

Contabilidad de gestión y regímenes de poder: revisión de la literatura y reflexión crítica sobre los eufemismos de los sistemas de costos en las organizaciones*

MANAGEMENT ACCOUNTING AND POWER REGIMES: LITERATURE REVIEW AND CRITICAL REFLECTION ON THE EUPHEMISMS OF COSTING SYSTEMS IN ORGANIZATIONS

ABSTRACT: This paper aims to approach a critical understanding of the power regimes that underlie management accounting practices. To do this, we carried out a literature review and a critical reflection on the euphemisms that structure costing systems in organizations and the forms of modeling applied by these systems, addressing various heterodox perspectives of accounting research. Methodologically, this work is based on a review of 145 documents published in Colombian accounting journals – of which less than 4% can be placed within critical approaches – and the identification of 27 paradigmatic texts in the critical perspectives of management accounting. As results and contributions, we present an analysis of the review carried out and parallels between the classic processes of segregation by traditional costing systems, their use as control devices, and the participation of accounting in the establishment of power regimes in organizations.

KEYWORDS: Critical accounting, management accounting, organizational governance, power regimes, control systems, costing systems.

GESTÃO CONTÁBIL E REGIMES DE PODER: REVISÃO DA LITERATURA E REFLEXÃO CRÍTICA SOBRE OS EUFEMISMOS DOS SISTEMAS DE CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES

RESUMO: este artigo tem como objetivo abordar uma compreensão crítica dos regimes de poder que fundamentam as práticas contábeis de gestão, por meio de uma revisão da literatura e uma reflexão crítica sobre os eufemismos que as estruturam e das formas de modelagem que aplicam sistemas de custos em organizações a partir de diversas perspectivas heterodoxas da pesquisa contábil. Metodologicamente, o artigo baseia-se em uma revisão de 145 documentos da área temática, publicados em revistas contábeis colombianas, em que menos de 4% podem ser classificados como abordagens críticas, juntamente com a identificação de 27 textos paradigmáticos sobre perspectivas críticas de *management accounting*. Como resultados e contribuições, apresentam-se uma análise da revisão realizada e a interpretação paralela entre os processos clássicos de segregação dos sistemas tradicionais de custos, seus usos como dispositivos de controle e a participação da contabilidade no estabelecimento de regimes de poder das organizações.

PALAVRAS-CHAVE: contabilidade crítica, gestão contábil, governança organizacional, regimes de poder, sistemas de controle, sistemas de custos.

LA COMPTABILITÉ DE GESTION ET LES RÉGIMES DE POUVOIR : UNE REVUE DE LA LITTÉRATURE ET UNE RÉFLEXION CRITIQUE SUR LES EUPHÉMISMES DES SYSTÈMES DE COÛTS DANS LES ORGANISATIONS

RÉSUMÉ : Cet article vise à aborder une compréhension critique des régimes de pouvoir qui sous-tendent les pratiques de comptabilité de gestion, à travers une revue de la littérature et une réflexion critique sur les euphémismes qu'ils structurent et les formes de modélisation appliquées par les systèmes de coûts dans les organisations en partant de différentes perspectives hétérodoxes de la recherche comptable. Méthodologiquement, l'article s'appuie sur une revue de 145 documents du domaine, publiés dans des revues comptables colombiennes, où moins de 4 % peuvent être localisés dans des approches critiques, ainsi que l'identification de 27 textes paradigmatiques dans les perspectives critiques de la comptabilité de gestion. Comme résultats et contributions, on présente une analyse de la revue réalisée et des parallèles d'interprétation entre les processus classiques de ségrégation des systèmes de coûts traditionnels, leurs usages comme dispositifs de contrôle, et la participation de la comptabilité à l'établissement des régimes de pouvoir dans les organisations.

MOTS-CLÉ : comptabilité critique, comptabilité de gestion, gouvernance organisationnelle, régimes de pouvoir, systèmes de contrôle, systèmes de coûts.

CITACIÓN SUGERIDA: Arias Suárez, J. D., & Cano Mejía, V. (2021). Contabilidad de gestión y regímenes de poder: revisión de la literatura y reflexión crítica sobre los eufemismos de los sistemas de costos en las organizaciones. *Innovar*, 31(82), 45-64. <https://doi.org/10.15446/innovar.v31n82.98427>

CLASIFICACIÓN JEL: M41, D24, M11.

RECIBIDO: 31/3/2021. **APROBADO:** 1/9/2021.

Esta obra se publica bajo una licencia Creative Commons Atribución-No-Comercial-Sin-Derivadas 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0)



Juan David Arias Suárez

M. Sc. en Contabilidad Financiera y de Gestión

Docente de tiempo completo, Politécnico Gran Colombiano

Medellín, Colombia

Equipo de Investigación en Contabilidad, Organizaciones e Interdisciplina (EICOS)

Rol del autor: intelectual

jdarias@poligran.edu.co

<https://orcid.org/0000-0002-4218-953X>

Vanessa Cano Mejía

M. Sc. en Contabilidad Internacional y de Gestión

Estudiante del Doctorado en Administración y Organizaciones, Universidad de Antioquia.

Medellín, Colombia

Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables – GICCO

Rol de la autora: intelectual

vanessacanamejia@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0001-6084-668X>

RESUMEN: Este artículo tiene por objetivo aproximarse a una comprensión crítica de los regímenes de poder que subyacen a las prácticas de contabilidad de gestión, a través de una revisión de la literatura y una reflexión crítica sobre los eufemismos que estructuran y las formas de modelización que aplican los sistemas de costos en las organizaciones desde diversas perspectivas heterodoxas de la investigación contable. Metodológicamente, el artículo se apoya en una revisión de 145 documentos del área temática, publicados en revistas contables colombianas, donde menos del 4% pueden ubicarse en enfoques críticos, aunado a la identificación de 27 textos paradigmáticos en las perspectivas críticas del *management accounting*. Como resultados y contribuciones se presenta un análisis de la revisión realizada y paralelos de interpretación entre los procesos clásicos de segregación de los sistemas de costos tradicionales, sus usos como dispositivos de control y la participación de la contabilidad en el establecimiento de regímenes de poder en las organizaciones.

PALABRAS CLAVE: contabilidad crítica, contabilidad de gestión, gobernanza organizacional, regímenes de poder, sistemas de control, sistemas de costos.

Introducción

La actual macroestructura sociopolítica, económica, epistémica y cognitiva que direcciona al pensamiento contable y organizacional es servil a las lógicas crematísticas del capital financiero trasnacional, debido a la

* Este artículo se deriva del proyecto "Contabilidad de gestión y regímenes de poder. Análisis crítico de los eufemismos de los sistemas de costos en las organizaciones", financiado por la Universidad Politécnico Gran Colombiano.

hegemonía del capitalismo como sistema económico re-gente, que ha intensificado las abyectas condiciones sociales, económicas y biosféricas del planeta. Este panorama contextual deriva en la necesidad de forjar saberes críticos, transformar las prácticas cotidianas y formar profesionales con capacidad emancipadora.

Los contextos contemporáneos están dominados por procesos de financiarización neoliberal que requieren des-enmascarar la economía (Max-Neef & Smith, 2011), comprender la dinámica de la evolución del capital en el largo plazo (Piketty, 2014) y ausentar la economía del miedo (Estefanía, 2012). Ello implica incluir una perspectiva crítica sobre los saberes paradigmáticos e institucionalizados como la teoría del *management* (Deetz, 2003; Misoczky, 2017) y develar los eufemismos de prácticas calculadoras, codificadas y de modelación social como los sistemas de costos en las organizaciones, para transformar y desinstalar los regímenes de poder y los regímenes de verdad (Loft, 1986) que subyacen a la propuesta ortodoxa de la contabilidad de gestión.

Es menester forjar un saber contable heterodoxo que (de)construya caminos plurales donde emerjan alternativas conceptuales y técnicas al *mainstream* de la contabilidad internacional, servil a la canonización y objetivación de la *ratio calculante* (Martínez, 2020). Este proceso implica fomentar perspectivas holísticas, de pensamiento complejo, transdisciplinarias, multidimensionales y del sentipensar. Se requiere de pensamiento crítico que aborde problemas amplios (Alvesson & Willmott, 1996) y apuesta por transformar las prácticas, emancipar el pensamiento y develar todo tipo de desequilibrios, alienaciones, irrupciones de libertad y dominaciones sociales (asimetrías de poder, injusticias humanas, represiones, degradación natural, discriminaciones raciales, de género, actitudes xenófobas o acciones coloniales).

En ese sentido, es importante estudiar la relación entre las prácticas de poder organizacional, los sistemas de costos y la contabilidad de gestión. La *contabilidad de costos* está enfocada en la determinación del costo unitario, la medición de eficiencia y el control de manufactura, lo cual fortaleció las prácticas de cálculo y control organizacional, dando surgimiento a la *contabilidad gerencial* como un sistema que generaba cifras para el análisis y la transmisión de la información, siendo un proceso que se expandió con el desarrollo fabril ferroviario en el siglo XIX (Johnson & Kaplan, 1988). No obstante, la contabilidad de costos y gerencial se limitaban al proceso de cálculo y se necesitó que estos datos aportaran a la toma de decisiones, tomando fuerza la *contabilidad de gestión*, cuyo énfasis estaba en la planificación y control, encontrando la relevancia de los

datos financieros y no financieros para tomar decisiones (Ryan et al., 2004). Por su parte, la *contabilidad estratégica* es entendida como un corpus de cooperación interfuncional entre la contabilidad de gestión y la gestión de *marketing* para el posicionamiento estratégico de las organizaciones (Roslender & Hart, 2003).

Estas diferencias conceptuales son importantes, ya que en la literatura se identifica un uso indiscriminado, a modo de sinónimos, entre las nociones de contabilidad de gestión, gerencial, analítica, estratégica, endógena, administrativa, de costos, de la productividad o corporativa; no obstante, estas especialidades del saber contable tienen amplia afinidad con los constructos críticos de las ciencias sociales y representan un campo académico que permite comprender las prácticas calculistas, los dispositivos de control y los micropoderes que alienan las organizaciones. Las perspectivas críticas de la gestión y la sociología posfuncionalista han sido importantes en contabilidad de gestión (Roslender, 2017), a pesar de que durante muchos años ha dominado la literatura servil a los fines de lucro empresarial, cuya concepción ortodoxa resalta que la contabilidad tiene un carácter estratégico y de control integral para el devenir organizacional y la toma de decisiones de usuario internos (Deegan & Unerman, 2011).

La contabilidad de gestión y los sistemas de costos son constantemente estudiados desde su perspectiva funcionalista al capitalismo, auscultando sobre sistemas, métodos, técnicas, procesos y aplicaciones de los sistemas de costos para el devenir organizacional, la eficiencia gerencial, la generación de utilidad, la toma de decisiones estratégicas y la prescripción y control de la firma (Gómez-Villegas & Ospina-Zapata, 2009). Convencionalmente, se dice que la contabilidad de gestión busca satisfacer las necesidades de los gestores (Ryan et al., 2004) y ello debería traducirse en múltiples estudios e investigaciones que den cuenta de ese propósito. Empero, la investigación en contabilidad de gestión no ocupa un lugar destacado en las ramas de la contabilidad que se discuten en Colombia (Duque & Osorio, 2013) y son muy pocos los trabajos que se han desarrollado en perspectiva crítica sobre los sistemas de costos, identificando un declive en este campo académico.

Investigaciones anteriores en perspectiva crítica han hecho hincapié en temáticas como los procesos de control al interior de las fábricas (Neimark & Tinker, 1986) y las prácticas contables de control y disciplinamiento organizacional (Bryer, 2006a; Macintosh & Hopper, 1993) que construyen personas gobernables (Miller & O'Leary, 1987). Asimismo, se han estudiado los fundamentos teóricos críticos del *management accounting* (Cooper & Hopper, 2006), evidenciando los sistemas de gobernanza, regímenes de



poder, regímenes de verdad (Jones & Dugdale, 2001; Loft, 1986) y alienaciones ideológicas de los procesos contables (Yuthas & Tinker, 1994). Igualmente, diversos estudios han mostrado los sistemas de costos como arquetipos de modelización (Armstrong, 2002a), fortaleciendo las métricas de eficiencia gerencial (Hoskin & Macve, 1988) que consolidan el capitalismo (Hopper, 2012). A pesar de que no hay acuerdos sobre la contabilidad estratégica (Roslender & Hart, 2003), las investigaciones previas muestran cómo los diferentes derivados de la contabilidad de gestión legitiman las acciones gerenciales (Dillard & Roslender, 2011).

Este artículo tiene por objetivo aproximarse a una comprensión crítica de los regímenes de poder que subyacen a las prácticas de contabilidad de gestión, a través de una revisión de la literatura y una reflexión crítica sobre los eufemismos que estructuran y las formas de modelización que aplican los sistemas de costos en las organizaciones desde diversas perspectivas heterodoxas de la investigación contable. En particular, se busca responder a dos preguntas de investigación: i) ¿cuál es el estado actual de discusión académica sobre la contabilidad de gestión en perspectiva

crítica en Colombia? y ii) ¿de qué forma los sistemas de costos generan formas eufemísticas que se instalan como regímenes de poder en las organizaciones?

El eufemismo “es la metáfora que estimula, sublima, eleva, ennoblece, aunque también puede utilizarse para disimular, ocultar o distorsionar” (Rodríguez, 1999, pp. 6-7). Las nociones eufemísticas también pueden ser entendidas como juegos discursivos, camuflajes lingüísticos (Quijano, 2011), ocultamientos conceptuales y técnicos, o maquiajes de la realidad, que en el contexto de las prácticas de contabilidad de gestión y los sistemas de costos son frecuentes para dominar las acciones de los sujetos y los procesos productivos.

El texto hace énfasis en los sistemas de costeo como núcleo de la contabilidad de gestión, sin ser la única temática importante y recurrente de este campo del conocimiento; por lo tanto, se excluyen discusiones propias de áreas como los presupuestos, la gestión comercial, la productividad industrial, el control de inventarios, los cuadros de mando integral o los indicadores de control de gestión. En ese sentido, el artículo contribuye al desarrollo de una línea de

investigación en contabilidad de gestión crítica, aportando elementos de conceptualización, precisión teórica, revisión de literatura y reflexión sobre las prácticas eufemísticas de los sistemas de costeo en el contexto colombiano.

El artículo está estructurado en cinco apartados: el primero, esta introducción problemática; el segundo, un marco teórico que integra reflexiones sobre las perspectivas críticas de la contabilidad y las escuelas de pensamiento de la contabilidad de gestión y los sistemas de costos; el tercero formula la metodología empleada; el cuarto presenta los resultados de la revisión de la literatura y una reflexión crítica sobre los eufemismos de los sistemas de costos en las organizaciones, y el último apartado condensa las conclusiones.

Las perspectivas críticas y la contabilidad en clave heterodoxa

Cuando Foucault (2018) responde la pregunta “¿qué es la crítica?”, indica que se trata del arte de no ser gobernado e invita a tener una actitud/voluntad de pensar y decidir que esté libre de dominaciones. En la academia, la crítica debe entenderse como transformación y revolución de las ideas. En el plano organizacional, la crítica pretende mostrar la opresión laboral y la racionalización del poder (Knights, 2002) entre las diversas formas de control organizacional.

Desde su genealogía, la investigación crítica en contabilidad (Baker, 2011) ha tenido una dinámica interdisciplinar que recoge las reflexiones epistémicas de escuelas de pensamiento crítico-social y organizacional, que no encuentran en las corrientes ortodoxas –de fundamentación cartesiana y utilitarista– una explicación coherente y comprensible de la realidad social (Gómez-Villegas, 2004). Esta perspectiva ha estado influenciada fuertemente por la Escuela de Frankfurt y plantea preguntas sobre las conexiones entre los intereses socioeconómicos, las relaciones de poder y las redes institucionalizadas, así como la transformación de las prácticas y las regulaciones contables, buscando una contabilidad que deleve los desequilibrios y no que fortalezca las desigualdades.

Si bien existen diferentes conceptos de *crítica*, el propósito general de la investigación crítica es resistir al poder dominante de los actores y las instituciones (Chua, 2019). El pensamiento crítico debe desenmascarar la esencia social para buscar la emancipación, transformar las instituciones concretas (Laughlin, 1987) y cambiar las desigualdades estructurales (Larrinaga, 1999). A su vez, estas perspectivas críticas de la realidad también deben permitir análisis situados en espacio y en tiempo que amplíen la comprensión

y la conversación de los conocimientos más allá de lo poscolonial, descolonizando los saberes y decolonizando el pensamiento (Castro-Gómez, 2011; Dussel, 2015; Santos, 2018). Cooper (2018) invitó a este propósito buscando una comunidad más impactante e inclusiva y, de hecho, actualmente el campo contable ya está desafiando sus características coloniales (Sauerbronn et al., 2021).

La clave heterodoxa de estas reflexiones indica que no se puede negar que la contabilidad tiene una especie de mística para cartografiar los procesos de construcción, acumulación y transformación de capital en las organizaciones (planificación, reconocimiento, medición, valoración, control, consolidación, revelación y representación de la realidad), ayudando a múltiples organizaciones a desarrollar y hacer económicamente sostenible su objeto social, pero tampoco se puede ocultar que muchas de las prácticas del saber contable disfrazan procesos de segregación laboral, vigilancia y control panóptico de los trabajadores, extracción de plusvalía, racionalización del tiempo y tercerización global a partir de los diseños y discursos de sus métricas, cálculos, sistemas y operaciones.

La contabilidad actúa, interactúa y tiene el potencial de transformar las prácticas socioorganizacionales que moldean y les otorgan sentido a múltiples relaciones socioeconómicas. En las prácticas, las técnicas y los sistemas contables determinan lo que existe o no existe para la realidad económica, lo que se muestra, oculta o excluye para la valoración financiera y lo que se debe articular en el encadenamiento productivo de la gestión, lo cual potencia el poder constitutivo de la contabilidad (Ariza-Buenaventura, 2007; Carrasco & Larrinaga, 1996) y legitima las decisiones organizacionales.

De esta manera, se puede comprender que a diferencia de la concepción ortodoxa de la contabilidad como técnica registral pasiva o un sistema valorativo objetivo, como concepciones propias de la racionalidad instrumental del capital (Cruz-Kronfly & Rojas, 2008), la contabilidad es un saber científico en construcción, con bases epistémicas multiparadigmáticas sin condensar, que la pueden ubicar como una disciplina académica (Gómez-Villegas, 2011), un saber social (Arias & Cano, 2020; Sarmiento, 2008) o una práctica social e institucional (Hopwood & Miller, 1994; Potter, 2005), que opera con una infraestructura de cálculo, tecnologías y discursos (Gómez-Villegas, 2019), para desarrollar los procesos de control de la riqueza, representación de la realidad socioeconómica y rendición de cuentas (Arias & Cano, 2018). Estas concepciones manifiestan otras dimensiones del saber contable y muestran su rol métrico, simbólico e institucional para aportar a la construcción social de la realidad; así, es pertinente pensar

que la contabilidad participa como artefacto valorativo, intermediario, representador, comunicador y legitimante de los procesos democráticos, de equilibrio social, de protección natural y de distribución de la riqueza.

Contabilidad de gestión y los sistemas de costos

El desarrollo de la contabilidad de gestión está directamente ligado a los procesos de control, gestión y gobernanza de las organizaciones, siendo los procesos de industrialización los que generaron prácticas de cálculo más sofisticadas sobre la transformación del valor como los sistemas de costos. La contabilidad de gestión es la encargada de "medir, analizar y preparar información con el objetivo de controlar y racionalizar los recursos consumidos, facilitando la planeación, el control, el proceso decisional y la obtención de los resultados económicos esperados" (Duque & Osorio, 2013, p. 27).

Los sistemas de costos se entienden como "el conjunto de normas contables, técnicas y procedimientos de acumulación de datos de costos con el objetivo de determinar el costo unitario, planear producción y tomar decisiones" (Sinisterra & Rincón, 2017). Como dispositivos centrales en los procesos de control de la contabilidad de gestión, versan su estructura en nociones del costo como "el sacrificio de recursos para lograr un objetivo" (Bhimani et al., 2008, p. 38). La forma de operar de los sistemas de costos es a través de la medición de la acumulación, la cual abarca i) identificar los costos acumulados hasta un objeto de costo y ii) asignar costos acumulados a un objeto de costo (Bhimani et al., 2008). Estos procedimientos implican la posibilidad de utilizar costos reales, costos históricos, costos estimados o costos presupuestados. Normalmente, estos sistemas y procesos de costeo son ideados para lograr un mayor control operacional desde una perspectiva táctica (Roslender, 2017).

A partir de la masificación de la producción, la inserción de máquinas y dispositivos electrónicos a las organizaciones modernas, la contabilidad generó soluciones para la medición de la eficiencia, la utilidad y el valor. La mayoría de estos sistemas concibieron las organizaciones como la articulación de fuerzas productivas que debían ser altamente sincronizadas, generando resultados eficientes susceptibles de control permanente; de allí nacieron métodos de costeo tradicional como el sistema por órdenes de producción y por procesos, y posteriormente, con la especialización técnica de la contabilidad y el liderazgo de empresas japonesas y estadounidenses, se insertaron métodos como el sistema estándar y el costeo basado en actividades

(ABC), mostrando mayores niveles de precisión a partir de racionamientos heurísticos y de seguimiento milimétrico del trabajo.

Estos dispositivos de control han estado acompañados de otras prácticas de contabilidad de gestión como los presupuestos, el *forecast*, los indicadores de gestión, entre otros. Históricamente, los sistemas de costeo han buscado minimizar costos y maximizar utilidades como objetivo financiero básico, cuestionando el despilfarro y buscando la eficiencia, sin importar el alcance o si se trataba de recursos humanos, financieros o materiales (Miller & O'Leary, 1987). En igual perspectiva, los presupuestos o los costos estándar como prácticas de contabilidad de gestión se instauraron en las empresas "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" (Flor, 2013, p. 136).

La alta dirección organizacional estructura dispositivos métricos y de control para garantizar niveles de eficiencia a partir de costos unitarios reducidos que aumenten las ganancias. No obstante, la contabilidad de gestión no son solo costos; Roslender (2017) ha mostrado las diferencias semánticas y técnicas de este saber, siendo los costos una forma microorganizacional de las prácticas de contabilidad de gestión.

Los sistemas de costos no están reglamentados y permiten laxitud en su praxis, es decir, permiten desplegar la creatividad, la estrategia, la innovación y la táctica en los procesos de valoración y de control de los productos y los servicios. Las estructuras de costos son esencialmente el reflejo del pensamiento sistemático adaptado a la valoración micro y macro de los procesos productivos que visualiza a la organización como una articulación de unidades generadoras de lucro. Así, los sistemas de costos identifican los procesos y fines de la producción; captan información financiera y productiva dispersa; miden y controlan el desempeño, y aglutinan el valor económico de la producción en centros de costos que permiten dominar la individualidad del producto, la producción a escala y la racionalización de las decisiones. Entre los más importantes sistemas de costos existentes, se destacan:

- Costos por órdenes de producción.
- Costos por procesos.
- Costos estándar.
- Costos ABC y ABM.
- Costos *kaizen*.

- Costos *backflush*.
- Costos GPK.
- Costos por proyectos.
- Costos por objetivos.
- Costos híbridos.
- Costos a partir del toc o *truput*.
- Costos directos y absorbentes.
- Costos enlazados con *lean accounting*, *six sigma* o *reengineering*.
- Costos *time driven activity based costing*.

Escuelas de pensamiento en contabilidad de gestión

Para Roslender (2017) hay cuatro perspectivas sociológicas de investigación en contabilidad de gestión: i) interaccionista, ii) del proceso de trabajo, iii) de la teoría crítica y iv) foucaultiana. Por su parte, Baxter y Chua (2003) identifican siete perspectivas de alternativas de investigación en esta área: i) diseño no racional, ii) naturalista, iii) alternativa radical, iv) teoría institucional, v) teoría de la estructuración, vi) un enfoque foucaultiano y vii) un enfoque latouriano. Estas clasificaciones por escuelas de pensamiento tienen matices epistémicos diferenciados y procesos de investigación casuísticos distintos; no obstante, permiten entrever la riqueza plural que existe en la investigación en contabilidad de gestión, cuya referencia a los sistemas de costos como dispositivos centrales en la modelación efficientista de las organizaciones es recurrente. Este trabajo se ampara en contribuciones de varias de las perspectivas anteriores, aunque tiene mayor soporte en la teoría crítica y el enfoque foucaultiano.

De esta manera, las organizaciones como epicentros de los usos de la contabilidad de gestión y los sistemas de costos permiten identificar dos macroformas de pensamiento: i) perspectivas ortodoxas centradas en la eficiencia, y ii) perspectivas alternativas que develan los sistemas de control y gobernanza buscando transformación.

Escuelas ortodoxas y tendencias actuales del *management accounting*

El *mainstream* de la contabilidad de gestión, los sistemas de costos y de presupuestos, el control de gestión y la dinámica del *controller* organizacional pueden explicarse desde el rol del contador de gestión (Goretzki & Strauss, 2018).

Las necesidades de las organizaciones productivas ubican al contador de gestión en un rol estratégico de asesor gerencial que, sin eliminar sus dispositivos técnicos, buscan superar las actividades rudimentarias de métodos, tiempos y valoraciones básicas de costos de otrora, para avanzar hacia la producción de informes predictivos, simulaciones productivas, cálculos por escenarios y distribuciones de valor que se manifiestan a través de las decisiones. Ese posicionamiento estratégico es el núcleo del direccionamiento organizacional y de información sensible que permite el avance o negación de regímenes de poder. Explorar y analizar esta dimensión del contador es menester para decodificar las prácticas de gestión.

Las escuelas ortodoxas identifican en los sistemas de costos la solución endógena al cálculo del valor y presentan al pensamiento estratégico *managerial* como la cúspide de la práctica contable. Estas escuelas no ahondan en los referentes teórico-conceptuales, sino que se concentran en la aplicación de técnicas e instrumentos de medición. Anclada en la concepción anacrónica de la fábrica industrial, esta perspectiva identifica, mide y controla elementos clásicos como la materia prima, mano de obra directa, costos indirectos de fabricación y servicios de terceros. Los procesos de costeo captan las erogaciones financieras asociadas a un producto, servicio o proceso productivo, para determinar y controlar sus niveles de operación y eficiencia. Posteriormente, se concentran en distribuir costos indirectos e insertar sus valoraciones a la contabilidad financiera para presentar datos económicamente útiles en la toma de decisiones estratégicas. Un apunte importante es que los sistemas de costeo han evolucionado en rigurosidad métrica, pero no en su comprensión de nuevas formas organizacionales, petrificando el campo del saber.

Con el transcurrir sociohistórico y la evidencia de los aportes de los sistemas de costos al desarrollo organizacional, la contabilidad extendió de manera significativa su dominio, insertando al individuo en una red de prácticas de cálculo que buscan no solo la gestión operativa, sino la eficiencia (Miller & O'Leary, 1987). En su desarrollo cotidiano, es común la utilización de documentos específicos como órdenes de compra, valoración de tiempos, requisiciones, hojas de costos, informes de consumo de materias primas, tarjetas de proyectos, planillas de pago, flujos de datos, verificaciones de calidad o mantenimiento o ejecución presupuestal en la recolección de información. Estas microacciones organizacionales están ancladas al logro de los objetivos de los sistemas de costos, que buscan, aparentemente de manera inofensiva y neutral, determinar el costo unitario, brindar datos para planear operaciones y el control de manufactura, aportar al presupuesto y brindar

racionalidad en la toma de decisiones (Sinisterra & Rincón, 2017). La determinación de costos fijos y variables, cálculos de puntos de equilibrio, análisis de capacidad, márgenes de contribución y simulaciones de procesos son aditivos de los sistemas de costos para avanzar en su valoración de costos de producción, inventarios y costos de ventas. Si bien cada elemento es un instrumento de medición aislado, hacen parte de una escuela de pensamiento en contabilidad de gestión direccionada a la producción de lucro y el control taxativo de procesos.

Actualmente, el debate sobre los sistemas y las prácticas de costeo no está en los procesos de cálculo, que han sido estudiados por décadas y en diversas latitudes, sino que se concentran en la gestión masiva de datos y los desarrollos cibernéticos. Las tecnologías emergentes en los sistemas de gestión y contabilidad (Dávila, 2019), el *big data*, el *business intelligence* y el *business analytics* aplicados a los sistemas de costeo, la inteligencia artificial y la explosión de la revolución 4.0 y 5.0 son tópicos actuales en el campo que interesan a gran parte de los investigadores ortodoxos. El auge de la Internet, las tecnologías móviles y las herramientas de la economía digital generan una profundidad, amplitud y variedad de datos que deben ser pensados en las aplicaciones e investigación en contabilidad de gestión (Bhimani, 2020). El sistema capitalista se ha beneficiado de las perspectivas ortodoxas de la contabilidad de gestión, dando cuenta de la transformación y acumulación del capital aún en campos como lo ambiental, lo cultural o lo social.

Escuelas alternativas y críticas del *management accounting*

Para las perspectivas alternativas del *management accounting* y fundamentalmente su vertiente crítica, esta rama del saber no es neutral y se erige como una forma de gobernanza que, según Jones y Dugdale (2001), opera en el nivel macro —en lo social, político y económico—, así como en lo micro —en las organizaciones—. “Abarca una dimensión económica (cálculo de la producción, distribución y consumo de valor), una dimensión política (regulación y rendición de cuentas) y una dimensión ideológica (formas de reflexividad contable)” (Jones & Dugdale, 2001, p. 58).

La comprensión de la teoría del valor y el control del trabajo en la teoría marxista cimentó las bases de la contabilidad de gestión, a pesar de que no se le ha dado el suficiente reconocimiento (Most, 1963; Bryer, 2017). Esto implica que, en una perspectiva comprensiva weberiana,

los instrumentos de control y de valoración de los sistemas y dispositivos de costos han estado anclados en las denuncias y alienaciones de explotación laboral de los trabajadores en las fábricas y en las formas de autoexplotación moderna (Han, 2014). La contabilidad de gestión no es ecuánime, ya que responde a las directrices de maximización del capital. En esta perspectiva, es claro que la contabilidad de gestión proporciona información socialmente objetiva para el desarrollo del capitalismo, soportada en el control de valorización con fines de lucro (Bryer, 2006a).

Como escuela de pensamiento, las perspectivas críticas de la contabilidad de gestión indican que esta no tiene por qué limitarse a lo que hacen y quieren los gerentes (Hopper & Bui, 2016). No obstante, los trabajos académicos en esta área están concentrados en las denuncias de prácticas de gobernanza que actúan como dispositivos de poder a través de estudios casuísticos en las organizaciones. Así, no puede identificarse un constructo epistémico propio o una teoría consolidada en contabilidad de gestión que proponga otras formas de contabilidad endógena fuera del capitalismo, pero las taxonomías desarrolladas por Macintosh (2002) aportan elementos para comprender los fenómenos y regímenes de poder asociados. Macintosh (2002) categorizó tres formas de control y disciplinamiento: i) el principio del recinto, ii) el principio de cuerpo eficiente, y iii) el principio de correcto comportamiento. Estos principios pueden ser entendidos así:

- *Principio del recinto.* Cuidadosa distribución disciplinaria y de control de los individuos en los lugares modernos de acumulación; establece las reglas intramuros.
- *Principio del cuerpo eficiente.* El horario, la maniobra y el entrenamiento. Este principio busca ‘no perder el tiempo’ y la no-ociosidad, entendiendo la perspectiva progresiva del tiempo como posibilidad de maximizar capital.
- *Principio de correcto comportamiento.* Busca dominar el pensamiento, la vigilancia jerárquica, la sanción normalizadora y el examen.

En esa vía, en la literatura especializada en contabilidad de gestión sí ha existido espacio para los planteamientos críticos, incluso en las revistas más prestigiosas, pero es notorio que se han descuidado temáticas estructurales propias de los tiempos actuales como las condiciones raciales, de género, de estrés laboral, de sindicalización y las condiciones de clases sociales que están presentes en la estructuración de los procesos productivos, de costos y de gestión.

Aspectos metodológicos

La postura sociológica y epistemológica que respalda el abordaje de este artículo se inscribe en las perspectivas críticas de la investigación en contabilidad. Abordando un enfoque cualitativo, como uno de los métodos en expansión en esta área del saber (Covaleski et al., 2017), se presenta una revisión de la literatura (Oliver, 2012) y una reflexión crítica sobre los eufemismos de los sistemas de costos. El texto ofrece un panorama de los estudios críticos de contabilidad de gestión en Colombia y sus retos académicos, además de buscar comprender "las lógicas de pensamiento que guían las acciones sociales" (Galeano, 2016, p. 18), en este caso, los eufemismos que subyacen a los sistemas de costos y contabilidad de gestión. Por lo tanto, el texto se aproxima a la interacción entre los investigadores y la información, descomponiendo los hechos o fenómenos estudiados de lo más complejo a lo más simple (Aktouf, 2011).

La revisión de la literatura realizada sigue procedimientos amplios y convergentes, sin aplicar delimitaciones tan restrictivas y explícitas como las que se desarrollan en los mapeos sistemáticos (Carrizo & Moller, 2018) o en las revisiones sistemáticas (Beltrán, 2005; Tebes et al., 2019). El artículo busca ofrecer una perspectiva amplia que permita comprender el área temática y el potencial de la investigación en este campo. Los resultados no buscan ser generalizables o replicables, sino ofrecer interpretación y comprensión sobre el estado actual de discusión en contabilidad de gestión y los sistemas de costos. De esta manera, se buscó identificar las publicaciones generadas en perspectiva crítica y sus referentes centrales.

Metodológicamente, este proceso descriptivo del campo de estudio permite enfocar el análisis hacia las necesidades de investigación y la utilización de perspectivas críticas en la investigación en contabilidad de gestión. Estos datos aportan información sustancial para futuras líneas de investigación. La revisión hizo hincapié en las publicaciones colombianas por ser uno de los países con mayor producción académica contable en la región latinoamericana hispanoparlante, tener una tradición de pensamiento crítico a través de instituciones como el Centro Colombiano de Investigaciones Contables (CCINCO) y la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública (Fenecop), además de identificar una focalización de las publicaciones sobre sistemas de costos en la región.

Los resultados muestran los abordajes multiparadigmáticos e interdisciplinarios de los estudios en contabilidad de gestión, su potencial teórico, su hegemonía ortodoxa y sus prácticas eufemísticas en las organizaciones. Las etapas y fases desarrolladas en el proceso de revisión de la literatura y reflexión crítica se presentan en la tabla 1.

Tabla 1.
Etapas del proceso de revisión y reflexión.

Actividad	Descripción
Delimitación temática	El proceso de revisión de la literatura buscó identificar documentos donde se evidenciaron discusiones sobre las siguientes categorías, definidas <i>a priori</i> : i) contabilidad de gestión, ii) contabilidad administrativa, iii) contabilidad estratégica, iv) sistemas de costos y v) procesos y metodologías de costeo. Dada la amplitud temática de la contabilidad de gestión, la búsqueda estuvo centrada en los sistemas de costos, excluyendo discusiones sobre los presupuestos, la gestión comercial, la productividad industrial, los inventarios, los cuadros de mando integral y el control de gestión.
Identificación de las revistas colombianas	Se seleccionaron 19 revistas especializadas en contabilidad, gestión o ciencias económicas que tuvieran publicaciones en el campo de estudio. La selección de las revistas no utilizó criterios de segregación o delimitación por indexaciones, dada las asimetrías de impacto y la dispersión de la producción científica contable colombiana frente a las publicaciones internacionales, y a las impertinentes estructuras de medición de la ciencia que enfrentan estas revistas (Arias et al., 2020). Solo se consideraron publicaciones en formato de artículo, excluyendo editoriales, reseñas de libros u otras formas de publicación. La información se tomó de los portales Open Journal Systems de las revistas.
Identificación de los artículos publicados	Se seleccionaron 145 documentos que cumplieron con los criterios de selección, identificando solo cinco artículos en perspectivas críticas. Los textos no tuvieron ninguna delimitación o focalización temporal y, por tanto, se tomaron los artículos disponibles desde el origen de las revistas hasta su última publicación de 2020.
Análisis de la información	Para el análisis de la literatura, se realizó un ejercicio de síntesis descriptiva (Carrizo & Moller, 2018; Tebes et al., 2019) en forma tabular sobre las publicaciones del área. El artículo no tiene el alcance de una revisión sistemática de la literatura o un metaanálisis de la información, debido al bajo nivel de publicaciones críticas encontradas; no obstante, para analizar los documentos se realizó una clasificación temática agrupando los artículos en 14 subáreas de la contabilidad de gestión y, posteriormente, se analizó el contenido de los documentos que presentaron argumentos e ideas sobre resistencia al poder, emancipación, transformación estructural, o buscaran develar desigualdades, como elementos propios del pensamiento crítico. De este proceso, se destacó la temática abordada y si el artículo tenía un componente teórico o empírico.
Complementación del corpus con literatura internacional	La carencia de documentos críticos en Colombia derivó en la necesidad de complementar la revisión con artículos publicados en Scopus y Web of Science, para dar a conocer los referentes centrales en el campo académico y soportar la reflexión crítica planteada como objetivo del artículo. Este proceso se desarrolló a partir de categorías analíticas, para identificar los textos 'paradigmáticos', así como

(Continúa)

Actividad	Descripción
	como para conocer los artículos y los autores más recurrentes en la literatura en contabilidad de gestión crítica. La búsqueda se realizó a través de las categorías conceptuales de: i) <i>management accounting</i> ; ii) <i>costs systems</i> y iii) <i>critical theory</i> . Se identificaron 27 documentos conforme con su recurrencia en la literatura y sus contribuciones sociohistóricas, direccionando una ruta sobre la investigación crítica en contabilidad de gestión. Para estos documentos, no se desarrolló un proceso de análisis temático o revisión sistemática de la literatura, sino que se presentan como soporte teórico para el proceso de reflexión.
Reflexión crítica	De acuerdo con el análisis de la literatura nacional e internacional, se realizó un proceso de reflexión crítica y relacional a partir de categorías analíticas. En esencia, se siguieron las siguientes perspectivas para relacionar los hallazgos entre la literatura publicada y los procesos de interpretación y comprensión de los fenómenos eufemísticos de poder y control de los sistemas de costos, así: i) procesos clásicos de segregación de los sistemas de costos tradicionales; ii) relación entre elementos de los costos y su condición sociopolítica; iii) espíritu de poder de los sistemas de costos; iv) el papel de las estructuras de costos como dispositivos de control, y v) formas de participación de la contabilidad de gestión en el establecimiento de regímenes de poder en las organizaciones.

Fuente: elaboración propia.

Resultados

Revisión de la literatura

Para el proceso de revisión de la literatura se identificaron 19 revistas (tabla 2) que tuviesen publicaciones sobre el área temática seleccionada y delimitada en la metodología. La generación de publicaciones en contabilidad de gestión puede tener su origen en los múltiples desarrollos metodológicos y técnicos a escala organizacional que pueden ser evidenciados en las discusiones de las revistas científicas. Aun así, ninguna de las revistas estudiadas declara alguna especificidad en el área de costos o contabilidad de gestión y, por tanto, la producción de este campo está dispersa en diferentes publicaciones e instituciones.

La búsqueda de los artículos a partir de las categorías establecidas arrojó 145 documentos publicados desde el inicio de las revistas. La producción hasta 2009 fue aglutinada y a modo de profundización se presentan de manera ampliada los documentos identificados en el periodo comprendido entre 2010 y 2020 (tabla 3).

Esta búsqueda muestra un interés constante, más no mayoritario, por las publicaciones en este campo del conocimiento, cuyo resultado permite ver que el 50% de las

publicaciones se han concentrado en tres revistas (*Contaduría, Cuadernos de Contabilidad y Libre Empresa*).

Tabla 2.
Revistas estudiadas.

Nombre de la revista	Filiación institucional	ISSN	Categoría Publindex 2021*
<i>Activos</i>	Universidad Santo Tomás	0124-5805	Reconocida
<i>Aglala</i>	Corporación Universitaria Rafael Núñez	2215-7360	B
<i>Apuntes Contables</i>	Universidad Externado de Colombia	1657-7175	Reconocida
<i>Contaduría Universidad de Antioquia</i>	Universidad de Antioquia	0120-4203	C
<i>Contexto</i>	Universidad La Gran Colombia	2339-3084	Reconocida
<i>Criterio Libre</i>	Universidad Libre de Colombia	1900-0642	C
<i>Cuadernos de Contabilidad</i>	Pontificia Universidad Javeriana	0123-1472	B
<i>En-contexto</i>	Tecnológico de Antioquia	2346-3279	C
<i>Escenarios: empresa y territorio</i>	Esumer	2322-6331	Reconocida
<i>Escuela de Administración de Negocios</i>	Universidad EAN	0120-8160	B
<i>Estudios Gerenciales</i>	Universidad Icesi	0123-5923	B
<i>Facultad de Ciencias Económicas</i>	Universidad Militar Nueva Granada	0121-6805	B
<i>Innovar</i>	Universidad Nacional de Colombia	0121-5051	B
<i>Libre Empresa</i>	Universidad Libre de Colombia	1657-2815	Reconocida
<i>Lúmina</i>	Universidad de Manizales	0123-4072	Reconocida
<i>Panorama Económico</i>	Universidad de Cartagena	0122-8900	Reconocida
<i>Revista Colombiana de Contabilidad</i>	Asfacop	2339-3645	Reconocida
<i>Teuken Bidikay</i>	Politécnico Colombiano JIC	2215-8405	Reconocida
<i>Visión Contable</i>	Universidad Autónoma Latinoamericana	0121-5337	Reconocida

Nota: *Según Convocatoria 875 de 2020. Fuente: elaboración propia.

A pesar de las fluctuaciones en el número de artículos publicados por año, la discusión sobre temáticas asociadas a la contabilidad de gestión y los sistemas de costos está vigente y encuentra espacio en las diferentes revistas.

Tabla 3.
Número de publicaciones por año y revista asociada.

Nombre de la revista	Hasta 2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total	%
<i>Contaduría Universidad de Antioquia</i>	19	2	3			2	4			1	3		34	23%
<i>Cuadernos de Contabilidad</i>	5	1	4	1	4	5		2	1	1	3	2	29	20%
<i>Libre Empresa</i>	3	1	1	1	1	1		1		1			10	7%
<i>Innovar</i>	4			1	1		2		1				9	6%
<i>Estudios Gerenciales</i>	4		1		1	1	2						9	6%
<i>Facultad de Ciencias Económicas</i>	2	1					4						7	5%
<i>Escuela de Administración de Negocios</i>	2	1	1		1					1	1		7	5%
<i>Activos</i>	1			2		3							6	4%
<i>Teuken Bidikay</i>					1		1	1	1		1		5	3%
<i>Criterio Libre</i>								2	2		1		5	3%
<i>Apuntes Contables</i>										2	1	1	4	3%
<i>Revista Colombiana de Contabilidad</i>								2			1	1	4	3%
<i>En-contexto</i>					1			1		1	1		4	3%
<i>Panorama Económico</i>		1				1				2			4	3%
<i>Aglala</i>												2	2	1%
<i>Contexto</i>				1				1					2	1%
<i>Escenarios: empresa y territorio</i>				1				1					2	1%
<i>Visión Contable</i>				1									1	1%
<i>Lúmina</i>	1												1	1%
Total	41	7	10	8	10	13	13	11	5	9	12	6	145	100%

Fuente: elaboración propia.

En esa vía, los artículos seleccionados son temáticamente diversos y no permiten identificar una línea de discusión en el tiempo. Asimismo, la discusión y retroalimentación entre los artículos, como ejercicio central del debate académico, no devela ningún tipo de convergencia o retroalimentación entre las publicaciones; la mayoría de los textos presentan conclusiones particulares y casuísticas, haciendo difuso un ejercicio de construcción colectiva del campo académico. En la tabla 4 se presenta la distribución temática de los artículos.

En ese sentido, las temáticas más recurrentes en la literatura de este campo de investigación se concentran en las aplicaciones de los sistemas de costos y la contabilidad de

gestión estratégica, destacando al sistema de costos ABC y las investigaciones sobre costos ambientales como tópicos recurrentes en la literatura. Aunado a lo anterior, cuando se realizó la revisión de las escuelas de pensamiento de las cuales derivan los artículos se identificó una hegemonía de las perspectivas ortodoxas centradas en la utilidad de la información de costos para la toma de decisiones. Las temáticas asociadas a costos sociales, formas de gobernanza, poder en las organizaciones o perspectivas críticas son marginales en las revistas contables colombianas, independientemente de si son documentos teóricos o empíricos. En la tabla 5 se da cuenta de la participación de las perspectivas críticas en los artículos identificados.

Tabla 4.
Distribución temática de las publicaciones.

Tópicos por año	Total	%
Modelos, métodos y usos de los sistemas de costeo	29	20%
Costos ABC	25	17%
Tendencias, usos e investigación sobre la contabilidad de gestión	20	14%
Contabilidad gerencial o estratégica para la toma de decisiones	16	11%
Costos sociales o ambientales	12	8%
Costos sector salud	10	7%
Educación en costos y contabilidad de gestión	8	6%
Control de gestión y auditoría de costos	6	4%
Costos pecuarios y agroindustriales	4	3%
Costos logísticos	4	3%
Contabilidad de gestión, crisis y gestión ambiental	3	2%
Costos estándar	3	2%
Estudios y efectos normativos en los sistemas de costos	3	2%
Costos en el sector público	2	1%
Total	145	100%

Fuente: elaboración propia.

En este respecto, las publicaciones sobre perspectivas críticas en contabilidad de gestión y los sistemas de costos en Colombia son minoritarias. A pesar de que las revistas contables colombianas no tienen directrices que limiten o excluyan las publicaciones en perspectivas críticas e interpretativas, solo cinco documentos pueden categorizarse bajo estos enfoques; la mayoría de los textos responden a desarrollos prácticos o implementaciones técnicas de carácter estratégico. Los documentos identificados se presentan en la tabla 6.

Tabla 5.
Artículos publicados en perspectivas críticas.

Nombre de la revista	N.º de artículos publicados	N.º de artículos en perspectivas críticas	%
<i>Facultad de Ciencias Económicas</i>	7	2	29%
<i>Teuken Bidikay</i>	5	1	20%
<i>Cuadernos de Contabilidad</i>	29	1	3%
<i>Contaduría Universidad de Antioquia</i>	34	1	3%
<i>Visión Contable</i>	1	0	0%
<i>Lúmina</i>	1	0	0%
<i>Aglala</i>	2	0	0%
<i>Contexto</i>	2	0	0%

(Continúa)

Tabla 5.
Artículos publicados en perspectivas críticas.

Nombre de la revista	N.º de artículos publicados	N.º de artículos en perspectivas críticas	%
<i>Escenarios: empresa y territorio</i>	2	0	0%
<i>Apuntes Contables</i>	4	0	0%
<i>Revista Colombiana de Contabilidad</i>	4	0	0%
<i>En-contexto</i>	4	0	0%
<i>Panorama Económico</i>	4	0	0%
<i>Criterio Libre</i>	5	0	0%
<i>Activos</i>	6	0	0%
<i>Escuela de Administración de Negocios</i>	7	0	0%
<i>Innovar</i>	9	0	0%
<i>Estudios Gerenciales</i>	9	0	0%
<i>Libre Empresa</i>	10	0	0%
Total	145	5	3,45%

Fuente: elaboración propia.

Estos artículos hacen explícita su resistencia a los procesos de contabilidad de gestión tradicionales y presentan un enfoque que está alineado con las perspectivas críticas, al poner en tensión visiones imperiales foráneas en el ejercicio profesional; explorar marcos epistémicos de origen sociológico; buscar la integración de nuevas metodologías

Tabla 6.
Artículos críticos.

Nombre de la revista	Autor(es)	Temática
<i>Facultad de Ciencias Económicas</i>	Balachandran (2007)	Imperialismo en el ejercicio profesional de los contadores de gestión en Sri Lanka.
	Barrios y Rivera (2010)	Teoría de la estructuración como recurso metodológico para comprender las relaciones sociales de los sistemas contables administrativos.
<i>Teuken Bidikay</i>	Sánchez (2013)	Integración entre el sistema de costeo integral ABC, el SCAI colombiano y la biocapacidad como representación de los recursos naturales.
<i>Cuadernos de Contabilidad</i>	Flor (2013)	La contabilidad como dispositivo de poder desde la perspectiva foucaultiana
<i>Contaduría Universidad de Antioquia</i>	Oviedo-Pino et al. (2019)	Crisis de la contabilidad de gestión frente a las exigencias del entorno.

Fuente: elaboración propia.

para dar cuenta de la complejidad ambiental; discutir los ejercicios de poder en las organizaciones, y presentar la crisis del campo académico frente al capitalismo actual. A excepción del documento de Sánchez (2013) que tiene una aproximación empírica, todos los artículos son de componente teórico. Asimismo, los documentos están contruidos con referentes epistémicos disímiles e intenciones diversas, lo que no fomenta el entendimiento del corpus académico a la contabilidad de gestión en clave crítica o coadyuva a forjar una línea de pensamiento heterodoxa en este espectro temático.

Referentes internacionales del *management accounting*

A escala internacional, la discusión sobre la contabilidad de gestión en clave crítica ha sostenido una tradición muy distinta a la evidenciada en las revistas contables colombianas. Desde la década de los años 80 puede identificarse una línea de pensamiento interdisciplinar enfocada en fortalecer este corpus académico y generar investigaciones que develan procesos de coacción en las organizaciones, explotación laboral, participación del contador de gestión en la construcción de sistemas de costos como estructuras de poder, entre otros.

Los textos se consideran paradigmáticos, porque varios de ellos son artículos seminales en la investigación crítica en contabilidad de gestión o porque han demarcado un foco de pensamiento con argumentos que han permanecido en el tiempo y son constantemente reafirmados. El rastreo realizado no es definitivo ni pretende ser determinista, pues reconoce la amplitud del campo, sus divergencias y sus convergencias académicas, así como las imprecisiones y sesgos en todo tipo de revisiones narrativas y de literatura (Beltrán, 2005); por lo tanto, solo se presentan aquellos documentos que son más pertinentes para el problema de investigación de este artículo, valorados con las categorías conceptuales establecidas a partir de su recurrencia en la literatura crítica de contabilidad de gestión. A su vez, pretende mostrar a los lectores los documentos existentes para potenciar esta perspectiva en la comunidad académica colombiana. La tabla 7 presenta los 27 documentos identificados, sus autores, las temáticas, el año y la revista donde se publicó.

Estos documentos aportan sustancialmente al desarrollo del objetivo de este documento e ilustran el recorrido histórico de esta perspectiva de la contabilidad de gestión, así como sus exponentes más significativos. Se destaca la ausencia de autores latinoamericanos en las discusiones internacionales en contabilidad de gestión crítica y puede

observarse una disminución significativa en el número de publicaciones asociadas a estas categorías a través de los años.

Tabla 7.
Textos paradigmáticos en contabilidad de gestión crítica.

Autor(es)	Año	Temática	Revista*
Armstrong	1985	Estrategias de control de gestión	AOS
Hoskin y Macve	1986	Contabilidad y poder disciplinario	AOS
Loft	1986	Contabilidad de costos crítica en Reino Unido	AOS
Neimark y Tinker	1986	Construcción social de los sistemas de control de gestión	AOS
Laughlin	1987	Sistemas contables en las organizaciones desde la teoría crítica	AOS
Miller y O'Leary	1987	Contabilidad y la construcción de personas gobernables	AOS
Chua	1988	Sociología interpretativa y contabilidad de gestión	AAAJ
Hoskin y Macve	1988	Contabilidad de costos y la genealogía de la gestión	IPA
Roslender	1990	Sociología e investigación en contabilidad de gestión	BAR
Hopper y Armstrong	1991	Contabilidad de costos y control del trabajo	AOS
Macintosh y Hopper	1993	Contabilidad de gestión como práctica disciplinaria	MAR
Armstrong	1994	La influencia de Foucault en la investigación contable	CPA
Yuthas y Tinker	1994	Alienaciones ideológicas de los procesos contables	CPA
Roslender	1996	Perspectivas críticas sobre las promesas de la contabilidad de gestión	CPA
Jones y Dugdale	2001	El concepto de régimen contable	CPA
Armstrong	2002a	La contabilidad de gestión y el sistema ABC como procesos de modelación	CPA
Armstrong	2002b	Tensiones del sistema de costos ABC	AOS
Roslender y Hart	2003	Perspectivas teóricas de la contabilidad de gestión estratégica	MAR
Wickramasinghe y Hopper	2005	Caso de estudio sobre una economía política cultural de la contabilidad de gestión	CPA
Bryer	2006b	Contabilidad y control del trabajo	CPA
Miller	2006	Sociología y contabilidad de gestión	HMAR 1
Scapens	2006	Comprensión de los cambios de las prácticas de contabilidad de gestión	BAR

(Continúa)

Autor(es)	Año	Temática	Revista*
Cooper y Hopper	2007	Teorización crítica en la investigación en contabilidad de gestión	HMAR 1
Dillard y Roslender	2011	Moralidades en los sistemas de control y contabilidad de gestión	CPA
Hopper	2012	Contabilidad de costos, control y capitalismo	CHA
Hopper y Bui	2016	Contribuciones de la contabilidad de gestión a los análisis sociales y críticos	MAR
Alawattage et al.	2017	Investigaciones críticas sobre contabilidad de gestión en economías emergentes	ASAA

Nota: *Se presentan las abreviaturas de las revistas o espacios de publicación, así: *Accounting, Organizations and Society* (AOS); *Critical Perspectives on Accounting* (CPA); *Handbook of Management Accounting Research* (HMAR); *Management Accounting Research* (MAR); *Advances in Scientific and Applied Accounting* (ASAA); *Interdisciplinary Perspective on Accounting* (IPA); *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (AAA); *Critical Histories of Accounting – Book* (CHA); *British Accounting Review* (BAR). Fuente: elaboración propia.

Reflexión crítica

Las organizaciones contemporáneas y sus formas de control y gobierno

En el seno de los procesos de industrialización global, los sistemas de costos y las prácticas de la contabilidad de gestión asumieron un papel calculador, controlador y racionalizador del comportamiento individual y colectivo de los trabajadores, siendo espacios de disciplinamiento (Foucault, 2002), estandarización y medición del desempeño. Los instrumentos de control (relojes, indicadores, esquemas de procesos, centros de costos) pueden ser corporales o abstractos (Miller, 2011) y se ejecutan como prácticas calculadoras que le dan sentido a los objetivos que se trazan los entes económicos.

En el desarrollo sociohistórico, la contabilidad y otros dispositivos métricos avanzaron en el proceso de contribuir a la gestión y medición de la eficiencia de la organización, desarrollando un cúmulo de técnicas de gestión sociopolíticas que permitían que la observación penetrara en lo más mínimo de la vida de los individuos (Armstrong, 1983). La gerencia tecnocrática ha buscado que las prácticas contables y los sistemas de gestión transmitan seguridad ofreciendo información aparentemente "objetiva", "neutral" y "cosificada" de la realidad, que sea útil para tomar decisiones en contextos inciertos y volátiles. Pero esta es una premisa falsa (Roberts & Scapens, 2009), porque olvida la subjetividad de la imagen/representación creada por las prácticas contables y la imposibilidad de dar cuenta plena de la compleja realidad diversa.

De esta manera, las organizaciones contemporáneas y los directivos modernos han encontrado en la contabilidad de gestión una fuente inagotable de técnicas y sistemas que diseñan procesos y metodologías de control para sostener el *statu quo* situado en la generación de utilidad. Estos dispositivos de control se amparan en procesos de división del trabajo, esquemas de cultura corporativa, estrategias productivas y tácticas de eficiencia. Otrora, Johnson y Kaplan (1988) expusieron las ineficacias, obsolescencias, desafíos y oportunidades de la contabilidad gerencial en las organizaciones productivas, amparados en que este saber debe estar al servicio de la eficiencia gerencial, en la búsqueda de innovación y anticipándose a la dinámica del mercado. Las organizaciones contemporáneas planean el control y disfrutan del gobierno, lo que implica retos técnicos y prácticos para comprender las prácticas de control y gobierno que aniquilan las libertades.

Los eufemismos de los sistemas de costos en las organizaciones

En la expansión del sistema económico-político capitalista, los sistemas de costos como dispositivos métricos y de control contribuyen al propósito de disciplinamiento eficientista con fines de poder desde las disposiciones gerenciales. Como corriente del neoliberalismo, es un sistema eficiente e inteligente para explotar la libertad (Han, 2014). En ese sentido, para develar los eufemismos de los sistemas de costos que configuran regímenes de poder, se requirió identificar los procesos clásicos de segregación de los sistemas de costos tradicionales. Los eufemismos son camuflajes lingüísticos u ocultamientos conceptuales que, en el caso de los sistemas de costos, aparecen a través de ideas y nociones que generen imaginarios de *orden, eficiencia y distribución*, buscando transmitir un mensaje de equidad y progresividad económica, a pesar de que realmente representan prácticas de poder deshumanizadas que, por medio de las cifras, determinan el devenir de las actividades humanas, los incentivos económicos, los despidos laborales y la construcción del valor. Si bien hay matices en cada uno de los sistemas de costos existentes, la esencia de sus estructuras se puede sintetizar a través de las siguientes acciones:

1. Comprensión del proceso productivo y sus objetivos.
2. Segregación de erogaciones de costos y gastos en función de la producción.
3. Identificación detallada de elementos y particularidades por costear.

4. Identificación de costos fijos, variables y mixtos, directos e indirectos, inventariables y no inventariables.
5. Medición y valoración de los procesos productivos y las erogaciones de costos.
6. Asignación de valores a procesos, actividades o proyectos.
7. Prorrates y distribuciones (*cost drivers*) a productos o servicios.
8. Determinación de costos unitarios, de producción y de ventas.
9. Presentación de informes e integración a la contabilidad financiera.
10. Consolidación en sistemas de control, toma de decisiones y rendición de cuentas.

La operatividad de los sistemas de costos se ejecuta a través de constantes procesos de clasificación, subclasificación y microclasificación. Incluso, desde los procesos de educación en contabilidad de gestión se realizan talleres, pruebas y simulaciones centradas en procesos clasificatorios y de segregación de hechos contables asociados a la producción. Los cuatro elementos clásicos de los costos se presentan en la tabla 8, contrastando su perspectiva técnica y su interpretación crítica.

Tabla 8.
Interpretación crítica de los elementos de los costos.

Elemento del costo	Perspectiva técnica	Interpretación crítica
Materia prima (MP)	Elementos que integran física y directamente un producto. De fácil medición y cuantificación.	Elementos físicos provenientes de usufructuar la base natural (lana, metales, plástico, arena, madera, etc.).
Mano de obra (MOD)	Salarios y prestaciones sociales de los trabajadores directos.	Extracción de plusvalía del trabajo humano, medida y racionalizada en función de la eficiencia del tiempo laboral.
Costos indirectos de fabricación (CIF)	No tienen relación directa con el producto o servicio. Lo integran materiales indirectos, mano de obra indirecta y otros gastos asociados.	Complementos estructurales para la extracción y conversión del valor.
Servicios de terceros (3ros)	Erogaciones globales por elementos o servicios no fabricados ni ejecutados por las empresas.	Dan cuenta de servicios agregados a la producción que representan la externalización de procesos en función del rendimiento financiero.

Fuente: elaboración propia.

Al identificar los elementos del costo, los sistemas tradicionales se enfocan en continuar la segregación en función de determinar los costos individualizados de los productos. La distribución de las cuantías asociadas a los elementos del costo puede tener múltiples distribuciones. Un ejemplo típico se presenta en la tabla 9.

Tabla 9.
Ejemplo de las segregaciones del proceso de costeo.

Proceso de costeo	Descripción
Sector empresarial	Industrial
Sistema de costos	Costos estándar de acumulación por procesos
Hecho contable	Pago de arrendamiento mensual por \$2.000.000
Elemento del costo	CIF-gastos indirectos de fabricación
Distribución 1	Por macroprocesos de planta: conformado y terminado
Distribución 2	Por cinco procesos productivos (inyección, troquelado, pulido, taladrado y ensamblado)
Distribución 3	Por metros cuadrados de suelo de cada proceso
Distribución 4	Por niveles de inversión de cada máquina
Consolidación	Sumatoria de acumulaciones de costos de cada producto, en función de la eficiencia de cada proceso y sus distribuciones.
Resultado	CIF unitario de arrendamiento por producto

Fuente: elaboración propia.

Este procedimiento es deductivo y distribuye el valor de un arrendamiento en diferentes escalas productivas. Cada proceso de distribución requiere una racionalidad "estratégica" que dirija la generación de riqueza. En esencia, se trata de ejecutar el proceso de "acumulación de valor" a través de costos añadidos en el proceso productivo y centros de cálculo que no están limitados por un recinto físico (Carmona et al., 2002). Si bien técnicamente el procedimiento resulta útil para determinar los productos de mayor o menor costo, margen de contribución, utilidad o eficiencia, en sus procesos subyacen prácticas de control de los trabajadores, las máquinas, los proveedores y los elementos endógenos que construyen los productos o servicios. A su vez, la toma de decisiones rentables o de maximización de los beneficios se ampara en "supuestos de información completa y perfecta permitiendo un alto grado de sofisticación analítica" (Ryan et al., 2004, p. 101), que son serviles a los objetivos de la economía neoclásica.

Sin embargo, la contabilidad de gestión puede incluir otras perspectivas de los costos que exploran varias dimensiones del quehacer productivo, como costos de oportunidad, ambientales, ocultos, de mala calidad, de estrés laboral, de ociosidad o subactividad, o de garantías. Estos

normalmente aparecen como aditivos de perfeccionamiento de los sistemas de costos tradicionales y se calculan para hacer más asertivos los procesos de control y valoración. En esos casos, se utiliza la sagacidad del profesional para identificar fugas de utilidad.

A su vez, los sistemas de costos son moldeados de acuerdo con los sectores económicos, los productos y los tipos de procesos. En ellos coexiste una racionalidad implícita sobre la gobernanza de la organización. La tabla 10 busca develar el espíritu de poder en los sistemas de costos más tradicionales en Colombia.

Tabla 10.
Aproximación crítica a los principales cuatro sistemas de costos.

Sistema de costos	Descripción	Aproximación crítica
Por órdenes de producción	Aglutina los costos de producción en función de lotes o conjuntos de productos medibles.	Busca valorar de forma conjunta procesos productivos amplios. Sin detalles específicos, calcula la maximización del valor para la producción a escala.
Por procesos	Identifica secuencias lógicas de acumulación del valor en una cadena de producción.	Distribuye los procesos productivos en áreas/procesos medibles y controlables, susceptibles de sincronización.
Estándar	Consiste en identificar y controlar patrones de conducta en la producción en masa, maximizando la eficiencia.	El control del tiempo y la eficiencia del trabajo establece la meta empresarial. Los trabajadores son insertados a la rutinización del productivismo. Hay una medición anticipada y premeditada racionalmente para determinar el actuar (un patrón estándar).
ABC	Consiste en segregar las áreas de la organización en microactividades controlables y medibles donde el costo se asigna en función del uso.	Reduce el trabajo humano a microindicadores de consumo de costos al desagregar la construcción de valor a actividades cotidianas cuantificables.

Fuente: elaboración propia.

Los sistemas de costos son usados como esquemas de pensamiento para el control productivo, compartiendo los objetivos de maximización de la utilidad, alto rendimiento productivo y generación de rentabilidad. La literatura especializada y las perspectivas ortodoxas se enfocan en refinar los métodos de medición, distribución y análisis de costos, a pesar de que en las acciones que suscitan se encuentran decisiones de despidos masivos de empleados, usos de materiales naturales, y control del tiempo y las libertades individuales y colectivas.

En el contexto empresarial colombiano, las prácticas eufemísticas y los dispositivos de control organizacional a

partir de los sistemas de costos no han sido estudiados a profundidad, pero pueden evidenciarse casos, como los presentados por Borda et al. (2020) en la industria del calzado, donde, a pesar de no cumplir con las regulaciones y tener costos ocultos y procesos informales, los sistemas de costos se erigen como un instrumento de control y gobernanza organizacional. El sector manufacturero colombiano que determina sus costos a través del sistema estándar también muestra comportamientos similares; Duque et al. (2011), al mostrar los objetivos de la aplicación de este sistema y el análisis de desviaciones/variaciones, corroboran que la ejecución de la producción es subordinada a lo establecido en el estándar para que se evalúe la gestión y se efectúe los correctivos necesarios que subsanen las ineficiencias. Así, la determinación del sistema estándar termina siendo la fuente de las decisiones, del control y del poder, y los “correctivos”, la forma eufemística de tomar decisiones de minimización.

Las formas eufemísticas de la contabilidad de gestión son diversas y actúan en las empresas desde diferentes niveles de operación; por ejemplo, cuando Duque et al. (2005) presentan a los direccionadores como solución o problema del sistema de costos ABC, se invita a que las organizaciones mejoren sus prorratesos para evitar distorsiones y arbitrariedades. La sofisticación del proceso de distribución de los costos es loable para la administración, pero tras el imaginario de precisión, lo que se genera son identificaciones de “derroches” de valor. El mensaje que se transmite es el de reducción, recorte, ajuste, minimización; difícilmente se resignifica como una posibilidad de aprovechamiento o inversión en procesos creativos.

Hace cuatro décadas, “cuando los sistemas de contabilidad gerencial empezaron a ser menos importantes y menos representativos de las condiciones operativas y estratégicas de las organizaciones, muchas empresas cayeron bajo el dominio de dirigentes convencidos de que podían gobernarlas con los números” (Johnson & Kaplan, 1988, p. 9). Actualmente, los enfoques no están en la determinación numérica del valor, sino en el uso racional que se les da a los datos. El contador de gestión en este enfoque busca *ser un asesor gerencial más que un reportero*. Este cambio implica un desplazamiento peligroso, ya que en *el rol de reportero* de información el énfasis estaba en las métricas de producción, pero en *el rol de asesor gerencial* hay una concentración en los procesos de control que estructuran las diferentes formas de poder.

Siguiendo los planteamientos de Macintosh (2002), es posible categorizar los procesos típicos de los procesos de implementación de las estructuras y sistemas de costos, en

función de sus usos como dispositivos de control y poder, como se puede apreciar en la tabla 11.

Tabla 11.
Procesos de costos asociados a los principios de Macintosh.

Principios (Macintosh)	Concepto	Proceso de costeo asociado
Principio del recinto	Distribución disciplinaria de control en los intramuros de las instituciones y organizaciones	Segregación de costos y gastos en función de la producción. Asignación de valores a procesos, actividades o proyectos. Prorrates y distribuciones (<i>cost drivers</i>) a productos o servicios.
Principio del cuerpo eficiente	Control del tiempo en función de la eficiencia del capital	Medición y valoración de los procesos productivos y las erogaciones de costos. Valoración e integración a la contabilidad financiera.
Principio del correcto comportamiento	Dominación cognitiva de las acciones de los individuos	Planificación del proceso productivo. Identificación detallada de elementos y particularidades a costear. Sistemas de control y de rendición de cuentas.

Fuente: elaboración propia con base en Macintosh (2002).

De esta manera, en los procesos de análisis de las cifras de costos y de rendición de cuentas, en múltiples ocasiones es posible reemplazar expresiones como “ahorro” o “reducción de costos” por “sacrificio” o “sobreexplotación de costos”. La analítica de los datos de costos constantemente impone nuevas metas de productividad que son traducidas como directrices políticas de poder gerencial en función de la eficiencia, que de no alcanzarse conllevan formas de represión y disciplinamiento.

En este contexto, es clave dimensionar que en el plano macroestructural, donde operan las organizaciones, la contabilidad de gestión y los sistemas de costos son un dispositivo de gobernanza entre los múltiples agentes que intervienen en las organizaciones. No obstante, sus prácticas calculadoras la pueden situar como un régimen contable, que está compuesto por un conjunto de prácticas sociales que generan información (Jones & Dugdale, 2001) y tienen consecuencias políticas y económicas. El trasfondo de pensar la contabilidad como un régimen es comprender el poder estructural y estructurante de la contabilidad en el imaginario colectivo, las prácticas económico-financieras y la realidad social. La tabla 12 ilustra esta relación.

Tabla 12.
Regímenes de poder de la contabilidad de gestión.

Régimen	Descripción	Implicaciones en contabilidad de gestión
Régimen 1	La contabilidad tiene la capacidad de moldear y representar la dinámica del capital para sostener una hegemonía del sistema económico u organizacional.	Racionalidad subyacente a la modelación de los sistemas de costos y los procesos de control.
Régimen 2	La práctica contable refleja el desarrollo sociohistórico, permitiendo visibilizar o invisibilizar relaciones de poder.	Determinación y clasificación de elementos de costos, costos directos e indirectos, inventariables y no-inventariables.
Régimen 3	La contabilidad muestra las luchas y conflictos de poder por las formas, medios y fines de la extracción de valor, los esquemas de gobernanza, y las ideologías que legitiman las infraestructuras de cálculo.	Segregación y división del valor a través de las distribuciones y prorrates del valor presentado como costo.
Régimen 4	Los procesos de análisis deben evitar determinismos, subjetividades o favoritismos que no permitan realizar un análisis plenamente crítico.	Informes estratégicos “objetivos”, “neutrales” y “cosificados” para la toma de decisiones económicamente rentables.

Fuente: elaboración propia con base en Cooper y Hopper (2006) y Jones y Dugdale (2001).

El plexo de componentes económico-financieros condiciona el papel político, social, institucional y organizacional de la contabilidad. Las prácticas de la contabilidad de gestión y los sistemas de costos son complejas infraestructuras de cálculo que se sitúan en el espacio-tiempo organizacional como epicentros de poder en las organizaciones. Las decisiones que se generan en los métodos de costeo constituyen un ejercicio de modelización (Armstrong, 2002a). Esta afirmación es validada a través de las racionalidades asociadas a los procesos de distribución, que configuran prácticas de gobernanza política, eufemísticamente presentadas como “estratégicas”.

Los sistemas y las herramientas métricas de la contabilidad de gestión permiten gobernar sin tener que estar presencialmente en las industrias. Estos dispositivos han construido patrones de valoración y tableros de medición del desempeño organizacional individual y colectivo, que direccionan metas cotidianas de eficiencia y eliminan el tiempo libre y la posibilidad de pensamientos creativos, relacionales y disruptivos, aportando a la atomización y autoexplotación moderna (Han, 2014). De esta manera, las lógicas de poder que enraizan a los sistemas de costos

también pueden ser formas de imposición y sometimiento, así no esté acompañada de coerción (Han, 2018).

Conclusiones

La investigación sobre contabilidad de gestión crítica, soportada en los desarrollos posfuncionalistas de la sociología ha ido en decrecimiento en las últimas dos décadas. Existen avances epistémicos, analíticos y prácticos en la literatura anglosajona que permiten comprender desde marcos heterodoxos, fundamentalmente *foucaultianos*, las formas de operación de la contabilidad de gestión como un régimen de poder. No obstante, la revisión de la literatura en revistas contables colombianas devela una hegemonía de las perspectivas ortodoxas de los sistemas de costos en las publicaciones.

Este trabajo evidencia un bajo nivel de investigación sobre las perspectivas críticas en contabilidad de gestión conforme con los artículos publicados en Colombia. Este hallazgo no implica un desconocimiento de la comunidad académica sobre las perspectivas críticas o los eufemismos de los sistemas de costos expuestos en este documento; por el contrario, puede ser el resultado de una comunidad académica que no está interesada en perturbar su *statu quo* en el campo de enseñanza y práctica de la contabilidad de gestión, lo que silencia la discusión en medios oficiales como las revistas científicas y quizá permita mayor conversación en espacios como foros, boletines, ponencias o medios no institucionalizados.

Este artículo realizó una revisión de la literatura y una reflexión crítica sobre los sistemas de costos y la contabilidad de gestión crítica en el contexto colombiano. Los objetivos planteados se cumplieron dando cuenta del estado actual de discusión académica sobre la contabilidad de gestión en perspectiva crítica en Colombia a partir de la revisión de literatura, la cual puede catalogarse forzosamente como incipiente, dados los limitados avances en número de publicaciones, enfoques temáticos y discusiones que retroalimenten esta perspectiva de pensamiento. La relación entre la contabilidad de gestión, los sistemas de costos y las relaciones de poder en las organizaciones es un campo que requiere mayor investigación teórica y empírica para aportar a develar los desequilibrios contemporáneos ocasionados por la hegemonía del capital financiero. Empero, el artículo avanza en esa línea de investigación mostrando procesos típicos de los sistemas de costos que las organizaciones utilizan como formas eufemísticas de orden, eficiencia y distribución, que en realidad se instalan

como prácticas de poder y control panóptico. Se invita a la comunidad académica a fortalecer estas reflexiones y consolidar una línea de investigación en contabilidad de gestión crítica con investigaciones de casos y metodologías como el análisis crítico del discurso.

Las técnicas de operación y las racionalidades calculadoras de los sistemas de costos son ejercicios de modelización y control para la maximización de la eficiencia y la rentabilidad organizacional que, a través de sistemas de gobernanza como la contabilidad de gestión, permiten la existencia de regímenes de poder. Estos procesos son cada vez más fieles a un arquetipo de pensamiento controlador en función de la progresión del neoliberalismo y los procesos de mercantilización y financiarización del trabajo y las organizaciones. Así, este documento ha develado varias de las racionalidades, eufemismos y formas silenciosas de operación y coerción que moldean los sistemas de costos en las organizaciones, y que subyacen a un prototipo de gerencia basada en la eficiencia productiva, la rentabilidad financiera y la dominación de los procesos.

Las nuevas tecnologías y el *big data* aplicado a la contabilidad de gestión también han fortalecido los eufemismos, pues tras el interfaz de los sistemas electrónicos y cibernéticos modernos en la gestión masiva de datos, se manifiestan estratagemas de control de los sistemas de costos. La posibilidad de transformar el contador de gestión de un reportero de información (centrado en la medición y valoración) a un asesor integral de la gerencia (centrado en el control) trae múltiples retos para las perspectivas ortodoxas y heterodoxas de este campo del saber.

La contabilidad de gestión tiene el potencial de desarrollar formas de poder pasivo y activo al interior de las organizaciones, configurando estructuras de valoración, control y decisión, con visiones eufemísticas que nublan las relaciones de clases sociales y los sistemas opresores. Así, las perspectivas críticas del *management accounting* pueden liderar ejercicios reflexivos y empíricos que muestren los desequilibrios y los excesos en las formas de gobierno de las organizaciones contemporáneas, direccionando el rol del contador de gestión a una dimensión profesional que permita y potencie la emancipación, diseñando sistemas de costos conscientes y comprometidos con el equilibrio biosférico y la dignidad humana.

Declaración de conflicto de interés

Los autores no manifiestan conflictos de intereses institucionales ni personales.

Referencias bibliográficas

- Aktouf, O. (2011). *La metodología de las ciencias sociales y el enfoque cualitativo en las organizaciones. Una introducción al procedimiento clásico y una crítica*. Universidad del Valle.
- Alawattage, C. G., Wickramasinghe, D., Tsamenyi, M., & Uddin, S. (2017). Doing critical management accounting research in emerging economies. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 177-188. <https://doi.org/10.14392/asaa.2017100203>
- Alvesson, M. & Willmott, H. (1996). *Making sense of management: A critical introduction*. SAGE.
- Arias, J. D., & Cano, V. (2018). Contabilidad y modos de producción. Apuntes reflexivos para repensar el papel social de la contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 73, 33-48. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n73a02>
- Arias, J. D., & Cano, V. (2020). La contabilidad como reloj socio-organizacional. Perspectiva analítica de la categoría tiempo en contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 191-220. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a07>
- Arias, J. D., Salazar, F., Correa-García, J. A., Díaz, M. A., Sarmiento, H. J., Andrew, J., Cooper, C., Gendron, Y., Acosta, L. C., Malaver, D. S., Castañeda, V. M., Gómez, Y., Giraldo, L. F., Alzate, J. S., Alba, M., Ortiz, J. J., & Camargo, D. A. (2020). Aproximaciones contextuales sobre el devenir de las revistas contables colombianas. Perspectivas plurales de los editores. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 131-165. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a05>
- Ariza-Buenaventura, E. D. (2007). Luces y sombras en el "poder constitutivo de la contabilidad ambiental". *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 15(2), 45-60. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=90915204>
- Armstrong, D. (1983). *Political anatomy of the body. Medical knowledge Britain in the twentieth century*. Cambridge University Press.
- Armstrong, P. (1985). Changing management control strategies: The role of competition between accountancy and other organisational professions. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 129-148. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90012-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90012-1)
- Armstrong, P. (1994). The influence of Michel Foucault on accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 5(1), 25-55. <https://doi.org/10.1006/cpac.1994.1003>
- Armstrong, P. (2002a). Management, image and management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(3), 281-295. <https://doi.org/10.1006/cpac.2001.0508>
- Armstrong, P. (2002b). The costs of activity-based management. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1-2), 99-120. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00031-8](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00031-8)
- Baker, C. R. (2011). A genealogical history of positivist and critical accounting research. *Accounting History*, 16(2), 207-221. <https://doi.org/10.1177/1032373210396335>
- Balachandran, B. (2007). Imperialismo occidental y contabilidad en Oriente: la historia del instituto de contadores de gestión autorizados de Sri Lanka. *Revista de Facultad de Ciencias Económicas*, 15(2), 9-27. <https://revistas.unimilitar.edu.co/index.php/rfce/article/view/4529/3498>
- Barrios, C., & Rivera, Y. A. (2010). Los sistemas contables administrativos: hacia la conformación de un programa de investigación desde la teoría de la estructuración. *Revista de Facultad de Ciencias Económicas*, 18(2), 157-176. <https://doi.org/10.18359/rfce.2278>
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research—whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 97-126. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3)
- Beltrán, O. A. (2005). Revisiones sistemáticas de la literatura. *Revista Colombiana de Gastroenterología*, 20(1), 60-69. <https://www.redalyc.org/pdf/3377/337729264009.pdf>
- Bhimani, A. (2020). Digital data and management accounting: Why we need to rethink research methods. *Journal of Management Control*, 31(1-2), 9-23. <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00295-z>
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2008). *Management and cost accounting*, 4th ed. Pearson Education.
- Borda, M. I., Lizarazo, J. G., & Alejo, N. (2020). Comprensión de las prácticas contables, inmersas en las experiencias de las pequeñas industrias de calzado barrio Restrepo en Bogotá. En F. Manrique, M. I. Borda-Arias, E. F. León-Paime, J. G. Lizarazo, & N. Alejo, *La práctica contable desde el poder, la organización y el hacer: una experiencia desde los contadores públicos y microempresarios* (pp. 67-135). Universidad Libre. <https://hdl.handle.net/10901/18452>
- Bryer, R. A. (2006a). Capitalist accountability and the British industrial revolution: The Carron Company, 1759-circa. 1850. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 687-734. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.05.002>
- Bryer, R. A. (2006b). Accounting and control of the labor process. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(5), 551-598. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.06.010>
- Bryer, R. A. (2017). *Accounting for value in Marx's Capital. The invisible hand*. Lexington Books
- Carmona, S., Ezzamel, M., & Gutiérrez, F. (2002). The relationship between accounting and spatial practices in the factory. *Accounting, Organizations and Society*, 27(3), 239-274. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00028-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00028-9)
- Carrasco, F., & Larrinaga, C. (1996). El poder constitutivo de la contabilidad: consideraciones sobre la cuestión medioambiental. En *Ensayos sobre contabilidad y economía: en homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla. Vol. 2*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Carrizo, D., & Moller, C. (2018). Estructuras metodológicas de revisiones sistemáticas de literatura en ingeniería de software: un estudio de mapeo sistemático. *Ingeniare. Revista chilena de ingeniería*, 26(supl. 1), 45-54. <http://doi.org/10.4067/S0718-33052018000500045>
- Castro-Gómez, S. (2011). *Crítica de la razón latinoamericana*, 2.ª ed. Pontificia Universidad Javeriana.
- Chua, W. F. (1988). Interpretive sociology and management accounting research – A critical review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(2), 59-79. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000004624>
- Chua, W. F. (2019). Radical developments in accounting thought? Reflections on Positivism, the impact of rankings and research diversity. *Behavioral Research in Accounting*, 31(1), 3-20. <https://doi.org/10.2308/bria-52377>
- Cooper, D. (2018). Foreword. Onwards: The past and future of critical accounting. En R. Roslender (Ed.), *The routledge companion to critical accounting* (pp. 10-12). Routledge.
- Cooper, D. & Hopper, T. (2006). Critical theorising in management accounting research. En C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbooks of management accounting research* (Vol. 1, pp. 207-245). Elsevier. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01007-8](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01007-8)

- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (2017). *Analysing and interpreting qualitative data in management accounting research*. En Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covaleski, & K. Haynes (Eds.), *The routledge companion to qualitative accounting research methods* (pp. 387-404). Routledge.
- Cruz-Kronfly, F. C., & Rojas, W. (2008). La noción de inhumanidad y culturas híbridas en algunas organizaciones colombianas. En F. C. Cruz-Kronfly (Ed.), *Racionalidad instrumental y gestión* (pp. 13-66). Universidad del Valle.
- Dávila, A. (2019). Editorial. Temas emergentes en contabilidad y control de gestión. *Revista de Contabilidad*, 22(1), 1-5. <https://doi.org/10.6018/rc-sar.22.1.354371>
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory*. McGraw-Hill Education.
- Deetz, S. (2003). Disciplinary power, conflict suppression and human resources management. En M. Alvesson & H. Willmott (Eds.), *Studying management critically* (pp. 23-45). Sage. <https://doi.org/10.4135/9781446220030.n2>
- Dillard, J., & Roslender, R. (2011). Taking pluralism seriously: Embedded moralities in management accounting and control systems. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(2), 135-147. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.06.014>
- Duque, M. I., Gómez, L. F., & Cuervo, J. (2005). Los direccionadores: ¿solución o problema del ABC? *Contaduría Universidad de Antioquia*, 47, 39-59. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/25683>
- Duque, M. I. & Osorio, J. A. (2013). Estado actual de la investigación en costos y contabilidad de gestión en Colombia. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 11, 26-42. http://revistaic.org/articulos/num11/articulo2_esp.pdf
- Duque, M. I., Osorio, J. A., & Agudelo, D. M. (2011). Costos estándar y su aplicación en el sector manufacturero colombiano. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(31), 521-545. <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3102>
- Dussel, E. (2015). *Filosofías del Sur. Descolonización y transmodernidad*. Akal.
- Estefanía, J. (2012). *La economía del miedo* (5.ª ed.). Galaxia Gutemberg.
- Flor, N. K. (2013). La contabilidad vista como dispositivo de poder: aproximación interpretativa desde la perspectiva foucaultiana. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(34), 133-158. <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/6071>
- Foucault, M. (2002). *Vigilar y castigar: nacimiento de la prisión*. Siglo XXI.
- Foucault, M. (2018). *¿Qué es la crítica?* Siglo XXI.
- Galeano, M. E. (2016). *Diseño de proyectos en la investigación cualitativa*. Fondo Editorial Universidad EAFIT.
- Gómez-Villegas, M. (2011). Pensando los fundamentos de la Contabilidad como disciplina académica. *Lúmina*, 12, 120-150. <https://doi.org/10.30554/lumina.12.696.2011>
- Gómez-Villegas, M. (2004). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica de la disciplina contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 45, 113-132. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/25673>
- Gómez-Villegas, M. (2019). Una aproximación social, institucional y organizacional a la contabilidad. *Documentos FCE-CID*, 35. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3376719
- Gómez-Villegas, M. & Ospina-Zapata, C. M. (2009). *Avances Interdisciplinarios para una comprensión crítica de la Contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Universidad Nacional de Colombia, Universidad de Antioquia.
- Goretzki, L., & Strauss, E. (Eds.) (2018). *The role of the management accountant. Local variations and global influences*. Routledge.
- Han, B. -C. (2014). *Psicopolítica*. Herder.
- Han, B. -C. (2018). *Sobre el poder*. Herder.
- Hopper, T. (2012). Cost accounting, control and capitalism. En R. K. Fleischman, W. Funnell, & S. Walker (Ed.), *Critical histories of accounting. Sinister inscriptions in the Modern era*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203102749>
- Hopper, T., & Armstrong, P. (1991). Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5-6), 405-438. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90037-F](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90037-F)
- Hopper, T., & Bui, B. (2016). Has management accounting research been critical? *Management Accounting Research*, 31, 10-30. <http://doi.org/10.1016/j.mar.2015.08.001>
- Hopwood, A. & Miller, P. (Eds.). (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge University Press.
- Hoskin, K., & Macve, R. H. (1986). Accounting and the examination: A genealogy of disciplinary power. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 105-136. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90027-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90027-9)
- Hoskin, K., & Macve, R. H. (1988). Cost accounting and the genesis of managerialismo: the Springfield armory episode [ponencia]. *Second Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference University of Manchester*, 11-13 de julio.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1988). *Ascenso y decadencia de la contabilidad gerencial*. Plaza & Janés Editores.
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2001). The concept of an accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(1), 35-63. <https://doi.org/10.1006/cpac.2000.0412>
- Knights, D. (2002). Writing organizational analysis into Foucault. *Organization*, 9(4), 575-593. <https://doi.org/10.1177/135050840294004>
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2(3), 103-131. <https://revistas.um.es/rcsar/article/download/384451/265771/1287691>
- Laughlin, R. C. (1987). Accounting systems in organisational contexts: A case for critical theory. *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), 479-502. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90032-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90032-8)
- Loft, A. (1986). Towards a critical understanding of accounting: The case of cost accounting in the UK, 1914-1925. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 137-69. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90028-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90028-0)
- Macintosh, N. B. (2002). Surveillance, discipline and punishment. En *Accounting, accountants and accountability: poststructuralist positions*. Routledge.
- Macintosh, N. B., & Hopper, T. (1993). Management accounting as disciplinary practice: The case of ITT under Harold Geneen. *Management Accounting Research*, 4(3), 181-216. <https://doi.org/10.1006/mare.1993.1011>
- Martínez, G. L. (2020). *Modernidad, capitalismo y contabilidad. Cartografías de dominación desde los dispositivos de la información económica*. Universidad del Cauca.
- Max-Neef, M., & Smith, P. B. (2011). *La economía desenmascarada. Del poder y la codicia a la compasión y el bien común*. Icaria.
- Miller, P. (2006). Management accounting and sociology. En C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbooks of management accounting research* (Vol. 1, pp. 285-295). Elsevier. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01010-8](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01010-8)

- Miller, P. (2011). *The calculating Self (podcast)*. <http://backdoorbroadcasting.net/2011/06/peter-miller-the-calculating-self/>
- Miller, P., & O'Leary, T. (1987). Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 235-265. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90039-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90039-0)
- Misoczky, M. C. (2017). ¿De qué hablamos cuando decimos crítica en los estudios organizacionales? *Administración y Desarrollo*, 41(1), 141-149. <https://doi.org/10.22431/25005227.310>
- Most, K. (1963). Marx and management accounting. *The Accountant*, 149, 175-178.
- Neimark, M., & Tinker, T. (1986). The social construction of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4-5), 369-395. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90008-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90008-5)
- Oliver, P. (2012). *Succeeding with your literature review. A handbook for students*. McGraw-Hill, Open University Press.
- Oviedo-Pino, J., Narváez-Castillo, V., & Ruiz-Muñoz, E. (2019). Tensiones de la contabilidad de gestión en el marco del capitalismo cognitivo. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 74, 13-33. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a01>
- Piketty, T. (2014). *Capital in twenty first century*. Harvard University Press.
- Potter, B. N. (2005). Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265-289. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x>
- Quijano, O. (2011). *Eufemismos. Cinismo y sugestión en la actual ampliación del campo de batalla*. Universidad del Cauca.
- Roberts, J., & Scapens, R. (2009). Sistemas contables y sistemas de rendición de cuentas: comprendiendo las prácticas contables en sus contextos organizacionales. En M. Gómez-Villegas, & C. Ospina-Zapata, (Eds.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad* (pp. 103-125). Universidad Nacional de Colombia, Universidad de Antioquia.
- Rodríguez, M. (1999). "Creatividad lingüística". *Diccionario de eufemismos*. Pax.
- Roslender, R. (1990). Sociology and management accounting research. *The British Accounting Review*, 22(4), 351-372. [https://doi.org/10.1016/0890-8389\(90\)90095-Y](https://doi.org/10.1016/0890-8389(90)90095-Y)
- Roslender, R. (1996). Relevance lost and found: Critical perspectives on the promise of management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(5), 533-561. <https://doi.org/10.1006/cpac.1996.0054>
- Roslender, R. (2017). *Perspectivas sociológicas de la contabilidad moderna*. Pontificia Universidad Javeriana.
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255-279. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00048-9](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00048-9)
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Ediciones Deusto.
- Sánchez, A. (2013). Crítica a la contabilidad financiera ambiental y aplicación parcial del SCAEI a las empresas. *Teuken Bidikay*, 4(4), 108-128. <https://revistas.elpoli.edu.co/index.php/teu/article/view/1077>
- Santos, B. de S. (2018). *Epistemologías del Sur*. Clacso. http://biblioteca.clacso.edu.ar/clacso/se/20181124092336/Epistemologias_del_sur_2018.pdf
- Sarmiento, H. J. (2008). Retorno a la idea. Elementos metodológicos para la construcción de conceptos propedéuticos de investigación contable. *Lúmina*, 8, 43-57. <https://doi.org/10.30554/lumina.08.1184.2007>
- Sauerbronn, F. F., Ayres, R. M., da Silva, C. M., & Lourenço, R. L. (2021). Decolonial studies in accounting? Emerging contributions from Latin America. *Critical Perspectives on Accounting*, en prensa. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102281>
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>
- Sinisterra, G., & Rincón, C. A. (2017). *Contabilidad de costos con aproximación a las normas internacionales*, 2.ª ed. ECOE Ediciones.
- Tebes, G., Peppino, D., Becker, P., & Olsina, L. (2019). Especificación del modelo de proceso para una revisión sistemática de literatura [ponencia]. *XXII Conferencia Iberoamericana en Software Engineering (CIBSE'19)*, La Habana, Cuba.
- Wickramasinghe, D., & Hopper, T. (2005). A cultural political economy of management accounting controls: A case study of a textile mill in a traditional Sinhalese village. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(4), 473-503. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.07.001>
- Yuthas, K., & Tinker, T. (1994). Paradise regained? Myth, Milton and management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 5(3), 295-310. <https://doi.org/10.1006/cpac.1994.1018>