

La contabilidad vista como dispositivo de poder: aproximación interpretativa desde la perspectiva foucaultiana*

SICI: 0123-1472(201301)14:34<133:LCVCDP>2.0.TX;2-2

Naila Katherine Flor Ortega

Contadora pública de la Universidad del Valle, docente hora cátedra de la Universidad del Valle, Sede Palmira e integrante del grupo de investigación Nuevo Pensamiento Administrativo, de la Facultad de Ciencias de la Administración de la Universidad del Valle.

Correo electrónico: naila.flor@correounivalle.edu.co

nailakate@hotmail.com

* Este artículo es el resultado del trabajo de grado *La contabilidad vista como dispositivo de poder: aproximación interpretativa desde la perspectiva foucaultiana*, el cual fue realizado para optar al título de contadora pública.

Por todas partes en donde existe poder, el poder se ejerce. Hablando con propiedad, nadie es el titular del poder; y, sin embargo, el poder se ejerce siempre en una determinada dirección, con los unos de una parte y los otros de otra; no se sabe quién lo detenta exactamente; pero se sabe quién no lo tiene.

(Foucault, 1999, p. 112)

Resumen La contabilidad moderna, que se ha ido perfeccionando cada vez más al incorporar, por ejemplo, prácticas como el cálculo de los costos y el control presupuestario, se ha convertido en una herramienta necesaria para el poder capitalista. Esto por cuanto mediante la contabilidad se controlan factores como el capital, los materiales, la producción y también los recursos humanos. En este sentido y con respecto a la posibilidad de que la contabilidad ayude al control de los individuos convertidos en recursos humanos, se han abordado los planteamientos del pensador francés Michel Foucault sobre el tipo de poder que surgió en Occidente desde el siglo XVIII, y sobre los dispositivos con los cuales se ejerce ese poder (que permiten controlar, vigilar y disciplinar a los individuos, es decir, que permiten gobernarlos mediante la dirección de sus conductas). Estos conceptos foucaultianos de *poder* y de *dispositivo* constituyen una valiosa herramienta de análisis para interpretar y caracterizar la contabilidad como un dispositivo de poder que posibilita controlar, vigilar, disciplinar y, en efecto, gobernar a los individuos. Así las cosas, la pregunta que guía esta investigación es: ¿por qué la contabilidad puede ser caracterizada como un dispositivo de poder desde la perspectiva foucaultiana?

Palabras clave autor Poder, dispositivo, contabilidad, gobierno de los hombres, presupuesto y costos estándar, cifras contables.

Palabras claves descriptor Contabilidad de costos, control de los presupuestos, interpretaciones contables.

Códigos JEL M41

Accounting as a Power Device: An Interpretative Approach from a Foucaultian Perspective

Abstract Modern accounting has continued to perfect itself by including, for example, practices such as cost calculation and budgetary control, and it has become a necessary tool for capitalist power. This is due to the fact that it is through accounting that factors such as capital, materials, production and human resources are controlled. In this sense, and with regard to the possibility of accounting aiding the control of individuals converted into human resources, the ideas of French thinker Michel Foucault on the type of power that rose in the West in the eighteenth century, and on the devices with which power is exerted (that allow to control, discipline and punish individuals, in other words, to govern them through the direction of their conduct). These Foucaultian concepts of *power* and *device* constitute a valuable analytical tool for interpreting and characterising accounting as a power device that enables to control, discipline, punish and in fact to govern individuals. The question that will thus guide the present paper is: how can accounting be characterised as a power device from a Foucaultian perspective?

Key words author Power, Device, Accounting, Government of Men, Budget and Cost Standards, Accounting Data.

Key words plus Cost accounting, budget control, accounting interpretations.

A contabilidade vista como dispositivo de poder: aproximação interpretativa desde a perspectiva foucaultiana

Resumo A contabilidade moderna, que tem se perfeccionado cada vez mais ao incorporar, por exemplo, práticas como o custeio e o controle orçamentário, tem se convertido em ferramenta necessária para o poder capitalista. Isso

por quanto, mediante a contabilidade controlam-se fatores como o capital, os materiais, a produção e mesmo os recursos humanos. Neste sentido e no que diz respeito à possibilidade da contabilidade ajudar no controle dos indivíduos convertidos em recursos humanos, tem se abordado as ideias do pensador francês Michel Foucault sobre o tipo de poder que surgiu em Occidente desde o século XVIII, e sobre os dispositivos com os quais exerce-se esse poder (que permite controlar, vigiar e disciplinar os indivíduos, ou seja, que permitem os governar mediante a direção de suas condutas). Estes conceitos foucaultianos de *poder* e de *dispositivo* constituem uma valiosa ferramenta de análise para interpretar e caracterizar a contabilidade como um dispositivo de poder que possibilita controlar, vigiar, disciplinar e, em efeito, gobernar os indivíduos. Assim as coisas, a pregunta que guía esta pesquisa é: **por que a contabilidade pode ser caracterizada como dispositivo de poder desde a perspectiva foucaultiana?**

Palavras-chave autor poder, dispositivo, contabilidade, goberno dos homens, orçamento e custos padrões, cifras contábeis.

Palavras-chave descriptor Contabilidade de custos, controle orçamentário, as interpretações de contabilidade.

Introducción¹

Siguiendo los desarrollos del pensamiento crítico acerca del quehacer organizacional que se guía por la racionalidad instrumental, puede decirse que desde comienzos del siglo XX en

Estados Unidos y Gran Bretaña aparecieron unas prácticas y unos discursos encaminados a mejorar cada vez más la eficiencia de la producción y se centraron en lograr una mayor eficiencia de los medios humanos. Algunas de estas prácticas, surgidas en el ámbito empresarial, fueron la administración científica y el presupuesto y los costos estándar.

El control presupuestario y los costos estándar, de la mano de la administración científica, se instauraron en la empresa con el ánimo de gobernar la vida de los hombres (obreros, empleados, directivos y gerentes); dicho en otras palabras, de dirigir sus conductas y sus acciones hacia la eficiencia por medio de normas de comportamiento y estándares de eficiencia. Desde este punto de vista de la eficiencia, el presupuesto y los costos estándar han normalizado y estandarizado la vida de los medios humanos y, en este sentido, han servido como instrumentos para vigilarlos, controlarlos y disciplinarlos.

Estos efectos sobre el individuo, que permiten su gobierno, sin embargo, no provienen solo de estas prácticas contables; por el contrario, la contabilidad ha posibilitado otras formas de control, de vigilancia y de disciplinamiento de los individuos, mediante la visibilidad que producen sus cifras (contenidas en informes contables como el estado de ganancias y pérdidas, el informe de gestión, el balance general) sobre la conducta, las acciones, el desempeño y los resultados de los individuos involucrados en la empresa.

Desde este panorama, que permite considerar que la contabilidad funciona como un dispositivo de poder, se pretende en este trabajo interpretar, a partir del enfoque foucaultiano,

1 La autora agradece enormemente a los profesores Mauricio Gómez-Villegas, William Rojas-Rojas, William González, Fernando Cruz-Kronfly, Jairo Henry Arroyo, Carlos Mario Ospina Zapata, Olver Quijano Valencia y Jhonny Grajales-Quintero, los aportes que realizaron a los temas aquí abordados. La responsabilidad de los planteamientos consignados en este artículo, no obstante, son de exclusiva responsabilidad de la autora

cómo la contabilidad posibilita un gobierno de los hombres como el que se acabó de mencionar, pero que además posibilita otras formas de gobierno. Así planteadas las expectativas de este artículo, se presenta esta investigación que consta de cinco apartados. En el primero se expondrá una idea de lo que Michel Foucault entiende por gubernamentalidad o gobierno de los hombres para, en el segundo acápite, enmarcar los dispositivos como medios que dispone el poder para lograr ese gobierno. En el tercer acápite se procederá a realizar la interpretación de la contabilidad como dispositivo de poder (esto a partir de dos categorías: el poder disciplinario del dispositivo contable, y la contabilidad en el gobierno indirecto de los hombres y en el gobierno distributivo), pero antes de ello, y para efectos de tal interpretación, primero se identificarán algunas investigaciones que se han realizado en contabilidad desde una perspectiva foucaultiana y, segundo, se expondrá el contexto tanto general como particular a partir del cual es posible comprender a la contabilidad como dispositivo de poder. En el cuarto acápite se aludirá a la subjetividad que produce el dispositivo contable. Finalmente, en el último acápite, se expondrá el epílogo.

1. La gubernamentalidad

El concepto de gubernamentalidad es un neologismo establecido por el pensador francés Michel Foucault (Colin Gordon, citado por Baños, 2004). Este concepto, al parecer, trata de recoger la idea de racionalidad de gobierno. Así, para efectos de este artículo, basta comprender la gubernamentalidad como la racionalidad que

se instauró en Occidente desde el siglo XVIII, y que condujo “hacia la preeminencia del tipo de poder que podemos llamar ‘gobierno’ sobre todos los demás: soberanía, disciplina [...]” (Foucault, 2007, p. 136).

El hecho de que Foucault señale que el gobierno tiene preeminencia sobre la soberanía y sobre la disciplina, no indica, para él, que estos elementos sean innecesarios para el tipo de poder llamado gobierno. La disciplina, por ejemplo, aunque surgió en el seno de las grandes monarquías administrativas, “jamás fue tan importante y valorada como a partir del momento en que se intentó manejar la población; y manejarla no quería decir simplemente manejar la masa colectiva de fenómenos o hacerlo en el mero nivel de sus resultados globales; manejar la población quiere decir manejarla así mismo en profundidad, con minucia y en sus detalles” (Foucault, 2007, p. 135). Es decir, las disciplinas tomaron más importancia cuando apareció el poder como una cuestión de gobierno. A continuación se explicará, brevemente, en qué consiste el poder disciplinario, para así poder comprender más claramente esta concepción foucaultiana del poder como una cuestión de gobierno.

El poder disciplinario se apoyó en el principio según el cual una verdadera y específica economía del poder tiene que hacer crecer constantemente las fuerzas sometidas de los cuerpos y la fuerza y la eficacia de quien las somete, es decir, de quien ejerce el poder (Foucault, 1998).

La disciplina es para Foucault (1998), una “anatomía política del detalle”, pues todos los pequeños detalles del cuerpo (entre otros, los movimientos, las acciones, los gestos) se vuelven importantes para todas las formas de encauza-

miento de la conducta. He ahí que Foucault entiende la escuela, el cuartel, el hospital, el taller, como espacios donde opera una racionalidad económica o técnica de este cálculo místico del detalle, que busca hacer tanto más obediente cuanto más útil el cuerpo humano. De esta manera, la disciplina fabrica cuerpos sometidos y ejercitados, en otras palabras, cuerpos “dóciles”.

Esta observación minuciosa y esta consideración política llevan consigo, para Foucault (1998), unas grandes técnicas o, como muy bien lo sistematiza Norman B. Macintosh (2002) siguiendo a Foucault, tres principios generales de vigilancia, disciplina y control que definen el funcionamiento de la sociedad disciplinaria: el principio de clausura, el principio de cuerpo eficiente y el principio de correcto comportamiento.

Macintosh (2002) sugiere que el principio de clausura concierne a la cuidadosa distribución disciplinaria y al control de los individuos en los lugares modernos de acumulación: monasterios, asilos, cárceles, escuelas, fábricas, hospitales, bases militares, etc. Este principio de clausura, explica Macintosh (2002), allana el camino para el principio de cuerpo eficiente, el cual organiza el tiempo del individuo dentro de cada una de las partes ordenadas por aquel principio. El principio de cuerpo eficiente funciona de acuerdo con tres prácticas generalizadas: el horario, la maniobra y el entrenamiento. Estas prácticas, como señala Macintosh (2002), recibieron el respaldo de la sociedad moderna y permitieron el uso intensivo y exhaustivo del tiempo, que penetró el cuerpo del individuo y lo hizo constantemente útil y eficiente. Por su parte, el principio del correcto comportamiento, dice Macintosh (2002), surgió para dominar y

disciplinar la mente de los individuos. Este principio funciona de acuerdo con tres mecanismos propios del mundo moderno: la vigilancia jerárquica, la sanción normalizadora y el examen.

A partir de estos tres principios se puede evidenciar que el poder disciplinario foucaultiano actúa siempre según el modelo de una economía calculada, y tiene como función principal dominar el cuerpo para enderezar las conductas de los individuos. También se evidencia y esto es quizá lo más importante, que el poder disciplinario “fabrica” individuos sometidos a la norma, a órdenes, a señales, a hábitos, a castigos, a vigilancias, a una autoridad que se ejerce continuamente sobre ellos, y que deben dejar funcionar automáticamente en ellos. En otras palabras, el poder disciplinario “fabrica”, produce, sujetos obedientes. En la medida en que el poder produce estos sujetos, forma un saber a propósito de ellos y los objetiva. En la tabla 1 se resume de qué trata cada principio.

Ahora bien, los amplios efectos del poder conceptualizado por Foucault no proceden solo de estos tres principios que ha sugerido Macintosh (2002), sino más bien de su integración y de su aplicación en la figura arquitectónica diseñada por Jeremy Bentham: el panóptico. Según Foucault (1998), el panóptico permitió ver constantemente desde la torre central al ocupante de cada celda en el anillo periférico y, al mismo tiempo, impedir la visión del ocupante de cada celda hacia la torre central y hacia las celdas laterales. Esta no visión de los ocupantes de cada celda, subraya Foucault (1998), inculcó en ellos una sensación de estar permanentemente vigilados y, por tanto, la garantía del funcionamiento automático del poder.

Principio	Definición	Mecanismos
Principio de clausura	Distribución del espacio	Espacio analítico Espacio celular Espacio serial Espacio funcional Espacio jerárquico
Principio de cuerpo eficiente	Organización del tiempo	Horario Maniobra Entrenamiento
Principio de correcto comportamiento	Dominación y disciplinamiento de los individuos	Vigilancia jerárquica Sanción normalizadora Examen

Tabla 1. Principios generales de vigilancia, disciplina y control
Fuente: elaboración propia con base en los planteamientos de Norman B. Macintosh (2002).

En la arquitectura panóptica, según Foucault (1998), se encuentra una preocupación por la observación individualizadora, por la distribución analítica del espacio, por la organización jerárquica y por utilizar instrumentos para hacer visible, registrar, diferenciar y comparar a cada individuo. Un panóptico es, a toda luz, un lugar privilegiado para modificar el comportamiento y encauzar la conducta de los individuos; dicho en otras palabras, para disciplinarlos. De esta manera, diría Foucault (1998), por medio del panóptico se forma una sociedad disciplinaria, que encuentra en el ejercicio cotidiano de la vigilancia, y no del castigo, su máxima expresión.

Bajo este panorama del poder disciplinario, puede señalarse que el objetivo del tipo de poder que Foucault ha llamado gobierno de los hombres “es ahora conocer y manejar las fuerzas y capacidades de los individuos, miembros de una población, entendidos como recursos que deben promoverse, usarse y optimizarse” (Mitchell Dean, citado por Baños, 2004, p. 166). He ahí, entonces, la importan-

cia del poder disciplinario para el gobierno de los hombres.

Ahora bien, ¿en qué consiste exactamente el gobierno de los hombres? Para Michel Foucault (1988), gobernar es conducir una conducta, es decir, dirigir ya sea a un individuo, a un grupo o a sí mismo, de acuerdo con el modo de acción de unos hombres que estructuran, ya sea en un programa o en un código, el campo de acción, de comportamientos y de actitudes de los otros. Dicho en otras palabras, el gobierno es la forma en que unos hombres se adelantan al comportamiento de los otros. Esto es, el gobierno de los hombres por los hombres, y para este gobierno es que emergen los dispositivos como composición de juegos de estrategias.

Foucault manifiesta que aunque las formas y las situaciones del gobierno de unos hombres sobre otros en una sociedad dada son múltiples, pueden superponerse, entrecruzarse, limitarse y a veces anularse o reforzarse, hay un lugar de ejercicio del poder al cual de cierta manera se dirige la multiplicidad de las formas de gobierno: el Esta-

do. Esto como consecuencia de que “las relaciones de poder se gubernamentalizaron progresivamente, es decir, se elaboraron, racionalizaron, centralizaron bajo [...] los auspicios de instituciones estatales” (Foucault, 1988, p. 18-19).

Ahora, de acuerdo con Alistair Preston, Wai Fong Chua y Dean Neu (1997), el gobierno que ejerce el Estado se puede comprender de dos maneras. En primer lugar, como un gobierno indirecto, que se ejerce de manera descentralizada mediante el empleo de múltiples intermediarios: expertos, agencias privadas, tecnologías y áreas del conocimiento como la estadística, la contabilidad, etc. Estos intermediarios, según los autores, son los que en últimas ejercen, de una manera muy difusa, la actividad reguladora y de control propia del Estado, determinando cuánto producir de un bien o de un servicio (disposición posible de las cosas: servicios de salud, de educación, etc.) y alineando la conducta económica, social y personal con los objetivos socio-políticos (por ejemplo, la alineación de la conducta de los médicos de acuerdo con el objetivo de reducción de costos del Estado).

La otra manera en que el Estado ejerce el gobierno se puede comprender como una acción distributiva. Según Preston, Chua y Neu (1997), esta acción tiene que ver con una de las formas en que Foucault describe el gobierno, es decir, con la manera correcta de disponer las cosas para dar lugar a un fin que es “conveniente” para cada una de las cosas que van a ser gobernadas. Lo importante para este gobierno distributivo, precisan los autores, es seleccionar tecnologías² (como la contabili-

dad) que le permitan al Estado distribuir entre cada uno de los individuos de la población las cosas que han sido dispuestas. Dicho en otras palabras, el gobierno distributivo determina las cosas para disponer y a quién distribuírselas o asignárselas.

Para la gubernamentalización del Estado, como ya se ha visto, el poder ha utilizado diferentes aspectos que le sirven de mecanismos, de aparatos, por medio de los cuales se despliega todo un entramado para la vigilancia, el disciplinamiento y el control de los hombres y, además, para la alineación de la conducta económica, social y personal con objetivos políticos y sociales. Uno de estos aparatos es el dispositivo.

2. El dispositivo

Antes de especificar en qué consiste el concepto de dispositivo para Foucault, es importante señalar que este es, a juicio de la autora de este trabajo, un concepto metodológico que Foucault necesitó construir para explicar los procesos de gubernamentalización en la época moderna.

zan el concepto *tecnología* en los términos que lo plantean Miller & Rose (1990), es decir, lo utilizan “para sugerir una particular aproximación al análisis de la actividad reguladora, una que presta gran atención a los mecanismos actuales a través de los cuales las autoridades de varias clases han tratado de darle forma, normalizar e instrumentalizar la conducta, el pensamiento, las decisiones y las aspiraciones de otros para llevar a cabo los objetivos que ellos consideran deseables” (Miller & Rose, 1990, p. 8). Tal concepción de tecnología se asemeja de cierta manera a lo que se entenderá aquí por dispositivo foucaultiano, por lo tanto, para efectos de este artículo y con la intención de no crear confusión en el lector, en adelante se utilizará el término *dispositivo*.

2 De acuerdo con lo que plantean Preston, Chua & Neu (1997) en su artículo, se puede considerar que ellos utili-

El término *dispositivo* fue utilizado por Foucault, según Giorgio Agamben (2007), sobre todo a partir de los años setenta, cuando comenzó a ocuparse —con su método genealógico— de la “gubernamentalidad” o “gobierno de los hombres”. Los dispositivos juegan un papel esencial en este tipo de poder llamado gobierno, pues disponen de cálculos y de estrategias que permiten el ejercicio del poder o, en otras palabras, el gobierno de los hombres.

Al parecer, Foucault se ocupó del dispositivo mediante dos aspectos que están relacionados entre sí y que enmarcan el concepto de dispositivo: su concepción estratégica del poder y su idea de explicar los modos como el poder opera en los procesos de subjetivación de los individuos.

Foucault (1991) explica el concepto de dispositivo a partir de varios aspectos que permiten el ejercicio del poder. En primer lugar, manifiesta que el dispositivo es un conjunto decididamente heterogéneo de elementos discursivos y no discursivos: discursos, decisiones reglamentarias, leyes, enunciados científicos, instituciones, instalaciones arquitectónicas, etc. Estos elementos están relacionados entre sí como en una red. En segundo lugar, puntualiza que “lo que querría situar en el dispositivo es precisamente la naturaleza del vínculo que puede existir entre estos elementos heterogéneos” (Foucault, 1991, p. 128-129). Finalmente, precisa que por dispositivo entiende una especie de formación (he aquí la génesis del dispositivo) que en un determinado momento histórico tuvo la función mayor de responder a una urgencia. En este sentido, Foucault (1991) sostiene que el dispositivo tiene una posición estratégica dominante, en tanto que para responder

a una urgencia parte de un imperativo, de un objetivo estratégico que juega como su matriz.

Para Foucault (1991), en esta génesis del dispositivo prevalece, en un primer momento, un objetivo estratégico. A continuación, o en un segundo momento, apunta Foucault, el dispositivo se constituye propiamente como tal y sigue siéndolo en la medida en que es el lugar de un doble proceso: el de *sobredeterminación funcional* y el de *relleno estratégico*. Foucault (1991) enfatiza, así, que el *dispositivo* es de naturaleza esencialmente estratégica.

Ahora bien, dado que el dispositivo se trata de una manipulación de las relaciones de fuerza, Foucault afirma que el dispositivo está inscrito en un juego de poder, pero también ligado al saber, que nace de él pero, así mismo, lo condiciona (Foucault, 1991). Desde esta perspectiva, Foucault plantea una nueva definición: “el dispositivo es esto: unas estrategias de relaciones de fuerzas soportando unos tipos de saber, y soportadas por ellos” (Foucault, 1991, pp. 130-131). En efecto, todo esto indica que el dispositivo está esencialmente ligado a las estrategias, ya sea porque estas lo crean, lo condicionan, lo modifican; o porque el dispositivo despliega, en torno a esas estrategias que lo crean, un conjunto de estrategias ligadas al saber y al poder.

En suma, se puede señalar, citando a Giorgio Agamben (2007), el término dispositivo, como Foucault lo propone, parece remitir a un conjunto de prácticas, de mecanismos (incluyendo por igual los discursivos y los no discursivos, los jurídicos, los técnicos y los militares), y diría la autora de este trabajo de acuerdo con lo que Foucault ha planteado, de estrategias, que

tienen por objetivo hacer frente a una urgencia para obtener un efecto más o menos inmediato. Dado que el dispositivo responde a una urgencia, él gobierna al hombre en el sentido de las estrategias que se diseñan para responder a esa urgencia.

Ahora bien, ¿cómo entender esa cuestión del proceso de subjetivación que implican los dispositivos? Como en la entrevista señalada anteriormente, Foucault no hace alusión al proceso de subjetivación, en adelante, para entender este aspecto del dispositivo, se recurrirá al texto de Agamben antes citado.

Para Agamben (2007), los dispositivos foucaultianos implican procesos de subjetivación porque nombran, sin el menor fundamento en el ser, aquello en lo cual y por medio de lo cual se realiza una pura actividad de gobierno. Los dispositivos gobiernan a los individuos y los guían hacia un determinado fin. Ese no fundamento en el ser para las actividades de gobierno que ejerce el dispositivo, conlleva, en palabras del filósofo italiano, a que los dispositivos deban siempre implicar un proceso de subjetivación, es decir, deban producir su sujeto. El proceso de subjetivación es inmanente a los dispositivos, es indispensable para que el dispositivo funcione como dispositivo de gobierno, y no sea reducido a un puro ejercicio de violencia. Según Agamben (2007):

Así, Foucault ha mostrado cómo, en una sociedad disciplinaria, los dispositivos buscan, a través de una serie de prácticas y de discursos, de saberes y de ejercicios, la creación de cuerpos dóciles pero libres que asumen su

identidad y su libertad de sujeto en el proceso mismo de su sujeción. Por tanto, el dispositivo es ante todo una máquina que produce subjetivaciones y es por esto por lo que es también una máquina de gobierno (p. 8-9).

El proceso de subjetivación encierra, más concretamente, una negación y un posterior abandono de un yo inicial por una apropiación de un nuevo yo, es decir, el proceso de subjetivación conlleva la producción de nuevos sujetos. Esta producción se da a partir de una imposición explícita o implícitamente dada desde el exterior, ya sea por un dispositivo, una ciencia, una religión, etc. El proceso de subjetivación, además, como lo menciona Foucault, implica modos en los que el ser humano se convierte a sí mismo en sujeto mediante el control y la dependencia, y a pesar de creer que existe para él la libertad.

Agamben (2007) revela, finalmente, respecto al concepto de dispositivo de Foucault, que este remite “a una economía, es decir a un conjunto de praxis, de saberes, de medidas, de instituciones cuyo fin es el de gestionar, de gobernar, de controlar y de orientar —en un sentido que se pretende útil— los comportamientos, los gestos y los pensamientos de los hombres” (p. 5).

En la figura 1 se presenta, para una mayor comprensión, todo lo que implica el dispositivo foucaultiano. Por supuesto, esos aspectos característicos que lo definen no son independientes los unos de los otros; por el contrario, determinan en su conjunto un dispositivo de poder.

Con estos aspectos característicos del dispositivo, lo que se entenderá por dispositivo en este trabajo es, pues, aquello que de acuerdo con un objetivo estratégico y por medio de una

red de mecanismos encadenados (como los que son propios de los principios de vigilancia, disciplina y control) tiene como fin último controlar, disciplinar, vigilar, dirigir, normalizar, en otras palabras, gobernar la vida de los hombres: su cuerpo, sus actitudes, sus conductas, sus gestos, sus comportamientos, sus discursos, su aprendizaje, sus pensamientos, su vida cotidiana. Dicho en otras palabras, el dispositivo es el elemento por medio del cual el poder logra la sujeción moderna de los hombres y, por tanto, la producción de nuevas subjetividades.

Ahora bien, todo este cuerpo de conocimiento que Foucault ha construido sobre el poder, sus mecanismos y sus aparatos, como el dispositivo, ha inspirado diversas investigaciones en disciplinas como la historia, la pedagogía, la sociología, la contabilidad, entre otras. En la contabilidad, por ejemplo, el trabajo de Foucault ha influenciado diversas investigaciones que, según Peter Armstrong (1994), pueden agruparse en dos bloques: por un lado, las que se realizaron desde mediados de la década de 1980 sobre la historia y las consecuencias sociales de la contabilidad, a partir de sus estudios sobre el “poder disciplinario” y sus escritos metodológicos; por el otro, las que desde finales de la década de 1980 han tomado como recurso teórico el concepto de “gubernamentalidad”.³ Si se emplean estos

dos bloques para clasificar las investigaciones foucaultianas realizadas en Colombia sobre contabilidad, puede decirse que estas se agrupan en el primer bloque, es decir, se han desarrollado a partir del concepto de poder disciplinario y los escritos metodológicos de Foucault.⁴

3 Solo por mencionar algunas de estas investigaciones se puede señalar, siguiendo a Peter Armstrong (1994), que en torno al concepto de *poder disciplinario* y los escritos metodológicos de Foucault se han publicado investigaciones como: *Accounting in its social context: towards a history of value-added in the United Kingdom*, de Stuart Burchell, Colin Clubb y Anthony G. Hopwood (1985); *Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power* (1986); *The genesis of accountability: the West Point Connection* (1988); *Cost accounting and the genesis of mana-*

gerialism: the Springfield Army Episode, (1988) todos ellos de Keith Hoskin y Richard H. Macve; *Towards a critical understanding of accounting: the case of cost accounting in the UK, 1914-1925*, de Anne Loft (1986); *Disciplining the shopfloor: a comparison of the disciplinary effects of managerial psychology and financial accounting*, de David Knights y David Collinson (1987); *Accounting and the construction of the governable person*, de Peter Miller y Ted O’Leary (1987); *The archeology of accounting systems*, de Anthony G. Hopwood (1987), entre otras. En torno al concepto de gubernamentalidad, se han publicado investigaciones como *Some element of a sociology of translation: domestication of the scallops and fishermen of St Brieuc Bay*, de Michel Callon (1986); *The powers of association*, de Bruno Latour (1986); *On the methods of long-distance control: vessels, navigation and the Portuguese Route to India*, de John Law (1986); *Hierarchies and American ideals 1900-1940*, de Peter Miller y Ted O’Leary (1989); *Governing economic life*, de Peter Miller y Nikolas Rose (1990), *Making accounting practical*, de Miller y O’Leary (1990), entre otras.

4 Algunas de estas investigaciones son Foucault - *Arqueología del saber: una línea de investigación epistemológica para la ciencia contable*, de William Rojas (1995); *Aproximaciones a la investigación contable*, de Hernán Quintero (2006); *La perspectiva foucaultiana y la contabilidad: una mirada a las relaciones de poder en las organizaciones*, de Hernán Quintero (2009); *La contabilidad como mecanismo anatómico y biopolítico del poder*, de Francisco Javier Ortega (2007).

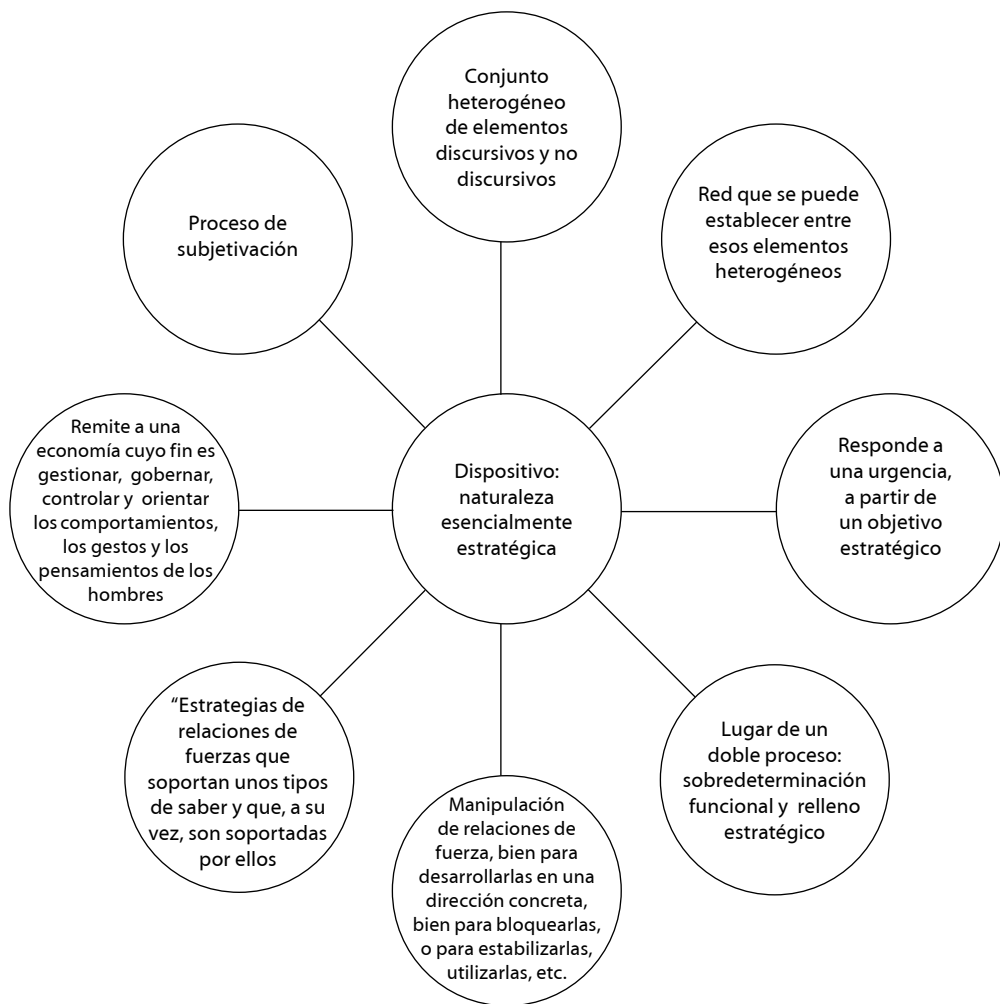


Figura 1. El dispositivo

Fuente: elaboración propia con base en los planteamientos de Michel Foucault (1991) y de Giorgio Agamben (2007)

En el siguiente acápite se procederá a interpretar la contabilidad moderna (o contabilidad por partida doble) como dispositivo de poder, es decir, a explicar cómo funciona la contabilidad como dispositivo. Para realizar tal interpretación, primero se mencionarán, muy brevemente y en términos generales, los aportes que han realizado algunas de las investigaciones foucaultianas al campo de la

contabilidad y su relación con el poder; posteriormente se identificará el escenario a partir del cual se puede interpretar la contabilidad como dispositivo de poder, por último, se realizará esa interpretación. Para posteriores publicaciones se dejará la identificación en la contabilidad de aquellos aspectos que —según Foucault y Agamben— caracterizan un dispositivo de poder o de gobierno de los hombres.

3. Interpretación de la contabilidad como dispositivo de poder

De un corpus representativo de investigaciones que se han desarrollado en contabilidad desde una perspectiva foucaultiana, se han seleccionado tres que permitirán ahondar en la interpretación y caracterización de la contabilidad como un dispositivo de poder en términos foucaultianos. Estas investigaciones son: 1) *Vigilancia, disciplina y castigo*, de Norman B. Macintosh (2002); 2) *La contabilidad y la construcción de la persona gobernable*, de Peter Miller y Ted O'Leary (2009); 3) *Los grupos relacionados de diagnóstico/sistemas de pago prospectivo y el problema gubernamental de racionamiento de la salud para las personas mayores*, de Alistair Preston, Wai Fong Chua y Dean Neu (1997).

Si se clasifican estas investigaciones de acuerdo a las dos agrupaciones que ha propuesto Armstrong, se puede señalar que las dos primeras se han desarrollado a partir del concepto de poder disciplinario y/o los escritos metodológicos de Foucault, y la última a partir de su concepto de gubernamentalidad. El artículo de Macintosh (2002) y el de Miller y O'Leary (2009) tienen en común dos aspectos: primero, estudian formas de disciplinamiento de la contabilidad en la sociedad occidental; segundo, interpretan la contabilidad como una importante práctica de cálculo, de control, de vigilancia y de disciplinamiento de los hombres, en otras palabras, como una práctica de gobierno directo de la vida laboral de los hombres. Por otra parte, el artículo de Preston, Chua y Neu (1997) interpreta la contabilidad

como una práctica de gobierno indirecto y de gobierno distributivo.

A pesar de que estos autores no recalcan explícitamente que la contabilidad puede funcionar como un dispositivo de poder, esta interpretación es posible porque todo lo que hacen explícito permite, entre otras cosas, comprender la contabilidad como un mecanismo que contribuye al control, al disciplinamiento, a la vigilancia, a la normalización y al gobierno de los individuos. En este sentido, las investigaciones allanan un importante camino para interpretar la contabilidad como dispositivo de poder. Ahora bien, para realizar tal interpretación es preciso identificar el escenario tanto general como particular a partir del cual se puede comprender la contabilidad como dispositivo.

Es en el escenario general de la racionalidad instrumental de la empresa capitalista, que concibe la naturaleza única y exclusivamente como materia prima (Gómez, 2006) y que transforma al hombre en medio o recurso humano para el logro de los fines de máxima utilidad (Cruz, 2008), en donde se considera que la contabilidad puede ser interpretada como un dispositivo de poder o de gobierno de los hombres. Esto por cuanto la contabilidad posibilita que esos hombres, convertidos en objetos funcionales al volverse medios, sean vigilados, disciplinados y controlados.

Ahora bien, podría decirse que la contabilidad funciona como dispositivo de poder no tanto desde el momento en que la racionalidad instrumental insta su imperio sobre el mundo, sino, más bien, desde el momento en que en función de esta racionalidad se establece, al parecer, como dirían Peter Miller y Ted O'Leary

(2009), la noción de eficiencia como aquella máxima que deben lograr los medios humanos para el cumplimiento de los fines de la empresa capitalista, “a través de un grupo complejo de relaciones que se establecen entre una gama heterogénea de discursos y prácticas” (p. 131). Como señalan Mauricio Gómez y Carlos Mario Ospina (2009), “un acento en el análisis del trabajo humano, desde la perspectiva de la eficiencia, favoreció las dinámicas de maximización de utilidad y de concentración de riqueza” (p. 172). Dicho en otras palabras, la contabilidad puede ser interpretada como dispositivo de poder desde el momento en que se instauran, a partir de prácticas y discursos diversos, esfuerzos encaminados a institucionalizar el discurso de la eficiencia. Estos esfuerzos, dirían Miller y O’Leary (2009), se dan “tanto dentro como fuera de la empresa, para emprender un vasto proyecto de estandarización y normalización de la vida de los individuos” (p. 131).

Así las cosas, si se recurre a la caracterización que Foucault hace del dispositivo, específicamente a la idea de que un dispositivo tiene la función mayor de responder a una urgencia, puede señalarse que la urgencia a la que respondió (y responde aún) la contabilidad, vista como un dispositivo, fue servir como instrumento estratégico para la organización de los medios humanos o de la fuerza de trabajo desde el punto de vista de su eficiencia y, desde esta perspectiva de la eficiencia, servir como instrumento para vigilarlos, controlarlos y disciplinarlos.

Identificado este contexto se procederá a interpretar la contabilidad como dispositivo de poder. Esta interpretación se realizará de la siguiente manera: a partir de los fundamentos

teóricos expuestos en los dos primeros apartados se establecerán dos categorías que permitirán interpretar, a la luz de Macintosh (2002), Miller y O’Leary (2009) y Preston, Chua y Neu (1997), la contabilidad como un dispositivo de poder. Estas categorías son, por un lado, el poder disciplinario del dispositivo contable; por el otro, la contabilidad en el gobierno indirecto de los hombres y en el gobierno distributivo.

3.1. El poder disciplinario del dispositivo contable

Este poder de la contabilidad se puede evidenciar, en primer lugar, en los diversos casos que expone Macintosh (2002), que se refieren, principalmente, al poder disciplinario que ejerce la contabilidad por medio de prácticas modernas como el presupuesto y el costeo estándar, y de informes como los reportes financieros, el estado de ganancias y pérdidas y los planes expresados en números contables. También se puede observar en los planteamientos de Miller y O’Leary (2009), quienes analizan el surgimiento de las prácticas de presupuesto y costeo estándar, y la relación de estas con un conjunto de otras prácticas sociales y organizacionales.

De acuerdo con los casos que expone Macintosh (2002) —en particular los de Empire Glass, ITT y Johnson & Johnson—, se puede evidenciar que el poder disciplinario de la contabilidad funciona por medio de varios elementos que multiplican los focos de vigilancia sobre los gerentes y directivos de la empresa y, así mismo, sobre los trabajadores y empleados. Así, la contabilidad, ya sea en la forma de los costos estándar o predeterminados, de los controles

presupuestarios, de los planes expresados en números contables, de los reportes financieros, de los informes de gestión, de los estados de ganancias y pérdidas, arroja unos números que permiten mantener y, más aún, aumentar la visibilidad y el conocimiento sobre los individuos (hombres calculables), su eficiencia y su contribución al logro de los fines de la empresa. Veamos cómo funciona esto.

El presupuesto y los costos estándar —calculados de manera anticipada y conforme a los objetivos proyectados de la empresa— son prácticas planeadas racionalmente para dar forma a las acciones de los individuos y para conducirlos de manera calculada, en otras palabras, son planes de acción, programas, que los individuos deben cumplir eficientemente para alcanzar los fines de la empresa.

En este sentido, se puede considerar que el presupuesto y los costos estándar corresponden a una estrategia enfocada hacia el logro de los fines u objetivos proyectados por la empresa, que son expresados en términos monetarios para períodos generalmente de un año y que persiguen la relación de maximización de la utilidad (fin) y minimización de los costos (medios).

En este caso y, en efecto, para el logro de esos objetivos proyectados, el presupuesto y los costos estándar, junto con la administración científica, establecen objetivos individuales para el recurso humano en la producción, para el trabajador de escritorio y para el ejecutivo, y les calcula, mide y planifica las acciones o actividades eficientes, las cuales son estandarizadas por medio de normas de comportamiento y estándares de eficiencia expresados en términos

monetarios. Estas normas y estos estándares, que son prescripciones explícitas y coercitivas sobre las tareas de desempeño, evitan que los individuos actúen de modo ineficiente en el desarrollo de sus actividades. El presupuesto y los costos estándar, que establecen lo que es normal, funcionan como planes de las acciones posibles de los individuos, es decir, como programas de responsabilidades y de actividades encaminadas al cumplimiento de los objetivos proyectados de la empresa y que, por tanto, deben cumplirse. Esto implica, en efecto, una docilidad y una obediencia de los individuos frente a los presupuestos y a los costos estándar y, en consecuencia, un enderezamiento de sus conductas.

Por otro lado, dado que el presupuesto y los costos estándar y, en consecuencia, las normas y los estándares, imponen la obligación de su cumplimiento, conducen a que los individuos reconozcan sus propias deficiencias, se corrijan a sí mismos y se ajusten a lo prescrito, en este sentido, conducen a que el individuo se autodiscipline y, así, autorregule su vida laboral. Iguales consecuencias tienen los planes expresados en números contables (como el plan de ganancias) al imponer también la obligación de su cumplimiento. A partir de prácticas como estas, el dispositivo contable —en función de las relaciones de poder capitalista— optimiza la eficiencia de los individuos e interviene y conduce, de acuerdo con las actividades estructuradas, su vida laboral.

Así pues, el presupuesto, los costos estándar y los planes organizan y distribuyen a los individuos, pero no en relación con el espacio físico que ocupan, sino con las actividades que

desarrollan, que deben ser eficientes y útiles. En este sentido, y en tanto que estas prácticas funcionan como programas de responsabilidades y de actividades, transforman a los individuos desordenados e ineficientes en sujetos útiles, obedientes y eficientes. Además, como estos programas son establecidos para períodos determinados, ellos imponen a los individuos una efectiva disciplina del tiempo con horarios estrictos en el desarrollo de cada una de sus actividades y en la presentación de resultados. De esta manera, se puede observar en la contabilidad una cierta correspondencia con el principio de cuerpo eficiente, que también se evidencia, de acuerdo con Macintosh (2002), en el hecho de envolver a los gerentes y directivos de departamentos en la “maniobra” de la planificación y la búsqueda de máximas utilidades, y en el entrenamiento casi automático que dictan, para todos los individuos involucrados en la empresa, las exigencias de estos programas. Se puede hablar, así, de un entrenamiento presupuestario.

Por otra parte, las desviaciones o variaciones de los estándares, que son la diferencia entre los costos estándar y los costos reales, sirven para medir y registrar las contribuciones y los fracasos de los individuos en la eficiencia colectiva de la empresa y en sus fines de máxima utilidad y mínimos costos, también para llamar la atención, tempranamente, sobre la existencia de ineficiencias. Estas variaciones, además, por el grave riesgo que pueden implicar para el logro de los objetivos proyectados, convierten al individuo en objeto de investigación y en receptor de posibles cursos de acción para neutralizarlas. En este sentido, las variaciones

posibilitan, conforme al principio de correcto comportamiento, que se imponga toda una penalidad disciplinaria: sanciones normalizadoras para los individuos que no cumplen los estándares, y gratificaciones para quienes sí los cumplen.

Todo esto, en efecto, produce, también conforme al principio de correcto comportamiento, un escrutinio, una medición y una permanente visibilidad sobre las actividades que realizan o dirigen los individuos involucrados en la empresa; posibilita un conocimiento continuo de cada uno de ellos; garantiza la sujeción constante de sus fuerzas y conductas y, además, regula y controla el desarrollo de sus actividades. Igualmente, pone en juego una vigilancia jerárquica⁵ muy eficaz, por cuanto por medio de los presupuestos, los costos estándar y los planes, los obreros y los trabajadores de escritorio son vigilados por los directivos de departamentos o de centros de responsabilidades; estos, a su vez, por los gerentes, quienes, al mismo tiempo, son vigilados por los máximos órganos de la empresa, como la oficina central (en el caso de empresas multinacionales), la junta directiva, etc. La visibilidad que ofrece la contabilidad sobre los directivos se vuelve visibilidad inevitable de los obreros, de los trabajadores de escritorio y de los directivos.

A los gerentes y directivos también se les vigila, examina y evalúa continuamente el cumplimiento de sus objetivos y sus resultados financieros, y en sí el desempeño financiero real

5 Desde la contabilidad, esta vigilancia jerárquica no se da conforme al juego de las miradas, como Foucault señala que se ejerce la vigilancia jerárquica, sino conforme a la visibilidad que produce sobre los individuos.

de toda la empresa (lo que incluye a obreros y a trabajadores de escritorio), mediante la comparación de la información proyectada de los presupuestos con la información real de los informes mensuales, de los informes de gestión y del estado de ganancias y pérdidas, y por medio de la comparación de los costos estándar con los costos reales. Esto por cuanto la información real visibiliza si las actividades desarrolladas por los individuos involucrados en la empresa se han realizado conforme a las actividades estandarizadas para el cumplimiento del presupuesto y de los costos estándar y, así, para el cumplimiento del objetivo proyectado. El estado de ganancias y pérdidas (que ofrece claramente una visibilidad sobre la historia del resultado final, es decir, sobre la utilidad), por su parte, visibiliza si los objetivos proyectados han sido logrados. Todo esto, en efecto, junto con el sistema de registro intenso y la acumulación documental de la contabilidad, permite un constante examen de las actividades que realizan los individuos en la empresa y la imposición de sanciones que promueven la autonormalización de sus comportamientos. En este sentido, se puede señalar que la contabilidad funciona como un dispositivo para examinar el desempeño y los resultados de los gerentes, pero también de los obreros, del personal de escritorio y de los directivos de departamentos.

Ahora, los reportes financieros mensuales, los informes de gestión, el estado de ganancias y pérdidas e incluso el balance general, que son elaborados con los datos reales de las actividades económicas desarrolladas por la empresa, también posibilitan, al ser comparados en períodos determinados con el presupuesto

y los costos estándar, la imposición de medidas oportunas, de gratificaciones o de sanciones según se haya logrado cumplir o no los objetivos proyectados. Los reportes y también los estados financieros, funcionan, en este sentido, como indicadores del logro de los objetivos proyectados y, así, como medida de la eficiencia de todos los individuos involucrados en la empresa.

En el caso de las empresas multinacionales, la contabilidad también sirve a los máximos órganos y a sus ejecutivos de nivel superior, para medir, comparar y clasificar, en términos de la capacidad planificadora, de los presupuestos y de los resultados, a cada uno de los gerentes de las diferentes filiales. La contabilidad, como sugiere Macintosh (2002), funciona en este caso como un importante aparato para el diagnóstico de los gerentes, para su clasificación como normal y para determinar la necesidad de exámenes más rigurosos y detallados. De esta manera, la contabilidad se puede considerar como un sistema de cálculo, de medición y de observación permanente que permite a las multinacionales funcionar y gobernar sin tener que ver presencialmente el desarrollo de las actividades de sus gerentes, y menos aún del personal a su cargo.

La contabilidad también pone en juego el principio de clausura. Como señala Norman B. Macintosh (2002), la contabilidad distribuye a los individuos de acuerdo con los centros de responsabilidades en que divide la empresa (divisiones, centros de costos, etc.), los cuales son dirigidos por un responsable y definidos, cada uno, por la función útil que desempeña y por su relación de serie con los otros centros. Al individuo, por su parte, se le identifica y define por

la función específica que desarrolla, y por su utilidad, en el centro de responsabilidad.

La incidencia de los principios de cuerpo eficiente, de correcto comportamiento y de clausura evidencian, entonces, que el poder disciplinario de la contabilidad actúa según el modelo de una economía calculada, una economía que sopesa los fines (o los objetivos proyectados) con los costos y que, en este sentido, encauza (por medio de prácticas como el presupuesto y los costos estándar) las multitudes confusas de individuos en una multiplicidad de elementos obedientes y eficientes. De ahí que se pueda considerar que el dispositivo contable fabrica individuos sometidos a la norma, a los estándares, a los planes de acción que dictan los presupuestos, a los resultados que se esperan de ellos y, en sí, a una autoridad que deben dejar funcionar automáticamente.

Ahora bien, en cuanto al panóptico se puede señalar que aunque la contabilidad no se trata de una estructura arquitectónica y menos aún de una distribución analítica del espacio, en su funcionamiento y en su eficacia sí se asemeja al panóptico: se trata de un dispositivo que posibilita, por medio de la visibilidad que ofrecen los números, la vigilancia continua sobre las actividades, el desempeño, el comportamiento y los resultados de los obreros, del personal de escritorio, de los directivos y de los gerentes. Con la contabilidad se organiza un nuevo tipo de vigilancia en la empresa.

La contabilidad, desde esta perspectiva, funciona como un panóptico desde donde los máximos órganos de la empresa, sea multinacional o no, pueden observar y controlar constantemente la capacidad planificadora, los

cálculos anticipados, el comportamiento y los resultados de los gerentes y directivos, y estos, a su vez, pueden observar y controlar las actividades, el comportamiento, el desempeño y los resultados de los obreros y del personal de escritorio. En este sentido, la contabilidad pone en juego una vigilancia jerárquica sobre los individuos y conduce, de cierta manera, a que ellos se conviertan en el principio de su propio sometimiento. Como bien dijo Foucault (1998), “el hecho de ser visto sin cesar, de poder ser visto constantemente, es lo que mantiene en su sometimiento al individuo disciplinario” (p. 192).

Ahora bien, la contabilidad en su calidad de panóptico, facilita de cierto modo el perfeccionamiento del ejercicio del poder en la empresa: permite a los gerentes, directivos y máximos órganos intervenir a cada instante en las actividades económicas que desarrollan los individuos; permite vigilarlos y controlarlos; posibilita que el dominio sobre el individuo se ejerza sin recurrir a la fuerza o a la violencia; permite ejercer presión constante sobre ellos aun antes de que se cometan desviaciones de los objetivos. Además, mediante prácticas como el presupuesto y los costos estándar, permite el ejercicio de las relaciones de disciplina: estas prácticas se establecen en el esfuerzo por organizar y controlar a los individuos, por regularizar sus procedimientos para que sean más eficientes y por garantizar la relación de docilidad-utilidad. La contabilidad se convierte, así, en un dispositivo para observar, registrar, sojuzgar y utilizar al individuo, igualmente, en un dispositivo para el encauzamiento de su conducta y su autodisciplinamiento.

A partir de todo lo dicho, puede señalarse que la contabilidad ejerce sobre los individuos involucrados en la empresa capitalista un poder disciplinario, que, como lo define Ezamel, citado por Mauricio Gómez y Carlos Mario Ospina (2009), “está dirigido a suministrar individuos específicos o grupos de individuos ordenados y regidos a través del uso de métodos de fijación y vigilancia [...]” (p. 171). Esto permite suponer, de acuerdo con Peter Miller y Ted O’Leary (2009), que la contabilidad se inscribe en ese conjunto de intervenciones denominadas ciencias humanas. Esto por cuanto la contabilidad, al igual que las ciencias humanas, por medio de su sistema de información, organiza campos comparativos que permiten clasificar, formar categorías, fijar normas, medir fenómenos individuales y colectivos (como la eficiencia), estimar las desviaciones de los individuos unos respecto de otros y producir todo un poder de escritura sobre las actividades y los resultados de los individuos, lo que constituye algo esencial para su disciplinamiento. La contabilidad, además, como las ciencias humanas, convierte al hombre en objeto calculable y en objeto de saber.

Así las cosas, se puede considerar que el dispositivo contable es un elemento fundamental en el mundo de las empresas y organizaciones para que unos hombres gobiernen la vida de otros. Así pues, como señalan Francisco Carrasco y Carlos Larrinaga (1997):

La contabilidad incorpora una tecnología que permite intervenir sobre las acciones de los otros, controlarlos, transformarlos y dirigirlos hacia fines específicos. Esta tecnología

está integrada por prácticas contables que en su aplicación inventan, crean, la forma de comprender los fenómenos económicos y sociales, y de generar las vías a través de las cuales se puede reaccionar ante los mismos y modificarlos (p. 67).

En suma, se puede señalar que el dispositivo contable posibilita el gobierno de los hombres (convertidos en medios e instrumentos) por los hombres que tienen a su cargo la obligación de lograr los fines u objetivos proyectados por la empresa. La contabilidad, en este sentido, evidencia la relación entre los fines perseguidos, la eficiencia de los medios humanos y el cumplimiento de esos fines. Así las cosas, el poder disciplinario de la contabilidad permite que el individuo se ocupe de sus propias deficiencias y, en este sentido, que se convierta en una entidad autorregulada.

Dado que hasta ahora solo se ha visto cómo participa la contabilidad en el gobierno directo de los hombres, es decir, en la dirección de sus acciones, de sus fuerzas, de sus capacidades, de su comportamiento, de sus resultados, etc., veamos a continuación cuál es el papel de la contabilidad en el gobierno indirecto de la vida socioeconómica de los hombres y en el gobierno distributivo.

3.2. La contabilidad en el gobierno indirecto de los hombres y en el gobierno distributivo

De acuerdo con lo planteado por Preston, Chua & Neu (1997), la contabilidad participa de dos formas en el gobierno indirecto de la vida de los hombres. Una forma es mediante el cálculo

de los costos para determinar cómo y qué servicios producir, la otra se da mediante la alineación (de acuerdo con lo que los más bajos costos indiquen) de la conducta económica, social y personal de ciertos individuos y/o instituciones con los objetivos políticos y sociales. Es pertinente recordar que esta forma de gobierno es ejercida por el Estado y, más aún, por sus múltiples intermediarios.

Quizá pueda considerarse que estas dos formas de gobierno indirecto que permite la contabilidad surgieron como estrategias, articuladas a la retórica de la eficiencia nacional y a la doctrina neoliberal, que buscaban, respectivamente, la disposición eficiente de los recursos monetarios del Estado en un mundo regido por el mercado, y la disposición de la conducta económica, social y personal conforme a unos objetivos sociopolíticos que eran concebidos bajo la mentalidad economicista de maximización de los beneficios y minimización de los costos.

En la primera forma de gobierno indirecto, como señalan Preston, Chua & Neu (1997), respecto de los Grupos Relacionados de Diagnóstico/Sistemas de Pago Prospectivo (DRG-PPS), que se diseñó en Estados Unidos para solucionar los problemas gubernamentales que causó el programa Medicare, la contabilidad funcionó como un dispositivo enfocado hacia el cálculo y control permanente de los costos de la atención de la salud para las personas mayores. De acuerdo con los costos que implicaban las enfermedades, se decidía si se atendía o no a un paciente y si se le prestaba o no asistencia hospitalaria. Lo ideal era que los costos estuviesen por debajo de las tasas de reembolso (proyecciones de pago predeterminado) que el gobierno

federal y las agencias de autoridad (agencias no gubernamentales) establecían en sus “467 líneas de productos denominados Grupos de Diagnóstico Relacionados (DRG), que clasifican y agrupan a los pacientes con diagnósticos principales similares [...]” (Preston, Chua & Neu, 1997, p. 147-148). Estas tasas, desarrolladas a partir de datos históricos, no estaban vinculadas con los costos reales gastados en los tratamientos de los pacientes, antes bien, estaban por debajo de ellos. Las instituciones médicas tenían, así, que ajustarse a las tasas de reembolso y, en este sentido, mantener bajos los costos para no tener que asumir pérdidas.

Así las cosas, la contabilidad, más específicamente la contabilidad de costos, posibilita escoger la forma correcta (que es siempre la que implica los mínimos costos) de disponer las cosas. La contabilidad se convierte, de esta manera, en un dispositivo del gobierno indirecto de los hombres, porque de acuerdo con los costos, que, recordemos, tienen que ser los más bajos, el Estado y sus múltiples agencias intermediarias deciden no ya qué actividades pueden desarrollar los hombres ni qué comportamientos pueden tener, sino qué servicios, como la salud y también la educación, pueden recibir y qué tanto de lo que implican esos servicios (como medicamentos, tratamientos, asistencia hospitalaria, cirugías, en el caso del servicio de salud) se les puede ofrecer. En otras palabras, a partir de la contabilidad se gobierna indirectamente a los hombres porque ella posibilita a las instituciones estatales y a las agencias intermediarias, en primera instancia, y luego, pero en consecuencia, a las instituciones médicas y a las instituciones educati-

vas, tomar decisiones acerca de las cosas que se pueden disponer, respectivamente, para la atención de la salud de los sujetos y para su educación.

De esta manera, los costos determinan —no en términos de la integridad de los hombres sino de la racionalidad instrumental— qué se puede disponer para los sujetos y qué servicios son convenientes para ellos. A los sujetos, en este sentido, se les conmina a recibir unos servicios que se ofrecen de tal manera no porque sean los más convenientes para su bienestar, sino, todo lo contrario, porque son los más acordes a la premisa imperante de los mínimos costos. Esto, sin embargo, no se hace explícito ni por las instituciones estatales ni por las agencias intermediarias, lo que se dice, más bien, es que las decisiones se toman para el bien de la sociedad y en nombre de la eficiencia.

En cuanto a la segunda forma de gobierno indirecto que permite la contabilidad, es decir, la alineación de la conducta económica, social y personal de ciertos individuos y/o instituciones con los objetivos socio-políticos, puede decirse, en el caso de la salud, que cuando se promulgan objetivos que están mediados por la premisa de los mínimos costos, la contabilidad funciona como un dispositivo de gobierno que insta a las instituciones médicas y, en efecto, a los médicos, a dirigir sus conductas económicas, sociales y hasta personales, hacia el ejercicio de reducción de costos. “Así, por medio de la contabilidad se alinean las conductas económica y social de estas instituciones e individuos con unos objetivos socio-políticos que, como ya

se ha dicho, son construidos bajo la máxima de los mínimos costo.

Así las cosas, el cálculo y el control de los costos se convierten en tareas principales e indispensables no solo de los órganos administrativos de las instituciones médicas, sino también de los profesionales de la salud. Desde esta perspectiva, la actuación médica, tanto de las instituciones como de los médicos, dependerá de lo que los mínimos costos permitan. Así, si el costo de atender un paciente es muy alto, simplemente se le niega el servicio o se le obliga a pagar el valor que está por encima del costo permitido.

Aquí es preciso hacer un paréntesis y señalar, como se mencionó en el acápite anterior, que a los médicos también se les disciplina y se les gobierna por medio de la contabilidad, porque es conforme a los costos que a ellos se les estructuran las posibilidades de acción: tiempos de consulta, medicamentos que pueden formular, exámenes médicos que pueden ordenar, etc. Los costos actúan sobre el campo de acción de los médicos. En este sentido, a los profesionales de la salud también se les ha constituido en objetos.

Por otra parte, dado que la contabilidad posibilita establecer a quiénes se les presta o no la atención médica, conforme a los costos que implica la enfermedad, ella viabiliza además el ejercicio del gobierno distributivo. En el caso del servicio de salud, por ejemplo, mediante el cálculo de los costos se toman medidas para redistribuir la atención de la salud: quiénes pueden ser reconocidos como pacientes o pueden ser admitidos, a quiénes se les puede brindar tal tratamiento, cuál es el nivel de tratamiento pre-

visto, qué calidad en los servicios se les pueden ofrecer a unos y a otros, qué servicios se pueden ofrecer en ciertos lugares. Por medio de la contabilidad, las agencias de autoridad, los administradores de las instituciones médicas y/o los profesionales de la salud pueden ejercer un gobierno distributivo, porque los costos les permiten establecer a quiénes proveerles (y en qué medida) las cosas que de manera conveniente se puede disponer, en otras palabras, los costos les permiten tomar decisiones acerca de la asignación de los recursos de la atención de la salud.

Estas dos formas de gobierno (el gobierno indirecto y el gobierno distributivo), por supuesto, se establecen conforme a un fin que supuestamente es conveniente para los usuarios: lograr el máximo de eficiencia en el empleo de los recursos escasos de la salud (también se dice lo mismo de la educación) y hacerlos más productivos. Con el fin de alcanzar esta finalidad, las cosas relacionadas con la atención de la salud deben ser dispuestas y deben ser distribuidas. Como consecuencia de esto, la contabilidad convierte al paciente en un objeto de cálculo y medición de sus costos y, en efecto, de la rentabilidad que puede implicar.

Así, pues, como señalan Miller & O'Leary, citados por Carrasco & Larrinaga (1997), "los cálculos contables instauran normas a partir de las cuales se juzgan, y se gobiernan, las actividades, el comportamiento de los individuos, la vida de las organizaciones y, en cada vez más factas, el devenir de la sociedad" (p. 68).

Todo esto deja ver, en últimas, que la contabilidad le posibilita al Estado y a sus agencias intermediarias, ejercer un gobierno indirecto de los usuarios de servicios como la educación, la

salud, etc. Esto por cuanto la contabilidad, mediante el cálculo permanente de los costos de la atención de la salud, por ejemplo, determina, por un lado, la disposición de los recursos escasos de la salud y, por el otro, la alineación de las prácticas y las conductas de los hospitales y de los médicos de acuerdo con los objetivos objetivos socio-políticos de reducción de costos. También posibilita el gobierno distributivo, pues los costos terminan definiendo qué hospitales pueden recibir recursos, qué tratamientos pueden ofrecerse, quiénes pueden recibir atención médica, quiénes pueden recibir tratamientos médicos, etc. En suma, podría decirse que mediante la contabilidad de costos se logra el gobierno a distancia y el gobierno distributivo, porque el cálculo permanente de los costos permite establecer si la disposición de tales recursos y la asignación de tales servicios son viables o no.

Ahora bien, si la contabilidad es considerada como un dispositivo en términos foucaultianos, el cual implica procesos de subjetivación, cabe preguntarse ¿qué tipo de subjetividad produce el dispositivo contable?

4. La subjetividad que produce el dispositivo contable

De acuerdo con Macintosh (2002), Peter Miller y Ted O'Leary (2009), Alistair Preston, Wai Fong Chua y Dean Neu (1997) y lo anteriormente mencionado, puede señalarse que la contabilidad sí produce nuevas subjetividades en el individuo. Estas subjetividades o, mejor, el proceso de subjetivación que implica el dispositivo contable, siguiendo los planteamien-

tos de Agamben, conllevan la producción de su sujeto. El dispositivo contable implica varios procesos de subjetivación.

Una primera forma de subjetivación que produce la contabilidad, pero junto con la administración científica, la psicología industrial y la gestión, es la producción de sujetos eficientes. La contabilidad incide en la producción de tal sujeto en tanto que los individuos consideran que si proceden conforme a lo que se calcula y planea desde la contabilidad proceden de manera eficiente y racional. Es decir, los individuos en las empresas creen que son sujetos eficientes y racionales si, entre otras cosas, sus actos se desarrollan, por ejemplo, de acuerdo con lo que determinan los presupuestos y los costos estándar o, también, si logran, como consecuencia de sus acciones, reducir los costos para lograr los máximos beneficios. El dispositivo contable, en este sentido, incide en la producción de sujetos eficientes y, así mismo, reproduce la subjetividad de la eficiencia.

Otra forma de subjetividad que produce la contabilidad es la consideración de que si se procede conforme al cálculo racional se es ético, pero en modo alguno conforme a lo que es bueno o lo que es malo moralmente, sino, por el contrario, a lo que está en la línea de la racionalidad instrumental. Quienes toman decisiones conforme a la información contable las toman con “[...] la convicción ética de que la acción económicamente apropiada es en sí misma éticamente buena como tal” (Peter Ulrich & Ulrich Thielemann, citados por McPhail, 2002, p. 20). La contabilidad soporta y legitima, interpretando a Ken McPhail (2002), que los directivos de departamentos, los gerentes, los máximos órganos de la empresa e incluso los

contadores piensen que las acciones *buenas* son concomitantes con las acciones económicamente apropiadas, económicamente buenas. Desde esta perspectiva, se puede señalar que la contabilidad produce sujetos ético-racionales.

La contabilidad, además, reproduce la subjetividad racional-calculadora, por cuanto ella, mediante sus prácticas y sus cálculos, induce a los individuos a escoger y calcular los medios más adecuados y eficaces en relación con los fines, dicho en otras palabras, induce a los individuos a escoger y calcular los medios más adecuados y eficaces en relación con los fines; dicho en otras palabras, induce a los individuos a que planifiquen y calculen los medios y los modos de utilizarlos de acuerdo con la relación maximización/minimización: maximización del beneficio (los fines) y minimización de los costos (los medios). La contabilidad, de esta manera, reproduce sujetos calculadores.

Por otra parte, se puede señalar que la contabilidad además de implicar esos procesos de subjetivación individual también implica procesos de subjetivación colectiva, los cuales corresponden a la producción no ya de sujetos (que es lo propio de la subjetividad individual), sino de imaginarios colectivos, es decir, de representaciones que condicionan y orientan las prácticas de la sociedad. Esos imaginarios califican la “realidad” económica representada por la contabilidad como algo legal y racional. Si este planteamiento es válido, se puede señalar que este tipo de subjetividad se da gracias a que la sociedad otorga un gran valor a las cifras contables y considera, además, que estas son neutrales y objetivas. De acuerdo con Keith Robson, “[...] la cuantificación atrae porque reduce aparente-

mente la ambigüedad, se reviste de una apariencia de objetividad y por tanto de control y lo que es más importante traslada las cosas al ámbito de lo conocido, lo explicable y de aquello sobre lo que se puede ejercer poder a distancia” (citado por Carrasco & Larrinaga, 1997, p. 68).

El proceso de subjetivación del dispositivo contable, en este caso, se da en tanto que gobierna a distancia el ideario y el imaginario de las personas, porque, por un lado, reviste de racionalidad las situaciones que representa y las prácticas a las que da lugar, y por el otro, reviste de legalidad y objetividad la realidad económica. En este sentido, cualquier información que haga énfasis en las cifras arrojadas por los cálculos contables (como los informes que enfatizaban el “éxito de los costos” con el DRG-PPS) o en las prácticas que se establecen conforme a sus cálculos (como la disposición y asignación de recursos de la atención de la salud para las personas mayores) es fuertemente valorada por la sociedad, incluso por encima y en ciertas ocasiones hasta omitiendo lo que los hechos reales pueden evidenciar, como las consecuencias negativas que produce la inmersión sin límites de los costos o, en otras palabras, el racionamiento orquestado por el cálculo de los costos en la atención de la salud.

La subjetivación colectiva que produce el dispositivo contable es reforzada, igualmente, como se vio en el caso del DRG-PPS, “por la autoridad social que otorga a la contabilidad su pretendida neutralidad y objetividad, su aparente alejamiento de los conflictos de intereses políticos y sociales, y que le permite otorgarse a sí misma una legitimación ajena a toda disputa e intriga” (Carrasco & Larrinaga, 1997, p. 68).

En suma, se puede señalar que la contabilidad produce una nueva subjetividad colectiva, porque ella legitima ante la sociedad la realidad económica que representa. En este sentido, la sociedad considera que las actividades económicas soportadas en la contabilidad son buenas en términos económicos y racionales. La contabilidad, entonces, funciona como un mecanismo por medio del cual los sujetos construyen juicios de valor sobre la realidad económica.

Desde esta perspectiva, la contabilidad deberá comprenderse ya no como una práctica neutral y objetiva, sino, más bien, como una práctica social y organizacional que permite construir el dominio de los valores financieros y de las relaciones de poder que se tejen tanto en la vida social como en la vida organizacional. La contabilidad, desde esta perspectiva, “se convertiría en un elemento constitutivo de uno de los modos de normalizar la gestión sociopolítica, cuya preocupación es la de hacer visibles todas las formas de actividad del individuo, considerando su papel en la operación eficiente de la empresa y la sociedad” (Miller & O’Leary, 2009, p. 134).

Epílogo

Intentar realizar conclusiones sobre este trabajo que apenas empieza sería una proeza. No obstante, se presentan unas ideas que en lugar de cerrar abren la discusión sobre la contabilidad moderna (o contabilidad por partida doble) y su relación con el poder. Que sea la contabilidad moderna la que pueda denotarse bajo el concepto de dispositivo de poder obedece a que es esta forma de contabilidad, y no las anteriores a ella (los memoriales, los memoriales avan-

zados, la contabilidad por partida simple), la que está cargada de un sinnúmero de elementos y de herramientas que posibilitan aspectos como el control, la vigilancia y el disciplinamiento de los sujetos.

Es evidente que desde la perspectiva foucaultiana se puede pensar que la contabilidad ha buscado y se ha comprometido, desde comienzos del siglo XX, con la construcción de naciones eficientes que reclaman de dispositivos para construir individuos útiles y eficientes. Es indudable que, interpretando en clave foucaultiana, la contabilidad ha contribuido a la consolidación de prácticas que, como el presupuesto y el costeo estándar, posibilitan la docilización de los individuos involucrados en la empresa y, en consecuencia, la dirección de sus conductas hacia los fines de la empresa.

Esto permite enfatizar en la interpretación de que la contabilidad funciona, bajo la racionalidad instrumental y, en efecto, bajo el discurso de la eficiencia, como uno más de los dispositivos del poder capitalista o, en otras palabras, del gobierno de los hombres: primero, porque permite vigilar, controlar y disciplinar a los individuos, por un lado, por medio de la visibilidad que ofrecen sus cifras sobre el desempeño, la conducta, las acciones y los resultados de los individuos; por el otro, por medio de herramientas como los costos estándar y el presupuesto, que les determinan a los individuos lo que pueden hacer o no mediante estándares de eficiencia y normas de comportamiento que están relacionados con los objetivos de la empresa. Esto, en efecto, permite considerar que la contabilidad moderna funciona como un panóptico, pero no en términos de arquitectura sino de práctica so-

cial que, por un lado, visibiliza las actividades y los resultados de las personas y, por el otro, permite modificar el comportamiento y encauzar la conducta de los individuos para disciplinarlos y, más aún, para que se autodisciplinen. Segundo, porque mediante el cálculo de los costos se determina qué cosas (servicios de salud, de educación, etc.) se pueden disponer para los hombres y qué tanto se les puede distribuir. Tercero, porque produce subjetividades tanto individuales como colectivas.

Así las cosas, puede señalarse que la contabilidad, de acuerdo con lo que podría llamarse el objetivo estratégico de construir medios humanos eficientes, y por medio de sus prácticas y cifras que producen visibilidad sobre los individuos, posibilita controlar, disciplinar, vigilar, dirigir, normalizar, en otras palabras, gobernar la vida de los hombres: sus conductas, sus acciones, sus resultados, su desempeño, su vida laboral. Dicho en otras palabras, la contabilidad—por supuesto, entre otras prácticas como la administración científica y, por qué no, la gestión—posibilita al poder capitalista ejercer una sujeción moderna de los individuos involucrados en la empresa y, en este sentido, la producción de nuevos sujetos: sujetos eficientes, sujetos ético-racionales y sujetos calculadores.

Es importante señalar que las necesidades de la empresa capitalista han llevado a que la contabilidad legitime los intereses y las lógicas centradas en un mercado eficientista que requiere individuos útiles, dóciles y manejables. Es bajo este panorama, entonces, que se puede considerar que la contabilidad contribuye al gobierno de los hombres o, dicho en otras palabras, a la dirección de sus conductas hacia el logro eficien-

te de los fines u objetivos de la empresa. Dicho en otras palabras, es bajo este panorama que se puede considerar que la contabilidad contribuye a la construcción de lo que el capitalismo busca y refiere como la persona gobernable.

A partir de estos planteamientos, este artículo intenta aportar a la discusión sobre la relación que existe entre la contabilidad y el poder y, en este sentido, se vincula a la perspectiva que considera que la contabilidad, al contrario de lo que frecuentemente se cree, no es neutral ni objetiva, sino, más bien, que es un instrumento que responde a las necesidades y a los fines del poder capitalista.

Referencias

- Agamben, Giorgio (2007). *¿Qué es un dispositivo?* Traducción no oficial del profesor Anthony Sampson.
- Armstrong, Peter (1994). The influence of Michel Foucault on accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 5 (1), 25-55. Traducción no oficial de la autora.
- Baños Sánchez-Matamoros, Juan (2004). *Discurso, poder y contabilidad: un análisis foucaultiano en el caso de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía (1767-1772)*. Tesis doctoral. [Resumen]. De *Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, (1). Disponible en: http://www.decomputis.org/dc/tesis_doctoral/tesis_doctorales.pdf
- Carrasco-Fenech, Francisco & Larrinaga-González, Carlos (1997). El poder constitutivo de la contabilidad: consideraciones sobre la cuestión medioambiental. En *Ensayos sobre contabilidad y economía*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Cruz-Kronfly, Fernando (2008). Del hombre como fin al hombre como medio en la producción. En Fernando Cruz-Kronfly (ed.), *Racionalidad instrumental y gestión*, 67-89. Cali: Universidad del Valle, Facultad de Ciencias de la Administración.
- Foucault, Michel (1988). El sujeto y el poder. *Revista Mexicana de Sociología*, 50 (3), 3-20. Disponible en: <http://terceridad.net/wordpress/wp-content/uploads/2011/10/Foucault-M.-El-sujeto-y-el-poder.pdf>
- Foucault, Michel (1991). El juego de Michel Foucault. En *Saber y verdad*, 127-162. Madrid: Las Ediciones de la Piqueta.
- Foucault, Michel (1998). *Vigilar y castigar: nacimiento de la prisión*. 27ª ed. México: Siglo XXI Editores.
- Foucault, Michel (1999). Los intelectuales y el poder. En *Estrategias de poder*. Barcelona: Paidós Ibérica.
- Foucault, Michel (2007). *Seguridad, territorio, población. Curso en el Collège de France: 1977-1978*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica, FCE.
- Gómez, Mauricio (2006). Una reflexión sobre la contabilidad como racionalidad instrumental en el capitalismo. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 49, 87-94.
- Gómez, Mauricio & Ospina, Carlos Mario (2009). Comentario. Encuentros distintos con el trabajo histórico e interdisciplinario en contabilidad (potencialidades). En Mauricio Gómez & Carlos Mario Ospina (eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos*.

máticos de las corrientes heterodoxas, 170-173.

Colombia: Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia; Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.

Macintosh, Norman B. (2002). Surveillance, discipline and punishment. En *Accounting, accountants and accountability: poststructuralist positions*, 78-113. London: Routledge. Traducción no oficial de la autora.

McPhail, Ken (2002). La amenaza de los contadores éticos. Una aplicación del concepto de ética de Foucault a la educación contable y algunos pensamientos sobre el educar éticamente para los otros. *Cuadernos de Contabilidad*, 3 (15), 17-53. Disponible en: http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol3_n_15/vol3_15_1.pdf

Miller, Peter & O'Leary, Ted (2009). La contabilidad y la construcción de la persona gobernable. En Mauricio Gómez & Carlos Mario Ospina (eds.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*, 127-169. Colombia: Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia; Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.

Miller, Peter & Rose, Nikolas (1990). Governing economic life. *Economy and Society*, 19 (1), 1-31.

Ortega, Francisco Javier (2007). La contabilidad como mecanismo anatómico y biopolítico del poder. *Porik an*, 9 (12), 179-204.

Preston, Alistair; Chua, Wai Fong & Neu, Dean (1997). The diagnosis-related group-prospective payment system and the problem

of the government of rationing health care to the elderly. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2), 147-164. Traducción no oficial de la autora.

Quintero-Castro, Hernán (2006). Aproximaciones a la investigación contable. En Jesús Alberto Suárez-Pineda (comp.). *La contabilidad en la modernidad: referentes filosóficos y social-históricos*. Bogotá: Corporación Universitaria Nueva Colombia - Facultad de Contaduría Pública, Fundación para la Investigación y Desarrollo de la Ciencia, FIDESC.

Quintero-Castro, Hernán (2009). La perspectiva foucaultiana y la contabilidad: una mirada a las relaciones de poder en las organizaciones. En William Rojas & Claudia Barrios (comps.). *Conjunciones y disertaciones: pensando la contabilidad en el siglo XXI*, 85-99. Cali: Universidad del Valle, Pontificia Universidad Javeriana.

Rojas, William (1995). Foucault - Arqueología del saber: una línea de investigación epistemológica para la ciencia contable. En *Libro de ponencias, IX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*. Cali: Universidad del Valle.

- Fecha de recepción: 31 octubre de 2012
- Fecha de aceptación: 18 de marzo de 2013

Para citar este artículo

Flor Ortega, Naila Katherine (2013). La contabilidad vista como dispositivo de poder: aproximación interpretativa desde la perspectiva foucaultiana. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (34), 133-158.