



## Introduzione

L'*accounting change* ha nel corso degli ultimi anni assunto una crescente importanza, specialmente per quel che concerne la comprensione di dilemmi chiave in ambito organizzativo riferibili, in estrema sintesi, alle motivazioni, ai bisogni e alle modalità che sottendono fenomeni di trasformazione nella progettazione, nell'assetto e nella portata dell'*accounting*<sup>1</sup>.

In prima istanza un processo di *accounting change* può essere compreso come il passaggio tra uno stato c.d. *A* e uno stato c.d. *B*, che comporti un mutamento e/o un'innovazione nell'organizzazione, legati per esempio alla variazione di un sistema informativo e/o di controllo, oppure alla introduzione *ex novo* di tali strumenti. Invero, aldilà di questa iniziale e semplicistica definizione l'*accounting change* rappresenta un tema trasversale, dalle molteplici implicazioni in termini di piani istituzionali coinvolti, tipologie di aziende e istituzioni interessate, nonché di dimensioni relazionali impattate.

Tali problematiche fin dagli anni '80 hanno costituito oggetto di ricerca e approfondimento, venendo variamente declinate in termini di metamorfosi nei sistemi, nelle tecniche, nei profili professionali<sup>2</sup>. Scarsa attenzione, invece, è stata dedicata alla più profonda comprensione delle dimensioni concernenti le difficoltà derivanti dalla necessità di convincere gli attori ad adottare un nuovo sistema, adattandosi allo stesso, al contempo distogliendoli dall'esercitare pressioni e resistenze all'accettazione di nuove logiche.

Pare necessario chiarire che si è in presenza di un fenomeno dai confini molto evanescenti, non caratterizzato da linearità, e nel quale insistono contemporaneamente, a più livelli e con variabili gradi di pervasività, un buon numero di fattori endogeni ed esogeni.

---

<sup>1</sup> Si leggano in proposito le interessanti considerazioni di MACINTOSH e QUATTRONE, *Management accounting and control systems*, p. 207 ss.

<sup>2</sup> Si consulti sul punto BURNS, *Dynamics*, pp. 567-596.

Studiare l'*accounting* e le sue trasformazioni, tenuto conto delle più estese connotazioni di pratica sociale che ne hanno nel tempo dilatato i confini ben oltre le previgenti accezioni legate ai meri aspetti tecnici, diventa quindi un compito dalle molteplici implicazioni e dalle numerose sfaccettature.

Difatti, il livello di complessità che contraddistingue l'*accounting change* aumenta esponenzialmente il grado di imprevedibilità dei processi e rende tutt'altro che facile il tentativo di decodificare le situazioni menzionate.

Si tratta di ostacoli derivanti dalla portata sempre più ampia dell'*accounting*, nelle sue numerose declinazioni, che impone di osservare le finalità e le competenze degli attori che impiegano i sistemi in esame, le peculiarità di questi ultimi, gli effetti e gli impatti prodotti, travalicando i confini della dimensione organizzativa aziendale per contemperare le plurime interazioni che a livello inter-aziendale e inter-istituzionale si sostanziano determinando esigenze di cambiamento, da un lato e modellando e riorientando lo stesso, dall'altro.

Ciò è ancor più vero per quel che riguarda specifiche situazioni di *accounting change* come quelle riferibili al settore pubblico, le cui caratteristiche unitamente al ridotto dibattito fino a oggi registrato e agli innumerevoli fallimenti nelle iniziative intraprese sul piano regolamentare e politico, pongono notevoli sfide e ampi spazi inesplorati che meritano riflessione.

Il presente scritto si sofferma, dunque, sulle tematiche parzialmente inesplorate concernenti i processi di *accounting change* nel settore pubblico.

Obiettivo dello scritto è comprendere quali siano i fattori in grado di determinarne esiti positivi dei citati processi di trasformazione.

A tal fine ci si avvale di una disamina della letteratura che nel tempo ha affrontato tali dinamiche, attraversando i contributi *mainstream*, *critical* e *interpretive*, proponendone una alternativa lettura. Altresì, lo scritto propone una rivisitazione delle determinanti dei processi di *accounting change*, per enucleare nel discorso gli effetti collegati alle dimensioni di *accountability*, potere e politica, contesto e cultura, e complessità, nel tentativo di costruire una visione integrata dei fenomeni indagati. Inoltre, la trattazione teorica è supportata da un'indagine empirica focalizzata sul contesto universitario italiano – negli ultimi anni caratterizzato al contempo da forti pressioni al cambiamento e altrettanto vigorosi tentativi di resistenza allo stesso.

Le motivazioni che hanno spinto a strutturare il lavoro nella direzione appena sintetizzata debbono ricondursi alla precipue caratteristiche che contraddistinguono lo scenario in esame, che si presenta articolato, dinamico e innegabilmente influenzato da fattori di natura scientifica, tecnologica, sociale, ambientale e politica, che invero ne hanno sovente trasforma-

to solo le apparenze, e più sporadicamente l'essenza<sup>3</sup>.

Le sfide degli ultimi anni hanno, difatti, spinto verso una costante – talvolta smodata – ricerca di soluzioni innovative per fronteggiare le esigenze che si palesavano sui più diversi fronti<sup>4</sup>. Ciò, peraltro, dovendo abdicare a contrastanti esigenze di razionalizzazione economica, da un lato, e di miglioramento della qualità dei servizi offerti ai cittadini, dall'altro, spesso nell'assenza di soluzioni sistematiche e in grado di conseguire gli effetti sperati<sup>5</sup>.

Si rifletta, in particolare, sullo sforzo che la maggior parte dei contesti-paese ha voluto dedicare al riconoscimento della *piena natura aziendale* alle organizzazioni pubbliche. Tale impegno era volto alla ricerca di una definitiva riunificazione tra le logiche di qualità ed economicità<sup>6</sup>, che ha di con-

---

<sup>3</sup> Ci si riferisce, in particolare, alle pressioni derivanti dal movimento internazionale del New Public Management, che ha spinto, già a partire dai primi anni '80, verso l'imprescindibile necessità di introdurre nelle aziende pubbliche logiche di efficacia ed efficienza, verso la progressiva "importazione" di criteri, strumenti e meccanismi fino a quel momento esclusiva prerogativa di differenti tipologie aziendali. Il processo di *aziendalizzazione* avviato sulla scorta di tali tensioni risultava in linea con la crescente propensione a riconoscere che, nonostante le indubbie diversità gestionali tra aziende, tali differenze non potessero impattare sulla sostanza degli andamenti economici. L'idea di fondo era che questi ultimi dovessero essere uniformi e validi per tutti i tipi di aziende, poiché solo una corretta gestione economica può garantire il raggiungimento delle finalità istituzionali, indipendentemente dalla natura di queste ultime. Al riguardo, si veda ZAPPA, *Produzioni*, p. 182, laddove l'Autore sostiene che «*troppo sovente nelle aziende di erogazione ogni principio economico pare negletto e che anche queste vogliono raggiungere fini economici, sia pure accomodati a esigenze di esistenza individuale o collettiva*». Si legga, inoltre, la visione di GIANNESI, *Considerazioni* p. 587, in ordine all'«inammissibilità di un contrasto tra l'andamento economico dell'azienda e le finalità etiche, politiche e sociali perseguite, poiché il primo costituisce la condizione primaria e indispensabile per realizzare questi ultimi obiettivi. Sul punto, poi, si suggerisce di approfondire la posizione di POTTITO, *Economia Aziendale* p. 10 ss., in cui si chiarisce che la funzione di produzione accomuna ogni tipo di azienda, qualunque sia la sua attività. Infine, si consulti MACCHIONI, *Il concetto di Azienda*, p. 147, che evidenzia come seppure i superiori fini dei soggetti possano essere di tipo extra-economico, «*un fatto decisivo è che l'azienda, fedele alla propria destinazione economica, abbia stabilizzata idoneità a remunerare congruamente i fattori operativi (erogativi o produttivi), secondo le contingenti regole imposte dal mercato col quale interagisce*».

<sup>4</sup> Si veda in proposito HOOD, *Public Management*, pp. 3-19.

<sup>5</sup> La persistenza di un approccio asistemico e disordinato al cambiamento manageriale – e segnatamente all'implementazione di logiche e di strumenti di *accounting* – è opinione diffusamente ribadita in letteratura. Si consultino, a mero titolo esemplificativo, JONES e MUSSARI, *Public Management*, pp. 56-77; BORGONOVÌ, *Principi*, p. 166; JANSEN, *New Public Management*, pp. 169-191; LAPSLEY, *The NPM Agenda*, pp. 77-96.

<sup>6</sup> Pare opportuno evidenziare che l'implementazione di logiche manageriali in ambito pubblico o no-profit deve, imprescindibilmente, tenere conto delle specifiche finalità che orientano tali aziende, non intaccando comunque l'utilità dei principi propri dell'impresa (for-profit) come ribadisce VIGANÒ, *Il concetto generale*, pp. 651-654. Assume rilievo, in tale quadro, il concetto di

suetto rappresentato il *leitmotiv* e il proclama dei molteplici provvedimenti normativi e regolamentari proposti e ri-proposti negli ultimi decenni.

Si tratta di tentativi accomunati dalla volontà di realizzare obiettivi di miglioramento delle prestazioni, contenimento dei costi, razionalizzazione della spesa, superamento della staticità dei modelli gerarchico-burocratici e, in particolar modo, di più estesa *accountability*<sup>7</sup> e che, tuttavia, hanno frequentemente determinato risultati opposti<sup>8</sup>.

Le cause della persistente incompiutezza delle numerose azioni intraprese, sono molteplici e di natura assai varia.

*In primis*, nonostante le positive intenzioni iniziali che avevano animato gli interventi ai vari livelli posti in essere nel corso di questi decenni, fattori quali l'assillante pressione al contenimento della spesa e la volontà di raggiungere velocemente obiettivi di legittimazione "esterna" e di "conformità" ai nuovi schemi concettuali, hanno fatto sì che i desiderati effetti positivi non potessero manifestarsi completamente.

---

economicità proposto in CAVALIERI e FERRARIS FRANCESCHI, *Economia Aziendale*, pp. 65-76, sull'assunto che il soddisfacimento della predetta condizione, da interpretare nella sua accezione più ampia come la capacità di raggiungere l'efficacia strategica e l'efficienza operativa, è *conditio sine qua non* per il successo dell'azienda pubblica nel perseguimento degli obiettivi di creazione del valore e durevolezza. Del resto, come chiarito da GIANNESI, *Considerazioni*, p. 587, qualunque tipo di azienda, ha davanti a sé due alternative: o nel tempo crea ricchezza e valore, ed è in grado di dare una risposta piena alle esigenze di chi venga a contatto con essa, oppure distrugge ricchezza, distrugge valore, e non soddisfa né bisogni aziendali, né individuali, né collettivi.

<sup>7</sup> Sulla molteplicità di significati che il concetto di *accountability* assume si vedano, a titolo esemplificativo, DUBNICK, *Accountability*, pp. 376-417; DUBNICK, *Clarifying Accountability*, pp. 68-81; DAY e KLEIN, *Accountabilities*, p. 21; SINCLAIR, *The Chameleon*, pp. 219-237. L'*accountability* è divenuta nella sfera pubblica un elemento da considerare inderogabilmente per fornire risposte esaustive con riguardo alle attese sociali collegate agli scopi di fondo dei sistemi aziendali e a comunicare agli *stakeholders* le proprie modalità di creazione del valore. Tuttavia, è interessante evidenziare che le precipue difficoltà per il settore pubblico sono da ascrivere alla complessa e non univocamente intesa relazione tra l'*accountee* e l'*accountor*, oltre che una certa vaghezza in ordine alle azioni o ai risultati per i quali l'*agente* deve essere responsabilizzato e agli strumenti e ai criteri da utilizzare per esercitare le funzioni di controllo, di premio e di sanzione per i comportamenti di quest'ultimo.

<sup>8</sup> Sul punto si consultino le considerazioni critiche presenti in BROADBENT e LAUGHLIN, *Accounting Control*, pp. 93-95. Gli autori chiariscono che nonostante le notevoli pressioni volte a rendere il settore pubblico simile a quello privato, è necessario riconoscere che tali aspirazioni non possono diventare realtà, essendo essenzialmente basate su un presupposto errato. In tal senso, mettono in evidenza il caso della Gran Bretagna, richiamato di frequente nella successiva trattazione, per mostrare come specifici interventi caratterizzati dalla pedissequa applicazione di logiche provenienti da altri comparti siano falliti, e come invece iniziative di adeguamento e adattamento possano favorire esiti più positivi.

Raramente le riforme orientate all'*efficientamento* dei servizi pubblici sono state attuate in assenza di condizioni di emergenza economico-finanziaria. Tale circostanza ha spesso condotto a soluzioni che per soddisfare le necessità legate all'atmosfera di urgenza non fossero completamente in grado di cogliere quegli aspetti legati alla difficile dialettica tra problematiche economico-gestionali e processi di altra natura che è, invece, una caratteristica intrinseca del settore<sup>9</sup>.

Un tale approccio ha condotto, in talune circostanze, a divaricazioni ancora più gravi, determinando un fallimento nel perseguimento delle menzionate aspirazioni di *accountability*, qualità ed economicità, ingenerando addirittura reazioni che ne minavano finanche le condizioni pregresse<sup>10</sup>.

Sovente i processi di cambiamento innescati, sia a livello sistemico sia a livello aziendale, non sono stati adeguatamente supportati da azioni volte a chiarire gli obiettivi da raggiungere e le modalità più adeguate perché ciò avvenisse, esacerbando, in molti casi, la relazione tra compagini manageriali e i diversi gruppi professionali chiamati ad attuare il nuovo corso<sup>11</sup>.

Innegabili conseguenze di siffatto contrasto sono ravvisabili nella non facile, e spesso negletta, identificazione dei ruoli e delle responsabilità all'in-

---

<sup>9</sup> Si tenga conto della circostanza assai particolare in cui viene a trovarsi l'azienda pubblica in cui, oltre alle difficoltà di conciliare le logiche dell'economicità con approcci più squisitamente amministrativi e con lo scopo multiforme dell'istituzione, diventa necessario re-interpretare le citate relazioni anche alla luce delle pressioni politiche che sull'organizzazione insistono. Si veda SALVATORE, *Il processo*, p. 29 ss.

<sup>10</sup> Un'utile esemplificazione delle forze sottese a una *accounting reform failure* è fornita da BROADBENT *et Al.*, *Organisational Resistance*, pp. 565-586, con riferimento alle resistenze dei medici nei confronti di cambiamenti indesiderati. Si leggano, inoltre, le considerazioni di ZAMBON e SACCON, *Accounting change*, pp. 245-284, in ordine alla dubbia natura delle riforme in termini di reali innovazioni o, di "gattopardo's revolutions".

<sup>11</sup> Si rifletta sulle ripercussioni legate a questa problematica. Di frequente, i manager si sono orientati verso l'adozione di approcci di tipo *top-down*, trascurando però che in ambito pubblico la sola esplicitazione di obiettivi di natura economico-finanziaria non è sufficiente e che la definizione di scopi sociali non possa essere semplicistica, generica o finanche implicita. I gruppi professionali, ravvisando nell'introduzione ambigua e poco trasparente delle nuove misure potenziali segnali di pericolo, coercizione e limitazione della propria autonomia ideologica, prima che lavorativa, hanno per contro opposto forte resistenza all'implementazione di qualsivoglia logica manageriale, rendendone di fatto l'utilità assai marginale, se non nulla. Nel più ampio panorama delle aziende pubbliche, tipiche aree in cui è stato possibile riscontrare tali fenomeni sono quelle delle aziende sanitarie, degli enti locali e delle aziende universitarie. Si confrontino in proposito JACOBS *et Al.*, *Cost and Performance*, pp. 337-354; KURUNMAKI, *A Hybrid Profession*, pp. 327-347; REBORA e TURRI, *Governance*, pp. 13-31; RICCABONI e GALGANI, *Board*, pp. 331-368; RICCI e PARNOFFI, *Sistema*, 113-147.

terno delle organizzazioni pubbliche. A causa dell'assenza di una chiara definizione di tali elementi, invero, nessuna logica manageriale e nessuno strumento può efficacemente funzionare, diventando un mero esercizio di legittimazione formale esterna, con inevitabili ripercussioni strategiche e operative<sup>12</sup>.

Altresì, si ribadisce la difficoltà di definire efficaci sistemi di misurazione e valutazione della performance per quanto attiene i soggetti valutati, i soggetti valutatori, l'architettura del processo, nonché gli indicatori e i *target* da utilizzare<sup>13</sup>, soprattutto in contesti caratterizzati da elevata politicizzazione<sup>14</sup>.

Le problematiche irrisolte appena accennate sono tra le motivazioni principali dell'ampio, acceso e attuale dibattito che in campo internazionale affronta le questioni dell'*accounting change* nel settore pubblico. Nonostante il crescente numero di studi parecchi interrogativi, soprattutto per quel che attiene i fattori che favoriscono il successo dei citati processi, non hanno ancora ricevuto adeguata risposta, e hanno offerto un quadro quantomeno parcellizzato del fenomeno, sia con riferimento agli approcci di ricerca adottati per individuarne i fondamenti, sia per quanto concerne la disamina delle determinanti dell'*accounting change* e dei loro effetti sugli esiti dei processi.

Focalizzandosi sul primo aspetto, è necessario chiarire che il proliferare delle ricerche che a vario titolo si sono dedicate all'approfondimento dell'argomento risente di almeno due limitazioni.

*In primis*, la tendenza ad affrontare in modo compartimentalizzato l'indagine, senza tener conto del fatto che le caratteristiche del settore rendono di assoluta importanza la considerazione di una molteplicità di condizioni interdipendenti che, rimanendo arroccati nel ristretto ambito dei singoli approcci *mainstream*, *critical* e *interpretive*, non è possibile cogliere appieno.

In seconda istanza, la diffusa propensione a concentrarsi su problematiche molto specifiche e dai confini assolutamente ristretti, senza poter contemporaneamente visioni di più ampio respiro dei cambiamenti in essere e delle loro

---

<sup>12</sup> Si veda, per tutti, ANSELMI, *Percorsi*. L'identificazione dei ruoli e delle responsabilità è imprescindibile per supportare l'introduzione di logiche di economicità, specialmente in aziende orientate alla produzione di servizi ad ampio contenuto "immateriale" e con forte impatto sociale e/o ambientale, caratterizzate da processi non sempre oggettivamente identificabili, misurabili e valutabili.

<sup>13</sup> A tal proposito potrebbe essere utile consultare, tra gli altri, MILLER, *Board*, pp. 429-450; ANTHONY e YOUNG, *Management Control*, p. 4; LAPSLEY, *The NPM Agenda*, pp. 77-96; EECKLOO *et Al.*, *Where is the Pilot?*, pp. 78-86.

<sup>14</sup> Un tipico esempio è quello del Servizio Sanitario Nazionale Italiano. Si veda sul punto CALDARELLI *et Al.*, *Performance*.

conseguenze, che invece devono rappresentare la primaria aspirazione da perseguire nelle future ricerche.

Spostando l'attenzione sulla seconda questione sollevata, invece, è opportuno chiarire che i contributi disponibili offrono svariati spunti di riflessione e restituiscono, sebbene in modo spesso asistematico e non omnicomprensivo, un'immagine complessa delle dinamiche in esame, per le quali si ravvisano molteplici fattori che a diversi livelli e con variegati gradi di profondità si intersecano fra loro a formare un intricato e spesso indistricabile coacervo.

Conseguentemente, interpretare l'*accounting change* diventa un'esperienza ardua se non si è in grado di mettere ordine tra le forze che sul processo intervengono, sia dall'interno che dall'esterno, addivenendo a una lettura di sintesi delle stesse e a una proposta di lettura integrata.

Pertanto, pare opportuno rilevare che frequentemente l'attenzione della letteratura si è rivolta alla disamina delle accennate questioni privilegiando alcuni comparti, e tralasciando – almeno parzialmente – realtà assai complicate e interessanti. Si ricordano, a titolo esemplificativo, le aziende sanitarie, le aziende universitarie, e le aziende culturali, che nonostante la loro considerevole e innegabile funzione pubblica da un lato, e la necessità di dotarle di un buon equipaggiamento manageriale dall'altro, non sono state diffusamente oggetto di indagine proprio in ragione della intrinseca difficoltà di comprenderne appieno le logiche di fondo.

Si noti, con precipuo riferimento al contesto italiano, che è possibile riscontrare una crescente attenzione per le questioni brevemente sintetizzate, non solo da parte degli studiosi, ma anche del legislatore e degli operatori che a vario titolo sono coinvolti nell'ambito considerato.

L'instabilità politico-amministrativa e istituzionale in Italia e le connesse pressioni riformistiche possono essere identificate, in maniera sempre più pervasiva, a partire dal 1992<sup>15</sup>. Pare utile ricordare in questa sede che l'Italia è basata su una struttura regionale, con una suddivisione dei poteri a più livelli costituzionalmente sancita, sebbene il governo centrale mantenga la sovranità decisionale rispetto a numerosi e importanti aspetti amministrativi, istituzionali, ed economico-finanziari. Pertanto, il Paese si configura come un *sistema legalistico*, in cui un rilievo di primo piano viene ricoperto dalla

---

<sup>15</sup> Si consulti l'esaustiva ricostruzione critica di ONGARO *et Al.*, *Reforms*. Gli autori asseriscono che un aspetto critico di cui tener conto quando si esamina il 'caso Italia', è rappresentato dall'impossibilità di individuare una transizione definita da una situazione di equilibrio ad un'altra che ha imposto nel territorio la coesistenza di antiche e nuove logiche nell'assenza di alcuna condizione di stabilità. Al riguardo, si veda pure BULL AND RHODES, *Between Crisis and Transition*, p. 662 and pp. 658-659.

legislazione amministrativa, che rappresenta un vero e proprio modello socio-culturale per la gestione della *cosa pubblica*<sup>16</sup>.

Il sacrificio messo in campo per rendere il settore pubblico italiano *'more business like'*<sup>17</sup>, ha senz'altro risentito dell'impostazione qui brevemente descritta e delle condizioni di contesto, determinando quindi risultati ben lontani da quelli sperati. Come accennato in precedenza si manifestano di frequente situazioni di formale conformità anziché reali sforzi di rinnovamento, sebbene negli ultimi anni sia possibile assistere a una crescente inversione di tendenza, per la quale tuttavia la strada pare ancora lunga<sup>18</sup>.

La situazione generale qui esplicitata assume, poi, particolari *nuances* se, nell'ambito in esame, ci si rivolge all'indagine delle specificità di determinate tipologie aziendali, quali le università, che nell'ultimo decennio sono state oggetto di numerose e pervasive riforme<sup>19</sup>.

Ambizione del legislatore era intervenire su più fronti quali l'apparato di *governance*, il meccanismo di reclutamento e, non da ultimo, i sistemi amministrativo e informativo-contabile<sup>20</sup>, per realizzare un maggior grado di autonomia (e, quindi, di responsabilità) delle aziende universitarie, anche a valle della grave crisi di legittimità di queste istituzioni per la permanente incapacità di garantire una gestione efficace ed efficiente, e di creare valore, nel senso più ampio del concetto, per una variegata platea di *stakeholders*<sup>21</sup>.

In verità, pur nella consapevolezza di un percorso tortuoso e ancora lungo, è certamente lodevole il tentativo di rivisitazione dell'attività di pro-

<sup>16</sup> Sul punto, per tutti, CAPANO, *Administrative Traditions*, pp. 781-801.

<sup>17</sup> L'espressione – ormai ampiamente accettata – è rintracciabile in LAPSLEY, *The NPM Agenda*, pp. 77-96.

<sup>18</sup> Si vedano ONGARO *et Al.*, *Reforms*; ZAMBON e SACCON, *Accounting change*; ANESSI PESSINA e STECCOLINI, *Evolutions and Limits*.

<sup>19</sup> Sulla pervasività delle riforme, per tutti, MUSSARI *et Al.*, *Considerazioni*, pp. 227-246.

<sup>20</sup> In proposito si veda ALLINI *et Al.*, *Piani della performance*, pp. 69-76 con precipuo riferimento alle problematiche di implementazione dei Piani della Performance e dei molteplici scopi che ad essi sono ascritti nel senso qui considerato. In relazione al medesimo aspetto si rifletta inoltre sulle considerazioni di PAOLINI e SOVERCHIA, *Universities*, pp. 29-45. Il tema delle criticità e delle continue innovazioni della rendicontazione sociale nelle istituzioni in esame è invece oggetto del lavoro di CALDARELLI *et Al.*, *Bilancio sociale*, pp. 241-257.

<sup>21</sup> Per ulteriori approfondimento si consiglia di confrontare, a titolo esemplificativo, REBORA e TURRI, *Governance*, pp. 13-31; RICCABONI e GALGANI, *Board*, pp. 331-368; RICCI e PARNOFFI, *Sistema*, 113-147. Si segnala, poi, che, pur riconoscendo le peculiarità distintive degli atenei, il discorso è in ogni caso da collocare nell'ambito di un più ampio quadro di armonizzazione contabile delle aziende pubbliche e segnatamente nelle università. Si veda in proposito la critica vigorosa di MUSSARI *et Al.*, *Considerazioni*, pp. 227-246.



grammazione, basato su un orientamento verso il decentramento decisionale che induce gli atenei – ora responsabili per il mantenimento di congrui livelli di autonomia finanziaria – a ricercare l'adozione di misure di controllo dell'economicità e, simultaneamente, a monitorare le tipiche aree della didattica e della ricerca, nonché, in misura crescente, tutti gli aspetti della terza missione<sup>22</sup>. Si tratta, indubbiamente, di un processo tuttora *in fieri* il cui esito resta incerto, in taluni casi, proprio a causa della scarsa comprensione delle molteplici sfaccettature dell'*accounting change* di cui si è detto nelle precedenti pagine con riferimento al settore pubblico, che risultano finanche più difficili da interpretare in contesti come quello universitario, in virtù delle sue particolarità<sup>23</sup>.

Ciò premesso, il presente scritto si concentra sui fattori in grado di determinare un'efficace processo di *accounting change* nel settore pubblico ponendosi l'obiettivo di comprendere in che modo, per quali ragioni e in quali circostanze tali cambiamenti possano addivenire a risultati assai eterogenei, registrando positivi miglioramenti dello *status quo* oppure configurando situazioni di immobilità e, nel peggiore dei casi, di deterioramento della performance ampiamente intesa, proponendone, poi, una declinazione nell'ambito universitario.

Essenzialmente, l'idea di partenza è che il successo dei processi di implementazione dei sistemi di *accounting* e delle logiche a essi connesse<sup>24</sup> dipenda da una molteplicità di elementi tra loro strettamente interconnessi, per la comprensione dei quali è necessario un approccio sistematico, al fine di evidenziarne i legami e i loro effetti sulle dinamiche di *aziendalizzazione* delle organizzazioni in esame.

A tale proposito, lo studio impiega una disamina dei profili teorici dell'*accounting change* focalizzandosi sia sugli approcci di ricerca sia sulle determinanti, successivamente supportata da una *review* sistematica della letteratura concernente tali dinamiche nel settore pubblico. In tal senso, lo scritto

---

<sup>22</sup> Sul punto, CANTELE *et Al.*, *Pianificazione*, pp. 339-359.

<sup>23</sup> Una ricostruzione pregevole delle particolarità dell'azienda universitaria è fornita da CASONE e SACCONI, *Autonomia*.

<sup>24</sup> Il concetto di *accounting logic* preso a riferimento nell'ambito del presente scritto è quello proposto in BROADBENT, *Gendered nature*, pp. 267-297. L'Autrice chiarisce che «*Accounting logic is a measurement and communication process governed by economic concerns. This produces a particular form of accounting which will be referred to as "conventional accounting" and is the "taken-for-granted" practice adopted by contemporary practitioners. It also informs other control approaches through the application of its logic of relating inputs to outputs in measurable terms. (...) Accounting Logic is a complex amalgamation of beliefs and assumptions*». Si veda pure BROADBENT e LAUGHLIN, *Accounting Control*, p. 14.

propone una riunificazione delle conclusioni e delle questioni emergenti negli studi *mainstream*, *critical* e *interpretive*, al fine di individuare prospettive di indagine più ampie e approcci maggiormente omnicomprensivi. Analogamente, il contributo è volto a sistematizzare le determinanti dei processi di *accounting change*, segnatamente l'*accountability*, il potere e la politica, le dimensioni di contesto e cultura, e la complessità, verso una visione integrata.

Gli spunti di riflessione e le direttrici del dibattito preso in esame opportunamente declinate tenendo conto delle specificità dell'azienda universitaria formano, poi, la base di un'indagine empirica che si concentra specialmente sul tema più che mai attuale della programmazione, nella direzione di formulare possibili proposte e soluzioni utili a fronteggiare il pericolo di insuccesso legato alle predette trasformazioni. Il lavoro è organizzato come segue.

Il primo capitolo è dedicato alla disamina teorica degli approcci di ricerca sull'*accounting change*, nonché delle determinanti di detti processi. In prima battuta verranno analizzate le questioni concernenti gli approcci *mainstream* da un lato e *critical* e *interpretive*, dall'altro, commentandone le precipue caratteristiche oltre che individuando sinteticamente per ciascuno di essi le tendenze riscontrabili nella letteratura segnatamente dedicata al settore pubblico. Successivamente, si proporrà una rassegna delle determinanti dell'*accounting change* nel medesimo comparto – specificamente l'*accountability*, il potere e la politica, le dimensioni di contesto e cultura, nonché la complessità – al fine di comprendere i confini definitivi dei concetti richiamati e le principali implicazioni rispetto agli ambiti in esame. Infine, si proporrà una lettura integrata delle tematiche prese in rassegna per identificare lo stato attuale del dibattito e gli aspetti ancora oscuri. Tali interrogativi formeranno la base di partenza per la revisione sistematica della letteratura proposta nel secondo capitolo.

Ai fini di detta rassegna il secondo capitolo chiarirà *in primis* le coordinate metodologiche prese a riferimento per condurre il processo di raccolta e di analisi del materiale. In seguito, per ciascuno dei macro-approcci precedentemente menzionati si ricostruiranno i principali filoni di ricerca e le connesse conclusioni. Ciò consentirà di evidenziare eventuali lacune e di fornire una rilettura del fenomeno, nel tentativo di sistematizzare e integrare le diverse prospettive finora adottate in campo nazionale e internazionale. Inoltre, a partire dalle evidenze teoriche fornite nel primo capitolo, le citate determinanti saranno inquadrare nell'ambito dei diversi approcci e per ciascuna di esse verranno esaminate caratteristiche ed effetti sui processi di cambiamento. Infine, saranno elaborate alcune considerazioni di sintesi per proporre una interpretazione sistematica e integrata, avvalendosi di analisi di correlazione e di regressione.

Il terzo capitolo, muovendo dalle questioni esaminate in precedenza e avvalendosi di una analisi empirica, propone una operazionalizzazione delle dinamiche individuate sul piano teorico ed è dedicato all'approfondimento delle stesse con riferimento al tema della programmazione in ambito universitario. Tale focus è motivato dall'ambizione di affrontare, in una prospettiva di più ampio respiro, le controversie legate all'efficacia e al ruolo dei sistemi di *management accounting* nella soddisfazione delle estese aspirazioni delle riforme che negli ultimi anni hanno interessato queste istituzioni. Ci si avvarrà, a tale scopo, di una rassegna delle principali problematiche tuttora individuabili in relazione all'applicabilità di questi strumenti nell'azienda universitaria.

Successivamente, il modello concettuale sintetizzato sarà supportato da un'analisi empirica che si avvarrà del *framework* della *Middle Range Theory* e di una metodologia *mixed methods*, utilizzando sia interviste semi-strutturate, sia una *meaning oriented content analysis* dei Piani della Performance predisposti dagli atenei italiani nel periodo 2013-2017, al fine di individuare tendenze evolutive ed eventuali questioni ancora irrisolte.



## *I profili teorici dell'accounting change nel settore pubblico*

SOMMARIO: 1. Inquadramento preliminare. – 2. L'*accounting change* nella letteratura *mainstream*. – 3. L'*accounting change* nella letteratura *critical* e *interpretive*. – 4. Le determinanti dell'*accounting change*. – 5. L'esigenza di una lettura integrata.

### 1. *Inquadramento preliminare*

Scopo del presente capitolo è proporre una riflessione su alcune delle sfumature che caratterizzano l'acceso e attuale dibattito che in campo internazionale affronta le questioni dell'*accounting change* nel settore pubblico. Si noti che il proliferare di studi sul tema, ancorché apprezzabile, non è stato in grado di offrire risposte esaustive e complete agli annosi interrogativi che tuttora si addensano intorno a queste questioni, anche nella prospettiva delle numerose riforme avviate e raramente portate a termine con successo<sup>1</sup>.

Il quadro disponibile è particolarmente parcellizzato sia con riguardo agli approcci di ricerca adottati per individuare i fondamenti dei processi in esame, sia per quanto concerne la comprensione delle determinanti dell'*accounting change* e dei loro effetti sugli esiti dei processi.

A valle di tali circostanze si è ritenuto necessario proporre una disamina del tema per riconsiderare e sistematizzare i contributi disponibili nel vasto panorama dottrinario internazionale. A tal fine, il presente capitolo si focalizza precipuamente sulle implicazioni teoriche di tali aspetti, muovendo da alcune considerazioni preliminari generali.

In prima istanza, si tiene conto della tendenza della letteratura ad affron-

---

<sup>1</sup> Sul tema dei fallimenti delle riforme di *accounting* si vedano BROADBENT *et Al.*, *Organisational Resistance*, pp. 565-586. Si leggano poi le interessanti critiche proposte da ZAMBON e SACCON, *Accounting change*, pp. 245-284.

tare in modo compartimentalizzato l'indagine, senza tener conto del fatto che le specificità del settore rendono necessaria una diversa impostazione dell'analisi, volta a cogliere una molteplicità di condizioni interdipendenti che spesso restano neglette.

Difatti, numerose sfumature dei processi indagati non possono essere colte qualora si rimanga arroccati nel ristretto ambito dei singoli approcci generalmente classificati nelle categorie del *mainstream*, o *positive accounting theory* da un lato, e dei paradigmi alternativi *critical* e *interpretive*<sup>2</sup>, dall'altro.

In seconda istanza, si contempera la propensione degli studiosi a concentrarsi su problematiche molto specifiche e dai confini limitati, che non sempre consente di enucleare visioni di più ampio respiro dei cambiamenti in essere e delle loro conseguenze<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> La netta tripartizione è comunemente condivisa in letteratura si veda, per tutti, BELAKAOUI, *Accounting theory*, p. 314 ss. Si rifletta sulla circostanza che, nell'ambito dell'*accounting*, l'attenzione per differenti tipologie di approccio si è affermata solo a partire dagli anni '70. Precedentemente, difatti, il c.d. '*normative thinking*' rappresentava essenzialmente la via privilegiata di osservazione e teorizzazione dei fenomeni nel campo di indagine. Una sintesi efficace delle condizioni che hanno condotto a una modifica del contesto in esame è proposta da LAUGHLIN, *Empirical research*, pp. 63-64. L'autore afferma che «*The reason for this shift in the 1970s is clearly complex yet it is not unconnected with, first, the disillusionment with normative thinking and second, with the interest in the shift to more descriptive studies from multiple branches of the research community. On the first point what became clear in the 1970s was that the normative ideas which had been generated over previous decades did not appear to be readily taken up and used in practice. It was as though a "tissue rejection" problem was occurring – the suggested design for accounting systems seemed to have an irrelevance to current practices. This led to calls for a greater descriptive understanding of the functioning of current accounting practices in the hope that such an appreciation would lead to the design of more meaningful and appropriate normative systems. (...) The second factor leading to the 1970s' demands for greater empirical understanding of accounting was because of the calls for this move from both the "economics" and "behavioural" wings of the accounting academic research community*».

<sup>3</sup> La necessità di superare i netti confini tra i menzionati approcci è stata recentemente condivisa in un buon numero di scritti e da diverse prospettive. BISMAN, *Postpositivism*, pp. 3-25 rammenta che «*what is advocated in this paper is the recognition and application of critical realism as a relevant and useful alternative framework for exploring accounting research questions. It allows the matching of questions with methodology and methods (avoiding the polarisation of the research into the qualitative and quantitative), and yet maintains rigor and an empirical base while providing recognition of the idiographic and contextual nature of aspects of human behaviour and the role played by accounting and accounting information in society. Such an approach has the potential to inform and advance accounting research agendas with a view to providing an elaborated understanding of the economic, regulatory, social, and political effects and uses of accounting*». Analogamente, la ricerca di una alternativa meno polarizzata è intesa come una chiara necessità da KARATAS-OZKAN e MURPHY, *Critical theorists*, pp. 453-465, i quali definiscono il ricorso ad *alternative paradigmatic perspectives* imprescindibile per una più profonda comprensione delle sfaccettature molteplici e mutevoli delle dinamiche organizzative contemporanee. Di simili vedute

Infine, si rileva un proliferare di ricerche che sono addivenute a una comprensione solo parziale del fenomeno e delle implicazioni degli interventi a vari livelli posti in essere dai legislatori e dai decisori politici, senza identificare e comprendere le forze in gioco in detti processi, che ne influenzano le dinamiche su un piano più profondo.

I contributi disponibili offrono molteplici spunti di riflessione e restituiscono, seppur in modo spesso asistemico e non omnicomprensivo, un'apprrezzabile e multiforme immagine delle dinamiche in esame. L'aspetto critico di questa disordinata congerie di visioni risiede nella difficoltà di desumere un quadro unitario delle interazioni tra le citate forze che, in conclusione, contribuiscono a formare un intricato e spesso indistricabile coacervo.

Sicché, interpretare l'*accounting change* diventa un'esperienza ardua se non si è in grado di mettere ordine tra le suddette forze, che sui processi di cambiamento intervengono, sia dall'interno sia dall'esterno, in momenti molto diversi e con variabili gradi di pervasività<sup>4</sup>.

L'assenza di questa lettura di sintesi – che sconta la persistenza di forti barriere di separazione tra le prospettive di indagine, nonché tra i fattori in gioco, frequentemente analizzati singolarmente e non nei loro effetti congiunti – non costituisce una mera limitazione teorica. Al contrario, essa rappresenta un ostacolo in termini di reale comprensione dei fenomeni anche nella loro natura operativa, che si traduce nell'assenza di una cognizione profonda delle problematiche pratiche, delle risposte e degli impatti, con ripercussioni fortissime dal punto di vista dell'azione manageriale. Quindi ingenerando, nella maggior parte delle circostanze, una spiccata tendenza a “navigare a vista” o, nel peggiore dei casi, a ragionare “per tentativi”.

Il presente capitolo muove proprio dalla consapevolezza che la compartimentalizzazione qui accennata è dannosa sul piano teorico e ancor di più sul piano concreto e applicativo.

---

pure BAXTER *et Al.*, *The future(s)*, pp. 880-886, che ribadiscono la rilevanza di un network di collegamento tra *polyvocal social scientific debate* e *daily practices* delle organizzazioni.

<sup>4</sup>Sulla gravità della mancanza di una visione olistica dell'*accounting change* si consulti, per tutti, FERREIRA e OTLEY, *Performance management*, pp. 263-282. Inoltre si suggerisce la lettura di BROADBENT e LAUGHLIN, *Accounting Control*. Tale scritto ha costituito il principale riferimento teorico per guidare la disamina delle determinanti dell'*accounting change* qui proposta. Gli autori precisano in più sedi dello scritto che i citati processi possono derivare dall'interazione di logiche di *accountability*, unitamente a dinamiche politiche e di potere, specifiche condizioni di contesto e cultura, nonché elementi di complessità interna ed esterna all'organizzazione oggetto di indagine. A valle di tali considerazioni e rivisitando il modello proposto da FERREIRA e OTLEY, *Performance management*, pp. 263-282, BROADBENT e LAUGHLIN, *Accounting Control*, p. 74 ss. propongono una modellizzazione non normativa di dette variabili e degli effetti che possono esercitare sui fenomeni di cambiamento in esame.

Perciò, in tale sede saranno esaminate, in prima battuta, le questioni concernenti gli approcci *mainstream* da un lato e le prospettive alternative *critical* e *interpretive*, dall'altro, commentandone le precipue caratteristiche e le applicazioni rispetto all'ambito pubblico. Successivamente, verrà proposta una rassegna delle determinanti dell'*accounting change* nel settore pubblico – segnatamente l'*accountability*, il potere e la politica, le dimensioni di contesto e cultura, nonché la complessità – al fine di comprenderne le principali implicazioni. Infine, si esporrà una lettura integrata delle tematiche prese in rassegna per identificare lo stato attuale del dibattito e mettere in luce aspetti eventualmente ancora oscuri e interrogativi a cui è ancora necessario dare una risposta.

## 2. L'accounting change nella letteratura mainstream

La prospettiva razionalistica rappresenta il c.d. approccio *mainstream* nella ricerca di *accounting* e affonda le sue radici nelle teorie economiche neoclassiche e nelle teorie organizzative intese all'ortodossia più spinta.

Tale approccio, ancora definito come tradizionale, sebbene sia ormai consolidato il ricorso a strategie 'alternative', è di stampo positivista e si caratterizza per una profonda fiducia nella conoscibilità della realtà, nella verificabilità empirica delle teorie e nella neutralità dei sistemi informativi e di controllo.

La razionalità del comportamento dei soggetti è la premessa necessaria e caratterizzante del *mainstream*, al fine di configurare l'economia in senso nomotetico, appunto assegnandole un programma che imiti la scienza nomotetica e inteso a descrivere i fenomeni comprendendoli sotto leggi universali, in contrapposizione a discipline specialistiche.

L'assioma della razionalità strumentale (della c.d. razionalità *tout court*) è imprescindibile per supportare l'assunzione della scienza economica quale scienza autentica, in grado cioè di pervenire alla individuazione di leggi universali e valide, proprio come le scienze naturali. La pretesa di universalità implica due susseguenti assunzioni. Da un punto di vista ontologico comporta l'esistenza di un ordine fondato sull'esistenza di leggi oggettive che strutturano la realtà. Da una prospettiva epistemologica presuppone la conoscibilità di dette leggi da parte del ricercatore attraverso l'esperienza che consente di verificare empiricamente la teoria<sup>5</sup>.

Tale aspetto fondante rappresenta insieme il principale vantaggio ascrivivi-

---

<sup>5</sup> Si legga KUHN, *The structure*.



bile al paradigma e il peggiore difetto dello stesso a parere dei detrattori. Da questi ultimi le presunte verità assolute sono pubblicamente e fortemente disconosciute come inopportune e inadeguate a offrire una rappresentazione concreta della realtà.

Purtuttavia, nonostante la consapevolezza di questa limitata portata realistica degli assunti di base stia aumentando, è comunque molto ampio il pubblico riconoscimento e apprezzamento per l'affidabilità e l'oggettività che gli approcci citati garantiscono<sup>6</sup>.

Si noti che autorevoli studiosi hanno proposto un'ulteriore suddivisione di detto orientamento di ricerca in filoni più specifici, al fine di meglio delimitarne confini, portata e implicazioni. Si identificano, pertanto, approcci basati sulle teorie della finanza e della microeconomia, tra cui sono individuabili i due grandi gruppi di ricerche collocabili nella letteratura sulla teoria dell'agenzia e in quella sui costi di transazione, oltre che un approccio basato sulla teoria delle contingenze, che invece trae origine dagli studi organizzativi<sup>7</sup>.

La teoria dell'agenzia ambisce a comprendere le relazioni tra principali e agenti, in cui questi ultimi soggetti possono essere motivati o meno ad agire nell'interesse dei primi, essenzialmente massimizzandone la ricchezza<sup>8</sup>.

La relazione contrattuale posta alla base della teoria dei costi d'agenzia comporta la delega di potere decisionale e diventa particolarmente complessa da gestire in modo equilibrato e non conflittuale, laddove le informazioni tra le due parti si presentino distribuite in maniera asimmetrica.

Peraltro, un ulteriore fattore di complessità riguarda la possibilità di identificare agevolmente le figure del principale e dell'agente. Allorquando tali attori siano facilmente individuabili, si ritiene in linea generale che gli inte-

---

<sup>6</sup> Si veda al riguardo l'interessante critica di LAUGHLIN, *Empirical research*, p. 77. L'autore afferma che «(...) those of Comtean thought are less convinced of this relativity in the understanding process. With their unquestioning amalgamation of the rationalists' and empiricists' traditions they also readily transferred the belief in absolute truth, which was so much a part of the former schools of thought. What is clear from multiple critiques of this claim to absolute truth is that it is untenable. Despite the claim to the contrary and the continuing public esteem given to these schools of thought they do not generate some absolute and complete picture of reality. The insights generated through these Comtean derivatives are as partial and incomplete as any of the other more "subjective" approaches. What is still surprising, as an aside, is the continuing esteem given to these approaches which may not be unconnected with our human desire for certainty and a fascination with something which makes claims to absolute truth».

<sup>7</sup> Si consulti utilmente la categorizzazione sinteticamente proposta da WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE, *Management Accounting Change*, pp. 15-17.

<sup>8</sup> Si legga, per tutti, FAMA e JENSEN, *Separation*, pp. 301-325.

ressi degli azionisti (proprietari) siano massimizzati quando i manager si concentrano sul conseguimento dei risultati da essi sperati, generalmente in termini economico-finanziari. In tali relazioni il ruolo dell'*accounting* è quello di uno strumento neutrale di controllo, volto a restituire una rappresentazione fedele della realtà, a presidio della risoluzione di eventuali divergenze tra i citati attori, e garantire che il principale sia nella condizione di verificare se l'agente stia agendo o meno nel suo interesse.

Tale possibilità è frequentemente riscontrabile nel settore privato ma non altrettanto immediata per quel che attiene i contesti pubblici e no-profit. La letteratura, infatti, è quasi unanime nel considerare l'esistenza di diversi rapporti di agenzia, spesso dai confini evanescenti, come una problematica alla quale dedicare la più ampia attenzione possibile. Oggetto di critica è l'assenza di considerazione del contesto in cui la relazione si configura che non consente di comprendere l'effetto congiunto di ulteriori variabili<sup>9</sup>.

Segnatamente, si rileva che in ambiti diversi da quelli orientati al mercato e al conseguimento del profitto l'impiego di queste logiche scervo dalla consapevolezza delle caratteristiche e delle funzioni degli attori in gioco non può funzionare, dunque perdendo gran parte del suo potere esplicativo. La comprensione di quali siano le figure dell'agente (responsabile per le sue scelte, le sue politiche e il suo operato) e del principale (che richiede all'agente di rendere conto delle proprie azioni) rappresenta, soprattutto in un ambito come quello pubblico, caratterizzato dall'esistenza di interessi rilevanti, confliggenti e di ordine superiore, una imprescindibile priorità ma anche un forte elemento di complessità che determina elevati margini di errore. Del resto, qualora vi sia confusione in riferimento al ruolo e alle relazioni tra i citati attori, ne consegue anche un elevato livello di incertezza rispetto alle azioni o ai risultati per i quali l'agente deve essere responsabilizzato e agli strumenti e ai criteri che il principale può utilizzare per esercitare le funzioni di controllo, di premio e di sanzione<sup>10</sup>.

Concentrandosi sulla teoria dei costi di transazione (TCE) è utile chiarire che essa rappresenta una ulteriore derivazione dell'impostazione neoclassica, frequentemente proposta in chiave storica, il cui nucleo centrale risiede nell'ottica comparativa che ne costituisce essenziale premessa. È proprio tale ottica che permette di valutare se e per quali ragioni talune scelte alternative possano risultare migliori di altre.

---

<sup>9</sup> Si legga utilmente CHENALL, *Management Control*, p. 157.

<sup>10</sup> Si legga in proposito l'interessante lavoro di TUOHY, *Agency*, pp. 195-216.

Idea centrale perorata dai fautori<sup>11</sup> di questa visione è che la coordinazione manageriale – e non la transazione di mercato – sia la chiave per raggiungere l'efficienza. Il ruolo tecnico dell'*accounting* è proprio quello di ridurre i costi della citata coordinazione. L'assunzione alla base del pensiero della TCE è che riducendo i costi di transazione sia possibile aumentare i profitti e quindi che migliorando l'efficienza della coordinazione manageriale sia verosimile realizzare la crescita dell'impresa<sup>12</sup>.

Oggetto di critica è la scarsa considerazione delle capacità differenziali, delle relazioni di potere, della dimensione fiduciaria e della *social embeddedness*<sup>13</sup>.

Infine, per quel che attiene la teoria delle contingenze è importante evidenziare che essa si concentra sulla relazione tra variabili organizzative e contestuali. Sono incluse, quindi, la dimensione tecnologica, l'incertezza, la complessità, la struttura, le caratteristiche della proprietà, la dimensione, il grado di decentralizzazione, e così via. Nello specifico, la letteratura categorizza quattro tipi di fattori chiave che influenzano la progettazione dei sistemi di *accounting*: ambiente, tecnologia, struttura, e dimensioni. Tuttavia, come teorizzato da alcuni autori, altre due variabili potrebbero essere aggiunte a questi fattori tradizionali cioè, la strategia e la cultura<sup>14</sup>.

Obiettivo del filone di studi che si è avvalso di siffatta impostazione è quello di individuare relazioni generalizzabili, specialmente nel campo del *management accounting*, tra le caratteristiche dei sistemi impiegati e le pre-

<sup>11</sup> Per tutti, WILLIAMSON, *Transaction Cost*, pp. 233-261.

<sup>12</sup> Un'utile definizione dei confini e delle potenzialità applicative della TCE è fornita da SPEKLÉ, *Explaining*, pp. 419-441. L'autore chiarisce che «*TCE studies organization from a comparative point of view in which different institutional arrangements are considered alternative ways to organize economic activity. Its central aim is to explain why some transactions are more likely to be executed within one form of organization, whereas other transactions tend to be associated with different organizational modes. The main thrust of TCE's answer is that a specific institutional arrangement is chosen to govern a specific transaction because that arrangement offers some distinctive set of control devices – a set that cannot be replicated within alternative arrangements – that is uniquely tailored – in a relative sense – to the control needs of that transaction. Thus, TCE submits that transactions differ in respect of the contractual problems to which they give rise, whilst organizational forms differ in their problem-solving ability, so that alignments between the two can be explained by explicating the efficacy and efficiency of the match*».

<sup>13</sup> Si vedano PERROW, *Complex Organizations*, p. 25; GRANOVETTER, *Economic Action*, pp. 481-510.

<sup>14</sup> Si legga CHENALL, *Management Control*. L'autore ha raccolto i risultati degli studi effettuati utilizzando questo quadro teorico e su tali basi ha formulato diverse proposte riguardanti le modalità con cui i fattori menzionati possono influenzare i sistemi di controllo.

dette variabili, in modo da elaborare possibili modelli e soluzioni applicabili a seconda delle contingenze emergenti nelle specifiche situazioni. Le principali critiche mosse contro questa visione sono ascrivibili all'incapacità di offrire un quadro sistematico degli effetti di molteplici fattori, privilegiando invece risultati parcellizzati e inconclusivi. Autorevole letteratura propone, invece, di rovesciare totalmente l'ottica contingente che favorisce un approccio normativo basato su *check-list* predefinite, per favorire, al contrario, una visione unitaria dell'organizzazione nei suoi aspetti dinamici e non statici, comprendendone interrelazioni e interdipendenze che travalichino la dimensione spaziale e temporale vincolanti dell'ottica *contingente*<sup>15</sup>.

Pur non costituendo una transizione verso approcci di diversa natura tale tendenza configura, in ogni caso, un avvicinamento alle più omnicomprensive prospettive *critical e interpretive* che saranno oggetto di approfondimento nel successivo paragrafo.

Dunque, prima di concludere occorre fornire alcune sintetiche considerazioni precipuamente riferibili al ricorso all'approccio *mainstream* qui descritto, nella letteratura riferibile al settore pubblico.

I contributi più recenti evidenziano che detta prospettiva è assai comune<sup>16</sup> nell'ambito in esame e che essa presuppone una ampia varietà di prospettive tra le quali emergono, come appena commentato, la teoria dell'agenzia, la teoria dei costi transazione e, seppure in misura leggermente minore, la teoria delle contingenze.

I lavori che si avvalgono di tale impostazione, sostengono autorevoli autori, si localizzano generalmente nell'ambito statunitense<sup>17</sup>. Si tratta, cioè, di

---

<sup>15</sup> Si veda sul punto l'arguta critica di FERREIRA e OTLEY, *Performance management*, pp. 263-282, i quali enfatizzano che «*There has been a tendency to focus only on specific aspects of control systems, as opposed to adopting a more comprehensive and integrated approach*». Al contrario gli autori propongono di rovesciare totalmente l'ottica parcellizzata della *teoria delle contingenze*, supportando una visione olistica, e non normativa, dei c.d. *performance management systems*, sviluppata attraverso il ricorso a dodici aspetti salienti, formulati sotto forma di domande a cui dare risposta.

<sup>16</sup> Si veda JACOBS, *Making Sense*, pp. 1-25. L'autore segnala per un campione di 758 *papers* sull'implementazione di *accounting tools* analizzati, che il ricorso alle c.d. *Economic Theory* è il secondo maggiormente utilizzato. L'articolo discute le evidenti differenze in relazione a siffatto risultato con precedenti revisioni della letteratura che, tuttavia, non consideravano il contesto U.S.A.

<sup>17</sup> Si consulti utilmente in proposito il commento di BROADBENT e GUTHRIE, *Contextual*, pp. 129-169. «*American Mainstream is that research which has become mainstream in the US, but which we would see as providing a very narrow view of accounting. Hence the label here of "American Mainstream" to signify the American-centricity of the approach. In 1992, we used the*