016). Análisis del concepto de interés público a partir de la discusión entre los presupuestos planteados por las corrientes funcionalista y crítica de la contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 69, 13-31.
- López de Sá, Antonio (2009). Activos intangibles y la realidad objetiva. *Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 40, 139-159.
- Mantilla Blanco, S.A. (1999). *Capital intelectual & Contabilidad del conocimiento*. ECOE Ediciones.
- Mardones, J. M. (1991). *Filosofía de las ciencias humanas y sociales: materiales para una fundamentación científica* (1). Anthropos Editorial.
- Martín-Rojo, L. (2011). Capítulo VI. El análisis crítico del discurso. Fronteras y exclusión social en los discursos sociales. En: L. Íñiguez (ed.), *Análisis del discurso. Manual para las ciencias sociales* (pp. 157-191). Barcelona: Editorial UOC.
- Martínez P., Guillermo (2010). El discurso de la verdad única en contabilidad: Un relato desde la razón indolente. En: *Desterritorializaciones plurales del pensamiento contable ortodoxo* (pp. 35-47). VIII Simposio nacional de investigación contable y docencia. Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-cinco.
- Mattessich, R. (2006). La representación contable y el modelo de capas-cebolla de la realidad: una



- comparación con las "órdenes de simulacro" de Baudrillard y su hiperrealidad. Documento del CIECE. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
- Nonaka, Ikujiro (1994). A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation. *Organization Science*, 5(1), 14-37.
- Ochoa, M.; Prieto, M. y Santidrián, A. (2007). *Estado de la gestión del capital intelectual: evidencia empírica e ideas para la reflexión*. Documento de trabajo. Mayo. Burgos: Universidad de Burgos.
- Ordóñez Noreña, S.; Perdomo Mejía, L., y Soto Murillo, G. (2009). Aproximación a la semántica contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (53), 225-242.
- Ortíz de Urbina, M. (2003). *Modelos de clasificación y medición del capital intelectual*. En: Material de apoyo de la conferencia dictada en la Universidad de Zaragoza. Julio, Zaragoza.
- Piñuel Raigada, J. L. (2002). Epistemología, metodología y técnicas del análisis de contenido. *Sociolinguistic Studies*, 3(1), 1-42.
- Potter, J. (1998). *La representación de la realidad. Discurso, retórica y construcción social*. Barcelona: Paidós.
- Quattrone, Paolo (2000). Constructivism and accounting research: towards a trans-disciplinary perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 13(2), 130-155.
- Quijano-Valencia, O. (2002). Nuevos tiempos, nuevas competencias. De las mono-competencias a la policognición. En: Olver Quijano-Valencia, Edgar; Gracia-López, Guillermo León; Martínez-Pino, Efrén Danilo; Ariza-Buenaventura y William Rojas-Rojas. *Del hacer al saber. Realidades y perspectivas de la educación contable en Colombia*. Popayán: Universidad del Cauca.
- Quijano-Valencia, O. (2005). Sociedad y gestión del conocimiento: Los eufemismos del capitalismo cognitivo. *Revista Porik aN*.
- Quinche-Martín, F. L. (2011). Perspectivas de investigación, retórica y contabilidad: una invitación. *Revista Lúmina* (12), 216-239.
- Really, Robert (1996). The valuation intangible assets. *The National Public Accountant*.
- Really, Robert & Schweih, Robert (1999). *Valuing Intangible Assets*. McGraw-Hill Professional.
- Rodríguez-Ruiz, O. (2003). Indicadores de capital intelectual: concepto y elaboración. *I Congreso Internacional y Virtual de Intangibles*. Instituto Universitario de Administración de Empresas. Universidad Autónoma de Madrid. Madrid, España.
- Rojas, W. (2007). Contribución de las ciencias sociales y humanas a la formación del contador público. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría* (29).
- Rojas, W. (2009). La iniquidad del capitalismo seduce a pensar de otro modo la actuación contable. En: *Irrupciones significativas para pensar la contabilidad*. Cali: Colección Nuevo Pensamiento Administrativo. Facultad de Ciencias de la Administración.
- Rojas, W. (2009). Congoja por una educación fútil. En: *Irrupciones significativas para pensar la contabilidad*. Cali: Colección Nuevo Pensamiento Administrativo. Facultad de Ciencias de la Administración.
- Sierra González, E. M. (2001). Evolución de la normativa contable en Colombia. *Innovar. Revista de ciencias administrativas y sociales*, 17, 47-65.
- Tissen, R.; Andriessen, D.; Deprez, F. L., de Paz Urueña, E., & Azúa, S. (2000). *El valor del conocimiento: para aumentar el rendimiento en las empresas*. Prentice Hall.
- Tua, J. (1995). Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina

- contable. En: *Lecturas de teoría e investigación contable* (pp. 189-220). Medellín: División Editorial CIJUF.
- Van Dijk, T. A. (2001a). El estudio del discurso. En: Teun van Dijk (comp.). *El discurso como estructura y proceso (Vol. I)* (pp. 21-66). Barcelona: Gedisa.
- Van Dijk, T. A. (2001b). El discurso como interacción en la sociedad. En: Teun van Dijk (comp.). *El discurso como interacción social (Vol. II)* (pp. 19-66). Barcelona: Gedisa.
- Visbal, Fernando (1999). Las asociaciones gremiales de contaduría en el desarrollo de la profesión. En: Humberto Cubides et. al. *Historia de la contaduría pública en Colombia siglo XX: elementos para su interpretación*.
- Viloria Martínez, G.; Nevado Peña, D., y López Ruiz, V. (2008). *Medición y valoración del capital intelectual*.
- Zeghal, Daniel, & Maaloul, Anis (2011). *The Accounting Treatment of Intangibles – A critical review of the Literature*. *Accounting Forum*, 262-274.